



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 2. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 3. Juli 2002 betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1998 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) schloss mit dem Sportler Herrn A einen Exklusivsponsorvertrag (BP-Arbeitsbogen Bl 84ff) über 100.000 öS ab, wobei "exklusiv"/"Ausschließlichkeit" bedeutete, dass Herr A während der (einjährigen; vgl Punkt 5 der Vorhaltsbeantwortung vom 4. Juni 2004) Laufzeit des Vertrages keine gleichartigen Vereinbarungen mit *"Unternehmen des gleichen Gewerbes"* – worunter im gegenständlichen Fall wohl andere Ausübende der freiberuflichen Tätigkeit des Bw zu verstehen sind – treffen durfte. Herr A hatte daneben laut Vorhaltsbeantwortung vom 4. Juni 2004 (UFS-Akt Bl 15f) ua folgende Sponsoren, die laut Vorlageantrag vom 13. Jänner 2003 'namhaft' seien, welche Eigenschaft unstrittig ist und auch nach Ansicht der Berufsbehörde vorliegt: B, C, D und E.

Der oa Vertrag zwischen dem Bw und Herrn A wurde nach Ansicht der Berufsbehörde tatsächlich abgeschlossen, obwohl im Zusammenhang mit dem Auskunftersuchen vom 2. April 1998 (Schriftverkehrsakt) eine nur von Herrn A am 3. März 1998 – nicht aber vom Bw – unterschriebene Vertragsausfertigung (bzw Ablichtung davon) sowie ein Schreiben von Herrn A an den Bw vom 31. März 1998 mit dem Betreff "Anhang zum Sponsorvertrag" eingereicht wurde. Dies gilt auch für die Ablichtungen der gleichen Schriftstücke im BP-Arbeitsbogen (Bl 83ff). Jedoch befindet sich als Bl 82 im BP-Arbeitsbogen die Ablichtung einer Bestätigung von Herrn A vom 3. April 1998 über den Empfang der 100.000 öS Sponsorgeld, woraus zu schließen ist, dass der Bw spätestens mit der Hingabe der 100.000 öS auch seinerseits dem Vertrag zugestimmt hat.

Laut Vertrag verpflichtete sich Herr A, das Logo des Bw (Logotext) während der Vertragsdauer bei allen Trainings, Wettkämpfen und bei sonstigen öffentlichen Auftritten (zB Autogrammstunden, Interviews, Fernsehen) auf seiner Kleidung zu tragen, und dass das Logo bei allen Veranstaltungen am Sportgerät an beiden Seiten in der Größe 20 x 30 cm und am Transportfahrzeug in der Größe 80 x 20 cm angebracht sei. Weiters stehe Herr A dem Bw für Werbe- und Promotioneinsätze, insbesondere für Werbeaufnahmen, Autogrammstunden und auf speziellen Fachmessen mindestens zu zwei Terminen pro Vertragsjahr zur Verfügung, wobei der Bw Reise- und Unterbringungskosten, etwaige Sportausübungskosten nach vorheriger Absprache übernehme. Der Bw erhalte bei Auflage von Programmheften oder ähnlichen Broschüren oder Drucksorten einen entsprechenden Platz kostenlos zur Insertion. Die Kosten für die Herstellung der benötigten Markenzeichen gingen zu Lasten des Bw. Herr A sei während der gesamten Vertragsdauer damit einverstanden, dass sein Name und/oder sein Bild vom Bw zum Zwecke der Werbung und Public Relation verwendet werde.

Auf ein an das Finanzamt F gerichtetes Auskunftersuchen vom 2. April 1998, ob die Absetzbarkeit der gegenständlichen Sponsorzahlung gegeben sei, erteilte das Finanzamt F mit Schreiben vom 7. April 1998 folgende Auskunft:

"Sponsorzahlungen eines Unternehmens stellen grundsätzlich dann abzugsfähige Betriebsausgaben dar, wenn sie als angemessene Gegenleistung für die vom Gesponserten übernommene Verpflichtung angesehen werden können (...). Sollen Zuwendungen absetzbar sein, müssen sie nahezu ausschließlich auf wirtschaftlicher (betrieblicher) Grundlage beruhen. Nicht absetzbar sind Ausgaben, die gleichzeitig auf private Beweggründe zurückzuführen sind.

Die Absetzbarkeit ist aber nur dann gegeben, wenn der Gesponserte Werbeleistungen für den Sponsor in einem Umfang erbringt, wie sie im Wirtschaftsleben üblich sind; der Gesponserte muß als Werbeträger für den Sponsor auftreten (...).

Die Frage, ob und in welcher Höhe Sponsorzahlungen als Betriebsausgabe anzusehen sind, ist ausschließlich nach dem Wert der durch die Sponsorzahlung bewirkten Werbeleistung, die der Empfänger für den leistenden Betrieb erbringt, zu beurteilen. Das bedeutet, daß eine Sponsorzahlung nur insoweit als Betriebsausgabe abzugsfähig ist, als ein entsprechender Werbeeffect nachgewiesen werden kann (...).

Unter der Voraussetzung, daß im Vorliegenden Fall keine privaten Beweggründe für die Sponsorzahlung des Berufungswerbers (z.B. familiäres Naheverhältnis zum Gesponserten, Naheverhältnis zum Sportart) gegeben sind, entspricht nach Ansicht des Finanzamtes F der vorgelegte Sponsorvertrag grundsätzlich den eingangs erwähnten Kriterien für die steuerliche Absetzbarkeit der Sponsorzahlung.

Allerdings kann eine endgültige Beurteilung im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung nicht nur anhand des vorliegenden Sponsorvertrages getroffen werden, weil diesbezüglich letztendlich entscheidend ist, welche Werbeleistungen tatsächlich erbracht werden – vor allem da laut Schreiben des Gesponserten vom 31.3.1998 im Inland einstweilen konkret nur ein Auftritt geplant ist – und ob die Sponsorzahlung als angemessene Gegenleistung hierfür angesehen werden kann.

Die vorstehende Rechtsauskunft erfolgt im Hinblick auf die Weisungsgebundenheit des Finanzamtes rechtsunverbindlich und stellt eine nicht rechtsmittelfähige Mitteilung ohne Bescheidwirkung dar."

Beim Bw wurde im Jahr 2002 eine abgabenbehördliche Prüfung ua über das Streitjahr 1998 durchgeführt und darüber ein mit 25. Juni 2002 datierter Bericht erstattet (E/A-Akt). Darin führte die Prüferin unter Tz 15 zum Streitpunkt aus, dass in den Ausgaben im Geschäftsinteresse (Anm: insg öS 135.056,70 laut E/A-Rechnung) eine Sponsorzahlung an Herrn A iHv 100.000 öS enthalten sei. Im Zuge der Prüfung sei eine Fotodokumentation vorgelegt worden, woraus ersichtlich sei, dass sich auf dem Sportgerät des Herrn A das Logo des Bw befinde. Laut Schreiben des Herrn A mit den geplanten Auftritten für 1998 seien im April 1998 eine Vorbereitung auf die Sportart-Saison in Auslandsort1 und Teilnahmen bei drei Sportart-Meisterschaften in Auslandsort2, Auslandsort3 und Auslandsort4, im Juli an der Europameisterschaft in Auslandsort3 und im Juni ein Sportausübungstag in Inlandsort1 erfolgt. Die Sponsorzahlung in Höhe von 100.000 öS könne nicht als angemessene Gegenleistung für einen Sportausübungstag in Österreich angesehen werden und sei daher zu kürzen mit der Folge von 100.000 öS Gewinnerhöhung (gegenüber der Steuererklärung).

Dementsprechend setzte das Finanzamt F im angefochtenen, mit 3. Juli 2002 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 (ESt-Akt Bl 15f/1998) die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 100.000 öS gegenüber der Einkommensteuererklärung (ESt-Akt Bl 11f/1998) erhöht an.

Mit Schreiben vom 2. August 2002 wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 erhoben (ESt-Akt Bl 17/1998) und unter der Überschrift "Begründung" ausgeführt, dass die durch die Betriebsprüfung entstandene Nachzahlung aus der Nichtanerkennung des Sponsoring an Herrn A resultiere. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei die erbrachte Bestätigung eines zweiten Sponsoringpartners nicht anerkannt worden, weil die erbrachte Gegenleistung (nur ein einziger nachgewiesener Sportausübungstag in Österreich) nicht angemessen wäre. Es sei bereits während des Betriebsprüfungsverfahrens versucht worden, mit Herrn A Kontakt aufzunehmen, was erst jetzt möglich sei, weil Herr A seinen Wohnsitz nicht mehr in Österreich habe. Herr A sei nunmehr ausgeforscht worden und habe dieser zugesagt, in weiterer Folge eine Dokumentation seiner erbrachten Werbeleistung für den Bw zu erbringen. Deshalb werde um Fristerstreckung der Erledigung der Berufung bis 30. September 2002 ersucht, bereits unter Einkalkulierung urlaubsbedingter Verzögerungen. Sofort nach Vorliegen der entsprechenden Unterlagen werde die Berufung hinsichtlich der Begründung ergänzt.

Mit Schreiben vom 7. August 2002 (ESt-Akt Bl 18f) wurde im Nachhang zur Berufung vom 2. August 2002 eine Bestätigung des Sportklubs über die Teilnahmen von Herrn A an diversen Meisterschaften in den Jahren 1997 bis 1999:

- Sportart-Staatsmeisterschaft vom 17. bis 25. August 1997 in Inlandsort2;
- Sportart-Europameisterschaft von 21. Juli bis 2. August 1998 in Auslandsort3;
- Sportart-Staatsmeisterschaft von 17. bis 25. Juli 1999 in Inlandsort2;
- Sportart-Weltmeisterschaft von 17. bis 28. August 1999 in Inlandsort2.

Mit Bescheid vom 16. August 2002 (ESt-Akt Bl 20/1998, Mängelbehebungsauftrag) trug das Finanzamt F dem Bw auf, den Mangel der Berufung vom 2. August 1998 gemäß § 250 BAO – es fehle eine Begründung – bis zum 30. September 2002 gemäß § 275 BAO zu beheben, ansonsten die Berufung als zurückgenommen gelte.

Mit Schreiben vom 30. September 2002 (ESt-Akt Bl 21/1998) wurde um Verlängerung der Frist zur Einreichung der Begründung (Bestätigungen) bis 31. Oktober 2002 ersucht, weil mit der Betriebsprüfung noch nicht abgestimmt worden sei, ob die bereits überreichten Bestätigungen für eine positive Erledigung der Berufung ausreichen.

Somit ist zunächst das Thema der Mängelbehebung bzw Fiktion der Berufungszurücknahme zu behandeln:

Laut Aktenlage wurde weder über diesen Fristverlängerungsantrag bescheidmäßig abgesprochen noch wurden innerhalb der gewünschten Verlängerungsphase der Frist Bestätigungen bzw Nachweise eingereicht. Fristverlängerungsanträge zu Mängelbehebungsaufträgen haben – im Gegensatz zu Anträgen auf Verlängerung der Berufungsfrist – keine fristhemmende Wirkung. Dennoch ist nach Ansicht der Berufungsbehörde weder die Rechtsfolge des § 275 BAO (Fiktion der Zurücknahme der Berufung) eingetreten noch eine Entscheidung über den Fristverlängerungsantrag nötig, denn der oa Bescheid vom 16. August 2002 trug die Behebung eines Mangels – nämlich der fehlenden Begründung (§ 250 Abs 1 lit d BAO) – auf, der gar nicht bestand. Die Auftragung der Behebung eines nicht bestehenden Mangels hat – selbst bei Fristversäumnis – nicht die Folge, dass die Berufung für zurückgenommen zu betrachten ist (vgl *Ritz*, BAO², § 275 Tz 19f). Nach Ansicht der Berufungsbehörde erfüllten bereits die Ausführungen in der Berufungsschrift, wonach eine Dokumentation der erbrachten Werbeleistung erstellt werde, als Ankündigung eines Beweismittels (Beweisanbot) die Mindestanforderungen an eine Begründung gemäß § 250 Abs 1 lit d BAO. Nur eine völlig fehlende Begründung oder die Beschränkung der Begründung auf unbegründete Floskeln – der Bescheid sei ungesetzlich oder eine Schätzung entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen – stellen einen Mangel iSd § 275 iVm § 250 Abs 1 lit d BAO dar (vgl *Ritz*, BAO², § 250 Tz 15). Ein Mängelbehebungsauftrag dient nicht zur Beibringung von Beweismitteln (*Ritz*, BAO², § 275 Tz 7).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde hatte die Berufung vom 2. August 2002 ursprünglich zwar die Mängel, dass die nötigen Inhaltserfordernisse gemäß § 250 Abs 1 lit b und c BAO – die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird und die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden – fehlten. Doch die Behebung dieser Mängel wurde nicht aufgetragen, weil unter der fehlenden "Begründung" in dem auf §§ 250 und 275 BAO gestützten Mängelbehebungsauftrag vom 16. August 2002 nur die "Begründung" iSd § 250 Abs 1 lit d BAO zu verstehen ist, nicht aber das Begründen einer Berufung im weiteren (umgangssprachlichen) Sinne, welche auch das Begehren – also die Anfechtungserklärung und die beantragten Änderungen – mitumfasst. Wegen Mängeln, deren Behebung (noch) nicht aufgetragen worden ist, tritt die Zurücknahmefiktion (noch) nicht ein und darf (noch) kein Zurücknahmebescheid erlassen werden; gegebenenfalls ist diebezüglich ein weiterer Mängelbehebungsauftrag zu erlassen (*Ritz*, BAO², § 276 Tz 8). Zum jetzigen Zeitpunkt ist jedoch kein Mängelbehebungsauftrag mehr zu erlassen, weil durch den Vorlageantrag und die Vorhaltsbeantwortung vom 4. Juni 2004 die Mängel behoben sind und die Voraussetzungen des § 275 BAO als Verfahrensnorm im Zeitpunkt der Amtshandlung (Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages hinsichtlich § 250 Abs 1 lit b und c BAO durch die Berufungsbehörde) vorliegen müssten. Die Erfordernisse von § 250 Abs 1 lit b und c BAO werden durch folgende Ausführungen seitens des Bw erfüllt:

- Im Vorlageantrag vom 13. Jänner 2003 (ESt-Akt BI 25f/1998): "Unserer Ansicht nach ist daher ein Leistungsaustausch gegeben, da einerseits ein die Verpflichtungen regelnder Vertrag vorliegt, das Anbringen der Logos ausreichend dokumentiert wurde und die Teilnahme an internationalen Wettkämpfen bestätigt ist. Somit ist der Abzug der Sponsorzahlung als Betriebsausgabe gerechtfertigt."
- In der Vorhaltsbeantwortung vom 4. Juni 2004 (UFS-Akt BI 15f): "Wir ersuchen daher den Sponsorvertrag zu 100% als Betriebsausgabe anzuerkennen..."

Somit ist aus den im Rechtsmittelverfahren eingebrachten Schriftsätzen bestimmbar, dass mit der Berufungsentscheidung (unter anderem) der Spruchbestandteil 'Einkommen' um 100.000 öS (gleichbedeutend mit dem umgerechneten Eurobetrag) gesenkt werden soll, was die Erklärung der beantragten Änderung (§ 250 Abs 1 lit c BAO) darstellt, und dass der Spruchbestandteil 'Einkommen' der (unter anderem) angefochtene Punkt iSd § 250 Abs 1 lit b BAO im Einkommensteuerbescheid 1998 ist (vgl *Ritz*, BAO², § 250 Tz 11).

Es hat sich daher erwiesen, dass ohne Erlassung eines Zurücknahmebescheides und ohne Erlassung eines weiteren Mängelbehebungsauftrages die gegenständliche Berufung einer

materiellen Berufungserledigung zuzuführen und folglich mit den materiellen Aspekten des Falles fortzusetzen ist:

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 13. Dezember 2002 datierte Berufungsvorentscheidung (ESt-Akt Bl 22ff/1998). Bei der Prüfung, ob es sich bei der Sponsorzahlung um eine angemessene Gegenleistung für den Werbeeffect gehandelt habe, hätte die Teilnahme des Herrn A an nur einer Veranstaltung in Österreich (Fachmesse in Inlandsort³) nachgewiesen werden können. Ansonsten habe nur ein Schreiben des Herrn A vorgelegt werden können, in dem dieser im März 1998 dem Bw seine geplanten Sportart-Aktivitäten für 1998 bekannt gebe: 4 Teilnahmen an Veranstaltungen im Ausland, eine bei einem Sportausübungstag in Inlandsort¹, weitere Auftritte seien geplant. Als Begründung der Berufung werde nunmehr eine Bestätigung des Sportklubs vorgelegt, in der dieser die Teilnahme von Herrn A als Sportart-Kadermitglied an vier Meisterschaften bestätige. Davon habe jedoch nur eine, nämlich die Europameisterschaft während der Gültigkeit des Sponsorvertrages stattgefunden, und zwar vom 21. Juli bis 2. August 1998 in Auslandsort³.

Trotz eines telefonischen Vorhaltes, ob und welche der im Sponsorvertrag vereinbarten Promotionsmaßnahmen seitens des Bw. gesetzt worden seien, hätten diesbezüglich keine neuen Fakten beigebracht werden können.

Die Frage, ob und in welcher Höhe Sponsorzahlungen als Betriebsausgabe anzusehen seien, sei ausschließlich nach dem Wert der durch die Sponsorzahlung bewirkten Werbeleistung, die der Empfänger für den leistenden Unternehmer erbringe, zu beurteilen; das bedeute, dass eine Sponsorzahlung nur insoweit als Betriebsausgabe abzugsfähig sei, als ein entsprechender Werbeeffect nachgewiesen werden könne.

Die im Sponsorvertrag mit Herrn A ausdrücklich vereinbarten Werbe- und Promotioneinsätze an mindestens zwei Terminen seien nicht durchgeführt worden. Dass der Bw den Namen oder das Bild des Herrn A zu Werbezwecken verwendet hätte, werde nicht vorgebracht.

Die nachgewiesenen Auftritte von Herrn A bei der Europameisterschaft in Auslandsort³ und bei der Fachmesse in Inlandsort³ und der damit für den Bw als Arzt in F verbundene Werbeeffect stünden in keiner Relation zur Höhe der Sponsorzahlung. Dem Auftritt in Auslandsort³ müsse eine breite öffentliche Werbewirkung für einen Arzt in Österreich abgesprochen werden, wenn nicht eine entsprechende Medienberichterstattung im Inland erfolge. Eine solche habe bis dato nicht nachgewiesen werden können. Somit verbleibe als einzige werbewirksame Tätigkeit der Auftritt in Inlandsort³. Dieser allein könne allerdings nicht als angemessene Gegenleistung für die Sponsorzahlung von 100.000 öS angesehen werden, auch im Hinblick darauf, dass es sich bei Herrn A um keine der breiten Öffentlichkeit bekannte Persönlichkeit auf dem Gebiete des Sportes handle. Der vom Finanzamt vorgebrachte geringe Bekanntheitsgrad als Sportler ist unbestritten geblieben und ist auch

nach Ansicht der Berufungsbehörde gegeben. Klarzustellen ist, dass dies nur für die Werbewirkung von Belang ist und kein negatives Werturteil über den Sportler darstellt, dessen Bekanntheit als Mitglied des Nationalteams naturgemäß von der Popularität und medialen Präsenz der Sportart abhängt, welche im gegenständlichen Fall – was ebenfalls keine negatives Werturteil darstellt – gering ist.

Mit Schreiben vom 13. Jänner 2003 wurde ein Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz) gestellt und ergänzt, dass laut VwGH 25.1.1989, 88/13/0073 die gegenseitigen Verpflichtungen zwischen Sponsor und Sportverein (bzw Sportler) von vornherein eindeutig fixiert sein müssten. Die Leistungen des Sportlers müssten geeignet sein, Werbewirkung zu entfalten. Nur wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Leistungsaustausch vorliege, könne danach eine betriebliche Veranlassung der Zuwendungen angenommen werden. Dabei werde insb in Betracht gezogen werden müssen, ob auch andere Gewerbetreibende unter denselben Voraussetzungen einen gleichartigen Sponsorvertrag geschlossen hätten. Dies sei im gegenständlichen Fall gegeben; namhafte Organisationen hätten zur gleichen Zeit denselben Sportler wie der Bw gesponsert. Weiters regle der vorliegende Sponsorvertrag die Verpflichtungen des Sportlers eindeutig.

Bezüglich Veranstaltungen seien 1998, wie aus dem diesjährigen Programmheft hervorgehe, sechs internationale Bewerbe, darunter eine Europameisterschaft, seitens des Sportlers bestritten worden. Nach schriftlicher Auskunft des gesponserten Sportlers habe er im Zeitraum 1997 bis 1999 an weiteren acht Großveranstaltungen teilgenommen. Durch die Veranstaltungen auf internationaler Ebene sei auch eine entsprechende Breitenwirkung gegeben.

Der Sportler habe somit die Verpflichtung zur Werbung durch Aufdruck von Firmen- bzw Produktlogos auf dem Sportgerät erfüllt und dies ausreichend dokumentiert. Die Teilnahme an internationalen Wettkämpfen sei bestätigt. Beilagen zum Vorlageantrag im ESt-Akt:

- (Bl 27/1998) Fax-Begleitblatt von Herrn A an steuerliche Vertretung des Bw vom 10. September 2002: Bei den folgenden Nachweisen über Wettbewerbsteilnahmen "in dem vom Finanzamt gewünschten Zeitraum 1997 – 1999" fehle die Teilnahme an der WM 1997 in Auslandsort5. Diese Bestätigung könne erforderlichenfalls nachgereicht werden.
- (Bl 28/1998) Die oben bereits angeführte Bestätigung des Sportklubs vom 7. August 2002.
- (Bl 29f/1998) Fotos mit Anbringungsort der Logos.
- (Bl 31/1998) Lebenslauf von A, wobei für 1997 angegeben ist:
"Teilnahme an 4 Int. Wettbewerben
4. Platz bei der österr. Staatsmeisterschaft
Aufnahme in die österreichische Nationalmannschaft
Teilnahme an WM in Auslandsort5"
Für 1998 ist angegeben:
"Teilnahme an 6 Int. Wettbewerben
Teilnahme an EM in OrtAuslandsort3"

Für 1999 ist angegeben:

"Teilnahme an 3 Int. Wettbewerben

4. Platz bei der österr. Staatsmeisterschaft

Teilnahme an den Weltmeisterschaft in Inlandsort2 – Österreich

Gastsportausübender von 6 int. GroßSportausübungstagen

2xÖsterreich, Ungarn, Schweiz, Frankreich, BRD"

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Die Berufungsbehörde ersuchte das Finanzamt mit Schreiben vom 4. Mai 2004 zu einer Stellungnahme zu folgenden Ausführungen:

"Ist es unstrittig, dass wegen der Art der Arztordination des Berufungswerbers bzw. seines Patienteneinzugsbereiches Werbeaufwand objektiv sinnvoll ist, das heißt zur Vermehrung der Einnahmen zumindest theoretisch geeignet ist?

Nach Ansicht des Referenten ist nämlich die objektive Überbezahlung einer an sich sinnvollen Werbeleistung, wenn eine solche Überbezahlung im Sinne von BP-Bericht und BVE vorliegt, für sich allein noch kein Anlass zur Versagung der Absetzbarkeit als Betriebsausgabe. Denn die Überbezahlung kann auch die Folge von Pech oder Ungeschicklichkeit beim Vertragsabschluss sein. Der Abschluss des Sponsorvertrages aus privaten Motiven ist überdies im bisherigen Verfahren nicht vorgebracht worden.

In welcher Höhe wäre die Sponsorzahlung für die Werbeleistung angemessen gewesen?"

Das Finanzamt antwortete mit Schreiben vom 14. Mai 2004 (UFS-Akt Bl 11f), dass Werbeaufwendungen eines Arztes für seine Tätigkeit in seinem Patienteneinzugsbereich grundsätzlich objektiv sinnvoll seien, wenn auch tatsächlich eine Werbeleistung mit entsprechendem Werbeeffect durchgeführt werde. Im Sponsorvertrag mit der Vertragsdauer 1. März 1998 bis 1. März 1999 sei die konkrete Teilnahme an Veranstaltungen sowie die Teilnahme an diversen Sportausübungstagen geplant gewesen. Tatsächlich seien nur folgende Werbeleistungen nachweislich erbracht worden:

- 7/98: Sportart – Europameisterschaft in OrtAuslandsort3, der jedoch eine breite öffentliche Werbewirkung für einen in Österreich ansässigen Arzt abgesprochen werden müsse.
- 9/98: Fachmesse in Inlandsort3 und somit nicht im unmittelbaren Patienteneinzugsbereich; eine Werbewirksamkeit könne ihr jedoch nicht zur Gänze abgesprochen werden.

Dieser eine Auftritt in Inlandsort3 sei nicht als angemessene Sponsorleistung für den Betrag von 100.000 öS anzusehen, zudem die laut Sponsorvertrag vorgesehenen Auftritte wesentlich öfters geplant gewesen seien. Es sei daher zu überlegen, ob nach Art und Weise der erfolgten Werbeleistungen grundsätzlich ein ernstgemeinter, als fremdüblich anzusehender Sponsorvertrag vorliege. Unter der Annahme, dass ein fremdüblicher, ernstgemeinter Sponsorvertrag vorliege und man von rund sechs Fixterminen und vier zusätzlich angenommenen werbewirksamen Veranstaltungsteilnahmen ausgehe, könne von einer Angemessenheit der Werbeleistung in Inlandsort3 von 10% (10.000 öS) ausgegangen werden.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2004 (UFS-Akt Bl 13f) brachte die Berufungsbehörde dem Bw zur Wahrung seines Parteiengehöres das gegenüber der Amtspartei durchgeführte Vorhalteverfahren zur Kenntnis und ersuchte um Beantwortung nachstehender Fragen:

- "1.) Von wem und wie wurde der berufungsgegenständliche Sponsorvertrag vom 3. März 1998 angebahnt?
- 2.) Ist oder war der (Bw) mit dem Vertragspartner ... verwandt oder verschwägert?
- 3.) Ist oder war der Berufungswerber Sportausübender bzw. Ausübungsberechtigungsinhaber?
- 4.) Wieso wurde die Möglichkeit laut Vertrag, A zweimal zu Werbe- bzw. Promotions-Einsätzen heranzuziehen, nicht genutzt?
- 5.) Endete das Vertragsverhältnis mit 1. März 1999?
- 6.) Die im Vergleich zum Sponsorbetrag objektiv geringe Werbewirkung kann
 - entweder aus der Inkaufnahme dieses Umstandes beim Vertragsabschluss, weil (auch) die Freigiebigkeit der Sponsorzahlung beabsichtigt war
 - oder aus anderen Umständen (den im Wirtschaftsleben üblichen Risiken) resultieren.
 Sachverhaltsmäßig würde aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens die erste Variante wahrscheinlicher erscheinen, was die Anwendung von § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 ("freiwillige Zuwendung") bewirken würde. In Anlehnung an die beiliegende Stellungnahme des Finanzamtes könnte der betrieblich veranlasste Teil der abgeschlossenen Vereinbarung bzw. der darin vereinbarten Sponsorzahlung mit 10% geschätzt werden."

Mit Schreiben vom 4. Juni 2004 wurde darauf geantwortet:

- Ad 1) Der berufungsgegenständliche Sponsorvertrag sei von A anlässlich einer Sitzung in Wien der Firma G, an der sowohl A als auch der Bw beteiligt gewesen seien, angebahnt worden.
- Ad 2) Der Bw sei mit Herrn A weder verwandt noch verschwägert.
- Ad 3) Der Bw sei nie Sportausübender gewesen und habe auch keinen Ausübungsberechtigung.
- Ad 4) Aus der beiliegenden Mappe sei ersichtlich, dass Herr A die Werbeaufschriften am Sportgerät angebracht habe. Herr A habe anlässlich von Präsentationen der österreichischen Nationalmannschaft laufend für den Bw geworben. Dies unter anderem bei Präsentationen in Inlandsort4 und Inlandsort5. Nachweislich habe der Bw seit damals ein erweitertes Klientel aus Inlandsort4 sowie aus dem Raum Inlandsort6 und Inlandsort7. Herr A habe mit Schreiben vom 12. September 2002 eine Bestätigung übermittelt, in der alle Teilnahmen der Kadermitglieder in den Jahren 1997 bis 1999 angeführt seien. Das Finanzamt stehe auf dem Standpunkt, dass der Sponsorvertrag nur für den Zeitraum 1. März 1998 bis 1. März 1999 abgeschlossen worden sei und daher die Werbung vor allem für das Jahr 1999 nicht mehr zum Tragen komme. Tatsache sei jedoch, dass die Werbeaufschrift am Sportgerät von Herrn A keinesfalls sofort nach dem 1. März 1999 entfernt worden sei und er jedenfalls noch einen längeren Zeitraum nach Ende des Sponsorvertrages mit den Aufschriften den Sportausgeübthabe. Dies auch deswegen, da Herr A gegen Ende des Jahres 1999 aus gesundheitlichen Gründen die

Teilnahme an Sportwettkämpfen habe aufgeben müssen. Die Werbewirkung für den Bw sei vor allem dadurch entstanden, dass Herr A anlässlich von Veranstaltungen und überhaupt in seinem Bekanntenkreis für die Dienste des Bw persönlich geworben habe. Der Bw habe etliche Klienten durch die persönliche Empfehlung von Herrn A erhalten. Im Rahmen des gegenständlichen Sportes habe ein eher betuchtes Klientel angesprochen werden können, was sonst nicht möglich gewesen wäre.

Es sei auch ein Entgegenkommen von Herrn A gewesen, dass er für beide Aufschriften am Sportgerät lediglich 100.000 öS verlangt habe, zumal die Lackierung in entsprechend qualitativ hochwertiger Form zu erfolgen habe und daher teuer sei.

Im Übrigen könne nicht der gesamte Betrag von 100.000 öS als Gegenleistung für die Werbeleistung gerechnet werden. Jedenfalls müssten die Kosten für das Aufbringen der Werbeaufschriften in Abzug gebracht werden. Unter dieser Prämisse sei objektiv gesehen der Sponsorvertrag als billig zu bezeichnen und sei den Werbeeffect für den Bw jedenfalls wert gewesen.

Ad 5) Der Sponsorvertrag habe zwar im März 1999 geendet, jedoch sei die Aufschrift am Sportgerät nicht unmittelbar entfernt und auch die persönlichen Empfehlungen seien nicht unmittelbar eingestellt worden.

Ad 6) Die vermeintliche objektiv geringe Werbewirkung sei nicht nachvollziehbar. Es könne objektiv von einer sehr hohen Werbewirkung gesprochen werden, wenn die Dienste des Bw gemeinsam mit B, C, D und E auf dem Sportgerät angebracht seien und dieses laufend bei Präsentationen und sportlichen Wettkämpfen in Erscheinung trete.

Vor Abschluss des Vertrages sei dieser dem Finanzamt zur Stellungnahme bezüglich Anerkennung vorgelegt worden. Der Bw habe dies vor Abschluss des Vertrages gewünscht, weil er derartige Werbemaßnahmen bisher noch nie ergriffen habe und er hinsichtlich Absetzbarkeit sichergehen wollte.

Zu dem gegenüber dem Bw durchgeführten zweitinstanzlichen Vorhalteverfahren teilte das Finanzamt am 28. Juni 2004 mit, dass es keine weitere Stellungnahme abgebe (UFS-Akt BI 29).

Über die Berufung wurde erwogen:

Wenn der Bw in seinem abschließenden Argument auf den Schutz seines Vertrauens in die – mit Einschränkungen – positive Auskunft des Finanzamtes vom 7. April 1998 verweist, ist hierzu klarzustellen: Der Bw hat den Vertrag bereits vor dem 7. April 1998 abgeschlossen (s oben), sodass es bereits an einer Disposition im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft mangeln muss (*Ritz*, BAO², § 114 Tz 11).

Theoretisch kann die Motivation zu Sponsorzahlungen in der erhofften Werbewirkung oder im Wunsch nach Unterstützung des Gesponserten liegen. Für Sponsorzahlungen an einen Sportler sind daher zunächst folgende zwei Gesetzesbestimmungen in Betracht zu ziehen.

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben grundsätzlich diejenigen *"Aufwendungen und Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind"*.

Hingegen dürfen gemäß § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 freiwillige Zuwendungen, auch wenn sie auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht bei der Einkünfteermittlung abgezogen werden.

Da diese beiden Gesetzesbestimmungen hinsichtlich Sponsorzahlungen an Sportler nicht unmittelbar in Einklang stehen, ist die maßgebliche Rechtslage durch entsprechende Auslegung zu ermitteln: Sponsorzahlungen sind als freiwillige Zuwendungen nicht abzugsfähig, außer sie werden auf *"rein wirtschaftlicher Basis erbracht"* (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, § 20 EStG 1988 Tz 8.2, wo weiter ausgeführt wird: *"der Zuwendung also eine gleichwertige Leistung des Empfängers der Zuwendung entspricht bzw eine ausschließliche oder eindeutig überwiegende betriebliche Veranlassung gegeben ist ... wenn in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Leistungsaustausch vorliegt ... Das 'Kinderdorf-erkenntnis' v 22.1.1965, ZI 1450/64, § 12 Z 1 EStG 1967 E 121a muß danach als überholt bezeichnet werden."*). Laut VwGH 25.1.1989, 88/13/0073 ist eine Voraussetzung für die Absetzbarkeit von Sponsorzahlungen, dass schon von vorneherein die gegenseitigen Verpflichtungen eindeutig fixiert sind.

Letztgenanntes Kriterium ist im gegenständlichen Fall erfüllt, weil – wie schon oben festgestellt wurde – spätestens mit der Hingabe des Sponsorbetrages der von Herrn A am 3. März 1998 unterfertigte Vertrag abgeschlossen wurde. Die Verpflichtung des Bw (Höhe der Sponsorsumme) ist in Punkt 2 des Vertragstextes enthalten. Die Verpflichtungen von Herrn A sind insb in Punkt 3 des Vertragstextes (unverdecktes Tragen des Logo bei öffentlichen Auftritten auf der Kleidung ...) und Punkt 4 (zwei Promotioneinsätze pro Jahr, Logo-Anbringung an Sportgerät und Transportfahrzeug ...) enthalten. Klarzustellen ist, dass der von Herrn A am 31. März 1998 unterfertigte "Anhang zum Sponsorvertrag" keine zusätzlichen Verpflichtungen enthält, sondern Planungen – die Auflistung derjenigen Veranstaltungen, an denen die Teilnahme "vorgesehen" ist.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist zur Einordnung der gegenständlichen Sponsorzahlung unter § 4 Abs 4 bzw § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 die Motivation des Bw zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – somit spätestens am 3. April 1998 (s oben) – als Sachverhaltsfrage entscheidend. Ob die von Herrn A in seinem Schreiben vom 31. März 1998 angekündigten Wettbewerbsteilnahmen und Auftritte dann nicht alle auch tatsächlich absolviert worden sind

bzw ob der – ohnehin nicht ermittelbare – objektive Wert der tatsächlichen Werbeeffekte niedriger als die Höhe der Sponsorzahlung gewesen ist, kann nicht direkt entscheidend sein: Auch eine Fehlinvestitionen oder Fehlmaßnahme ist nicht von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausgeschlossen (*Doralt*, EStG⁴, § 16 Tz 21 und § 6 Tz 148). Wohl aber kann das Verhalten während der tatsächlichen Vertragsdurchführung ein Indiz dafür darstellen, ob ursprünglich ein ernstgemeinter, ertragsteuerlich relevanter Sponsorvertrag abgeschlossen worden ist oder nicht.

Zusammengefasst sprechen im gegenständlichen Fall für einen ernstgemeinten Sponsorvertrag, der betrieblich veranlasst und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf einen Leistungsaustausch gerichtet war, folgende Argumente:

- schriftliche Fixierung des Vertragsinhaltes,
- neben dem Bw auch andere, namhafte Sponsoren (große Unternehmen bzw Einrichtungen),
- keine Verwandtschaft oder Verschwägerung zwischen Bw und Gesponsertem,
- keine Ausübung der gesponserten Sportart durch den Bw,
- ex ante musste dem Bw der Sponsorbetrag nicht unbedingt als überhöht erscheinen.

Dagegen sprechen jedoch folgende Argumente:

- Ex ante betrachtet bestand insb durch die Streuverluste (Werbeeffekte vor allem im Ausland) iVm der geringen Breitenwirkung/Medienwirksamkeit der gegenständlichen Sportart und dem damit einhergehenden geringen Bekanntheitsgrad des Gesponserten das Risiko, dass sich der Werbeaufwand nicht rentiert.
- Der Bw hat die beiden ihm vertraglich eingeräumten Promotionstermine, mit denen die Werbewirkung im Inland hätte gesteigert werden können, nicht ausgenutzt.
- Dass die von Herrn A laut seinem Schreiben vom 31. März 1998 "vorgesehenen" Veranstaltungsteilnahmen zum Teil nicht stattfanden, ist nicht direkt bedenklich, weil es sich hierbei erkennbar nur um eine Planung gehandelt hatte. Auffällig ist hingegen, dass keine Reaktion des Bw auf die Reduktion der geplanten Auftritte ersichtlich ist.

Unter Abwägung dieser Argumente wird davon ausgegangen, dass der Bw den gegenständlichen Sponsorvertrag als entgeltlichen Vertrag auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ernstgemeint abgeschlossen hat und sich beim Vertragsabschluss eine der Sponsorzahlung entsprechende Werbewirkung erhoffte. Diese Variante erscheint wahrscheinlicher als die andere Variante, dass nämlich der Bw den Sponsorbetrag verschenken wollte und dieser Vorgang nur zivilrechtlich in einen entgeltlichen Vertrag gekleidet wurde (vgl zum Wahrscheinlichkeitskriterium für Entscheidungen im Sachverhalts(Tatsachen)bereich: *Ritz*, BAO², § 167 Tz 8). Zur Aussage im zweitinstanzlichen Vorhalt vom 24. Mai 2004, wonach damals die Variante der freiwilligen Zuwendung als wahrscheinlicher erschienen war, ist klarzustellen: Derartige Aussagen in Vorhalten sind unverbindlich und naturgemäß vom jeweiligen

Verfahrensstand abhängig. Im gegenständlichen Fall sind erst durch die Vorhaltsbeantwortung vom 4. Juni 2004 die Verwandtschaft/Verschwägerung zwischen Sponsor und Gesponsertem sowie die Ausübung der gesponserten Sportart durch den Sponsor ausdrücklich verneint worden. Insb durch die Einbeziehung dieser Auskünfte, gegen die keine Bedenken ersichtlich sind, ist die Verschiebung der Wahrscheinlichkeit zwischen den beiden Varianten erklärbar.

Ergeht auch an Finanzamt XzuStNrY

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 27. Juli 2004