



GZ. RV/3319-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder OR Mag. Robert Posch, Gerald Rada und KomzIR. Friedrich Orth im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec am 6. Juli 2004 über die Berufung der A Handels GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf betreffend Wiederaufnahme Körperschaftsteuer sowie Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert. Die Abgabenfestsetzung für die Körperschaftsteuer 1997 beträgt unverändert öS 17.381,- (€ 1.263,13)

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

### **Entscheidungsgründe**

Die A Handels GesmbH (i.d.F. Bw.) betreibt den Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Schüttgut.

Gesellschafter waren im berufungsgegenständlichen Zeitraum J.H. (zugleich Geschäftsführer) sowie H.L. mit jeweils 50%.

Anlässlich einer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung der Bw. für den Zeitraum 1997 bis 1999 wurde festgestellt, dass Zahlungen an zwei Sportvereine getätigt worden waren, wobei den vorgelegten Belegen der Zahlungsgrund 'Jugendförderung' bzw. 'Spende für unsere Nachwuchsmannschaften' entnommen werden konnte.

Nachdem weder eine korrespondierende Werbetätigkeit der Sportvereine vorlag noch behauptet wurde, wurden die Zahlungen als nicht abzugsfähige Spenden im Jahr 1997 mit dem Bruttobetrag von gesamt S 172.000,- (Zahlung SC G. S 22.000,-, SV V. S 150.000,-) dem Gewinn hinzugerechnet.

Das Finanzamt für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid für 1997.

Die Bw. erhab am 12. November 2001 fristgerecht Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997.

Begründend führte sie an, dass die Zahlungen die nicht zum Abzug zugelassen worden waren Aufwendungen darstellen würden, die zur Erlangung und Sicherung von Einkünften der Bw. zu leisten waren, weil die Entscheidungsträger einiger Wohnbaugenossenschaften anstelle einer Provision Spenden an die Fußballvereine verlangt hätten, sodass abzugsfähige 'Werbungskosten' bestehen würden.

Zum Wiederaufnahmebescheid wurde angeführt, dass weder im Bescheid noch im Betriebsprüfungsbericht sachgerechte Gründe für die Wiederaufnahme dargelegt worden seien.

Ergänzend wurde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In einem Nachtrag zur Berufung vom 22. November 2001 wurde dazu im Einzelnen ausgeführt, dass die Bw. Aufträge an die Wohnbaugenossenschaft S im Zeitraum 1997-2000 im Umfang von rd. S 1.760.000,- erbracht hätte. Der zuständige Entscheidungsträger bei der S, Herr N.Z., sei zugleich Funktionär beim SC G. gewesen.

Hinsichtlich der Zahlungen an den SV V. wurde eingewendet, dass der Obmann dieses Vereines, F.W. zugleich in leitender Funktion in der Hausverwaltung der X tätig gewesen sei. Der mit der Hausverwaltung der X erzielte Umsatz hätte in den Jahren 1997-2000 rd. S 3.700.000,- betragen.

Die zeugenschaftliche Einvernahme beider Personen wurde beantragt.

In einer Stellungnahme der Bp. zu den Einwendungen der Bw. wurde die Rechtsansicht des Bp.-Berichtes wiederholt, nach der es sich bei den geleisteten Zahlungen um nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben gem. § 12 Abs 1 Z 5 KStG 1988 handle. Sollten die Beiträge zur Erlangung von Aufträgen an Entscheidungsträger von Genossenschaften geleistet worden sein, so läge bei diesen ein steuerpflichtiger Provisionszufluss vor. In diesem Fall seien die Personen als Empfänger der Provision gem. § 162 BAO genau zu bezeichnen.

Die Bw. folgte in einer weiteren Ergänzung der Berufung vom 11.12.2001 der Aufforderung der Behörde und gab die genauen Namen bzw. Adressen der Provisionsempfänger (N.Z., F.W.) bekannt.

Die Behörde forderte daraufhin die Bw. mittels Bescheid aufgrund inhaltlicher Mängel (fehlende Unterlagen) der Berufung gem. § 250 BAO auf, Provisionsabrechnungen sowie Empfangsbestätigungen mit dem Datum der Bezahlung sowie den Namen und Unterschriften der Empfänger vorzulegen.

Die Bw. teilte in Beantwortung des Schreibens am 16. Jänner 2002 mit, dass die Beträge für den Einstieg in das Geschäft mit der Wohnbaugenossenschaft S sowie der X geleistet worden seien. Bei den Zahlungen handle es sich um Fixbeträge. Weiters würden Überweisungsbelege vorgelegt, wobei darauf verwiesen wurde, dass der Zahlungsfluss ohnedies im Rechnungswesen der Bw. dokumentiert sei.

Mit Bescheid wurde die Zurücknahme der Berufung gem. § 275 BAO gegen den Wiederaufnahmebescheid bzw. den Körperschaftsteuerbescheid 1997 ausgesprochen,

nachdem keine Empfangsbestätigungen über den Erhalt der Provisionszahlungen vorgelegt worden seien.

Gegen die verfügte bescheidmäßige Zurücknahme der Berufung erhab die Bw. Berufung und erklärte, sie habe dem Finanzamt bereits in Beantwortung eines Schreibens mitgeteilt, dass es sich bei den verausgabten Beträgen um Fixbeträge gehandelt habe und auch Fotokopien von Überweisungsbelegen in Vorlage gebracht. Es seien Banküberweisungsbelege vorgelegt worden, woraus unschwer zu erkennen sei, dass die Gelder den bereits namhaft gemachten Empfängern tatsächlich zugeflossen seien. Die Aufhebung der Bescheide wurde beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 2002 wurde der Berufung betreffend den Bescheid hinsichtlich der Gegenstandsloserklärung der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid und Wiederaufnahmbescheid aus 1997 stattgegeben und der Bescheid aufgehoben.

Mit einer weiteren Berufungsvorentscheidung vom 14. März 2002 wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 1997 bzw. die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung der Abweisung wurde hinsichtlich des Wiederaufnahmbescheides auf den im Prüfungsbericht dargelegten Inhalt verwiesen.

Zur Körperschaftsteuer 1997 wurde nach wiederholender Darstellung des Verfahrens angeführt, dass die vorgelegten Fotokopien andere als jene vom Finanzamt angeforderten Provisionsempfänger betreffen würden.

Da keine Empfangsbestätigungen hinsichtlich der behaupteten Provisionsempfänger nachgereicht worden wären, seien die in der Buchhaltung aufliegenden Empfangsbestätigungen der Sportvereine weiterhin gültig. Der Bw. obliege die Nachweisführung über behauptete Tatsachen, wenn diese Behauptungen mit den bisherigen Ermittlungsergebnissen in Widerspruch stünden.

Mit Eingabe vom 28. März 2002 wurde eine Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz beantragt.

Es habe quasi ein Dreiecksgeschäft stattgefunden. Die Entscheidungsträger über die Lieferung von Streumitteln N.Z. und F.W. hätten die geleisteten Beträge nicht selbst vereinnahmen sondern den Sportvereinen zukommen lassen wollen.

Aus der Sicht der Bw. habe es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keinen Unterschied gemacht, ob die Provision direkt an den Entscheidungsträger oder an einen bestimmten Begünstigten zu zahlen gewesen wäre. Die Leistungen an die Kunden wären bedeutend gewesen, man habe sich aber aus ökonomischen Gründen eine genaue Provisionsabrechnung ersparen wollen. Die Umsätze an die S sowie die gemeinnützige Wohnbaugenossenschaft X wurden für die Jahre 1997 bis 2000 näher dargestellt.

Des Weiteren wurde eine zeugenschaftliche Einvernahme von N.Z. sowie F.W. im Rahmen der Berufungsverhandlung im Beisein des abgabenrechtlichen Vertreters beantragt.

Die Behörde führte in der Folge schriftliche Einvernahmen mit F.W. und N.Z. durch.

In Beantwortung der Schreiben erklärte F.W., sich seit 1.2.1994 in Ruhestand zu befinden. Er sei im Rahmen seiner Tätigkeit als Hausinspektor bei der X für die Beschaffung von Streugut zuständig gewesen, wobei die Auftragsvergabe jeweils nach Einholung einiger Angebote an den Bestbieter erfolgt sei. Sein Dienstverhältnis mit der X sei bereits mit 31.12.1990 gelöst worden. Es habe keine Zahlung an den SV V. in Verbindung mit einer Auftragsvergabe gegeben. Er selbst hätte nie eine Provision verlangt. Eine Auftragsvergabe hätte nicht beeinflusst werden können, da er Ende 1990 aus der X ausgeschieden sei. Die Zahlung des Geldes sei in bar erfolgt und ihm zur Weiterleitung an den SV V. übergeben worden. Die Zahlung sei als Spende an den SV V. erfolgt. Eine Zahlungsbestätigung des SV V. wurde vorgelegt.

N.Z. gab an, von 1.10.1990 bis 30.9.1998 bei der S als Hausinspektor tätig gewesen zu sein. Die Bw. sei so wie andere Firmen von ihm beauftragt worden, Streugutlieferungen durchzuführen. Im Zuge der langjährigen guten Zusammenarbeit sei im Zuge von Gesprächen bekannt geworden, dass die Bw. fußballinteressiert (Sponsoring verschiedenster Fußballklubs) sei. Nach Einblick in das Vereinsleben sowie die Jugendarbeit des SC G. der stets im privaten Bereich stattgefunden habe sei ohne Aufforderung oder Dazutun des Vereines oder seiner Person eine Spende i.H.v. S 22.000,- geleistet worden. Eine Beeinflussung seiner Person auf die Auftragsvergabe an die Bw. sei kein Thema gewesen und werde dezidiert ausgeschlossen. Die Zahlung sei durch Überweisung auf das Konto des SC G. erfolgt. Die Einnahmen/Ausgabenrechnung des SC G. wurde als Nachweis der Erfassung der Spende beigebracht.

Die Förderung des Sportvereines stelle keinesfalls eine Provisionszahlung oder Auftragsbeeinflussung zur Erlangung von Aufträgen dar.

Der Bw. wurden in der Folge die schriftlichen Zeugeneinvernahmen von F.W. und N.Z. im Rahmen des Parteiengehörs mit der Bitte um Stellungnahme zur Kenntnis gebracht. Weiters wurde um Beibringung der fehlenden Überweisungsbelege sowie der Empfangsbestätigungen ersucht.

Mit Schreiben vom 29.8.2002 wurde der Bankauszug sowie die Auftragsbestätigung betreffend die Überweisung an den SC G. i.H.v. S 22.000,- sowie die Kopie des Kassenbuches vom Februar 1997, aus dem sich die Zahlung an den SV V. i.H.v. S 150.000,- ergibt, vorgelegt.

Am 20. Jänner 2003 wurde ein Antrag gem. § 282 BAO i.V.m. § 323 BAO auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Senat gestellt.

In der am 28. Oktober 2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens weise keinerlei Begründung auf. Des Weiteren werde von Seiten der Bw. gerügt, dass die Zeugen N.Z. und F.W. nicht geladen worden seien, weil dies zum Nachweis des ausschließlichen betrieblichen Zusammenhangs mit den strittigen Leistungen erforderlich sei. Ergänzend wurde beantragt, dass der Geschäftsführer der Bw. einvernommen werde. Der Senat fasste den Beschluss, die Senatsverhandlung zu vertagen. Dr. Halm als steuerlicher Vertreter wurde eingeladen, schriftlich bekanntzugeben, zu welchen Beweisthemen die beantragten Zeugen vernommen werden sollen.

Mit weiteren Schreiben vom 12. November 2003 bzw. 3. Dezember 2003 wurde die Bw. wiederholt zur Angabe des Beweisthemas bezüglich der beantragten Zeugen N. Z. sowie F. W. aufgefordert.

Mit Vorhalten vom 4. Dezember 2003 und 7. Jänner 2004 wurde ein Auskunftsersuchen an die X gerichtet. Gegenstand war die Frage der Dauer des Beschäftigungsverhältnisses von F. W., die Bitte um Übersendung von Unterlagen in Bezug auf Anbote, Korrespondenz sowie abgeschlossene Verträge von Streugutlieferanten im allgemeinen bzw. mit der Bw. im besonderen.

Die angesprochene Genossenschaft beantwortete obige Ersuchen mit Schreiben vom 17. Dezember 2003 bzw. 21. Jänner 2004. F. W. sei im Rahmen eines freien Dienstverhältnisses vom 1.2.1980 bis 31.12.1990 bei ihr beschäftigt gewesen. Die Auftragsvergabe sei jeweils nach Einholung mehrerer Angebote an den Bestbieter erfolgt. Es gäbe keine Korrespondenz oder Antwortschreiben. Preislisten würden von möglichen Lieferanten bereits in den Monaten Juni und Juli des jeweiligen Jahres übersendet, da eine ständige Geschäftsbeziehung bestehen. Aufträge würden in mündlicher Form erteilt. Von 1995 bis 2000 seien Aufträge an die Bw. erteilt worden. Es gäbe keine längerfristigen Lieferverträge für Streugut.

Mit Fax vom 10. März 2004 wurde der Obmann des S.V. V. aufgefordert, den Teil des Kassenberichtes vorzulegen, aus dem sich die Zahlung der Bw. ergäbe sowie um die Authentizität der von F. W. vorgelegten Zahlungsbestätigung zu bekräftigen.

Mit Schreiben vom 15. März 2004 wurde der Teil des Kassenbuches, aus dem sich der Zahlungsempfang des S.V. V. ergibt, vorgelegt. Daraus geht hervor, dass die Zahlung, wie auf dem Beleg ersichtlich, am 13. Dezember 1996 erfasst wurde. Der zugehörige Beleg trägt die Unterschrift der damaligen Kassierin des S.V. V.

In der am 6. Juli 2004 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem Senat gab der nunmehrige Geschäftsführer der Bw. H. L. zur Geschäftsanbahnung mit der X bekannt, dass F.W. von ihm zu Geschäftspartnern der X befragt worden sei. In der Folge habe die Bw. entsprechende Angebote an die X gestellt. Nach Auftragsvergabe seien auf Wunsch von F.W. entsprechende Zahlungen über ihn an den S.V. V. erfolgt. Die Vorgangsweise gegenüber N. Z. und der S als Kunde der Bw. sei ident gewesen.

Der neuerliche Antrag auf Einvernahme von F.W. sowie N.Z. zur Aufklärung des wirtschaftlichen Zusammenhangs sowie der zeitlichen Differenz des Zahlungsflusses gemäß den vorliegenden Kassabüchern wurde vom Senat abgewiesen.

In einer weiteren, im Zuge der Senatsverhandlung unerwähnt gebliebenen Eingabe vom 1. Juli 2004 (zugegangen am 6. Juli 2004 nach Verkündung der Entscheidung über die Berufung) wurde zusätzlich beantragt, die Betriebsprüferin vorzuladen und zum Nachweis des vollständigen Belegwesens für 1997 den Arbeitsbogen vorzulegen.

***Der Senat hat erwogen:***

***Wiederaufnahme des Verfahrens:***

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter der Voraussetzung zulässig, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, daß sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 8.3.1994, 90/14/0192).

Die von der Bp. festgestellten auf dem Konto Werbung verbuchten Spendenzahlungen an Sportvereine stellen neue Tatsachen dar, die erstmals im Verfahren durch die Betriebsprüfung festgestellt wurden und in der Folge zur Vornahme von Gewinnhinzurechnungen führten. Somit lag für das Jahr 1997 ein Wiederaufnahmsgrund gem. § 303 (4) BAO aufgrund einer neu hervorgekommenen Tatsache vor.

***Provisionszahlungen***

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 lautet:

'Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind...'

§ 12 Abs. 1 KStG 1988 lautet:

'Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:....'

- Z 5 'Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige Zuwendungen (Spenden), soweit sie nicht nach § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 8 Abs. 4 Z 1 abzugsfähig sind.'

Freiwillige Zuwendungen sind Leistungen an andere als gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, die entweder ohne wirtschaftliche Gegenleistung des Empfängers oder ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Leistenden erbracht werden. (vgl. Quantschnigg/Schuch Einkommensteuerhandbuch EStG 1988 § 20 Tz. 28 mit Hinweis auf VwGH 7.9.1990, 90/14/0093). Freiwillige Spenden bleiben auch dann nicht abzugsfähig, wenn

sie durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst worden sind (vgl. VwGH v. 22.1.1965, 1450/64). Von freiwilligen Zuwendungen kann nicht gesprochen werden, wenn die Zuwendungen auf wirtschaftlicher Basis erbracht werden, der Zuwendung also eine gleichwertige Leistung des Empfängers der Zuwendung entspricht (VwGH 7.9.1990, 90/14/0093).

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung finden sich nachfolgende Belege, die dem Rechnungswesen der Bw. zugrundegelegt wurden:

1. Bestätigungen des SC G. über den Erhalt von S 22.000,- betreffend Jugendförderung;
2. Schreiben des SV V., in dem der Verein für die Spende von S 150.000,- für Nachwuchsmannschaften dankt.

Die Bw. führt dazu an, die Beträge wären entsprechend den Wünschen der für die Beschaffung des Streugutes für zwei Wohnbaugenossenschaften zuständigen Entscheidungsträger nicht an diese sondern über deren Wunsch an Sportvereine geleistet worden.

Die genannten Personen wären Funktionäre der empfangenden Vereine.

In Wahrheit handle es sich um Zahlungen zur Erlangung von Aufträgen von den Wohnbaugenossenschaften. Spesenabrechnungen seien aus Gründen der Vereinfachung nicht erfolgt. In der mündlichen Verhandlung wurde hinsichtlich der Person F.W. angeführt, dieser habe Informationen hinsichtlich der Geschäftspartner der X gegeben, woraufhin entsprechende Anbote an die X erstellt worden wären. Nach Auftragserlangung hätte F.W. die Bw. aufgefordert, S 150.000,- an ihn zur Weiterleitung an den S.V. V. zu leisten.

Zunächst ist festzuhalten, dass keine wie immer gearteten Provisionsvereinbarungen oder - abrechnungen vorliegen. Die zu einem Betriebsausgabenabzug führende notwendige betriebliche Veranlassung ergäbe sich somit nicht aus vorliegenden Belegen sondern aus entsprechenden Behauptungen der Bw., die als solche insoferne von Bedeutung sind, als gemäß § 21 Abs. 1 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist.

Dementsprechend war zu untersuchen, ob den in die äußere Form von Spenden gekleideten Zahlungen tatsächlich Provisionen zugrundeliegen.

### *Zeitpunkt der Zahlung:*

Über den Zeitpunkt der Zahlung besteht Ungewissheit. Gemäß Kassenbuch der Bw. wurden S 150.000,- am 25. Februar 1997 (Datum des Spendenbeleges) der Kasse der Bw. entnommen, wobei wie im Rahmen der mündlichen Verhandlung aufgezeigt, im Kassenbuch vom Jänner 1997 ein Transfer dieser Summe vom Bankkonto der Bw. (auf Kasse) ersichtlich ist. Gemäß Kassenbuch des S.V. V. ging eine korrespondierende Zahlung von S 150.000,- bereits am 13. Dezember 1996 beim Empfänger ein. Die Bw. vermutet die zeitliche Differenz sei darin begründet, dass der S.V. V. einen entsprechenden Betrag bereits im Wissen des späteren Erhaltes desselben in das Kassabuch aufgenommen habe. Gemäß Bw. stand somit im Dezember 1996 zumindest die Höhe der Zahlung fest. Der genaue Zeitpunkt der Zahlung mag dahingestellt bleiben, der Berufungensat sah den möglichen Zahlungszeitpunkt Dezember 1996 in Ansehnung der Tatsachen als nicht erwiesen an. Im gegensätzlichen Fall wäre von einem Verstoß der Bw. gegen § 131 BAO (tägliche Aufzeichnung von Barein- und -ausgängen) sowie des Grundsatzes der Bilanzwahrheit (vollständige Aufzeichnung des Vermögens und der Schulden) auf Seiten der Bw. per 31.12.1996 auszugehen und die Berufung schon wegen der daraus resultierenden periodenfremden Erfassung der Zahlung abzuweisen gewesen.

### *Aussagen der 'Provisionsempänger'*

Die Bw. forderte wiederholt die Einvernahme der vermeintlichen Provisionsempfänger F. W. sowie N. Z. als Zeugen. Der UFS kam dem Anbringen insoferne nach, als F. W. wie auch N. Z. schriftlich als Zeugen einvernommen wurden.

Beide Befragten versicherten glaubhaft, dass kein Zusammenhang zwischen der Zahlung der Spenden an die Sportvereine und der Auftragsvergabe der Genossenschaften gegeben sei. Eine Provision sei nie verlangt worden (F. W.). N. Z. erklärte darüberhinaus, dass, sollte die Auffassung der Bw. hinsichtlich der Zahlung anders gewesen sein, er die Spende definitiv abgelehnt und die Bw. nicht mehr beauftragt hätte.

Aus den Aussagen der behaupteten Provisionsempfänger ergaben sich nach Ansicht der Behörde keine Zweifelsfragen, die eine weitere Zeugenbefragung erforderlich gemacht hätte.

In Kenntnis des Vorhaltes des UFS sowie der Antworten der Befragten wurde dennoch wiederholt der Antrag auf Zeugeneinvernahme der beiden Entscheidungsträger im Rahmen der Berufungsverhandlung vor dem Senat als Nachweis 'des ausschließlich betrieblichen Zusammenhangs zwischen der Leistung der Zahlung an die beiden Fußballvereine und der

Auftragserteilung der ....Genossenschaften' (vgl. Niederschrift der mündl. Verhandlung vom 28. Oktober 2003) gefordert.

Die Frage, ob ein solcher Zusammenhang bestünde, war zentrales Thema der schriftlichen Zeugeneinvernahme und wurde dort abgeklärt.

Die Bw. wurde infolgedessen im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 28. Oktober 2003 dazu eingeladen, schriftlich bekanntzugeben, zu welchen Beweisthemen die Zeugen noch befragt werden sollten und die Verhandlung nicht zuletzt aus diesem Grund vertagt. Die Aufforderung erging mit Schreiben vom 12. November 2003 sowie wiederholt am 3. Dezember 2003, blieb jedoch unbeantwortet.

Der neuerliche Antrag auf Zeugeneinvernahme von F.W. sowie N.Z. im Rahmen einer Verhandlung vor dem Senat wurde vom Senat daher abgewiesen.

#### *Zusammenhang Zahlung der 'Provisionen' und Aufträge*

Maßgeblich für die rechtliche Beurteilung der Zahlung als Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 i.V.m. § 7 Abs. 2 KStG 1988 oder freiwillige Zuwendung gem. § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 ist deren betriebliche Veranlassung.

Die Begründung für die Zahlung der Provision erfolgte auf zweifache Weise. So gab die Bw. im Antrag auf Entscheidung durch die II. Instanz vom 28.3.2002 an: 'Da die Lieferungen an die beiden genannten Kunden bedeutend waren und wir uns aus ökonomischen Gründen eine genaue Provisionsabrechnung ersparen wollten, haben wir Pauschalbeträge mit den beiden Herren ausgemacht.' Die Höhe der Provisionen wäre demnach zumindest indirekt im Zusammenhang mit den erzielten Umsätzen gestanden. Im Nachtrag zur Berufung vom 22.11.2001 wurde der Behörde schon vorher bekanntgegeben: 'Damit wir die entsprechenden Aufträge erhalten, mussten wir daher die Zuwendungen an den Sportverein tätigen'. Auch im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 16. Jänner 2002 und im Rahmen der Berufungsverhandlung vom 6. Juli 2004 wurde durch den Gf. der Bw. die Darstellung wiederholt, wonach die Zahlung für den Geschäftskontakt, zur Bekanntgabe der Geschäftspartner der X erfolgt sei, woraufhin von Seiten der Bw. Anbote gelegt und Aufträge an sie erteilt worden waren.

Sowohl im Nachtrag zur Berufung vom 22.11.2001 als auch im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz vom 28.3.2002 wurde der Zusammenhang mit den in den Jahren 1997 bis 2000 mit den Genossenschaften X und S erzielten Umsätzen hervorgehoben.

Die Behörde ermittelte, dass die X in den Jahren 1995 bis 2000 Aufträge an die Bw. erteilt hatte.

Festgestellt wurde weiters, dass F. W. neben seinem Dienstverhältnis bei der Ö im Zeitraum von 1.2.1980 bis 31.12.1990 auch bei der X als freier Dienstnehmer tätig war. Dem Gf. der Bw. war F. W. als ehemaliger Berufskollege bekannt. Im Zeitpunkt der Zahlung der vorgeblichen Provision war F. W. somit seit mehr als 6 Jahren nicht mehr Angestellter der X und hatte gemäß eigenen, glaublichen Angaben keine Möglichkeit der Einflussnahme auf deren Auftragsvergabe.

Der Verweis der Bw. auf die aus Sicht des Zahlungszeitpunktes Februar 1997 künftige Umsatzentwicklung mit den Genossenschaften S und X wäre denkbar, würden zeitnahe Lieferverträge für den erwähnten Zeitraum mit den Kunden abgeschlossen worden sein. Von Seiten der X wurde hingegen bekanntgegeben, dass keine langfristigen Lieferbeziehungen bestehen, sondern Aufträge jährlich an den Bestbieter vergeben würden. Die für die Bw. erfreuliche Umsatzentwicklung entsprang also nicht einer Einflussnahme auf die Auftragsvergabe bei X sondern der Tatsache, dass die Bw. aus Sicht der X Bestbieter war. Der zukunftsbezogene Verweis der Bw. auf die Umsatzentwicklung der Jahre 1998 bis 2000 als Begründung für die Provisionszahlung ist somit nicht zielführend.

Es verbleibt die Darstellung, die Zahlung sei für den Geschäftskontakt, zur Bekanntgabe der Geschäftspartner der X erfolgt, woraufhin von Seiten der Bw. Anbote gelegt und Aufträge an sie erteilt worden seien. Auf die Frage, weshalb die Zahlung für derartige Auskünfte erst 1997 geleistet worden sei, stünde die Bw. doch bereits seit 1995 in Lieferbeziehungen zur X wurde bekanntgegeben, das mit der Zahlung die dem Unternehmen erwachsenden Vorteile für sämtliche Lieferungen der Vergangenheit wie auch künftige abgegolten worden seien, wobei sich die Lieferungen in Folgejahren in der dargestellten Form entwickelt hätten. Folgt man den Aussagen der Bw. muss F. W. seine Auskünfte über die X der Bw. spätestens 1995 (Beginn der Lieferungen) erteilt haben, wäre es doch weitgehend sinnlos, Informationen über einen bereits in Lieferbeziehungen zur Bw. stehenden Geschäftspartner (Kunde X) von einem ehemaligen Arbeitskollegen der Ö, der zu dieser Zeit bereits seit längerem aus der X als Dienstnehmer ausgeschieden war, zu einem späteren Zeitpunkt zu erfragen. Den entsprechenden Informationen müsste es, sollten sie erst 1996/1997 erfolgt sein, auch an Aktualität gemangelt haben.

Die Provisionszahlung für Informationen zur Geschäftsanbahnung im Februar 1997 erscheint somit neben der oben dargestellten zukunftsbezogenen Begründung auch

vergangenheitsbezogen fraglich, wäre sie doch Jahre nach der Auskunftserteilung von F.W. erfolgt.

Folgt man den Aussagen von F.W. und N.Z. so wurden Spenden geleistet. Die Behauptungen werden durch das vorgelegte Belegmaterial gestützt.

Ein Anspruch auf Zahlung einer Provision oder einer als Spendenzahlung 'getarnten' Provision zur Weiterleitung an F.W. oder N.Z. nahestehende Sportvereine, konnte nicht festgestellt werden.

Die Glaubhaftmachung des behaupteten betrieblichen Konnexes zwischen den Zahlungen der Bw. an die Sportvereine und der erfolgten Auftragsvergabe von Genossenschaften an sie, inhaltlich die Umdeutung von Spendenzahlungen in Provisionen konnte vor dem Hintergrund des erhobenen Sachverhaltes nicht gelingen.

Eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung der Zahlungen konnte in beiden Fällen nicht aufgezeigt, eine wirtschaftlich gleichwertige Gegenleistung nicht glaubhaft gemacht werden.

Der Senat geht vor diesem Hintergrund davon aus, dass die Zahlung der fraglichen Beträge freiwillig unter Bedachtnahme auf sich günstig entwickelnde Geschäftsbeziehungen geleistet und von den Zahlungsempfängern solcherart konsequent als Spende verstanden und in Empfang genommen wurde. Derartigen Zahlungen bleibt die Abzugsfähigkeit als freiwillige Zuwendung gemäß § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 verwehrt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 12. Juli 2004

Der Vorsitzende: