



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/4079-W/02, RV/4078-
W/02, RV/1464-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., SCH.Str., vom 22. Februar 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14/Purkersdorf vom 3. Oktober 2001, vom 23. Jänner 2002 und vom 3. April 2003 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995, 1997 und 2001 im Beisein des Betriebsprüfers Andreas Stift sowie der Schriftführerin Andrea Newrlka nach der am 12. Juli 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 1995 wird
stattgegeben.

Dieser Bescheid wird geändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1997 wird
teilweise stattgegeben.

Dieser Bescheid wird geändert.

Der Berufung betreffend den Bescheid für die Umsatzsteuer 2001 wird teilweise
stattgegeben.

Dieser Bescheid wird geändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden
Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu
entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die laut vorliegendem Gesellschaftsvertrag im Import-, Export- und Transithandel mit Waren aller Art, insbesondere mit Computern und Büroausstattungen tätig war.

Bei der Bw. ergab eine Betriebsprüfung der Jahre 1995 und 1997, dass sie mit 31. Dezember 1995 von der D.-EDV-GmbH (in der Folge D. GmbH) die Rechte an einem Softwarepaket "X" zum Preis von 1,800.000,00 S zuzüglich 20% USt erworben und diese unter dem Titel "Patentrechte" aktiviert habe. In der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1995 habe die Bw. auf Basis dieser Rechnung Vorsteuern in Höhe von 360.000,00 S geltend gemacht. Die aus dieser Rechnung resultierende Umsatzsteuer in gleicher Höhe sei jedoch in der Umsatzsteuervoranmeldung der D. GmbH für Dezember 1995 nicht erfasst worden.

Dazu hat die Betriebsprüfung festgestellt, dass die Bw. bereits am 31. Dezember 1994 dem Unternehmen D. GmbH für die Nutzung des Softwarepaketes "X" 200.000,00 S zuzüglich USt in Rechnung gestellt hätte. Die Bw. habe somit bereits im Jahr 1994 Beträge für die Überlassung von Rechten, die sie erst ein Jahr später erworben hätte, verrechnet.

Weiters wurde festgestellt, dass am 31. Dezember 1995 die E.D.GmbH (in der Folge E.-GmbH) der Bw. unter dem Titel "NON-Kostenersatz für Übergabe Distributionsgeschäfte" den Betrag von 1,200.000,00 S zuzüglich 20% USt fakturiert habe. Aufgrund dieser Rechnung hat die Bw. in der Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 1995 Vorsteuern in Höhe von S 240.000,00 geltend gemacht. Die in dieser Faktura gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer in gleicher Höhe sei jedoch in der Umsatzsteuervoranmeldung der E. GmbH für Dezember 1995 nicht erfasst worden. Dazu komme, dass die D. GmbH und die E. -GmbH auch keine berechtigten Umsatzsteuervoranmeldungen für den Monat Dezember 1995 abgegeben hätten.

Aus nachstehend dargelegten Gründen ging der Prüfer davon aus, dass die Bw. die aus den oben genannten Rechnungen resultierende Vorsteuer in Höhe von insgesamt 600.000,00 S vorsätzlich zu Unrecht in Anspruch genommen habe (vgl Niederschrift vom 27. Juli 2001 Tz 4 a und b).

D. GmbH

a) Über das Vermögen der D. GmbH sei am 17. Juni 1996 der Ausgleich und am 18. Oktober 1996 der Konkurs eröffnet worden. Die berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1995, mit der die Vorsteuer in Höhe von 360.000,00 S aus der besagten Rechnung geltend gemacht worden war, sei von der Bw. erst am 28. Oktober 1996, also nach Eröffnung des Ausgleiches bzw. des Konkurses über die D. GmbH, abgegeben worden. Die D. GmbH hätte keine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1995 abgegeben, in der die in der strittigen Rechnung gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer erklärt worden sei.

b) Die in Rede stehende Rechnung sei nach Ausgleichs- und Konkurseröffnung ausgestellt worden. Ab dem Zeitpunkt der Ausgleichseröffnung wäre hingegen nur mehr der

Masseverwalter berechtigt gewesen, Rechnungen zu unterzeichnen, weshalb diese im konkreten Fall daher nicht vom leistenden Unternehmen ausgestellt worden sei.

c) Die Bw. habe bereits am 31. Dezember 1994 der D. GmbH für die Nutzung des Softwarepaketes "X" 200.000,00 S zuzüglich USt in Rechnung gestellt. Folglich müsste sie bereits damals in Besitz dieser Rechte gewesen sein und kann sie daher nicht erst ein Jahr später erworben haben. Das Unternehmen D. GmbH könne keine Rechte verkaufen, die sie nicht innehätte, weshalb der in der oben genannten Rechnung ausgewiesene Gegenstand der Lieferung bzw. der Leistung nicht den Tatsachen entsprechen könnte.

d) Es gebe zur genannten Rechnung keinerlei Zahlungsflüsse, weshalb kein Leistungsaustausch gegeben sei.

E. -GmbH

a) Die E. -GmbH hätte ab November 1995 nur mehr geringe Umsätze getätigt, weshalb davon ausgegangen werden könne, dass sie zum Zeitpunkt der Fakturierung des gegenständlichen Distributionsgeschäftes praktisch nicht mehr vorhanden wäre und daher ebenfalls kein Leistungsaustausch gegeben sei.

b) Über das Vermögen der E. GmbH wurde am 18. Juli 1996 der Konkurs eröffnet. Die besagte Rechnung sei nach Eröffnung des Ausgleiches bzw. des Konkurses über das Vermögen der GmbH ausgestellt worden. Die Bw. hätte die berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1995, in der die Vorsteuern in Höhe von 240.000,00 S beantragt worden waren, erst am 28. Oktober 1996, nach Eröffnung des Ausgleiches bzw. des Konkurses über die E. -GmbH abgegeben. Die E. -GmbH habe jedoch keine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1995 abgegeben und daher die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt. Zu diesem Zeitpunkt seien nur mehr der Masseverwalter des genannten Unternehmens berechtigt gewesen, Rechnungen im Namen der GmbH auszustellen. Daher sei die zu beurteilende Rechnung nicht vom leistenden Unternehmen ausgestellt worden.

c) Es habe zur gegenständlichen Rechnung keinerlei Zahlungsfluss gegeben, weshalb kein Leistungsaustausch stattgefunden habe.

Die Rechtfertigung des Geschäftsführers der Bw., Dr.R.L., die berichtigten Umsatzsteuervoranmeldungen für Dezember 1995 der D. GmbH sowie der E. -GmbH wären durch den jeweiligen Masseverwalter zu erstellen gewesen, gehe ins Leere, da Dr.R.L. keinerlei Nachweis erbracht hätte, dass er als ehemaliger Geschäftsführer dieser beiden Unternehmen die Masseverwalter von diesen nachträglich ausgestellten Rechnungen bzw. von der Notwendigkeit der Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldungen in Kenntnis gesetzt hätte.

Wären die beiden genannten Rechnungen von Dr.R.L. berechtigter Weise, also vor Eröffnung des Ausgleichs bzw. Konkursverfahrens über das Vermögen der beiden GmbH ausgestellt worden, träte die Masseverwalter ebenfalls kein Verschulden, denn in diesem Fall wäre Dr.R.L. als Geschäftsführer zur Abgabe berechtigter Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet gewesen. Die Tatsache, dass die Bw. eine berechtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1995 erst nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der genannten Unternehmen eingereicht habe, beweise die Absicht, einerseits die den Rechnungen vom 31. Dezember 1995 zugrunde liegende Vorsteuer zu lukrieren und andererseits die Verantwortung für die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer in gleicher Höhe den jeweiligen Masseverwaltern der erwähnten Unternehmen anzulasten.

Aus einer am 12. Dezember 2001 verfassten Niederschrift über das Ergebnis einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum Februar bis Dezember 1997 ergibt sich in Tz 1 Folgendes:

Umsatzsteuerberichtigungen wegen Forderungsabschreibungen

Am 31. Dezember 1997 hätte die Bw. folgende Forderungsabschreibungen und daraus resultierende Umsatzsteuerberichtigungen durchgeführt:

Forderung an FA	Forderungsabschreibung brutto	Umsatzsteuerberichtigung
D. GmbH	5,591.889,41 S	931.981,57 S
T.-EDV GmbH	417.585,60 S	69.597,60 S
Summe	6,009.475,01 S	1.1579,17 S

Begründend dazu habe die Bw. den Konkurs der beiden Unternehmen und die damit verbundene Uneinbringlichkeit der Forderungen angeführt. Die Betriebsprüfung stellte diesbezüglich folgendes fest:

Die D. GmbH hätte die in den Jahren 1994 und 1995 entstandenen Forderungen der Bw. mit 29. Dezember 1995 beglichen. Der Saldo am Forderungskonto "D. GmbH" habe somit per 31. Dezember 1995 ein Ausmaß von 0,00 S betragen.

Am 6. Mai 1996 wäre eine weitere Forderung der Bw. an die D. GmbH entstanden, da diese infolge finanzieller Schwierigkeiten von der Bw. Geldbeträge erhalten hätte. Dabei würde es sich nach Ansicht der Betriebsprüfung ausschließlich um eine Geldforderung und nicht um eine neuerliche Lieferforderung handeln, sodass eine Umsatzsteuerkorrektur keinesfalls zulässig gewesen sei.

Es sei auch eine Forderungsabschreibung und somit eine Umsatzsteuerkorrektur bei der T.-EDV GmbH nicht zulässig gewesen, da dieser gleichermaßen wegen der bereits im Jahr 1996 bezahlten Forderungen ein Darlehen zur Verfügung gestellt worden sei.

Umsatzsteuerbescheid 2001

Die Bw. beantragte in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2001 eine Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG 1994 in Höhe von S 152.641,92 in Folge einer Forderungsabschreibung.

Über Vorhalt des Finanzamtes gab die Bw. bekannt, dass die Abschreibung der Forderung gegenüber dem Unternehmen S.I.-EDV-GmbH (in der Folge S. GmbH) in Höhe von 1,038.608,00 S mit deren Konkurseröffnung am 20. Mai 1999 sowie dem am 13. April 2000 erfolgten Zwangsausgleich begründet sei. Die Abgabenbehörde erster Instanz hatte am 21. Februar 2003 die Bw. aufgefordert, die Anmeldung der Forderung beim Konkursgericht und die Erfüllung der Ausgleichsquote bekannt zu geben. In Beantwortung dieses Vorhaltes legte die Bw. ein Schreiben des Rechtsanwaltes Dr.L. vom 24. März 2003 vor, aus dem sich ergibt, dass die Forderung an die S. GmbH beim Konkursgericht nicht angemeldet worden sei.

Dadurch habe die Bw. nach Ansicht des Finanzamtes auf den Versuch einer zumindest teilweisen Einbringlichkeit der Forderung im Zuge des Ausgleiches verzichtet, wobei es die Nichtanmeldung der Forderung im Gesellschafter Naheverhältnis zwischen der Bw. und dem oben genannten Unternehmen (beide Gesellschaften würden zu 100% der F.I.-AG gehören) zurückführe, was auch keinem Fremdvergleich standhielte. Da somit eine ernsthafte Forderungseinbringung aufgrund dieses Verhaltens nicht angenommen werden könne, hat die Abgabenbehörde erster Instanz mit Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 4. April 2003 die Umsatzsteuerberichtigung in Höhe von S 152.641,92 nicht anerkannt.

Das Finanzamt erließ am 3. Oktober 2001 auf Grundlage der eingangs dargelegten Prüfungsfeststellungen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995 und am 23. Jänner 2002 den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und führte im Wesentlichen aus:

Umsatzsteuerbescheid 1995

Die Behauptung, die in Streit stehende Rechnung der D. GmbH wäre erst nach Ausgleichseröffnung ausgestellt worden, sei falsch. Diese Rechnung wäre zwar verspätet, aber jedenfalls vor Konkurseröffnung bei der D. GmbH gebucht worden, da sie nicht im normalen Belegkreis der Bw. erstellt worden wäre. Als Beweis dafür verwies die Bw. auf das Buchungsdatum in der EDV-Buchhaltung der D. GmbH und legte dazu einen Bildschirmausdruck vor.

Die Buchhaltungsunterlagen der D. GmbH seien ordnungsgemäß dem Masseverwalter übergeben worden. Die Tatsache, dass dieser sich nicht um korrigierte Umsatzsteuer-voranmeldungen gekümmert habe, könne nicht der Bw. zum Vorwurf gemacht werden.

Der tatsächliche materielle Vorgang, der diesen Buchungen zugrunde liege, lasse sich bis ins Jahr 1993 zurückverfolgen. Er sei lediglich aufgrund der Teilrechnungs- und

Anzahlungsproblematik über mehrere Buchungsjahre (1993 bis 1995) verteilt gewesen und daher von der Betriebsprüfung falsch interpretiert worden.

Die korrekte Interpretation des Vorganges sei wie folgt:

D. GmbH hätte mit der Bw. einen Sale- and Lease – back -Vertrag abgeschlossen, was in der Wirtschaft als durchaus üblicher Vorgang zu bezeichnen sei. Die D. GmbH habe Softwarerechte verkauft und diese wieder zurückgemietet. Da das Produkt erst 1995 fertig gestellt worden wäre, demnach in den Jahren 1993 und 1994 noch als unfertiges Produkt zu bezeichnen sei, habe die D. GmbH "Pro forma" Teilrechnungen im Sinne von Anzahlungen gelegt, die wie folgt verbucht worden wären:

D. GmbH Buchhaltung:

1993	Konto 3290	erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	S 600.000,00
1994	Konto 3290	hat sich auf S 1,8 Mio. erhöht	
1995	Konto 3290	wird aufgelöst und der Ertrag ordnungsgemäß mit	
		Mehrwertsteuer fakturiert.	

Buchhaltung der Bw.:

1993	Konto 0121	Lizenzrechte	S 600.000,00
1994	Konto 0121	Lizenzrechte auf S 1,8 Mio erhöht	
1995	Konto 0121	Lizenzrechte enthält weiterhin	
		S 1,8 Mio "X"-Lizenzrechte, nun ordnungs-	
		gemäß fakturiert, da fertiggestellt.	

Die Anzahlungen seien ursprünglich von D. GmbH wie eine normale Rechnung an die Bw. fakturiert und erst später bei der Bilanzerstellung auf das Anzahlungskonto umgebucht worden. Die Betriebsprüfung habe argumentiert, die Bw. hätte bereits 1994 ihre "X" Rechte an die D. GmbH gelegt und hätte daher diese Rechte 1994 schon besessen. Tatsächlich hätte die Bw. in den Jahren 1994 und 1995 Rechnungen an die D. GmbH gelegt und zwar wie folgt:

"1994: S 192.000,00

1995: drei Quartale lang jeweils S 90.000,00 (5% von 1,8 Mio., 5% = 3% + 2% Tilgung), jedoch später mit Gutschrift 955681 wieder storniert."

Die Bw. habe somit Lease - back - Rechnungen an die D. GmbH für das teilweise fertig gestellte Produkt ausgestellt. Zum Jahresschluss 1995 habe sie die Rechnungen für 1995 storniert. Das Storno für 1994 sei aber nicht durchgeführt worden, möglicherweise weil die Bilanz schon abgegeben worden sei.

Mit Fertigstellung des Produktes "X" fakturierte die D. GmbH die Schlussrechnung an die Bw.

Der Feststellung, dass es keinen Zahlungsfluss und daher keinen Leistungsaustausch gegeben hätte, entgegnete die Bw., dass die Zahlung im Wege der Gegenverrechnung erfolgt wäre, und sie sehr wohl Waren an D. GmbH geliefert hätte. Eine Gegenverrechnung sei eine im Wirtschaftsleben durchaus übliche Kompensation.

Zu den Prüfungsfeststellungen hinsichtlich der E. -GmbH erwiderte die Bw., dass die Behauptung, die Rechnung sei erst nach Ausgleichseröffnung ausgestellt worden, falsch sei. Diese wäre zwar verspätet, aber jedenfalls vor Konkurseröffnung der E. -GmbH gebucht worden. Der tatsächliche materielle Vorgang, der diesen Buchungen zugrunde gelegen wäre, lasse sich anhand der Akten klar nachvollziehen. Die korrekte Interpretation des Vorganges sei wie folgt:

Von Juni bis August 1995 wäre seitens der Hausbank (C.B.) eine Betriebsprüfung bei der Bw. durchgeführt worden. Eines der Ergebnisse dieser Prüfung sei die Forderung gewesen, dass die Bw. das Großhandelsgeschäft von der E. -GmbH übernehmen sollte. Mit 1. Oktober 1995 sei dies durchgeführt worden, gleichzeitig habe die Bw. einen Teil des Lagers der E. -GmbH übernommen. Die Mitarbeiter der E. -GmbH hätten noch drei Monate für die Bw., und zwar bis zum 31. Dezember 1995, gearbeitet. Damit sollte eine reibungslose Übergabe ermöglicht werden. Danach sei zum 1. Jänner 1996 eine Anstellung dieser Mitarbeiter bei der Bw. geplant gewesen.

Da bei der E. -GmbH im Zeitraum Oktober bis Dezember 1995 weiterhin die operativen Kosten angefallen seien, die Bw. aber bereits die Umsätze ausgeführt habe, wäre mit der GmbH vereinbart worden, monatlich einen Kostenersatz in Höhe von 400.000,00 S (einen Teil der real anfallenden Kosten bei der E. -GmbH) zu leisten. Dieser Ersatz sei demnach für die der E. -GmbH entstandenen Personal- und sonstigen Betriebskosten gewesen, zumal die Mitarbeiter zu 100% für die Bw. tätig geworden seien.

Der streitgegenständliche Rechnungstext würde auch explizit darauf hinweisen, dass es sich um einen Kostenersatz und nicht um eine Geschäftsabläse gehandelt habe. Wenn die Betriebsprüfung argumentierte, die E. -GmbH hätte im letzten Quartal praktisch keine Umsätze mehr gemacht und es wäre daher keine Geschäftsabläse fällig gewesen, so sei ihr zu entgegnen, dass es deshalb keine Umsätze mehr gegeben hätte, weil nur mehr Lager an die Bw. abverkauft worden wäre und die realen Geschäfte über sie abgewickelt worden seien. Daraus folge, dass die Betriebsprüfung demnach den wirtschaftlichen und rechtlichen Sachverhalt schlicht ignoriert habe.

Die Feststellung, dass es keinen Zahlungsfluss gegeben hätte und daher kein Leistungsaustausch vorgelegen sei, sei demnach falsch, da die Zahlung im Wege der Gegenverrechnung erfolgt wäre und die Bw. sehr wohl Waren an die E. -GmbH geliefert hätte.

Umsatzsteuerbescheid 1997

Dazu brachte die Bw. vor, dass die Beurteilung, es läge keine Liefer- sondern eine Geldforderung vor, nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen würde, da zwischen den verbundenen Gesellschaften der Bw. und einerseits der D. GmbH und andererseits der T. E. GmbH, offene Kundenforderungen im Jahre 1995 bestanden hätten. Da diese Beträge

schon des längeren aushaften würden, sei mit der Hausbank über eine Finanzierungsmöglichkeit gesprochen worden und vor Abschluss des Kreditvertrages ein Betrag in Höhe von S 8.450.000,00 zur Begleichung zur Verfügung gestellt worden. In der Buchhaltung wären die offenen Salden der beiden Unternehmen berichtigt worden. Da es bereits zu diesem Zeitpunkt größere Schwierigkeiten mit der Hausbank gegeben hätte, sei der Zeitpunkt der Kreditvertragsunterfertigung immer wieder verzögert worden, bis Anfang Mai die Bank vermeldet hätte, dass es keine Vereinbarung geben würde und sie den Vorschuss samt anfallender Zinsen sofort rückbuchen würde. Somit schienen in der Buchhaltung die offenen Kundenforderungen wieder auf, da es ja nie eine echte Zahlung dieser Beträge gegeben habe und der Kreditvertrag selbst nicht zu Stande gekommen sei. Im Jahr 1997 wären die Konkurse der beiden Tochterunternehmen abgeschlossen worden, wobei eine völlig korrekte Umsatzsteuerberichtigung erfolgt sei.

Da für die Begleichung der offenen Kundenforderungen der rechtsgültige Kreditvertrag Grundlage gewesen sei, könne nicht im Nachhinein das Nichtzustandekommen dieses Vertrages für die Finanzbehörde die Existenz von zwei Geschäften begründen, nämlich einem Warengeschäft, das abgeschlossen worden sei und einem Geldgeschäft, das obsolet geworden sei.

Aus den Veranlagungsakten geht ein Schreiben der C.B. vom 3. Mai 1996 hervor, nach dem das Bankinstitut der Bw. mitteilte, dass sie die am 29. Dezember 1995 erfolgten Umbuchungen von der D. GmbH in Höhe von 7,200,000,00 S sowie der T. E. GmbH in Höhe von 1,250.000,00 S an die Bw. unter Einreichung der zwischenzeitlich angefallenen Zinsen rückgängig mache. Die C.B. hätte diesen Schritt gesetzt, da sie die damaligen Umbuchungen ausdrücklich in Hinblick und als Vorgriff auf die abzuschließenden Kreditverträge, deren Unterzeichnung Dr.R.L. bis dato verweigert hätte, durchgeführt habe. Die Rückbuchung der bezeichneten Beträge sei demgemäß zu Lasten des Kontos des Geschäftsführers und zu Gunsten der genannten Unternehmen erfolgt.

Die Betriebsprüfung nahm zu den Ausführungen in der Berufung wie folgt Stellung:

Umsatzsteuerbescheid 1995

Die berichtigten Umsatzsteuervoranmeldungen für Dezember 1995 seien von der D. GmbH und der E. GmbH spätestens zum Zeitpunkt der Verbuchung im Mai 1996 abzugeben gewesen und nicht erst durch den Masseverwalter. Die Eigenart der Verrechnung und Verbuchung von Leistungen zwischen den verbundenen Unternehmen im Nachhinein könne von der BP nicht nachvollzogen werden. Weiters sei der Leistungsinhalt und Leistungszeitraum laut Rechnung nicht korrekt feststellbar gewesen. Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 sei für den Vorsteuerabzug eine Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 erforderlich. Danach habe die Rechnung eine genaue Bezeichnung des Umfanges der Lieferung oder Leistung bzw. des Zeitraumes zu enthalten. Wie aus den beiden Rechnungen hervorgehe, sei

dies nicht der Fall gewesen. Der Leistungsinhalt "Softwarepaket X" und "Übergabe Distributionsgeschäft" entspreche nicht den genannten Bestimmungen. Folglich habe bei der Bw. zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung am 31. Dezember 1995 kein Recht auf einen Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 bestanden. Dieser stehe erst zum Zeitpunkt einer eventuellen Rechnungsberichtigung bzw. bei Vorlage einer Rechnung nach den genannten gesetzlichen Bestimmungen zu. Ein weiterer Beweis, dass die Rechnungen nicht die gesetzlichen Erfordernisse erfüllt hätten, sei, dass die Leistungsinhalte erst in der Berufung näher erläutert worden seien. Die Behauptung in der Berufung, dass die Rechnungen nicht im normalen Belegkreis der Bw. erstellt worden seien und daher nicht rechtzeitig verbucht worden seien, wäre aufgrund der Rechnungsbeträge ebenfalls nicht nachvollziehbar gewesen. Außerdem seien diese Umsätze aus dem Jahr 1995 in den Umsatzsteuererklärungen dieses Jahres bei der D. und der E. -GmbH zu erfassen gewesen. Aufgrund der Verbundenheit der Unternehmen, Dr.R.L. sei bei allen drei Unternehmen der Geschäftsführer gewesen, sei eine einheitliche Vorgangsweise für diese beiden Geschäftsfälle erforderlich gewesen. Die Leistungserbringung und Ausstellung bzw. Verbuchung der beiden Rechnungen bei den genannten Unternehmen habe demnach keinem Fremdvergleich standgehalten. Außerdem verwies die Betriebsprüfung auf die ausführliche Begründung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. Juli 2001, Abschn. 1, Pkt. 4a und 4b.

Umsatzsteuerbescheid 1997

Dazu hielt die Betriebsprüfung, wie in ihrer Stellungnahme zur Berufung, fest, dass die Forderungen von der D. GmbH und der T. E. GmbH tatsächlich bezahlt worden seien und auch auf das Bankkonto bei der Bw. eingegangen wären. Der Abschluss eines Kreditvertrages bzw. die Verweigerung der Unterzeichnung der Kreditverträge seien steuerlich nicht relevant gewesen. Dass die Bezahlung der offenen Forderungen stattgefunden habe, sei unbestritten. Im Hinblick auf den Fremdvergleichsgrundsatz bei nicht verbundenen Unternehmen seien derartige interne Schwierigkeiten nicht maßgeblich. Dies würde bedeuten, dass bei fremden Firmen keine Rückzahlung einer einmal bezahlten Forderung erfolgen würde, egal wie der Schuldner diese Zahlung finanziert hätte. Die zur Verfügungsstellung eines Geldbetrages durch die Bank werde als schlüssige Handlung betrachtet, der Kredit sei damit geflossen. Die Unterzeichnung eines Kreditvertrages von beiden Seiten sei dafür nicht erforderlich gewesen, der Kredit sei aufgrund der Zahlung zustande gekommen. Dass die Unterfertigung eines Kreditvertrages verweigert worden wäre und demnach dieser wieder rückbezahlt worden sei, ändere nichts an der Tatsache, dass eine echte Zahlung der offenen Forderungen stattgefunden habe bzw. überhaupt ein Kredit ausbezahlt worden sei. Wie aus dem Schreiben der C.B. hervorgeht, wäre der Kredit am 29. Dezember 1995 ausbezahlt worden und am 6. Mai 1996 inklusive Zinsen an die Bank zurückbezahlt worden. Die Rückgängigmachung der ursprünglichen Bezahlung der offenen Forderungen sei eine reine

Geldforderung, die aufgrund der Verbundenheit der Unternehmen ermöglicht worden sei und solcherart bei Fremdunternehmen gar nicht verwirklicht worden wäre.

Die am 12. Juli 2005 vor dem Unabhängigen Finanzsenat durchgeführte mündliche Verhandlung ergab im Wesentlichen Folgendes:

"Der steuerliche Vertreter gibt bekannt, dass er betreffend die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 den Antrag auf mündliche Senatsverhandlung zurücknimmt.

Das X Programm wurde von der Bw. der D. GmbH in Auftrag gegeben. Ein Interessent dieses Programmes war die deutsche Polizei, was in weiterer Folge zu einer Auftragsvergabe in Höhe von DM 7.000.000,-- geführt hätte. Das X Programm hatte individuell erweitert werden müssen und zwar für die Spurensuche, es enthält ein Archivierungssystem, diesen Auftrag hätte die D. GmbH letztlich beenden sollen, sie konnte es aber nicht abschließen, da die C.B. ihre finanzielle Unterstützung untersagte.

Der Betriebsprüfer fügt der bisherigen Darstellung des Sachverhaltes hinzu, dass er auch mit Sicherheit davon ausgehen kann, das gegenständlich zu beurteilendes Geschäft kein Scheingeschäft darstelle. Auf die Frage, gegen welche Forderungen die Berufungswerberin die zu beurteilenden Anzahlungen aufgerechnet hat, gibt die steuerliche Vertretung bekannt, dass die Verrechnung gewöhnlich so erfolgte, dass gegen die älteste Schuld aufgerechnet worden ist. Die D. hat für diesen Auftrag sämtliche Bestandteile bei der Berufungswerberin eingekauft, so dass die dadurch entstandenen Verbindlichkeiten gegen die zu beurteilenden Forderungen der Berufungswerberin aufgerechnet worden sind.

Die Schlussrechnung wurde bei der D. GmbH auf Kundenforderungen gegen Erlöse eingebucht. Die steuerliche Vertretung verweist zusätzlich auf die Kopien der Buchungsbelege aus denen die Verrechnung der Forderungen hervorgeht.

Zur E. -GmbH Rechnung führt der steuerliche Vertreter aus, dass die Übernahme des Großhandelsgeschäftes durch die Bw. von der C.B. aufgetragen worden sei.

Der Betriebsprüfer führt an, dass der wirtschaftliche Hintergrund dieser Rechnung eindeutig erkennbar ist, weshalb auch in diesem Fall sicherlich kein Scheingeschäft vorliegt. Zum Zahlungsfluss ist auf vorstehende Ausführungen zu verweisen, wonach aus Kopien des Buchungsjournals eine Gegenverrechnung der Forderungen mit den Verbindlichkeiten ableitbar ist.

Der Betriebsprüfer verweist auf seine Ausführungen in der Stellungnahme zur Berufung, in der er die handelsübliche Bezeichnung der sonstigen Leistung in der E. -GmbH Rechnung als unzureichend erachtet.

Der steuerliche Vertreter gibt bekannt, dass die 400.000,00 S Personalaufwand pro Monat sich eindeutig aus den Bilanzen der E. -GmbH ergeben, insoweit ist die Art und der Umfang der sonstigen Leistung ausreichend bestimmbar

Die C.B. hat die Zahlung auf die Konten der Bw. veranlasst aber auch die Stornierung der Zahlung durch Umbuchung durchgeführt.

Der steuerliche Vertreter verweist in diesem Zusammenhang auf einen Schriftsatz der C.B. an die Berufungswerberin, vom 3. Mai 1996, und führte dazu aus, dass die Umbuchung der Geldbeträge vom Konto der Bw. durch die C.B. als "Dritter" letztlich zu einem Wiederaufleben der ursprünglich existierenden Kundenforderung geführt habe.

Der Betriebsprüfer hingegen verweist auf seine bisherigen Ausführungen und ergänzt, dass bei diesem Berufungspunkt zu beachten sei, dass zwischen dem 29. Dezember 1995 und 6. Mai 1996 fast ein halbes Jahr vergangen sei, indem der Kredit bewilligt worden wäre.

Der steuerliche Vertreter beruft sich auf den Fremdvergleich, wonach die C.B. gegenüber einem fremden Dritten, das Geld bei der D. GmbH bzw. T. GmbH fällig gestellt hätte.

Zum Umsatzsteuerbescheid 2001 wird ergänzend festgehalten, dass ein Zwangsausgleichsverfahren bei der S. GmbH die Quote mit 20% festgesetzt wurde und demnach 80% als uneinbringlich gilt.

Der steuerliche Vertreter gibt an, dass er bis dato auch keine 20% von der bestehenden Forderung erhalten hat."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer, der die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, 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, als Vorsteuer abziehen.

Nach § 11 Abs 1 UStG 1994 müssen Rechnungen folgende Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

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 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung iS dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Urkunde kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden (VwGH 26. Juni 2001, 2001/14/0023).

Gemäß Art. 18 Abs. 1 lit. a der Richtlinie 77/388/EWG muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine nach Art. 22 Abs. 3 ausgestellte Rechnung besitzen. Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie (in der Fassung vor der Richtlinie 2001/115/EG vom 20. Dezember 2001) lautet auszugsweise:

- a) Jeder Steuerpflichtige hat für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen.

b) Die Rechnung muss getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen.

c) Die Mitgliedsstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann." Art. 22 Abs. 3 lit. c überlässt den Mitgliedsstaaten die Aufstellung der Kriterien, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann. Dieses Befugnis muss im Einklang mit einem der Ziele der Richtlinie ausgeübt werden, das darin besteht, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen (vgl. die Urteile des EuGH vom 14. Juli 1988, Rs. 123/87 und 330/87, Jeunehomme und EGI, Slg. 1988, 4517, Randnr. 16 und 17, sowie vom 17. September 1997, Rs. C-141/96, Finanzamt Osnabrück-Land gegen Bernhard Langhorst, Slg. 1997, I-5073, Randnr. 17). Demnach können die Mitgliedsstaaten, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen, verlangen, dass die Rechnungen zusätzliche Angaben enthalten, sofern diese Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (vgl. EuGH vom 5. Dezember 1996, Rs. C-85/95, Reisdorf, Slg. 1996, I-6257, Randnr. 24).

§ 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 verlangt, dass in der Rechnung Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung enthalten sind. Als handelsübliche Bezeichnung kann jede im allgemeinen Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung angesehen werden. Das Gesetz normiert die entsprechende Bezeichnung der Ware in der Rechnung, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung des Vorsteuerabzuges durch die Abgabenbehörde sicherzustellen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0220). Ob auch Sammelbezeichnungen dem Erfordernis entsprechen, "Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände" anzuführen, wird von den Umständen des Einzelfalles, wie etwa der jeweiligen Handelsstufe, Art und Inhalt des Geschäftes und insbesondere dem Wert der einzelnen unter einer Sammelbezeichnung erfassten Ware, abhängen (VwGh 23.2.2005, 2001/14/0002).

1. Vorsteuerabzug aus der Rechnung der D. GmbH

Nach dem festgestellten Sachverhalt hat die D. GmbH über das in Rede stehende Umsatzgeschäft am 31. Dezember 1995 eine Rechnung in Höhe von 1,800.000,00 S zuzüglich einer Umsatzsteuer von 360.000,00 S gelegt. Gegenstand dieser Leistung waren Rechte am Softwarepaket "X". Wie sich weiters aus den Feststellungen der Betriebsprüfung ergab, hat die D. GmbH bereits am 31. Dezember 1993 der Bw. 600.000,00 S fakturiert und somit eine "Teilrechnung für Entwicklungskosten der Software XX 1,0 Elektronisches Bild- und Dokumentenarchiv" ausgestellt. Diese Rechnung wurde, was handschriftlich vermerkt worden war, gegen offene Forderungen aufgerechnet. Überdies leitet sich aus dem Konto "Verrechnung D. GmbH" des Jahres 1994 ab, dass diese am 30. September 1994 eine

Rechnung über 1,200.000,00 S ohne Umsatzsteuer an die Bw. gelegt hat, die von der Bw. im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1994 im Anlagenverzeichnis als Patent- und Lizenzrechte unter der Bezeichnung "XX Teilherstellungskosten 1994" aktiviert worden war. Aus dem Jahresabschluss 1995 geht weiters aus dem Konto "Patentrechte und Lizenzrechte" hervor, dass die Bw. mit Anschaffungsdatum Dezember 1995 die "XX" Schlussrechnung verbucht hat. Letztlich ist in diesem Zusammenhang aus dem Buchungsvermerk der Schlussrechnung der D. GmbH ersichtlich, dass die vorhin bezeichneten Anzahlungsrechnungen in Höhe von 600.000,00 S und 1,200.000,00 S zu stornieren waren.

Wenn die Betriebsprüfung die Versagung der in Streit stehenden Vorsteuern auch darauf stützt, dass über das Vermögen der D. GmbH am 17. Juni 1996 der Ausgleich und am 18. Oktober 1996 der Konkurs eröffnet worden sei, die Bw. die berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1995 erst nach Eröffnung des genannten Insolvenzverfahrens abgegeben habe und letztlich die D. GmbH keine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1995 eingereicht hätte, in der sie dieses Umsatzgeschäft erfasst hätte, so ist ihr einerseits zu erwidern, dass die in Streit stehende Rechnung mit 31. Dezember 1995 datiert ist und es andererseits nach dem im Berufungsverfahren vorgelegten Bildschirmausdrucke der E. Buchhaltung der D. GmbH nicht erwiesen ist, dass diese in Wirklichkeit zu einem späteren Zeitpunkt geleistet bzw. die Rechnung nach Eröffnung des Konkurses ausgestellt haben soll. Die damit zusammenhängende Schlussfolgerung, dass somit allein der Masseverwalter zur Fakturerstellung verpflichtet gewesen sei und daher die zu beurteilende Urkunde nicht vom leistenden Unternehmen ausgestellt worden sei, kann mangels entsprechender Hinweise nicht aufrechterhalten werden. Andererseits kann die Abzugsfähigkeit der strittigen Vorsteuern auch nicht allein auf die Tatsache gestützt werden, dass die Bw. die berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung erst am 28. Oktober 1996 beim Finanzamt eingereicht hatte.

Vor dem Hintergrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, wonach es für die Frage des Vorsteuerabzuges nicht maßgebend ist, ob das leistende Unternehmen steuerlich erfasst ist, vermag im Berufungsfall die Berechtigung zum Vorsteuerabzug überdies nicht davon abhängig gemacht zu werden, ob das die Umsatzsteuer in Rechnung stellende Unternehmen diese auch tatsächlich abgeführt hat (vgl. VwGH 20.11.1996, 95/15/0179).

Aus dem Umstand, dass die Bw. bereits am 31. Dezember 1994 der D. GmbH die Nutzung des Softwarepaktes "X" in Rechnung gestellt habe, schloss die Betriebsprüfung, dass die Bw. bereits 1994 im Besitz der besagten Rechte gewesen und diese daher nicht durch gegenständliche Rechnung im Jahre 1995 erwerben hätte können. Wenn die Bw. dem eine falsche Interpretation der vorliegenden Teilrechnungen und Anzahlungen über mehrere Buchungsjahre entgegenhält und die korrekte Interpretation des zu beurteilenden Vorganges als eine zwischen den Beteiligten vereinbarte "Sale and lease Back" Konstruktion darstellt, ist

auszuführen, dass "Sale and lease back" im Wirtschaftsleben und damit auch steuerlich grundsätzlich anzuerkennen ist. Dabei zeigen die Beweggründe einer solchen Gestaltung, nämlich eine Kapitalanlage beim Käufer bzw. Verkäufer und eine günstige Finanzierungsmöglichkeit beim Verkäufer bzw. Mieter beiderseitige wirtschaftliche Bedürfnisse und keinesfalls ausschließlich eine steuerlich motivierte Vorgangsweise auf.

Im Berufungsfall ist nach dem festgestelltem Sachverhalt und dem Ergebnis der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach der zu beurteilenden Rechnung Umsätze zu Grunde liegen, davon auszugehen, dass umsatzsteuerliche Leistungsbeziehungen zwischen der Bw. und der D. GmbH bestanden haben.

Überdies hat die Bw. auch buchhalterisch nachvollziehbar dargestellt, dass sie die der D. GmbH am 31. Dezember 1994 fakturierten Kosten für die Nutzung des Softwarepaketes bereits in Rechnung stellte, zumal das Softwareprodukt schon mit der letzten Teilrechnung der D. GmbH vom 3. September 1994 über 1,800.000,00 S zumindest netto an die Bw. verrechnet worden war und darüber hinaus feststeht, dass die in Rede stehende Rechnung vom 31. Dezember 1995 eine Abschlussrechnung über bereits erbrachte und in Teilrechnungen abgerechnete Leistungen war. Außerdem ergeben die Anlagenverzeichnisse der Jahre 1993 bis 1995, dass Teil- und Schlussrechnungen am Konto Patent- und Lizenzrechte aktiviert und ab 1995 auch abgeschrieben worden waren. Es wurden somit im Berufungsfall keine zusätzlichen Feststellungen getroffen, wonach das zu beurteilende Geschäft als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO anzusehen war oder ein Scheingeschäft vorliegt (vgl VwGH 10.12.1991, 89/14/0064).

Zum Einwand in den Berufungsausführungen, die gegenständliche Rechnung sei im Verrechnungswege bezahlt worden, ist festzuhalten, dass bei einer Aufrechnung der Abnehmer das Entgelt durch Aufrechnung mit einer eigenen Forderung nach § 1438 ABGB begleicht, und so eine Vereinnahmung im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Aufrechnung anzunehmen ist. Aus vorgelegten Kopien der Bildschirmausdrucke ist im Zusammenhang mit dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, wonach eine Verrechnung gewöhnlich mit der ältesten Verbindlichkeit erfolgte, der Zahlungsfluss als erwiesen anzunehmen.

Ob in diesem Zusammenhang die Rechnung nicht den Anforderungen im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 entspricht, da weder Leistungsinhalt noch Leistungszeitraum korrekt nachvollziehbar sei, ist nach der eingangs zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu würdigen, der zufolge es bei der Beurteilung, ob Sammelbezeichnungen dem Erfordernis entsprechen, "Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände" anzuführen, von den Umständen des Einzelfalles, wie etwa der jeweiligen Handelsstufe, Art und Inhalt des Geschäftes und insbesondere dem Wert der einzelnen unter einer Sammelbezeichnung erfassten Ware abhängt.

Im Berufungsfall ist gerade in der Software Branche der Rechnungstext "Rechte am Software Paket X" als ausreichend zu bezeichnen, zumal einerseits eine genauere Darstellung des Inhaltes des verrechneten Softwarepaketes in diesem Bereich üblicherweise nicht im Rechnungstext erfolgen wird, andererseits dadurch eine Überprüfung der Leistung durch die Abgabenbehörden gewährleistet ist. Insoweit lag im konkreten Fall eine handelsübliche Bezeichnung des Umsatzgeschäftes vor.

Wie bereits ausgeführt, hat die Bw. im Dezember 1995 die "XX" Schlussrechnung als Anschaffungsvorgang verbucht und war daher nicht anzunehmen, dass das Lieferdatum ein anderes als das Ausstellungsdatum der Rechnung war.

Somit hat die zu beurteilende Rechnung den Rechnungsmerkmalen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprochen und es waren die in Streit stehenden Vorsteuern im Ausmaß vom 340.000,00 S anzuerkennen.

2. Vorsteuerabzug aus der Eingangsrechnung betreffend Kostenersatz für Übergabe Distributionsgesetz

Am 31. Dezember 1995 hat die E. -GmbH der Bw. die "NON Kostenersatz für Übergabe Distributionsgeschäft" in Höhe von 1,200.000,00 S zuzüglich einer Umsatzsteuer von 240.000,00 S in Rechnung gestellt. Die Rechnung weist im Text weiters auf, dass die Verrechnung für das 4. Quartal des Jahres 1995 erfolgt war.

Der wirtschaftliche Hintergrund dieser Rechnung ist während des Berufungsverfahrens glaubhaft dargelegt worden, wonach das Ergebnis einer Prüfung der Hausbank C.B. bei der Bw., die Übernahme des Großhandelsgeschäftes und damit gleichzeitig des Lagers von der E. -GmbH mit 1. Oktober 1995 war. Die Mitarbeiter der E. -GmbH arbeiteten somit noch bis zum 31. Dezember 1995 bei der Bw. und wurden ab dem 1. Jänner 1996 bei ihr angestellt. Auf Basis eines von Dr.P.S. erstellten Sachverständigengutachtens, wonach die zu beurteilende "Geschäftsübernahme" eine Reduktion des Personalstandes bei der E. -GmbH in Anbetracht des kurz darauf eingeleitenden Insolvenzverfahrens zur Folge hatte und der durchschnittliche monatliche Aufwand für Personal und Verwaltung im Zeitpunkt der Übergabe des Großhandelsgeschäftes ca. 530.000,00 S betragen hat sowie der aktenkundigen Feststellung, dass ein Mitarbeiter der E. GmbH die Bw. als Folge des Betriebsüberganges auf angebliche Provisionsansprüche beim A.L. Wien geklagt hat, war auch in diesem Punkt ein Leistungsaustausch zwischen den genannten Unternehmen auf Grundlage der zu beurteilenden Rechnung nicht auszuschließen.

Überdies war die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht davon abhängig zu machen, wann die Bw. die berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1995 abgegeben hatte und ob das leistende Unternehmen die Umsatzsteuer abgeführt hat. Desgleichen war auf Grund der Feststellung, dass die Bw. die Rechnung am 21. Juni 1996 verbucht hat, nicht ableitbar,

dass der Masseverwalter keine Rechnung ausgestellt habe und in weiterer Folge nicht das liefernde Unternehmen fakturiert habe.

Dass die E. GmbH ab November nur mehr geringe Umsätze getätigt hat hängt mit der Übernahme eines Teiles des Lagers der E. -GmbH durch die Bw. sowie der damit zusammenhängenden Personalkosten zusammen, was in weiterer Folge eine Ausdünnung des Umsatzes der übertragenden Gesellschaft zur Folge haben musste und nicht zur Annahme berechtigt, die betreffende Rechnung als Scheinrechnung zu qualifizieren. Ein Zahlungsfluss ist unter Verweis auf die Ausführungen zur D. GmbH und nach dem Ergebnis der mündlichen Berufungsverhandlung als erwiesen anzunehmen.

Bezüglich der handelsüblichen Bezeichnung der Gegenstände ist zu bemerken, dass bei der Weiterverrechnung von Personal- und Vertriebskosten eine sonstige Leistung gegeben ist, die gemäß der eingangs zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung in einer Rechnung nach ihrer Art und ihrem Umfang zu bezeichnen ist.

Im Berufungsfall steht fest, dass die E. -GmbH Kostenersätze an die Bw. auf Grundlage der oben näher dargelegten Übergabe des Distributionsgeschäftes verrechnet hat und insofern im Rechnungstext die Leistung mit "Kostenersatz für Übergabe Distributionsgeschäft", sowie unter dem Betreff "Verrechnung" das Quartal April /1995 angegeben hatte. Damit hat sie jedoch im gegebenen Zusammenhang eine handelsübliche Bezeichnung der Leistung gewählt, aus der entsprechend dem festgestellten Sachverhalt hervorgeht, dass die E. GmbH anlässlich der Übergabe des Distributionsgeschäftes über Kostenersätze für das 4. Quartal abrechnete.

Dazu kommt, dass das Ausmaß der fakturierten Aufwendungen für den genannten Zeitabschnitt in der Softwarebranche als nicht ungewöhnlich zu bezeichnen ist und überdies rechnerisch auf Grund der bisher entstandenen Personalaufwendungen nachvollziehbar ist.

Da somit auch in diesem Punkt die in § 11 Abs 1 UStG 1994 geforderten Rechnungsmerkmale als erfüllt anzusehen waren, steht der Bw. ein Vorsteuerabzug in Höhe von 240.000,00 S zu.

3. Umsatzsteuerberichtigung gem. § 16 UStG 1994

Am 31. Dezember 1997 hat die Bw. Forderungen an die D. GmbH und an die T. GmbH in Höhe von 5.591.889,57 S und 417.585,60 S als uneinbringlich abgeschrieben, wobei sie eine Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG 1994 im Ausmaß von 931.981,57 S und 69.597,60 S vornahm.

Zunächst ist festzuhalten, dass es sich, wie aus den Buchungsunterlagen ersichtlich, bei dem strittigen Abschreibungsbetrag aus der Forderung an die D. GmbH entgegen den Feststellungen im angefochtenen Bescheid um 5.113.473,91 S (USt 852.245,65 S) und nicht um 5.591.889,57 S handelt.

In Streit steht somit, ob die in den Jahren 1994 und 1995 entstandenen und am 29.12.1995 in Höhe von 5,113.473,90 S und 417.595,60 S mittels Überweisung bezahlten sowie ausgebuchten Forderungen deshalb wiederaufleben, da auf Grund interner größerer Schwierigkeiten die C.B. am 6. Mai 1996 eine Rückbuchung der erwähnten Zahlungen vom Konto der Bw. veranlasst hatte.

Der steuerliche Vertreter verweist in diesem Zusammenhang in der mündlichen Verhandlung auf das bereits genannte Schreiben der C.B. vom 3. Mai 1996, adressiert an die Bw. z. Hd. des Geschäftsführers Dr.R.L., woraus für den konkreten Fall abzuleiten sei, dass die ursprünglich bestandenen Kundenforderungen wiederaufleben würden, zumal für die Begleichung der offenen Kundenforderungen der rechtsgültige Kreditvertrag die Grundlage darstellte und nicht im nachhinein das Nichtzustandekommen dieses Vertrages Grundlage für das Existieren von zwei Geschäften, nämlich einem Warengeschäft und einem Geldgeschäft sein könne.

Gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 ist Uneinbringlichkeit einer Forderung bei Zahlungsunfähigkeit gegeben. Demnach ist eine Forderung dann uneinbringlich, wenn mit ihrem Eingang nicht gerechnet werden kann, wenn sie somit objektiv wertlos ist.

Im Berufungsfall ist unbestritten, dass die Bezahlung der offenen Forderungen stattgefunden hat und dies zu ihrer Tilgung am 29. Dezember 1995 führte. Weiters ist festzuhalten, dass ein Unternehmer bei der Überweisung eines Geldbetrages auf ein Bankkonto, über diesen im Zeitpunkt der Gutschrift Verfügungsberechtigt ist. Daraus ergibt sich, dass die Bw. als Forderungsberechtigte die in Rede stehenden Zahlungen der D. GmbH und der T. E. GmbH vereinnahmt und somit darüber verfügt hatte.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass gerade der konkrete Fall unbestrittenermaßen durch Leistungsbeziehungen miteinander verbundener Unternehmen geprägt ist, sodass gerade dies, verursacht durch interne Schwierigkeiten mit der C.B., zu der oben beschriebenen Rückbuchung der strittigen Zahlungen vom Konto der Bw. geführt hatte. Insofern hält diese Vorgangsweise der Verrechnung dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht stand, würde doch zwischen Fremden der Forderungsgläubiger dessen Forderung im Dezember 1995 mittels Überweisung vom Kunden beglichen wird nie Gefahr laufen, dass sein Konto im Ausmaß der im Dezember eingegangenen Forderungsbeträge zuzüglich festgesetzter Zinsen im Mai des darauf folgenden Jahres durch die Bank deshalb belastet werde, da es letztlich nicht zur Unterzeichnung des Kreditvertrages mit den beiden GmbH gekommen ist.

Der Grund für die Rückbuchung der besagten Geldbeträge liegt jedenfalls nicht im Bereich der Bw., sondern ist vielmehr in der kumulativen Geschäftsführertätigkeit des Dr.R.L. zu sehen.

Daher führte weder die Rückbuchung des Kredites samt Zinsen noch der Umstand, dass es nicht zur Unterzeichnung des Kreditvertrages gekommen ist, aus der Sicht, dass es sich bei dieser Konstellation um verbundene Unternehmen handelte, automatisch zum Wiederaufleben der im Dezember 1995 getilgten Kundenforderungen. Vielmehr entstand mit dieser Rückbuchung lediglich eine Geldforderung der Bw. gegenüber der D. GmbH und der T. E. GmbH, deren Uneinbringlichkeit jedoch zu keiner Berichtigung gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 im Jahr 1997 berechtigt hat.

Auch war aus dem von der steuerlichen Vertretung am 14. Juli 2005 übermittelten Schriftsatz, wonach die in Rede stehende Rückbuchung durch die CA-BV nicht im Entscheidungsbereich der Bw. gestanden sei, zumal bei den beiden Rückholungen im Kontotext eindeutig "Auftrag" vermerkt worden war, nichts zu gewinnen. Dies deshalb, da die bezeichneten Rückbuchungen in dieser Weise gerade wegen der miteinander verbundenen Unternehmen erfolgt war und unabhängig im welchen Entscheidungsbereichen sie gelegen war, nur das Entstehen einer Geldforderung, die losgelöst von der ursprünglichen Kundenforderung entstanden ist, zur Folge hatte.

Dem in diesem Zusammenhang erstellten Gutachten des Dr.P.S. , wonach gemäß § 23 Abs. 3 BAO eine rückwirkende Beseitigung von Rechtsgeschäften aus Nichtigkeitsgründen dies auch abgabenrechtlich zu berücksichtigen sei, ist zu entgegnen, dass im Berufungsfall bei der steuerlichen Beurteilung auf die tatsächliche Vereinnahmung der Zahlungen abzustellen war. Die Verweigerung der Unterzeichnung des Kreditvertrages sowie die damit zusammenhängenden Rückbuchungsvorgänge vermögen aus oben dargelegten Gründen, die erfolgte Vereinnahmung nicht rückgängig zu machen.

Demnach war eine Umsatzsteuerberichtigung in dem nunmehr festgestellten Ausmaß in Höhe von 921.843,25 S nicht möglich und der Berufung in diesem Punkt angesichts des geänderten Umsatzsteuerbetrages teilweise stattzugeben.

Umsatzsteuerbescheid 2001

Die Bw. führte im Jahre 2001 infolge einer Forderungsabschreibung gegenüber der S.I.-EDV-GmbH (in der Folge S. GmbH) eine Umsatzsteuerberichtigung in Höhe von 152.641,92 S durch. Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2003 wies das Finanzamt die Berufung, in der die Bw. die Abschreibung in der genannten Höhe beantragte, ab. Aus den Begründungsausführungen geht hervor, dass die Bw., obgleich über die genannte GmbH am 20. Mai 1999 der Konkurs eröffnet worden sei und am 13. April 2000 der Zwangsausgleich erfolgt wäre, die in Rede stehende Forderung an die S. GmbH beim Konkursgericht nicht angemeldet hätte. Dadurch habe sie den Versuch einer teilweisen Einbringlichkeit der Forderung im Zuge des Ausgleiches unterlassen und war eine ernsthafte Forderungseinbringung nicht anzunehmen. Eine solche Vorgangsweise sei im

gesellschaftsnahen Verhältnis zwischen der Bw. und der genannten GmbH begründet gewesen und hielte keinem Fremdvergleich stand.

Ist die Einbringlichkeit einer Forderung bloß zweifelhaft, kann nicht von einer Uneinbringlichkeit gesprochen werden. Erst die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners oder die Minderung des Entgelts auf Grund eines Gerichtsurteils oder Vergleiches usw. stellen echte Fälle von Uneinbringlichkeit dar. Im Zweifel ist ein Nachweis der Uneinbringlichkeit einer Forderung abzuverlangen (§ 16 (3) Z 1 UStG 1994).

Unbestritten ist, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien der zwischen den Gläubigern bei der Tagsatzung am 28. Jänner 2000 abgeschlossene Zwangsausgleich bestätigt worden ist. Danach erhalten die Konkursgläubiger eine Quote von 20 %.

Aus der Tatsache, dass die Bw. es unterlassen hat, die Forderung anzumelden und wie sie in ihrer Berufung zutreffend ausführte, es sich nicht um verbundene Unternehmen handelte, folgt die Uneinbringlichkeit der Forderung jedenfalls im Ausmaß der gerichtlich festgesetzten Abschreibungsquote in Höhe von 80%. Dass in diesem Zusammenhang der Eingang der bestätigten Quote in Höhe von 20 % noch nicht erfolgt war, stellt hingegen kein endgültiges Ergebnis dar, das somit im gegenständlichen Verfahren nicht zu berücksichtigen war.

Aus den dargelegten Gründen war daher für das Jahr 2001 eine Umsatzsteuerberichtigung in Höhe von 122.113,54 S anzuerkennen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 20. Juli 2005