

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 30. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 4. August 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In Streit steht, ob die Sponsorentätigkeit des Bw. als eine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG 1988 anzuerkennen ist.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2002 wurden dem Finanzamt an in Zusammenhang mit einer Sponsortätigkeit stehenden Einkünften aus Gewerbebetrieb Verluste in Höhe von S 106.513 für das Jahr 1999, S 345.872,25 für das Jahr 2000, S 525.179,32 für das Jahr 2001 und €8.308,15 für das Jahr 2002 angezeigt; an Einnahmen (als Sponsor) wurden dem Finanzamt, was die Streitjahre betrifft, "sonstige Erlöse" in Höhe von S 21.500 für das Jahr 1999 offen gelegt.

Über Vorhalt der Abgabenbehörde erste Instanz vom 27. Juni 2000, die sonstigen Erlöse zu belegen sowie die Aufwendungen für Trainerhonorare, Platzmiete sowie Reisespesen zu begründen bzw. nachzuweisen, wurden dem Finanzamt a) betreffend der für das Jahr 1999 erklärten Erlöse ein Kontoauszug samt einem Zahlschein, dem zufolge die AAG S 20.000 zum Zwecke der Verwendung für Sponsoring 1999 auf ein dem Bw. zuzurechnendes Konto einbezahlt hätte, bzw. b) betreffend der im Vorhalt genannten Aufwendungen ein

Kontoauszug samt diversen Belegen, von denen ein Teil den Stempelabdruck einer "D Piotr A" enthielten, übermittelt.

Über Ersuchen des Finanzamts, das Sponsoring näher zu erläutern, die Gründe für die Ausübung der "Sponsorentätigkeit" in Polen (und nicht in Österreich) als auch die Außenwirkung des Sponsorings darzustellen und die Fragen "Gibt es Verträge mit Piotr A?", "Ist dieser der Inhaber der D und Ihr unmittelbarer Geschäftspartner?" zu beantworten, teilte der Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 13. September 2000 mit:

"Die Sponsorentätigkeit findet nicht in Polen, sondern für eine polnische Spielerin statt. Österreichische Spieler, die förderungswürdig wären, wären nicht bereit, ohne ein monatliches Honorar einen Managementvertrag zu unterzeichnen. Bei Verhandlungen mit österreichischen Spielern haben diese bis zu öS 60.000 monatliches Honorar als Bedingung verlangt, um einen Managementvertrag abzuschließen. Dazu kommt, dass es sich bei der polnischen Spielerin um ein äußerst vielversprechendes Talent handelt. Und der Wunsch nach "oben" zu kommen, ist aufgrund des wesentlich niedrigeren Lebensstandards in Polen - gegenüber des österreichischen Lebensstandards - von Natur aus viel drängender.

Aufgrund dieser Voraussetzungen ist auch die Chance auf große künftige Gewinne für die Sponsoren wesentlich größer, als dies bei der Mehrzahl der in Frage kommenden österreichischen Talente gegeben ist. Sponsoring tritt nach außen hin - insbesondere bei den angepeilten internationalen Turnieren - durch Werbeflächen auf der Tenniskleidung, durch Anwesenheit bei Firmenveranstaltungen sowie in den diversen Medien (Rundfunk, Fernsehen, Zeitungen) auf. Die Chance liegt vor allem in den Verdienstmöglichkeiten der nächsten zehn Jahre auf der ATP-Tour."

Unter Bezugnahme auf den der Vorhaltsbeantwortung beigelegten Managementvertrag, den der Bw. und Hr. A mit Paulina B abgeschlossen hatten, brachte der Bw. vor:

"Frau B ist Mitglied der D. Piotr A ist nicht Inhaber dieser Akademie, jedoch, wie aus dem Managementvertrag ersichtlich ist, für die sportlichen Belange zuständig. Piotr A ist auch mein unmittelbarer Geschäftspartner. ... "

In weiterer Folge erließ das Finanzamt gemäß § 200 Abs. 1 BAO Bescheide, mit denen die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1999 bis 2001 vorläufig festgesetzt wurde.

Über Ersuchen der Abgabenbehörde erste Instanz vom 28. Juni 2004 um Mitteilung, ob bis dato Sponsorenverträge abgeschlossen werden hätten können und ob Fr. B immer noch gesponsert werde, teilte der Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 6. Juli 2004 mit, den Sponsorenvertrag aufgrund des Umstands, dass sich die ursprünglichen Erwartungen im sportlichen bzw. gesundheitlichen Bereich der Athletin nicht im erhofften Maß eingestellt hätten, gekündigt zu haben.

Mit den mit 4. August 2004 datierten Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1999 bis 2002 erklärte die Abgabenbehörde erste Instanz die vorläufigen Einkommensteuerbescheide

gemäß §200 Abs. 2 BAO für endgültig und führte als Begründung für die Versagung der Anerkennung der bisher geltend gemachten Verluste aus Gewerbebetrieb ins Treffen, von der Annahme, dass der Bw. den Weg über Einkünfte aus Gewerbebetrieb gewählt habe, weil Sponsorverträge grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG) abzugsfähig seien, und zwar auch dann nicht, wenn sie durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst seien, auszugehen. Nach Zitat der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum Begriff "Einkunftsquelle im Sinne des §2 Abs. 2 EStG" führte das Finanzamt aus, dass den (nur im Jahr 1999) erzielten Einnahmen als Sponsor in Höhe von S21.500 Verluste in Höhe von S1.091.886,69 (€79.350,50) gegenüber stünden. Die Ertragsfähigkeit einer Betätigung sei nur dann gegeben, wenn sich die Eignung einer Tätigkeit, positive Einkünfte zu erzielen, in absehbarer Zeit abzeichne und innerhalb eines überschaubaren Zeitraums auch ein Totalgewinn eintrete. Die im Zeitraum von 1999 bis 2002 erzielten Verluste würden den Schluss auf eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei im Sinne der LVO zulassen. Da die erzielten Verluste aus fehlenden Einnahmen und den erklärten, steigenden Fixkosten resultieren würden, keine Einnahmen durch (Neu-) Abschluss von Verträgen (mit potentiellen Werbekunden) erzielt worden seien und der Sponsorvertrag im Jahr 2002 aufgekündigt worden sei, sei von der Einstellung der gewerblichen Tätigkeit und von Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO auszugehen.

Gegen die endgültigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 brachte der Bw. in der Berufung im Wesentlichen vor, dass bei Beginn einer Betätigung mit Einkunftsquelleneigenschaft Anlaufverluste in einem drei- bis fünfjährigem Zeitraum "jedenfalls" durch endgültige Veranlagungen anzuerkennen seien, womit der Abgabenbehörde kein Ermessensspielraum eingeräumt werde. Dies gelte unabhängig davon, ob sich in den nächsten Jahren die Einkunftsquelleneigenschaft bestätige. Das Talent der geförderten Spielerin habe zu sehr großen Hoffnungen berechtigt, aus persönlichen Gründen (gesundheitliche Probleme) dieses Nachwuchstalentes sei ein einnahmeträchtiger Ausbau der Geschäftsbeziehung und eine entsprechende Verwertung nicht mehr möglich. Hier sei ein Risiko schlagend geworden, wie es immer wieder im Wirtschaftsleben möglich sei. Bei Heranziehung der Einnahmen, die im Tennissport für Spitzensportler möglich seien, sei verständlich, dass man sich schon in jüngeren Jahren um Ausnahmetalente kümmere und sich deren Betreuung durch Sponsorenverträge sichere; hier bestehe nach Erstinvestitionen eine entsprechende Gewinnchance. Die Erfahrungen des täglichen Lebens zeigen, dass es große Gewinnmöglichkeiten selbst für weniger große Ausnahmetalente im Tennisbereich gebe. Im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um ein Talent, das von vielen Fachleuten als besonders groß bezeichnet worden sei. Unvorhergesehene Ereignisse in Form von Verlusten bzw. entgangenen Einnahmen würden in der Regel die objektive Ertragseignung für sich allein gesehen noch nicht in Frage stellen (Erkenntnis 3. Juli 1996, 93/13/0171 1996).

Mit der von einem Arbeitnehmer des Bw. am 7. April 2005 übernommenen Ladung des UFS für den mündlichen Erörterungstermin am 28. April 2005 wies der UFS-Referent auf die Notwendigkeit der persönlichen Vorsprache des Bw. hin und bezeichnete den "Managementvertrag in der Originalfassung" sowie "sämtliche Beweismittel, die dem Entschluss des Bw., gerade diese Sportlerin zu fördern, zugrunde gelegen sind" als zweckdienlich.

Im Anschluss an den vom 28. April 2005 auf den 11. Mai 2005 verschobenen mündlichen Erörterungstermin, zu dem für den Bw. lediglich dessen ehemaliger steuerlicher Vertreter C erschienen war, um das Fernbleiben seines Klienten zu entschuldigen, gab C - vom UFS-Referent in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters des Finanzamts Mag. Zach als Auskunfts person befragt - u. a. zu Protokoll, bezüglich der beruflichen Tätigkeit "Sponsoring" des Bw. auf die von ihm verfassten Ausführungen in der Berufung zu verweisen, erklärte, dass Unterlagen höchstens der Mandant nachreichen "könnte", und sagte zu, den Bw. um Vorlage sämtlicher ihm für die Berufungserledigung zweckdienlich erscheinenden Beweismittel zu ersuchen.

Mit dem beim UFS per Fax am 8. Juni 2005 eingelangten Schreiben vom 7. Juni 2005 gab der Bw. zu den vom Referent an C am 11. Mai 2005 gerichteten (und nachfolgend zitierten) Fragen folgende Stellungnahme ab:

- "Wo hätte die Werbewirkung eintreten können? Wurde schon konkret geworben?"

"Die Werbung war nur ein gewichtiger Aspekt, der wirtschaftliche Grund des Sponsorings war, mit der Spielerin ab Erreichen der Top 300 der Weltrangliste langfristig Geld zu verdienen. Auf ihrer Kleidung war bei Turnieren in Polen, Deutschland und Österreich ein Aufkleber mit "Johann Koller". Das Ziel" der Sponsortätigkeit des Bw. "war junge Talente an die Weltspitze zu führen und mittel- bis langfristig damit Geld zu verdienen, deshalb war in den Verträgen eine Klausel, die" dem Bw. "50% ihres Lebenseinkommens gesichert haben. Nur ein(e) gelungene(r) Spieler(in) hätte ein Einkommen in Millionenhöhe für "den Bw." bedeutet. Die Werbung daraus ist ein Zusatzeffekt."

In Beantwortung der Frage, warum der Bw. die Zusammenarbeit beenden habe müssen, führte der Bw. aus: "Je älter und besser die Spielerin wurde, desto höher wurden die Kosten für Turniere, Trainer, Masseur, Psychologe, Reisen etc. Dies konnte" vom Bw. mit dessen "finanziellen Mitteln nicht mehr bereitgestellt werden. Der entstandene Verlust macht " dem Bw. "keine Freude."

- "Mit welchen Kosten wäre eine PR-Kampagne für "ihr Unternehmen" in den polnischen Massenmedien verbunden gewesen?"

"Wie Sie wissen, ist Fernsehwerbung sowohl in Österreich als auch in Polen für Unternehmer in der Einkommenschicht "des Bw." nicht finanziert und geht in die Millionen. Ab Erreichen einer gewissen Spielstärke wäre Werbung durch die Spielerin kostenlos gewesen."

- "Die Tennisspielerin ist nach österreichischen Recht zum Zeitpunkt des Abschlusses des Managementvertrages minderjährig gewesen. Warum weist der Managementvertrag keinen gerichtlichen Genehmigungsvermerk auf ? Welche Sicherstellungen wurden getroffen, weil die Vertragspartnerin zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses minderjährig gewesen war?"

"Die Vertragserrichtung wurde von österreichischen und polnischen Anwälten durchgeführt, diese haben "den Bw." über die Notwendigkeit einer gerichtlichen Genehmigung nicht informiert. Beide Anwälte und die Eltern der Spielerin haben den Vertrag so errichtet und für in Ordnung befunden. Der Vertragspartnerin entstanden keinerlei Kosten und sie konnte nicht geschädigt werden. Sie hatte keinerlei Verpflichtung außer Tennis zu spielen und erhielt durch den Vertrag nur Unterstützung." Der Bw. "sorgte für Training, Trainingsmöglichkeiten, Trainer, Reisen, Hotels, Turnierbeiträge,..."

- "Wissen Sie, ob die Tennisspielerin um eine Zuteilung einer Steuernummer bei dem für Sie zuständigen Finanzamt angesucht hat?"

"Da sich das zuständige Finanzamt in Polen befindet, ist "dem Bw." das nicht bekannt."

- "Wissen Sie, ob der Bw. Beziehungen zu einem Sportklub hat? Wenn ja: Warum wurde die Spielerin nicht von dem für diesen Klub arbeitenden Trainer ausgebildet?"

Der Bw. "habe Beziehungen zu einem Hockeyclub,..., nach dem dies aber ein Hockeyclub ist, hat dieser keinen Tennistrainer. Mit einem Hockeyclub kann man kein Geld verdienen, dies war aber das Ziel "des Bw." mit der Tennisspielerin (immerhin war sie bereits Nummer 12 in Polens Rangliste)."

- "Wie ist der Bw. auf den Herrn A gekommen?"

"Herr A ist ein international bekannter Tenniscoach, der bei der weltweit arbeitenden Tennisorganisation ABC tätig war. Er war in dieser Organisation auch lange Jahre in Kanada und den USA tätig und betreute unter anderem N.N. in jungen Jahren." Der Bw. "lernte ihn beim ATP Turnier in der Wiener Stadthalle kennen. A wollte gerade ABC verlassen, in seine Heimat Polen zurückkehren und junge Talente an die Weltspitze heranführen. Diese Idee wurde aufgegriffen und wir haben versucht, sie gemeinsam umzusetzen."

Abschließend sei bemerkt, dass eine Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des Finanzamts zum Schreiben vom 7. Juni 2005 unterblieb.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß §20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer den Zuwendenden verpflichtenden Vereinbarung beruhen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Wie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, Tz 39 zu § 4, Seite 179, zu ersehen, ist für einen Sponsorvertrag charakteristisch, dass sich ein Unternehmer zu finanziellen Zuwendungen an beispielsweise eine Sportlerin verpflichtet, während diese dafür die Verpflichtung übernimmt, für den Sponsor als Werbeträger aufzutreten. Ist ein ineinanderfließen betrieblicher Erwägungen (Werbewirkung) und privater Motive (Unterstützung der Sportlerin aus Sportbegeisterung) und damit von betrieblicher und privater Sphäre bei derartigen Zuwendungen im besonderem Maß möglich, so müssen - um den Zuwendungen an die Sportlerin das Merkmal der Freiwilligkeit und damit den Spendencharakter zu nehmen - schon von der rechtlichen Seite her die gegenseitigen Verpflichtungen - des Sponsors zu Geldleistungen, der Sportlerin zu Werbeleistungen - eindeutig (soweit möglich durch schriftlichen Vertrag) fixiert sein. Dies allein genügt allerdings noch nicht, um freiwillige Zuwendungen auszuschließen, weil dies nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 eine verpflichtende Vereinbarung allein nicht vermag. Es müssen vielmehr seitens der Sportlerin auch tatsächlich Werbeleistungen erbracht oder erforderlichenfalls durch den Sponsor rechtlich erzwungen werden. Die Leistungen der Sportlerin müssen geeignet sein, Werbewirkungen zu entfalten. Dies wird im allgemeinen nur angenommen werden können, wenn die Sportlerin sichtbar für den Sponsor Reklame macht, etwa durch deutliche Aufschrift des Sponsornamens auf einem Sportgerät oder auf der Sportbekleidung. Derartige Werbeeffekte müssen als Mindestfordernis für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Sponsorleistungen erachtet werden.

Die gesponserte Sportlerin muss sich auch als Werbeträger eignen und der Werbeaufwand zu dieser Eignung in einem angemessenen Verhältnis stehen. Zuwendungen des Sponsors an eine Sportlerin von nur lokaler Bedeutung werden beispielsweise auf jeden Fall überhöht (und insoweit nicht mehr betrieblich veranlasst) sein, wenn sie die Kosten übersteigen, die im selben Zeitraum beispielsweise eine tägliche Fernsehreklame zur Hauptsendezeit verursacht hätte.

Was den zwischen dem Bw. und Herrn A als "Berater" einerseits und einer Tennisspielerin andererseits abgeschlossenen Managementvertrag betrifft, war diesem im Wesentlichen folgender Text zu entnehmen:

"Präambel

Die Berater sind aufgrund ihrer langjährigen kaufmännischen Erfahrungen mit der Organisation von Terminen, Verhandeln und Abschluss von Sponsorverträgen, insbesondere auch im Tennissport, sowie Eingehen sonstiger vertraglicher Verpflichtungen, betraut. Frau ... B, geb. am 6. September 1987 übt seit ihrem 5. Lebensjahr den Tennissport aus, wobei ... bisherige Tennisausbildung darauf abgestellt war, um später in den Tennissport einzutreten.

I.

Die Berater werden ab sofort die Spielerin in sämtlichen geschäftlichen Angelegenheiten, insbesondere Turnierabstimmung und Sponsoring im Tennisbereich unterstützen. Sie werden

dabei insbesondere im Rahmen ihrer Tätigkeit die gewonnenen Erkenntnisse über den Tennissport und Erfahrungen im Sponsoring, Training und Turnierplanung einbringen, um die Profikarriere der Spielerin bestmöglich zu fördern.

II.

In sportlichen Belangen wird die Spielerin ausschließlich von Herrn A als Trainer betreut, wobei diese sportlichen Belange, insbesondere die Planung der Trainingseinheiten und Turniere, unter dem Gesichtspunkt einer späteren Profikarriere der Spielerin erfolgen. Die Spielerin ist verpflichtet, Verträge mit den Beratern abzustimmen und nur mit Zustimmung der Berater diese zu unterfertigen.

III.

Die gegenständliche Vereinbarung wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei seitens der Spielerin auf eine Kündigungsmöglichkeit für die Dauer von 19 Jahren ausdrücklich verzichtet wird. Dieser Verzicht gründet sich auf die hohe Ausbildung und der Trainingskosten der Berater.

IV.

Seitens der Berater besteht insofern eine Kündigungsmöglichkeit, als dieses Vertragsverhältnis unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist, jeweils zum Kalenderquartal, schriftlich aufgekündigt werden kann.

V.

Eine sofortige Auflösung dieser Vereinbarung ist nur aus wichtigen Gründen möglich.

Als wichtige Gründe werden insbesondere vereinbart:

- a) wenn die Spielerin aufgrund ... gesundheitlichen Entwicklung auf Dauer unfähig wird, eine erfolgreiche Profikarriere im Tennissport zu erreichen,
- b) wenn die Spielerin die im Vertrag übernommenen Verpflichtungen, insbesondere auch die Einhaltung eines entsprechenden ordentlichen Lebenswandels - trotz schriftlicher Abmahnung - nicht einhält.

VI.

Als Entgelt für die Beratungs- und Ausbildungstätigkeit erhalten die Berater aus sämtlichen Werbe- und Sponsorverträgen und offiziellen Preisgeldern der Spielerin....

25%" der Bw.", 25% ... A

Sämtliche oben genannten Einnahmen hat die Spielerin auf ein gemeinsam eingerichtetes Anderkonto zu erlegen, wobei über dieses Anderkonto sämtliche Vertragsteile gemeinsam verfügberechtigt und kollektiv zeichnungsberechtigt sind und quartalsmäßig eine entsprechende Abrechnung samt Belegen und die daran anschließende Teilung des erliegenden Betrages vornehmen. Die Barauslagen der Berater werden nach Vorlage entsprechender Unterlagen umgehend vom oben genannten Anderkonto gedeckt.

VII.

Die Vertragsteile verpflichten sich, sowohl sportliche, als auch geschäftliche Belange ausschließlich einvernehmlich festzulegen, und hierüber 14-tägig eine entsprechende persönliche Besprechung vorzunehmen. Die Spielerin verpflichtet sich, sämtliche sportliche und geschäftliche Termine mit den Beratern einvernehmlich festzulegen, und diese ordnungsgemäß und nach besten Kräften seiner sportlichen Fähigkeiten einzuhalten.

VIII.

...

IX.

Die Vertragsteile nehmen zur Kenntnis, dass das gegenständliche Vertragsverhältnis nicht der Sozialversicherungspflicht unterliegt und jeder Vertragsteil für die Versteuerung eines allfälligen Honorars selbst Sorge zu tragen hat. Im Hinblick auf diese wechselseitige Verpflichtung verpflichten sich die Vertragsteile, sich diesbezüglich auch wechselseitig schad- und klaglos zu halten.

X.

...

XI.

Auf das Vertragsverhältnis ist ausschließlich Österreichisches Recht anzuwenden. Als Gerichtsstand für sämtliche Streitigkeiten zwischen den Vertragsteilen wird ausdrücklich Wien vereinbart."

Mit dem obigen im Jahr 1999 abgeschlossenen Vertrag soll eine im Jahr 1987 geborene Person auf die Möglichkeit der Kündigung für die Dauer von 19 Jahren verzichtet haben. Kann eine minderjährige Person von ihren Eltern nicht zur Ausübung einer beruflichen Tätigkeit bis über ihr 30. Lebensjahr (!) hinaus verpflichtet werden, so ist der Vertrag zivilrechtlich anfechtbar. Verpflichtet sich der Bw. zu finanziellen Zuwendungen an die in Rede stehende Sportlerin, ohne dass diese nach erreichter Volljährigkeit dazu verpflichtet werden könnte, für den Sponsor als Werbeträger aufzutreten, war von der oben zitierten Vereinbarung auf das Vorliegen eines Glücksvertrages gemäß §1267 ABGB, durch den dem Bw. die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen (und angenommen) wurde, zu schließen. Diese Annahme wird durch das Fehlen eines Vertragspunktes, in dem sich die Vertragsparteien zur Zahlung einer Konventionalstrafe für den Fall einer Vertragsverletzung verpflichten, bestätigt.

Da das Schreiben des Bw. vom 7. Juni 2005 die Werbung als nur einen gewichtigen Aspekt bezeichnet, war von der Beschreibung des Ziels der Tätigkeit (in dem letztzitierten Schreiben) als das Führen von jungen Talenten an die Weltspitze in Verbindung mit der Erwartung, mittel- bis langfristig mit dieser Tätigkeit Geld zu verdienen, auf eine Neigung des Bw. zu schließen, die in Rede stehenden Kosten unabhängig davon, ob die Leistungen der in Rede stehenden Sportlerin nachweislich zur Entfaltung von Werbewirkungen geeignet sein könnten, zu tragen. Auch wenn die Sportlerin die deutliche Aufschrift des Sponsornamens auf der Sportbekleidung tragen sollte, stellt sich die Frage nach dem Werbeeffekt, der als

Mindestfordernis für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Sponsorleistungen erachtet werden muss. Muss sich die gesponserte Sportlerin auch als Werbeträger eignen und der Werbeaufwand zu dieser Eignung in einem angemessenen Verhältnis stehen, so erwiesen sich die Zuwendungen des Bw. als Sponsor an die polnische Sportlerin von höchstens lokaler Bedeutung, wenn die Spielerin keine Preisgelder in den Streitjahren gewonnen hatte, die zu Einnahmen beim Bw. geführt hätten. Fehlt mit der Nichterklärung von Einnahmen aus der Sponsertätigkeit in den Abgabenerklärungen für die Streitjahre ein stichhaltiger Beweis für die Annahme, die Sportlerin hätte tatsächlich Werbeleistungen erbracht, um der "Sponsorentätigkeit" des Bw. abgabenrechtliche Relevanz zusprechen zu können, so war die Beschreibung der gesponserten Person (in der Berufung vom 30. Dezember 2004) als "*ein Talent, das von vielen Fachleuten als besonders groß bezeichnet wurde*" nicht dazu geeignet, den Makel, dass den Zuwendungen an die Sportlerin das Merkmal der Freiwilligkeit und damit der Spendencharakter anhaftet, zu beseitigen.

Da der Bw. dem Finanzamt keine Einnahmen aus der Tätigkeit eines "*Talents, das von vielen Fachleuten als besonders groß bezeichnet wurde*" für die Jahre 1999 bis 2002 erklärt hatte, stand die Zeitspanne, in dem die Verluste anfielen, zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in keiner nach der Verkehrsauffassung vernünftigen Relation.

Auch wenn der Bw. behauptet, dass dem in Rede stehenden Vertrag in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ein Leistungsaustausch zugrunde gelegen wäre, fehlen entsprechende Beweismittel, die eine Einkunftsquelleneigenschaft bei der in Rede stehenden Tätigkeit und damit die Anerkennung von Anlaufverlusten begründen könnten. Haben die Sachverhaltselemente ihre Wurzeln in Polen, somit im Ausland, so liegt bei analoger Anwendung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Bw. und eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde erster und zweiter Instanz vor. Ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht in dem Maß höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (vgl. VwGH 23. Februar 1994, 92/15/0159), so besteht diesfalls - laut Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof - eine erhöhte Mitwirkungspflicht, Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. Ritz, BAO², Tz 10 zu § 115, Seite 254, und die dort zitierten Verweise auf Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 429 ff; Kotschnigg, ÖStZ 1992, 84, und das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Mai 1993, 93/14/0019). Vermögen Reisekostenbelege allein den Anfall von Kosten in Zusammenhang mit einer Reise, aber nicht den Anlass der Reise nachzuweisen, so vermochten diese Belege nicht, das behördliche Urteil über die Gewißheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeizuführen.

Das Aufgreifen der Idee, junge Talente an die Weltspitze heranführen, ist nicht nachhaltig, wenn daraus nachhaltige finanzielle Verluste entstehen, denn entscheidend ist die

Nachhaltigkeit der Betätigung und nicht die Nachhaltigkeit der aus der Betätigung fließenden Verluste bzw. Einkünfte. Sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist, war in der Hingabe von Geldern gegen Vorlage von Belegen, ohne in weiterer Folge Einnahmen zu lukrieren, ein Verhalten zu erkennen, dem das für die Wertung als "Gewerbetrieb" im Sinne des § 23 EStG 1988 bzw. § 28 BAO erforderliche Kriterium der Nachhaltigkeit fehlte.

Da die dem Finanzamt als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juli 2000 vorgelegten Belege für Trainerhonorare und Platzmieten den Namen jener Person, der die Kosten finanziert hätte, nicht nachweisen konnten, waren die Leistungen des Bw. nach dem Gesamtbild der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse nicht einmal überwiegend, sondern ausschließlich durch die Merkmale von Unterstützungen im Interesse einer Person gekennzeichnet, womit die Leistungen gleich Spenden als freiwillige Zuwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig waren.

Es war daher die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 gemäß § 289 Abs. 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 7. September 2005