

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter **\*\*\*1\*\*\*** in der Beschwerdesache **\*\*\*Bf1\*\*\***, **\*\*\*Bf1-Adr\*\*\***, vertreten durch Wirtschaftstreuhänder Michael Haberl, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hauptstraße 65, 8962 Gröbming, über die Beschwerde vom 5. Oktober 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 26. August 2020 betreffend Umsatzsteuer 2016 Steuernummer **\*\*\*BF1StNr1\*\*\*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit **Schreiben vom 3. Oktober 2014** stellte die Firma R. AG, CH-4020 Basel, eine Offerte an den Minderheitsgesellschafter Y. (0,15% der Anteile an der H.K. GmbH) für die Suche nach einem Käufer für die Anteile an der H.K. GmbH. Die beschwerdeführende Partei (die X.Y. Privatstiftung) hielt 99,85% der Anteile.

Der Text lautet wie folgt:

*„Sehr geehrter Mag. Y.,*

*Wie wir aus diversen Gesprächen mit Ihnen erfahren durften, sind Sie auf der Suche nach einem Käufer. Wir bedanken uns hiermit für die Möglichkeit, Ihnen eine Offerte auf folgender Grundlage zusammenstellen zu dürfen:*

- 1. Sie beauftragen uns exklusiv Sie bei der Vorbereitung und Durchführung des Verkaufs sämtlicher Anteile der H.K. GmbH, sowie alle ihre zugehörigen in- und ausländischen Gesellschaften zu beraten, sowie Gelegenheit zum Abschluss eines Kaufvertrages nachzuweisen oder den Abschluss zu vermitteln. Sie geben uns nach Mandatserteilung alle Informationen über die vorhandenen und neu hinzutretenden Umstände, die die Durchführung unserer Tätigkeit berühren.*
- 2. Wir verpflichten uns, die uns im Rahmen dieses Mandates überlassenen vertraulichen Informationen mit professioneller Diskretion zu behandeln und nur in Ausübung dieses Mandates gezielt an Dritte weiter zu geben. Sie sind Ihrerseits verpflichtet, alle im Rahmen dieses Vertrages in Erfahrung gebrachten Kenntnisse vertraulich zu behandeln und insbesondere die übermittelten Informationen über von uns eingebrachte Kontakte nicht an Dritte zu geben.*
- 3. Wir arbeiten für Sie aktiv, kontaktieren direkt, erarbeiten mit Ihnen die Informationen, welche Interessenten gegenüber verwendet werden dürfen. Ohne Ihr Einverständnis geben wir Dritten Ihren Namen nicht bekannt. In einem Dossier (als PDF Dokument) weisen wir alle Kontakte und Aktivitäten aus.*
- 4. Wir arbeiten primär auf Erfolgsbasis und verlangen im Falle eines Vertragsabschlusses mit einem durch uns genannten oder bearbeiteten Interessenten folgendes Erfolgshonorar: 5% mindestens jedoch EUR 500.000. Das Erfolgshonorar wird fällig bei Vertragsunterzeichnung und berechnet sich vom Total des Vertragswertes, das heißt sofort oder später fälliger Barpreis, gewährte Darlehen, Schuldübernahmen, Renten und sonstige Abgeltungen.*
- 5. Für die aktive Bearbeitung bis und mit neun Monaten ab Projektbeginn verlangen wir eine Basispauschale sowie eine monatliche Bearbeitungspuschale. Als Projektbeginn wurde der 03.11.2014 festgelegt. Die Basispauschale beträgt insgesamt EUR 15.000 und ist innerhalb von 10 Werktagen nach Unterschrift des Vertrages fällig, spätestens jedoch bis am 31.10.2014. Die Bearbeitungspuschale wird erstmals am 15.11.2014 fällig und beträgt EUR 5.800 (fällig bis spätestens Ende des jeweiligen Monats). Die Bearbeitungspuschale ist für die erste Bearbeitungsperiode (zwischen November 2014 und Juli 2015), jedoch nur für die ersten sechs Monate zu entrichten, für Monat sieben bis neun der ersten Bearbeitungsperiode ist keine Bearbeitungspuschale fällig. Alle unsere Aufwendungen (Eröffnung des Dossiers, gezielte Kontaktaufnahme, Erstellen und Versand von Unterlagen, Erstellung des Information Memorandum, Erstellung der Bewertung, Korrespondenz, Kontakte, Teilnahme an Verhandlungen, Review von*

*Verträgen, strategische Projektleitung) sind für obige Zeitspanne durch die Basispauschale und die monatlichen Bearbeitungspauschalen abgedeckt. Je nach Stand und Aussicht der Verhandlungen nach Ablauf der ersten Bearbeitungsperiode von neun Monaten, entscheiden wir mit Ihnen gemeinsam über die Weiterführung der monatlichen Bearbeitungspauschale. Die Investorenansprache erfolgt erst nach erfolgter Bezahlung der vereinbarten Basispauschale und der ersten vereinbarten Bearbeitungspauschale bis spätestens 01.12.2014. Soweit Projektunterlagen in eine andere Sprache (z.B. Englisch) übersetzt werden, trägt der Auftraggeber die Kosten für die Überprüfung von Übersetzungen nach Absprache und gemäß Nachweis.*

- 6. Dieser Auftrag enthält keine Rechtsberatung, keine Steuer- und auch keine Revisions- und Abschlussberatung. Unsere Tätigkeit beschränkt sich auf die allgemeine Corporate Finance Beratung und den Nachweis oder die Vermittlung eines Kaufvertrages.*
- 7. Alle unsere Reisespesen innerhalb der Schweiz sind in den obigen Pauschalen inbegriffen. Allfällige darüber hinausgehende, mit Ihnen vorgängig abgesprochene Reise- und Hotelspesen verrechnen wir zu EUR 300 pro unternommene Reise.*
- 8. Dieser Auftrag dauert bis zur Erfüllung im Erfolgsfall. Er ist jederzeit gegenseitig kündbar. Nachträglich während der Dauer von 24 Monaten nach Vertragsende abgeschlossene Verhandlungen mit durch uns während der Vertragsdauer genannten oder bearbeiteten Interessenten sind provisionspflichtig gemäss Art. 4.*
- 9. Kündigt der Auftraggeber den Auftrag vor Ablauf einer Periode von 9 Monaten oder schliesst er mit einem nicht von uns genannten oder bearbeiteten Interessenten ab, haben wir Anrecht auf Abrechnung unserer Kosten mit einer Pauschale von EUR 10.000 pro angefangenen Monat. Bereits bezahlte monatliche Basispauschalen werden angerechnet.*
- 10. Die Haftung der R. AG ist auf den Betrag bereits bezahlter Erfolgshonorare begrenzt. Änderungen oder Ergänzungen des Vertragsgegenstandes bedürfen der Schriftform. Im Falle von Streitigkeiten aus diesem Vertrag anerkennen die Parteien den Gerichtsstand Basel. Es gilt schweizerisches Recht.*
- 11. Die Rechnungen aus diesem Vertrag werden aus administrativen Gründen an Herrn M.H. (Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, X-Str. yy, 1234 G. /Österreich) fakturiert.*

*Dürfen wir Sie bitten, das beiliegende Auftragsdoppel rechtsgültig unterzeichnet zur Bestätigung an uns zurück zu senden, damit wir im oben erwähnten Sinn für Sie tätig sein können. Die vorliegende Offerte ist gültig bis 7 Tage ab Erstellungsdatum. Wir freuen uns auf eine erfolgreiche Zusammenarbeit.*

Mit freundlichen Grüßen

...“

Der **Notariatsakt über die Abtretung der Geschäftsanteile** wurde am **2. März 2016** abgeschlossen.

Am **27. August 2020** wurde von der Betriebsprüfung des Finanzamtes ein **Betriebsprüfungsbericht** erstellt, indem der Prüfer folgende Feststellungen traf, welche wie folgt wiedergegeben werden:

*„Tz. 1 Umsatzsteuer - Beratungsaufwendungen*

*Sachverhalt:*

*Mit Notariatsakt vom 2.3.2016 wurden vom geprüften Unternehmen 99,85 % der Anteile an der H.K. GmbH an die G.T. AG veräußert. Die restlichen 0,15 % der Anteile an der H.K. GmbH wurden von Herrn Mag. X.Y. ebenfalls an die G.T. AG verkauft. Der Verkauf umfasste somit insgesamt 100 % der Anteile an der H.K. GmbH.*

*Auf den diesem Geschäft zugrundeliegenden Kauf- und Abtretungsvertrag vom 2.3.2016 wird inhaltlich verwiesen.*

*In Zusammenhang mit diesem unecht steuerbefreiten Vorgang (Anteilsabtretung gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994) wurden verschiedene Beratungsleistungen in Anspruch genommen. Insbesondere liegt eine Rechnung über Beratungsleistungen iHv EURO 1.200.000 der Firma R. AG, CH - 4020 Basel bzw. CH – 8008 Zürich, Schweiz, vor.*

*Auf die Honorarrechnung Nr. 50932 vom 8. März 2016 sowie auf das zugrundeliegende Angebot/Auftrag vom 3.10.2014 wird inhaltlich verwiesen.*

*Bei dem geprüften und die GmbH - Anteile verkaufenden Unternehmen handelt es sich um eine Privatstiftung. Diese Privatstiftung ist Unternehmer iSd § 2 UStG 1994.*

*Die unternehmerische Tätigkeit ergibt sich aus der Wohnungsvermietung. Daraus erzielte die Privatstiftung in den Jahren 2015-2017 jährliche Erlöse iHv Euro 215.000 bis 278.000.*

*Auf die erhaltenen Aufstellungen bezüglich „Einkünfteermittlung“ wird verwiesen.*

*Die geprüfte Privatstiftung betätigt sich daneben mit dem Halten von Beteiligungen (vormals XYZ Beteiligungs GmbH, H.K. GmbH, CST I. GmbH). Die Privatstiftung ist daher in diesem Bereich nicht Unternehmer, da Dividenden kein Entgelt iSd MwStSyst-RL sind und die alleinige Gesellschafterstellung keine Unternehmereigenschaft verschafft.*

*Ergänzend wird auf die nachstehenden Ausführungen von Melhardt, Umsatzsteuer Handbuch 2019, 1.5 weitere Fälle, hingewiesen:*

*Holdinggesellschaft (Beteiligungsholding): Reine Holdinggesellschaften (beschränken sich auf den Erwerb und das Halten von Geschäftsanteilen) sind nicht Unternehmer. Greift jedoch eine Holdinggesellschaft in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen*

*erworben hat, ein, indem sie etwa administrative, finanzielle, kaufmännische und technische Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften erbringt, ist die Holdinggesellschaft Unternehmer (vgl. EuGH 27.9.2001, Rs C-16/00, Cibo Participations).*

*Die Ermittlungen der BP haben ergeben, dass die geprüfte Privatstiftung keinerlei Dienstleistungen an ihre Beteiligungsgesellschaften erbringt. Die Privatstiftung übt somit keine Tätigkeiten aus die einer sog „geschäftsführenden“ Holding entsprechen würden.*

*Rechtsfolgen:*

*Nach Rechtsauffassung des EuGH liegt bei einer Holdinggesellschaft nur dann eine in den Anwendungsbereich der MWSt fallende wirtschaftliche Tätigkeit iSd § 9 Abs 1 MwStSyst-RL vor, wenn sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Gesellschaften eingreift, an denen sie eine Beteiligung besitzt, und zwar unbeschadet ihrer Rechte, die ihr in ihrer Eigenschaft als Aktionärin oder Gesellschafterin zustehen (EuGH 20.6.1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90).*

*Eine reine Beteiligungsholding tritt im Wirtschaftsleben nicht mit Leistungen in Erscheinung und ist nicht Unternehmer (VwGH 29.1.2003, 97/13/0012; EuGH 22.6.1993, Sofitam, C-333/91; EuGH 14.11.2000, Floridienne und Berginvest SA, C-142/99).*

*Gem. § 3a Abs. 6 UStG 1994 wird eine sonstige Leistung an einen Unternehmer iSd Abs. 5 Z. 1 und 2 an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Der Leistungsort befindet sich somit im Inland.*

*Gem. § 19 Abs. 1 UStG 1994 wird die Steuerschuld bei sonstigen Leistungen vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Leistungsempfänger Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z. 1 und 2 ist. Die gegenständlichen Beratungsleistungen stehen in unmittelbarem, ausschließlichen Zusammenhang mit der Verkauf der Beteiligung „H.K. GmbH“ (share deal).*

*Ein Vorsteuerabzug steht sohin nicht zu.*

*Änderungen Umsatzsteuer 2016 (EURO):*

*Kennzahl 057 bisher: 0,00 nach BP: 240.000*

*Kennzahl 060 bisher: 43.716,35 nach BP: 42.216,35“*

Der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene angefochtene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2016 verwies auf den oa. abgabenbehördlichen Betriebsprüfungsbericht.

Die dagegen überreichte **Beschwerde vom 5. Oktober 2020** wandte sich gegen die abgabenbehördliche Qualifizierung der Leistungen der R. AG als Beratungsleistungen, weil ihres Erachtens eine gemäß § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. g UStG steuerfreie Vermittlungsleistung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen erbracht wurde.

In ihrer Begründung führte sie u.a. Folgendes aus:

*„(1) ...*

*(2) Das wesentlichste Geschäftsfeld der H.K. GmbH ist ...*

*Aus der Sicht der Geschäftsführung konnte dieses ertragreiche Geschäft in Zukunft nur erhalten*

werden, wenn vor allem der veraltete Maschinenpark mit hohem Investitionsaufwand erneuert wird. Für diese ab 2015 und in den Folgejahren erforderliche Investitionen waren auf jeden Fall eine wesentliche Einschränkung von Gewinnausschüttungen erforderlich. In Anbetracht der Einschätzung der wirtschaftlichen Entwicklung der ... -industrie entschloss sich der Vorstand der Beschwerdeführerin, entweder einen kapitalstarken Partner, der sich an der H.K. GmbH durch Kapitalerhöhung beteiligt, zu suchen oder die Beteiligung zu verkaufen. XYZ Beteiligungs GmbH hat daher bereits im Sommer 2014 mit der Schweizer Firma R. AG Kontakt aufgenommen.

(3) Nach ersten Marktsondierungen hat sich herausgestellt, dass eine Partnersuche weniger erfolgversprechend als ein Unternehmensverkauf ist. Daher hat die XYZ Beteiligungs GmbH das Anbot der R. AG vom 03. Oktober 2014, bei einem Anteilsverkauf beraten und einen solchen zu vermitteln, angenommen.

(4) Die Vereinbarung (Anlage 1) mit R. AG enthält unter anderem folgende Punkte:

1. Sie beauftragen uns exklusiv die bei der Vorbereitung und Durchführung des Verkaufs sämtlicher Anteile der H.K. GmbH, sowie alle ihr zugehörigen in- und ausländischen Gesellschaften zu beraten, sowie Gelegenheit zum Abschluss eines Kaufvertrages nachzuweisen oder den Abschluss zu vermitteln.....

4. Wir arbeiten primär auf Erfolgsbasis und verlangen im Falle eines Vertragsabschlusses mit einem durch uns genannten oder bearbeiteten Interessenten folgendes Erfolgshonorar: 5% mindestens jedoch Eur 500.000. Das Erfolgshonorar wird fällig bei Vertragsunterzeichnung und berechnet sich vom Total des Vertragswertes, das heißt sofort oder später fälliger Barpreis, gewährte Darlehen, Schuldübernahmen, Renten und sonstige Abgeltungen.

6. Dieser Auftrag enthält keine Rechtsberatung, keine Steuer- und auch keine Revisions- und Abschlussberatung. Unsere Tätigkeit beschränkt sich auf die allgemeine Corporate Finance Beratung und den Nachweis oder die Vermittlung eines Kaufvertrages.

8. Dieser Auftrag dauert bis zur Erfüllung des Erfolgsfalls und ist jederzeit kündbar.

Nachträglich während der Dauer von 24 Monaten nach Vertragsende abgeschlossene Verhandlungen mit durch uns während der Vertragsdauer genannten oder bearbeiteten Interessenten sind provisionspflichtig gemäß Artikel 4.

(5) Mit Vereinbarung vom 01.03.2016 (Anlage 2) bestätigt die X.Y. Privatstiftung den Übergang des ursprünglichen Mandatsverhältnisses zwischen R. AG und XYZ Beteiligungs GmbH mit Wirkung vom 29.05.2015 auf die X.Y. Privatstiftung. Somit ist die X.Y. Privatstiftung Vertragspartner der R. AG geworden.

(6) Anfang März 2016 wurden sämtliche Geschäftsanteile von den bisherigen Gesellschaftern X.Y. Privatstiftung (99,85%) und Mag. X.Y. (0,15%) um Euro 20,000.000 zuzüglich einer allfälligen Ersparnis aus einem im Jahresabschluss zum 31.12.2015 zurückgestellten Schadensfall an die G.T. AG verkauft. Der Kaufvertrag enthält umfangreiche Bilanzgarantien. Zusätzlich wurden Liegenschaften in der Nachbarschaft des K. Werkes BM. von der X.Y. Privatstiftung an die G.T. AG verkauft.

*(7) In der Folge haben sich die X.Y. Privatstiftung und die R. AG geeinigt, dass die Bemessungsgrundlage für das Erfolgshonorar gemäß Punkt 4. des Anbots vom 03. Oktober 2014 Euro 24,000.000 beträgt. Dabei wurde eine Gewinnausschüttung von Euro 5,000.000 honorarerhöhend und Euro 1,000.000 pauschal für Bilanzgarantien honorarmindernd berücksichtigt.*

*Auf Anfrage von R. AG hat die X.Y. Privatstiftung ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ATU60751xyz bekannt gegeben und mitgeteilt, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Sch. ist und eine Verlegung nach G. beabsichtigt ist.*

*R. AG hat daraufhin am 08. März 2016 die Honorarrechnung Nr. 50932 mit einem Betrag von Eur 1,200.000 (Anlage 3) gestellt. In dieser Honorarrechnung wird keine Mehrwertsteuer ausgewiesen.*

*(8) 2019 wurde durch das Finanzamt bei der X.Y. Privatstiftung eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde unter anderem festgestellt, dass hinsichtlich der R. AG der Leistungsort im Inland liegt und somit steuerbar und steuerpflichtig (Normalsteuersatz 20% Reverse Charge) ist.*

*Die in Rechnung gestellten Beratungsleistungen stehen ganz eindeutig im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung, dass ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 UStG 1994 nicht zusteht.*

*Rechtliche Würdigung:*

*(1) Umsatzsteuerbar sind sämtliche Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmen gegen Entgelt in Österreich ausführt (§ 1 UStG).*

*(2) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 UStG).*

*(3) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen (§ 3a UStG). Die von R. AG verrechneten Tätigkeiten sind umsatzsteuerrechtlich als sonstige Dienstleistung anzusehen.*

*(4) Bei sonstigen Dienstleistungen, die grenzüberschreitend erbracht bzw. in Anspruch genommen werden, ist zunächst der Ort der Dienstleistung nach § 3a UStG zu bestimmen. Dazu bestimmt § 3a Abs. 5:*

*„Für Zwecke der Anwendung des Abs. 6 bis 16 und Art. 3a gilt*

*1. als Unternehmer ein Unternehmer gemäß § 2, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt;*

*2. eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmer;*

*3. eine Person oder Personengemeinschaft, die nicht in den Anwendungsbereich der Z.1 und 2*

*fällt, als Nichtunternehmer.“*

*Demnach ist die Beschwerdeführerin als Unternehmer des § 3a UStG anzusehen.*

*(5) § 3a Abs. 6 UStG normiert als Generalklausel im zwischenunternehmerischen Bereich (B2B - Business-to-Business) das Empfängerortsprinzip. Diese Leistungsortsregel wird der Besteuerung am Verbrauchsort weitgehend gerecht, verringert die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen und es sind keine grenzüberschreitenden Vorsteuererstattungen notwendig (Ecker in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, Anmerkung 168 zu § 3a).*

*(6) Da die Leistung von R. AG nicht unter die Sonderbestimmungen der Absätze 7-16 fällt, ist die Generalregel des Absatzes 6 von § 3a UStG zur Ermittlung des Leistungsortes anzuwenden. Demnach wird die sonstige Leistung in Sch. und somit in Österreich ausgeführt. Die Reverse Charge Regelung ist anzuwenden. Dazu ist zu ermitteln, welchem Steuersatz die von R. AG erbrachte Leistung in Österreich unterliegt.*

*(7) Die Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen sind gemäß § 6 Abs. 1 Ziff. 8 lit. g UStG umsatzsteuerfrei.*

*(8) Eine Vermittlungsleistung liegt vor, wenn ein Unternehmer (hier: R. AG) durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden (hier: X.Y. Privatstiftung) und einem Leistungsempfänger (hier: G.T. Textil AG) einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt, ohne selbst den Platz einer Partei des vermittelten Vertrages einzunehmen. Der Vermittler handelt im fremden Namen und auf fremde Rechnung. Die Tätigkeit des Vermittlers unterscheidet sich von den typischen vertraglichen Leistungen des vermittelten Vertrags. Zweck der Vermittlungstätigkeit ist, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag abschließen. Am Inhalt des Vertrages hat der Vermittler hingegen kein Eigeninteresse. Die Vermittlungstätigkeit ist eine Mittlertätigkeit, die unter anderem darin bestehen kann, einer Vertragspartei die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln. Die Vermittlungsleistung beschränkt sich nicht auf die bloße Namhaftmachung potentieller Vertragspartner, sondern beinhaltet einen darüberhinausgehenden konkreten Beitrag, um den Vertragsabschluss zustande zu bringen (vgl. VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059; 23.11.2016, Ra 2014/15/0056 mVa EuGH 21.6.2006, C-453/05, Ludwig, Rz 28 mwN und 13.12.2001, C-235/00, CSC Financial Services, Rn 39). (Vergleiche Ecker in: Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Anmerkung 294 zu § 3a UStG).*

*(9) Mit dieser Bestimmung wurde Art. 13 der sechsten EG-Richtlinie (Steuerbefreiungen im Inland) in das innerstaatliche Recht umgesetzt. Die Richtlinie bestimmt:*

*B. Sonstige Steuerbefreiungen*

*Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedsstaaten von der Steuer:*

*d) die folgenden Umsätze*

*5. die Umsätze - einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung - die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen,*

*Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, mit Ausnahme von*

- Wertpapieren*
- Rechten oder Wertpapieren im Sinne von Artikel 5 Absatz 3.*

*Im deutschen Umsatzsteuerrecht erfolgte die Umsetzung des Gemeinschaftsrechtes in § 4 (d)UStG (Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen). Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:*

*8.*

*f) die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen.*

*(10) Zum Inhalt des Begriffes „Vermittlung“ verweist Philipowski in:*

*Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen auf die Anmerkungen 89 - 94 § 4 Nr. 8 UStG zur Kreditvermittlung und führt aus:*

*„Ursprünglich ging der BFH davon aus, dass der im UStG verwendete Begriff „Vermittlung“ mit dem im bürgerlichen Recht verwendeten Begriff übereinstimme.*

*Infolgedessen sei eine Vermittlung von Krediten nur dann gegeben, wenn der Unternehmer gegenüber den künftigen Parteien des Kreditverhältnisses als Vermittler auftrete. Erforderlich sei, dass er für einen der künftigen Vertragspartner Verbindung zum anderen aufnehme und auf diesen einwirke, einen Vertrag mit seinem Auftraggeber abzuschließen. Wer lediglich als Untervermittler für den Hauptvermittler tätig werde, erbringe keine steuerfreie Vermittlungsleistung, sondern eine andere steuerpflichtige Leistung.*

*Diese Auffassung lässt sich aber nicht mehr aufrechterhalten, und zwar aus folgenden Gründen: Die in der 6. EG-Richtlinie aufgeführten Steuerbefreiungen enthalten autonome Begriffe des Gemeinschaftsrechts (EUGH, Urteil vom 5.6.1997 - Rs. C-2/95 - SDC), durch die eine von Mitgliedsstaat zu Mitgliedsstaat unterschiedliche Anwendung der Befreiungen vermieden werden soll. Dies spricht gegen eine Ableitung des Vermittlungsbegriffs aus dem jeweiligen nationalen Zivilrecht. Zudem ist die nach Art. 13 Teil B Buchs. D. Nr. 1 der 6. EG-Richtlinie befreite Leistung (Vermittlung von Krediten) durch die Art der erbrachten Leistung definiert und nicht etwa durch den Erbringer oder Empfänger dieser Leistung. Diese Erwägung gilt in gleicher Weise für die richtlinienkonforme Auslegung des Befreiungstatbestandes „Vermittlung von Krediten“. Auch der BFH hat mit einem ersten vorsichtigen Abrücken von den Grundsätzen der früheren Rechtsprechung begonnen.*

*Das Tatbestandsmerkmal „vermitteln“ meint Handlungen, die dazu führen, dass ein Kreditvertrag zustande kommt. Solche Handlungen liegen vor, wenn auf einen noch Unentschlossenen eingewirkt wird, einen Kreditvertrag mit einem bestimmten Kreditgeber abzuschließen. Sie sind aber auch dann gegeben, wenn einem Interessenten, der bereits fest zur Kreditaufnahme entschlossen ist, der Vertragsabschluss ermöglicht oder erleichtert wird, indem ihm Auskünfte über Verzinsung und Tilgungsmodalitäten gegeben werden, indem ihm beim Ausfüllen des Antragsformulars geholfen wird und indem seine rechtsgeschäftlichen*

*Erklärungen an den Kreditgeber weitergeleitet werden. Auch dieses Verhalten erfüllt die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Vermittlung. Und weiter: Ebenso, wie ein Überweisungsvorgang in verschiedene einzelne Leistungen zerfallen kann, kann auch die Vermittlung aus den Leistungen zweier Personen bestehen, von denen die eine mit dem Kreditgeber und die andere mit dem Kreditsuchenden verhandelt. Die Steuerbefreiung setzt nicht voraus, dass die Vermittlung „als Ganzes“ von nur einer Person erbracht wird. Es ist auch nicht erforderlich, dass der Vermittler die Vergütung für seine Tätigkeit von einem der künftigen Vertragspartner erhält; es ist unschädlich, wenn er sie vom anderen Vermittler (Hauptvermittler) bekommt.*

*Ein Vermittlungsgeschäft setzt voraus, dass ein Vermittlungsentgelt vereinbart oder mindestens offengelegt wird. Vereinnahmt der Leistende einen „Vermittlungsnutzen“, ohne seine Höhe offenzulegen, so fehlt der wesentliche Bestandteil eines Vermittlungsgeschäfts. In Wirklichkeit hat der Leistende hier ein Geschäft auf eigene Rechnung (Eigengeschäft) ausgeführt.*

*Der BFH hat mehrfach darauf hingewiesen, dass die Vorschriften, die eine Vermittlung von der USt befreien, erfolgsbezogen ausgestaltet sind. Dem ist zuzustimmen. Vermittlungsleistungen sind aber nicht nur gegeben, wenn ein reines Erfolgshonorar vereinbart ist, sondern auch dann, wenn - abweichend von der dispositiven Vorschrift des § 652 Abs. 1 Satz 1 BGB - ein pauschaler Aufwendungsersatz oder eine Tätigkeitsvergütung gezahlt wird. Denn für die Beurteilung einer Leistung kann es nicht auf die Art des Entgelts ankommen. Es muss nur gewährleistet sein, dass die Tätigkeit der Mittelsperson auch wirklich in Vermittlungsbemühungen besteht und nicht etwa in ganz anderen Leistungen (z.B. Organisationsleistungen).*

*(11) Vor allem aufgrund der Erfolgsbezogenheit des Honorars von R. AG, dass nämlich - ein Honorar nur dann bezahlt wird, wenn tatsächlich ein Kaufvertrag abgeschlossen wurde und*

*- das Honorar direkt vom Kaufpreis abgeleitet wird,*

*steht eindeutig fest, dass die Tätigkeit von R. AG als „Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften“ anzusehen und demnach gemäß § 6 Abs. 1 Ziff. 8 UStG umsatzsteuerfrei ist.*

*(12) Es ist daher keine Steuerschuld entstanden, die nach § 19 UStG auf die Beschwerdeführerin übergegangen ist. Ebenso ergibt sich aus der steuerbefreiten Leistung von R. Services AG keine Vorsteuer im Zusammenhang mit unecht befreiten Umsätzen der Beschwerdeführerin.*

*Beweisantrag:*

*Für den Fall, dass noch Unklarheiten über die Tätigkeit der R. AG beim Verkauf der Anteile an der H.K. GmbH bestehen, wird Herr DI Ch. Sch., der damals für den Verkauf der Anteile an der H.K. GmbH seitens R. AG zuständig war, als Zeuge namhaft gemacht.*

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 23. November 2020** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und gleichzeitig auf eine gesondert ausgefertigte Begründung verwiesen. Diese war mit 2. Dezember 2020 datiert.

Das Finanzamt führte neben den bereits im Außenprüfung gemachten Ausführungen weiters Folgendes aus:

„...“

*Im Zuge einer durchgeführten Außenprüfung war wiederholt versucht worden, den strittigen Sachverhalt (Beratungsleistung versus Vermittlungsleistung) aufzuklären. Dazu wurde eine mögliche Befragung des Herrn Sch. im Zuge der „Ennstal-Classic 2019“ (24. - 27. Juli 2019) durch die steuerliche Vertretung in Aussicht gestellt, dazu kam es aber nicht.*

*Vor Abschluss der Prüfung war ein Vorhalt zu diesem Thema per Mail vom 31.10.2019 an die steuerliche Vertretung übermittelt worden:*

*„Sehr geehrter Herr H.,*

*vorweg halte ich fest, dass wir hinsichtlich der erbrachten Leistungen der Firma R. (€ 1.200.000 netto) unterschiedlicher Rechtsauffassung sind.*

*Sie gehen von Vermittlungsleistungen, die BP geht von Beratungsleistungen dieser Gesellschaft aus. Eine Klärung dieses Sachverhaltes erscheint daher nur im Rechtsweg möglich zu sein.*

*Wiederholend hält der Prüfer fest, was aus seiner Sicht für das Vorliegen von Beratungsleistungen spricht:*

*1) Rechnung R., d.h., R. spricht selbst von Beratungsleistungen (vgl. nochmals die beiliegende Rechnung);*

*2) Nachfolgend Auszüge aus dem Angebot/Auftrag vom 3. Oktober 2014 (vgl. nochmals das beiliegende Angebot/Auftrag)*

*1. Sie beauftragen uns exklusiv Sie bei der Vorbereitung und Durchführung des Verkaufs sämtlicher Anteile an der H.K. GmbH, sowie alle ihre zugehörigen in- und ausländischen Gesellschaften zu beraten, sowie Gelegenheit zum Abschluss eines Kaufvertrages nachzuweisen oder den Abschluss zu vermitteln. Sie geben uns nach Mandatserteilung alle Informationen über die vorhandenen und neu hinzutretenden Umstände, die die Durchführung unserer Tätigkeit berühren.*

...

*3. Wir arbeiten für Sie aktiv, kontaktieren direkt, erarbeiten mit Ihnen die Informationen, welche Interessenten gegenüber verwendet werden dürfen. Ohne Ihr Einverständnis geben wir Dritten Ihren Namen nicht bekannt. In einem Dossier (als pdf - Dokument) weisen wir alle Kontakte und Aktivitäten aus.*

...

*6. Dieser Auftrag enthält keine Rechtsberatung, keine Steuer- und auch keine Revisions- und Abschlussberatung. Unsere Tätigkeit beschränkt sich auf die allgemeine Corporate Finance-Beratung und den Nachweis oder die Vermittlung eines Kaufvertrages.*

*Um nun aufklären bzw. feststellen zu können, in welchem Umfang Beratungsleistungen bzw. Vermittlungsleistungen erbracht worden sind, werden Sie daher ersucht von der Firma R. ein detailliertes Leistungsverzeichnis über die von ihr erbrachten Leistungen anzufordern und*

*vorzulegen."*

*Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.*

### *3. Rechtliche Würdigung:*

*...*

*Strittig ist im gegenständlichen Fall die Beurteilung der bezogenen Leistungen der Firma R. AG. Während die Beschwerdeführerin die Ansicht vertritt, dass es sich dabei um steuerfreie Vermittlungsleistungen iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 handelt, geht das Finanzamt nach wie vor vom Vorliegen von Beratungsleistungen aus. Dies u.a. aufgrund der eindeutigen Leistungsbezeichnung in der Rechnung der Firma R. AG („Beratungsleistungen“) sowie aufgrund des Angebots/Auftrags vom 3. Oktober 2014, worin (insbesondere in Punkt 1 und 6) die Beratungstätigkeit der Firma R. AG angesprochen ist.*

*Trotz ausdrücklicher Aufforderung vom 31.10.2019 an die Beschwerdeführerin, ein detailliertes Leistungsverzeichnis über die von der Firma R. AG erbrachten Leistungen vorzulegen, wurden seitens der Beschwerdeführerin keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt.*

*Dies, obwohl laut Punkt 3 des Angebots/Auftrags vom 3. Oktober 2014 ein Dossier (als pdf-Dokument) vorhanden sein müsste, in dem alle Kontakte und Aktivitäten ausgewiesen sind.*

*Der Beschwerdeführerin ist es folglich nicht gelungen, das Vorliegen von Vermittlungsleistungen nachzuweisen, sondern ist nach wie vor von Beratungsleistungen auszugehen.*

*Die strittigen Beratungsleistungen stehen in unmittelbarem, ausschließlichen Zusammenhang mit dem Verkauf der Beteiligung „H.K. GmbH“.*

*Gem. § 3a Abs. 6 UStG 1994 wird eine sonstige Leistung an einen Unternehmer iSd Abs. 5 Z. 1 und 2 an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Der Leistungsort befindet sich somit im Inland.*

*Gem. § 19 Abs. 1 UStG 1994 wird die Steuerschuld bei sonstigen Leistungen vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt, noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und der Leistungsempfänger Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z. 1 und 2 ist.*

*In Zusammenhang mit diesem unecht steuerbefreiten Vorgang (Anteilsabtretung gem. § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. g UStG 1994) stehende Vorsteuerbeträge sind nicht abzugsfähig (vgl. § 12 Abs. 3 Z. 2 UStG 1994).*

*Der Übergang der Steuerschuld beträgt 240.000 €.*

*Ein Vorsteuerabzug steht aus den oben genannten Gründen jedoch nicht zu.*

*...“*

**Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 28. Dezember 2020** an das Bundesfinanzgericht kündigte die Bf. an, zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung

nach Einlangen der von der Firma R. AG eingeforderten Äußerung entsprechend Stellung zu nehmen.

Mit **Vorlagebericht vom 26. Juli 2021** wurde die Beschwerde der Bf. dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Entscheidung vorgelegt. Mangels Vorlage des wiederholt angeforderten Leistungsverzeichnisses werde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit **Eingabe vom 1. Oktober 2021** führte die Bf. unter Beilage der Anfrage und des Antwortschreibens der R. AG Folgendes aus:

„...“

In der Anlage übermittle ich mein Schreiben vom 11.01.2021 an die R. AG und deren Antwortschreiben vom 03.02.2021.

Dem Antwortschreiben ist zu entnehmen, dass einziger Anknüpfungspunkt für das Honorar über € 1,200.000 der Abschluss des Kaufvertrages der Anteile der H.K. GmbH durch einen von R. vermittelten Käufer war. Weitere Leistungen waren nicht geschuldet.

Demzufolge gibt es zu diesem Honorar auch kein Leistungsverzeichnis. Die Basis dieser Rechnung war aus Sicht von R. einzig und allein eine Vermittlungstätigkeit, keine Beratungstätigkeit.

Zu den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen ist mir die Stellungnahme des Prüfers vom 05.11.2020 nicht bekannt. In meinen Akten findet sich allerdings vom Finanzamt Graz-Stadt als Bestandteil des Umsatzsteuerbescheides 2016 eine Bescheidbegründung vom 02.12.2020, die von der Vorständin H.H. (elektronisch gefertigt) gezeichnet ist.

...“

Aus dem Anschreiben des steuerlichen Vertreters vom 11.1.2021 an die R. AG geht folgender Inhalt hervor:

...

„Die X.Y. Privatstiftung hat mich mit ihrer Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten bevollmächtigt. Im Rahmen meiner Tätigkeit habe ich die X.Y. Privatstiftung auch beim Verkauf der Gesellschaftsanteile der H.K. steuerlich beraten.

Ihr Unternehmen wurde von der X.Y. Privatstiftung bzw. X.Y. Beteiligungs GmbH beauftragt, die X.Y. Privatstiftung „exklusiv bei der Vorbereitung und Durchführung des Verkaufs sämtlicher Anteile an der H.K. Ges.m.b.H., sowie alle ihre zugehörigen in- und ausländische Gesellschaften zu beraten, sowie Gelegenheit zum Abschluss eines Kaufvertrages nachzuweisen oder den Abschluss zu vermitteln.

Durch Ihre erfolgreiche Tätigkeit wurden alle Anteile an der H.K. Ges.m.b.H. an die G.T. AG verkauft und Ihre Leistungen mit Honorarrechnung Nr. 50932 vom 08. März 2016 und einem Betrag von Euro 1,200.000 verrechnet. In dieser Honorarrechnung wird keine Mehrwertsteuer ausgewiesen.

Auf Grund einer abgabenrechtlichen Betriebsprüfung der X.Y. Privatstiftung hat das Finanzamt

einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2016 erlassen, in dem festgestellt wird, dass der „Leistungsort für die von Ihrem Unternehmen erbrachten Leistungen auf Grund der Generalklausel für unternehmerische Leitungsempfänger in Österreich liegt und sohin diese Beratungsleistungen steuerbar und steuerpflichtig (Normalsteuersatz 20%, Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger) sind.

Ihre in Rechnung gestellten Beratungsleistungen stehen ganz eindeutig in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung, sodass ein Vorsteuerabzug nicht zusteht.“

Der X.Y. Privatstiftung wurden daher Steuerschuld von Euro 240.000,00 gemäß § 19 sowie Art. 19 UStG vorgeschrieben. Ich folge der Rechtsansicht des Finanzamtes zur Feststellung, dass der Leistungsort der von R. erbrachten Leistung in Österreich liegt.

Hinsichtlich des Übergangs der Steuerschuld bin ich aber der Ansicht, dass es sich bei der von R. erbrachten Leistung um eine umsatzsteuerfreie Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen handelt. Beurteilt man daher die von R. gegenüber der X.Y. Stiftung erbrachte Leistung als eine Vermittlung des Verkaufes der Gesellschaftsanteile der H.K. Ges.m.b.H., so ist diese Leistung nach österreichischem Umsatzsteuergesetz steuerfrei und die Steuerschuld der X.Y. Privatstiftung reduziert sich dadurch von Euro 240.000 auf Euro 0.

Nähere Ausführungen dazu sind in meiner Beschwerde vom 05. Oktober 2020, die ich Ihnen in der Anlage übermittle, enthalten.

Im weiteren Verfahren ist jetzt zu klären, ob es sich bei der mit der Honorarnote vom 08. März 2016 abgerechneten Leistung um eine umsatzsteuerpflichtige Beratungsleistung oder eine umsatzsteuerfreie Vermittlungsleistung handelt.

Wir sollen nunmehr von Ihnen ein detailliertes Leistungsverzeichnis über die von Ihnen erbrachten Leistungen anfordern und der Abgabenbehörde vorlegen (Anlage 2, Anforderungsschreiben FA Graz-Stadt vom 16. Dezember 2020).

Gemäß Anbotsschreiben vom 03. Oktober 2014 wurde von der X.Y. Stiftung mit ihrem Unternehmen

- a) eine Basispauschale sowie eine monatliche Bearbeitungspuschale (Punkt 5. des Anbots) und
- b) ein Erfolgshonorar im Falle eines Vertragsabschlusses mit einem von R. genannten oder bearbeiteten Interessenten (Punkt 4 des Anbots) vereinbart.

Unserer Ansicht nach kann allenfalls das Basis- und Bearbeitungspuschale als umsatzsteuerpflichtige Beratungsleistung angesehen werden, während das Erfolgshonorar alle Kriterien für ein umsatzsteuerfreies Vermittlungshonorar erfüllt.

Wir ersuchen daher höflichst

- a) die Übermittlung eines Leistungsverzeichnisses wie vom Finanzamt gewünscht und
- b) eine Stellungnahme ihrerseits zur Beurteilung der mit Honorarnote vom März 2016 abgerechneten Leistung.

...“

Mit Antwortschreiben vom 3.2.2021 führte die R. AG Folgendes aus:

„ ...

*Wir beziehen uns in obiger Angelegenheit auf Ihr Schreiben vom 11. Januar 2021.*

*Wir gehen davon aus, dass Ihnen die von uns in Zusammenhang mit obigem Mandat gestellten Rechnungen vorliegen. Für Sie von speziellem Interesse ist offenbar das von uns am 8. März 2016 in Rechnung gestellte Erfolgshonorar.*

*Wie Ihnen bekannt ist, wurde diese Rechnung gestützt auf Ziffer 4 des Auftrags vom 3. Oktober 2014 in Rechnung gestellt. Gemäss dieser Ziffer 4 wurde ein Erfolgshonorar von 5% - im Falle eines Vertragsabschlusses mit einem durch uns genannten oder bearbeiteten Interessenten - vereinbart. Das Honorar wurde fällig bei Vertragsunterzeichnung betreffend Verkauf der Anteile der H.K. GmbH und berechnete sich vom Total des Vertragswerts.*

*Die Anteile der H.K. GmbH konnten durch unsere Bemühungen verkauft werden, demzufolge wurde das Honorar fällig. Einziger Anknüpfungspunkt für unser Honorar und dessen Fälligkeit war der Abschluss des Verkaufsvertrags der Anteile der H.K. GmbH durch einen von uns vermittelten Käufer. Weitere Leistungen waren nicht geschuldet. Demzufolge gibt es zu diesem Honorar auch kein Leistungsverzeichnis. Die Basis dieser Rechnung war aus unserer Sicht einzig und allein eine Vermittlungstätigkeit, keine Beratungstätigkeit.*

*Für eine Beratung alleine wären wir entsprechend Ziffer 4 der oben genannten Vereinbarung nicht berechtigt gewesen, das Honorar vom 8. März 2016 in dieser Höhe in Rechnung zu stellen, allein die erfolgreiche Vermittlung eines Käufers berechtigte uns dazu.*

*Wir hoffen Ihnen mit diesen Angaben gedient zu haben.*

...“

Mit **E-Mail vom 12. Oktober 2021** wurde dem steuerlichen Vertreter die von ihm vermisste Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde übersandt.

Mit **Ladung vom 28. Jänner 2025** wurde die beantragte mündliche Verhandlung anberaumt, welche am 31. Jänner 2025 übernommen wurde.

Mit **Schriftsatz vom 24. Februar 2025** ergänzte der steuerliche Vertreter seine bisher überreichte Beschwerde und führte u.a. Folgendes aus:

„ ...

*Nach der Entscheidung der Beschwerdeführerin, ihre Beteiligung an der H.K. GmbH zu verkaufen, wurden folgende Unternehmen beauftragt, den bevorstehenden Verkaufsprozess zu begleiten:*

- a) R. AG für die Vorbereitung aller erforderlichen Unterlagen, und die Suche nach möglichen Kaufinteressenten sowie die Führung von Verkaufsverhandlungen*
- b) Die E.H. Rechtsanwalts GmbH für alle rechtlichen Belange einschliesslich des Kaufvertrages.*

*c) BP und StB M.H. als ständiger steuerlicher Vertreter sowohl der Beschwerdeführerin als auch der H.K. GmbH für alle steuerlichen Belange.*

*Die oben angeführten Unternehmen haben auch untereinander kooperiert.*

*Ihre Entlohnung durch die Beschwerdeführerin hinsichtlich Vorbereitung der Verkaufsunterlagen durch R. AG sowie der gesamten Tätigkeit von E. und H. (RÄ) und M.H. (StB) wurde nach Stundensätzen oder pauschal festgesetzt. Bei erfolgreichem Abschluss eines Kaufvertrages gebührt R. AG ein Erfolgshonorar von 5% des Kaufpreises. (vergleiche Punkt 4 der Vereinbarung zwischen R. und der Beschwerdeführerin).*

*Der Beschwerde 5. Oktober 2020 ist unter „Sachverhalt Abs. 4“ bereits der Punkt 4. der Vereinbarung mit R. zitiert:*

*„4. Wir arbeiten primär auf Erfolgsbasis und verlangen im Fall eines Vertragsabschlusses mit einem durch uns genannten oder bearbeiteten Interessenten folgendes Erfolgshonorar: 5% mind. jedoch € 500.000. Das Erfolgshonorar wird fällig bei Vertragsunterzeichnung und berechnet sich vom Total des Vertragswertes, das heißt sofort oder später fälliger Barpreis, gewährte Darlehen, Schuldübernahmen, Renten oder sonstige Abgeltungen.“*

*Am 11.01.2021 wurde vom Steuerberater an R. ein Schreiben gerichtet, in dem um*

- a) die Übermittlung eines Leistungsverzeichnisses, wie vom Finanzamt gewünscht, und*
- b) eine Stellungnahme von R. zur Beurteilung der mit Honorarnote vom März 2016 abgerichteten Leistung ersucht wird.*

*Dieses Schreiben wurde vom R. am 03.02.2021 beantwortet.*

*Beide Schreiben werden am 1. Oktober 2021 im Bundesfinanzgericht Außenstelle Salzburg vorgelegt.*

*In der Beschwerde vom 5. Oktober 2020 wurde folgender Beweisantrag gestellt:*

*„Für den Fall, dass noch Unklarheiten über die Tätigkeit der R. AG beim Verkauf der Anteile an der H.K. GmbH bestehen, wird Hr. DI Chr. Sch., der damals für den Verkauf der Anteile an der H.K. GmbH seitens der R. AG zuständig war, als Zeuge namhaft gemacht.“*

*Die Beschwerdeführerin wird daher an DI Chr. Sch. zur Verhandlung am 11. März 2025 mitbringen.*

*Die Beschwerdeführerin vertritt aufgrund des Sachverhaltes weiterhin die Rechtsansicht, dass es sich bei der von R. abgerechneten Leistung von € 1.200.000 um eine nach dem Bestimmungen von § 6 Abs.1 Ziffer 8g UStG umsatzsteuerfreie Leistung handelt.*

*...“*

Die mündliche Verhandlung wurde mit **Schreiben vom 4. März 2025** abgesagt und mit Schreiben vom 24. März 2025 neuerlich anberaumt.

In der **mündlichen Verhandlung vom 24. April 2025** führte die Bf. durch ihren Vertreter u.a. aus, dass der Zeuge Chr. Sch. nicht kommen konnte. Daher wurde der anwesende Stifter X. vom Bundesfinanzgericht zu den Umständen des Anteilsverkaufes näher befragt.

In seiner Vernehmung führte er aus, er sei von Chr. Sch. angerufen worden, ob er sein Unternehmen verkaufen wolle. Dieser habe auf die besonderen Erfahrungen der Firma R. AG bei Unternehmensveräußerungen hingewiesen und diese durch ein entsprechendes Exposé vorgestellt. Mit der konkreten Unternehmensbewertung habe er seinen steuerlichen Vertreter betraut, der auf einem Unternehmenswert von ca. 20-30 Mio. € gekommen sei. Die Firma R. AG habe ca. 60 potentielle Kaufinteressenten angeschrieben, wobei einige ein unverbindliches Kaufanbot erstellt hätten. Er habe dann persönlich seine Firma potentiellen Interessenten vorgestellt. In der weiteren Folge habe man dann einen (virtuellen) Datenraum eingerichtet. Auf Basis dieser Daten habe dann von den Interessenten eine entsprechende Due-Diligence-Prüfung vorgenommen werden können. Es sei aber in der weiteren Folge zu keinem Abschluss gekommen, weil er mit einer Betriebsstilllegung oder Betriebsverlegung aus B. nicht einverstanden gewesen sei. In der weiteren Folge wurde die R. AG bzw. Chr. Sch. mit der weiteren Interessentensuche beauftragt und er habe dann die Firma G. AG, die letztlich die Anteile auch erworben hat, als Interessentin vorgestellt.

Der anwesende Vertreter der belangten Behörde, zeigte sich von Nichtanwesenheit des seinerzeitig angebotenen Zeugen Chr. Sch. enttäuscht, da dieser wiederum zu diesem Thema nicht befragt werden konnte.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Strittig ist im Wesentlichen die Tätigkeit der R. AG im Rahmen des Anteilsverkaufs des H.K. GmbH, ob es sich um eine Beratungs- oder Vermittlungstätigkeit handelt.

Mit Offert vom 3.10.2014 bot die schweizerische Gesellschaft R. AG Herrn Mag. X.Y. und X.Y.Z. GmbH an, für die Durchführung des Verkaufs sämtlicher Anteile der H.K. GmbH. zu beraten sowie Gelegenheit zum Abschluss eines Kaufvertrages nachzuweisen oder den Abschluss zu vermitteln. Weiters führte die R. AG aus, sie arbeite für die Bf. aktiv, kontaktiere direkt und

erarbeite mit ihr Informationen, welche Interessenten gegenüber verwendet werden dürfen. In einem Dossier (PDF-Dokument) würden alle Kontakte und Aktivitäten ausgewiesen.

Im Außenprüfungsverfahren konnten keine näheren Informationen über die Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft erlangt werden, da eine Einvernahme des schweizerischen Firmenvertreters nicht zustande kam.

In der mündlichen Verhandlung konnte der Stifter darlegen, dass Tätigkeit der R. AG eher eine vermittelnde gewesen ist, weil diese ihm auch entsprechende Kaufinteressenten namhaft machen konnte. Er habe dann in der weiteren Folge auch seine Firma potentiellen Interessenten selbst vorgestellt. Die im schriftlichen Vertrag wörtlich ausgeführte beratende Tätigkeit konnte nicht festgestellt werden, zumal die Unternehmensbewertung selbst, auf deren Basis die Interessentensuche erfolgte, vom inländischen Wirtschaftsprüfer und Steuerberater vorbereitet wurde. Für eine beratende Tätigkeit spricht ausschließlich der Wortlaut der Vereinbarung und Rechnung der ausländischen R. AG, wobei in diesem Zusammenhang nicht mehr festgestellt werden kann, ob es sich dabei mehr oder weniger um eine zufällig gewählte Formulierung, als um eine konkrete Umschreibung eines wirtschaftlichen Sachverhaltes gehandelt hatte.

## **2. Beweiswürdigung**

Ein Jahr nach Einreichung der Beschwerde (1.10.2021) übermittelte eine von ihr initiierte Stellungnahme der R. AG, in der behauptete wurde, dass einziger Anknüpfungspunkt für das vereinbarte Honorar und dessen Fälligkeit der Abschluss des Verkaufsvertrages der GmbH-Anteile gewesen wäre. Weitere Leistungen seien nicht geschuldet gewesen. Deshalb gebe es auch kein Leistungsverzeichnis, da es aus ihrer Sicht einzig und allein eine Vermittlungs- und keine Beratungstätigkeit gewesen sei. Für eine Beratung alleine wäre sie nicht berechtigt gewesen das Honorar in Rechnung zu stellen.

Abgesehen davon sind von Basis- und Monatspauschalen in Pkt. 5 des Vertrages für die Erstellung von Unterlagen, Informationen und Kontaktaufnahmen gewesen.

Die strittige Vermittlungstätigkeit der R. AG konnte der Stifter im Rahmen der mündlichen Verhandlung glaubwürdig und widerspruchsfrei darstellen, wenngleich es zugegebenermaßen im Dunkeln bleibt, wie der spätere mit der Bearbeitung der Vermittlung betraute Chr. Sch. von der R. AG gewusst haben kann, warum die Bf. die Firmen veräußern wollte.

Selbst wenn das von der belangten Behörde unter Umständen angenommene Beweisergebnis herausgekommen wäre, dass überhaupt keine Vermittlungsleistung der R. AG zustande gekommen wäre, weil sie möglicherweise aus Eigenem keine derartigen Leistungen erbrachte, wäre gegenständlich kein wesentlich anderes abgabenrechtliches Ergebnis abzuleiten gewesen. Wenn die Geschäftsbeziehung als Scheingeschäft anzusehen gewesen wäre, könnte

überhaupt kein Leistungsaustausch und damit auch kein Übergang der Steuerschuld angenommen werden. Die von der belangten Behörde angenommene Beratungsleistung stützt sich i.W. ausschließlich auf den Wortlaut der schriftlichen Dokumente, die den dahinterstehenden wirtschaftlichen Sachverhalt außer Acht lässt.

Im Zusammenhang mit der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen, bedarf es seitens eines Betriebsausgaben geltend machenden Abgabepflichtigen einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, „Bemühungen“, u.ä. erfolgt sein sollen. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung solcher Zahlungen hat eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen - und auf dieser Sachverhaltsgrundlage die Beurteilung als betrieblich veranlasst (VwGH 17.3.2021, Ra 2020/15/0113). Die Tatsache der betrieblichen Veranlassung der Leistung einer Vermittlungsprovision wurde von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid nicht weiter in Frage gestellt.

Selbst wenn der Jahre später vorgelegten schriftlichen Stellungnahme ein geringerer Beweiswert zukommt, ist für die belangte Behörde nichts gewonnen. Für das Vorliegen von Beratungsleistungen in wirtschaftlicher Hinsicht fehlen ausreichende Anhaltspunkte, zumal die essenziellen Leistungen vom inländischen Steuerberater erbracht wurden. Von einer weiteren Einvernahme konnte Abstand genommen werden, zumal ein möglicherweise im Ausland lebender Zeuge nur von der Bf. selbst stellig gemacht werden kann. Im Übrigen war dem Bundesfinanzgericht auch keine ladungsfähige Anschrift des Zeugen Chr. Sch. bekannt.

## **2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

### 3.1.1. Rechtsquellen

*Umsatzsteuergesetz 1994*

*§ 3a*

*(1) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.*

...

*Ort der sonstigen Leistung*

*(5) Für Zwecke der Anwendung der Abs. 6 bis 16 und Art. 3a gilt*

*1. als Unternehmer ein Unternehmer gemäß § 2, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt;*

*2. eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmer;*

*3. eine Person oder Personengemeinschaft, die nicht in den Anwendungsbereich der Z 1 und 2*

*fällt, als Nichtunternehmer.*

*(6) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.*

*(7) Eine sonstige Leistung, die an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.*

*(8) Eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.*

...

### *Steuerbefreiungen*

#### *§ 6*

*(1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:*

...

*Z. 8 lit. g) die Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen*

### *Vorsteuerabzug*

#### *§ 12*

*(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:*

*1. a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.*

...

*(3) Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:*

*1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,*

*2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;*

*3. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die – wären sie steuerbar – steuerfrei sein würden;*

*4. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht.*

*Der Ausschluß vom Vorsteuerabzug tritt nicht ein, wenn die Umsätze*

*a) nach § 6 Abs. 1 Z 1 bis 6 oder § 23 Abs. 5 steuerfrei sind oder steuerfrei wären oder*

*b) nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis c und lit. e bis h und § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c steuerfrei sind und sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden oder*

*c) nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis c und lit. e bis h und § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c steuerfrei wären und der Leistungsempfänger keinen Wohnsitz (Sitz) im Gemeinschaftsgebiet hat.*

*Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld*

*§ 19*

*(1) Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung.*

*Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen, die in § 3a Abs. 11a genannten Leistungen sowie die Vermietung von Grundstücken) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn*

*– der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und*

*– der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist.*

*Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.*

*...*

*(2) Die Steuerschuld entsteht*

*1. für Lieferungen und sonstige Leistungen*

*a) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.*

*Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist;*

*b) in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung). Wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet (Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e), entsteht abweichend davon die Steuerschuld für vereinbarte, im Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht vereinnahmte Entgelte, mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat,*

wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist;

(Anm.: lit. c) aufgehoben durch BGBl. I Nr. 76/2011)

1a. Abweichend von Z 1 entsteht die Steuerschuld in Fällen des § 3 Abs. 3a mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Zahlung angenommen wurde.

2. für die Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 2, § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Aufwendungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 getätigt worden sind, in dem die Gegenstände für die im § 3 Abs. 2 bezeichneten Zwecke entnommen oder die Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 1a ausgeführt worden sind.

(3) In den Fällen des § 11 Abs. 12 und 14 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist.

(4) In den Fällen des § 16 Abs. 2 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Minderung des Entgeltes eingetreten ist.

(5) Für die Einfuhrumsatzsteuer gilt § 26 Abs. 1.

### 3.1.2. rechtliche Erwägungen

Eine Vermittlungsleistung ist anzunehmen, wenn jemand es für einen Auftraggeber übernimmt, einen Leistungsaustausch zwischen ihm und einem Dritten oder zwischen Dritten zustande zu bringen. Der Vermittler wird, was den vermittelten Umsatz angeht, im Namen und für Rechnung eines Dritten tätig und muss dies im Außenverhältnis zum Ausdruck bringen. Die Tätigkeit darf sich nicht auf die bloße Namhaftmachung potenzieller Vertragspartner beschränken (BFH 12.1.1989, BStBl II 339). Von einer Vermittlungsleistung kann daher nur gesprochen werden, wenn ein darüberhinausgehender konkreter Beitrag geleistet wird, um den Vertragsabschluss zustande zu bringen. Unter diesen Voraussetzungen sind die Leistungen von Subvermittlern denen von Vermittlern gleichzustellen (vgl auch EuGH 21.6.2007, C-453/05 „Ludwig“, unter Verweis auf EuGH 13.12.2001, C-235/00 „CSC“; vgl a BFH 8.9.2011, V R 42/10, sowie nunmehr VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0056). Die Ortsbestimmung der Vermittlungsleistung ist nur erforderlich, wenn die Vermittlungsleistung steuerpflichtig ist. Steuerbefreiungen bestehen insb. nach § 6 Abs. 1 Z 8 für die Vermittlung verschiedener Finanzumsätze (Ruppe/Achatz, UStG<sup>6</sup>, § 3a, Rz. 69, 70).

In Anbetracht der Sachverhaltsfeststellungen, dass keine Beratungsleistungen, sondern eine Vermittlungsleistung erbracht wurde, kann die oa. Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. g UStG 1994 angewandt werden. Daher geht keine Steuerschuld auf die Bf. als Leistungsempfängerin über. Es kommt daher weniger auf den Wortlaut der Vereinbarung und der Rechnung, als auf die dahinterstehende materielle Leistung an. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war daher eine Vermittlungsleistung anzunehmen.

## **2.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Fragen der Beweiswürdigung sind keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung, weshalb die Revision nicht zugelassen wird.

Graz, am 6. Mai 2025