

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache D.K., Anschr., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 17. Dezember 2013, betreffend Umsatzsteuer 2008, 2009, 2010, und Einkommensteuer 2008, 2009, 2010, zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008, 2009, wird keine Folge gegeben.

2) Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 wird keine Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

3) Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008, 2009, wird im Umfang der Beschwerdevereinscheidungen vom 23. Juni 2014 teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der festgesetzten Einkommensteuer wird auf die Beschwerdevereinscheidungen vom 23. Juni 2014 verwiesen.

4) Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Beim Beschwerdeführer wurde im Jahre 2013 eine Anschlussprüfung, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011, zu der in den Jahren 2008 bis 2012 gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführten Außenprüfung, betreffend Umsatz- und

Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007, durchgeführt (hinsichtlich der Vorprüfung siehe das BFG-Verfahren RV/6100101/2013).

Im Rahmen dieser Anschlussprüfung wurden eine Reihe von Prüfungsfeststellungen getroffen. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen und zahlenmäßige Darstellung im BP-Bericht vom 13.12.2013 verwiesen.

Für das vorliegende Verfahren von Relevanz ist, dass der Prüfer neuerlich festgestellt hat, dass der Beschwerdeführer im Rahmen des Telekommunikationsprojektes X Leistungen an die Fa. A bzw. deren Nachfolgefirma in diesem Projekt, Fa. AS-Adresse, erbracht und diese Leistungen über die Fa. C.Ltd., Adresse-Malta, abgerechnet hat. Die Fa. C.Ltd. legte Rechnungen an die Fa. B.Ltd., Adresse-Zypern, und die Fa. B.Ltd. stellte wiederum Rechnungen an die Fa. AS. Weiters ergab sich im Zuge der durchgeführten Prüfung, dass der Beschwerdeführer für einige der an die Fa. AS erbrachten Leistungen unmittelbar auf seinen Namen lautende Rechnungen an die Fa. B.Ltd. gelegt hat (Rechnung vom 14.04.2008 und Rechnungen vom 05.03.2008 und 31.05.2008).

Neu vom Betriebsprüfer festgestellt wurde, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2008 auch Leistungen an die L-Consulting-GmbH, Adresse-Deutschland, erbracht und diese über die Fa. C.Ltd. abgerechnet hat.

Eine weitere Prüfungsfeststellung, die für das gegenständliche Verfahren von Relevanz ist, betrifft das Jahr 2010. Der Prüfer vertrat hier die Auffassung, dass dem Beschwerdeführer im Rahmen seines Einzelunternehmens XY noch zwei Provisionen aus einem Vermittlungsgeschäft zuzurechnen sind, die in den Steuererklärungen der K-GmbH erfasst wurden.

Weiters versagte der Betriebsprüfer den vom Beschwerdeführer im Jahr 2009 geltend gemachten Steuerberatungskosten von € 3.285,-- als Betriebsausgaben die Anerkennung.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ mit Ausfertigungsdatum, jeweils vom 17.12.2013, Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010. Weiters setzte sie mit Bescheiden gleichen Datums Anspruchszinsen für 2008 und 2009 fest.

Gegen die genannten Bescheide brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 30.12.2013 (es wurden jeweils für die einzelnen Jahre getrennte Rechtsmittelschriftsätze verfasst) Beschwerde ein. Diese Schreiben tragen denselben Wortlaut wie die eingebrachten Beschwerden, die gegen die erlassenen Umsatz-, Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide 2004 bis 2007 aufgrund der Vorprüfung erhoben wurden (siehe dazu die betreffenden Beschwerdeschreiben im BFG-Verfahren RV/6100101/2013). Der Beschwerdeführer brachte lediglich ergänzend vor, eine von der zivilrechtlichen Gestaltung abweichende Einkünftezurechnung sei nicht mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, sondern mit den Regelungen über den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten

zu begründen. Ein Einfluss von ihm auf die Kapitalgesellschaft könne weder als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes gewertet werden, noch rechtfertige er eine von der zivilrechtlichen Gestaltung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise, da im Körperschaftsteuerrecht weitgehend die rechtliche Anknüpfung maßgeblich sei. Bei der im gegenständlichen Fall durch die Kapitalgesellschaft ausgeübten Tätigkeit handle es sich auch nicht um eine höchstpersönliche Tätigkeit mit der Konsequenz einer abweichenden Einkünftezurechnung. Der Durchgriff der Abgabenbehörde erweise sich daher als rechtswidrig (ÖStZ 2010/2012, 283 ff, Dr. Erich Novacek, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften). Weiters verwies der Beschwerdeführer in der gegenständlichen Beschwerde zusätzlich auf den im Rahmen der nunmehrigen Betriebsprüfung von ihm eingebrachten Schriftsatz vom 04.12.2013.

Darin führte der Beschwerdeführer das uneingeschränkt geltende Trennungsprinzip zwischen Kapitalgesellschaften einerseits und den dahinter stehenden Personen andererseits ins Treffen. Dieses Trennungsprinzip könne – so der Beschwerdeführer – von der Abgabenbehörde nicht aufgehoben werden. Außerdem sei die Fa. C nicht ihm allein zuzurechnen, sondern habe es auch noch andere Gesellschafter gegeben, sodass der Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft auf ihn allein jeder Grundlage entbehre. Die C habe für mehrere Auftraggeber Leistungen erbracht, die ausschließlich in der C zu versteuern seien. Hinsichtlich der von der Abgabenbehörde im Jahr 2010 erfassten Provisionen wendete der Beschwerdeführer ein, er habe sein Einzelunternehmen XY mit Stichtag 31.12.2009 an die K-GmbH verkauft. Die mit 01.04.2010 gelegten Ausgangsrechnungen seien daher der K-GmbH zuzuordnen.

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 ersuchte der Beschwerdeführer weiters die nicht anerkannten Betriebsausgaben in Höhe von € 3.285,-- (Steuerberatungskosten) zumindest als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 13.01.2014 reichte der Beschwerdeführer in Ergänzung seiner Beschwerde für die Jahre 2008 bis 2010 Bestätigungen der UNIQA und Generali Versicherung AG über Prämienvorschreibungen betreffend Personenversicherungen nach und ersuchte um Berücksichtigung der geleisteten Beträge.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 23.06.2014 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2010 als unbegründet ab, der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 gab sie teilweise Folge.

Die Abgabenbehörde erkannte die beantragten Sonderausgaben für Personenversicherungen für die Jahre 2008 bis 2010 an und verwies hinsichtlich des übrigen Beschwerdevorbringens auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht. Auf Grund des im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Sachverhaltes – so die Abgabenbehörde – komme sie im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Schluss, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Einkünfte direkt dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien. Der Beschwerdeführer habe persönlich seine

Arbeitsleistungen an die Fa. A und die Fa. L-Consulting ausgeführt. Von den Domizilgesellschaften Fa. B bzw. Fa. C, die weder über Büroräume noch über eigenes Personal verfügten, seien keinerlei Leistungen in diesem Zusammenhang erbracht worden.

Der Behauptung des Beschwerdeführers, die Fa. C würde in Malta einer Ertragsbesteuerung von 35 % Mindest-KöSt unterliegen, sei entgegenzuhalten, dass es sich bei der Fa. C um eine Offshore Gesellschaft handle. Aufgrund der Anwendung des Income Tax Management Act in Malta für International Trading Companies (ITC) bestehe ein Rückerstattungsanspruch auf einen Teil dieser Steuern (in der Folge erläuterte die Abgabenbehörde mit näheren Ausführungen das Rückerstattungssystem). Das Vorbringen betreffend einer grundsätzlichen 35 %-igen Steuerbelastung gehe somit ins Leere.

Den Ausführungen in der Beschwerde hinsichtlich fehlender freier Beweiswürdigung bzw. in Richtung Missbrauch nach § 22 BAO könnte keine Bedeutung beigemessen bzw. könnten diese schlichtweg nicht nachvollzogen werden. In welchem Zusammenhang das Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend die im EG-Vertrag geregelte Niederlassungsfreiheit mit der von der Abgabenbehörde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorgenommenen Zurechnung von Einkünften an den Beschwerdeführer stehen solle, sei nicht ersichtlich. Auch den Ausführungen des Beschwerdeführers hinsichtlich der Gefährlichkeit von Mobilfunkstrahlen und der damit zusammenhängenden Standortwahl könnte keine Bedeutung beigemessen werden.

Was die Umsatzsteuer anlange, sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer Leistungen an die A erbracht habe. Auf Grund des österreichischen Leistungsempfängers und der Überschreitung der Kleinunternehmergrenze seien die Leistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die Ausführungen in der Beschwerde hinsichtlich § 3a UStG 1994 gingen somit ins Leere. Bezüglich des in Deutschland ansässigen Leistungsempfängers, der Fa. L-Consulting, sei keine Umsatzsteuer vorgeschrieben worden.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 und 2009 wies die Abgabenbehörde mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.06.2014 mit dem Hinweis auf § 252 Abs. 2 BAO als unbegründet ab.

Dieser Entscheidung vorangegangen war ein Mängelbehebungsauftrag der Abgabenbehörde vom 24.03.2014, mittels dem sie dem Beschwerdeführer auftrug, eine Begründung zu den eingebrachten Beschwerden nachzureichen. Dazu äußerte sich der Beschwerdeführer mit Antwortschreiben vom 31.03.2014 dahingehend, die Begründung in den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 stellte auch die Begründung der Beschwerden gegen die Anspruchszinsenbescheide 2008 und 2009 dar.

Gegen die Beschwerdeentscheidung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2010 (nicht jedoch Anspruchszinsen 2008 und 2009) brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 14.07.2014 einen Vorlageantrag ein.

Mit Bericht vom 19.08.2014 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 30.10.2018 wurde die gegenständliche, zuvor in einer anderen Gerichtsabteilung anhängige Rechtssache mit Wirksamkeit 06.11.2018 der GA 7022 zur Erledigung zugeteilt.

In der Folge wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durchgeführt.

Dieses wurde in weiten Bereichen in den beim Bundesfinanzgericht anhängigen beiden Verfahren RV/6100101/2013 und RV/6100628/2014 unter einem vorgenommen (hinsichtlich der Ermittlungen, die auch das gegenständliche Verfahren betreffen, wird auf die im Erkenntnis des BFG RV/6100101/2013 unter Pkt. a), b), c), d) angeführten Ermittlungen verwiesen).

Mit Schreiben vom 06.06.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Abgabenbehörde zum Beschwerdevorbringen betr. die Erfassung zweier Provisionen aus einem Vermittlungsgeschäft im Jahr 2010 Stellung zu nehmen. Dazu äußerte sich die Abgabenbehörde mit Schreiben vom 12.06.2019 und 17.06.2019 (auf die betreffenden Schriftstücke sowie das Schreiben des BFG vom 04.07.2020 an den Beschwerdeführer wird verwiesen).

Sehr umfangreiche Ermittlungen waren seitens des Bundesfinanzgerichtes zu den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Steuerberatungskosten erforderlich. Im Rahmen dieser Ermittlungen stellte sich heraus, dass die Steuerberatungskosten die vom steuerlichen Vertreter an den Beschwerdeführer gelegte Honorarnote Nr. 957/2009 vom 31.12.2009 in Höhe von brutto € 3.342,-- betreffen. Mit dieser Honorarnote hatte der steuerliche Vertreter im Zeitraum 08-12/2009 an den Beschwerdeführer erbrachte Leistungen abgerechnet. Dabei handelte es sich zum einen um Leistungen im Zusammenhang mit der vom Finanzamt Salzburg-Land durchgeführten Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2003 bis 2007, zum anderen um Leistungen im Zusammenhang mit den Beitragserklärungen 2008 und 2009 nach dem Salzburger Tourismusgesetz. Der Betrag von € 3.342,-- wurde vom Beschwerdeführer am 10.06.2010 entrichtet. Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes teilte der steuerliche Vertreter mit, vom abgerechneten Honorarbetrag seien netto € 200,-- den Tätigkeiten iZm der Tourismusabgabe zuzurechnen (dabei handle es sich um Pauschalbeträge), der Rest entfalle auf die Betriebsprüfung und sei je zur Hälfte auf die Tätigkeiten betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer aufzuteilen. Die Abgabenbehörde erhob gegen die vorgenommene

Aufteilung keinen Einwand (hinsichtlich der durchgeführten Ermittlungen siehe im Einzelnen die in diesem Zusammenhang ergangenen Schreiben).

Mit Schreiben vom 14.04.2020 stellte der steuerliche Vertreter einen Antrag auf Akteneinsicht. Dazu erging seitens des Bundesfinanzgerichtes das e-mail vom 22.04.2020 und der Beschluss vom 22.04.2020, RV/6100101/2013 (auf die betreffenden Schriftstücke wird verwiesen).

Am 06.05.2020 erklärte der steuerliche Vertreter im Rahmen eines Telefongespräches, es folge noch ein abschließender ergänzender Schriftsatz. Im Rahmen dieses Telefongespräches wurde der steuerliche Vertreter, beziehend auf das bisher durchgeführte umfangreiche Ermittlungsverfahren ersucht, schriftlich konkret darzulegen, welche Punkte aus seiner Sicht noch strittig sind.

Am 09.07.2020 brachte der Beschwerdeführer im Wege seines steuerlichen Vertreters ein mit 01.07.2020 datiertes Schreiben ein, in dem er das Verwaltungsgeschehen noch einmal zusammenfasste und ein ergänzendes Vorbringen erstattete. Dieses Schreiben betrifft die beiden beim Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren RV/6100101/2013 und RV/6100628/2014. Hinsichtlich des Inhaltes dieses Schreibens wird auf die Ausführungen im Erkenntnis des BFG RV/6100101/2013 verwiesen.

In der Folge wurden seitens des BFG weitere Ermittlungen durchgeführt (auf die im Erkenntnis des BFG RV/6100101/2013 unter Pkt. j), k) angeführten Ermittlungen wird verwiesen).

Mit Schreiben des BFG vom 08.10.2020 samt Nachtrag vom 11.11.2020 wurden dem Beschwerdeführer in Wahrung des Parteienghörs bestimmt bezeichnete Unterlagen übermittelt (siehe dazu die diesbezüglichen Schreiben).

Daraufhin erfolgte seitens des Beschwerdeführers im Wege seines steuerlichen Vertreters mit Schreiben vom 05.11.2020 eine "weitere ergänzende und abschließende Stellungnahme" sowie ein Antwortschreiben vom 12.11.2020. Hinsichtlich des Inhaltes dieser Schreiben wird auf die Ausführungen im Erkenntnis des BFG RV/6100101/2013 verwiesen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer erbrachte in den Jahren 2007 und 2008 [konkret Februar 2007 [= Beginn des Leistungszeitraumes, der das gegenständliche Verfahren betrifft] bis einschließlich Juni 2008) im Rahmen des Telekommunikationsprojektes X Leistungen an die Fa. AS-Adresse (im folgenden kurz AS genannt), die er über die Fa. C.Ltd., Adresse-Malta, (im folgenden kurz C genannt) abrechnete. Die Fa. C legte Rechnungen an die Fa. B.Ltd. Adresse-Zypern (im folgenden kurz B genannt) und die Fa. B stellte wiederum Rechnungen an die Fa. AS. Vereinzelt legte der Beschwerdeführer für die an die Fa. AS erbrachten Leistungen auch unmittelbar auf

seinen Namen lautende Rechnungen an die Fa. B - hinsichtlich der insgesamt abgerechneten Leistungen siehe den BP-Bericht vom 13.12.2013. Dabei handelt es sich um dieselbe Vorgangsweise, wie sie in der Sachverhaltsdarstellung betr. Umsatz- und Einkommensteuer im Erkenntnis des BFG RV/6100101/2013 dargestellt ist. Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Der Beschwerdeführer erbrachte im Jahr 2008 auch Leistungen an die Fa. L-Consulting, Adresse-Deutschland (im folgenden kurz L-Consulting genannt), die er über die Fa. C abrechnete.

Dieser Leistungserbringung ging der Abschluss von zwei Verträgen voraus: "Outline Consulting Agreement" vom 27.06.2008 und "Project Contract" vom 26.06.2008, jeweils abgeschlossen zwischen der Fa. L-Consulting und der Fa. C.

Das "Outline Agreement" enthält allgemeine Bestimmungen über die Leistungserbringung, Leistung des Honorars, Ersatz von Ausgaben, Haftung, Informationspflichten, Geheimhaltungspflichten, Aufbewahrung und Rückgabe von Unterlagen, Datenschutz, Vertragsdauer, Kündigungsmöglichkeit, Gerichtsstand etc. (siehe im Einzelnen dazu die abgeschlossene Vereinbarung). Festgelegt wurde in dieser Vereinbarung, dass sich Art und Umfang der für den Kunden zu erbringenden Beratungsleistung sowie das Honorar jeweils nach der zwischen den Vertragsparteien getroffenen individuellen Beratungsvereinbarung richtet.

Im "Project Contract" beauftragte die Fa. L-Consulting, ausgehend von der abgeschlossenen Rahmenvereinbarung, die Fa. C mit der Baukoordination für einen ihrer Kunden, die Fa. Z Deutschland (gemeint Z Adresse-Deutschland). Als Standort des auszuführenden Auftrages wurde Ort, Deutschland, vereinbart, als Person, die den Auftrag ausführt, wurde von der Fa. C der Beschwerdeführer benannt, der die Funktion eines Bauleiters ausübt. Als Honorar wurde ein Tagessatz von € 440,-- zuzüglich MwSt. vereinbart. Festgelegt wurde, dass ein Honorar nur für jene Tage verrechnet werden kann, die der Kunde schriftlich bestätigt hat. Dazu übermittelt die Fa. C der Fa. L-Consulting monatliche Nachweise, die vom Kunden zu unterzeichnen sind. Vereinbart wurde, dass die Zeitnachweise den Rechnungen an die Fa. L-Consulting beizuschließen sind (siehe dazu im Einzelnen den Project Contract).

Der Beschwerdeführer erbrachte die vereinbarte Leistung an die Fa. L-Consulting, nach erfolgter Leistungserbringung legte die Fa. C Rechnungen an die Fa. L-Consulting, die die in Rechnung gestellten Beträge auf das in den Rechnungsexemplaren angeführte Konto in Malta überwies (hinsichtlich der abgerechneten Leistungen siehe den BP-Bericht vom 13.12.2013).

Der Beschwerdeführer veräußerte sein Einzelunternehmen XY, Anschr., mit Stichtag 31.12.2009 an die K-GmbH (Sitz an der derselben Adresse), die mit Gesellschaftsvertrag vom 02.10.2009 errichtet worden war (FN xy). Im Zusammenhang mit dem erfolgreichen Abschluss

des Kaufvertrages vom 22.03.2010 betr. die Liegenschaft EZ x GB y (abgeschlossen zwischen NN als Verkäufer und NN als Käuferin) stellte der Beschwerdeführer im Rahmen seines Einzelunternehmens XY am 01.04.2010 den Verkäufern und der Käuferin eine Vermittlungsprovision in Höhe von jeweils € 6.450,-- zuzüglich 20 % USt in Höhe von € 1.290,-- in Rechnung.

Der Beschwerdeführer entrichtete am 10.06.2010 ein Honorar in Höhe von brutto € 3.342,-- an seinen steuerlichen Vertreter. Dabei handelt es sich um einen Betrag, den der steuerliche Vertreter mit Honorarnote Nr. 957/2009 vom 31.12.2009 dem Beschwerdeführer für im Zeitraum 08-12/2009 erbrachte Leistungen in Rechnung gestellt hatte. Diese Leistungen betrafen zum einen Leistungen im Zusammenhang mit der vom Finanzamt Salzburg-Land durchgeführten Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2003 bis 2007 (Einkommen- und Umsatzsteuer), zum anderen Leistungen im Zusammenhang mit den Beitragserklärungen 2008 und 2009 nach dem Salzburger Tourismusgesetz. Von dem in Rechnung gestellten Honorar von brutto € 3.342,-- entfällt ein Betrag von netto € 200,-- auf die Leistungen iZm Salzburger Tourismusgesetz, der Rest auf die Leistungen iZm durchgeführten Betriebsprüfung.

Der Beschwerdeführer leistete im Jahr 2008 an die UNIQA eine Prämie zu einer Unfallversicherung in Höhe von € 214,85, im Jahr 2009 an die Generali Versicherung AG Prämien zu einer Unfallversicherung und Krankenversicherung in Höhe von € 1.479,31 und im Jahr 2010 an die Generali Versicherung AG Prämien zu einer Unfallversicherung und Krankenversicherung in Höhe von € 1.823,40.

2. Beweiswürdigung:

Dass der Beschwerdeführer im Rahmen des Projektes X für die AS tätig wurde, basiert auf den im Erkenntnis des BFG RV/6100101/2013 dargelegten Erwägungen. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beweiswürdigung des genannten Erkenntnisses wird verwiesen.

Dass der Beschwerdeführer auch für die Fa. L-Consulting tätig wurde, steht für das Bundesfinanzgericht aus nachstehenden Gründen fest:

Bei der Abwicklung des gegenständlichen Projektes Baukoordination Z Ort Deutschland ging es immer um die Person des Beschwerdeführers. Ausschlaggebender Umstand dafür, dass die Fa. L-Consulting mit der Fa. C eine Vertragsbeziehung einging, war einzig und allein die Qualifikation des Beschwerdeführers. Dies wurde von L, Managing Director der L-Consulting, anlässlich seiner Befragung im Rahmen des durchgeführten Amtshilfeersuchens ausdrücklich erklärt und wiederholt betont. Bei der Fa. L-Consulting sind auch die Geschäftsunterlagen betr. die Fa. C nicht unter dem Namen dieser Firma, sondern unter dem Namen "K", also dem Namen des Beschwerdeführers, abgelegt. Auch in dem anlässlich des Amtshilfeersuchens von L an den Sachbearbeiter des FA Bremen-Nord gerichteten e-mail vom 09.12.2012 wird im Betreff "Verträge K" und nicht Verträge C angeführt. Die Fa. C und deren Firmensitz – so L - spielte bei

der Auftragsvergabe keine Rolle. Für die Fa. L-Consulting war es ohne Bedeutung, ob der Beschwerdeführer für die Fa. C oder irgendein anderes Unternehmen tätig war.

Die Feststellung, dass der Beschwerdeführer sein Einzelunternehmen XY, mit Stichtag 31.12.2009 an die K-GmbH, die mit Gesellschaftsvertrag vom 02.10.2009 errichtet worden war, veräußert hat und die von ihm am 01.04.2010 in Rechnung gestellte Vermittlungsprovision von jeweils € 6.450,--, zuzügl. 20 % USt in Höhe von € 1.290,-- den Kaufvertrag vom 22.03.2010 betr. die Liegenschaft EZ x GB y betrifft, ergibt sich für das Gericht aus den im Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens durchgeführten Ermittlungen der Abgabenbehörde sowie der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in das Firmenbuch und Grundbuch.

In der Feststellung, dass von dem am 10.06.2010 entrichteten Steuerberatungshonorar in Höhe von brutto € 3.342,-- ein Betrag von netto € 200,-- auf die Leistungen iZm den Beitragserklärungen nach dem Salzburger Tourismusgesetz und der restliche Betrag auf die Leistungen iZm durchgeführten Betriebsprüfung entfällt, stützt sich das Gericht auf das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in seinem Schreiben vom 14.08.2020. Darin führt er aus, der Betrag errechne sich aus ca. einer Stunde Zeitaufwand pro Jahr zuzügl. Tätigkeiten für Schriftverkehr und Ansatz allfälliger Barauslagen. Bei den netto € 200,-- für die zwei Jahre handle es sich um Pauschalbeträge. Bedenkt man, dass die in Rede stehenden Beitragserklärungen nur einen geringen Arbeitsaufwand erfordern, so ist der vom steuerlichen Vertreter in Ansatz gebrachte Betrag plausibel und nachvollziehbar. Die Abgabenbehörde hat in ihrer Stellungnahme vom 03.09.2020 gegen den Ansatz dieses Betrages auch keinen Einwand erhoben.

Dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2008 bis 2010 Prämien für Personenversicherungen in der angeführten Höhe geleistet hat, ergibt sich aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Bestätigungen der UNIQA und Generali Versicherung AG.

3. Rechtslage und Erwägungen:

Zu Einkommensteuer 2008, 2009, 2010:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

(1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

[...]

2. Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer

- freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b)
[...]

§ 18 Abs. 2 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung lautet (entspricht der derzeit geltenden Fassung):

Für Sonderausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 60 Euro jährlich abzusetzen.

§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 59/2001 lautet:

(3) In Ergänzung des Abs. 1 wird bestimmt:
[..]

2. Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
- um 1 460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50 900 Euro kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Gemäß BGBl. I Nr. 52/2009 wurde der letzte Satz des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 mit Wirkung ab 01.01.2009 dahingehend abgeändert, als er lautet:

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60 000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 ergibt.

§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung lautet (entspricht der derzeit geltenden Fassung):

Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:
Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden.

a) Zurechnung der Einkünfte:

Die im Rahmen des Projektes X erzielten Einkünfte sind dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen im Erkenntnis des BFG RV/6100101/2013 unter Pkt. II. A) 3. Rechtslage und Erwägungen zu Einkommensteuer 2004, 2006, 2007, verwiesen (wenn im dortigen letzten Absatz von der Einkommensteuer 2004, 2006, 2007, die Rede ist, so bezieht sich das im gegenständlichen Verfahren eben auf die Einkommensteuer 2008 bis 2010). Die unter diesem Punkt erfolgten Ausführungen über die Zurechnung der Einkünfte gelten in gleicher Weise auch für die erzielten Einkünfte von der L-Consulting.

Die unter dem genannten Punkt getätigten Ausführungen werden im Hinblick auf das im vorliegenden Verfahren erfolgte weitere Beschwerdevorbringen wie folgt ergänzt:

Wenn der Beschwerdeführer im Schreiben vom 04.12.2013, auf das er in seiner Beschwerde verweist, das sog. "Trennungsprinzip" ins Treffen führt, so vermag er auch damit die Beschwerde nicht zum Erfolg zu führen, geht es doch fallbezogen nur darum, wer wirtschaftlich betrachtet als "Träger" der zu beurteilenden Tätigkeit anzusehen ist (vgl. VwGH 15.12.2010, [2008/13/0012](#)).

Desgleichen geht auch der Einwand des Beschwerdeführers, die Fa. C sei nicht ihm allein zuzurechnen, es habe auch noch andere Gesellschafter gegeben, sodass der Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft auf ihn allein jeder Grundlage entbehre, ins Leere.

Mit diesem Vorbringen spricht der Beschwerdeführer ganz offenkundig den Mitgesellschafter G an. Dass die Einkünfte, die G für dessen Tätigwerden für die Fa. A bzw. AS erzielt hat, etwa ebenfalls dem Beschwerdeführer zugerechnet werden, davon kann keine Rede sein. Bei den dem Beschwerdeführer zugerechneten Einkünften handelt es sich ausschließlich um solche, die aus s e i n e m unmittelbaren Tätigwerden für die genannten Firmen herrühren.

Dass die Fa. C rein formal als Vertragspartner mehrerer Auftraggeber und Rechnungsaussteller in Erscheinung getreten ist, bedeutet noch nicht, dass sie als auf dem Markt operativ tätiges Unternehmen anzusehen ist.

Der Beschwerdeführer wendet in der Beschwerde unter Hinweis auf Novacek, ÖStZ 2010/2012, 283 ff ein, eine von der zivilrechtlichen Gestaltung abweichende Einkünftezurechnung sei nicht mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, sondern mit den Regelungen über den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zu begründen. Auch dieser Ansicht vermag sich das Bundesfinanzgericht nicht anzuschließen. Dabei handelt es sich um eine in der Literatur vertretene Einzelmeinung, der das Gericht nichts abzugewinnen vermag.

Auch mit dem Vorbringen, im Körperschaftsteuerrecht sei weitgehend die rechtliche Anknüpfung maßgebend, vermag der Beschwerdeführer nicht durchzudringen. Es ist zwar richtig, dass im Körperschaftsteuerrecht das Prinzip der Maßgeblichkeit der Rechtsform bei der subjektiven Steuerpflicht sehr streng betont und eingehalten wird. Davon zu unterscheiden ist jedoch die Frage der Zurechnung der Einkünfte. In bestimmten Konstellationen – eine solche liegt gegenständlich vor – können die Einkünfte, die zwar zivilrechtlich der Gesellschaft zufließen, dem hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter zuzurechnen sein (vgl. Doralt/Ruppe II⁶ (2011) Rz 104).

Ebenso vermag der Beschwerdeführer auch mit dem Argument, bei der gegenständlichen Tätigkeit handle es sich nicht um eine höchstpersönliche Tätigkeit, die eine abweichende Einkünftezurechnung nach sich ziehe, seinen Standpunkt nicht zu stützen. Die Auffassung, wonach einzig und allein bei Vorliegen einer höchstpersönlichen Tätigkeit eine abweichende Einkünftezurechnung Platz greifen kann, vermag das Gericht nicht zu teilen. Entscheidend ist vielmehr die konkrete Fallkonstellation. Von dieser hängt es ab, ob die Einkünfte der Kapitalgesellschaft oder der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen sind.

Gegenständlich sind die Einkünfte nicht der C, sondern dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Eine steuerliche Erfassung von C-Dividenden in Höhe von € 57.207,50 im Jahre 2010 als Einkünfte aus Kapitalvermögen, wie vom Beschwerdeführer im Schreiben vom 04.12.2013 begehrt, findet nicht statt.

b) Vermittlungsprovision:

Angesichts des Umstandes, dass der Beschwerdeführer sein Einzelunternehmen XY mit Stichtag 31.12.2009 an die K-GmbH verkauft hat, sind die Einkünfte aus der Vermittlung des Kaufgeschäftes betr. die Liegenschaft EZ x GB y (vgl. Ausgangsrechnungen vom 01.04.2010) nicht dem Beschwerdeführer, sondern der K-GmbH zuzurechnen, in deren Steuererklärungen sie auch ausgewiesen wurden. Dies wird von der Abgabenbehörde nach Vornahme der im

Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens durchgeführten Ermittlungen nicht mehr in Abrede gestellt.

c) Steuerberatungskosten:

Der Beschwerdeführer machte im Jahr 2009 im Rahmen seines Betriebes als Steuerberatungskosten einen Betrag von € 3.285,-- als Betriebsausgaben geltend. Der Prüfer versagte diesem Betrag die Anerkennung. Der Prüfer und ihm folgend die Abgabenbehörde berücksichtigte für diesen Betrieb Betriebsausgaben in Höhe des 12 %-igen Betriebsausgabenpauschales gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988. In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 eingebrachten Beschwerde beantragte der Beschwerdeführer den Betrag von € 3.285,-- zumindest als Sonderausgaben anzuerkennen. Im Schreiben vom 01.07.2020 definiert der Beschwerdeführer unter dem letzten Punkt "Zusammenfassung" die aus seiner Sicht strittigen Punkte und benennt in diesem Zusammenhang u.a. die Berücksichtigung der Steuerberatungskosten in Höhe von € 3.342,-- als Sonderausgaben im Jahr 2010. Dieses Vorbringen ist als Modifizierung seines Beschwerdebegehrens zu werten.

Laut der vom Beschwerdeführer vorgelegten Honorarnote Nr. 957/2009 vom 31.12.2009 wurden die geltend gemachten Steuerberatungskosten in Höhe von brutto € 3.342,-- seitens des steuerlichen Vertreters für folgende im Zeitraum 08-12/2009 erbrachte Leistungen in Rechnung gestellt:

- Laufende Betreuung iZm der Betriebsprüfung durch das Finanzamt Salzburg-Land 2003 bis 2007 mit den hierzu erforderlichen Besprechungen, Korrespondenzen und sonstigen Nebenleistungen sowie umfangreichste Auswertung von Unterlagen, Zusammenstellung von Unterlagen und Unterlagenanlage beim Finanzamt
- Diverse Leistungen iZm den Beitragserklärungen 2008 und 2009 nach dem Salzburger Fremdenverkehrsgesetz (gemeint: Salzburger Tourismusgesetz) mit den erforderlichen Besprechungen, Korrespondenzen und sonstigen Nebenleistungen.

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben ist, dass nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten vorliegen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Aufwendungen für die Tätigkeit eines Steuerberaters dann nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden, wenn diese allein oder überwiegend nur dem Zweck dienen, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw. die Einkommensteuererklärung abzufassen (vgl. VwGH 24.10.2002, [98/15/0145](#)). Bereits zuvor hatte das Höchstgericht in seiner Judikatur dargetan, dass die Aufwendungen für Rechts- und Beratungskosten, soweit sie für Arbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung und dem Abschluss der Einnahmen- und Ausgabenrechnung und der Abfassung der Einkommensteuererklärung eines selbständig Erwerbstätigen bezahlt wurden, keine

abzugsfähigen Betriebsausgaben darstellen (vgl. VwGH 17.03.1971, [2114/70](#), VwGH 29.11.1972, [1337/72](#)).

Im gegenständlichen Fall wurden mit dem Steuerberatungshonorar zum einen Leistungen iZm der durch das Finanzamt Salzburg-Land durchgeführten Betriebsprüfung 2003 bis 2007 (Einkommen- und Umsatzsteuer), zum anderen Leistungen iZm den Beitragserklärungen 2008 und 2009 nach dem Salzburger Tourismusgesetz abgegolten. Die Aufwendungen für die iZm der Betriebsprüfung erbrachten Leistungen dienten dem Zweck im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 unter Ansatz des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen sowie weiters die Grundlagen für die Ermittlung der Umsatzsteuer festzustellen. Diese Aufwendungen wurden, soweit sie die Einkommensteuer betreffen, nicht im "Interesse des Betriebes" getätigt und sind daher insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig.

Bei der Umsatzsteuer und dem Beitrag nach dem Salzburger Tourismusgesetz handelt es sich um eine betriebliche Steuer bzw. Abgabe. Aufwendungen für Steuerberatungsleistungen, die die Umsatzsteuer und den Beitrag nach dem Salzburger Tourismusgesetz betreffen, werden "im Interesse des Betriebes" getätigt. Sie sind daher durch das Betriebsausgabenpauschale abgegolten und nicht als Sonderausgabe abzugsfähig (vgl. UFS 26.11.2010, RV/0171-W/07, UFS 29.11.2005, RV/4119-W/02, UFS 11.05.2004, RV/0160-G/03).

Im vorliegenden Fall ist vom geltend gemachten Betrag von € 3.342,-- ein Betrag von € 240,-- als auf Leistungen betr. den Beitrag nach dem Salzburger Tourismusgesetz entfallend, auszuscheiden und der sich ergebende Betrag von € 3.102,-- wiederum je zur Hälfte auf Leistungen betr. die Einkommen- und Umsatzsteuer aufzuteilen. Das bedeutet, dass ein Betrag von € 1.551,-- im Jahr 2010 als Sonderausgabe abzugsfähig ist.

d) Personenversicherungen:

Die vom Beschwerdeführer in den Jahren 2008 bis 2010 an die UNIQA und Generali Versicherung AG entrichteten Prämien für Personenversicherungen stellen Sonderausgaben iSd des oben zitierten § 18 EStG 1988 dar und sind entsprechend der dort gesetzlich angeführten Höhe steuerlich absetzbar.

Zu Umsatzsteuer 2008, 2009, 2010:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmens.

§ 3a UStG 1994 enthält Regelungen über den Ort der sonstigen Leistung.

Gemäß § 3a Abs. 5 UStG 1994 in der in den Jahren 2008, 2009 geltenden Fassung bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach Maßgabe und in der Reihenfolge der folgenden Absätze.

Gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in der in den Jahren 2008 und 2009 geltenden Fassung wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind auch:

- a) die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;
- b) die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 diesen Betrag.

Gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung können Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 für die Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz vorliegen, die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 1,8% des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 und § 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfgeschäften, höchstens jedoch mit einer abziehbaren Vorsteuer von 3.960 Euro, berechnen. Eine Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge mit dem Durchschnittssatz ist gesondert für jeden Betrieb möglich. Mit diesem Durchschnittssatz werden sämtliche Vorsteuern abgegolten, ausgenommen [...]

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die im Rahmen des Projektes X erbrachten Leistungen beim Beschwerdeführer Umsatzsteuer auslösen (für die Leistungen an die L-Consulting gelangte keine Umsatzsteuer zur Vorschreibung). Weiters gilt es darüber abzusprechen, ob der Beschwerdeführer als Steuerschuldner der auf die Provisionen des Jahres 2010 entfallenden Steuer (Rechnungen vom 01.04.2010) heranzuziehen ist und die Zuerkennung des Vorsteuerpauschales von 1,8 % für das Jahr 2010 - wie bislang von der Abgabenbehörde vorgenommen - in Betracht kommt.

Faktum ist, dass der Beschwerdeführer mit Rechnungen vom 01.04.2010, lautend auf sein Einzelunternehmen XY, den Verkäufern und der Käuferin der Liegenschaft EZ x GB y eine Vermittlungsprovision von jeweils € 6.450,-- in Rechnung gestellt und dabei einen Steuerbetrag von jeweils € 1.290,-- gesondert ausgewiesen hat. Im Hinblick auf § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet er daher diese Beträge. Dies wird vom Beschwerdeführer im Schreiben vom

05.11.2020 auch ausdrücklich zugestanden. Die Zuerkennung des Vorsteuerpauschales von 1,8 % für das Jahr 2010 scheidet mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 aus.

Hinsichtlich der Leistungen im Rahmen des Projektes X ist Folgendes festzuhalten:

Auf die Zurechnung von Leistungen im Umsatzsteuerrecht lassen sich die Zurechnungsgrundsätze des Einkommensteuerrechts nicht so ohne weiteres übertragen. Für die umsatzsteuerrechtliche Zurechnung von Leistungen gilt vielmehr Folgendes: Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen eines anderen eintreten (vgl. Ruppe/Achatz UStG⁵ § 1 Tz 258). Die Unternehmereigenschaft einer Gesellschaft setzt allerdings ein **tatsächliches Leistungsverhalten** voraus, diese muss nach dem **Gesamtbild der Verhältnisse** als **Leistende** auftreten. Ein bloßes "Zwischenschalten durch Fakturierung" reicht hierfür nicht aus (vgl. Ruppe/Achatz UStG⁵ § 1 Tz 261, VwGH 19.12.2018, [Ra 2017/15/0003](#)).

Die Fähigkeit Unternehmer zu sein, besitzt jedes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn erbringt. Die Unternehmerfähigkeit ist weder mit einem bestimmten zivilrechtlichen Status noch mit einer bestimmten Rechtsform verknüpft. Erforderlich ist allerdings ein Auftreten nach außen und ein Mindestmaß an Organisation, die das Gebilde befähigt, selbst Leistungen zu erbringen (vgl. Ruppe/Achatz UStG⁵ § 1 Tz 17 mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Im vorliegenden Fall kommt der Fa. C nicht die Eigenschaft eines Unternehmers zu. Die Gesellschaft verfügt über keine Infrastruktur (weder Büroräumlichkeiten noch Personal). Sie war daher gar nicht in der Lage die in Rede stehenden Leistungen zu erbringen. Sie hat sie auch tatsächlich nicht erbracht. Die C ist lediglich als Partner des Vertragswerks und als Aussteller von Rechnungen in Erscheinung getreten. Andere Leistungen, insbesondere die in Rede stehenden Leistungen hat sie nicht erbracht. Angesichts dieses Umstandes kann keine Rede davon sein, dass sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Leistende aufgetreten ist. Diese Ausführungen gelten in gleicher Weise auch für die Fa. B. Auch dieser kommt die Eigenschaft eines Unternehmers nicht zu.

Die gegenständlichen, in Rede stehenden Leistungen wurden vom Beschwerdeführer erbracht. Er ist es, der im Sinne des Umsatzsteuerrechtes im Wege einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig geworden ist. Er ist es, der als Unternehmer anzusehen ist und dem die Leistungen umsatzsteuerrechtlich zuzurechnen sind.

Der Beschwerdeführer erachtet in seinen Ausführungen im Schreiben vom 05.11.2020 die Unternehmereigenschaft der C zunächst bereits dadurch erfüllt, dass sie über eine

Steuernummer und UID-Nummer verfügt. Wenig später rückt er in seinen Ausführungen von dieser Ansicht ab und gesteht selbst ausdrücklich zu, dass die Unternehmereigenschaft einer Gesellschaft ein tatsächliches Leistungsverhalten voraussetzt, dass die Gesellschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Leistende auftreten muss. Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, dies sei der Fall gewesen und durch Zeugenaussagen nachgewiesen (der Beschwerdeführer spricht hier ganz offenkundig die Aussagen der als Zeugen vernommenen Personen H und I an), so trifft dies nicht zu. Im Gegenteil (Anmerkung: Bei H und I handelt es sich um Personen, an deren Einzelunternehmen bzw. GmbH (H ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der H-GmbH) die C in den Jahren 2004 und 2006 gleichfalls Rechnungen ausfertigte, obwohl die zugrundeliegenden Leistungen hier ebenfalls vom Beschwerdeführer erbracht wurden - siehe dazu die Ausführungen im Erkenntnis des BFG RV/6100101/2013):

Aus den Aussagen des Zeugen H geht klar und deutlich hervor, dass die C nur formal als Geschäftspartner im abgeschlossenen Vertrag und als Aussteller von Rechnungen aufgetreten ist. Die Leistungen wurden vom Beschwerdeführer erbracht. Dass die C (neben der formalen Geschäftspartnerposition) nur als Fakturierungsstelle fungierte, kommt mehr als deutlich durch die Aussagen des Zeugen zum Ausdruck (vgl. *„Ich habe [...] Herrn K [...] kontaktiert. K erklärte mir dann, er möchte die Leistungen über diese Fa., die Fa. C abrechnen“* – siehe Niederschrift vom 04.06.2020, Seite 3). Die gesamte Geschäftsabwicklung erfolgte direkt zwischen dem Beschwerdeführer und H (vgl. *„Über die C ist das alles nicht gegangen.“ „Über die C ist dieser Geschäftskontakt nie gelaufen“* – siehe Niederschrift vom 04.06.2020, Seite 5).

Der Zeugenaussage von I ist zu entnehmen, dass hier die C nicht einmal als Vertragsabschlusspartner (wie bei H) in Erscheinung getreten ist, sondern bereits der Vertrag von der Person des Beschwerdeführers mit I abgeschlossen wurde. Die Leistung wurde hier gleichfalls vom Beschwerdeführer erbracht. Die Eigenschaft der C als reine Fakturierungsstelle ergibt sich auch hier in ganz klarer und eindeutiger Weise aus den Aussagen des Zeugen (vgl. *„Ja, K hat Angaben über die Firma gemacht. Er hat gesagt, er rechnet seine Dienstleistungen jetzt über die C aus haftungstechnischen Gründen ab. Das würden schon sehr viele Firmen mittlerweile so machen“* – siehe Niederschrift vom 10.08.2020, Seite 3).

Dass die Unternehmereigenschaft der C schließlich deshalb gegeben sei, weil sie beim Vertragspartner B vom BFG anerkannt worden sei – wie der Beschwerdeführer meint - stellt letztlich gleichfalls kein stichhältiges Argument dar. Dass sich aus den Entscheidungen des BFG vom 17.12.2015, RV/5100492/2010, und 09.02.2016, RV/5100158/2014, für das vorliegende Verfahren nichts gewinnen lässt, wurde bereits unter den vorangehenden Ausführungen mit dem Verweis auf die Ausführungen im Erkenntnis des BFG RV/6100101/2013 dargetan.

Wenn der Beschwerdeführer in der Beschwerde ausführt, er habe die Grenzen des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für seine mit der B abgerechneten Leistungen nicht überschritten, so spricht er dabei die Leistungen an, die er für die Fa. AS erbracht und mit auf seinen Namen ausgestellten

Rechnungen abgerechnet hat. Tatsächlich hat der Beschwerdeführer für die Fa. AS aber noch weitere Leistungen erbracht, die er im Wege der C abgerechnet hat.

Die Ansicht des Beschwerdeführers bei den erbrachten Leistungen handle es sich um Katalogleistungen gemäß § 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 UStG 1994 vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu teilen. Die erbrachten Leistungen sind vielmehr unter die Grundstücksleistungen gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 einzureihen.

In § 3a Abs. 6 UStG 1994 sieht der Gesetzgeber vor, dass eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort als ausgeführt gilt, wo das Grundstück gelegen ist. Gemäß § 3a Abs. 6 lit. b leg.cit. sind sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück auch die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen.

Der Beschwerdeführer war im Rahmen des Projektes X von Februar 2007 (= Beginn des Leistungszeitraumes, der das gegenständliche Verfahren betrifft) bis einschließlich Juni 2008 als Baukoordinator im Zusammenhang mit der Errichtung von Mobilfunksendeanlagen auf Liegenschaften im Bundesland Salzburg und den unmittelbar angrenzenden Randbereichen der anderen Bundesländer Oberösterreich, Steiermark, Kärnten, Tirol, tätig.

Bei den vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen handelt es sich um sonstige Leistungen, die der Koordinierung von Bauleistungen im Zusammenhang mit in Österreich gelegenen Grundstücken dienen. Als Leistungsort ist daher Österreich anzusehen. Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich gemäß § 3a Abs. 5 UStG 1994 **in der Reihenfolge** der Absätze 6 bis 12. Die vorgereichten Vorschriften haben somit Vorrang. Sobald ein Leistungsort bestimmt ist, ist eine Prüfung an Hand der nachgereichten Regeln nicht mehr erforderlich (vgl. Ruppe UStG³ § 3a Tz 29, 35).

Wenn der Beschwerdeführer in seinem Schreiben vom 01.07.2020 (Anlage 1) darauf hinweist, im Falle der Rechnungslegung an die Fa. B sei die reverse charge Regelung nicht anerkannt worden, während dies im Fall der Rechnungslegung an die Fa. L-Consulting sehr wohl der Fall gewesen sei, ist damit für seinen Fall nichts zu gewinnen. Bei den vom Beschwerdeführer an die Fa. L-Consulting erbrachten Leistungen ist die reverse charge Regelung schon deshalb kein Thema, weil diese Leistungen schon im Hinblick auf § 3a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich keine Steuer auslösen.

Soweit der Beschwerdeführer versucht, die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide mit dem Hinweis auf den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 2003 zu bekämpfen (laut den Ausführungen des Beschwerdeführers im Schreiben vom 04.08.2020 bezieht sich sein diesbezügliches Vorbringen in der Eingabe vom 01.07.2020 auch auf die im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Bescheide), ist auch dieser Versuch zum Scheitern verurteilt. Zum einen handelt es sich bei der Umsatzsteuer um eine andere Abgabenart, zu anderen betreffen

die Umsatzsteuerbescheide andere Jahre. Bei den Veranlagungssteuern gilt infolge des für sie geltenden Abschnittsprinzips der Grundsatz, dass die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung selbständig festzustellen und der Sachverhalt sowie die Rechtslage neu zu prüfen sind (vgl. VwGH 18.12.1996, [94/15/0151](#)).

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall ist eine Revision nicht zulässig. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, folgt das Gericht in seiner Entscheidung einer existierenden, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Diese Entscheidung ergeht von:

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Salzburg, Aigner Straße 10, 5026 Salzburg

Salzburg, am 14. Dezember 2020