

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

17.04.2013

Geschäftszahl

2009/13/0065

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

2009/13/0069

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Mag. Novak, Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerden 1. der L Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch Pistotnik & Krilyszyn Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Rotenturmstraße 25/11 (hg. Zl. 2009/13/0065), und 2. des Finanzamts Wien 6/7/15 in 1030 Wien, Marxergasse 4 (hg. Zl. 2009/13/0069), gegen den (mit Bescheid vom 20. März 2009 gemäß § 293 BAO berichtigten) Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 4. März 2009, GZ. RV/0687- W/08, miterledigt RV/0688-W/08, betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2006 und Haftung für Kapitalertragsteuer 2003 bis 2006 sowie Jänner 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Erstbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die erstbeschwerdeführende GmbH, deren zu 10 % beteiligter geschäftsführender Gesellschafter ein u.a. durch Opernballbesuche in Starbegleitung bekanntgewordener Baumeister ist, verwaltet ein dessen Namen tragendes Einkaufszentrum in Wien. Eigentümerin und Vermieterin der Geschäftslokale im Einkaufszentrum ist eine an der Erstbeschwerdeführerin zu 90 % beteiligte Privatstiftung.

Im Bericht vom 13. Dezember 2007 über eine bei der Erstbeschwerdeführerin durchgeführte, in Bezug auf die Körperschaftsteuer die Jahre 2003 bis 2006 betreffende Außenprüfung wurde im Zusammenhang mit den Kosten der Buchung von Stars für Autogrammstunden im Einkaufszentrum und Opernballbesuche in Begleitung des Gesellschafter-Geschäftsführers ausgeführt, die Erstbeschwerdeführerin behandle die "unmittelbar" mit dem Opernballbesuch zusammenhängenden Aufwendungen (sogenannte "direkte Kosten": Loge, Eintritt und Bewirtung vor und auf dem Ball) durch Zurechnung in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung als nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (§ 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 i.V.m. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988). Die "darüber hinaus angefallenen Aufwendungen für Stargäste" (sogenannte "indirekte Kosten": Honorar, Flug, Hotel, Leibwächter, Limousine und Geschenke, die für die Gäste jeweils angefallene Abzugssteuer) würden als Betriebsausgaben abgesetzt. In der Saison 2006/2007 sei statt der Miete einer Loge für den Opernball 2007 ein Donatorenbeitrag an die Staatsoper geleistet worden, der u.a. zur Nutzung einer Rangloge am Opernball berechtige und als Aufwand verbucht worden sei. Eine Aufteilung der Kosten der Stargäste auf die Autogrammstunde (im Einkaufszentrum) einerseits und den Opernballbesuch andererseits sei weder in den Vereinbarungen noch in der Buchhaltung vorgenommen worden.

Nach Ansicht des Prüfers seien die Aufwendungen für den Ballbesuch Repräsentationsaufwendungen und als geldwerte Vorteile für den Gesellschafter-Geschäftsführer, der den Ball mit den Stargästen besuche, verdeckte Ausschüttungen der Erstbeschwerdeführerin an ihn. Die Aufwendungen für die Autogrammstunde

seien "jedenfalls abzugsfähige Werbungskosten", wobei der Prüfer eine am Zeitaufwand (1 Autogrammstunde und 4 Stunden Opernball) orientierte Aufteilung vorgenommen habe. Ein Fünftel der (gemeint: "indirekten") Gesamtkosten werde daher als Betriebsausgaben anerkannt, während die verbleibenden vier Fünftel als nichtabzugsfähige Aufwendungen und gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin behandelt würden. Der 2006 geleistete Donatorenbeitrag werde in der Höhe der bisherigen Kosten für eine Loge als verdeckte Ausschüttung und hinsichtlich des Restbetrages als Sponsoring gewertet.

Daran schlossen sich im Prüfungsbericht noch Rechtsausführungen und Ausführungen darüber an, dass die Aufwendungen für den Opernballbesuch dem "persönlichen Interesse" des Gesellschafter-Geschäftsführers der Erstbeschwerdeführerin zuzuschreiben seien, der "selbst medienpräsent" sein wolle.

Gestützt auf diesen Bericht erließ das Finanzamt - zum Teil unter Wiederaufnahme der Verfahren - Bescheide vom selben Tag betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2006 und Haftung für Kapitalertragsteuer für dieselben Zeiträume sowie - in Bezug auf Aufwendungen für den Opernball 2007 - für den Zeitraum

1. bis 31. Jänner 2007.

In der Berufung gegen diese Bescheide brachte die Erstbeschwerdeführerin vor, die "indirekten" Aufwendungen seien nicht Repräsentationsaufwendungen, sondern betrieblich veranlasster Werbeaufwand. Selbst für den gegenteiligen Fall lägen aber keine verdeckten Ausschüttungen vor, weil es an der Entreicherung der Erstbeschwerdeführerin und an der besonderen Vorteilsgewährung an den Gesellschafter fehle. Hinzuweisen sei auch darauf, dass sich die Erstbeschwerdeführerin bei ihrer Vorgangsweise an den Ergebnissen einer die Jahre 1994 bis 1997 betreffenden Betriebsprüfung orientiert habe, bei der es zur Hinzurechnung nur der "direkten" Aufwendungen gekommen sei.

Diese Standpunkte detaillierte die Erstbeschwerdeführerin in einer Berufungsergänzung, in der sie u.a. vorbrachte, es handle sich nicht um "normale" Opernballbesuche, sondern um Werbemaßnahmen. Die Einladung des Stargastes, der zunächst jeweils eine Autogrammstunde und Pressekonferenz im Einkaufszentrum absolviere und dann zur Steigerung der Werbewirkung mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin den Opernball besuche, sei "ausschließlich betrieblich veranlasst". Der Steuerpflichtige sei in der Wahl seiner Werbemaßnahmen frei, und der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 24. September 2007, 2005/15/0103, ausgeführt, einer Maßnahme, mit der "der Name eines Unternehmers oder einer Unternehmergruppe, zu welcher der Unternehmer zählt, bekannt gemacht werden" solle, könne "die betriebliche Veranlassung nicht abgesprochen werden". Dies sei auch auf den vorliegenden Fall eines den Namen des Gesellschafter-Geschäftsführers der Erstbeschwerdeführerin tragenden Einkaufszentrums übertragbar. Es sei auch selbstverständlich, dass Honorare für in der Werbung eingesetzte internationale Stars als Betriebsausgaben der Auftraggeber geltend gemacht würden.

Die Erstbeschwerdeführerin machte weiters geltend, die Ausgaben für Werbemaßnahmen seien von den Mietern des Einkaufszentrums zu tragen, die gemeinsam mit den Betriebskosten ein nach der Nutzfläche berechnetes monatliches Werbekostenpauschale zu entrichten hätten. Den Mietverträgen zufolge sei "das Aufkommen aus dem Werbekostenpauschale von der Zentrumsverwaltung für die genannten Zwecke zu verwenden und gesondert zu verwalten". Die Mieter hätten auch ein Mitbestimmungsrecht in Bezug auf die Gestaltung der Werbung und seien mit dem eingeschlagenen Weg zufrieden, weil dieser - wie näher dargestellt wurde - höchst erfolgreich sei. Dazu trage neben der Teilnahme der Stargäste an Autogrammstunde und Pressekonferenz im Einkaufszentrum auch ihr Besuch des Opernballs bei, weil es dieser sei, der das enorme Medienecho auslöse. Die Werbemaßnahme der Präsentation eines Stargastes führe auf diese Weise zu "gratis" Werbeschaltungen, der Aufwand betrage einer vorgelegten Berechnung zufolge nur 1,5 % der Kosten, die für Werbeschaltungen mit gleicher Breitenwirkung aufgewendet werden müssten. Nicht nur ein Fünftel der strittigen Kosten, sondern deren Gesamtheit sei daher betrieblich veranlasst, wobei im Falle einer Aufteilung aber auch zu berücksichtigen wäre, dass die Werbewirkung der in allen wichtigen Medien sehr ausführlich und breit kommentierten Ballauftritte höher sei als die der auf Grund des limitierten Platzangebotes nur wenigen Kunden zugänglichen Auftritte im Einkaufszentrum.

Zum Donatorenbeitrag brachte die Erstbeschwerdeführerin vor, gemäß einem in einem Schreiben der Staatsoper erwähnten "Sponsorenerlass" sei er (zur Gänze) absetzbar. Die Voraussetzungen für ein steuerlich anzuerkennendes Sponsoring seien erfüllt, und der Erstbeschwerdeführerin sei vom Prüfer erklärt worden, dass dies in ihrem Fall nur deshalb (teilweise) anders sei, weil bei den beispielsweise erwähnten, nicht nach natürlichen Personen benannten Unternehmen L. und U. nicht "Herr L." oder "Herr U." den Ball besuchten. Diese Differenzierung sei sachlich ungerechtfertigt.

Der Annahme verdeckter Ausschüttungen hielt die Erstbeschwerdeführerin - hilfsweise für den Fall der Verneinung von Betriebsausgaben - unter dem Gesichtspunkt ihrer fehlenden Entreicherung die schon erwähnte Weiterverrechnung der Kosten an die Mieter entgegen, wobei sie erneut darauf hinwies, dass das Aufkommen aus dem Werbekostenpauschale zweckgebunden und gesondert zu verwalten sei. Die Zahlung an den Stargast werde "zur Gänze" von den Mietern abgedeckt. Der Prüfer habe aber auch nicht darstellen können, welcher Vorteil dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin durch diese Aufwendungen zuteil werde. Würde der Vorteil ihm zufließen, so würden die Mieter keinen Werbekostenbeitrag dafür zahlen.

In der Berufungsverhandlung am 6. November 2008 brachte der Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin u. a. vor, er sei im Einkaufszentrum täglich anwesend und Besucher würden es in der Hoffnung aufsuchen, ihn dort anzutreffen, wobei er auf Wunsch signierte Autogrammkarten verteile, auf denen er mit dem jeweiligen Stargast zu sehen sei und auf deren Rückseite Adresse und Öffnungszeiten des Einkaufszentrums angegeben seien. Er erläuterte ferner die Standortprobleme des Einkaufszentrums und die Entwicklung des verfahrensgegenständlichen Werbekonzepts, bei dem die Einbindung des Opernballs zunächst von einem der Stars und im Folgejahr vom ORF angeregt worden sei. Der große Medienerfolg habe ihn erst dazu bewogen, diese Vorgangsweise beizubehalten, weil sich gezeigt habe, "dass der Opernballbesuch mit dem Stargast die Werbewirksamkeit der Autogrammstunde vervielfacht". Eigentümer des Einkaufszentrums und Vermieter sei die Privatstiftung, die auch die Mieten "kassiere". Die Erstbeschwerdeführerin "kassiere" die durchlaufenden Kosten, wie Betriebskosten und Stromkosten, und "erhalte" von den Mietern für die Vermarktung des Zentrums zusätzlich das Werbekostenpauschale. Die Mieter hätten dafür das Recht, die Werbelinie mitzubestimmen. Der dafür zuständige Ausschuss tage "in letzter Zeit" sehr selten, weil die Werbelinie ("Opernball und Events") bereits feststehe. Sollte die Erstbeschwerdeführerin "mit dem Werbebudget nicht das Auslangen finden", so schieße der Eigentümer Beträge zu, was "vor allem in der Anfangsphase erforderlich" gewesen sei. Die hypothetische Frage, was es für Konsequenzen hätte, wenn ein Stargast nur seinen Auftritt im Einkaufszentrum und nicht auch den beim Opernball absolviere, beantwortete der Gesellschafter-Geschäftsführer dahingehend, dass so ein Stargast "wohl das Honorar zurückzahlen" müsste.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 als unbegründet ab, wobei sie die Bescheide zum Nachteil der Erstbeschwerdeführerin dahingehend abänderte, dass die "indirekten Aufwendungen" nicht mehr nur zu vier Fünfteln, sondern zur Gänze hinzugerechnet wurden.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2006 gab die belangte Behörde teilweise Folge, indem sie den 2006 entrichteten Donatorenbeitrag für die Saison 2006/2007 ohne Ausscheidung eines auf die Logenbenützung beim Opernball 2007 entfallenden Anteils als Betriebsausgabe wertete.

Der Berufung betreffend die Bescheide über Haftung für Kapitalertragsteuer gab die belangte Behörde - mit einer Ausnahme -

zur Gänze statt, weil im Zusammenhang mit den (strittigen "indirekten") Aufwendungen für die Ballbesuche keine "quantifizierbare Vermögenserhöhung" beim Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin feststellbar sei. Die Ausnahme betraf den Bescheid für den Zeitraum Jänner 2007 in Bezug auf den Erwerb von 14 Eintrittskarten für den Opernball 2007.

Zur Begründung stellte die belangte Behörde nach einer Darstellung des Verfahrensganges als entscheidungsrelevanten Sachverhalt zunächst fest, die Erstbeschwerdeführerin sei "für die Führung und das Management" des im Eigentum der Privatstiftung stehenden Einkaufszentrums verantwortlich:

"Eine der Hauptaufgaben neben der Verwaltung des Gebäudes besteht darin den Standort zu vermarkten und damit für entsprechende Umsätze der Marktmietern Sorge zu tragen.

Als Werbekonzept wurde eine Form des 'Erlebniseinkaufs' gewählt. Wobei wöchentlich verschiedene Veranstaltungen stattfinden, welche Kunden anziehen sollen. Ein wesentlicher Bestandteil des Werbekonzepts besteht darin, den GesGf (...) der Bw. - welcher den gleichen Namen trägt, wie das von der Bw. vermarktete Einkaufszentrum - in den Funk- und Printmedien als Person darzustellen und damit den Bekanntheitsgrad des gleichnamigen Einkaufszentrums zu erhöhen.

Neben verschiedenen unstrittig stattgefunden habenden Fernsehauftritten (...) des GesGf und seiner Familie soll die Bekanntheit des GesGf jährlich durch medienwirksam in Szene gesetzte Auftritte des GesGf und einer eigens dafür engagierten Persönlichkeit de(s) internationalen öffentlichen Lebens auf dem Opernball gefördert werden.

(Der Gesellschafter-Geschäftsführer) der Bw. lud daher jährlich einen 'Stargast' ein, dessen Aufgaben darin bestanden gemeinsam mit dem GesGf den Opernball zu besuchen und andererseits einen etwa einstündigen Auftritt in (dem Einkaufszentrum) zu absolvieren."

Daran anschließend traf die belangte Behörde ziffernmäßige Feststellungen über die "indirekten" (Honorar des Stargastes, Hotel, Flug, Abzugsteuer, Video, Fotos, Security, Limousine, Diverses) und "direkten Opernballkosten" (Logenbewirtung; 2003 bis 2005 Loge und Karten für das jeweilige Folgejahr; 2006 Donatorenbeitrag für die Saison 2006/2007; 2007 14 Eintrittskarten) der hinsichtlich der Körperschaftsteuer strittigen Jahre 2003 bis 2006 sowie des Jahres 2007. Die "direkten" Kosten der Jahre 2003 bis 2005 seien dem steuerlichen Gewinn wieder hinzugeschlagen, der 2006 geleistete Donatorenbeitrag sei zur Gänze bemessungsgrundlagenmindernd angesetzt worden. Wer die 14 Eintrittskarten für den Opernball 2007 erhalten habe, habe die Erstbeschwerdeführerin trotz Aufforderung nicht mitgeteilt.

Bei "Betrachtung" der geltend gemachten (indirekten) Kosten für den Stargast sei "ersichtlich, dass die Gesamtkosten des Stargastes hauptsächlich Ausgaben im Zusammenhang mit dem Opernball darstellen. Ausgaben, die konkret und ausschließlich im Zusammenhang mit der Autogrammstunde stehen, sind nicht ersichtlich". Eine "vertragliche Festlegung über die Aufteilung des Honorars" auf die Auftritte der Stargäste

beim Opernball und im Einkaufszentrum habe nicht stattgefunden. Aus der Aussage des Gesellschafter-Geschäftsführers der Erstbeschwerdeführerin in der Berufungsverhandlung lasse sich "eher ableiten, dass das Honorar tatsächlich zur Gänze, jedenfalls aber weitaus überwiegend, den Opernballbesuch betraf und die Autogrammstunde in (dem Einkaufszentrum) eine Nebenleistung darstellte, die nur von untergeordneter Bedeutung im Zusammenhang mit dem gesamten Auftritt war".

Hiezu verwies die belangte Behörde - nach Feststellungen über den Schriftverkehr betreffend Rahmenvereinbarungen mit Vermittlern der Stargäste, den der Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin in der "Ich-Form" abgewickelt habe, und über auf ihn lautende Zahlungsbelege - auf die Beantwortung der Frage nach den Folgen einer (hypothetischen) Nichtteilnahme eines Stargastes am Opernball. Aus "all diesen Sachverhaltskomponenten" ergebe sich, dass der Besuch des Opernballs im Vordergrund gestanden und "der wesentliche Grund" für das Engagement der Stargäste gewesen sei. Beim Stargast für den Opernball 2007 habe eine Kooperation mit einer Sektfirma stattgefunden, in deren Aussendung nur der Auftritt auf dem Opernball und nicht auch der in dem von der Erstbeschwerdeführerin verwalteten Einkaufszentrum erwähnt worden sei. Wäre dieser "wie von der Bw. behauptet" der "wesentliche Vertragsinhalt", so wäre anzunehmen, dass die Erstbeschwerdeführerin "auch ihre Geschäftspartner dazu anhalten würde, in ihren Aussendungen auch auf diese Autogrammstunde hinzuweisen".

Aus der "Ich-Form" der Rahmenvereinbarungen und darin enthaltenen Bezugnahmen auf Logengäste des Gesellschafter-Geschäftsführers der Erstbeschwerdeführerin (und nicht der erstbeschwerdeführenden Kapitalgesellschaft selbst) sei abzuleiten, dass er und nicht die Erstbeschwerdeführerin der tatsächliche Vertragspartner der Stargäste gewesen sei. "Lediglich" die Bezahlung sei durch die Erstbeschwerdeführerin erfolgt, "bzw." sei in den Schriftstücken zum Teil auch von einer "Firma" mit dem (auch in der Bezeichnung der Erstbeschwerdeführerin enthaltenen) Namen des Gesellschafter-Geschäftsführers der Erstbeschwerdeführerin die Rede, wobei nicht ersichtlich sei, welche "Firma" davon betroffen sein sollte. Das "mediale Echo" in Wien habe sich - in den Streitjahren - fast ausschließlich auf die Person und das Privatleben des jeweiligen Stargastes sowie auf das Privatleben des Gesellschafter-Geschäftsführers der Erstbeschwerdeführerin fokussiert. Aus dem "Auftreten des GesGf gegenüber den Medien und auch auf der Homepage der Bw." sei "erkennbar, dass der Opernballauftritt der wesentliche Inhalt des Besuchs" sei. Die "überregionale" Vermarktung des Stargast-Engagements erfolge "nahezu ausschließlich zur Frage des Opernballbesuches".

Die belangte Behörde stellte auch fest, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin gegenüber Medien behauptet habe, bei der Auswahl der Stargäste von seiner minderjährigen Tochter beeinflusst zu werden, und dass er in den Medien im Zusammenhang mit dem Stargast und dem Opernball oft mit dem Beinamen "Mörtel" und als "Baumeister" genannt werde, während die Medienberichte die erstbeschwerdeführende Kapitalgesellschaft "nur selten erwähnen" würden.

Aus den "unstrittig stattfindenden" Medienberichten sei "erkennbar, dass durch die Auftritte auf dem Opernball der Bekanntheitsgrad des GesGf. in der Öffentlichkeit wesentlich gesteigert" worden sei. Gegenstand der Berichte sei das persönliche, private Umfeld des jeweiligen Stargastes und des Gesellschafter-Geschäftsführers der Erstbeschwerdeführerin. Eine "Beziehung" zu dieser oder dem von ihr verwalteten Einkaufszentrum sei "nur am Rande gegeben, wenn und soweit" über den Auftritt des Stargasts im Einkaufszentrum berichtet werde. "Zentrum der Berichterstattung" sei jedoch immer der Ballbesuch "und der dadurch entsprechend häufig erwähnte Name des GesGf."

Die Aussage des Gesellschafter-Geschäftsführers der Erstbeschwerdeführerin in der Berufungsverhandlung, wonach "potentielle Kunden in der Hoffnung den durch Auftritte im ORF und am Opernball in der Öffentlichkeit bekannten (Gesellschafter-Geschäftsführer) tatsächlich persönlich anzutreffen (das Einkaufszentrum) aufsuchen würden", sei "nachvollziehbar und glaubwürdig". Die belangte Behörde verweise "jedoch" auf eine von der Erstbeschwerdeführerin veröffentlichte Kundenbefragung, wonach der "überwiegende" Teil der Kunden aus den angrenzenden Wiener Bezirken stamme und das Einkaufszentrum aufsuche, weil dort "alles (...) am selben Ort gelegen" wäre. "Nur" 15 Prozent der Befragten hätten erklärt, der Veranstaltungen wegen zu kommen, wobei die Autogrammstunde mit dem Stargast aufgrund der Häufigkeit der Veranstaltungen "nur etwa 1%-2% des gesamten Veranstaltungsprogramms" darstelle. Für das Jahr 2008 gehe aus einer Aufstellung auf der Homepage der Erstbeschwerdeführerin auch hervor, dass die Umsatzerlöse der Mieter in den Wochen rund um den Opernball und den Auftritt des Stargastes "keine deutlich erkennbare Veränderung" erfahren würden.

Die Werbemittel, aus denen die Aufwendungen für den Opernball und den Stargast abgedeckt würden, würden "durch die Mieter aufgebracht", denen ein monatliches Werbekostenpauschale verrechnet werde. Der "Werbeausschuss" des Einkaufszentrums, den die Erstbeschwerdeführerin als mitentscheidendes Organ hinsichtlich der Werbemaßnahmen dargestellt habe, sei einem vorgelegten Mietvertrag zufolge nur ein beratendes Gremium. Ein Zusammenhang zwischen den strittigen Kosten und "konkreten Entscheidungen des Werbeausschusses über die Verwendung der eingehobenen Werbemittel" sei nicht feststellbar. Der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst habe "für seine Tätigkeit als Werbeträger im Streitzeitraum keine gesonderte Entlohnung" erhalten.

Zum Donatorenbeitrag für die Saison 2006/2007 traf die belangte Behörde Feststellungen über die Gegenleistungen der Staatsoper, zu denen neben der Zurverfügungstellung einer Rangloge am Opernball 2007

auch ein Vorkaufsrecht für Opernballkarten und bestimmte andere Eintrittskarten der Staatsoper, die "Einladung zum Premierenpausenempfang des Staatsoperndirektors" und die Nennung des Donators im Opernjournal, im Opernball-Programmheft und auf den Internetseiten der Staatsoper gehört habe. Ein Schreiben der Staatsoper an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin erwähne die steuerliche Absetzbarkeit des Donatorenbeitrags "gemäß Sponsorenerlass des BMFF". Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin sei auch in diesem Fall nicht nach außen hin erkennbar als deren Vertreter aufgetreten, was schon im Hinblick auf die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs unüblich sei, und sei daher selbst der Vertragspartner der Staatsoper geworden, doch sei die Zahlung des Donatorenbeitrags unstrittig über ein Konto der Erstbeschwerdeführerin erfolgt, deren Firmenlogo sich auch auf der Homepage der Staatsoper finde. Wem die 14 Eintrittskarten für den Opernball 2007 überlassen worden seien, sei nicht feststellbar gewesen.

Ihren in vier Punkte gegliederten Rechtsausführungen (ab Seite 19 des angefochtenen Bescheides) stellte die belangte Behörde allgemeine Ausführungen zur betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen oder Ausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 voran, wobei sie auf gesetzliche Abzugsverbote und auch darauf verwies, dass der Veranlassungszusammenhang unterbrochen werde, wenn ein bloß mittelbarer Zusammenhang zum Betrieb von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert werde. Ob eine betrieblich veranlasste Aufwendung angemessen, wirtschaftlich, zweckmäßig oder notwendig sei, sei im Allgemeinen ebenso wenig entscheidend wie das Ausbleiben des angestrebten wirtschaftlichen Erfolges. Unangemessenheit oder Unüblichkeit könne aber ein Indiz für das Fehlen einer betrieblichen Veranlassung sein.

Den ersten, die "indirekten" Opernballkosten der Jahre 2003 bis 2006 betreffenden Abschnitt ihrer weiteren Rechtsausführungen leitete die belangte Behörde damit ein, dass bei "als Werbemaßnahmen bezeichneten Aufwendungen" zu prüfen sei, "ob die Aufwendungen tatsächlich Werbemaßnahmen darstellen". Hierzu setzte sie sich zunächst mit einer Definition von "Werbung" in einem in der Berufungsergänzung zitierten Buch auseinander, wobei sie der Erstbeschwerdeführerin "grundsätzlich" entgegenhielt, es sei "für sich genommen fraglich", ob "die Werbemaßnahmen, die die Person des Gesellschafters der Bw. in den Mittelpunkt der Werbemaßnahme stellen überhaupt eine Werbung für das Unternehmen darstellen". Für die belangte Behörde sei nicht erkennbar, worin im Sinne des zitierten Werkes die "Selbstdarstellung des Unternehmens" liege, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer mit einem Stargast den Opernball besuche. Unternehmensgegenstand der Erstbeschwerdeführerin sei "nicht die medienwirksame Vermarktung von Künstlern oder anderer Personen", und der Konnex zum Einkaufszentrum ergebe sich "lediglich aus der teilweisen Namensgleichheit". Dieser Umstand "allein" sei nicht - im Sinne des zitierten Werkes - geeignet, "Einstellungen und Verhaltensweisen zu beeinflussen", weshalb die Argumentation damit nicht geeignet sei, "die Aufwendungen für den Stargast als Werbeaufwendungen zu rechtfertigen".

Die "kaum erkennbare Verknüpfung" zwischen Opernball-Auftritt und Einkaufszentrum sei auch aus den Medienberichten ersichtlich, die sich, wie festgestellt, auf Person und Privatleben des Gesellschafter-Geschäftsführers und der Stargäste konzentrierten. Es sei "nicht erkennbar, welche konkrete Werbebotschaft" durch das Auftreten der Stargäste beim Opernball, aber auch im Einkaufszentrum selbst transportiert werden solle "bzw. in welcher Hinsicht die Einstellungen der potenziellen Kunden der Bw. geändert werden" sollten, und es sei "nicht erwiesen", ob "der Stargast im Rahmen seines Auftritts überhaupt ein adäquates Medium für die Übertragung einer Werbebotschaft darstellt". "Nicht jede Öffentlichkeitswirksamkeit", so die belangte Behörde, bringe "automatisch eine Werbewirksamkeit" mit sich. Die Präsentation eines Stargastes sei "weitere insofern als Werbeaufwand fraglich, als auch die Adäquanz der Werbebotschaft zu hinterfragen" sei. Es sei "wohl zu verneinen", dass alle potentiellen Käufer durch die Einladung des Stargastes zum Opernball dahingehend beeinflusst würden, ihre Einkäufe in dem von der Erstbeschwerdeführerin verwalteten Einkaufszentrum vorzunehmen. Der Opernballauftritt und ein geändertes Kaufverhalten der potentiellen Käufer schienen "außerhalb des Adäquanzzusammenhangs zu liegen".

Im Fall des von der Erstbeschwerdeführerin zitierten hg. Erkenntnisses vom 24. September 2007, 2005/15/0103, VwSlg 8267/F, habe sich der Werbeträger u.a. zum "Anbringen des Firmenlogos am Helm, am Overall und am Rennauto" verpflichtet, während die Stargäste am Opernball "weder Firmenlogos auf ihrer Kleidung" trügen noch "konkrete Aussagen" tätigen würden, "die auf die Bw. Bezug nehmen". Insofern sei "nicht erkennbar, worin die Werbebotschaft und die Werbewirkung bestehen sollten".

"Selbst wenn" die Erstbeschwerdeführerin jedoch "die Werbewirksamkeit des Stargastes am Opernball glaubhaft machen könnte", wäre "dieser mittelbare Zusammenhang (...) durch einen Faktor der persönlichen Sphäre überlagert". Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin spreche von dieser in der "ich"-Form und erwecke in der Öffentlichkeit den Eindruck, er selbst habe ein persönliches Interesse daran, Stargäste nach Wien zu bringen. In einem Zeitungsinterview habe er erklärt, es mache ihn "glücklich", wenn man ihn grüße und erkenne und wenn über ihn geschrieben werde. Die Opernballbesuche mit Stargastbegleitung seien "Teil des Gesamtkonzeptes der öffentlichen Darstellung" seiner "Person". Seine auch von ihm selbst verwendete Bezeichnung als "Baumeister" sei nicht geeignet, auf das Einkaufszentrum schließen zu lassen, und eine diesbezügliche Werbewirksamkeit der strittigen Ausgaben auch auf Grund seines Auftretens "als Einzelperson bzw. Bauunternehmer" nicht erkennbar. Er selbst werde durch die strittigen Maßnahmen "mit einer gewissen Prominenz ausgestattet, woraus aber kein Werbeaufwand für die Bw. abgeleitet werden kann". Der "Umstand der Namensähnlichkeit allein" könne "dafür noch nicht ausreichend sein". Den Gesamteindruck, dass es in erster Linie um die "öffentliche Darstellung des GesGf. und seiner Familie" gehe, verstärke auch der

weitere "Umstand, dass die Auswahl des Stargastes wesentlich von der minderjährigen Tochter des GesGf. beeinflusst wird".

Nur bei der Autogrammstunde im Einkaufszentrum sei ein "mittelbarer" Zusammenhang mit dem Unternehmen erkennbar. Aus dem Ergebnis der Kundenbefragung und der Vielzahl der (anderen) Veranstaltungen könne (aber) "ebenfalls" abgeleitet werden, dass nicht diese Autogrammstunde, sondern "die Darstellung der Person des GesGf. in der Öffentlichkeit" der "Grund für das Engagement des Stargastes" sei. Seine "dadurch erreichte Bekanntheit" habe "aufgrund der bereits erwähnten Namensgleichheit zwar eine gewisse indirekte Werbewirkung" für die Erstbeschwerdeführerin, es fehle aber "am unmittelbaren Veranlassungszusammenhang".

Daran anschließend setzte sich die belangte Behörde mit dem Hinweis der Erstbeschwerdeführerin auf die Üblichkeit von "Testimonials" auseinander, bei denen die Beliebtheit Prominenter für Werbezwecke genutzt werde. Hiefür, so die belangte Behörde in ihren insgesamt längeren Ausführungen zu diesem Thema, fehle es im vorliegenden Fall am "Bekenntnis zum Produkt". Die Stargäste hätten keine Empfehlungen abgegeben, in dem von der Erstbeschwerdeführerin betreuten Einkaufszentrum einzukaufen. "Allenfalls" könne der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst "als Testimonial für die Bw. angesehen werden". Mangels gesonderter Entlohnung für seine Auftritte könnten sich daraus aber "keine Betriebsausgaben ergeben".

Nicht zielführend sei - aus näher dargestellten Gründen - auch die Berufung der Erstbeschwerdeführerin auf Judikatur zur Bewirtung bei "Events", zumal "hier nicht die Frage der Abzugsfähigkeit von Bewirtungskosten strittig" sei.

Wenn die Erstbeschwerdeführerin vorbringe, der Aufwand für den Opernball 2007 habe nur 1,5 Prozent der Kosten betragen, die notwendig wären, um (wie in der Berufungsergänzung zur Vorlage einer entsprechenden Aufstellung dargelegt) "in Zeitungen, TV und Radio Werbung mit derselben Breitenwirkung zu schalten", so sei dies "undifferenziert und nicht nachprüfbar", und es sei "zu beanstanden", dass dabei nicht zwischen Berichten über das Privatleben der involvierten Personen und solchen, "die sich konkret auf die Bw. beziehen", unterschieden worden sei. Es könne "nicht verallgemeinert werden, dass die Anzahl der Pressemeldungen einen direkten Nutzen für die Bw. im Sinne von Werbemaßnahmen darstellt".

Nichts zu gewinnen sei für die Erstbeschwerdeführerin auch aus dem Hinweis auf den Werbeausschuss der Mieter, der "den Aufwand lediglich im Innenverhältnis" absichere, und aus einem "nicht geeigneten" Artikel in einer Ärztezeitschrift.

"Selbst wenn" jedoch, so die belangte Behörde in einer weiteren Eventualbegründung, die betriebliche Veranlassung der Werbemaßnahmen glaubhaft gemacht wäre und auch der Zusammenhang mit der persönlichen Sphäre des Gesellschafter-Geschäftsführers "widerlegt werden könnte", wäre das in § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 verankerte Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen zu beachten. Dieses Verbot finde zwar "seine Grenze dort, wo Aufwendungen oder Ausgaben ausschließlich betrieblich oder beruflich" veranlasst seien, doch übersehe die Erstbeschwerdeführerin bei ihrer darauf abzielenden Argumentation, "dass wie oben festgestellt eben die Darstellung der Person des GesGf in der Öffentlichkeit (Promotion des GesGf) den wesentlichen Grund für die getätigten Aufwendungen darstellt".

Entgegen der Ansicht des Finanzamts könne auch keine Aufteilung der Kosten stattfinden. Die Kosten für den Auftritt des Stargastes im Einkaufszentrum seien "zwar grundsätzlich abzugsfähige Aufwendungen, können jedoch nicht aus dem Gesamtaufwand abgetrennt werden".

"Zusammenfassend" seien die "indirekten" Opernballkosten daher nicht als Betriebsausgabe absetzbar, "weil der Opernballbesuch des GesGf. in Begleitung eines bezahlten Gastes keine Werbewirkung für die Bw. - sondern allenfalls für die Person des GesGf. selbst - entfaltet. Selbst wenn man dem strittigen Aufwand (teilweise) Werbewirkung zuerkennt, führt die mit dem Aufwand untrennbar verbundene Repräsentationskomponente wegen des Aufteilungsverbot zu einer gänzlichen Nichtabzugsfähigkeit".

Im zweiten, kurz gehaltenen Teil ihrer Rechtsausführungen setzte sich die belangte Behörde mit dem 2006 geleisteten Donatorenbeitrag auseinander. Zwar sei "grundsätzlich zu beanstanden", dass der Vertrag vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin offenbar im eigenen Namen abgeschlossen worden sei, doch habe letztere den Aufwand getragen und auch die "wesentlichen" Gegenleistungen in Anspruch genommen. Die "vertragswesentliche Gegenleistung" sei nach Ansicht der belangten Behörde die Nennung auf der Homepage und in den Programmen der Staatsoper, die das ganze Jahr hindurch anhalte. Demgemäß komme "der Nutzung einer Rangloge an einem Tag im Jahr aus Anlass des Opernballs eine im Verhältnis zur Gesamtleistung geringe Bedeutung zu". "Allfällig persönliche Interessen" des Gesellschafter-Geschäftsführers träten "in diesem Zusammenhang in den Hintergrund". Der Aufwand sei "weitاً überwiegend betrieblich veranlasst" und eine Aufteilung auch hier nicht möglich.

Im dritten, ebenfalls kurzen Teil ihrer Rechtsausführungen setzte sich die belangte Behörde unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes von Treu und Glauben mit dem Argument der Erstbeschwerdeführerin auseinander, ihre Vorgangsweise in den Streitjahren habe sich am Ergebnis der 1999 durchgeführten Prüfung für die Jahre 1994 bis 1997 orientiert. Die besonderen Umstände, unter denen das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die "Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit" geschützt werde, seien im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Im vierten und letzten Teil der Rechtsausführungen legte die belangte Behörde dar, weshalb in Bezug auf die nicht als Betriebsausgaben anerkannten "indirekten" Opernballkosten keine verdeckte Ausschüttung anzunehmen sei und eine solche nur hinsichtlich der 14 Eintrittskarten für den Opernball 2007 vorliege ("analog zur bisher von der Bw. gepflogenen Vorgehensweise" bei "direkten" Opernballkosten). Dem Finanzamt sei zuzugestehen, dass durch die "indirekten" Aufwendungen eine Entreicherung bei der Erstbeschwerdeführerin eingetreten sei, doch führe dieser Umstand "nicht automatisch zu einer Bereicherung des Gesellschafters". Es sei "nicht nachvollziehbar, dass die entrichteten Gagen für Ballbegleitung unmittelbar dem Vermögen des GesGf zugeflossen sein sollten". Die bezahlte Ballbegleitung habe zweifellos "den Bekanntheitsgrad des GesGf. erhöht und seine Medienpräsenz gefördert", doch könne "darin keine quantifizierbare Vermögenserhöhung auf Seiten des Gesellschafters erkannt werden". Die Erhöhung des Bekanntheitsgrades lasse sich nicht in Geld ausdrücken, und aus dem Sachverhalt könne "nicht abgeleitet werden, dass die Bw. mit dem strittigen Aufwand für die indirekten Opernballkosten unmittelbar für die ansonsten vom Gesellschafter zu tragenden Kosten der Lebenshaltung aufgekomen wäre."

Gegen diesen Bescheid (in seiner rechnerisch berichtigten Form) richtet sich die im Beschwerdepunkt nur auf die Körperschaftsteuer bezogene Beschwerde der Erstbeschwerdeführerin "in dem Umfange, als der Berufung gegen den erstinstanzlichen Bescheid nicht Folge gegeben wurde". Die Amtsbeschwerde des zweitbeschwerdeführenden Finanzamtes richtet sich gegen die Entscheidung über die Körperschaftsteuer 2006 (Donatorenbeitrag) sowie die Haftung für Kapitalertragsteuer (verdeckte Ausschüttung) und lässt die Entscheidung hinsichtlich Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 unbekämpft.

Die belangte Behörde hat von der Erstattung von Gegenschritten abgesehen und die Verwaltungsakten vorgelegt. Zur Beschwerde des Finanzamtes hat die Erstbeschwerdeführerin eine Gegenschritt erstattet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und darüber erwogen:

Die belangte Behörde hat als entscheidungsrelevanten Sachverhalt ausdrücklich festgestellt, es sei ein "wesentlicher Bestandteil des Werbekonzepts" der Erstbeschwerdeführerin für das von ihr zu vermarktende Einkaufszentrum, ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, der "den gleichen Namen" wie das Einkaufszentrum trage, in den Funk- und Printmedien als Person darzustellen "und damit" den Bekanntheitsgrad des gleichnamigen Einkaufszentrums zu erhöhen. Die Bekanntheit des Gesellschafter-Geschäftsführers solle u. a. "jährlich durch medienwirksam in Szene gesetzte Auftritte des GesGf und einer eigens dafür engagierten Persönlichkeit" des internationalen öffentlichen Lebens auf dem Opernball gefördert werden.

Diese Feststellungen entziehen einem Großteil der nachfolgenden Ausführungen der belangten Behörde die Grundlage. Entspricht das Vorgehen auf die beschriebene Weise dem tatsächlichen - und nicht nur einem zur Befriedigung von Eitelkeiten mit dem Ziel ihrer steuerlichen Förderung vorgetäuschten - Werbekonzept für das Einkaufszentrum, was in diesen Feststellungen klar zum Ausdruck kommt, so gehen alle Argumente, die sich auf die größere Medienwirksamkeit des Ballbesuchs im Vergleich zum Auftritt im Einkaufszentrum, auf die Förderung des Bekanntheitsgrades des Gesellschafter-Geschäftsführers und nicht der das Einkaufszentrum verwaltenden Kapitalgesellschaft und auf das Fehlen des "Produkt" betreffender Werbebotschaften beziehen, ins Leere. Mediale Aufmerksamkeit auf die Person des Gesellschafter-Geschäftsführers zu lenken, was durch die Opernballbesuche in Starbegleitung auch nach Ansicht der belangten Behörde gelingt, ist nach dem festgestellten Konzept der Weg, auf dem der Bekanntheitsgrad des gleichnamigen Einkaufszentrums gesteigert werden soll. Hinzu kommt noch die weitere - den späteren Hinweisen auf einen "lediglich" durch eine "teilweise Namensgleichheit" gegebenen Konnex und auf eine "Namensähnlichkeit allein" widersprechende - Feststellung, der Gesellschafter-Geschäftsführer locke auf die in der Berufungsverhandlung beschriebene Weise durch seine persönliche Anwesenheit im Einkaufszentrum Kunden an, woran das Ergebnis der von der belangten Behörde erwähnten Kundenbefragung nichts ändert. Wenn die belangte Behörde dessen ungeachtet bezweifelt, ob die mediale Aufmerksamkeit für den Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin dem Einkaufszentrum und dessen Mietern nützt, so dienen diese Erwägungen zur Zweckmäßigkeit des geltend gemachten Aufwandes angesichts des ausdrücklich festgestellten Werbekonzepts nicht mehr der gemäß § 7 Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs. 4 EStG 1988 vorzunehmenden Prüfung der betrieblichen Veranlassung.

Zu erörtern bleibt damit aus dem ersten Teil der Rechtsausführungen der belangten Behörde deren Ansicht, die Geltendmachung des Aufwandes verstoße gegen das Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Dabei geht es nicht um die Kosten des Ballbesuchs an sich ("direkte" Kosten), sondern um die Kosten, die dadurch entstehen, dass jährlich eine prominente Person zu Werbezwecken nach Wien gebracht wird, um hier - gegen Entgelt - nicht nur im Einkaufszentrum aufzutreten, sondern auch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin zum Opernball zu begleiten. Wegen der damit erzielbaren Medienaufmerksamkeit steht letzteres im Rahmen des von der Erstbeschwerdeführerin verfolgten Konzeptes auch nach ihrem eigenen, oben wiedergegebenen Vorbringen in der Berufungsergänzung gegenüber dem Auftritt im Einkaufszentrum im Vordergrund. Auch die Beschwerde spricht vom Ballbesuch als "unvermeidlichem Hilfsmittel, um den beabsichtigten Werbeeffect zu erreichen,"

sowie davon, dass "erst" der Ballbesuch das mit der Einladung des Stargastes angestrebte Medienecho zugunsten des Einkaufszentrums schaffe.

"Repräsentationsaufwendungen" sind nach der Rechtsprechung alle Aufwendungen, die das gesellschaftliche Ansehen fördern, also dazu dienen, zu "repräsentieren", und zwar auch dann, wenn der Aufwand "ausschließlich im betrieblichen Interesse lag", sowie im Besonderen auch im Falle eines damit verbundenen Werbezweckes (vgl. näher etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2010, 2006/13/0119, mit weiteren Nachweisen; die in der Beschwerde zitierten Erkenntnisse von 16. Februar 2000, 95/15/0050, VwSlg 7481/F, und vom 19. Dezember 2002, 99/15/0141, VwSlg 7776/F, betrafen im ersten Fall die Verneinung des Vorliegens einer als Repräsentationsaufwand zu wertenden "Bewirtung von Geschäftsfreunden" und im zweiten Fall die Auslegung der für diese Form des Repräsentationsaufwandes vorgesehenen Ausnahme). Mit dem Verbot des Abzugs solcher Aufwendungen, das nur für die hier nicht verfahrensgegenständliche Bewirtung von Geschäftsfreunden von einer Ausnahme durchbrochen ist, erfasst das Gesetz in § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 auch Fälle, in denen nach allgemeinen Grundsätzen Betriebsausgaben vorlägen (vgl. *Zorn/Hörtnagl-Seidner in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 20 Tz 2). Das Abzugsverbot wurde demnach etwa schon auf Ausgaben eines Baumeisters angewendet, die "ihn in Jordanien bekannt machen und ihm sozusagen die Tür zu Aufträgen öffnen sollten" (hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1999, 94/13/0035).

Aufwendungen für Ballbesuche - wozu auch das Engagement einer bezahlten Begleitperson zu zählen ist - sind Repräsentationsaufwendungen (vgl. *Zorn in Hofstätter/Reichel*, a.a.O., Tz 7.3). Besteht das Konzept der Erstbeschwerdeführerin daher darin, die kostenlose Berichterstattung über ein gesellschaftliches Ereignis wie den Opernball zu nutzen, um eine Werbewirkung im Wert eines Vielfachen der damit verbundenen Kosten zu erzielen, so müsste - vorbehaltlich der noch zu erörternden Zurechnungsfragen - in diese im Verwaltungsverfahren präsentierte Kalkulation auch der Umstand einfließen, dass die Kosten der Teilnahme an dem Ereignis Repräsentationsaufwand der Erstbeschwerdeführerin sind. Dass die ersten Stargäste, wie vom Gesellschafter-Geschäftsführer in der Berufungsverhandlung erläutert, nur für die Auftritte im Einkaufszentrum engagiert wurden, der Wunsch, den Opernball zu besuchen, zunächst von einem dieser Stargäste kam und erst die Entdeckung, "dass der Opernballbesuch mit dem Stargast die Werbewirksamkeit der Autogrammsunde vervielfacht", zur Entwicklung des nunmehr angewandten Konzeptes führte, würde daran nichts ändern, sodass auch das Fehlen einer Auseinandersetzung mit dieser für eine betriebliche Veranlassung sprechenden Entstehungsgeschichte im angefochtenen Bescheid unter dem Gesichtspunkt des Vorliegens von Repräsentationsaufwendungen nicht von Bedeutung ist.

Die Beschwerde bestreitet das Vorliegen von Repräsentationsaufwand mit dem Argument, die Medienberichte über den aus der Sicht der Erstbeschwerdeführerin dankenswerten Einsatz ihres Gesellschafter-Geschäftsführers seien "meist negativ". Angesichts der hg. Rechtsprechung, wonach Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, Repräsentationsaufwendungen seien, verweist die Beschwerde auch darauf, dass dies hier nicht der Zweck der Ballbesuche sei. Keines dieser Argumente ist geeignet, den Besuch des Opernballs in Starbegleitung - als zentrales Element der verfolgten Werbestrategie - seines repräsentativen Charakters zu entkleiden. Damit blieben die strittigen Kosten für Anreise, Aufenthalt und Entlohnung des Stargastes, deren vom Finanzamt noch angenommene Teilbarkeit die Beschwerde nicht behauptet, zunächst vom Abzug ausgeschlossener Repräsentationsaufwand.

Die Erstbeschwerdeführerin hat aber auch geltend gemacht, dieser Aufwand werde nicht von ihr, sondern von den Mietern des Einkaufszentrums getragen. Sie hat dazu auf die aktenkundigen Mietverträge verwiesen, denen zufolge die Zentrumsverwaltung (im Streitzeitraum: die Erstbeschwerdeführerin) "mit der Durchführung eines allen Mietern gemeinsam dienenden Marketings, gemeinsamer Werbung und Werbeveranstaltungen sowie der Public-Relations-Arbeit betraut" ist, die Mieter "hiefür" ein monatliches Werbekostenpauschale zu entrichten haben und das Aufkommen daraus "für die genannten Zwecke zu verwenden und gesondert zu verwalten" ist (§ 23 der Mietverträge). Die Zahlung an den Stargast sei "also zur Gänze von den Mietern abgedeckt" worden. In der Berufungsverhandlung hat der Gesellschafter-Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin weiter ausgeführt, der Eigentümer (die Privatstiftung) schieße Beträge zu, wenn die Erstbeschwerdeführerin "mit dem Werbebudget nicht das Auslangen" finde.

Dementsprechend scheint in drei Hauptabschlussübersichten der Erstbeschwerdeführerin im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung unter den "Leistungserlösen" jeweils das Werbekostenpauschale "lt. § 23 MV" auf (2003: EUR 531.783,67; 2004: EUR 534.944,75; 2005:

EUR 698.169,46), dem unter den Aufwendungen jeweils der deutlich niedrigere "Werbeaufwand lt. § 23 MV" gegenübersteht (2003:

EUR 415.243,56; 2004: EUR 405.496,45; 2005: EUR 596.280,04). Unter den "Leistungserlösen" findet sich 2005 auch ein Werbekostenersatz der Privatstiftung, den eine ebenfalls aktenkundige Rechnung als Summe der Differenzen jeweils zwischen "Ausgaben" einerseits und "Einnahmen von Mietern" andererseits in jeweils höherem, dem Anschein nach also nicht auf das Vorgehen gemäß § 23 der Mietverträge beschränktem Ausmaß in den beiden Jahren 2004 und 2005 ausweist.

Die belangte Behörde hat an einer Stelle die - nach Meinung des beschwerdeführenden Finanzamts "nicht durch Beweisergebnisse gedeckte" - Feststellung getroffen, die strittigen Aufwendungen würden "durch die Mieter aufgebracht, denen ein Werbekostenpauschale je Quadratmeter und Monat verrechnet" werde. Sie ist auf

das Vorbringen und die aktenkundige Vertragsbestimmung betreffend die Zweckbindung und gesonderte Verwaltung des Aufkommens aus dem Pauschale aber nicht eingegangen und hat sich nicht der Frage gestellt, was es für die Berücksichtigung des Werbekostenpauschales auf der Einnahmenseite bedeutet, wenn die Ausgaben daraus nach dem Vorbringen der Erstbeschwerdeführerin nicht von ihr getragen werden.

Hinzu kommt noch, dass die Erstbeschwerdeführerin auch nicht Eigentümerin und Vermieterin, sondern nur Verwalterin des Einkaufszentrums ist und das Werbekostenpauschale zwar an sie, als "die Zentrumsverwaltung", aber jeweils auf Grund des Vertrages mit der Vermieterin zu entrichten ist. Die Vermieterin ist den Mietern gegenüber auch für die Einhaltung der Zweckbindung und für die gesonderte Verwaltung der Gelder aus dem Vertrag verantwortlich, wobei es ihr, wie die Verträge festhalten, freisteht, statt der Erstbeschwerdeführerin eine andere natürliche oder juristische Person mit der Zentrumsleitung zu beauftragen.

Die Erstbeschwerdeführerin hat den zuletzt genannten Gesichtspunkt ihrer Stellung als bloßer Verwalterin des Einkaufszentrums und Vertreterin der Privatstiftung gegenüber den Mietern nicht releviert, mit dem Vorbringen über die das Pauschale betreffenden Vereinbarungen aber eine Verfahrenslage geschaffen, die eine Auseinandersetzung mit Zurechnungsfragen im Verhältnis zwischen Erstbeschwerdeführerin, Vermieterin und Mietern erfordert hätte. Hatten die Mieter ein Recht darauf, dass die gemäß § 23 der Mietverträge von ihnen zu entrichtenden Beträge gesondert verwaltet und zur Gänze für den in dieser Vertragsbestimmung umschriebenen, "allen Mietern gemeinsam dienenden" Zweck ausgegeben würden, so gelangten die Beträge nur bei Missachtung dieses Rechts in die wirtschaftliche Verfügungsmacht der Vermieterin oder der Erstbeschwerdeführerin (vgl. in diesem Zusammenhang auch *Doralt*, EStG11, § 4 Tz 217, und das dort zitierte hg. Erkenntnis vom 14. November 1990, 90/13/0104, VwSlg 6549/F). Damit wäre auch die im angefochtenen Bescheid erwähnte Absicherung des Aufwands "im Innenverhältnis" - durch das von der Erstbeschwerdeführerin behauptete Einverständnis der Mieter mit dem verfahrensgegenständlichen Werbekonzept - entgegen der Ansicht der belangten Behörde für die Entscheidung von Bedeutung, und die Frage der steuerlichen Absetzbarkeit der strittigen Ausgaben könnte wie im Falle eines Pauschales, über das abzurechnen ist (vgl. dazu zuletzt das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 2012, 2012/15/0100 bis 0103), bei denjenigen zu prüfen sein, die es entrichten.

Da die belangte Behörde dies nicht erkannt hat, war der angefochtene Bescheid im Umfang seiner Bekämpfung durch die Erstbeschwerdeführerin (Körperschaftsteuer 2003 bis 2006) gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Damit erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Amtsbeschwerde, insoweit diese wegen der Beurteilung des Donatorenbeitrags durch die belangte Behörde deren Entscheidung über die Körperschaftsteuer 2006 bekämpft, wobei freilich anzumerken ist, dass eine Modifikation des Werbekonzepts - hier durch Abschluss eines Donatorenvertrages für die ganze Saison statt Anmietung einer Loge für den Opernball - zur Kenntnis zu nehmen ist und sich die Frage nach der steuerlichen Behandlung des Donatorenbeitrags als Sponsoring im vorliegenden Fall nicht bloß deshalb, weil zuvor jeweils Logen gemietet worden waren, anders stellt als für andere Donatoren mit gleichartigen Verträgen.

Die Amtsbeschwerde bekämpft aber auch die Entscheidung der belangten Behörde über die Haftung für Kapitalertragsteuer, wobei sie - soweit für die hier zu treffende Entscheidung von Bedeutung -

dem Argument der belangten Behörde, die Erhöhung des Bekanntheitsgrades des Gesellschafter-Geschäftsführers der Erstbeschwerdeführerin lasse sich "nicht in Geld ausdrücken", den doch auch zu berücksichtigenden Gesichtspunkt einer Ausgabenersparnis entgegenhält. Die belangte Behörde ist in sachverhaltsmäßiger Hinsicht davon ausgegangen, der Opernballbesuch in Stargastbegleitung befriedige persönliche Bedürfnisse des Gesellschafter-Geschäftsführers der Erstbeschwerdeführerin und seiner Familie. Dieser Annahme tritt die Erstbeschwerdeführerin in ihrer gegen andere Teile des angefochtenen Bescheides gerichteten Beschwerde und in der Gegenschrift zur Amtsbeschwerde zwar mit beachtenswerten Argumenten entgegen. Ausgehend von dem von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt ist die fast zur Gänze berufungsstattgebende Entscheidung der belangten Behörde über die Haftung für Kapitalertragsteuer aber dadurch, dass die Zuwendung eines Vermögensvorteils ohne jegliche Auseinandersetzung mit der Möglichkeit einer Ausgabenersparnis verneint wurde, im Sinne der in der Amtsbeschwerde daran geübten Kritik rechtlich mangelhaft.

Der angefochtene Bescheid war daher auch insoweit und somit zur Gänze gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Wien, am 17. April 2013