



GZ. RV/3838-W/08,
miterledigt RV/3839-W/08,
RV/3840-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 27. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 27. Februar 2003 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 2/2001, 5/2001, 10/2001, 12/2001 und 1/2002 sowie über die Berufung vom 30. Mai 2003 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2002 vom 26. Mai 2003 sowie über die Berufung vom 30. November 2005 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 6/2005 vom 22. November 2005 – wobei sämtliche Berufungen gemäß § 274 BAO als auch gegen den jeweiligen Jahresbescheid gerichtet gelten - sowie über die Berufung vom 15. März 2008 gegen die Bescheide vom 21. Februar 2008 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2005 und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2006, welche gemäß § 274 BAO als auch gegen die späteren Bescheide vom 11. April 2008 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 gerichtet gelten, **entschieden:**

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2005 und betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2005 werden als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert (der Umsatzsteuerbescheid 2003 in der Fassung vom 11. April 2008).

Den Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002 sowie Einkommensteuer 2006 wird teilweise Folge gegeben. Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002 sowie Einkommensteuer 2006 sind den als Beilage angeschlossenen

Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Unabhängige Finanzsenat hat **beschlossen**:

Die Berufung vom 15. März 2008 gilt gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen, soweit sie sich gegen den Bescheid vom 21. Februar 2008 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 richtet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Steuerberater, ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der am 18. Jänner 2001 gegründeten E. GmbH und der am 12. April 2001 gegründeten E Steuerberatung GmbH.

Nach Vornahme von Umsatzsteuersonderprüfungen erfolgte durch das Finanzamt die **Festsetzung der Umsatzsteuer für 2/2001, 5/2001, 10/2001, 12/2001, 1/2002, 12/2002 und 6/2005**. In den **Berufungen** wendete der Bw. ein, er habe gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion vom 13. November 2002, dessen Feststellungen den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt worden seien, eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Bei den freien Berufen seien die Umsätze der Ist-Besteuerung zu unterziehen, wobei für die Entstehung der Steuerschuld die Vereinnahmung der Entgelte maßgeblich sei. In den Kalendermonaten 2/2001 und 1/2002 habe er kein Entgelt vereinnahmt. Eine missbräuchliche Rechnungslegung iSd § 11 Abs. 14 UStG liege nicht vor. Zwischen seiner Einzelfirma und der E. GmbH. bestehe eine Leistungsbeziehung und seien die von der Gesellschaft in Rechnung gestellten Leistungen von dieser erbracht worden. Auch die für 12/2002 verrechnete Haftungsprovision sei von der Gesellschaft ordnungsgemäß erstellt worden. Zur Nichtanerkennung des Vorsteuerabzugs in Höhe von 30.000 € aus dem Kauf des Konsolidierungsprogramms von der E. GmbH. führte der Bw. an, dass die Abgabenbehörde die Nichterbringung einer Leistung nicht nachgewiesen habe. Die Fremdüblichkeit des Kaufpreises sei durch den seinerzeitigen Erwerbspreis und den Vergleich mit Anbotspreisen von Konsolidierungssoftware dokumentiert. Die Rechnungsanschrift sei auf der Eingangsrechnung ersichtlich.

Die Berufungen wurden mit **Berufungsvorentscheidung** vom 5. Juni 2007 unter Bezugnahme auf eine Berufungsentscheidung vom 8. Mai 2007 abgewiesen. Der Bw. beantragte mit Schreiben vom 30. Juni 2007 die **Vorlage** der Berufungen an die zweite Instanz mit folgender Begründung:

Die E. GmbH habe das Konsolidierungsprogramm im Februar 2001 und in der Folge vom Bw. erworben. Die Veräußerung sei im Juni 2005 rückabgewickelt worden, nachdem im März 2004 die angefallenen Kosten in Form einer Kaufpreisminderung in Rechnung gestellt worden seien. Das Konsolidierungsprogramm sei im Februar 2001 bereits zur Erstellung von drei Konzernabschlüssen einer GmbH verwendet gewesen.

Eine Vorschreibung der Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG unter gleichzeitigem Ausschluss des Vorsteuerabzugs beim Rechnungsempfänger wegen fehlender Leistung stelle einen Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dar und sei verfassungsrechtlich problematisch. Auch sei dem System der Ist-Versteuerung gemäß § 17 UStG eine Umsatzsteuer aufgrund der Rechnungslegung fremd. Erfülle eine Rechnung nicht alle Grundsätze gemäß § 12 UStG könne eine Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung nicht Platz greifen. Durch die Kumulierung von nicht abzugsfähiger Vorsteuer und vorgeschriebener Umsatzsteuer sei beiden Unternehmen eine finanzielle Gesamtbelastung von fast 100.000 € entstanden.

Es gebe Zeugen, die den Übergang des Werkvertrages mit der S-GmbH auf die E. GmbH bestätigen können. Seine Gesellschaft habe in der Folge das Konsolidierungsprogramm in einen verkaufsfähigen Zustand gebracht und in einer Fachzeitschrift beworben. Die Behauptungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 2006 seien für den Bw. nicht nachvollziehbar und erweisen sich als Irrtum. Der Berufung sei daher stattzugeben.

In einem Bericht vom 7. Februar 2008 über eine **abgabenbehördliche Prüfung der Umsatz- und Einkommensteuer 2001 bis 2006** ist folgendes festgehalten:

Tz 1 Konsolidierungsprogramm:

Im Zuge zweier Umsatzsteuersonderprüfungen bei der E. GmbH sei festgestellt worden, dass die Verrechnung eines Konsolidierungsprogramms an die E. GmbH. durch den Bw. und der damit verbundene Vorsteuerabzug weder formell noch inhaltlich gerechtfertigt gewesen sei. Der Vorsteuerabzug sei daher verweigert worden. Die gegen die entsprechenden Bescheide eingebrachten Rechtsmittel seien sowohl mit Berufungsentscheidung vom 13. November 2002 als auch mit Entscheidung des VwGH vom 20. Dezember 2006 als unbegründet abgewiesen worden. In der Berufungsentscheidung sei weiters darauf verwiesen worden, dass die von der E. GmbH. an die S. Industrieholding GmbH. verrechneten Leistungen tatsächlich vom Bw. in seinem Einzelunternehmen erbracht worden seien und daher diesem zuzurechnen seien. Darüber hinaus schulde laut Berufungsentscheidung der Bw. die von ihm in den Rechnungen an die E. GmbH. zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs 14 UStG.

Im Zuge einer weiteren Umsatzsteuersonderprüfung für 3/2004 und 6/2005 sei der Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit der von der E. GmbH. an den Bw. verrechneten Kaufpreisminderung des Konsolidierungsprogramms verweigert worden. Diese Vorgangsweise sei auch mit Berufungsentscheidung vom 8. Mai 2007 bestätigt worden.

Die Steuererklärungen 2001 – 2006 seien unter Annahme positiver Entscheidungen der Oberbehörden erstellt worden, sämtliche Berufungen bzw Beschwerden seien aber abgewiesen worden. Im Zuge der Betriebsprüfung habe es keine neuen Erkenntnisse bezüglich der Verrechnung des Konsolidierungsprogramms gegeben. In Umsetzung der Entscheidungen der Oberbehörden seien die Steuererklärungen des Bw. entsprechend berichtigt worden. Sämtliche Verrechnungen in Zusammenhang mit dem Konsolidierungsprogramm seien von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden.

Tz 2 Berichtigungen iZm dem Konsolidierungsprogramm:

a Vorsteuerkürzung bezüglich der Kaufpreisminderung für das Konsolidierungsprogramm (10.000 € im Jahr 2004, 30.000 € im Jahr 2005)

b Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG: Die in der Verrechnung der 1., 2. und 3. Tranche des Konsolidierungsprogramms ausgewiesene Umsatzsteuer werde aufgrund der Rechnungslegung vorgeschrieben. Die Umsätze 2001 seien daher um 72.672,83 € und die Umsätze 2002 um 147.672,83 € zu erhöhen.

c Bei der Gewinnermittlung sei der Aufwand (12.500 € im Jahr 2004, 62.500 € im Jahr 2005, 50.000 € im Jahr 2006) im Zusammenhang mit der Abschreibung des Konsolidierungsprogramms nicht anzuerkennen.

Tz 3 Die von der E. GmbH. an die S. GmbH verrechneten Leistungen (262.530 ATS) seien im Jahr 2001 dem Einzelunternehmen des Bw. zuzurechnen.

Tz 4 Finanzanalyse und Haftungsprovision

Die E. GmbH. habe 2002 an den Bw. eine Haftungsprovision von netto 8.333,33 € und 2003 eine Finanzanalyse von netto 5.000 € verrechnet. Da der Bw. für die Verrechnungen keinen inhaltlichen Grund nachweisen habe können, seien sie nicht anzuerkennen. Die Vorsteuer sei 2002 um 1.666,67 € und 2003 um 1.000 € zu kürzen. Auch ertragsteuerlich seien die Aufwendungen Fremdleistungen im Jahr 2002 um 8.333,33 € und im Jahr 2003 um 5.000 € zu kürzen.

Tz 5 Teilwertabschreibung

Im Jahr 2001 habe der Bw. eine Teilwertabschreibung der Beteiligungen an der E. GmbH. und an der E Steuerberatung GmbH. in Höhe von 35.000 € (481.610,50 ATS) vorgenommen. Da

eine Teilwertabschreibung bei einem § 4 Abs. 3 - Ermittler nicht möglich sei, werde dieser Aufwand nicht anerkannt.

Zusammengefasst erfolgten durch den Betriebsprüfer folgende Zurechnungen (+) bzw Kürzungen (-):

Tz	USt	2001 ATS	2002 €	2003 €	2004 €	2005 €	2006 €
2b	Umsätze	+1.000.000	+147.672,83				
3	Umsätze	+262.530					
2a	VSt				-10.000	-30.000	
4	VSt		-1.666,67	-1.000			
Tz	ESt	2001	2002	2003	2004	2005	2006
2c	Einkünfte				+12.500	+62.500	+50.000
3	Einkünfte	+262.530					
4	Einkünfte		+8.333,33	+5.000			
5	Einkünfte	+481.610,50					

Das Finanzamt folgte mit den **Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2001 bis 2006** vom 21. Februar 2008 bzw. 11. April 2008 den Feststellungen des Betriebsprüfers.

Der Bw. brachte mit Schreiben vom 15. März 2008 bzw. 22. April 2008 gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2006 **Berufungen** ein und beantragte, die genannten Bescheide erklärungsgemäß festzusetzen und bei der Umsatzsteuer 2001 bis 2003 die bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer zu berücksichtigen. Die Berufung wird, bezogen auf die einzelnen Textziffern des Bp-Berichts, wie folgt begründet:

Tz 1: Der Betriebsprüfungsbericht verweise auf die Berufungsentscheidung der FLD vom 13. November 2002 und das Erkenntnis des VwGH vom 20. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer 1/2002 der E. GmbH. Der VwGH habe die Versagung des Vorsteuerabzuges damit begründet, dass die Software nicht existiert habe. Inzwischen sei im finanzstrafgerichtlichen Verfahren festgestellt worden, dass die Konsolidierungssoftware im Prüfungszeitpunkt vorhanden gewesen sei (Erkenntnis des Spruchsenates vom 6. März 2008). Eine Zeugin habe bestätigt, dass das Programm existiert habe und für den Jahresabschluss dreier Konzernabschlüsse zum Einsatz gekommen sei. Die Eigentümerschaft des Mag. K. habe sich erwiesen und die E. GmbH. habe tatsächlich an die S GmbH eine Leistung erbracht. Der

Tag der Lieferung und Leistung sei mit Rechnungslegung erfolgt, für die Übergabe einer Diskette sei kein Leistungszeitraum zu identifizieren.

Eine Bewertung des Konsolidierungsprogramms sei bei der Umsatzsteuersonderprüfung nicht möglich gewesen, da wegen der Verschwiegenheitspflicht nur Teile offen gelegt worden seien. Die Veranlagung der Jahre 2001 bis 2006 sei unter Vorlage der Ausdrücke des Konsolidierungsprogramms, der Arbeitsunterlagen der S GmbH, der Inserate zur Bewerbung des Konsolidierungsprogramms und der Programmbeschreibung erfolgt. Dem Finanzamt seien damit nun wesentlich mehr Informationen zur Verfügung gestanden. Es sei daher die Geschäftsbeziehung zwischen der Einzelfirma und der E. GmbH. steuerlich anzuerkennen.

Da kein Missbrauch, sondern eine gutgläubige Rechnungsausstellung vorliege, sei auch die Anwendung des § 11 Abs. 14 UStG nicht möglich. § 11 Abs. 14 UStG sei verfassungs- und gemeinschaftsrechtlich bedenklich und widerspreche der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Versagung des Vorsteuerabzugs beim Einzelunternehmer und Anwendung des § 11 Abs. 14 UStG bei der E. GmbH. beeinträchtige die wirtschaftliche Überlebensfähigkeit durch die Steuerbelastung massiv. Geschäftsfälle zwischen Ist- und Sollversteuerten seien üblich und können diese die Rechtmäßigkeit der Geschäftsbeziehung zwischen der E. GmbH. und der Einzelfirma nicht beeinträchtigen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 3/2004 und 6/2005 werde auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 8. Mai 2007 verwiesen. Gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 3/2004 sei im Übrigen eine Beschwerde beim VwGH anhängig. Gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen 2, 5, 10 und 12/2001 sowie 1 und 12/2002 und 6/2005 sei am 30. Juni 2007 Berufung erhoben worden.

Tz 2: Der Betriebsprüfer habe die Umsätze des Einzelunternehmens gemäß § 11 Abs. 14 UStG um 72.673,83 € (2001) und 147.672,83 € (2002) erhöht. Bei der E. GmbH. habe er die für das Konsolidierungsprogramm in Rechnung gestellte Vorsteuer von insgesamt 44.069,13 € für 2002 und 2003 nicht anerkannt. Diese Umsatzsteuer stelle damit für den Steuerpflichtigen einen Kostenfaktor und eine Doppelbelastung dar. § 11 Abs. 14 UStG sei ein Straftatbestand, der die Korrespondenz zwischen Steuerschuld und Vorsteuerabzug störe. Der Bw. habe die Geschäftsbeziehung zur Gesellschaft im guten Glauben und unter Zugrundelegung der gesetzlichen Rahmenbedingungen des § 17 Abs. 1 UStG mit einer Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten aufgenommen. § 11 Abs. 14 UStG sei verfassungs- und gemeinschaftsrechtlich bedenklich, weil er den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer durchbreche.

Die E. GmbH. sei zur Erzielung von Vorteilen aus der beschränkten Haftung im Vergleich zu einem Einzelunternehmen gegründet worden. Ziel sei die Vermarktung (Bewerbung) des

Konsolidierungsprogramms und/oder dessen Verwendung zur Erstellung von Konzernabschlüssen gewesen. Die Bewertung habe sich am Kreis der potenziellen Abnehmer, dem erzielbaren Einzelverkaufspreis bzw. Lizenzgebühren (bei Verkauf), an der Zahl der zu erstellenden Konzernabschlüsse und der Anzahl der Konzerngeschäftsjahre orientiert. Er sei von fünf potentiellen Abnehmern bzw. zehn Konzernabschlüssen ausgegangen. Aus der Korrespondenz mit potentiellen Abnehmern, der Programmbeschreibung und den Arbeitsunterlagen der S GmbH sei ersichtlich, dass zum Veräußerungszeitpunkt ein funktionsfähiges Konsolidierungsprogramm bestanden habe. Die Rechnungslegung sei daher in gutem Glauben erfolgt.

Für die Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern seien die Herstellungskosten heranzuziehen. Für die Erstellung der Konsolidierungssoftware seien in den Jahren 1998 bis 2000 mindestens 2000 Stunden aufgewendet worden, was bei einem Stundensatz von 110 € Anschaffungskosten von 220.000 € ergebe.

Bei freiberuflichen Steuerberatern sei die Versteuerung der Umsätze nach vereinnahmten Entgelten anzuwenden. Bei der E. GmbH. sei die Vorsteuer nach vereinbarten Entgelten abgezogen worden. Den Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung folgend sei die Laufzeit der Vereinnahmung des Kaufpreises auf das fremdübliche Ausmaß von fünf Jahren reduziert worden. Als absehbar geworden sei, dass die Finanzierung der E. GmbH. fehlgeschlagen sei und die Kapazitäten der E. GmbH. eine Realisierung nicht zulassen, seien die bisherigen Aufwendungen der E. GmbH. in Form einer Kaufpreisminderung vergütet worden (3/2004 – VwGH-Verfahren anhängig) und habe das Konsolidierungsprogramm der Einzelunternehmer erworben (6/2005 - Berufung). Da bereits Anfang 2001 ein Konsolidierungsprogramm vorgelegen sei, berechtigen die beiden Rechnungen zum Vorsteuerabzug.

Ein Konsolidierungsprogramm bestehe aus Hardware (Speicher- und Sicherungsmedien) und aus Software. Letzteres sei in diesem Fall ein auf Microsoft Excel basierendes Konsolidierungsmodell zur Erstellung beliebig vieler Konzernabschlüsse nach dem österreichischen Handelsgesetzbuch. Eine Anpassung auf IAS-Abschlüsse sei unschwer möglich. Bei der S GmbH seien bis zu 50 Tochtergesellschaften einbezogen worden. Es handle sich um ein überwiegend immaterielles Wirtschaftsgut mit einer kontinuierlichen Abnutzung. Die Abschreibung des Konsolidierungsprogramms sei auf eine Nutzungsdauer von vier bzw. drei Jahren erfolgt. Für die Nichtanerkennung der Abschreibung sei dem Betriebsprüfungsbericht mit Ausnahme der Nichtanerkennung des Erwerbsvorgangs keine Begründung zu entnehmen. Im Übrigen sei die Erfolgsänderung 2006 inhaltlich um 12.500 € zu hoch angesetzt worden (siehe Zuschreibung) und müsste 37.500 € betragen.

Tz 3 Erlöse 2001:

Die Berufungsentscheidung vom 13. November 2002 gehe davon aus, dass ein Konsolidierungsprogramm gar nicht vorgelegen sei, das die E. GmbH. in Stande versetzt hätte, die Leistungen an die S GmbH zu erbringen. Durch die Änderung des Werkvertrages und die Akzeptierung der Rechnungen der E. GmbH. habe die S GmbH nach außen hin dokumentiert, dass die Konzernbilanz durch den Unterbevollmächtigten erstellt worden sei. Auch die Unternehmerstellung der E. GmbH. sei dadurch klargestellt. Deren Berufsberechtigung könne keine steuerlichen Konsequenzen nach sich ziehen. Die E. GmbH. sei daher 2001 Eigentümerin des vom Bw. entwickelten Konsolidierungsprogramms, habe den Konzernabschluss 2000 der S GmbH erstellt und die Leistungen der S GmbH verrechnet. Eine Zuordnung der Leistungen an den Bw. sei daher entbehrlich.

Tz 4 Haftungsprovision und Finanzanalyse:

Die E. GmbH. habe die Haftung für die Vermarktung und den Einsatz des Konsolidierungsprogramms übernommen, dies sei 2002 verrechnet worden. Was die von der E. GmbH. im Jahr 2003 erstellte Finanzanalyse betreffe, sei mit dem genannten Betrag die Beurteilung der Verkaufsbedingungen für die Gesellschaften abgegolten worden.

Tz 5 Teilwertabschreibung

Da sich herausgestellt habe, dass die Ziele seiner Gesellschaften nicht oder nur teilweise erreichbar seien und die Finanzierung durch fremde Eigenkapital- und Fremdkapitalgeber nicht realisierbar sei, habe der Bw. eine Abschreibung in Höhe der Anschaffungskosten vorgenommen. Beide Gesellschaften seien notwendiges Betriebsvermögen der Einzelfirma. Die Unzulässigkeit von Teilwertabschreibungen im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sei eine verfassungsmäßig bedenkliche Benachteiligung.

Veranlagungsbescheide

Die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 seien ohne Berücksichtigung der Umsatzsteuervorauszahlungen ergangen. Diese seien mit 40.920,83 € (2001), 43.530,81 € (2002) und 14.922,28 € (2003) anzusetzen.

Selbst bei ablehnender Berufungsentscheidung seien die Einkünfte wie erwähnt um 12.500 € zu vermindern.

In einem **ergänzenden Schreiben** vom 25. März 2008 führte der Bw. aus, dass laut Betriebsprüfungsbericht die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 14 UStG vorgeschrieben werde. Die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung sei jedoch in § 11 Abs. 12

UStG geregelt, § 11 Abs. 14 UStG regle die missbräuchlich Rechnungslegung. Die Umsatzsteuer in den Bescheiden 2001 und 2002 sei gemäß § 1 UStG vorgeschrieben worden. Für die Erhöhung der Umsätze gemäß § 1 UStG fehle daher jegliche Begründung.

Mit **berichtigenden Umsatzsteuerbescheiden** für die Jahre **2001 bis 2003** wurde dem Begehren des Bw. hinsichtlich der Berücksichtigung der Umsatzsteuervorauszahlungen Rechnung getragen, im übrigen blieben die Bescheide unverändert. In der **Berufung** gegen die neuen Umsatzsteuerbescheide wiederholte der Bw. im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahrensrecht

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist vorweg anzumerken, dass die angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide durch die Erlassung der Jahresbescheide außer Kraft getreten sind (*Ritz*, BAO-Kommentar, § 273 Tz 14). Die gegen die Vorauszahlungsbescheide gerichteten unerledigten Berufungen gelten gemäß [§ 274 BAO](#) als auch gegen die Umsatzsteuerveranlagungsbescheide gerichtet.

Die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 vom 21. Februar 2008 wurden gemäß § 299 BAO mit Bescheiden vom 11. April 2008 insofern berichtigt, als eine Berücksichtigung der Umsatzsteuervorauszahlungen erfolgte. Dem Berufungsbegehren wurde damit teilweise Rechnung getragen. Die Berufung vom 15. März 2008 gilt gemäß § 274 BAO als auch gegen die späteren Umsatzsteuerbescheide vom 11. April 2008 gerichtet. Die Berufung vom 22. April 2008 gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide ist als ergänzender Schriftsatz anzusehen (*Ritz*, BAO, § 274 Tz 12).

Soweit sich die Berufung auf den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 21. Februar 2008 bezieht, ist darauf zu verweisen, dass dem Auftrag der Abgabenbehörde vom 28. Juli 2011, die Mängel der Berufung zu beheben, innerhalb der gesetzten Frist durch den Bw. nicht entsprochen wurde. Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2006 gilt daher gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) als zurückgenommen.

Konsolidierungsprogramm

Der Bw. ist Geschäftsführer und Alleingesellschafter der am 18. Jänner 2001 für den Geschäftszweig Betriebsorganisation errichteten E. GmbH sowie der der am 12. April 2001 errichteten E Steuerberatung GmbH. Strittig sind die vom Bw. steuerlich geltend gemachten Vorgänge in Zusammenhang mit einem Konsolidierungsprogramm.

Der Verkauf eines Konsolidierungsprogramms an die E. GmbH durch den Bw. Mag. K. war bereits Gegenstand einiger abgabenbehördlicher Prüfungen, Rechtsmittelentscheidungen und Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 20.12.2006, [2003/13/0003](#), VwGH 28.10.2009, [2007/15/0159](#), VwGH 10.5.2010, [2009/16/0147](#)), auf welche verwiesen wird. In sämtlichen Verfahren wurde davon ausgegangen, dass das in Rede stehende Softwareprogramm niemals existiert hat. Über den angeblichen Verkauf des Konsolidierungsprogramms legte Mag. K. eine Rechnung vom 1. Februar 2001 (1. Tranche) über 1.000.000 ATS plus 20% USt, eine Rechnung vom 15. Jänner 2002 (2. Tranche) über 1.000.000 ATS plus 20% USt und eine Rechnung vom 15. Dezember 2002 (3. Tranche) über 75.000 € plus 20% USt. Mit Erkenntnis des Spruchsenats vom 6. März 2008 wurde der Bw. der Abgabenhinterziehung für schuldig erkannt, da er als Geschäftsführer der E. GmbH mit diesen Rechnungen zu Unrecht vorsätzlich Vorsteuerbeträge für 2/2001, 1/2002 und 12/2002 beantragt habe. Im Erkenntnis (VwGH 10.5.2010, 2009/16/0147) über die Beschwerde des Bw. gegen die diesbezügliche Berufungsentscheidung des UFS (FSRV/0068-W/08) bestätigte der Verwaltungsgerichtshof die Feststellungen der Berufungsbehörde über das Konsolidierungsprogramm, die im Erkenntnis wie folgt wiedergegeben werden:

„Daher komme die belangte Behörde zum Schluss, dass ein marktfähiges Konsolidierungsprogramm niemals vorhanden gewesen sei, sondern vielmehr die im Rahmen der Beratungstätigkeit bei den Konzernabschlüssen der S. Holding GesmbH angefertigten und mit Formeln und Verknüpfungen unterlegten Excel-Dateien als solches bezeichnet und zum Zwecke der Erlangung von steuerlichen Vorteilen vom Beschwerdeführer an die von ihm beherrschte E. GesmbH verkauft worden seien. Es habe daher im Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bestenfalls die Absicht des Beschwerdeführers zur Entwicklung eines solchen Programms auf Basis seiner im Rahmen der Beratungstätigkeit erworbenen Konsolidierungskennntnisse, keinesfalls jedoch bereits ein für andere Konzerne anwendbares Programm bestanden. Als Indiz dazu werte die belangte Behörde auch die Tatsache und den Umstand, dass das verrechnete Konsolidierungsprogramm nach eigener Aussage des Beschwerdeführers kein einziges Mal habe weiterverkauft werden können. Aus dem Umstand einer Bewerbung eines solchen Programms könne nicht auf die tatsächliche Existenz des in Rede stehenden Programms geschlossen werden. Diese Feststellungen gingen auch mit der Aussage der Zeugin Mag. B.S. (Controllerin der S. Holding GesmbH) im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 6. März 2008 konform, im Zuge derer die Zeugin zu Protokoll gegeben habe, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Steuerberatertätigkeit mittels der von ihm erstellten Excel-Sheets die Bilanzen der Konzernfirmen zusammengefasst habe, wobei es sich um eigens für den auftraggebenden Konzern adaptierte Microsoft Excel-Tabellen gehandelt habe.“

Schon in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 13. November 2002, RV/396-17/13/2002, betreffend Umsatzsteuer 1/2002 der E. GmbH wurde dargelegt, dass die gegenständlichen Excel-Dateien ein vom Bw. im Zuge seiner Beratungstätigkeit verwendetes Werkzeug zur Bearbeitung des Konzernabschlusses der S. Industrieholding GmbH samt den acht Teilkonzernabschlüssen darstellen, nicht aber ein standardisiertes Softwarepaket, das sich für einen Verkauf (Lizenzvergabe) an andere Konzerne eignen würde.

Aber auch in der Folge kam es nicht zu einem marktfähigen Konsolidierungsprogramm, räumte doch der Bw. in der mündlichen Verhandlung am 12. Mai 2009 im Berufungsverfahren FSRV/0068-W/08 ein, dass weitere Entwicklungsschritte ab dem Jahr 2001 nicht mehr stattgefunden haben.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Berufungsentscheidung (UFS 8.5.2007, RV/0307-W/06) betreffend den Bw. Mag. K., in der über die Umsatzsteuerfestsetzung 03/2004 abgesprochen wurde, zu verweisen. Der UFS kam in diesem Verfahren zum Ergebnis, dass der von der E. GmbH. ausgestellten Rechnung vom 1. März 2004 betreffend Kaufpreisminderung keine Leistung der Gesellschaft zu Grunde liegt. Im folgenden höchstgerichtlichen Verfahren (VwGH 28.10.2009, [2007/15/0159](#)) teilte der Verwaltungsgerichtshof die vom UFS vertretene Ansicht, dass der von Mag. K. geltend gemachte Vorsteuerabzug mangels Verkaufs des Konsolidierungsprogramms und mangels Darstellung einer Leistung der E. GmbH. nicht rechtens sei. Wenn der Bw. nunmehr in der Berufung erwähnt, mit der Kaufpreisminderung seien Aufwendungen der E. GmbH. vergütet worden, so ist dieses nicht näher ausgeführte Vorbringen ungeeignet, zu einer geänderten Sachverhaltsfeststellung zu gelangen, da mit dieser vagen Äußerung keine konkrete Leistung der Gesellschaft an Mag. K. dargelegt wird.

Zum Einwand des Bw., im finanzstrafrechtlichen Verfahren sei das Vorhandensein der Konsolidierungssoftware festgestellt worden, ist zu entgegnen, dass diese Behauptung in Hinblick auf den oben wiedergegebenen Inhalt der Berufungsentscheidung im Finanzstrafverfahren (FSRV/0068-W/08) aktenwidrig ist. Auch das Vorbringen des Bw., im Rahmen des Veranlagungsverfahrens seien nunmehr neue Beweismittel zu berücksichtigen (Ausdrucke des Konsolidierungsprogramms, Arbeitsunterlagen der S GmbH, Inserate zur Bewerbung des Konsolidierungsprogramms und Programmbeschreibung), kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, wurden doch die genannten Unterlagen in die Beweiswürdigung der genannten Berufungsentscheidung – die keinen Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes begegnete - bereits einbezogen.

Das Finanzamt ist daher im Recht, wenn es sämtliche Vorgänge im Zusammenhang mit dem Konsolidierungsprogramm sowohl im Bereich der Umsatzsteuer als auch im ertragsteuerlichen Bereich nicht anerkannt hat. Es handelt sich um folgende Rechnungen:

Übertragung des Konsolidierungsprogramms an die E. GmbH.:

Rechnung vom 1. Februar 2001 über 1.000.000 ATS (72.672,83 €) plus 20% USt,

Rechnung vom 15. Jänner 2002 über 1.000.000 ATS (72.672,83 €) plus 20% USt

Rechnung vom 15. Dezember 2002 über 75.000 € plus 20% USt

Kaufpreisminderung und Rückabwicklung des Kaufvertrages:

Rechnung vom 1. März 2004 an Mag. K. über 50.000 € plus 20% USt

Rechnung vom 30. Juni 2005 an Mag. K. über 150.000 € plus 20% USt

Des Weiteren hat das Finanzamt die als Aufwand geltend gemachte Abschreibung des Konsolidierungsprogramms in den Jahren 2004 – 2006 nicht anerkannt und die Einkünfte des Bw. im Jahr 2004 um 12.500 €, im Jahr 2005 um 62.500 € und im Jahr 2006 um 50.000 € erhöht. Der Bw. wendete dazu ein, die Erfolgsänderung im Jahr 2006 müsse – folgt man der Rechtsansicht des Finanzamtes - richtigerweise 37.500 € betragen.

Eine Überprüfung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ergab, dass diesem Einwand Berechtigung zukommt. Laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. Anlagenverzeichnis für 2006 brachte der Bw. iZm dem Konsolidierungsprogramm einerseits AfA von 50.000 € in Abzug und nahm andererseits eine Zuschreibung von 12.500 € vor. Bei Nichtanerkennung des Konsolidierungsprogramms wirkt sich somit im Jahr 2006 letztlich nicht ein Betrag von 50.000 €, sondern lediglich ein Betrag von 37.500 € Gewinn erhöhend aus. Das Finanzamt schloss sich in einer Stellungnahme vom 10. August 2011 dieser Ansicht an.

Der Berufung war daher in diesem Punkt bezüglich Einkommensteuer 2006 teilweise Folge zu geben, im Übrigen abzuweisen.

Berechnung Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2006:

Einkünfte lt. Bp	65.735,24
	-12.500,00
Einkünfte lt. Berufungsentscheidung	53.235,24

Erlöse in Zusammenhang mit der S. Industrieholding GmbH im Jahr 2001

Betreffend den Konzernabschluss hat die E. GmbH folgende Rechnungen an die S. Industrieholding GmbH bzw. die W. GmbH gelegt:

25.10.2001 127.968 ATS (9.299,80 €) plus 20% USt

15.05.2001 45.980 ATS (3.341,50 €) plus 20% USt

25.10.2001 85.312 ATS (6.199,86 €) plus 20% USt

15.12.2001 3.270 € plus 20% USt

In der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 13. November 2002 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 1/2002 der E. GmbH wird dazu folgender Sachverhalt festgestellt:

„Nicht die Bw. [E. GmbH], sondern Mag. K. hat diejenigen Leistungen an die S. Industrieholding GmbH und W. GmbH erbracht, die die Bw. an die S. Industrieholding GmbH und W. GmbH fakturiert hat. Dies ist aus dem von Mag. K. mit der S. Industrieholding GmbH mittels Angebot vom 10. September 2000, Gegenangebot vom 12. Dezember 2000 und dessen Annahme vom 15. Dezember 2000 abgeschlossenen Vertrag zu schließen. Vertragspartner der S. Industrieholding GmbH ist Mag. K. persönlich. Die Klausel ‚Der Auftragnehmer ist berechtigt das Honorar durch Unterbevollmächtigung zu verrechnen‘ belegt, dass über die Bw. nur die Fakturierung, nicht aber die Leistungserbringung gelaufen ist. Ein zivilrechtlich wirksamer Übergang der Auftragnehmerstellung von Mag. K. an die Bw. ist nicht erfolgt. Dazu wäre die Zustimmung der Auftraggeberin nötig gewesen. Eine solche Zustimmung ist aber nicht zu erkennen; jedenfalls ist die bloße Zustimmung, dass das Honorar ‚durch Unterbevollmächtigte‘ verrechnet werden könne, keine Zustimmung zur Übertragung der gesamten Auftragnehmerstellung mit allen Rechten und Pflichten an die Bw.“

Der Bp-Bericht, auf dem die im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Bescheide beruhen, bezieht sich auf diese Feststellungen, welche nachvollziehbar sind und unwiderlegt blieben. In den Sachverhalt fügt sich auch die Aussage der Zeugin (ehemalige Mitarbeiterin der S. Industrieholding GmbH.) in der mündlichen Verhandlung des Spruchsenats am 22. Jänner 2007, die erläuterte, dass Mag. K. in der Zeit von 1998 – 2001 bei der Erstellung der Konzernbilanz mitgearbeitet habe. *„Zu Beginn seiner Tätigkeit für die S. Industrieholding GmbH trat Mag. K. als Einzelperson in Erscheinung. ... Dass später die Fa. E. GmbH gegründet wurde, hat uns nicht weiter interessiert. Es ist uns nur aufgefallen, dass eine solche GmbH existieren müsse, da die Rechnungen plötzlich von der Fa. E. GmbH ausgestellt waren.“*

Dem Bw. kann hingegen nicht gefolgt werden, wenn er einwendet, die S GmbH (in der Berufung als S. GmbH bezeichnet) habe durch die Akzeptierung der von der Fa. E. GmbH ausgestellten Rechnungen nach außen hin dokumentiert, dass die Konzernbilanz durch die Gesellschaft erstellt worden sei. Eine Zustimmung der S. GmbH zu einer Übertragung des Auftrags auf die Fa. E. GmbH ist bei vorliegender Sachlage nicht erkennbar. Der Bw. konnte die bisherigen Feststellungen der Abgabenbehörde nicht entkräften, sodass davon ausgegangen werden muss, dass nicht die Fa. E. GmbH, sondern Mag. K. als Einzelunternehmer die Leistungen an die S. Holding GmbH erbracht hat. Die Umsätze und die Einkünfte des Bw. wurden daher vom Finanzamt zu Recht – gleichzeitig mit der

entsprechenden Kürzung bei der Fa. E. GmbH - um die genannten Nettobeträge im Jahr 2001 erhöht.

Die Berufung war in diesem Punkt abzuweisen.

Haftungsprovision und Finanzanalyse

Die E. GmbH verrechnete an den Bw. am 15. Dezember 2002 eine Haftungsprovision für 2001 und 2002 von 8.333,33 € plus 20% USt. Für eine Finanzierungsanalyse stellte die E. GmbH am 30. Juni 2003 dem Bw. 5.000 € plus 20% USt in Rechnung. Die vom Bw. geltend gemachten entsprechenden Aufwendungen und der Vorsteuerabzug wurden vom Betriebsprüfer nicht anerkannt, da der Bw. keinen inhaltlichen Grund für diese Verrechnung nachgewiesen habe.

Zum Inhalt der Vereinbarung über die Haftungsübernahme hat der Bw. laut Aktenlage keine schriftlichen Unterlagen vorgelegt. Der Bw. erklärte die Haftungsprovision lediglich damit, dass die E. GmbH die Haftung für die Vermarktung und den Einsatz des Konsolidierungsprogramms übernommen habe. Nähere Vertragsbedingungen über den konkreten Inhalt der Haftung, die Art der Bemessung des Entgelts etc. blieben im Rechtsmittelverfahren im Dunklen, sodass für die betriebliche Veranlassung dieses Aufwands weder Nachweis noch Glaubhaftmachung erfolgte. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Ausstellung der Rechnung ohne Erbringung einer Leistung vorgenommen wurde. Weiters ist vor allem darauf zu verweisen, dass - wie bereits dargestellt - ein marktfähiges Konsolidierungsprogramm nie existierte und sämtlichen damit in Zusammenhang stehenden Verrechnungen der Boden entzogen ist. Die Erbringung einer Leistung durch die E. GmbH an den Bw. ist nicht erkennbar und daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Was die Finanzierungsanalyse betrifft, habe diese laut Bw. die Planung der Kapitalstruktur und der Jahresabschlüsse der E Steuerberatung GmbH zum Inhalt gehabt. Es sei die Beurteilung der optimalen Verkaufsbedingungen für die Gesellschaften abgegolten worden.

Dazu ist im Arbeitsbogen betreffend die E. GmbH ein als „Finanzplan“ betitelter und auf Geschäftspapier der Gesellschaft erstelltes Schriftstück abgelegt, das zwei und eine halbe Seite umfasst. Dem Inhalt sind lediglich allgemein gehaltene Überlegungen dahingehend zu entnehmen, dass mit einem Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft sowie mit einer nachfolgenden Teilwertabschreibung von Forderungen gegenüber dem Gesellschafter eine Sanierung der Gesellschaften zu bewerkstelligen wäre.

Die E. GmbH (vertreten durch den Bw.) verkauft damit quasi eine Idee bzw. eine geistige Leistung des Bw. als ihres Geschäftsführers einerseits an den Bw. als Gesellschafter und

andererseits an den Bw. als Geschäftsführer der E Steuerberatung GmbH. Faktisch besteht somit eine Personenidentität zwischen den Vertragspartnern, sodass auch diesen Verrechnungen ganz offensichtlich keine tatsächliche Leistung zugrunde liegt. Schließlich ist ein Selbstkontrahieren in dieser Form bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation nicht vorstellbar.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen. Die Vorsteuer wurde vom Finanzamt zu Recht um 1.666,67 € (2002) und um 1.000 € (2003) gekürzt, gleichzeitig wurde der Gewinn um 8.333,33 € (2002) und 5.000 € (2003) erhöht.

Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung

Strittig ist, ob für den Bw. eine Umsatzsteuerschuld gemäß [§ 11 Abs 14 UStG 1994](#) für die in den Rechnungen vom 1. Februar 2001, 15. Jänner 2002 und 15. Dezember 2002 ausgewiesene Umsatzsteuer betreffend die Übertragung des Konsolidierungsprogramms entstanden ist. Es handelt sich um Nettobeträge von 72.672,83 € im Jahr 2001 und 147.672,83 € im Jahr 2002.

Wie festzustellen war, lagen diesen Rechnungen tatsächlich keine Leistungen des Bw. zugrunde, da ein marktfähiges Konsolidierungsprogramm nicht existierte (siehe dazu die Sachverhaltsfeststellungen zu „Konsolidierungsprogramm“).

§ 11 Abs 14 UStG 1994 lautet: "Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag." Die Steuerschuld nach § 11 Abs 14 UStG 1994 hat zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des [§ 11 Abs 1 UStG 1994](#) erfüllt (VwGH 26.06.2001, [2001/14/0023](#), VwGH 2.3.2006, [2006/15/0022](#), *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG, § 11 Tz 217, UStR Rz 1771). Der Zweck der Regelung des § 11 Abs 14 UStG liegt darin, einem unberechtigten Vorsteuerabzug - eine Rechnung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - vorzubeugen. Dokumente, die nicht die formalen Voraussetzungen einer Rechnung haben, können nicht als Grundlage eines Vorsteuerabzuges dienen, weshalb ein Missbrauch in solchen Fällen nicht in Betracht kommt (VwGH 16.12.2009, [2005/15/0150](#), *Ruppe*, UStG3, § 11 Tz. 147).

Nach § 11 Abs 1 UStG 1994 muss eine Rechnung u.a. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung (Z 3) sowie den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt (Z 4) enthalten. Gemäß [§ 11 Abs 2 UStG 1994](#) können die nach Abs 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung iSd § 11 UStG anzusehen und fehlt somit eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (vgl. VwGH 25.1.2000, [99/14/0304](#)). Dies ist etwa auch dann der Fall, wenn die Urkunde entgegen der Vorschrift des § 11 Abs 1 Z 4 UStG den Zeitpunkt der Lieferung nicht anführt (vgl. VwGH 22.2. 2000, [99/14/0062](#)).

Aus den in den Finanzamtsakten enthaltenen Kopien der in Rede stehenden Rechnungen ist ersichtlich, dass die Rechnungen lediglich ein Ausstellungsdatum, aber keinen Hinweis auf einen Zeitpunkt der Leistungserbringung enthalten. Die Angabe des Rechnungsdatums genügt aber selbst bei identischem Leistungs- und Rechnungsdatum nicht (VwGH 22.4.2009, [2006/15/0315](#)), zumal es sich bei den vom Bw. behaupteten Geschäften nicht um „typische Bargeschäfte“ (Ware gegen Entgelt) gehandelt hat. Aus den Rechnungen ist auch kein Verweis auf Angaben in anderen Belegen ersichtlich.

Die gegenständlichen (Schein-)Rechnungen erfüllen somit nicht alle in [§ 11 UStG 1994](#) geforderten Voraussetzungen. Im Übrigen ist auf das bereits erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 20.12.2006, [2003/13/0003](#)) zu verweisen, der in Zusammenhang mit der Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung hinsichtlich der Rechnung vom 1. Februar 2001 ausdrücklich das Fehlen der Angabe nach [§ 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994](#) aufgreift.

Vor diesem Hintergrund erweisen sich die strittigen Rechnungen daher von vorneherein für die Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs durch die E. GmbH als ungeeignet und ist für den Bw. eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung nicht entstanden.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Teilwertabschreibung 2001

Der Bw. hat im Jahr 2001 eine Teilwertabschreibung seiner Beteiligungen an der E. GmbH und der E Steuerberatung GmbH. in Höhe von 481.610,50 ATS geltend gemacht. Eine Teilwertabschreibung ist unstrittig im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht zulässig (VwGH 16.12.1998, [96/13/0007](#)). Das Finanzamt hat daher zu Recht den entsprechenden Betrag im Jahr 2001 Gewinn erhöhend hinzugerechnet.

Soweit der Bw. die Unzulässigkeit der Teilwertabschreibung bei der Einkünfteermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für verfassungsmäßig bedenklich hält, ist darauf zu verweisen, dass gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG die Behörde die geltenden Gesetze zu vollziehen hat. Die Beurteilung einer etwaigen Verfassungswidrigkeit fällt nicht in die Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates, sondern gemäß Art. 144 Abs. 1 B-VG in jene des Verfassungsgerichtshofes.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 18. Oktober 2011