



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Herbert F. Maier, 1015 Wien, Walfischgasse 5/7, vom 7. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 2. Februar 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Höhe der Abgabe beträgt: Euro 188.705,46

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde im Jahr 1979 gegründet. Der Unternehmensgegenstand umfasst die Durchführung von Treuhandgeschäften und die treuhändige Verwaltung von Vermögen aller Art unter Ausschluss jeder Tätigkeit, die aufgrund der WTBO den Wirtschaftstreuhändern vorbehalten ist; die Vermittlung von Krediten und Darlehen aller Art; die Beratung in Finanzierungsangelegenheiten insbesondere bei Investitionsvorhaben; die Beteiligung an wirtschaftlichen Unternehmungen aller Art u.a.

Streitpunkt ist, wie in der Folge im Detail dargelegt wird, die Berichtigung einer Honorarrechnung durch die Bw. gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 in Verbindung mit der, nach Ansicht der Bw., Vermittlung von unecht steuerbefreiten Umsätzen gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit g UStG 1994.

Als selbständiger Geschäftsführer der Bw. war von Beginn an Dr.G. eingesetzt. Die Gesellschaftsanteile befanden sich bis 2005 zu 83,3% in dessen Besitz (Eintragung der Änderung im Firmenbuch am 13.10.2005).

Die Bw. stellte der E.AG ihren Geschäftsführer, Dr.G., „zum Zwecke der Ausübung dessen Funktion als ein nach den aktienrechtlichen Vorschriften bestelltes Mitglied des Vorstandes“ entgeltlich zur Verfügung. In den seitens der Bw. dazu beispielhaft vorgelegten Honorarnoten aus dem Jahr 1997 wird auf einen Vertrag vom 21. Jänner 1995 verwiesen. Dem Ersuchen der Betriebsprüfung (Bp) diesen Vertrag vorzulegen, konnte die Bw. nicht Rechnung tragen, da dieser, wie sie in ihren Schreiben an die Bp vom 11. Dezember 2003 und 5. Jänner 2004 angibt, nicht mehr auffindbar gewesen sei.

Mit der der Abgabenbehörde erster Instanz vorliegenden, zwischen Dr.G. persönlich und der E.AG geschlossenen, „Vereinbarung“ vom 27. März 1997 wurde Dr.G. zum Mitglied des Vorstandes und als solches zum Vorsitzenden des Vorstandes der E.AG bestellt.

Vorerst erfolgte die Bestellung mit Beschluss des Aufsichtsrats vom 26. November 1996 mit Wirkung vom 2. Dezember 1996 bis 31. Dezember 1998. Die Verlängerung der Vertragsdauer bis 31. Dezember 1999 wurde am 7. und 9. Dezember 1998 unterfertigt.

Die Vereinbarung regelt u. a. die Details zum Bruttobezug des Dr.G., der zuzüglich Mehrwertsteuer jeweils in Teilbeträgen ausbezahlt werden sollte. Weiters ist darin festgelegt, dass mit diesem Bezug auch Leistungen des Vorstandmitgliedes abgegolten sind, welche über die für die Angestellten der Gesellschaft geltende Normalarbeitszeit hinaus erbracht werden. Auch sind in diesem Betrag alle Büroleistungen der Bw. inkludiert. (Anmerkung: Dr.G. nutzte ein Büro bei der Bw. und nicht bei seiner Vertragspartnerin der E.AG.) Spesen und Barauslagen werden gesondert in Rechnung gestellt. Zusätzlich zum laufenden Bezug war eine definierte prozentuelle Erfolgsbeteiligung auf Basis der operativen Erfolgsverbesserung – ohne Einbeziehung von u.a. im Finanzergebnis verrechneten Aufwendungen aus Sanierungsmaßnahmen oder von Einmalerträgen (z. B. aus dem Verkauf von nicht betriebsnotwendigem Anlagevermögen, Verkauf von Unternehmensanteilen) – vereinbart.

Mit einem an die Abgabenbehörde erster Instanz gerichteten Schreiben vom 29. September 2003 legte die Bw. eine Kopie der Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) für den Monat August 2003, in der eine Berichtigung gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 iHv Euro 47.593,44 (ATS 654.900,00) enthalten war, vor. Weiters lag eine Kopie der umsatzsteuerlich berichtigten Honorarnote No. 360a/03 vom 31. August 2003 an die Rechtsnachfolgerin der E.AG zur ursprünglichen Honorarnote No. 148/98 vom 23. Juli 1998 bei.

Die Bw. gab dazu an: Mit der ursprünglichen Honorarnote vom 23. Juli 1998 habe die Bw. an die vormalige E.AG ein Pauschalzusatzhonorar iHv ATS 3.274.504,00 zuzüglich 20%

Umsatzsteuer verrechnet. In der Anlage zur Honorarrechnung befinde sich ein Arbeitspapier vom 9. Juli 1998 auf dem die Ermittlung der Erfolgsbeteiligung für das Jahr 1997 dargestellt sei. Die zugrunde liegende Leistung wird darin wie folgt beschrieben: *„Die einmalige Erfolgsprämie M.-Verkauf an F. beträgt laut Gutachten des Wirtschaftsprüfers ATS 6.786.756,00 und wird bezüglich des Anteils von Herrn Dr.G. bzw. der Bw. um einen Einmalbetrag von ATS 1.250.000,00 geschmälert.“*

Die Bw., die ihren Geschäftsführer, Dr.G., der E.AG entgeltlich zur Verfügung stellte, habe somit über eine in der Person von Dr.G. erbrachte Sonderleistung mittels separater Rechnung nach Maßgabe der am 9. Juli 1998 mit dem Aufsichtsrat der E.AG getroffenen Vereinbarung abgerechnet. Die Sonderleistung habe die erfolgreiche Veräußerung der Geschäftsanteile der E.AG an der M. mit dem Sitz in Deutschland durch E.AG als Alleingesellschafterin und Verkäuferin an einen Dritten (F.) als Käuferin betroffen.

Im Rahmen einer im Jahr 2003 bei der Nachfolgegesellschaft der Rechnungsempfängerin durchgeführten Betriebsprüfung (Bp) sei der Vorsteuerabzug hinsichtlich der in der genannten Honorarnote der Bw. vom 23. Juli 1998 ausgewiesenen Umsatzsteuer iHv ATS 654.900,00 für die genannte sonstige Leistung (Sonderleistung) versagt worden.

Die Bw. verwies auf die in den UStR 2000, Rz 1735, genannte Berichtigungsmöglichkeit der Rechnung. Die Berichtigung stehe im Ermessen des Unternehmers und sei zeitlich an keine Frist gebunden. Die Wirkungen treten erst ex nunc auf.

Nach EuGH 13.12.1989, Rs C-324/87 „Genius Holding“ haben die Mitgliedstaaten zur Wahrung des zentralen Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer zu gewährleisten, dass jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden könne, wenn der Aussteller seinen guten Glauben nachweise. Die Judikatur des VwGH habe diesen Überlegungen schon zum UStG insoweit Rechnung getragen (vgl. *Ruppe*, UStG 1994, 2. Aufl. Rz 122 zu § 11, 912).

Im gegenständlichen Fall bestehe demzufolge grundsätzlich die Möglichkeit einer Berichtigung der Honorarnote der Bw. unter der Voraussetzung, dass die dieser Rechnung zugrunde liegende sonstige Leistung (Sonderleistung) nicht der Umsatzsteuerpflicht unterliege.

Unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit g UStG 1994 falle die entgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Die Befreiung erfasse auch die Vermittlung der Umsätze von Anteilen. Was unter dem Begriff der Vermittlung in diesem Zusammenhang zu verstehen sei, führe der EuGH in seinem Urteil vom 13.12.2002 (C-235/00) näher aus. Darunter sei *„eine Tätigkeit (erfasst), die von einer Mittelsperson ausgeübt wird, die nicht den Platz einer Partei eines Vertrages über das Finanzprodukt einnimmt und deren Tätigkeit sich von typischen vertraglichen Leistungen unterscheidet, die von den Parteien solcher Verträge erbracht werden. Zweck der Vermittlung ist es, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schliessen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages hat.“*

Parteien des Vertrages über die Abtretung der Geschäftsanteile seien die E.AG als Verkäuferin einerseits und die F. als Käuferin andererseits gewesen. Die Verhandlungen über diesen Abtretungsvertrag seien seitens der E.AG von deren Vorstandsmitgliedern geführt worden. Zu diesen habe Dr.G., der von der Bw. zum Zwecke der Ausübung dieser Funktion entgeltlich zur Verfügung gestellt worden sei, gezählt. Die Aufgabe des Dr.G. habe in diesem Fall darin bestanden, im Namen der E.AG auf den Abschluss des Abtretungsvertrages hinzuwirken und dessen Konditionen auszuhandeln.

Die entsprechende Dienstleistung, die der gegenständlichen Honorarnote zugrunde gelegen sei, wurde in der Person des Dr.G. von der Bw. als Mittelsperson erbracht, die darüber mittels der separaten Rechnung mit der E.AG als Leistungsempfängerin dieser sonstigen Leistung eigenständig abgerechnet habe.

Die Bw. kam im Schreiben vom 29. September 2003 zum Schluss, dass die in Rede stehende Umsatzsteuer iHv ATS 654.900,00 in der Rechnung der Bw. vom 23. Juli 1998 zu Unrecht ausgewiesen worden sei, sodass aus diesem Grund eine Rechnungsberichtigung vorzunehmen sei.

Beginnend im November 2003 fand bei der Bw. eine UVA-Prüfung für den Zeitraum 07/2003 – 09/2003 statt. Der o. a. Sachverhalt war Prüfungsgegenstand. Vor Abschluss der Prüfungshandlungen wurden der Bw. die „vorläufigen Feststellungen“ mittels Fax vom 17. Dezember 2003 zur Kenntnis gebracht. Die Bp hielt darin u. a. fest, dass es angesichts der gegenüber der E.AG vertraglich festgelegten Pflichten des Vorstandes Dr.G. nicht nachvollziehbar sei, dass er als unbeteiligter Dritter, d.h. als bloßer Vermittler, gehandelt habe. Dazu führte die Bw. in ihrer Stellungnahme vom 5. Jänner 2004 aus. Dr.G. *„handelte als Vertreter der E.AG und erbrachte im Rahmen dieser Funktion eine konkret bestimmte sonstige Leistung an die von ihm vertretene Gesellschaft, die von dieser auf der Grundlage der Zusatzvereinbarung gesondert vergütet wurde. Das Interesse der vertretenen Gesellschaft und das Interesse des Vertreters, für dessen Vertretungs- und Mittlertätigkeit im Zusammenhang mit diesem konkreten Geschäftsfall ein erfolgsabhängiges Entgelt vereinbart wurde, decken sich naturgemäß insoweit, als ein höherer Verkaufspreis ein höheres erfolgsabhängiges Sonderentgelt begründet.“*

In der Folge anerkannte die Bp die in der UVA 8/2003 aufgrund der Honorarnote No. 360a/03 vom 31. August 2003 durchgeführte Rechnungsberichtigung nicht. In der Niederschrift vom 4. Februar 2004 hielt die Bp fest, dass die von der Bw. 1998 erbrachte sonstige Leistung an die E.AG eine steuerbare Leistung darstelle und (zum Normalsteuersatz) steuerpflichtig sei. Eine Berichtigung der dafür geschuldeten Umsatzsteuer sei daher unzulässig.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat August 2003 erfolgte seitens der Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 16. April 2004 ohne Berücksichtigung der beantragten Berichtigung.

Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 wurde am 31. Jänner 2005 elektronisch eingebracht. Die Abgabenbehörde erster Instanz setzte mit **Bescheid vom 2. Februar 2005** die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 ohne Anerkennung der Rechnungsberichtigung fest. In der Begründung wurde auf das Ergebnis der UVA-Prüfung verwiesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche, rechtzeitig eingebrachte, **Berufung vom 7. Februar 2005**.

Als Begründung verwies die Bw. auf die Ausführungen in der gegen den Festsetzungsbescheid vom 16. April 2004 erhobenen Berufung vom 5. Juli 2004 sowie auf ihr Ergänzungsschreiben vom 19. August 2004 zur Stellungnahme der Bp vom 21. Juli 2004 die der gegenständlichen Berufung beigelegt waren.

Die Bw. legte den Sachverhalt wie im o.a. Schreiben vom 29. September 2003 dar. Ergänzend führte sie aus, dass nach hM die Vermittlungstätigkeit als eine selbständige Leistung des Vermittlers anzusehen sei. Die vermittelte Leistung sei dem Vermittler umsatzsteuerlich nicht zuzuordnen und stelle eine sonstige Leistung unter den allgemeinen Bedingungen dar. Sie stehe außerhalb des Einheitlichkeitsprinzips. Die Leistungen der Bw. zerfielen daher in eine umsatzsteuerpflichtige Gestellung eines Vorstandsmitgliedes und in eine unecht steuerbefreite Vermittlungsprovision für die Vermittlung der Veräußerung eines Geschäftsanteiles an einer Kapitalgesellschaft. Ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang und damit die Einheitlichkeit der Leistung werde nicht begründet, da auch ein Dritter (Makler, Agent) die Vertragsverhandlungen hätte führen können. Die Führung von Verkaufsverhandlungen sei nicht dem Vorstand vorbehalten. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass der Beteiligungskaufvertrag vom körperschaftsrechtlichen Organ (Vorstand) der E.AG abgeschlossen worden sei. Die Ansicht der Bp, dass in diesem Fall eine einheitliche Leistung vorliege, könne nicht geteilt werden.

Die Bw. beantragte daher diese Sonderleistung (Vermittlungsprovision gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994) steuerfrei zu behandeln und die Rechnungsberichtigung gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 erklärungsgemäß zu berücksichtigen.

In der Stellungnahme vom 21. Juli 2004 führte die Bp u.a. aus. Die Bw. stelle der E.AG ihren Geschäftsführer Dr.G. als Vorstand zur Verfügung. Dies ergebe sich u.a. aus der Textierung der Honorarnoten der Bw. (vom 6. Februar 1997, Nr. 007/97 und vom 1. September 1997, Nr. 047/97) an die E.AG in denen „für die Tätigkeit unseres Dr.G. als Vorstandsvorsitzender“ Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde. Den darin angeführten Vertrag

vom 21. Jänner 1995 habe die Bw. (mangels Auffindbarkeit) nicht vorlegen können. Die Bp führte weiters die Bestimmungen der zwischen Dr.G. und E.AG geschlossenen Vereinbarung vom 27. März 1997 über die Vorstandstätigkeit, den vereinbarten Bezug und die Erfolgsbeteiligung sowie deren Berechnung an.

Mit Rechnung vom 23. März 1998 habe die Bw. der E.AG ein Pauschalzusatzhonorar (Erfolgsbeteiligung für das Jahr 1997) iHv ATS 3.274.504,00 zuzüglich Umsatzsteuer verrechnet. Dabei habe es sich um die Abrechnung einer einmaligen Erfolgsprämie für die Tätigkeit des Vorstandes Dr.G. gehandelt. Anlass für die Prämie sei der durchgeführte Verkauf der Anteile an der M. GmbH gewesen.

Die Bp hielt zur Berichtigung der Honorarnote fest, dass der Argumentation der Bw., dass es sich bei dem Pauschalzusatzhonorar um ein gesondertes Entgelt für eine Vermittlungsleistung handle, nicht gefolgt werden könne. Die Bw. habe Dr.G. der E.AG als Vorstand zur Verfügung gestellt und habe damit eine einheitliche steuerpflichtige sonstige Leistung erbracht, die auch aufgrund eines einheitlichen Vertrages entlohnt worden sei. Der Auffassung der Bw., dass Dr.G. beim Verkauf der Gesellschaftsanteile sowohl als Organ (Vorstand) der E.AG als auch als Vermittler (d.h. als ein keiner der Vertragsparteien zuzurechnender Beteiligter) aufgetreten sei, könne nicht gefolgt werden. Es sei nicht nachvollziehbar, dass jemand als Vertreter einer Vertragspartei den Vertrag zwar schließen und unterschreiben, trotzdem aber als außerhalb des Leistungsaustausches stehender Dritter das Geschäft der Partei, die er ohnehin schon zivilrechtlich vertrete, auch vermitteln können soll. Woraus die Bw. ableite, dass gerade Vermittlungsleistungen außerhalb des Einheitlichkeitsprinzips stehen sollten sei nicht erkennbar. Die Rechtsmeinung der Bw. würde nämlich konsequenter Weise bedeuten, dass z.B. ein Geschäftsführungsorgan einer Kapitalgesellschaft bei jedem für die Gesellschaft abgeschlossenen Geschäft kurzfristig eine als Vermittlungsleistung gesondert zu behandelnde sonstige Leistung erbringen würde, um nach diesem umsatzsteuerlichen Intermezzo wieder zum Geschäftsführer zu werden. Die Bw. verkenne, dass Dr.G. nicht als Vermittler zwischen den Vertragsparteien sondern als Organ (Vorstand) der E.AG tätig geworden sei. In der Darstellung des Sachverhalts führe die Bw. genau diesen Umstand an, nämlich die Betrauung des Dr.G. mit den Angelegenheiten der E.AG. Festzuhalten sei überdies, dass angesichts der unter Punkt 2 der Vereinbarung vom 27. bzw. 28. März 1997 festgelegten Agenden des Dr.G. als Vorstand der E.AG (Vertretung der und Zeichnung für die Gesellschaft, Führung des Unternehmens, Verweis auf das Aktiengesetz, Veräußerung von Vermögensgegenständen etc.) die Sichtweise, er habe bei einem wichtigen von ihm selbst abgeschlossenen Geschäft der E.AG als unbeteiligter Dritter, also als bloßer Vermittler gehandelt, verfehlt sei. Richtigerweise führe die Bw. dann aus, dass „auch ein Dritter (Makler, Agent) die Verhandlungen hätte führen können“. Dies sei aber nicht der Fall gewesen. Es sei daher von

einer einheitlichen steuerpflichtigen sonstigen Leistung der Bw. an die E.AG auszugehen. Das Pauschalzusatzhonorar sei daher mit dem Normalsteuersatz zu erfassen.

Zu diesen Ausführungen nahm die Bw. mit Schreiben vom 19. August 2004 Stellung. Die Bw. betonte, dass es sich bei der in Rede stehenden Verrechnung um eine Sonderleistung der Bw. an die E.AG gehandelt habe. Die Leistung beträfe ausschließlich die Vermittlung der Veräußerung der Geschäftsanteile der E.AG an der in Deutschland ansässigen M. GmbH durch die Bw.. Die Bw., die Dr.G. der E.AG entgeltlich als Vorstand zur Verfügung stelle, habe somit über eine in der Person des Dr.G. erbrachte Sonderleistung mittels separater Rechnung abgerechnet.

Der Argumentation der Bp, dass die Bw. Dr.G. der E.AG als Vorstand zur Verfügung stelle und damit eine einheitliche steuerpflichtige sonstige Leistung erbracht habe, die auch aufgrund eines einheitlichen Vertrages entlohnt werde, könne aus mehreren Gründen nicht gefolgt werden. Einerseits verkenne die Bp, dass Dr.G. neben seiner Vorstandstätigkeit entsprechend § 79 AktG auch anderen Tätigkeiten nachgehen könne, sofern diese vom Aufsichtsrat genehmigt werden. Dementsprechend sei Dr.G. auch befugt, Rechtsgeschäfte mit der von ihm vertretenen AG abzuschließen, insoweit die Genehmigung des Aufsichtsrats vorliege und die AG durch den Aufsichtsrat vertreten werde. Folglich sei es nicht richtig, dass im Falle von Leistungen des Vorstandes immer von einer einheitlichen Leistung auszugehen sei. Weiters ergebe sich aus dem Vertrag, dass nicht nur die Leistungen des Dr.G. als Vorstandsmitglied abgerechnet werden, sondern auch etwaige Büroleistungen womit nicht einfach von einer einheitlichen Leistung ausgegangen werden könne. Darüberhinaus sei im Fall, dass die Bw. Dr.G. als Vorstand zur Verfügung stelle, nicht von einer Personalgestellung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 8 auszugehen, sondern es liege eine Weiterverrechnung einer vom Einzelunternehmer Dr.G. an die Bw. erbrachte Leistung vor.

Dr.G. sei mehrheitlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. und zähle daher nicht zum Personal. Für seine Leistungen als Geschäftsführer stelle er der Bw. Rechnungen. Die Bw. habe keinen Einfluss auf die für die Vorstandstätigkeit abgerechnete Leistung, sondern verrechne diese lediglich weiter. Es könne daher nicht von einer verrechneten Arbeitsleistung gesprochen werden, die ohne Zweifel dem Prinzip der Einheitlichkeit unterliege.

Zusätzlich ergebe sich daraus, dass die Bw. im Bezug auf die E.AG als unabhängige Dritte zu sehen sei. Damit könne die Bw. dieser gegenüber grundsätzlich als Vermittler auftreten. Die Bp verkenne in diesem Fall, dass sehr wohl von einer selbständigen Vermittlungsleistung auszugehen sei. Die Vermittlungsleistung werde durch die Bw. als unbeteiligte Dritte erbracht, womit eine selbständige Vermittlungsleistung vorliege, auch wenn diese durch Dr.G. als Person in Wahrnehmung seiner Pflichten als Geschäftsführer der Bw. erbracht worden sei. Weiters entspräche die Vorgangsweise der Bp auch nicht dem vom EuGH betonten zentralen

Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich. Die vertretene umsatzsteuerliche Behandlung führe zu einer Umsatzsteuer auf Seiten der Bw., die bei der E.AG vom Vorsteuerabzug aufgrund § 12 Abs. 3 UStG 1994 ausgeschlossen sei. Dies widerspräche eindeutig dem genannten Grundsatz. Hätte ein „eindeutiger“ Dritter die Verhandlungen geführt, wäre der Forderung dieses Grundsatzes genüge getan. Die Tatsache allein, dass Dr.G. einerseits von der Bw. als Vorstand für die E.AG gestellt werde und andererseits sonstige Leistungen als Geschäftsführer der Bw. an die E.AG erbringe, könne nicht die unterschiedliche Behandlung der Umsatzsteuer auf der Unternehmensebene rechtfertigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Sonstige Leistungen gem. **§ 3a Abs. 1 leg cit** sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Gem. **Abs. 5** bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach Maßgabe und in der Reihenfolge der folgenden Absätze.

Gem. **Abs. 9 lit a** werden die in **Abs. 10** bezeichneten sonstigen Leistungen, wenn der Empfänger Unternehmer ist, dort ausgeführt, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Gem. **Abs. 10** gehören zu den sonstigen Leistungen iSd Abs. 9 u.a.:

gem. **Z 7** – die sonstigen Leistungen der in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis h und Z 9 lit. c (Finanz- und Versicherungsumsätze) bezeichneten Art;

gem. **Z 8** – die Gestellung von Personal;

gem. **Z 11** – die Vermittlung der in Abs. 10 bezeichneten Leistungen.

Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind die Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen gem. **§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. g leg cit** unecht steuerfrei.

Hat ein Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er gem. **§ 11 Abs. 12 UStG 1994** diesen Betrag aufgrund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Fall der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 leg cit sinngemäß.

Die Bw. gibt sowohl im Zuge der Betriebsprüfung als auch im Berufungsverfahren an, dass sie ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, Dr.G., der E.AG „zum Zwecke der Ausübung dessen Funktion als ein nach den aktienrechtlichen Vorschriften bestelltes Mitglied des Vorstandes“

entgeltlich zur Verfügung stellt. Aus zwei beispielhaft vorgelegten Honorarnoten aus Februar bzw. September 1997 ist die monatliche Abrechnung der Tätigkeit als Vorstandsvorsitzender zuzüglich 20% Umsatzsteuer ersichtlich. Es wird darin auf einen Vertrag vom 21. Jänner 1995 Bezug genommen. Dem Ersuchen der Bp diesen Vertrag vorzulegen, konnte die Bw. nicht Rechnung tragen, da dieser, wie sie in ihren Schreiben an die Bp vom 11. Dezember 2003 und 5. Jänner 2004 angibt, nicht mehr auffindbar gewesen sei.

Zum Nachweis ihrer Angaben legte die Bw. jedoch Vereinbarungen vom 27./28. März 1997 sowie 7./9. Dezember 1998 zwischen der E.AG und Dr.G. bei, wodurch Dr.G. mit Beschluss des Aufsichtsrates vom 26. November 1996 mit Wirkung vom 2. Dezember 1996 bis 31. Dezember 1998 bzw. bis 31. Dezember 1999 zum Vorstandsvorsitzenden bestellt wurde. In diesen Vereinbarungen sind u. a. Details zum Bruttobezug des Vorstandes (z.B. Punkt 4. der Vereinbarung vom 27./28.3.1997) für die jeweiligen Zeiträume sowie zur Berechnung und Bemessung einer Erfolgsbeteiligung enthalten. Die Bemessung der Erfolgsbeteiligung ist demnach prozentuell von der operativen Ergebnisverbesserung des jeweiligen Geschäftsjahres mit Ausnahme von z. B. Einmalerträgen (Verkauf von nicht betriebsnotwendigem Anlagevermögen, Verkauf von Unternehmensteilen) abhängig. Die Bestellung zum Vorstandsmitglied bzw. Vorstandsvorsitzenden findet ihren Niederschlag in den Eintragungen im Firmenbuch zur E.AG. Daraus ist weiters ersichtlich, dass Dr.G. die Funktion als Vorstandsvorsitzender bereits seit 12. Dezember 1994 sowie die Einzelvertretungsbefugnis ab 8. Juli 1997 inne hatte.

Hinsichtlich der Tätigkeit des „Vorstandsmitgliedes“ ist in der Vereinbarung festgehalten, dass ihm im Rahmen des Gesamtvorstandes unter eigener Verantwortung die Führung der Holding und der Tochtergesellschaften obliegt. Grundlagen dafür sind das Aktiengesetz, die Satzung der Gesellschaft, die verbindlichen Beschlüsse des Aufsichtsrates, die Geschäftsordnung für den Vorstand und die gegenständliche Vereinbarung.

Die mit den beiden o. a. Honorarnoten verrechneten Honorare für die Vorstandstätigkeit entsprechen den Vereinbarungen.

Am 23. Juli 1998 stellte die Bw. eine Honorarnote, No. 138/98, mit folgendem Text an die E.AG.

„In der Anlage befindet sich die Kopie eines Arbeitspapiers, auf dem die Ermittlung der Erfolgsbeteiligung für das Jahr 1997 dargestellt ist. Diese wurde vom Aufsichtsrat genehmigt und es wird daher nachstehende Gewinnbeteiligung für das Jahr 1997 in Rechnung gestellt:

Pauschalzusatzhonorar von ATS 3.274.504,00

zuzüglich 20% Umsatzsteuer iHv ATS 654.900,00“.

Dem genannten Arbeitspapier, einem Aktenvermerk, ist zu entnehmen, dass in der Besprechung vom 9. Juli 1998 zwischen dem Aufsichtsratsvorsitzenden (Dr.S.), dem Aufsichtsratsvorsitzenden-Stellvertreter (Mag.Sp) und dem Vorstand (Dr.G.) der E.AG eine Vereinbarung über die Vorstandserfolgsbeteiligung 1997 sowie über eine einmalige Erfolgsprämie betreffend die Herren Dr.G. und Mag.S. getroffen wurde.

Der die Erfolgsprämie betreffende Text lautet *„Die einmalige Erfolgsprämie „M. – Verkauf“ an F. beträgt laut Gutachten des Wirtschaftsprüfers ATS 6.786.756,00 und wird bezüglich des Anteils von Dr.G. bzw. der Bw. um einen Einmalbetrag von ATS 1.250.000,00 geschmälert. Demzufolge ergibt sich ein Betrag von ATS 5.536.756,00 der sich wie folgt aufteilt:*

Mag.S.		ATS 2.262.252,00
Dr.G.	ATS 4.524.504,00 ATS 1.250.000,00	ATS 3.274.504,00 <u>ATS 5.536.756,00</u>

Aus einem weiteren, der Behörde vorliegenden, Schreiben der E.AG an Mag.Sp vom 26. März 1997 betreffend der Vorstandsverträge Dr.G. und Mag.S. geht hervor, wie der Verkauf der M.-Anteile an F. verhandelt wurde und was als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Erfolgsbeteiligung gelten sollte.

Im Zuge einer im Jahr 2003 bei der Rechtsnachfolgerin der Rechnungsempfängerin, der E.AG, durchgeführten Bp wurde die Feststellung getroffen, dass die durch die Bw. mit o. a. Honorarnote in Rechnung gestellte Leistung mit den gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 steuerfreien Umsätzen aus dem Anteilsverkauf in Verbindung steht, sodass gem. § 12 Abs. 3 die verrechnete Umsatzsteuer vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Der Abzug der Vorsteuer iHv ATS 654.900,00 wurde daher bei der Rechnungsempfängerin durch die Bp versagt. Gem. Aktenlage wurde gegen diese Feststellung kein Rechtsmittel ergriffen.

Jedoch richtete die Bw. im Gegenzug am 31. August 2003, mit Beleg Nr. 360a/03, an die SHG, die Rechtsnachfolgerin der früheren Rechnungsempfängerin, eine „Berichtigung der Honorarnote vom 23. Juli 1998“ und verrechnete damit das Pauschalhonorar ohne Umsatzsteuer. Der Text dieser Berichtigungsnote lautet (bis auf den Hinweis auf die früher ausgewiesene Umsatzsteuer) gleich wie die ursprüngliche Honorarnote aus 1998 und verweist somit wieder auf das Arbeitspapier vom 9. Juli 1998.

Die Bw. meldete die Berichtigung der Umsatzsteuer iHv ATS 654.900, -- (Euro 47.593,44) mit der Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) für das Monat August 2003.

Sowohl im Schreiben vom 29. September 2003 an die Abgabenbehörde erster Instanz als auch in der Berufungsschrift verwies die Bw. auf die grundsätzlich gem. § 11 Abs. 12

UStG 1994 bestehende Berichtigungsmöglichkeit der Rechnung sowie auf den in der zum Thema ergangenen Judikatur des EuGH betonten Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich. Demnach hätten die Mitgliedstaaten zu gewährleisten, dass jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller seinen guten Glauben nachweist.

Nach Ansicht der Bw. sei Voraussetzung für die Rechnungsberichtigung im speziellen Fall, dass die der ursprünglichen Honorarnote zugrunde liegende Leistung nicht der Umsatzsteuerpflicht unterliege. Dies sei insofern gegeben, als eine durch die Person Dr.G. erbrachte Sonderleistung, nämlich eine Vermittlungsleistung, vorläge.

In den weiteren Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz (UVA-Prüfung sowie Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2003) wurde die Rechnungsberichtigung nicht anerkannt, da die Behörde der Argumentation der Bw., dass die zugrunde liegende Leistung eine gesondert zu beurteilende Vermittlung einer unecht steuerbefreiten Katalogleistung iSd § 3a Abs. 10 Z 11 UStG 1994 darstelle, nicht gefolgt ist.

Strittig ist somit, ob die verrechnete sonstige Leistung eine gesondert zu beurteilende Vermittlungsleistung iSd Umsatzsteuerrechtes darstellt, somit die Bestimmung des § 3a Abs. 10 Z 11 iVm Z 7 UStG 1994 zum Tragen kommt und die Rechnungsberichtigung gem. § 11 Abs. 12 iVm § 16 Abs. 1 UStG 1994 zu Recht erfolgt ist.

Im Berufungsverfahren argumentiert die Bw. im Ergänzungsschreiben vom 19. August 2004 hinsichtlich der gerechtfertigten Berichtigung der Umsatzsteuer in Verbindung mit dem verrechneten Pauschalhonorar gleich wie in den vorangegangenen erstinstanzlichen Verfahren. Die dem - im Jahr 1998 - verrechneten Pauschalzusatzhonorar zugrunde liegende Leistung habe Dr.G. nicht in seiner Funktion als Vorstand der E.AG erbracht, sondern als Vertreter, d. h. als Geschäftsführer, der Bw. Die Bw. habe im speziellen Fall als Mittelsperson, d.h. als unbeteiligte Dritte, durch ihn eine selbständige Vermittlungsleistung im Zusammenhang mit dem Verkauf der Anteile der M. erbracht.

Dazu wird durch den Unabhängigen Finanzsenat grundsätzlich festgehalten. Eine Vermittlungsleistung im umsatzsteuerlichen Sinn liegt dann vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt, wobei der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig wird. Dem Außenverhältnis kommt dabei entscheidende Bedeutung zu (vgl. VwGH 31.1.2001, 97/13/0066, 0067 sowie 31.7.2002, 98/13/0223). Nach der Rechtsprechung des EuGH (13.12.2002, C-235/00) ist unter dem Begriff der Vermittlung eine Tätigkeit erfasst, die von einer Mittelsperson ausgeübt wird, die nicht den Platz einer Partei eines Vertrages über das Finanzprodukt einnimmt und

deren Tätigkeit sich von typischen vertraglichen Leistungen unterscheidet, die von den Parteien solcher Verträge erbracht werden. Zweck der Vermittlung ist es, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schliessen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages hat.

Unstrittig ist, dass die E.AG ihre Geschäftsanteile an der M. GmbH, mit Sitz in Deutschland, an F., ebenfalls mit Sitz in Deutschland verkauft hat. Parteien des Vertrages über die Abtretung der Geschäftsanteile waren die E.AG als Verkäuferin sowie F. als Käuferin. Fest steht damit auch, dass die E.AG aus diesem Verkauf unecht steuerbefreite Umsätze gem.

§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 erzielt hat und damit in Zusammenhang stehende Vorsteuerbeträge gem. § 12 Abs. 3 leg cit grundsätzlich vom Abzug auszuschließen sind.

Wie die Bw. in den an die Behörde gerichteten Schreiben angibt, wurden die Verhandlungen seitens der E.AG durch deren Vorstandsmitglieder, somit auch durch Dr.G., geführt. Die Bw. betont dabei, dass sie Dr.G. der E.AG zum Zweck der Ausübung der Funktion als Vorstandsmitglied entgeltlich zur Verfügung gestellt hat und führte in den Schreiben vom 29.9.2003 und 5.1.2004 weiter aus, dass dessen Aufgabe in diesem Fall (dem Anteilsverkauf) darin bestanden hat, im Namen der E.AG auf den Abschluss des Abtretungsvertrages hinzuwirken und dessen Konditionen auszuhandeln. Er handelte als Vertreter der E.AG und erbrachte im Rahmen dieser Funktion eine konkret bestimmte sonstige Leistung an die von ihm vertretene Gesellschaft, die von dieser auf der Grundlage der Zusatzvereinbarung gesondert vergütet wurde. Das Interesse der vertretenen Gesellschaft und das Interesse des Vertreters, für dessen Vertretungs- und Mittlertätigkeit im Zusammenhang mit diesem konkreten Geschäftsfall ein erfolgsabhängiges Entgelt vereinbart wurde, decken sich naturgemäß insoweit, als ein höherer Verkaufspreis ein höheres erfolgsabhängiges Sonderentgelt begründet.

Mit diesen Angaben, stellt die Bw. selbst dar, für wen und in welcher Funktion Dr.G. tätig geworden ist. Nämlich, dass er als Vorstandsmitglied und somit Vertreter der E.AG aufgetreten ist.

Die später im Berufungsverfahren vorgebrachten Argumente, dass Dr.G. im speziellen Fall des in Rede stehenden Anteilsverkaufs gegenüber der Verkäuferin, der E.AG, und der Käuferin, F., als Vertreter der Bw. und nicht als Vorstand der E.AG aufgetreten sei und eine eigens zu beurteilende Vermittlungsleistung erbracht habe, stehen im Widerspruch zu den vorangegangenen Angaben der Bw. und werden durch die vorliegenden Unterlagen nicht untermauert.

Sowohl in der ursprünglichen als auch in der berichtigten Honorarnote wird im Text von Vorstandserfolgsbeteiligung, einmaliger Erfolgsprämie, Gewinnbeteiligung und

Pauschal"zusatz"honorar gesprochen. Von einem „Zusatz"honorar ist üblicherweise nur dann auszugehen, wenn bereits Honorare verrechnet werden. Davon ist im Fall der Bw. durch die bestehende Verrechnung der monatlichen Honorare aus der Gestellung ihres Geschäftsführers an die E.AG auszugehen.

Auch im Schreiben des Dr.G. vom 26. März 1997 an Mag.Sp (Aufsichtsratsvorsitzenden-Stellvertreter der E.AG) wo es um die Ausfertigung der Vorstandsverträge von Mag.S. und Dr.G. geht, wird von einem F. – Anhang gesprochen, was auf einen Anhang zu den Vorstandsverträgen, nicht aber auf einen Anhang zu eventuellen, davon unabhängigen, Vermittlungsverträgen oder –leistungen schliessen lässt.

Die Bw. gibt selbst an, dass die Aufgabe des Vorstandsmitgliedes Dr.G. darin bestand auf den Abschluss des Abtretungsvertrages hinzuwirken und die Konditionen auszuhandeln. In den vorgelegten Unterlagen finden sich keine Nachweise dazu, dass Dr.G. nach außen gegenüber den späteren Vertragsparteien offensichtlich und eindeutig für die Bw. aufgetreten ist und im Sinne der behaupteten Vermittlungsleistung zur Herstellung der Rechtsbeziehungen zwischen der E.AG und der F. tätig geworden ist.

Nach der Judikatur des EuGH wird eine Vermittlungstätigkeit von einer Mittelsperson erbracht, die nicht den Platz einer Partei eines Vertrages über das Vertragsprodukt einnimmt, deren Tätigkeit sich von den typischen vertraglichen Leistungen unterscheidet und die kein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages hat.

Diese Kriterien werden durch Dr.G. insofern nicht erfüllt, als er nicht als fremder Dritter tätig wird, sondern in seiner Funktion als Vorstandsmitglied die Vertragspartei vertritt und damit weiters auch sein Eigeninteresse am Vertragsinhalt gegeben ist.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die mit Honorarnote vom 23. Juli 1998 verrechnete Leistung weder aus umsatzsteuerlicher Sicht noch unter Berücksichtigung der Judikatur des EuGH als eine von der Funktion als Vorstandsmitglied gesonderte Vermittlungsleistung zu beurteilen ist.

Wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, wurde Dr.G. auch im Zuge des Anteilsverkaufs in seiner Funktion als Vorstandsmitglied bzw. Vorstandsvorsitzender tätig. Die Vergütung resultiert daraus, dass die Bw. ihren Geschäftsführer in der Person des Dr.G. der E.AG entgeltlich für die Vorstandstätigkeit zur Verfügung stellt. Aus der in der Vereinbarung vom 27./28. März 2003 dargelegten Berechnung der Erfolgsbeteiligung an der operativen Ergebnisverbesserung sowie deren Bemessungsgrundlage geht zwar hervor, dass in diese Erfolgsbeteiligung Einmalerträge, wie z.B. aus dem Verkauf von Anlagevermögen, Unternehmensteilen, nicht einfließen. Die Verrechnung einer einmaligen Erfolgsprämie bzw.

eines Pauschalzusatzhonorars wie dies mit der berufungsgegenständlichen Honorarnote erfolgt ist, wird damit jedoch nicht ausgeschlossen.

Die erzielten Umsätze beruhen auf einer sonstigen Leistung der Bw. an die E.AG und unterliegen bei der Bw. gem. § 3a Abs. 1 UStG 1994 der Umsatzsteuer. Für eine Berichtigung gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 verbleibt im gegenständlichen Fall kein Raum.

Die Tatsache, dass das in Rede stehende gesondert verrechnete Pauschalzusatzhonorar bei der Rechnungsempfängerin konkret dem unecht steuerbefreiten Umsatz aus dem Anteilsverkauf zuordenbar ist, führt bei dieser gem. § 12 Abs. 3 UStG 1994 zum Versagen des Vorsteuerabzuges.

Dieser Umstand kann jedoch bei der Bw. zu keiner Rechnungsberichtigung iSd § 11 Abs. 12 UStG 1994 führen. Eine Rechnungsberichtigung wäre dann gerechtfertigt, wenn eine nach dem UStG nicht geschuldete Steuer gesondert ausgewiesen worden ist. Die Umsatzsteuer wurde seitens der Bw. aber aufgrund ihrer gegenüber der E.AG erbrachten steuerpflichtigen sonstigen Leistung ausgewiesen und somit nicht zu Unrecht in Rechnung gestellt.

Die seitens der Bw. behauptete Vermittlung einer steuerfreien Katalogleistung iSd § 3a Abs. 10 Z 11 UStG 1994 liegt nicht vor. Es ist somit keine Versteuerung einer steuerfreien Leistung erfolgt. Der Bw. steht daher die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung nicht zu.

Die Entscheidung über die Berufung war daher spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 26. Juni 2006