

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N. **GmbH**, Adr.Bf., vertreten durch X:Y:KG, Adr.StB, über die Beschwerde vom 05. September 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt (nunmehr: Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt) vom 07. August 2013 betreffend *Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2005 bis einschließlich 2008* und *Umsatzsteuer 2005 bis einschließlich 2008*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die **Wiederaufnahme** des Verfahrens btr. Umsatzsteuer 2005 bis 2008 wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.
- II. Der Beschwerde btr. **Umsatzsteuer 2005 und 2006** wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2005 wird abgeändert. Die Umsatzsteuer wird festgesetzt mit 529.841,59 Euro (bisher 558.841,59 Euro).
Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2006 wird abgeändert. Die Umsatzsteuer wird festgesetzt mit 64.932,88 Euro (bisher 203.582,94 Euro).
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- III. Die Beschwerde gegen die **Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008** wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- IV. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH (Bf.) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 25. Februar 1995 errichtete Gesellschaft zu Firmenbuchnummer xxxxx.

In der Generalversammlung vom 15. Dezember 2003 wurden u. a. die Änderung des Unternehmensgegenstands wie folgt beschlossen (s. UFS 07.08.2012, RV/0115-G/10 btr. Körperschaftsteuer 2003, 2005 und 2006):

„das Projektmanagement

die Grundstücksbeschaffung und Prüfung von Projektvoraussetzungen

die Projektentwicklung und Entwicklung von Bau- und Nutzungskonzepten sowie von Finanzierungskonzepten

die Baureifmachung

die Zusammenstellung und Leitung des Teams der Planer, Bauschaffenden und der Projektleitung

die Projektsteuerung für eigene und Fremdprojekte

die Umsetzung von Verwertungskonzepten durch Vermietung oder Verkauf an Investoren und Betreiber

der Handel und die Vermittlung des Kaufes, Verkaufes und Tausches von bebauten, unbebauten Grundstücken, Wohnungen, Geschäftsräumen, Häusern, Unternehmen sowie Unternehmensbeteiligungen

die Vermittlung von Bestandverträgen sowie die Vermittlung sonstiger Rechte einschließlich der Vermittlung von Teilzeitnutzungsrechten und Optionsrechten über bebaute und unbebaute Grundstücke, Wohnungen, Geschäftsräume, Häuser, Unternehmen sowie Unternehmensbeteiligungen

die Vermittlung von Anteilsscheinen, Beteiligungen und Hypothekendarlehen,

die Verwaltung von Immobilien

die Verwertung von Immobilien und Immobilienbeteiligungen durch Vermietung und Verpachtung

der Abschluss von Geschäften jeder Art, die der Erreichung des bestehenden Gesellschaftszweckes unmittelbar oder auch nur mittelbar zu dienen geeignet sind

die Gesellschaft ist zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich erscheinen, insbesondere zum Erwerb und zur Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften“.

Als Gesellschafter sind die QQ Treuhand und VermögensverwaltungsGmbH und Mag. Z. im Firmenbuch eingetragen. Geschäftsführer der Bf. ist Mag. Z..

In den Jahren 2012 und 2013 fand bei der Bf. eine die Jahre 2003 bis 2009 betreffenden **Außenprüfung** – Prüfungsauftrag vom 04. September 2012, Gegenstand

Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2003 bis 2009 – gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG statt.

Die Bf. brachte eine mit 16. August 2012 datierte **Selbstanzeige** gem. § 29 Abs. 1 FinStrG ein, da im Zuge der Datenaufbereitung und Recherchierung sowie der Zusammenstellung von Unterlagen im Zusammenhang mit einer bevorstehenden Außenprüfung festgestellt werden habe müssen, dass in den Jahren 2005 und 2006 von Seiten der Bf. zu hohe Vorsteuerbeträge in Anspruch genommen worden seien und somit eine entsprechende Verkürzung der Umsatzsteuerzahllasten in den Jahren 2005 und 2006 entstanden sei. Die Gründe für diese zu hoch in Anspruch genommenen Vorsteuerbeträge würden darin liegen, dass im Zuge von Rechnungsberichtigungen durch den Leistungserbringer Mag. Z. zwar diese Berichtigungen und deren Wegfall des Vorsteuerabzugs in diesem Zusammenhang berichtigten Faktoren bei dessen steuerlichen Grundlagen berücksichtigt worden seien, jedoch offensichtlich in Folge des Auseinanderfallens der IST-Besteuerung des Leistungserbringers und der SOLL-Besteuerung des Leistungsempfängers (der Bf.) diese Rechnungskorrekturen keine Berücksichtigung gefunden hätten, bei diesen nicht berücksichtigt und somit die ursprünglichen Rechnungen im Rechenwerk und der Buchhaltung der Bf. belassen worden seien.

Es seien nunmehr die Umsatzsteuererklärungen 2005 und 2006 berichtigt worden und würden diese berichtigten Erklärungen beigelegt; ebenso wie die diese Berichtigung verursachenden Faktoren, sowohl in der ursprünglichen, als auch in der korrigierten bzw. berichtigten Form. Demgemäß würden sich an Nachzahlungen an Umsatzsteuer für 2005 iHv. 70.824,00 Euro und für 2006 iHv. 52.822,52 Euro, Gesamtbetrag 123.646,52 Euro ergeben, welcher bis längstens 31. August 2012 von der Bf. zur Gänze entrichtet werde.

Der Selbstanzeige waren beigelegt: Honorarnote Mag. Z 26/2005 iHv. 424.944,00 Euro USt-frei gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG, Honorarnote Mag. Z 26/2005 iHv. 424.944,00 Euro inkl. 20% USt, Honorarnote Mag. Z 21/2006 iHv. 186.585,12 Euro USt-frei gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG und Honorarnote Mag. Z 20/2006 iHv. 130.350,00 Euro USt-frei gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG.

In der Beilage zur **Niederschrift** über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 08. Juli 2013 wurden auf Seite 2 (BFG-Akt OZ 22, Niederschrift, Beilage Seite 2) folgende Projekte und Vermittlungsprovisionen aufgelistet, zu welchen in Folge durch die belangte Behörde eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen wurde:

<i>Projekte lt. BFG-Akt OZ 22</i>	<i>Jahr</i>	<i>VermProv. ges.</i>	<i>VSt-Korrektur iHv.</i>
Projekt I	2008	58.039,00	11.607,80
Projekt II	2005	1.284.960,00	256.992,00
Projekt III	2007	92.043,90	18.408,78
Projekt IV	2006	285.762,70	57.152,54
Projekt V	2005	114.174,00	22.834,80
Projekt VI	2006	45.937,60	9.187,52
Projekt VII	2005	23.888,00	4.777,60
Projekt VIII	2006	407.487,60	81.497,52

Projekt IX	2005/06	307.500,00	61.500,00	
Gesamt			2.619.792,80	523.958,56

Im **Bericht** gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31. Juli 2013 führten die Prüfer unter „Allgemeines“ Tz 1 u. a. aus, dass die Gesellschaft im Prüfungszeitraum als Verrechnungsstelle für verschiedene Projekte tätig gewesen sei, wobei sämtliche Eingangsrechnungen für die in den Projektvorlagen ersichtlichen Ausgaben an das geprüfte Unternehmen fakturiert und in der Folge an die inzwischen gegründeten AnlegerKG 's weiter verrechnet worden seien.

Unter Punkt „Steuerliche Feststellungen“ findet sich in Tz. 1 „Vorsteuern lt. Bp“ die im Folgenden strittige Feststellung:

„Im Rahmen der Prüfung wurde festgestellt, dass vom geprüften Unternehmen ein Vorsteuerabzug hinsichtlich Rechnungen vorgenommen wurde, deren Leistungsbeschreibung bzw. der Umsatzsteuerausweis zur Gänze oder teilweise unrichtig dargestellt wurde.

Eine Übersicht hinsichtlich der betroffenen Projekte bzw. Rechnungsaussteller wurde vom Geschäftsführer des Unternehmens bzw. Steuerberater vorgelegt.

In diesen Fällen handelt es sich nach Ansicht der Finanzbehörde um unecht steuerbefreite Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG und ist daher der Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Insoweit im gegenständlichen Fall anstatt der tatsächlichen Leistung (Vermittlung von Gesellschaftsanteilen) in der Rechnung eine andere erbrachte Leistung (Mitwirkung an der Konzeption, Gesellschafts- und steuerrechtliche Stellungnahmen etc.) angegeben wurde, liegt auf Seite der rechnungsausstellenden Unternehmer ein Anwendungsfall des unberechtigten Steuerausweises gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vor.

Der Leistungsempfänger hat bei einem unberechtigten Steuerausweis keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug. Gemäß Rz 1823 der UStR 2000 dürfen Steuern, die gemäß § 11 Abs. 14 UStG geschuldet werden, vom Empfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Dies gilt unabhängig von einer allfälligen Rechnungsberichtigung der fakturierenden Unternehmer.

Der jüngeren Rechtsprechung zufolge kann eine zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer berichtigt werden, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt und die geltend gemachte Vorsteuer an das Finanzamt zurückgezahlt wurde.

Um eine Gefährdung des Steueraufkommens auszuschließen, darf die Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs nicht nur vorschreibungsmäßig erfolgt sein, sondern muss die zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuer auch zur Gänze an das Finanzamt entrichtet worden sein.

Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf Rz 1771 der UStR 2000 sowie die Ausführungen im USt-Protokoll 2002.“

Das Finanzamt nahm unter Zugrundelegung dieser Feststellungen der Prüfer mit Bescheiden vom 07. August 2013 die **Verfahren Umsatzsteuer 2005 bis 2008 wieder auf** und setzte mit den **Sachbescheiden** vom selben Tag die Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 wie folgt neu fest:

Umsatzsteuer 2005: 558.841,59 Euro (bisher 263.437,19 Euro),
 Umsatzsteuer 2006: 203.582,94 Euro (bisher 11.445,36 Euro),
 Umsatzsteuer 2007: 20.645,39 Euro (bisher -4.163,39 Euro),
 Umsatzsteuer 2008: 15.421,11 Euro (bisher 3.813,31 Euro).

Zur Begründung der Wiederaufnahme wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

In den Sachbescheiden wurde zur Begründung auf den Bp-Bericht vom 31. Juli 2013 verwiesen.

Die Bf. reichte durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 05. September 2013 (bei der belangten Behörde eingegangen am 06. September 2013) **Beschwerde** gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2005 bis 2008 und die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008, alle datiert vom 07. August 2013, ein und führte begründend aus:

Die Bescheide über die *Wiederaufnahme der Verfahren* seien rechtswidrig erlassen worden, zumal in Folge der Rechtswidrigkeit der gesetzlichen Schlussfolgerungen zu den erlassenen Umsatzsteuerbescheiden ein Wiederaufnahmsgrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO nicht vorliege und daher die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 gesetzwidrig erlassen worden seien.

Hinsichtlich der angefochtenen *Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008* werde die Berufung damit begründet, dass aufgrund der Ausführungen im Bericht vom 31. Juli 2013 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung in TZ 1 „Vorsteuern lt. Bp“ festgehalten werde:

„Im Rahmen der Prüfung wurde festgestellt, dass vom geprüften Unternehmen ein Vorsteuerabzug hinsichtlich Rechnungen vorgenommen wurde, deren Leistungsbeschreibung bzw. Umsatzsteuerausweis zur Gänze oder teilweise unrichtig dargestellt wurde. In diesem Falle handelt es sich nach Ansicht der Finanzbehörde um unecht steuerbefreite Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG und ist daher der Vorsteuerabzug nicht zulässig.“

Dazu werde festgehalten, dass die in der Niederschrift über die abgehaltene Schlussbesprechung vom 31. Juli 2013, respektive im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung angesprochenen Fakturen hinsichtlich verschiedenster betroffener Projekte und Rechnungsaussteller nicht, wie fälschlicherweise im Betriebsprüfungsbericht dargestellt worden sei, als reine Vermittlungsprovisionen von Gesellschaftsanteilen handle, sondern diese im Zusammenhang mit der gesamt geleisteten Tätigkeit des Berufungswerbers für die entsprechenden in der Niederschrift angeführten Projekte umfassen würde und somit eine Gesamtleistung im Zusammenhang mit diesen verrechneten Tätigkeiten gegeben sei. Haupttätigkeiten der entsprechend angeführten und in der Niederschrift zur abgehaltenen Schlussbesprechung festgehaltenen Projekte seien die Gestaltung der gesellschaftsrechtlichen Konzeption, Erarbeitung und Erstattung der betriebswirtschaftlichen Grundlagen, Erstellung des Anleger- und Beraterprospektes, Vermittlung von Anlegern, die Erbringung und Erstellung der EDV-mäßigen Aufbereitung der grundsätzlichen wirtschaftlichen Konzeption sowie die

Feinbearbeitung, Ausarbeitung von Projektunterlagen in EDV-Form sowie in Papierform gewesen. Weiters die entsprechend notwendigen Änderungen derselben, Anpassung an die tatsächlichen Verhältnisse, diesbezüglich notwendige Besprechungen, Ausführung der Entwicklungen des Zeichnungsstandes, Ermittlung des Layouts der Projektunterlagen und ähnliches. Selbstverständlich seien, wie in den entsprechenden Fakturen ersichtlich und explizit angeführt, ein Teil der Leistungen die mit der Gesamtleistung abgerechneten Tätigkeiten und Vermittlungsleistungen für die Vermittlung der erstmaligen Ausgabe von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften bei deren Gründung gewesen.

Die Teilleistung der derart fakturierten Vermittlungen stelle aus Sicht der Bf. eine gegenüber der Hauptleistung abgerechnete auf dem Überwiegensgrundsatz abstellende untergeordnete bzw. keineswegs übergeordnete Rolle dar.

Im Hinblick auf die Feststellung der Betriebsprüfer, dass es sich in diesen Fällen nach Ansicht der Finanzbehörde um unecht steuerbefreite Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG handeln würde, und dadurch gemäß leg. cit. die Steuerbefreiung von Umsätzen durch Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und andere Vereinigung gegeben wäre, dürfe entgegenhalten und diesbezüglich ausgeführt werden, dass von der Finanzbehörde offensichtlich es nicht gewürdigt worden sei, dass es sich bei den angesprochenen Vermittlungen von Gesellschaftsanteilen nicht um solche von bereits bestehenden Gesellschaften handle, sondern um

Gesellschaftsanteile anlässlich deren Gründung der jeweiligen Gesellschaft und dies immer im Zusammenhang mit Personengesellschaften. Diesbezüglich werde auf die Umsatzsteuerrichtlinien in RZ 8, in denen ausgeführt wird, dass eine Personengesellschaft bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage keine steuerbare Leistung erbringe (vgl. ÖGH, 2606/2003, Rs C-442/01 „KabHag Rendit-Fond 35“) verwiesen.

Nach bisheriger bzw. veralteter herrschender Rechtsansicht habe sich die Befreiung auch auf die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen anlässlich der Gründung einer Gesellschaft bezogen.

Nach neuester Judikatur und Rechtsprechung, insbesondere des EUGH (siehe KabHag, aber auch EUGH 26.05.2006, C-465/03, „Kreztechnik“) werde hingegen von der Gesellschaft mit der Aufnahme von Gesellschaftern keine Umsatzsteuer rechtlich relevante Leistung erbracht, sodass eine Steuerbefreiung dafür nicht in Betracht komme bzw. erforderlich sei. Der Vorgang der Gesellschaftsgründung sei ein nicht steuerbarer Umsatz.

Die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer auf dem Gründungsaufwand sei daher auch zu bejahen, wenn es dabei zur Ausgabe von Gesellschaftsanteilen komme (vgl. *Ruppe/Achatz* USt-Kommentar, 4. Aufl., TZ 167 zu § 6 UStG 1994).

Dieselbe Ansicht werde im Kommentar Umsatzsteuergesetz 1994, 2. Auflage (Berlger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig), in TZ 216 zu § 6 UStG 1994 vertreten, in dem ausgeführt werde, dass, *„zu beachten ist, jedoch die Rechtsprechung des EUGH zur Erstaussgabe von Anteilen bzw. zur Aufnahme von Gesellschaftern in eine Gesellschaft“*.

Eine Personengesellschaft erbringe bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage an diesen keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne des Art. 21 Z 1 der Mehrwertsteuer-SystRili (vgl. EUGH 26.03.2003, C-442/01, „KabHag“; vgl. dazu Pernegger, ÖStZ

2004/573).

Demgemäß sei die Erstaussgabe von Gesellschaftsanteilen nicht steuerbar. Hinsichtlich der diesbezüglichen Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug siehe Kanduth-Kristen zu RZ 238 zu § 12 der UStG der USt-Rili.

Nach Ruppe/Achatz USt-Kommentar, 4. Auflage, werde in TZ 242 zu § 12 UStG 1994 wie folgt ausgeführt: *„Kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug tritt nach österreichischem Recht grundsätzlich ein, wenn die Leistung im Zusammenhang mit nicht steuerbaren Umsätzen des Unternehmers steht. Diese Regelung lässt sich unionsrechtskonform interpretieren (vgl. TZ 240). Erforderlich ist jedoch, dass die Leistung für das Unternehmen erbracht wird.“*

In RZ 36 der USt-Rili werde zur Gründung von Gesellschaften festgehalten: *„Bei der Gesellschaftsgründung leistet der Gesellschafter eine Einlage, die Gesellschaft gewährt Anteilsrechte. Eine Personen- oder Kapitalgesellschaft erbringt bei der Gründung oder der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage keine steuerbare Leistung. Auch bei der Ausgabe von (atypisch) stillen Beteiligungen einer Kapitalgesellschaft ist von nicht steuerbaren Umsätzen auszugehen.“* (BFH 18.11.2004, BStBl II 2005, 503).

Auch Pernegger verweise in ÖStZ 15. März 2012 auf Seite 145 auf die Rechtsansicht des BMF im Zusammenhang mit „Abbey National“, wonach der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen zustehe.

Diesbezüglich sei nochmals auf die USt-Rili, genauer RZ 1992 hingewiesen, die wie folgt ausführe: *„Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug gilt n i c h t für die Kosten im Zusammenhang mit*

- der G r ü n d u n g von Personen- und Kapitalgesellschaften (A u s g a b e v o n G e s e l l s c h a f t s a n t e i l e n),

- der Aufnahme neuer Gesellschafter (Kapitalerhöhung),

- dem ‚Börsegang‘ eines Unternehmens,

wenn die Geschäftstätigkeit des Unternehmens zu steuerpflichtigen bzw. keinen Vorsteuerausschlussbewirkenden Umsätzen führt, weil diese Kosten als allgemeine Kosten in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens stehen.

Diese Kosten stellen allgemeine Kosten des Unternehmers dar und gehen als solche in den Preis seiner Produkte ein. Damit weisen diese Dienstleistungen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit diesem Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers auf. Sind die Umsätze aus diesem Tätigkeitsbereich steuerpflichtig, so kann der Unternehmer die gesamte Umsatzsteuer abziehen, die seine Ausgaben für die Vergütung dieser Dienstleistungen belastet“ (vgl. EuGH 22.02.20001, Rs C-408/98, „Abbey Nationals plc“; EuGH 26.05.2005, Rs C-465/03, „Kretztechnik AG“).

Dazu dürfe ergänzend ausgeführt werden, dass Vorsteuern im Zusammenhang mit der Gründung eines Einzelunternehmens (das steuerpflichtige Umsätze tätigen soll), ohne Zweifel abzugsfähig seien. Vorsteuern im Zusammenhang mit der Gründung eines derartigen Unternehmens, das in weiterer Folge zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze erzielen

soll, seien abzugsfähig.

Dazu werde im USt-Kommentar (Bergler/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig) 1994 erweiternd und ergänzend ausgeführt, dass dasselbe auch für Gründungskosten auch bei Personengesellschaften gelten müsse. Demnach sei der Vorsteuerabzug aus bezogenen Leistungen im Zusammenhang mit der Gründung von Personen- und Kapitalgesellschaften (Anteilsausgabe), der Aufnahme neuer Gesellschafter (Kapitalerhöhung) nach der Verwaltungspraxis zulässig, wenn die Geschäftstätigkeit des Unternehmens zu steuerpflichtigen bzw. zu keinen Vorsteuerauschluss bewirkenden Umsätzen führe, weil diese Kosten als allgemeine Kosten in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens stehen (vgl. USt-Rili, RZ 1992 ab 01.01.2001 mit Hinweis auf EuGH „Abbey national“).

Dass die betroffenen Gesellschaften steuerpflichtige Umsätze getätigt hätten und noch tätigen würden sei wohl unzweifelhaft bewiesen.

Es sei daher aus Sicht der Bf. problematisch, bei Personengesellschaften, bei derartigen Vorsteuern einen Zusammenhang zu der steuerfreien Ausgabe von Gesellschaftsanteilen herzustellen und damit den Vorsteuerabzug für derartige Vorleistungen auszuschließen, statt davon auszugehen, dass der Zusammenhang mit der steuerpflichtigen Unternehmertätigkeit bestehe.

Zusammengefasst dürfe ausgeführt werden, dass die Anwendung des § 6 Z 8 lit. g UStG 1994 nur für jene Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und sonstigen Vereinigungen zutrefte, die bereits bestehen, existieren und es sich somit um Transaktionen mit bereits am Markt befindlichen Wertpapieren handeln würden.

Im Hinblick auf die bei der Betriebsprüfung festgestellten Fakturen handle es sich jedoch ausschließlich um Teilleistungen für die Vermittlung von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften anlässlich deren Gründung und Erstaussgabe von derartigen Gesellschaftsanteilen, sodass nach den Ausführungen, wie oben dargestellt worden sei, einerseits von einem nicht steuerbaren Umsatz auszugehen sei und somit für die leistungserhaltende Gesellschaft einerseits keine Vorsteuerkürzung gemäß oben zitierter Rechtsprechung, Gesetzeslage und weiterführender Judikatur, und andererseits auch für die leistungserbringende Gesellschaft zu keiner Vorsteuerkorrektur der Vorsteuern im Zusammenhang mit der sonstigen betrieblichen Tätigkeit des erbringenden Unternehmers gegeben sei.

Außerdem dürfe darauf verwiesen werden, dass das von der Finanzbehörde diesbezüglich herangezogene Rechtsinstrument des § 11 Abs. 14 UStG 1994 nicht das geeignete Rechtsinstrument sei, um zu der von der Finanzbehörde vermeinten Berichtigung der entsprechenden Vorsteuern zu können, zumal der § 11 Abs. 14 UStG 1994 wie folgt laute: *„Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag“*.

Diese Voraussetzungen von einer Nicht-Erbringung bzw. einem Vorliegen einer Nicht-Unternehmerschaft seien wohl in keinsten Weise in den vorliegenden Fällen gegeben, vielmehr

sei, wie auch in der Niederschrift und im Bericht angeführt, der Sachverhalt derart gelagert, dass es sich bei Teilen der jeweils fakturierten Leistungen (die allesamt als Nebentätigkeit und in keinsten Weise als Hauptleistung anzusehen seien) als unecht steuerbefreite Leistung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG darstellen würden und daher diese Teile der Gesamtleistung aus den jeweiligen fakturierten Vorsteuern auszuscheiden und die anteiligen Vorsteuern zu kürzen wären. Aus Sicht der Bf. wäre, wenn berechtigt, überhaupt das Rechtsinstrument des § 12 Abs. 3 UStG 1994 heranzuziehen und in keinsten Weise der von der Finanzbehörde in Anspruch genommene § 11 Abs. 14 UStG 1994.

Zusammengefasst dürfe nochmals ausgeführt werden, dass es sich bei den von in der Niederschrift bzw. Bericht zum 31. Juli 2013 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung angeführten Leistungen keineswegs um Hauptleistungen, sondern um Nebenleistungen im Zusammenhang mit der Vermittlung von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften, jedoch ausschließlich bei deren Gründung und erstmaligen Ausgabe handle.

Aufgrund der umfassend dargestellten Judikatur, Rechtsprechung und Gesetzeslage bestehe für derartige in Rechnung gestellte Leistungen in keinsten Weise ein Anspruch auf Vorsteuerkorrektur bzw. Kürzung gemäß § 12 UStG und liege auch in keinsten Weise eine Berichtigung des Anwendungsfalls unberechtigten Steuerausweises gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vor und sei daher die von der Finanzbehörde durchgeführte Berichtigung gesetzwidrig erfolgt.

Die belangte Behörde wies mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 11. Dezember 2013 die Beschwerde *btr. Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008* und gegen die *Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2005 bis 2008* ab.

Den in der Berufung angeführten Argumenten, die Bescheide wären rechtswidrig ergangen, da ihnen als Ergebnis der Außenprüfung unrichtige gesetzliche Schlussfolgerungen zugrunde liegen würden, könne nicht Rechnung getragen werden.

Die von der Behörde getroffene Feststellung, dass es sich bei den verrechneten strittigen Leistungen an die Fa. N.N. GmbH um reine Vermittlungsprovisionen handle, seien durch die Aussagen des Geschäftsführers und Steuerberaters des geprüften Unternehmens untermauert bzw. von ihm als solche in diversen Eingaben bzw. mündlichen Aussagen bewertet worden (siehe der Behörde vorliegende Projektauflistungen und Leistungsbewertungen Projekte N.N. sowie Vorhaltsbeantwortung vom 07. Februar 2012 [Anm. BFG: korrekt Aufstellungen vom 02. Juli 2012, siehe BFG-Akt OZ 36 zu Punkt 3]).

Die Argumentation der Behörde, dass es bei den strittigen Leistungen um unecht steuerbefreite Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 handle, sei zutreffend und ergebe sich aus dem vorliegenden Sachverhalt, dass von den Rechnungslegern Vermittlungsprovisionen für potentielle Käufer von Anteilen an das geprüfte Unternehmen (nicht ident mit den neu zu gründenden Beteiligungsgesellschaften) verrechnet worden seien. Die in der Berufung angeführte Rechtsansicht - Verweis auf die EUGH-Entscheidungen

„Kreztechnik“ vom 26. Mai 2006 und „KabHag“ vom 26. März 2003, dass von der Gesellschaft mit der Aufnahme von Gesellschaftern keine umsatzsteuerrechtlich relevante Leistung erbracht würden und der Vorgang der Gesellschaftsgründung daher ein nicht steuerbarer Umsatz sei, sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Die steuerliche Konsequenz aus den o.a. Feststellungen hinsichtlich des nicht zulässigen Vorsteuerabzuges und der Hinweis auf die Berichtigungsmöglichkeit entsprechend der jüngeren Rechtsprechung seien ausreichend in der NS vom 8. Juli 2013 bzw. im Bericht vom 31. Juli 2013 Tz.1 dargestellt worden und sei diesen Ausführungen nichts mehr hinzuzufügen.

Die Bf. brachte am 27. Dezember 2013 den **Vorlageantrag** gem. § 264 BAO btr. **Umsatzsteuer** 2005 bis 2008 ein, wobei die Nachreichung einer zusätzlichen Begründung angekündigt wurde. Mit Schreiben vom 07. Juli 2014 wurde **ergänzend begründet**, dass hinsichtlich der in Abrede gestellten Umsatzsteuerpflicht und der damit zusammenhängenden Vorsteuerabzugsberechtigung für die Beibringung und Beistellung von Gesellschaftern auf Auskünfte und Ausführungen von Mag. YZ zur Thematik der Umsatzsteuerpflicht von an sich unecht umsatzsteuerfreien Kreditvermittlungsleistungen, wenn diese nicht von „üblichen“ Kreditvermittlern, sondern von Parteienvertretern für deren Klienten erbracht werden, verwiesen, wonach im EUGH-Urteil vom 21. Juni 2007, C-453/05, „Ludwig“ klargestellt werde, dass es für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG darauf ankomme, dass die Vermittlungsleistung gegenüber anderen Leistungen (wie etwa einer Vermögensberatung, Analyse der Vermögenssituation) im Vordergrund stehe und die Hauptleistung darstelle. Bei jeder Vermittlung durch einen Steuerberater werde eine berufsbedingte erhöhte Beratungstätigkeit erforderlich sein, sodass vor allem bei komplexen Angelegenheiten die Beratungstätigkeit, die im Zuge der Beteiligungserlangung für den Klienten geleistet werde, als Hauptleistung anzusehen sei. Daher sei nach Meinung von Mag. YZ, dass ein Steuerberater, wenn er einen Auftrag zur Überprüfung einer Gesellschafterstellung bzw. Erlangung einer Gesellschafterstellung übernehme, diese dem Klienten gegenüber nicht nach § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG unecht USt-befreit wäre. Weiters werde diesbezüglich auf den Umsatzsteuerkommentar Melhardt-Tumpel RZ 205 zu § 6 UStG hingewiesen, wonach eine Vermittlungstätigkeit nur dann ausgeübt werde, wenn der Vermittler nicht den Platz einer Partei eines Vertrages über ein dementsprechendes Produkt einnehme. Zweck der Tätigkeit müsse es vielmehr sein, dass erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrags habe (OGH [Anm. BFG: korrekt „EuGH“] 13.12.2011, CSC, C-235/00). Da der Parteienvertreter im Interesse der Parteien tätig werde, erscheine diese Voraussetzung als nicht gegeben. Weiters wäre vorzubringen, dass die Hauptleistungen der mit der Beibringung und Aufbringung von Gesellschaftsanteilen und deren Gesellschafter zusammenhängenden Steuerberatungspersonen und Kanzleien als Leistungserbringer jeweils die Sacharbeit (Beratung/Prüfung/Betreuung) gewesen sei, sodass sich die Umsatzsteuerfreiheit der Vermittlung als Teilleistung auch nicht aus einer von Vermittlungserfolgen abhängigen

Vergütungsregelung ergeben könne.

Ob eine Umsatzsteuerfreiheit vorliege, hänge nicht davon ab, aus welchem Titel der Leistungsempfänger die Leistung honoriere, sondern hänge dies von der Art der erbrachten Dienstleistung ab. Demnach seien auch Marketing und Werbung zu Anlegerrekrutierung, auch wenn diese zwar letztendlich wie die Vermittlung dem Zustandekommen von Verträgen dienen würde, keine Vermittlungsleistungen.

Der EUGH habe mit Urteil 21. Juni 2007 C-453/05 „Ludwig“ klargestellt, dass es für die Anwendung der Befreiungsbestimmung darauf ankomme, dass die Vermittlungsleistung gegenüber anderen Leistungen in Vordergrund stehe und die Hauptleistung darstelle.

Beratungs-, Prüfungs- und Betreuungsdienstleistungen der einbezogenen Steuerberatungskanzleien, welche alle im seinerzeitigen Einmalhonorar abgedeckt gewesen wären, hätten sich wie folgt zusammengesetzt:

„1.) Leistungen in einem vorbereiteten Stadium der Beteiligungszeichnung zur Prüfung und Beratung,

- in wie weit die Beteiligungsmöglichkeit der Situation und den Bedürfnissen des Klienten am besten entspricht,

- ob die Beteiligung im Zusammenhang mit dem Vermögen, den Schulden, dem Einkommen, den laufenden Verpflichtungen, der Liquidität und der steuerlichen Situation des Klienten und diesbezüglich plausibel zu erwartenden Entwicklungen sinnvoll erscheint und

- in wie weit Renditechancen laut den von der Beteiligungsgesellschaft zur Verfügung gestellten Projektunterlagen zum Beteiligungsausmaß plausibel sind, und

- in wie weit Haftungsrisiken bestehen, zum Beispiel negative Cash-Flow-Haftung über eine Laufzeit der Beteiligung gemäß gesellschaftsvertraglichen Innenhaftungsregelung mit oder ohne die negative Cash-Flow-Haftung erhöhende Zusatzhaftungen wie etwa eventuelle Syndikatsverträge, und/oder aber Außenhaftungen gegenüber projektfinanzierenden Banken und/oder gesonderte Haftungen im Unternehmerrisikosituation wie freiwillige Zahlungsverpflichtungen zur Aufrechterhaltung der Gesellschaft, in wie weit diesbezüglich Treuepflicht etc. bestehen oder nicht bestehen und

- in wie weit Eigenmittel, Kreditrisiken und sonstige projektimmanente und beteiligungsimmanente Risiken wie Tilgungsträger- und Fremdwährungsrisiken bestehen und

- in wie weit Risiken der steuerlichen Nichtanerkennung der Beteiligung bestehen und somit ein Vermögensverlust auch aus diesem Titel eintreten kann.“

Weiters seien Leistungen nach Beteiligungszeichnung zur laufenden und fortwährenden Betreuung und Beratung über die gesamte Dauer und Laufzeit von meist 10 bis 17 Jahren der Beteiligung durch die involvierten Steuerberatungskanzleien ausgeübt worden.

„Wie zum Beispiel die Betreuung von Vertretung dieser Klienten und Gesellschafter, die sich beteiligt haben, wie Teilnahme an den Beteiligungsgesellschaftsversammlungen (dazu Unterstützung bezogen auf die Beteiligung der Klientenmaßgabe je derer Einzelinteressen, dies wäre unter aufrechter Beteiligungslaufzeit zumeist am Ort der Projekte bzw. Ort der Geschäftsführungsgesellschaft der jeweiligen Beteiligungsgesellschaft) und ebensolche

Unterstützung bei sonstigen Beschlussfassungen, die im Laufe der Beteiligungsjahre anfallen und

- Beratung zur Beteiligung bei jedweden steuerlichen Änderungen während aufrechter Beteiligungslaufzeit wie zB im Hinblick auf die neu eingeführte Immobilienertragsteuer und Beratung zu jedweden jährlichen, vertraglichen negativen Cash-Flow-Haftungsinanspruchnahmen über die gesamte Laufzeit der Beteiligung und*
- Beratung zur vertraglichen Außenhaftung über die gesamte Laufzeit und*
- Beratung zur Aufforderung zur freiwilligen Einzahlungen in die Beteiligungsgesellschaft sofern dergleichen oder ähnliches vorkommt und*
- Beratung im Hinblick auf die Umsetzung der Solidaritätsklauseln und*
- Beratung und Mithilfe bei Unfällen von Beteiligten im Hinblick auf deren Wirkung von Zahlungen aus der Unfallversicherung für Beteiligte über eine beteiligungszugehörige Unfallversicherung und*
- Beratung und Mithilfe bei Todesfällen von Anlegern und*
- laufenden Anfragebeantwortungen für und zu Klientenanfragen, die sich beteiligt haben zum Beteiligungsprojekt, dessen Geschäftsentwicklung und vieles andere mehr.“*

Die gesamten dargestellten Leistungen (Beratungsaufwand) seien von den involvierten und gesellschaftervermittelnden Steuerberatungspersonen und Kanzleien meist auf die Dauer von 10 bis 17 Jahren für die Anleger die sich beteiligt hätten, aber auch für Partnerkanzleien, die weitere Klienten als Anleger bzw. Gesellschafter beigebracht hätten erbracht worden und hätten sich diese involvierten Steuerberatungskanzleien und Personen von den Projektgesellschaften durch Einmalhonorare bezahlen lassen, dies vereinbarungsgemäß gedeckelt und genau in der Höhe des Anspruchs auf Basis von Prozentsätzen von „vermittelten Gesellschaftsanteilen“. Das bedeute, dass die Bemessung und Berechnung mit einer Honorarhöhe für den gesamten Beratungsaufwand der involvierten Steuerberatungskanzleien auf meist 10-17 Jahre für die beigebrachten Anleger und Gesellschafter habe lediglich mit der Berechnung des Honoraranspruches für die Einmalhonorare zu tun und nichts mit der Art der erbrachten Dienstleistung und zeige dies das Vorliegen eines erfolgsabhängigen Honorars. Dass die Bemessung und Berechnung der Honorarhöhe rein erfolgsabhängig sei ändere auch nichts daran, dass die involvierten Steuerberatungskanzleien und Personen bei der Dienstleistungserbringung zur Erzielung der oben angeführten Einmalhonorare stets im Sinne und im Interesse einer der Parteien tätig geworden sei und auch weiterhin tätig seien. Dies unterstreiche, dass die Nichtanerkennung, welche im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt worden seien, dass vom geprüften Unternehmen ein Vorsteuerabzug hinsichtlich Rechnungen vorgenommen worden seien, deren Leistungsbeschreibung bzw. Umsatzsteuerausweis zur Gänze oder teilweise unrichtig dargestellt worden wäre, da es sich um unecht steuerbefreite Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG handeln sollte und daher der Vorsteuerabzug nicht zulässig wäre, eindeutig nicht gegeben sei, zumal es sich bei den diesbezüglich honorierten, erbrachten und fakturierten Leistungen keineswegs um unecht steuerbefreite Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG handle, sondern vielmehr um

steuerpflichtige Umsätze und Erlöse, sodass die Versagung des Vorsteuerabzuges jedenfalls zu Unrecht erfolgt sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 09. Jänner 2015 wies die belangte Behörde die Beschwerde betreffend **Wiederaufnahmen der Verfahren Umsatzsteuer 2005 bis 2008** ab und verwies darauf, dass im Rahmen der Außenprüfung erstmalig festgestellt worden sei, dass vom geprüften Unternehmen ein Vorsteuerabzug betreffend jener Rechnungen zu Unrecht vorgenommen worden sei, die der Geschäftsführer selbst in einer tabellarischen Übersicht während der Betriebsprüfung offengelegt habe und deren Leistungsbeschreibung bzw. Umsatzsteuerausweis zur Gänze oder teilweise unrichtig dargestellt worden sei. Anstatt der tatsächlichen Leistung, die in der Vermittlung von Gesellschaftsanteilen bestanden hätte, sei eine andere erbrachte Leistung (Mitwirkung an der Konzeption, gesellschafts- und steuerrechtliche Stellungnahmen, etc.) in den Rechnungen angegeben. Das Vorliegen von unecht steuerbefreiten Vermittlungsleistungen gem. § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG 1994 betreffend die strittigen Honorare als neu hervorgekommene Tatsache habe in der Folge zur Versagung des Vorsteuerabzuges im Zuge des Prüfungsverfahrens geführt. Die Auflistung der betroffenen Honorare sei der Beilage 1 zum Prüfungsbericht zu entnehmen. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass die genannten Prüfungsfeststellungen vom Geschäftsführer des Unternehmens mehrmals schriftlich und mündlich während des Prüfungsverfahrens bestätigt worden seien wie etwa in den Schreiben vom 02. November 2012 sowie 24. Mai 2013. Auch auf die Korrektur der Rechnungen Nr. 26/2005, 20/2006 und 21/2006 werde verwiesen, wonach die ursprünglich steuerpflichtigen Leistungen mit 20%igem Umsatzsteuerausweis in steuerfreie Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG umgewandelt worden seien. Diese belegmäßige Korrektur habe jedoch zu keiner Vorsteuerberichtigung seitens der Bf. geführt. Am 16. August 2013 sei aus diesem Grund eine verspätete Selbstanzeige durch den Geschäftsführer eingebracht worden. Aus dem Bericht zur AP gehe hervor, dass sich die Wiederaufnahme auf den sogenannten Neuerungstatbestand (§ 303 Abs. 1 lit b BAO) stütze. Dem Einwand in der Beschwerde, dass die Wiederaufnahme der Verfahren rechtswidrig verfügt worden sei, weil die Schlussfolgerungen auf Grund der im Zuge der Prüfung erstmals bekannt gewordenen Tatsachen und Beweismittel rechtswidrig seien, entgegnet die belangte Behörde, dass damit keine Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide aufgezeigt werde, da nur rechtliche Beurteilungen von der Bf. gerügt würden, welche für sich alleine keine neuen Tatsachen oder Beweismittel iSd Neuerungstatbestandes darstellen würden. Die Abgabenbehörde habe jedoch die Wiederaufnahme und ihre rechtliche Beurteilung auf die im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommenen Rechnungen und Belege gestützt. Die „neuen“ Kenntnisse dieser Tatsachen und Beweismittel hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid zur Folge gehabt.

Gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 09. Jänner 2015 btr. **Wiederaufnahme** der Verfahren brachte die Bf. mit Schreiben vom 02. März 2015 den **Vorlageantrag** gem. § 264 BAO ein. Zur Begründung wird auf die bisherigen Ausführungen und Erläuterungen sowie

Schriftsätze verwiesen. Weiters gibt der Bf. an, weitere Begründungen, Ausführungen und Darstellungen im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorzulegen. Solche weiteren Schriftsätze wurden nicht eingebracht.

Mit einem weiteren Schreiben vom 23. Februar 2015 wurde von der Bf. das **Beschwerdebegehren** btr. Beschwerde vom 05. September 2013 gemäß § 270 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 um 29.000,00 Euro und hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 um 23.600,00 Euro **eingeschränkt**.

Die belangte Behörde legte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht am 26. April 2015 auf elektronischem Wege vor und verwies im **Vorlagebericht** auf die beigefügte Stellungnahme des Prüfers vom 22. Dezember 2014. Darin führt der Prüfer unter Bezugnahme auf drei Anlagen aus: Die Prüfungsfeststellungen, dass es sich bei den strittigen Honoraren um umsatzsteuerfreie Vermittlungsleistungen gem. § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG handle basiere auf den vom GF der Fa. N.N. GmbH, Mag. Z., wiederholt in Wort und Schrift getätigten und vorgelegten Aussagen.

Aus Anlage Seite 1 sei ersichtlich, dass mit E-Mail vom 02. November 2012 Unterlagen betreffend Aufteilung der in den einzelnen Projekten beinhalteten Vermittlungsprovisionen sowie deren umsatzsteuerliche Auswirkungen vorgelegt worden seien. In diesen sei pro Projekt dezidiert aufgelistet worden, bei welchen Leistungen es sich um solche mit USt 20 % bzw. um umsatzsteuerfreie Leistungen handle.

Laut den E-Mails in Anlage 2 gehe hervor, dass der Bewertungsansatz „steuerfreie Vermittlungsleistung“ wiederholt bestätigt worden sei.

In Anlage 3 werde der sehr fragwürdigen Umgang mit den Bestimmungen der Rechnungslegung gem. UStG durch den GF des Unternehmens selbst bestätigt. So werde aus der 1. Version der Verrechnung seiner Leistungen als Steuerberater „Für die Erstellung des steuerlichen Gutachtens ... netto + 20 %“, in der 2. Version „die Vermittlung und die Beibringung von Gesellschaftsanteilen ... ustfrei gem. § 6 Abs.1 Z 8 g UStG“ angeführt. Diese Korrektur sei zwar belegmäßig erfolgt, aber der Vorsteuerabzug bei der Fa. N.N. GmbH sei nicht rückgängig gemacht worden, was auch zu einer (verspäteten) Selbstanzeige durch den Steuerberater geführt hätte. Zusammenfassend seien daher die nunmehr völlig gegensätzlichen Argumente des GF der N.N. GmbH und Steuerberaters nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar und auch nicht glaubwürdig.

Das Bundesfinanzgericht richtete mit 17. Juli 2019 einen **Ergänzungsauftrag** an die belangte Behörde in welchem die Vorlage der in der Beschwerdevorentscheidung vom 09. Jänner 2015 (betr. WA) und der Stellungnahme des Prüfers vom 22. Dezember 2014 angeführten (verspäteten) Selbstanzeige durch den Steuerberater und die Vorhaltsbeantwortung vom 07. Februar 2012 angefordert wurde. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass in einigen Honorarnoten auf „getroffene Vereinbarungen“ Bezug genommen wurde und nachgefragt, ob es Aufträge, Vereinbarungen und/oder Verträge zwischen der Bf. und den jeweiligen

Projektpartnern in Schriftform gab und gegebenenfalls, ob diese abverlangt oder zumindest eingesehen wurden.

Die belangte Behörde legte mit **Eingabe** vom 31. Juli 2019 die Selbstanzeige vor und gab bekannt, dass es die Vorhaltsbeantwortung vom 07. Februar 2012 nicht gebe. Es handle sich um einen Datumsfehler des Prüfers. Tatsächlich habe es einen Vorhalt vom 02. Juli 2012 gegeben, in dem unter mehreren Punkten eine Übersicht über die Projekte der N.N. GmbH vom Steuerberater abgefordert worden und im Dezember 2012 vorgelegt worden sei. Diese Korrespondenz wurde vorgelegt.

Bezüglich Unterlagen in Bezug auf „getroffene Vereinbarungen“ führte die belangte Behörde aus, dass es keine gegeben habe. Auf die nachgereichte Niederschrift des Geschäftsführers und gleichzeitig steuerlicher Vertreter Mag. Z vom 13. Mai 2014 werde in diesem Zusammenhang verwiesen.

Die steuerliche Vertretung der Bf. legte mit **Eingabe** vom 10. Jänner 2023 das BFG-Erkenntnis vom 07. Februar 2022, RV/4100672/2019, vor. Laut Bf. sei aus dem Erkenntnis ersichtlich, dass es sich bei den Leistungen um umsatzsteuerbare Leistungen handle.

In einer **Vorsprache** vom 20. Jänner 2023 legte die belangte Behörde weitere Unterlagen zum Projekt „II“ (E-Mail-Korrespondenzen vom 02. November 2012, 24. Mai 2023, eine Ausgangsrechnung vom 30. Dezember 2005, eine Gutschrift vom 30. Dezember 2005, acht Eingangsrechnungen vom Dezember 2005) sowie vier weitere Eingangsrechnungen (btr. Projekt „IV“, Projekt „IX“, Projekt „VII“, Projekt „VI“) an die Bf. und zwei Gutschriften ausgestellt von der Bf. (btr. Projekt „VII“, Projekt „VIII“) dem Bundesfinanzgericht vor. Die vorgelegten Dokumente wurden der steuerlichen Vertretung der Bf. per E-Mail vom 20. Jänner 2023 zur Kenntnis gebracht.

Im **Erörterungstermin** gem. § 269 Abs. 3 BAO vom 30. Jänner 2003 gab der steuerliche Vertreter der Bf. bekannt, dass es lediglich mündliche aber keine schriftlichen Vereinbarungen zu den einzelnen Projekten gegeben habe.

Auf die Frage des Richters, warum in der Honorarnote 26/2005, wie auch in den Honorarnote 20/2006 und 21/2006, von Mag. Z an die Bf. in der ersten Version die Leistung mit 20% USt ausgewiesen, in der zweiten Version diese als „USt frei gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG“ ausgestellt wurde, antwortete der steuerliche Vertreter, dass die steuerpflichtigen Leistungen damals von der Z.GmbH erbracht worden seien. Seine Leistungen als Mag. Z seien ausschließlich als Vermittlungsleistungen hinsichtlich der Personengesellschaftsanteile zu sehen. Mag. Z habe eine Trennung machen müssen, da er damals auch Geschäftsführer und Gesellschafter der Z.GmbH gewesen sei. Die irrtümlich mit USt ausgestellte Rechnungen 26/2005, 20/2006 und 21/2006 seien zu stornieren um dann eine neue Rechnung ohne USt auszuweisen gewesen.

Mag. Z führte in Folge weiter aus: Er als Mag. Z und als Geschäftsführer der Z.GmbH

beschäftige sich seit ca. 33 Jahren mit Bauherrenmodellen. In den 90er Jahren und Anfang der 2000 habe er Steuerberatungskanzleien – zB StB-A aus Klagenfurt – angesprochen derartige Modelle in ihrer Klientel zu offerieren. Die Steuerberater hätten an den Konzeptionierungen mitgearbeitet. Dann sei es zu Anlegerzeichnungen gekommen. StB-A sei der Rechtsmeinung, dass er keine reinen Vermittlungsleistungen getätigt, sondern Konzepte verfasst und Beratungsleistungen erbracht habe. Für den Vertrieb von den Anlegerzeichnungen sei immer eine gewisse Summe vorgesehen gewesen. Dem Konzeptteam, bestehend aus Baumeister JJ und CC und der Z.GmbH, sei es egal gewesen, ob es Beratungs-oder Vermittlungsleistungen gewesen seien. Das jeweilige Projekt habe aus drei Elementen bestanden. Erstens die steuer- und gesellschaftsrechtliche Konzeption, zweitens die EDV-technische Leistung und drittens die Vermittlungsleistung. Allerdings hätten die Steuerberater die Mitwirkungen an ihr Klientel nicht verrechnen können, sondern nur die Beratung und Konzeptionierungen an den Vermittlungsleistungen. Wer reine Vermittlungsleistungen getätigt habe, habe ohnehin nur eine Rechnung ohne Umsatzsteuer ausgestellt, z.B. GmbH-B Rechnung. Die Bf habe die Gesamtleistungen zusammengeführt, das heißt die steuer-und gesellschaftsrechtliche Konzeptionierung, die EDV-technische Umsetzung und die Vermittlung, denn die Bf habe den Auftrag zur Projektentwicklung gehabt. Die abgabenrechtliche Konzeptionierung habe sie nicht machen können, und habe diese im Wesentlichen an die Z.GmbH übergeben.

Auf die Frage des Finanzamtsvertreters, wer die Leistungsempfänger der steuerrechtlichen Beratungsleistungen an die Bf. gewesen seien, gab Mag. Z an, dass die anderen Steuerberater die Erstkonzeption im Sommer 2005 erhalten hätten, die Endabrechnung aber später gewesen sei. Es habe z.B. beim Projekt „II“ zum Teil wöchentliche Besprechungen mit den anderen Kanzleien gegeben. Bei diesem Projekt sei die Zeichnungssumme 18 Mio. Euro gewesen und seien laufend Besprechungen vorgenommen worden. Die Bf. habe dabei nicht alles selbst abbilden können und habe den anderen Kanzleien die Leistungen weitergeben müssen. Die Frage ob im Falle, dass eine Vermittlung nicht zustande gekommen sei von Seiten der anderen Steuerberater eine sonstige Leistung für die Mitwirkung am Konzept verrechnet worden sei, verneinte Mag. Z.

Die steuerliche Vertretung der Bf. verwies schließlich hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung auf die Ausführungen in der Beschwerde, im Vorlageantrag und in der Ergänzung zum Vorlageantrag.

Der Vertreter der belangten Behörde führte aus, dass die Vermittlungsleistungen auch immer Beratungskomponenten innehaben, jedoch sei dabei die Vermittlungsleistung immer die Hauptleistung, der Rest die unselbständige Nebenleistung. Die zitierten EuGH Judikate in der Beschwerde und im Vorlageantrag würden sich jeweils auf die Gesellschaft selbst und deren Erstaussage der Anteile beziehen, im Beschwerdefall würden allerdings Vermittlungsleistungen vorliegen und handle es sich hierbei um einen anderen Sachverhalt.

Die steuerliche Vertretung zog den Antrag auf mündliche Verhandlung und den Antrag auf Senatsentscheidung zurück.

Mit **Eingabe** vom 07. März 2023 reichte die Bf. durch die steuerliche Vertretung eine E-Mail Korrespondenz zwischen den Herren Mag. YZ und StB-A vom 26. November 2013 bzw. 02. Dezember 2013 nach. In der Anfrage von StB-A wird zum Sachverhalt ausgeführt, dass es um eine von einem selbständigen Steuerberater vorgenommenen Kreditvermittlung für einen seiner Klienten gehe, wozu der Steuerberater aber Steuerberater-Sacharbeit zu leisten habe. Der Klient sei selbständiger Arzt und benötige einen Kredit iHv. 0,6 Mio Euro für eine betriebliche Investition. Der Steuerberater habe mit diesem seinen Klienten vereinbart, dass er sich um die Krediteinräumung bemühe, dazu Banken kontaktiere und dass bei Kreditgewährung (Kreditlaufzeit 10 Jahre, Zinssatz iHv. max. Euribor plus 2 % Aufschlag) der Steuerberater dem Klienten ein Honorar in Höhe von 5 % vom Kreditbetrag fakturieren könne, also 30.000,00 Euro, darin enthalten eine eventuelle USt. Vereinbart sei, dass der Steuerberater dieses Honorar von 30.000,00 Euro ausschließlich bei Gelingen der Kreditvermittlung erhalte, ansonsten Null Honoar, dies unabhängig von aller Sacharbeit des Steuerberaters, um zur Krediterlangung zu gelangen. Angaben zur Sacharbeit: Gespräche mit Banken, Vorlage von Unterlagen ebendort, welche zur Krediterlangung notwendig sind, also Bilanzvorlage, nötigenfalls auch Erstellung und Vorlage einer Unternehmensplanrechnung/Budget und/oder von Analysen zu betriebswirtschaftlichen Kennzahlen des Unternehmens des Klienten unter Einbezug von für seinen Betrieb relevanten Branchenvergleichszahlen und/oder von Berechnungen, inwieweit die Finanzierung dem laufenden Einkommen samt laufenden Verpflichtungen und laufender Liquidität „nach Steuern“ des Klienten zur Kreditrückführung adäquat sei. Angemerkt sei, dass der Steuerberater zu o.a. Kreditvermittlung von der Bank keinerlei Kreditvermittlungsprovision annehme. Die Honorierung der Kreditvermittlung erfolge ausschließlich vom Klienten und dies wie o.a. Der EuGH habe mit Urteil 21.06.2007 C-453/05 „Ludwig“ klargestellt, dass es für die Anwendung der Befreiungsbestimmung darauf ankomme, dass die Vermittlungsleistung gegenüber anderen Leistungen (wie etwa einer Vermögensberatung, Analyse der Vermögenssituation) im Vordergrund stehe und die Hauptleistung darstelle. Bei jeder Vermittlung durch einen Steuerberater werde eine berufsbedingt erhöhte Beratungstätigkeit erforderlich sein, sodass vor allem bei komplexeren Angelegenheiten die Beratungstätigkeit (die im Zuge der Krediterlangung für den Klienten geleistet werde) als Hauptleistung anzusehen sein werde. Daher sei er der Meinung, dass ein Steuerberater, wenn er einen Auftrag wie o.a. vereinbare und übernehme, diese dem Klienten gegenüber nicht nach § 6 Abs. 1 Z 8 a UStG unecht ust-frei als Kreditvermittlung mit 30.000,00 Euro, sondern mit 25.000,00 Euro mit 5.000,00 Euro USt fakturieren dürfe.

In seinem Antwortmail verwies Mag. YZ auf den USt-Kommentar Melhardt-Tumpel, Rz 205 zu § 6 UStG, wonach eine Vermittlungstätigkeit nur dann ausgeübt werde, wenn der Vermittler nicht den Platz einer Partei eines Vertrages über ein Finanzprodukt einnehme. Zweck der Tätigkeit müsse es vielmehr sein, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrags habe (EuGH 13.12.2011, CSC, C-235/00). Da der Parteienvertreter im Interesse einer der Parteien tätig

werde, scheine diese Voraussetzung nicht gegeben zu sein.

Hinsichtlich diverser Fakturen führte die steuerliche Vertretung der Bf. aus, dass in Folge der sehr weit zurückliegenden Veranlagungsjahre (2005 & 2006) es leider nicht mehr gelungen sei, die fehlenden Fakturen die anlässlich des Erörterungstermines aufgezeigt worden seien, aufzufinden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war in den Beschwerde Jahren in der Abwicklung folgender beschwerdegegenständlichen Bauherrenmodelle involviert (vgl. BFG-Akt OZ 22; OZ 60 Niederschrift Erörterungstermin und OZ 61, Beilage 7 zur Niederschrift Erörterungstermin):
 Projekt I, Anleger KG: I KG, FB Nr. xxxI, Gesellschaftsvertrag vom yyyl;
 Projekt II, Anleger KG: II KG, FB Nr. xxxII, Gesellschaftsvertrag vom yyyl;
 Projekt III, Anleger KG: III KG, FB Nr. xxxIII, Gesellschaftsvertrag vom yyyl;
 Projekt IV, Anleger KG: IV KG, FB Nr. xxxIV, Gesellschaftsvertrag vom yyyl;
 Projekt V, Anleger KG: V KG, FB Nr. xxxV, Gesellschaftsvertrag vom yyyl;
 Projekt VI, Anleger KG: VI KG, FB Nr. xxxVI, Gesellschaftsvertrag vom yyyl;
 Projekt VII, Anleger KG: VII KG, FB Nr. xxxVII, Gesellschaftsvertrag - Firma gelöscht;
 Projekt VIII, Anleger KG: VIII KG, FB Nr. xxxVIII, Gesellschaftsvertrag – Firma gelöscht;
 Projekt IX, Anleger KG: IX KG, FB Nr. xxxIX, Gesellschaftsvertrag vom yyyl.

Die Aufgabe der Bf. bei den einzelnen Projekten bestand laut dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. und gleichzeitig steuerlichen Vertreter der Bf., Mag. Z, in der Projektentwicklung und in der Zusammenführung und Verrechnung der einzelnen Leistungselemente, dh., der steuer- und gesellschaftsrechtlichen Beratung, der EDV-Betreuung und der Vermittlung von Gesellschaftsanteilen (BFG-Akt OZ 61, Niederschrift ET; BFG-Akt OZ 38, Niederschrift mit Mag. Z vom 13. Mai 2014; BFG-Akt OZ 21, S. 10).

Anhand der vorliegenden Dokumente zum Projekt II (BFG-Akt OZ 21; OZ 39; OZ 57) ist festzustellen, dass von den leistenden Unternehmen Rechnungen an die Bf. ausgestellt wurden bzw. die Bf. Gutschriftenabrechnungen legte und die Bf. in Folge eine Ausgangsrechnung an die „II“ II KG gelegt hat.

Wie Mag. Z im Erörterungstermin ebenso ausführte, gab es bei keinem der Projekte eine schriftliche Vereinbarung, sondern lediglich mündliche (BFG-Akt OZ 61, Niederschrift ET; OZ 36). Die belangte Behörde gab ebenfalls an, über keine schriftlichen Vereinbarungen zu verfügen (BFG-Akt OZ 61, Niederschrift ET) und seien auch während des Außenprüfungsverfahrens keine schriftlichen Vereinbarungen vorgelegt worden (BFG-Akt OZ 36).

An Dokumentationen der erhaltenen und erbrachten Leistungen wurden von Seiten der steuerlichen Vertretung der Bf. im Zuge der Außenprüfung für die einzelnen Projekte Aufstellungen über Eingangsrechnungen an die Bf. und über die Ausgangsrechnungen der Bf. vorgelegt (siehe BFG-Akt OZ 21, OZ 39 Beilage 1, Anlage 1 und OZ 61).

An **Eingangsrechnungen** an die Bf. liegen vor bzw. fehlen (BFG-Akt OZ 21, OZ 39, OZ 57, OZ 58, OZ 61):

Projekt I (BFG-Akt OZ 39, S. 6):

Keine Eingangsrechnungen vorhanden.

Laut Aufstellung wurden von folgenden Unternehmen Eingangsrechnungen an die Bf. gestellt:

Mag. Z., 34.800,00 Euro – Vermittlungsprovision / Name17, 11.619,50 Euro -

Anlagenvermittlung / Name18, 11.619,50 Euro - Anlagenvermittlung / GmbH-C, 30.000,00 Euro – Konzeption.

Projekt II (BFG-Akt OZ 21, S. 3; OZ 39; S. 4, OZ 57):

Vorgelegte Eingangsrechnungen:

- Mag. Z., 30.12.2005, Honorarnote 26/2005; Leistungsbeschreibung: Version 1 = „*Erstellung des steuerlichen Gutachtens betreffend das Projekt ,II' II KG*“; Höhe: 354.120,00 Euro + 20% Umsatzsteuer, gesamt 424.944,00 Euro / Version 2 = Leistungsbeschreibung: „*Vermittlung und die Beibringung von Gesellschaftsanteilen betreffend das Projekt ,II' II KG*“; Höhe: 424.944,00 USt-frei gemäß § 6 Abs 1 Z 8 g UStG;

- GmbH-C, 28.12.2005, Rechnung 01/2015; Leistungsbeschreibung: „*für EDV-mäßige Aufbereitung, Mitarbeit an der wirtschaftlichen Konzeption und die Erstellung der Vertriebsunterlagen*“; Höhe: 338.640,00 Euro + 20% Umsatzsteuer, gesamt 406.368,00 Euro;

- StB-B, 27.12.2005, Honorarnote 629/05; Leistungsbeschreibung: „*Mitwirkung an der Konzeption, gesellschafts- und steuerrechtliche Stellungnahmen samt Mitwirkung an der Erstellung der betriebswirtschaftlichen Grundlagen*“; Höhe: 218.960,00 Euro + 20% Umsatzsteuer, gesamt 262.752,00 Euro;

- StB-A & P Consult GmbH & Co KG, 22.12.2005, Rechnung 33/12/20; Leistungsbeschreibung: „*Mitwirkung an der Konzeption, gesellschafts- und steuerrechtliche Stellungnahmen samt Mitwirkung an der Erstellung der betriebswirtschaftlichen Grundlagen*“; Höhe: 618.240,00 Euro + 20% Umsatzsteuer, gesamt 741.888,00 Euro;

- StB-C GmbH (StB-E), 27.12.2005, Honorarnote 985/2005; Leistungsbeschreibung: „*Mitwirkung beim Projekt ,II': Konzeption der GmbH & Co KEG besprechen und optimieren, Aufarbeitung und Aktualisierung der Literatur und Judikatur zu ,KEG', Besprechungen Graz Z.GmbH Center; Mitwirkung bei der Konzeption des Vertriebes*“; Höhe: 55.000,00 Euro + 20% Umsatzsteuer, gesamt 66.000,00 Euro;

- GmbH-A, 27.12.2005, Rechnung 2005/12; Leistungsbeschreibung: „*Für den Vertrieb von Anteilen am Projekt ,II' verrechnen wir vereinbarungsgemäß jeweils 2% der Projektsumme für insgesamt 24% des Gesamtprojekts 24 x 12.880,00 Euro*“; Höhe: 309.120,00 Euro USt-frei

gemäß § 6 Abs. 1 Zi 8 lit. g UStG;

- Name1 Buchführungs KEG, 27.12.2005, Honorarnote 155/05; Leistungsbeschreibung: „Für den Vertrieb von Anteilen am Projekt ,II‘ verrechnen wir vereinbarungsgemäß jeweils 2 % der Projektsumme für folgende Anleger:

Name1 12.880,00 Euro

Name2 12.880,00 Euro

Name3 12.880,00 Euro

Name4 12.880,00 Euro“; Höhe: 51.520,00 Euro USt-frei gemäß § 6 Abs. 1 Zi 8 lit. g UStG

- GmbH-B [siehe dazu auch weiter unten unter *Ausgangsrechnungen / Gutschriften*], Leistungsbeschreibung „für die Vermittlung von Gesellschaftsanteilen am Projekt ,II““:

386.400,00 Euro, USt-frei gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG

Aus den Eingangsrechnungen

GmbH-A, 27.12.2005, Rechnung 2005/12 und

Name1 Buchführungs KEG, 27.12.2005, Honorarnote 155/05

ist ersichtlich, dass pro Anleger eine Vermittlungsprovision iHv. 12.880,00 Euro an die Bf. in Rechnung gestellt wurde.

In der E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 24. Mai 2013 an die belangte Behörde (BFG-Akt OZ 40, Beilage 1 Anlage 2; OZ 21) wird zum Projekt II ausgeführt:

„... Im II wurden von folgenden ‚Vermittlern‘ Gesellschaftsanteile vermittelt:

CC	2%
Steuerberatungskanzlei StB-C (StB-E)	4%
GmbH-B	20%
Z.GmbH (Mag. Z.)	12%
Kanzlei StB-A	32%
Kanzlei StB-B	30%

Von dem insgesamt für die Vermittlungshonorare im Projekt vorgesehenen Betrag von EUR 2.032.000,00 entfallen auch für die Verteilung der diversen Vermittler ein Betrag von EUR 1.932.000,00 und ein Sonderhonorar vereinbarungsgemäß an Mag. Z. in Höhe von EUR 100.000,00.

Demgemäß wurden nunmehr verteilt auf die oben angeführten vermittelten Gesellschaftsanteile in % folgende Vermittlungshonorare verrechnet.

An CC 2 x 1% a EUR 19. 320,00 ergibt EUR 38.640,00

StB-E (Sondervereinbarung) 4% insgesamt EUR 55.000,00

GmbH-B 20% 20x 19.320,00 ergibt EUR 386.400,00

Z.GmbH (Mag. Z.):

12 % x 19.320,00 ergibt EUR 231.840,00

Differenz zu Vermittlung StB-E EUR 22.280,00

Vereinbartes Sonderhonorar EUR 100.000,00

EUR 354.120,00

Kanzlei StB-A 32% x 19.320,00 ergibt EUR 618.240,00

Kanzlei StB-B 30% x vereinbarter Vermittlungssatz EUR 12.880,00 [Anm. BFG: korrekt 19.320,00 Euro] ergibt 386.400,00 Euro [Anm. BFG: korrekt 579.600,00 Euro].

Diese oben angeführten Beträge sind aus den Rechnungen und aus den in dem Projekt zugrunde liegenden Grunddaten ableitbar und ersichtlich und sind die oben ausgeführten verrechneten Beträge ausschließlich als Vermittlungshonorare zu werten..."

Aus diesem E-Mail ergibt sich für das Projekt II, unter Ansatz der Vermittlungsprovision iHv. 12.880,00 Euro pro Anleger, dass insgesamt 150 Anleger / Gesellschafter geworben wurden:
Vermittlungshonorare gesamt: 2.032.000,00 Euro
abzüglich Sonderhonorar Mag. Z: 100.000,00 Euro
ergibt: 1.932.000,00 Euro.
 $1.932.000,00 : 12.880,00 \text{ Euro} = 150 \text{ Anleger / Gesellschafter}$

Projekt III (BFG-Akt OZ 39, S. 12):

Keine Eingangsrechnungen vorhanden.

Laut Aufstellung wurden von folgenden Unternehmen Eingangsrechnungen an die Bf. gestellt:
StB-B, 9.000,00 Euro – Vermittlung / StB-A & P Consult GmbH & Co KG, 83.043,90 Euro – Vermittlung / Mag. Z, 15.000,00 – Konzeption / FirmaYJ, 15.000,00 – Konzeption

Projekt IV (BFG-Akt OZ 61, S. 17; OZ 58):

Vorgelegte Eingangsrechnungen:

- Mag. Z., 28.12.2006, Leistungsbeschreibung: Version 1 = Mitwirkung an der EDV-mäßigen Aufarbeitung und Konzeptionierung; Höhe: 108.625,00 Euro + 20% Umsatzsteuer / Version 2 = Vermittlung und Beibringung von Gesellschaftsanteilen; Höhe: 130.350,00 Euro USt-frei gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG (BFG-Akt OZ 61, S. Beilage 4),
 - StB-A & P Consult GmbH & Co KG, 22.12.2006, Leistungsbeschreibung: Mitwirkung an der Konzeption; Höhe: 143.137,70 Euro + 20% Umsatzsteuer (BFG-Akt OZ 58, S. 1),
- keine weiteren Eingangsrechnungen vorhanden.

Laut Aufstellung wurden von folgenden Unternehmen ebenfalls Eingangsrechnungen an die Bf. gestellt (BFG-Akt OZ 61, S. Beilage 6):

- FirmaXY, 193.160,03 Euro – 0% (= Vermittlung) / FirmaXY, 68.044,00 Euro – Verkaufsunterlagen,
- StB-B, 34.000,00 Euro – Anlagenvermittlung,
- GmbH-C, 200.716,00 Euro – Konzeption.

Projekt V (BFG-Akt OZ 39, S. 2):

Keine Eingangsrechnungen vorhanden.

Laut Aufstellung wurden von folgenden Unternehmen Eingangsrechnungen an die Bf. gestellt:
Mag. Z., 34.475,00 Euro, davon 17.240,00 Euro – Vermittlung / StB-A & P Consult GmbH & Co KG, 87.876,00 Euro – Anlagenvermittlung / GmbH-C, 9.058,00 Euro – Anlagenvermittlung /

Name5, 26.485,00 Euro – Förderungskonzeption / Name6, 26.485,00 Euro – Förderungskonzeption.

Projekt VI (BFG-Akt OZ 39, S. 3; OZ 58, S. 6; OZ 61 Beilage 1):

Vorgelegte Eingangsrechnungen:

- StB-A Projektm. GmbH, 28.02.2006, Leistungsbeschreibung: Mitwirkung Konzeption und Projektierung; Höhe: 38.837,60 Euro + 20% Umsatzsteuer
- StB-D, 31.03.2006, Leistungsbeschreibung: Mitwirkung an der steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Konzeption; Höhe: 7.100,00 Euro + 20% Umsatzsteuer
- GmbH-C: keine Eingangsrechnungen vorhanden. Laut Aufstellung 23.644,00 Euro – Konzeption.

Projekt VII (BFG-Akt OZ 39, S. 7; OZ 58, S. 3):

Vorgelegte Eingangsrechnung:

StB-A & P Consult GmbH & Co KG, 31.12.2005, Leistungsbeschreibung: Mitwirkung Konzptionierung; Höhe: 11.945,00 + 20% Umsatzsteuer (BFG-Akt OZ 58, S. 4), keine weiteren Eingangsrechnungen vorhanden.

Laut Aufstellung wurden von folgenden Unternehmen Eingangsrechnungen an die Bf. gestellt: Mag. Z., 76.255,00 Euro, davon 11.943,00 Euro – Vermittlung, CC, 95.565,00 Euro, davon 11.943,00 Euro – Vermittlung, div. Anlegervermittlung 0%, 143.342,00 Euro.

Projekt VIII (BFG-Akt OZ 21, S. 2 und 8; OZ 61 Beilage 4):

Vorgelegte Eingangsrechnungen:

- Mag. Z., 28.12.2006, Leistungsbeschreibung: Version 1 = Mitwirkung an der EDV-mäßigen Aufarbeitung und Konzptionierung; Höhe: 155.487,60 Euro + 20% Umsatzsteuer / Version 2 = Vermittlung und Beibringung von Gesellschaftsanteilen; Höhe: 186.585,12 Euro USt-frei gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG, keine weiteren Eingangsrechnungen vorhanden.

Laut Aufstellung wurden von folgenden Unternehmen ebenfalls Eingangsrechnungen an die Bf. gestellt (BFG-Akt OZ 39, S. 4):

Name7, 8.000,00 Euro 0% (= Vermittlung) / StB-E, 32.000,00 Euro – Anlagenvermittlung / StB-C GmbH, 369.285,64 Euro, davon 86.000,00 Euro Anlegervermittlung / Name8, 8.000,00 Euro 0% (= Vermittlung) / Name9, 283.285,64 Euro – Konzeption / Name10, 260.970,64 Euro – Konzeption / Name11, 8.000,00 Euro 0% (= Vermittlung) / GmbH-D, 22.315,00 Euro – Konzeption / GmbH-A, 48.000,00 Euro 0% (= Vermittlung) / StB-A, 151.098,04 Euro, davon 74.000,00 Euro Anlegervermittlung / GmbH-C, 313.285,64 Euro, davon 52.000,00 Euro Anlegervermittlung / Name12, 190.745,59 Euro, davon 8.000,00 Euro Anlegervermittlung / Name13, 8.000,00 Euro 0% (= Vermittlung).

Projekt IX (BFG-Akt OZ 58, S. 2; OZ 61 Beilage 1):

Vorgelegte Eingangsrechnungen:

- StB-A & P Consult GmbH & Co KG, 10.01.2006, Leistungsbeschreibung: Mitwirkung Konzeptionierung; Höhe: 60.000,00 Euro + 20% Umsatzsteuer
- StB-D, 28.03.2006, Leistungsbeschreibung: Mitwirkung an der Konzeption; Höhe: 57.000,00 Euro + 20% Umsatzsteuer,

keine weiteren Eingangsrechnungen vorhanden.

Laut Aufstellung wurden von folgenden Unternehmen ebenfalls Eingangsrechnungen an die Bf. gestellt (BFG Akt OZ 39, S. 5):

- Mag. Z., 22.500,00 Euro – Vermittlung 0% / StB-A, 7.500,00 Euro – Anlegervermittlung / Name14, 30.000,00 Euro Vermittlung 0% / Name15, 30.000,00 Euro - Anlegervermittlung / FirmaYY, 150.000,00 Euro – Vermittlung 0% / StB-E, 30.000,00 Euro, 30.000,00 Euro, 6.000,00 Euro, 6.000,00 Euro, 6.000,00 Euro, 6.000,00 Euro, 90.000,00 Euro – alle Vermittlung 0% / GmbH-C, 6.000,00 Euro – Anlegervermittlung / Mag. Z, 120.700,00 Euro, davon 63.000,00 Anlegervermittlung.

Zu der Aufstellung über die Eingangsrechnungen (BFG-Akt OZ 21, OZ 39 Seite 1 und 3, und OZ 61) liegen für das Projekt „II“ (summenmäßig) der Großteil und für das Projekt „VI“ alle Eingangsrechnungen vor und entsprechen die in den Aufstellungen angegebenen Summen den addierten Rechnungsbeträgen.

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass auch für die restlichen Projekte, trotz nicht bzw. nicht vollständig vorliegender Rechnungen, die in den Aufstellungen angegebenen Summen korrekt sind.

An **Ausgangsrechnungen / Gutschriften** von der Bf. liegen vor bzw. fehlen (BFG-Akt OZ 39, OZ 57, OZ 58, OZ 61):

Projekt I:

Keine Ausgangsrechnungen / Gutschriften vorhanden.

Laut Aufstellung wurden folgende Ausgangsrechnungen von der Bf. ausgestellt (BFG-Akt OZ 39, S. 6):

Rechnung 15/2008 -GS 1/2009: 83.460,00 Euro, davon Vermittlung 58.040,00 Euro.

Projekt II (BFG-Akt OZ 57):

Vorgelegte Ausgangsrechnungen / Gutschriften:

- „II“ II KG, 30.12.2005, Rechnung 02/2005; Leistungsbeschreibung: *„Abwicklung und Begleitung des Bauherrenmodelles, Insbesondere Erstellung der gesellschaftsrechtlichen Konzeption, Erstellung der betriebswirtschaftlichen Grundlagen, EDV-mäßigen Aufbereitung, Erstellung des Anleger- und Beraterprospektes“*, Höhe: 2.332.000,00 Euro + 20% Umsatzsteuer.
- GmbH-B, 30.12.2005 (Gutschrift), Rechnung 13/12/2005; Leistungsbeschreibung: *„für die Vermittlung von Gesellschaftsanteilen am Projekt „II““*; Höhe: 386.400,00 Euro, USt-frei gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG.

Aus der Aufstellung (BFG-Akt OZ 21, S. 3; OZ 39, S. 1) ist ersichtlich, dass ein Teil der Rechnung

02/2005 auf die „Konzeption (CC)“ iHv. 300.000,00 Euro + 20% USt entfallen ist und der Betrag iHv. 2.032.000,00 Euro auf Vermittlungsprovisionen.

Projekt III:

Keine Ausgangsrechnungen / Gutschriften vorhanden.

Laut Aufstellung wurden folgende Ausgangsrechnungen von der Bf. ausgestellt (BFG-Akt OZ 39, S. 6):

Rechnung 05/2007: netto 125.794,00 Euro, davon Anlegerverm. 92.043,90 Euro.

Projekt IV:

Keine Ausgangsrechnungen / Gutschriften vorhanden.

Laut Aufstellung wurden folgende Ausgangsrechnungen von der Bf. ausgestellt (BFG-Akt OZ 61 Beilage 6):

Rechnung 01/2006: netto 747.803,00 Euro, davon Anlegervermittlung 370.300,00 Euro.

Projekt V:

Keine Ausgangsrechnungen / Gutschriften vorhanden.

Laut Aufstellung wurden folgende Ausgangsrechnungen von der Bf. ausgestellt (BFG-Akt OZ 39, S. 2):

Rechnung 01/2005: netto 185.380,00 Euro, davon für Vermittlung 114.175,00 Euro.

Projekt VI:

Keine Ausgangsrechnungen / Gutschriften vorhanden.

Laut Aufstellung wurden folgende Ausgangsrechnungen von der Bf. ausgestellt (BFG-Akt OZ 39, S. 3):

Rechnung 03: netto 70.945,00 Euro, davon Anlagenvermittlung 45.937,60 Euro.

Projekt VII (BFG-Akt OZ 58, S. 3):

Vorgelegte Ausgangsrechnungen / Gutschriften:

- Name16, 30.12.2005 (Gutschrift), Leistungsbeschreibung: Vermittlung von Gesellschaftsanteilen; Höhe: 11.945,00 Euro USt-frei gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG;

Keine weiteren Ausgangsrechnungen / Gutschriften vorhanden.

Laut Aufstellung wurden folgende Ausgangsrechnungen von der Bf. ausgestellt (BFG-Akt OZ 39, S. 7):

Rechnung 04/2005: netto 315.615,00 Euro, davon für Anlegervermittlung 167.230,00 Euro.

Projekt VIII (BFG-Akt OZ 58, S. 5):

Vorgelegte Ausgangsrechnungen / Gutschriften:

- StB-A Projektm. GmbH, 28.12.2006 Leistungsbeschreibung: Mitwirkung an der gesellschaftsrechtlichen Konzeption und der Überprüfung der Plausibilität der Analysen für das Projekt; Höhe: 151.098,04 Euro + 20% Umsatzsteuer;

Keine weiteren Ausgangsrechnungen / Gutschriften vorhanden.

Laut Aufstellung wurden folgende Ausgangsrechnungen von der Bf. ausgestellt (BFG-Akt OZ 39, S. 4):

Rechnung 02/2006 - 14/2006: je netto 141.728,75 Euro = 1.842.473,75 Euro, davon Anlegervermittlung 416.000,00 Euro.

Projekt IX:

Keine Ausgangsrechnungen / Gutschriften vorhanden.

Laut Aufstellung wurden folgende Ausgangsrechnungen von der Bf. ausgestellt (BFG-Akt OZ 39, S. 5):

Rechnung 05/2005: netto 764.700,00 Euro, davon für Anlegervermittlung 600.000,00 Euro.

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass trotz nur teilweiser vorliegender Rechnungen/Gutschriften (Ausnahme: Projekt II, da dort alle Ausgangsrechnungen / Gutschriften vorliegen), die in den Aufstellungen angegebenen Summen korrekt sind.

Aus den Unterlagen zum **Projekt II** ergibt sich zudem, dass ein Betrag iHv. 1.932.000,00 Euro auf Vermittlungshonorare entfällt (s. oben E-Mail vom 24. Mai 2013, BFG-Akt OZ 57 und OZ 21: „Von dem insgesamt für die Vermittlungshonorare im Projekt vorgesehenen Betrag von EUR 2.032.000,00 entfallen auch für die Verteilung der diversen Vermittler ein Betrag von EUR 1.932.000,00 und ein Sonderhonorar vereinbarungsgemäß an Mag. Z. in Höhe von EUR 100.000,00.“).

Bezüglich der **Vermittlungsprovisionen** zu den angeführten Projekten wurden von der belangten Behörde auf Grundlage der von der Bf. vorgelegten Aufstellungen über die Ausgangsrechnungen und Eingangsrechnungen (siehe BFG-Akt OZ 39 und OZ 61) folgende Vorsteuerbeträge nicht anerkannt, da sie im Zusammenhang mit unecht steuerbefreite Leistungen gemäß § 6 Abs.1 Z 8 lit. g UStG angefallen seien (siehe BFG-Akt , OZ 22 inkl. Beilage; OZ 23 inkl. Beilage):

Projekt I 58.039,00 Euro Vermittlungsleistung, 11.607,80 Euro Vorsteuern

Projekt II: 1.284.960,00 Euro Vermittlungsleistung, 256.992,00 Euro Vorsteuern

Projekt III: 92.043,90 Euro Vermittlungsleistung, 18.408,78 Euro Vorsteuern

Projekt IV: 285.762,70 Euro Vermittlungsleistung, 57.152,54 Euro Vorsteuern

Projekt V: 114.174,00 Euro Vermittlungsleistung, 22.834,80 Euro Vorsteuern

Projekt VI: 45.937,60 Euro Vermittlungsleistung, 9.187,52 Euro Vorsteuern

Projekt VII: 23.888,00 Euro Vermittlungsleistung, 4.777,60 Euro Vorsteuern

Projekt VIII: 407.487,60 Euro Vermittlungsleistung, 81.497,52 Euro Vorsteuern

Projekt IX: 307.500,00 Euro Vermittlungsleistung, 61.500,00 Euro Vorsteuern

Gesamt: 2.619.792,80 Euro Vermittlungsleistung, 523.958,56 Euro Vorsteuern.

Diese von der Außenprüfung anhand der von der Bf. vorgelegten Aufstellungen in der Beilage zur Niederschrift (BFG-Akt OZ 22) und in der Beilage zum Bericht (BFG-Akt OZ 23) angegebenen Umsätze aus Vermittlungsleistungen und Vorsteuerbeträge zu den einzelnen Projekten wurde hinsichtlich der Höhe der ausgewiesenen Beträge von Seiten der Bf. nicht bestritten.

Die Bf. bestreitet aber das Vorliegen von unecht steuerfreien Leistungen und das Vorliegen von Vermittlungsleistungen als Hauptleistungen bei der Abwicklung der einzelnen angeführten Projekte.

2. Beweiswürdigung

Den Feststellungen liegen folgende Beweismittel aus dem Akt des Bundesfinanzgerichts zugrunde:

OZ 21, 39 und 61: Von der Bf. vorgelegte Übersichten über die Projekte und Aufstellungen über die Ausgangs- und Eingangsrechnungen zu den einzelnen Projekten

OZ 22 und 23: Auf Grundlage der von der Bf. vorgelegten Unterlagen erstellten Beilagen zur Niederschrift über die Schlussbesprechung und zum Bericht gem. § 150 BAO

OZ 37: Selbstanzeige der Bf. vom 16. August 2012

OZ 38: Niederschrift mit Mag. Z vom 13. Mai 2014

OZ 40: E-Mails der steuerlichen Vertretung der Bf. über die Aufteilung der Vermittlungshonorare vom 17. und 24. Mai 2013

OZ 41 und 61: Honorarnoten Mag. Z 26/2005, 20/2006, 21/2006 in zwei Versionen (mit USt-Ausweis bzw. mit Verweis auf Steuerfreiheit gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994)

OZ 57: (von der belangten Behörde) nachgereichte Eingangs- und Ausgangsrechnungen zum Projekt II

OZ 58: (von der belangten Behörde) nachgereichte Eingangsrechnungen und Gutschriften zu den Projekten IV, IX, VII, VIII und VI

OZ 60 und 61: Niederschrift über den Erörterungstermin (OZ 60) und die im Zuge des Erörterungstermins übergebenen Beilagen (OZ 61)

Es wird vom Bundesfinanzgericht aufgrund der mündlichen und schriftlichen Angaben der Verfahrensparteien festgestellt, dass es keine schriftlichen Vereinbarungen über die einzelnen Projekte gibt. Neben den soeben aufgelisteten Beweismittel gibt es keine weiteren Nachweise, insbes. sind bis auf die in den aufgezählten Beweismittel vorgelegten Eingangsrechnungen und Ausgangsrechnungen/Gutschriften keine weiteren Eingangsrechnungen und Ausgangsrechnungen/Gutschriften vorhanden.

Das Bundesfinanzgericht nimmt die obigen Sachverhaltsfeststellungen auf Grundlage der soeben aufgelisteten Dokumente gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen an.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. bis III. (Abweisung bzw. Abänderung)

A. WIEDERAUFNAHME der Verfahren Umsatzsteuer 2005 bis 2008:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF des FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14 (gültig seit 01. Jänner 2014) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Für die Wiederaufnahme eines Verfahrens genügt nicht allein das Hervorkommen von Wiederaufnahmegründen, vielmehr muss zu dieser Voraussetzung die Gewissheit treten, dass die Kenntnis der Wiederaufnahmegründe tatsächlich zu einem anders lautenden Bescheid im Abgabungsverfahren führt (VwGH 04.12.1969, 0859/69). Nach § 303 BAO führt eine neu hervorgekommene Tatsache nur dann zur Wiederaufnahme, wenn die Kenntnis dieses Umstandes seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nicht jedes Neuhervorkommen einer Tatsache, sondern erst der Zusammenhang mit einem sonst anders lautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme des Verfahrens. Daher ist die materiellrechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid schon im Wiederaufnahmeverfahren zu prüfen (vgl. VwGH 02.03.2006, 2002/15/0017). Für die Beurteilung, ob die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, ergibt sich daher die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 22.12.1965, 2215/64).

Die Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 303 BAO gegeben sind oder nicht, umfasst somit

-) die Überprüfung, ob ein Wiederaufnahmestatbestand (Erschleichungs-, Neuerungs-, oder Vorfragentatbestand) vorliegt, und
-) die Überprüfung der Entscheidungswesentlichkeit des herangezogenen Wiederaufnahmegrundes (*„dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens auch einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“*). Kann dies für den vorgebrachten Wiederaufnahmsgrund aus materiellrechtlichen Gründen ausgeschlossen werden, erweist sich die Wiederaufnahme schon deswegen als rechtswidrig und muss der Wiederaufnahmsgrund erst gar nicht näher verfahrensrechtlich geprüft werden (vgl. zB VwGH 25.09.2012, 2009/17/0049).

Im Beschwerdefall verweist das Finanzamt in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden btr. Umsatzsteuer 2005 bis 2008 vom 07. August 2013 auf die Feststellungen der Außenprüfung laut Prüfungsbericht und Niederschrift. Im Bericht über das Ergebnis der

Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 31. Juli 2013 betr. Umsatzsteuer 2003 bis 2009 wird auf Seite 6 hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Textziffer (Tz.) 1 verwiesen.

Wie aus dem oben angeführten Verfahrensgang ersichtlich, sind in der Tz. 1 („Tätigkeit des Unternehmens“ und „Vorsteuern lt. BP“) jene Ausführungen enthalten, die das Prüfungsorgan dazu veranlasste die vom Unternehmer erbrachten Leistungen als unecht steuerbefreite Leistungen gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 einzustufen und damit den Vorsteuerabzug als nicht zulässig zu erklären. Den Feststellungen der Außenprüfung folgend, erließ das Finanzamt die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide 2005 bis 2008.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lässt der in einem Betriebsprüfungsbericht – wie im Beschwerdefall – gegebene Hinweis auf einzelne Textziffern im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327, und VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Im Beschwerdefall entspricht die Verweiskette und die in der Tz. 1 getroffenen Feststellungen der genannten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und ist der damit jeweils verbundene Tatsachenkomplex jener Wiederaufnahmegrund über den die Abgabenbehörde in den angefochtenen Bescheiden zu entscheiden hatte.

Der Umstand der – auf Grundlage der im Außenprüfungsverfahren erstmals vorgelegten Eingangs- und Ausgangsrechnungen sowie der dazugehörenden Korrespondenzen – getroffenen Feststellung, dass Leistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen ist somit für die Frage der Korrektur der Umsatzsteuer ohne Zweifel maßgeblich und hätte die Kenntnis dieser Umstände (die hier die Sache der Wiederaufnahmeverfahren bilden) bei richtiger rechtlicher Subsumtion in den abgeschlossenen Verfahren im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.

Dass die vom Finanzamt als neu hervorgekommene Umstände gewerteten Sachverhaltselemente geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, ergibt sich indes aus den unter *“B. Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008“* angeführten Gründen.

Da die Voraussetzungen des § 303 BAO gegeben sind, war die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide 2005 bis 2008 abzuweisen.

Zudem ist auszuführen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bildet das nachträgliche Erkennen, dass im abgeschlossenen Verfahren Verfahrensmängel oder eine unrichtige rechtliche Beurteilung seitens der Behörde vorgelegen seien, ebenso wenig einen Grund zur

Wiederaufnahme des Verfahrens wie etwa das nachträgliche Bekanntwerden von Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes, aus denen sich ergibt, dass die von der Behörde im abgeschlossenen Verfahren vertretene Rechtsauffassung verfassungs- oder gesetzwidrig war (VwGH 21.09.2009, 2008/16/0148). Da die Bf. betreffend der Wiederaufnahme des Verfahrens sowohl in der Beschwerde als auch im Vorlageantrag (siehe den dortigen Verweis auf die bisherigen Vorbringen) zur Begründung die unrichtige rechtliche Beurteilung der belangten Behörde gerügt hat, liegt ein untauglicher Anfechtungsgrund vor.

B. UMSATZSTEUERBESCHEIDE 2005 bis 2008:

Beschwerdegegenständlich sind die Fragen ob in den angeführten Projektabwicklungen der Bf. jeweils eine (unecht) steuerbefreite Leistung gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 vorliegt oder nicht und ob die Vermittlung von Gesellschaftsanteilen als Haupt- oder Nebenleistung zu qualifizieren ist.

Die belangte Behörde vertritt die Meinung, dass es sich bei den Leistungen der Bf. um unecht steuerbefreite Vermittlungsleistungen (Vermittlungsprovisionen) von Gesellschaftsanteilen gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 handle, und damit ein Vorsteuerabzug nicht zustehe. Bei den Vermittlungsleistungen handle es sich um Hauptleistungen, daran würden auch weitere erbrachte Leistungen, wie Beratungsleistungen, nichts ändern, da jede Vermittlungsleistung auch immer Beratungskomponenten innehätte, jedoch sei dabei die Vermittlungsleistung immer die Hauptleistung, der Rest die unselbständige Nebenleistung.

Dagegen vertritt die Bf. die Ansicht, dass jede Projektabwicklung aus drei Komponenten bestanden hätte. Die steuerpflichtige Hauptleistung hätte in Beratungs-, Prüfungs- und Betreuungsdienstleistungen (Gestaltung der steuer- und gesellschaftsrechtlichen Konzeption, EDV-technische Umsetzung) bestanden, und nur ein Teil der Leistung sei die Vermittlung von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften gewesen.

Zudem handle es sich bei den Vermittlungsleistungen um solche anlässlich der Gründung der jeweiligen Personengesellschaft und der Erstaussgabe von derartigen Gesellschaftsanteilen, weshalb kein Anwendungsfall des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 vorliege, da dieser nur für jene Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und sonstigen Vereinigungen zutreffe, die bereits bestünden.

I. Vorliegen von Leistungen nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994:

Wie im Sachverhalt anhand des Projekts II dargestellt, wurden von verschiedenen Unternehmen Eingangsrechnungen an die Bf. gestellt bzw. rechnete die Bf. mit Gutschriften ab und legte die Bf. in Folge eine Ausgangsrechnung an die II KG.

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass diese Vorgangsweise auch bei den anderen Projekten angewandt wurde, d.h., dass von verschiedenen Unternehmen

Eingangsrechnungen an die Bf. gelegt wurden bzw. die Bf. Gutschriftenabrechnungen legte und die Bf. in Folge Ausgangsrechnungen an die entsprechenden AnlegerKG's gelegt hat.

Dabei sind in den vorliegenden Eingangs- und Ausgangsrechnungen / Gutschriften unterschiedliche Leistungsbeschreibungen ausgewiesen worden.

In einem ersten Schritt war vom Bundesfinanzgericht daher zu klären, ob es sich bei den strittigen Leistungen um steuerpflichtige Leistungen oder steuerfreie Leistungen gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 handelt.

§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 normiert eine unechte Umsatzsteuerbefreiung für "*die Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen*" und beruht auf Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Richtlinie 77/388/EWG (6. EG-RL) bzw. auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL), wonach "*Umsätze - einschließlich der Vermittlung (...) - die sich auf (...) Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen (...) beziehen*", von der Mehrwertsteuer befreit sind (VwGH 02.10.2019, Ro 2016/13/0019, mit Verweis auf EuGH 21.06.2007, C-453/05, Ludwig).

Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs aus bezogenen Leistungen iZm der Gründung von Personen- und Kapitalgesellschaften (Anteilsausgabe), der Aufnahme neuer Gesellschafter (Kapitalerhöhung) oder der Börseeinführung eines Unternehmens ist dieser nach der Verwaltungspraxis – s. UStR 2000 Rz 1992 mH auf EuGH 22.02.2001, C-408/98, Abbey National – zulässig, wenn die Geschäftstätigkeit des Unternehmens zu steuerpflichtigen bzw. keinen Vorsteuerauschluss bewirkenden Umsätzen führt, weil diese Kosten als allgemeine Kosten in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers stehen (vgl. *Kanduth-Kristen*; *Payerer* in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{3.02}, § 12 RZ 309).

Im angesprochenen Urteil vom 22.02.2001, C-408/98, „Abbey Nationals plc“, hielt der EuGH fest, dass der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nicht für die Kosten im Zusammenhang mit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen, einer Kapitalerhöhung, dem „Börsegang“ eines Unternehmens gilt. Diese Kosten stellen allgemeine Kosten des Unternehmers dar und gehen als solche in den Preis seiner Produkte ein. Damit weisen diese Dienstleistungen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit diesem Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers auf. Sind die Umsätze aus diesem Tätigkeitsbereich steuerpflichtig, so kann der Unternehmer die gesamte Umsatzsteuer abziehen, die seine Ausgaben für die Vergütung dieser Dienstleistungen belastet (vgl. Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, zu § 12 UStG Rz 416/1).

Zu den, auch von der Bf. angeführten, Judikaten des EuGH „KapHag“ und „Kretztechnik“ ist auszuführen:

Dem EuGH Urteil vom 26.03.2003, C-442/01, „KapHag Renditefonds“, lag folgende Ausgangslage vor: An einer deutschen Gesellschaft bürgerlichen Rechts waren zwei

Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie drei natürliche Personen (A, B, C) als Gesellschafter beteiligt. Zwecke der Klägerin waren u.a. der Erwerb eines Erbbaurechts an einem Grundstück in Berlin. Das Erbbaurecht erwarben die beiden GmbH's der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, der A und B am 02.08.1991 beitraten. KapHag sollte als geschlossener Immobilienfonds geführt werden. Es sollten Gesellschafter mit Bareinlagepflichten iHv insgesamt 38,402.000 DM zuzüglich 5 % Agio aufgenommen werden. In den Allgemeinen Vertragsbedingungen (AVB) mit Datum vom 01.10.1991 waren der Gesellschaftsvertrag von KapHag sowie weitere von ihr abzuschließende bzw abgeschlossene Verträge erwähnt. Am 12.11.1991 erklärte C, er beteilige sich an der Klägerin mit einer Einlage iHd Gesamtbetrags von 38,402.000 DM. Am 13.11.1991 beschlossen die Gesellschafter von KapHag die Aufhebung von Teilen der AVB sowie die endgültige Fassung des Gesellschaftsvertrags von KapHag und weiterer Teile der AVB. Mit Rechnung vom 19. Dezember 1991 stellte ein Rechtsanwalt 75 000 DM zuzüglich 10 500 DM Umsatzsteuer für rechtliche Beratung einschließlich der Gestaltung des Gesellschaftsvertrags in Rechnung; die rechtliche Beratung betraf das Fondskonzept und die Gesellschaftsgründung. Das zuständige Finanzamt versagte den geltend gemachten Vorsteuerabzug aufgrund § 4 Nr. 8 Buchst. f und § 15 Absatz 2 UStG (vgl. EuGH 26.03.2003, C-442/01, Rn 11-17).

Vorgelegt wurde dem EuGH die Frage, ob zwischen einer Personengesellschaft und einem Gesellschafter, der als Gegenleistung für die Aufnahme eine Bareinlage leistet, ein Leistungsaustausch iSd Art 2 MwStSystRL angenommen werden könne (*Heber* in Ehrke-Rabel, Europäische Schriften zur Mehrwertsteuer I 195).

Der EuGH stellte klar, dass eine Personengesellschaft bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage an diesen keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne des Artikels 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer erbringt (vgl. EuGH, C-442/01, Rn 41).

In EuGH 26.05.2006, C-465/03, „Kretztechnik AG“ war die Ausgangslage jene, dass die Kretztechnik AG für die Erhöhung ihres Grundkapitals die ihre Notierung an der Frankfurter Börse beantragte. Die Gesellschaft wurde im März 2000 zur Frankfurter Börse zugelassen und erfolgte die Kapitalerhöhung durch die Ausgabe von auf den Inhaber lautenden Aktien. Fraglich war, ob die Gesellschaft die Umsatzsteuer für Leistungen, die sie im Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien aus Anlass des Börsenganges bezogen hat, als Vorsteuer abziehen kann. Im Umsatzsteuerbescheid 2000 wurden diese Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen (vgl. C-465/03, Rn 12-14).

Der EuGH bestätigte in Folge sein Urteil „KapHag“ (C-465/03, Rn 19) und hielt zum Recht auf Vorsteuerabzug fest, *„dass die Mehrwertsteuer nur abgezogen werden kann, wenn die Eingangsumsätze direkt und unmittelbar mit zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten*

Aufwendungen zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen gehören“ (C-465/03, Rn 35). Werde die Ausgabe von Aktien ausgeführt, um das Kapital der Gesellschaft zugunsten ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Allgemeinen zu stärken, seien die Kosten der Dienstleistungen, die sie im Rahmen der Ausgabe von Aktien bezogen hat, Teil ihrer allgemeinen Kosten und gehörten damit zu den Preiselementen ihrer Produkte. „Solche Dienstleistungen hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen“ (C-465/03, Rn 36)..

Aus den Judikaten des EuGHs folgt somit, dass Personengesellschaft im Zusammenhang mit der Gründung (aber auch im Zuge der Aufnahme neuer Gesellschafter) an diese (zukünftigen) Gesellschafter keine der USt unterliegende Leistung (in Form der Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Personengesellschaft) erbringen (vgl. *Albl/Frech*, Praxishandbuch OG²⁰²¹, 3.6.4. Gründung der OG).

Der Bf. ist den Ausführungen über den Inhalt der Urteile des EuGHs („Abbey Nationals plc“, „KapHag“ und „Kretztechnik AG“), sowie der dazu ergangenen und ebenfalls zitierten Literatur in den Beschwerde- und Vorlageschriften zuzustimmen (s. BFG-Akt OZ 1 und OZ 18), allerdings fehlt es an der Anwendbarkeit dieser Darlegungen auf den gegenständlichen Beschwerdefall aus folgenden Gründen:

Im Fall C-442/01, „KapHag Renditefonds“ ging es um die Frage, ob eine Personengesellschaft bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage eine der Umsatzsteuer unterliegenden Leistung in Form der Gewährung von Gesellschaftsrechten erbringt, was der EuGH verneinte (siehe Rn 39 „*Der Beitritt eines neuen Gesellschafters zu einer Personengesellschaft gegen Zahlung einer Bareinlage stellt folglich unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens keine wirtschaftliche Tätigkeit des Gesellschafters im Sinne der Sechsten Richtlinie da*“).

Im Fall C-465/03, „Kretztechnik“, wurde die „KapHag“-Rechtssprechung bestätigt und auf Kapitalgesellschaften erweitert, d.h., dass es sich auch bei der Ausgabe neuer Anteile durch eine Kapitalgesellschaft weder um eine Lieferung noch um eine sonstige Leistung, vielmehr um einen Vorgang, der nicht in den Anwendungsbereich der MwSt-RL fällt, handelt (s. *Ruppe/Achatz* in *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵, zu § 1 UStG Rz 82/1).

Im Fall C-408/98, „Abbey Nationals plc“, wurde vom EuGH festgehalten, dass der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen oder einer Kapitalerhöhung zustehen, da sie allgemeine Kosten des Unternehmers darstellen, als solche in den Preis seiner Produkte eingehen und diese Dienstleistungen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit diesem Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers aufweisen (vgl. *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, a.a.O.).

Im Beschwerdeverfahren geht es aber weder darum, ob die im Zeitraum zwischen 2003 und 2008 gegründeten Personengesellschaften – d.s. die oben aufgezählten Anleger-KG's – bei der Aufnahme von Gesellschaftern umsatzsteuerbare Leistungen erbracht haben, noch ob diesen ausgebenden Anleger-KG's der Vorsteuerabzug zustand, sondern ob der Bf. für IHRE Leistungen im Zuge der jeweiligen Projektabwicklungen das Recht auf Vorsteuerabzug aus den bezogenen Eingangsleistungen zusteht. Bei der Bf. handelt es sich unbestritten um eine bereits 1995 gegründete Kapitalgesellschaft. Entsprechend handelt es sich nicht um eine Gesellschaft, die anlässlich Ihrer Gründung Gesellschaftsanteile ausgibt und der ein entsprechender Vorsteuerabzug auf dem Gründungsaufwand zusteht.

Zu der von der belangten Behörde vertretenen Rechtsmeinung, dass von den jeweiligen Rechnungsausstellern hauptsächlich Vermittlungsleistungen lt. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 an die Bf. erbracht wurden, ist auszuführen:

§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 normiert, dass auch die *Vermittlung* von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen steuerfrei ist. Wie ausgeführt, beruht die Bestimmung unionsrechtlich auf Art 135 Abs 1 lit f MwSt-SystRL bzw. Art. 13 der 6. EG-RL.

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert zum Begriff Vermittlungsleistung – unter Verweis auf die EuGH-Judikate vom 13.12.2001, CSC Financial Services, C-235/00, und vom 21.6.2007, Ludwig, C-453/05 –, dass der Begriff der „Vermittlung“ sich allgemein auf eine Tätigkeit bezieht, die von einer Mittelsperson ausgeübt wird, die nicht den Platz einer Partei eines Vertrages einnimmt und deren Tätigkeit sich von den typischen vertraglichen Leistungen unterscheidet, die von den Parteien solcher Verträge erbracht werden. Die Vermittlungstätigkeit ist eine Dienstleistung, die einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird (vgl. VwGH 24.01.2022, Ra 2021/13/0068).

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei den Begriffen, mit denen die Steuerbefreiungen in Art. 13 der 6. EG-RL bzw. Art. 135 der MwStSystRL umschrieben sind, um autonome unionsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen. Diese Begriffe sind eng auszulegen, da die Steuerbefreiungen Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. etwa EuGH 21.06.2007, C-453/05, Ludwig, Rn. 21 f).

Der EuGH führt zu C-453/05, Ludwig, Rn. 28, aus, dass eine Vermittlungsleistung "*eine Mittlertätigkeit ist, die u. a. darin bestehen kann, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrags nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, wobei Zweck dieser Tätigkeit ist, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse an seinem Inhalt hat*".

Den vorhandenen Unterlagen (Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Korrespondenzen zwischen der belangten Behörde und Mag. Z) und den Aussagen im Erörterungstermin zufolge ergibt sich, dass die jeweiligen Rechnungsleger künftige Anleger lukrierten und der Bf. entsprechende Vermittlungsprovisionen verrechneten. Die Leistungen waren dabei darauf gerichtet, Verkäufer und Käufer von Gesellschaftsanteilen zusammenzubringen und damit die Beteiligung an den AnlegerKG's, also den Verkauf der AnlegerKG-Anteile, herbeizuführen (vgl. etwa nochmals die Aussage von Mag. Z im Erörterungstermin, dass die von ihm betreuten Bauherrenmodelle im Klientenfeld der einzelnen Steuerbarater offeriert werden sollten, BFG-Akt OZ 60 und das E-Mail vom 24. Mai 2013, BFG Akt OZ 57). Diese jeweilige Leistung entspricht dem Begriff der Vermittlungsleistung im Sinne der VwGH- und EuGH-Judikatur.

Die jeweilige Leistenden legten für ihre erbrachten Leistungen Rechnungen an die Bf. Der Rechnungsinhalt variierte dabei von Rechnungsaussteller zu Rechnungsaussteller. Die erbrachten Leistungen wurden entweder mit Verweis auf § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG als steuerfreie Vermittlungsleistungen oder als steuerpflichtige Leistungen, zumeist beschrieben als *„Mitwirkung an der Konzeption, gesellschafts- und steuerrechtliche Stellungnahmen samt Mitwirkung an der Erstellung der betriebswirtschaftlichen Grundlagen“*, ausgewiesen. Teilweise wurden ursprünglich mit Umsatzsteuer ausgewiesene Rechnungen auch korrigiert und die Leistungsbeschreibung auf umsatzsteuerfreie Leistungen nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG geändert – neben den angeführten Rechnungen von Mag. Z betrifft dies auch die in der Beschwerdeeinschränkung vom 23. Februar 2015 (BFG-Akt OZ 20) angeführten Honorarnoten. Weshalb die Leistungsinhalte in jenen Rechnungen, welche mit Umsatzsteuer gelegt wurden, nur die Beratungsleistungen nicht aber auch die ebenfalls erbrachten Vermittlungsleistungen beinhalteten, erschließt sich aus den Aussage von Mag. Z im Erörterungstermin, wonach bspw. StB-A der Rechtsmeinung war, *„dass er keine reinen Vermittlungsleistungen tätigte, sondern Konzepte verfasst hat und Beratungsleistungen erbracht hat“* (s. BFG-Akt OZ 60, Niederschrift ET, S. 4) und in der Befragung vom 13. Mai 2014, wo er auf die Frage warum nicht von vornherein die tatsächlich erbrachte Vermittlungsleistung abgerechnet wurden, antwortete: *„Der Hintergrund dafür ist in der berufsrechtlichen Komponente der Steuerberater zu suchen.“* (s. BFG-Akt OZ 38).

Allerdings wird durch die Unterlagen zum Projekt II ersichtlich, dass die Vermittlungsleistungen einen wesentlicher Bestandteil der Gesamtleistung bildeten: Aus den im Wesentlichen vollständig vorliegenden Unterlagen zum Projekt II (s. BFG-Akt OZ 21; OZ 39; OZ 40) geht deutlich hervor, dass die Hauptleistung bei diesem Projekt in der Vermittlung von Gesellschaftsanteilen gelegen war, wie etwa aus der oben angeführten E-Mail vom 24. Mai 2013 (BFG-Akt OZ 40; OZ 21) ersichtlich: *„...bezüglich der Aufteilung der Vermittlungshonorare für die Gesellschaftsanteile des Projektes II ... Von dem insgesamt für die Vermittlungshonorare im Projekt vorgesehenen Betrag von EUR 2.032.000,00 entfallen auch für die Verteilung der diversen Vermittler ein Betrag von EUR 1.932.000,00 und ein Sonderhonorar vereinbarungsgemäß an Mag. Z. in Höhe von EUR 100.000,00 ... Demgemäß wurden nunmehr*

verteilt auf die oben angeführten vermittelten Gesellschaftsanteile in % folgende Vermittlungshonorare verrechnet ... Diese oben angeführten Beträge sind aus den Rechnungen und aus den in dem Projekt zugrunde liegenden Grunddaten ableitbar und ersichtlich und sind die oben ausgeführten verrechneten Beträge ausschließlich als Vermittlungshonorare zu werten“.

Diese Feststellung wird auch durch die Aussage des Geschäftsführers und steuerlichen Vertreters Mag. Z belegt: So gibt er an, dass er sich als Geschäftsführer der Z.GmbH [Anm. BFG: die Steuerberatungskanzlei, in welcher Mag. Z im Prüfungszeitraum Geschäftsführer war] seit ca. 33 Jahren mit Bauherrenmodellen beschäftige und er in den 90er Jahren und Anfang der 2000 Steuerberatungskanzleien – zB StB-A aus Klagenfurt – angesprochen habe derartige Modelle in ihrer Klientel zu offerieren. Und zur Erklärung, weshalb er als Mag. Z zwei Versionen von Honorarnoten (1. Version mit USt, 2. Version steuerfrei) an die Bf. ausgestellt hat, führt er aus, dass die Leistungen an die Bf. „*ausschließlich als Vermittlungsleistungen*“ zu sehen seien. Dies wiederholte Mag. Z auch in seiner Aussage laut Niederschrift vom 13. Mai 2014 (BFG-Akt OZ 38, Niederschrift mit Mag. Z vom 13. Mai 2014): Auf die Frage, ob Mag. Z bei der Aussage lt. Mail vom 24. Mai 2013 bleibe, dass die angeführten Beträge und Prozentsätze ausschließlich die Vermittlung von Gesellschaftsanteilen betreffen, antwortete Mag. Z, dass die verrechneten Beträge den im Projekt für die Beibringung von Gesellschaftern und Eigenkapital vorgesehenen Beträgen entsprechen.

In der Niederschrift vom 13. Mai 2014 (BFG-Akt OZ 38) gab Mag. Z zudem – wie bereits ausgeführt – auf die Frage warum nicht von vornherein die tatsächlich erbrachte Vermittlungsleistung abgerechnet worden seien, an, dass der Hintergrund dafür in der berufsrechtlichen Komponente der Steuerberater zu suchen sei. Diese Antwort ist für das Bundesfinanzgericht schlüssig, da gem. § 95 WTBG idF bis 15. September 2017, Berufsberechtigten die Annahme oder die Gewährung von Provisionen oder die Weitergabe von Aufträgen unter Provisionsvorbehalt verboten war.

Das Bundesfinanzgericht sieht daher im Projekt II den wesentlichen Leistungsanteil in der Vermittlung von Geschäftsanteilen gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 als gegeben an.

Zu den weiteren Projekten ist auszuführen:

Außer für das Projekt II liegen für alle anderen Projekte nur einzelne oder überhaupt keine Aufzeichnungen vor. Der Geschäftsführer und steuerliche Vertreter der Bf. eröffnete zudem im Erörterungstermin, dass es keine schriftlichen Vereinbarungen gibt.

Die soeben genannte Vorgehensweise bei Projekten, die – wie aus oben dargestellten Zahlen ersichtlich – Vermittlungsumsätze von mehreren Hunderttausend-Euro, tw. Millionenbeträge (s. Projekt II) umfassen, keine schriftlichen Verträge abzuschließen, ist jedenfalls als ungewöhnlich anzusehen. Da nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs bei ungewöhnliche Verhältnisse eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht (vgl. zB VwGH 28.05.2002, 97/14/0053; VwGH 09.09.2004, 99/15/0250; VwGH 13.09.2006, 2002/13/0091) wäre es Sache der Bf. gewesen, zumindest sonstige Nachweise über die Projekte, insbes. sämtliche Eingangs-

und Ausgangsrechnungen aufzubewahren (Beweisvorsorgepflicht). Auch dem in der Eingabe vom 07. März 2023 vorgebrachten Einwand, dass es sich um weit zurückliegenden Veranlagungsjahre (2005 und 2006) handle, kann nicht gefolgt werden, da einerseits schon während des 2012 – und damit innerhalb der von der BAO vorgegebenen Belegaufbewahrungsfrist (§ 132 BAO) – begonnenen Außenprüfungsverfahrens Aufforderungen zur Vorlage von Rechnungen erfolgten und andererseits von Seiten der Bf. Rechtsmittel gegen die aufgrund der Außenprüfung ergangenen neuen Sachbescheide eingebracht wurde (vgl. *Ritz/Koran, BAO*⁷, § 132 Rz 7: „... Die Aufbewahrungsfrist verlängert sich ... solange die Unterlagen für ... Verfahren, die die Abgabenerhebung betreffen zB ... Beschwerdeverfahren, Verfahren vor VwGH ... von Bedeutung sind ...“).

Nach § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO iVm. § 2a BAO haben die Verwaltungsgerichte unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (Grundsatz der freien Beweiswürdigung).

Dabei genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass auch bei den anderen Projekten – mit Ausnahme des Projekts IV und VIII [dazu sogleich unten unter Punkt 3.1. **B. II.**] – die Hauptleistung in der Vermittlung von Gesellschaftsanteilen gem. § 6 Abs. 2 Z 8 g UStG 1994 gelegen war. Dies deshalb, da die vorliegenden Aufstellungen der Eingangs- und Ausgangsrechnungen der anderen Projekte der Aufstellung des Projekts II entsprechen.

Schließlich unterstreichen die von den Anteilsteilen abhängige prozentuelle und damit erfolgsabhängige Honorarleistungen die Zielrichtung der Projekte (vgl. dazu nochmals das E-Mail vom 24. Mai 2013, in welchen die fix vereinbarten Prozentsätze pro Vermittler aufgelistet wurden, BFG-Akt OZ 21, S. 9):

Wie beim Projekt II aufgezeigt, wurde pro vermittelten Anleger ein Vermittlungshonorar iHv. 12.800,00 Euro an die Bf. verrechnet. So weist zB die Eingangsrechnung der StB-A & Partner Consulting GmbH & Co KEG einen Nettobetrag iHv. 618240,00 Euro aus (BFG-Akt OZ 57, S. 10). Dieser Betrag entspricht 48 Anlegern à 12.800,00 Euro Provision.

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass diese Vorgangsweise auch bei den anderen Projekten angewendet wurde.

Für eine – wie von der Bf. in der ergänzenden Begründung zum Vorlageantrag vorgebrachten (BFG-Akt OZ 18, S. 3) – Ausübung der über 10 bis 17 Jahre angelegten Beratungsleistungen der

involvierten Steuerberatungskanzleien liegen keine Nachweise oder Anhaltspunkte vor und widerspricht dies zudem der vorliegenden E-Mailkorrespondenz vom 24. Mai 2013. Die von den „Werbern“ – idR Steuerberatern - geleisteten Tätigkeiten, die darin bestanden, gegen Zahlung einer Vergütung nach Kaufinteressenten für die in der Folge übertragenen Anteile an die AnlegerKG's zu suchen, hierfür notwendige Vorbereitungsleistungen zu erbringen und bei der Abwicklung unterstützend mitzuwirken, führten dazu, dass die AnlegerKG's und die Drittkäufer die Transaktion betreffend Anteile an den AnlegerKG's abschlossen. Die genannten Tätigkeiten entsprechen demzufolge dem gemeinschaftsrechtlichen Begriff „Vermittlung“ von Gesellschaftsanteilen iSd. § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG.

II. Vermittlungsleistung als Haupt- oder Nebenleistung

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Ist eine Leistungseinheit anzunehmen, so ist umsatzsteuerlich nur eine (einzige) Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen richten sich einheitlich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamtleistung bzw. der Hauptleistung. Eine unselbständige Nebenleistung ist dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (VwGH 27.06.2018, Ra 2016/15/0075).

Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. mit weiteren Nachweisen das Urteil 10.11.2016, C-432/15, Pavlina Baštova, Rn. 68) ist jede Dienstleistung in der Regel als eigene selbständige Leistung zu betrachten. Es ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (vgl. EuGH 25.02.1999, C-349/96, Card Protection Plan, Rn. 29).

Ein einheitlicher Umsatz liegt vor, wenn zwei oder mehr dem Kunden vom Steuerpflichtigen erbrachte Elemente oder Handlungen so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. nochmals EuGH 10.11.2016, C-432/15, Pavlina Baštova, Rn. 70, mit weiteren Nachweisen). Dies ist auch dann der Fall, wenn eine oder mehrere Leistungen die Hauptleistung und der oder die anderen Leistungen Nebenleistungen darstellen, die steuerlich ebenso zu behandeln sind wie die Hauptleistung. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. EuGH 27.09.2012, C-392/11, Field Fisher Waterhouse, Rn. 17, und die dort angeführte Rechtsprechung).

Von beiden Verfahrensparteien wird nicht bestritten, dass bei den einzelnen Projekten jeweils ein einheitlicher Umsatz bzw. eine Leistungseinheit vorliegt und sieht das Bundesfinanzgericht aufgrund des festgestellten Sachverhaltes keinen Grund gegeben, diese Beurteilung zu verwerfen.

Die Bf. bestreitet weiters nicht, dass bei den einzelnen Projekten auch jeweils Vermittlungsleistungen zur Anwerbung von Anleger bzw. Gesellschafter erbracht worden sind. Allerdings vertritt die Bf., dass es sich bei den Vermittlungsleistungen nicht um Hauptleistungen, sondern um Nebenleistungen gehandelt habe (vgl. BFG-Akt OZ 1, Beschwerde; OZ 18, Vorlagebegründung).

In einem weiteren Schritt war vom Bundesfinanzgericht daher zu prüfen, ob die Vermittlungsleistungen als Haupt- oder Nebenleistung bei der jeweiligen Projekt-Gesamtleistung zu werten sind.

Der Geschäftsführer und steuerliche Vertreter der Bf. führte im Erörterungstermin (BFG-Akt OZ 60, NS Erörterungstermin) und der ergänzenden Begründung zum Vorlageantrag (BFG-Akt OZ 18, Seite 2 und 3) aus, dass die jeweilige Projektabwicklung aus drei Leistungsteilen bestanden hat: Der steuer- und gesellschaftsrechtliche Beratungs-, Prüfungs- und Betreuungsdienstleistungen, der EDV-Betreuung und aus der Vermittlungsleistung von Gesellschaftsanteilen an den neu gegründeten Beteiligungsgesellschaften. Die steuer- und gesellschaftsrechtlichen Beratungsdienstleistungen seien dabei nicht von der Bf., sondern von den einbezogenen Steuerberatungskanzleien, hauptsächlich von der Z.GmbH, erbracht worden, da die Bf. zu diesen Dienstleistungen nicht befugt gewesen sei (BFG-Akt OZ 60, NS Erörterungstermin).

Die Bf. selbst habe die Projektbetreuung innegehabt und sei „*die Vermittlung der erstmaligen Ausgabe von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften bei der Gründung*“ (Beschwerde Seite 3, BFG-Akt OZ 1) eine „*untergeordnete bzw. keineswegs übergeordnete*“ (ebd.) Teilleistung der jeweiligen Gesamtleistung gewesen.

Zur Argumentation, dass es sich um die Vermittlung der erstmaligen Ausgabe von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften bei der Gründung handle, wird – unter Verweis auf die Ausführungen unter Punkt 3.1. **B.I.** dieses Erkenntnisses – festgehalten, dass die jeweiligen Leistungserbringer und Rechnungsleger Vermittlungsprovisionen für künftige Anleger / Gesellschafter an die Bf. verrechnet haben. Somit liegt auch kein Anwendungsfall der EuGH Rechtsprechung „KapHag“ (bestätigt durch „Kretztechnik“) vor – vgl. nochmals Rn 39 „*Der Beitritt eines neuen Gesellschafters zu einer Personengesellschaft gegen Zahlung einer Bareinlage stellt folglich unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens keine wirtschaftliche Tätigkeit des Gesellschafters im Sinne der Sechsten Richtlinie da*“ – da im Beschwerdefall nicht an die jeweils neu zu gründende Personengesellschaft, d.h., an die jeweiligen Anleger-KG, Vermittlungsprovisionen verrechnet wurden.

Hinsichtlich der Vermittlungsleistungen als „untergeordnete bzw. keineswegs übergeordnete“ Teilleistungen oder Hauptleistungen ist auszuführen:

Ausgehend von angeführten Judikaten ist im Beschwerdefall vom Bundesfinanzgericht zu jedem Projekt zu prüfen, ob die Vermittlungskomponente oder die sonstigen Komponenten (Beratungsleistung und EDV-Dienstleistung) überwiegt haben. Da – wie ebenfalls unter Punkt 3.1. **B.I.** dieses Erkenntnisses ausgeführt – keinerlei schriftlichen Verträge über den Gegenstand und Umfang der jew. Projektleistungen vorliegen und auch andere Nachweise, v.a. Ein- und Ausgangsrechnungen, zu den einzelnen Projekten nur zum Teil, oder überhaupt nicht vorliegen, war eine Prüfung nur anhand der tatsächlich vorhandenen Unterlagen möglich. Das Bundesfinanzgericht hat daher projektbezogen anhand der von der Bf. vorgelegten Aufstellungen über die Eingangs- und Ausgangsrechnungen sowie der getätigten schriftlichen und mündlichen Aussagen der Bf. und den vorhandenen Ein- und Ausgangsrechnungen/Gutschriften die Beurteilung, ob die Vermittlungsleistungen als Haupt- oder Nebenleistungen anzusehen ist, vorgenommen:

Projekt I (lt. BFG-Akt OZ 39):

AR	davon Verm.	ER	davon Verm.
83.460,00	58.040,00	11.619,50	11.619,50
		11.619,50	11.619,50
		30.000,00	
		34.800,00	34.800,00
		88.039,00	58.039,00

Aus der Aufstellung ist ersichtlich, dass beim Projekt I drei Eingangsrechnungen den Vermittlungsleistungen (gesamt 58.039,00 Euro) und eine Eingangsrechnung (30.000,00 Euro) einer sonstigen Leistung zuzurechnen sind. Prozentuell dargestellt entfallen ca. 66% des Gesamtbetrags der Eingangsrechnungen iHv. 88.039,00 Euro auf die Vermittlungsleistungen. Das Verhältnis bei den Ausgangsrechnungen erhöht sich zugunsten der Vermittlungsleistungen auf 70%.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Vermittlungskomponente beim Projekt I gegenüber den anderen Leistungskomponenten überwiegend ist.

Für die Vermittlungsleistungen, welche mit 20% USt an die Bf. verrechnet wurden (Gesamtbetrag 58.039,00 Euro), erfolgte eine Vorsteuerkorrektur durch die belangte Behörde iHv. gesamt 11.607,00 zu Recht.

Projekt II (lt. BFG-Akt OZ 39):

AR	davon Verm.	ER	davon Verm.
2.798.400,00	2.032.000,00	51.520,00	51.520,00
		386.400,00	386.400,00
		38.640,00	38.640,00
		309.120,00	309.120,00
		218.960,00	218.960,00
		618.240,00	618.240,00
		55.000,00	55.000,00
		354.120,00	354.120,00
		2.032.000,00	2.032.000,00

Aus der Aufstellung ist ersichtlich, dass beim Projekt II alle Eingangsrechnungen den Vermittlungsleistungen (= 100%) zuzurechnen sind. Die „blau“ markierten Rechnungen (Gesamtbetrag 747.040,00 Euro) wurden USt-frei gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG ausgestellt. Hinsichtlich der Ausgangsrechnungen beträgt der Anteil der Vermittlungsleistungen 70% gegenüber den sonstigen Leistungen.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Vermittlungskomponente beim Projekt II gegenüber den anderen Leistungskomponenten überwiegend ist.

Für die Vermittlungsleistungen, welche mit 20% USt an die Bf. verrechnet wurden (Gesamtbetrag 1.284.960,00 Euro), erfolgte eine Vorsteuerkorrektur durch die belangte Behörde iHv. gesamt 256.992,00 Euro zu Recht.

Projekt III: (lt. BFG-Akt OZ 39):

AR	davon Verm.	ER	davon Verm.
125.794,00	92.043,90	9.000,00	9.000,00
		83.043,90	83.043,90
		15.000,00	
		18.500,00	
		125.543,90	92.043,90

Aus der Aufstellung ist ersichtlich, dass beim Projekt III zwei Eingangsrechnungen den Vermittlungsleistungen (gesamt 92.043,90 Euro) und zwei Eingangsrechnungen (gesamt 33.500,00 Euro) einer sonstigen Leistung zuzurechnen sind. Prozentuell dargestellt entfallen ca. 73% des Gesamtbetrags der Eingangsrechnungen iHv. 125.543,90 Euro auf die Vermittlungsleistungen.

Hinsichtlich der Ausgangsrechnungen beträgt der Anteil der Vermittlungsleistungen ebenfalls ca. 70% gegenüber den sonstigen Leistungen.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Vermittlungskomponente beim Projekt III gegenüber den anderen Leistungskomponenten überwiegend ist.

Für die Vermittlungsleistungen, welche mit 20% USt an die Bf. verrechnet wurden (Gesamtbetrag 92.043,90 Euro), erfolgte eine Vorsteuerkorrektur durch die belangte Behörde iHv. gesamt 18.408,78 Euro zu Recht.

Projekt IV (lt. BFG-Akt OZ 61):

AR	davon Verm.	ER	davon Verm.
747.804,00	370.300,00	193.160,03	193.160,03
		68.044,00	
		143.137,70	143.137,70
		200.716,00	
		34.000,00	34.000,00
		108.625,00	
		747.682,73	370.297,73

Aus der Aufstellung ist ersichtlich, dass beim Projekt IV drei Eingangsrechnungen den Vermittlungsleistungen (gesamt 370.297,73 Euro) und drei Eingangsrechnungen (gesamt 377.385,00 Euro) einer sonstigen Leistung zuzurechnen sind. Prozentuell dargestellt entfallen ca. 49,6% des Gesamtbetrags der Eingangsrechnungen iHv. 747.682,73 Euro auf die Vermittlungsleistungen.

Hinsichtlich der Ausgangsrechnungen beträgt der Anteil der Vermittlungsleistungen ca. 49,5% gegenüber den sonstigen Leistungen.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Vermittlungskomponente beim Projekt IV gegenüber den anderen Leistungskomponenten nicht überwiegend ist.

Die Vorsteuerkorrektur durch die belangte Behörde iHv. gesamt 57.152,54 Euro war daher unzulässig.

Projekt V (lt. BFG-Akt OZ 39):

AR	davon Verm.	ER	davon Verm.
185.380,00	114.175,00	35.475,00	17.240,00
		87.876,00	87.876,00
		9.058,00	9.058,00
		26.485,00	
		26.485,00	
		185.379,00	114.174,00

Aus der Aufstellung ist ersichtlich, dass beim Projekt V eine Rechnung sowohl einen Teil aus Vermittlungsleistung und einen Teil aus sonstige Leistung enthält (= ER iHv. 34.475,00 Euro. Davon 17.240,00 Euro für Vermittlungsleistung und 18.235,00 Euro für sonstige Leistungen). Die Summe der Vermittlungsleistungen beträgt gesamt 114.174,00 Euro, jene der sonstigen Leistungen 71.205,00 Euro (18.235,00 + 26.485,00 + 26.485,00). Prozentuell dargestellt entfallen ca. 61% des Gesamtbetrags der Eingangsrechnungen iHv. 185.379,00 Euro auf die Vermittlungsleistungen.

Hinsichtlich der Ausgangsrechnungen beträgt der Anteil der Vermittlungsleistungen ebenfalls ca. 61% gegenüber den sonstigen Leistungen.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Vermittlungskomponente beim Projekt V gegenüber den anderen Leistungskomponenten überwiegend ist.

Für die Vermittlungsleistungen, welche mit 20% USt an die Bf. verrechnet wurden

(Gesamtbetrag 114.174,00 Euro), erfolgte eine Vorsteuerkorrektur durch die belangte Behörde iHv. gesamt 22.834,80 Euro zu Recht.

Projekt VI (lt. BFG-Akt OZ 39):

AR	davon Verm.	ER	davon Verm.
70.945,00	45.973,60	38.837,60	38.837,60
		7.100,00	7.100,00
		<u>23.644,00</u>	
		69.581,60	45.937,60

Aus der Aufstellung ist ersichtlich, dass beim Projekt VI zwei Eingangsrechnungen den Vermittlungsleistungen (gesamt 45.937,60 Euro) und eine Eingangsrechnung (23.644,00 Euro) einer sonstigen Leistung zuzurechnen sind. Prozentuell dargestellt entfallen ca. 66% des Gesamtbetrags der Eingangsrechnungen iHv. 69.581,60 Euro auf die Vermittlungsleistungen. Hinsichtlich der Ausgangsrechnungen beträgt der Anteil der Vermittlungsleistungen ca. 65% gegenüber den sonstigen Leistungen.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Vermittlungskomponente beim Projekt VI gegenüber den anderen Leistungskomponenten überwiegend ist.

Für die Vermittlungsleistungen, welche mit 20% USt an die Bf. verrechnet wurden (Gesamtbetrag 45.937,60 Euro), erfolgte eine Vorsteuerkorrektur durch die belangte Behörde iHv. gesamt 9.187,52 Euro zu Recht.

Projekt VII (lt. BFG-Akt OZ 39):

AR	davon Verm.	ER	davon Verm.
315.615,00	167.230,00	143.342,00	143.342,00
		95.565,00	11.945,00
		<u>76.255,00</u>	<u>11.943,00</u>
		315.162,00	167.230,00

Aus der Aufstellung ist ersichtlich, dass beim Projekt VII eine Eingangsrechnung mit dem vollen Betrag den Vermittlungsleistungen zuzurechnen ist. Diese „blau“ markierte Rechnung (143.342,00 Euro) wurden USt-frei gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG ausgestellt.

Die beiden anderen Rechnungen enthalten sowohl einen Teil aus Vermittlungsleistung und einen Teil aus sonstige Leistung enthält (= ER iHv. 95.565,00 Euro und 76.255,00 Euro), wobei jeweils 11.945,00 Euro auf die Vermittlungsleistung entfällt. Die Summe der Vermittlungsleistungen beträgt gesamt 167.230,00 Euro, jene der sonstigen Leistungen 147.932,00 Euro (83.620,00 + 64.312,00). Prozentuell dargestellt entfallen ca. 53% des Gesamtbetrags der Eingangsrechnungen iHv. 315.162,00 Euro auf die Vermittlungsleistungen. Hinsichtlich der Ausgangsrechnungen beträgt der Anteil der Vermittlungsleistungen ebenfalls ca. 53% gegenüber den sonstigen Leistungen.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Vermittlungskomponente beim Projekt VII gegenüber den anderen Leistungskomponenten überwiegend ist.

Für die Vermittlungsleistungen, welche mit 20% USt an die Bf. verrechnet wurden (Gesamtbetrag 23.888,00 Euro), erfolgte eine Vorsteuerkorrektur durch die belangte Behörde iHv. gesamt 4.777,60 Euro zu Recht.

[Fortsetzung nächste Seite]

Projekt VIII (lt. BFG-Akt OZ 39):

AR	davon Verm.	ER	davon Verm.
1.842.473,75	416.000,00	8.000,00	8.000,00
		32.000,00	32.000,00
		369.285,64	86.000,00
		8.000,00	8.000,00
		283.285,64	
		260.970,64	
		8.000,00	8.000,00
		22.315,00	
		48.000,00	48.000,00
		155.487,60	76.000,00
		151.098,04	74.000,00
		313.285,64	52.000,00
		190.745,59	8.000,00
		16.000,00	16.000,00
		1.866.473,79	416.000,00

Aus der Aufstellung ist ersichtlich, dass beim Projekt VIII in sechs Eingangsrechnungen reine Vermittlungsleistungen abgerechnet wurden (gesamt 120.000,00 Euro). Die „blau“ markierten Rechnungen (Gesamtbetrag 88.000,00 Euro) wurden USt-frei gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG ausgestellt.

Weitere fünf Eingangsrechnungen enthalten einen Teil Vermittlungsleistung und einen Teil sonstige Leistungen. Der Gesamtbetrag an Vermittlungsleistungen aus diesen fünf Rechnungen beträgt 296.000,00 Euro. Der Gesamtbetrag an Vermittlungsleistungen beträgt 416.000,00 Euro.

Der Betrag, welcher auf die sonstigen Leistungen anfällt, errechnet sich iHv. 1.450.473,79 Euro. Prozentuell dargestellt entfallen ca. 22% des Gesamtbetrags der Eingangsrechnungen iHv. 1.866.473,79 Euro auf die Vermittlungsleistungen.

Hinsichtlich der Ausgangsrechnungen beträgt der Anteil der Vermittlungsleistungen ca. 23% gegenüber den sonstigen Leistungen.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Vermittlungskomponente beim Projekt VIII gegenüber den anderen Leistungskomponenten nicht überwiegend ist.

Die Vorsteuerkorrektur durch die belangte Behörde iHv. gesamt 81.497,52 Euro war daher unzulässig.

[Fortsetzung nächste Seite]

Projekt IX (lt. BFG-Akt OZ 39):

AR	davon Verm.	ER	davon Verm.
764.700,00	600.000,00	22.500,00	22.500,00
		7.500,00	7.500,00
		30.000,00	30.000,00
		60.000,00	60.000,00
		57.000,00	57.000,00
		30.000,00	30.000,00
		150.000,00	150.000,00
		30.000,00	30.000,00
		30.000,00	30.000,00
		6.000,00	6.000,00
		6.000,00	6.000,00
		6.000,00	6.000,00
		6.000,00	6.000,00
		90.000,00	90.000,00
		6.000,00	6.000,00
		<u>120.000,00</u>	<u>63.000,00</u>
		657.000,00	600.000,00

Aus der Aufstellung ist ersichtlich, dass beim Projekt IX in 15 Eingangsrechnungen reine Vermittlungsleistungen abgerechnet wurden (gesamt 537.000,00 Euro). Die „blau“ markierten Rechnungen (Gesamtbetrag 292.500,00 Euro) wurden USt-frei gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 ausgestellt.

Eine Rechnung enthält sowohl einen Teil aus Vermittlungsleistung und einen Teil aus sonstige Leistung (= ER iHv. 120.000,00 Euro. Davon 63.000,00 Euro für Vermittlungsleistung und

57.000,00 Euro auf sonstige Leistungen). Die Summe der Vermittlungsleistungen beträgt gesamt 600.000,00 Euro, jene der sonstigen Leistungen 57.000,00 Euro. Prozentuell dargestellt entfallen ca. 91% des Gesamtbetrags der Eingangsrechnungen iHv. 657.000,00 Euro auf die Vermittlungsleistungen.

Hinsichtlich der Ausgangsrechnungen beträgt der Anteil der Vermittlungsleistungen ca. 78% gegenüber den sonstigen Leistungen.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Vermittlungskomponente beim Projekt IX gegenüber den anderen Leistungskomponenten überwiegend ist.

Für die Vermittlungsleistungen, welche mit 20% USt an die Bf. verrechnet wurden (Gesamtbetrag 307.500,00 Euro), erfolgte eine Vorsteuerkorrektur durch die belangte Behörde iHv. gesamt 61.500,00 Euro zu Recht.

Zusammenfassend geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass nicht nur im ausreichend dokumentierten Projekt II, sondern grundsätzlich auch bei den anderen Projekten die Vermittlung von Gesellschaftsanteilen die Hauptleistung darstellte. Die bei diesen Projekten im Vorfeld und bei der Abwicklung erforderlichen steuer- und gesellschaftsrechtlichen Bewertungen stellen keine eigenständigen Beratungsleistungen dar, sondern sollen diese die Herbeiführung des Anteilsankaufs an den gegründeten Beteiligungsgesellschaften vielmehr erst ermöglichen und stellen Nebenleistungen zu den Vermittlungsleistungen als Hauptleistung dar. Lediglich bei den Projekten „IV“ und „VIII“ stellen die Vermittlungsleistung eine Nebenleistung zu den steuer- und gesellschaftsrechtlichen Beratungsleistungen dar.

III. Zu den weiteren Argumenten der Bf.:

Relevanz des BFG-Erkenntnisses RV/4100672/2019 vom 07. Februar 2022 für das Beschwerdeverfahren:

Das von der Bf. vorgelegte BFG-Erkenntnis RV/4100672/2019 vom 07. Februar 2022 betraf zwar eine der oben genannten Gesellschaften die Eingangsrechnungen an die Bf. legte und wurden in der Sachverhaltsdarstellung zwei hier beschwerdegegenständliche Projekte angesprochen (konkret: Projekte VI und II), allerdings war im Verfahren RV/4100672/2019 ausschließlich die (verfahrens)rechtliche Frage strittig, ob die dortige Bf. bzw. deren Alleingesellschafter-Geschäftsführer vorsätzlich Abgaben hinterzogen hat und somit gemäß § 207 Abs. 2 BAO die Verjährungsfrist von zehn Jahren zur Anwendung gelangt. Das Bundesfinanzgericht hat entsprechend in der rechtlichen Beurteilung ausschließlich über die Wiederaufnahme des Verfahrens (Spruchpunkt I Stattgabe der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide und in Folge Spruchpunkt II Zurückweisung der Beschwerde gegen die Sachbescheide) entschieden, aber keine inhaltliche Prüfung der umsatzsteuerlichen Leistungsinhalte vorgenommen.

Relevanz der Ausführungen von Mag. YZ auf den Beschwerdefall:

Zum Verweis der Bf. auf die Aussagen von Mag. YZ in der Vorlageergänzung vom 07. Juli 2014, dass bei „*komplexen Angelegenheiten die Beratungstätigkeit, die im Zuge der Beteiligungserlangung für den Klienten geleistet werde, als Hauptleistung anzusehen ist*“ und entsprechend keine nach § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG unecht USt-befreite Leistung vorliege, ist auszuführen: Im dortigen Anfragefall ging es darum, dass ein Steuerberater eine Kreditvermittlung zwischen seinem Klienten und Banken herbeiführt und dazu Steuerberater-Sachleistungen erbringt. Der Steuerberater erhielt dafür von seinem Klienten (und nicht von der Bank als Kreditgeber) eine Provision. Im Beschwerdefall geht es aber nicht um eine Kreditvermittlung, sondern um eine Vermittlung von Gesellschaftsanteilen. Außerdem handelt es sich bei der Bf. auch nicht um einen Steuerberater und wurden – wie ausgeführt – die steuer- und gesellschaftsrechtlichen Leistungen nicht von der Bf., sondern von der Z.GmbH erbracht, weshalb diese Sachverhalte nicht vergleichbar sind.

IV. Vorsteuerkürzung:

Gemäß § 12 Abs 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Vom Vorsteuerabzug ist gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 ua ausgeschlossen die Steuer für sonstigen Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit unecht steuerfreien Umsätzen oder mit Tätigkeiten stehen, die auf Grund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der MwSt-RL fallen, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (*Ruppe/Achatz*, a.a.O., § 12 Tz 103 mwH).

Gem. § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG 1994 sind die Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen, umsatzsteuerfrei.

Im Beschwerdefall ist festzuhalten, dass sich die steuerlichen Folgen einheitlich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamtleistung bzw. der Hauptleistung richten (vgl. nochmals VwGH 27.06.2018, Ra 2016/15/0075). Mit Ausnahme der Projekte „IV“ und „VIII“ sind bei den einzelnen Projekten die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften als Hauptleistung und die restlichen Vorbereitungs- und Begleitleistungen (steuer- und gesellschaftsrechtliche Beratung, EDV-Betreuung) als unselbständige Nebenleistungen einzustufen, welche die Hauptleistung ermöglichen, abrunden und ergänzen. Somit teilen alle Nebenleistungen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung und sind von der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG 1994 miterfasst.

Es ergeben sich folgende Änderung zu den bisher festgesetzten Beträgen:

Vorsteuerkorrektur bisher:

[...]

Vorsteuerkorrektur laut Erkenntnis:

[...]

Die Bf. hat mit Eingabe vom 23. Februar 2015 eine Einschränkung wegen Storno-Honorarnoten der StB-C GmbH und StB-E gem. § 270 BAO wie folgt eingebracht:

Jahr 2005: Gesamt iHv. 29.000,00 Euro Umsatzsteuer,

Jahr 2006: Gesamt iHv 23.600,00 Euro Umsatzsteuer.

Laut Abfrage des Bundesfinanzgerichts in der EDV-Datenbank der Finanzverwaltung bildet sich dieser Betrag in der Verrechnungsmaske E6 auch ab:

Aussetzungsbetrag (Umsatzsteuer) bis Einschränkung: 523.958,56 Euro,

neuer Aussetzungsbetrag (Umsatzsteuer) nach Einschränkung: 471.358,57 Euro.

In der Neuberechnung für das Erkenntnis werden die Einschränkungen im Jahr 2005 und 2006 bei den Projekten VIII und IX berücksichtigt, da nach den Aufstellungen die StB-C GmbH und StB-E bei diesen Projekten aufscheinen. Nachdem beim Projekt IX jedoch die Vorsteuerkorrektur durch das Bundesfinanzgericht für unzulässig beurteilt wurde, ergibt sich für das Jahr 2006 keine weitere Korrektur. Im Jahr 2005 wird der Umsatzsteuerbetrag iHv. 29.000,00 Euro und der Bruttobetrag iHv. 174.000,00 berücksichtigt.

Vorsteuerkorrektur laut Erkenntnis nach Beschwerdejahren:

[Fortsetzung nächste Seite]

VSt-Berichtigung lt OZ 23 (Bericht) S. 4, 5 und Beilage	Jahr	Vermittlungsprov. gesamt	VSt-Korrektur iHv. (Kz 060)
	2005	1.477.022,00	295.404,40
	2006	960.687,90	192.137,58
	2007	124.043,90	24.808,78
	2008	58.039,00	11.607,80
		2.619.792,80	523.958,56
VSt-Berichtigung nach BFG- Erkenntnis	Jahr	Vermittlungsprov. gesamt	VSt-Korrektur iHv. (Kz 060)
	2005	1.477.022,00	295.404,40
		-174.000,00	-29.000,00
	2006	960.687,90	192.137,58
	*	-285.762,70	-57.152,54
	**	-407.487,60	-81.497,52
	2007	124.043,90	24.808,78
	2008	58.039,00	11.607,80
Gesamt		1.752.542,50	356.308,50

(* abzgl. Projekt IV / ** abzgl. Projekt VIII)

Für das Jahr 2005: Betrag der Vorsteuerkorrektur nach AP: 295.404,48 Euro / neu nach Erkenntnis: 266.404,40 Euro.

Kz 060: beantragt: 470.522,81 Euro / nach Außenprüfung: 175.118,41 Euro / neu nach Erkenntnis: 204.118,41 Euro.

Für das Jahr 2006: Betrag der Vorsteuerkorrektur nach AP: 192.137,58 Euro / neu nach Erkenntnis: 53.487,52 Euro.

Kz 060: beantragt: 506.609,99 Euro / nach Außenprüfung: 314.472,41 Euro / neu nach Erkenntnis: 453.122,47 Euro.

Für die Jahre 2007 und 2008: keine Änderungen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt IV. (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 gegenständlichen Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, sondern eine nicht über den Einzelfall hinausgehende Sachverhaltsfrage, welche auf Ebene der freien Beweiswürdigung zu lösen war (§ 167 Abs. 2 BAO). Zudem folgt das Erkenntnis den angegebenen höchstgerichtlichen Erkenntnissen. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 30. März 2023