



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. (vormals: AGmbH), inW., (vormals: inX.) vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 9. Juli 1999 und vom 29. Mai 1996 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 6. Mai 1999 und vom 6. Mai 1996 betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1993, 1994 und 1995 nach der am 19. September 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer 1993, 1994 und 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1995 wird geändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Bereschnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) war im Zeitraum der Betriebsprüfung eine L.GmbH an der die A.AG (in der Folge: AG) beteiligt war. Die Bw. wurde laut aktuellem Firmenbuchauszug mit

Generalversammlungsbeschluss vom 21. Juni 2004 gem. § 245 AktG in eine Aktiengesellschaft umgewandelt.

Eine Betriebsprüfung der Jahre 1993, 1994 und 1995 hat ergeben, dass die Bw. aus Eingangsrechnungen der M.GmbH (in der Folge: GmbH ) Vorsteuern in Höhe von 1,917.453,00 S für 1993, von 958.931,00 S für 1994 und von 131.982,00 S für 1995 in Abzug brachte.

Diesen Fakturen lagen schriftliche zwischen der GmbH und der AG abgeschlossene Vereinbarungen vom 21. September 1993 zu Grunde, wie der "Software – Erstellungs- und Einführungsvertrag" samt dazugehörigem "Projekt – Rahmenvertrag", ein Nachtrag zum Projekt Rahmenvertrag sowie ein Software Lizenzvertrag. Vertragsgegenstand war die "Erstellung und Lieferung" von Software, ein als S.J. bezeichnetes Projekt, das als EDV-Programm für das Rechnungs- und Berichtswesen mit "Back Office-Optionen" für die AG Verwendung finden sollte.

Bereits am 30. April 1993 hat die AG mit der GmbH in einem Projektauftrag schriftlich die Schaffung einer EDV Lösung für die Anwendungsgebiete der AG festgelegt. Als Ergebnis dieser Studie habe die GmbH den Auftrag zur Entwicklung des entsprechenden Programms erhalten, das die Aufgaben der AG beschrieben und ihre Anwendungsgebiete geregelt habe. Grundlage dafür hätten die funktionalen Anforderungen und der Produktkatalog aus der Ausschreibung der AG gebildet. Die dafür notwendige Mitarbeit hätten Dienstnehmer der AG geleistet, da die Bw. weder Räumlichkeiten zur Abhaltung von Meetings noch eine EDV - Anlage besessen hätte.

Im Zusammenhang mit der Ausführung der eingangs genannten Verträge sei der gesamte Schriftverkehr an die AG gerichtet und mit ihrem Briefkopf versehen worden. Zwischen der Bw. und der AG hätten für das bezeichnete Software - Projekt weder Abnahmeverträge bestanden, noch habe die AG an die Bw. Anzahlungen geleistet.

Der Punkt 5 des erwähnten Nachtrages zum Projekt Rahmenvertrag bestimmt, dass die Vergütung für die auf Grundlage dieses Projekt Rahmenvertrages von GmbH erbrachten Leistungen einschließlich Reise- und Übernachtungskosten insgesamt 3,408.200,00 DM betragen habe. Hinsichtlich der Zahlung wurde unter Punkt 6.1. festgelegt, dass 40% des gesamten Vergütungsbetrages nach Unterschrift des Projekt – Rahmenvertrages und der zugehörigen Einzelverträge, weitere 20% nach erfolgter "Abnahme – Phase 1" und weitere 40% nach erfolgter "Abnahme – Phase 2" zahlbar gewesen wären.

Rechnungen von GmbH sollten den den jeweiligen Positionen zu Grunde liegenden Vertrag spezifizieren und wären zunächst an die Adresse der AG, Abteilung Rechnungs- und Berichtswesen zu senden gewesen.

Aus dem mit gleichem Datum abgeschlossenen Software - Lizenzvertrag ist dem Punkt 1.1 zu entnehmen, dass GmbH dem Kunden (AG) das nicht ausschließliche und nicht übertragbare Recht, das SJ zu den Bedingungen dieses Lizenzvertrages zu nutzen, erteilt habe. Unter Punkt 1.3. wird festgelegt, dass der Kunde zur Nutzung des SJs auf einem Rechner und ausschließlich für Zwecke seiner Geschäftstätigkeit und der Geschäftstätigkeit seiner Tochtergesellschaften durch Arbeitnehmer des Kunden oder des gemäß Punkt 1.6. beauftragten Dritten berechtigt sei.

Im Punkt 1.6. wird weiters ausgeführt, dass der Kunde berechtigt sei, sein Nutzungsrecht durch von ihm beauftragte Dritte für Zwecke seiner Geschäftstätigkeit und der Geschäftstätigkeit seiner Tochtergesellschaften ausüben zu lassen. Auch in diesem Fall bliebe die Lizenz auf die Nutzung des Systems zur Verarbeitung eigner interner Daten des Kunden oder seiner Tochtergesellschaften beschränkt wie auch alle übrigen Beschränkungen dieser Vereinbarung aufrecht bleiben würden. Der Kunde hafte auch für die Verletzungen dieser Vereinbarung durch von ihm beauftragte Dritte wie für eigene Vertragsverletzungen. Der Punkt 1.8. dieses Vertrages ist auf vom Kunden beauftragte Dritte anzuwenden.

Punkt 1.8. lautet:

*"Der Kunde wird durch geeignete Abreden sicherstellen, dass seine gesetzlichen Vertreter sowie Erfüllungs- und Verrichtungsgehilfen die Bestimmungen dieses Vertrages und insbesondere die Vertraulichkeit überlassener Software beachten. Der Kunde haftet GmbH im Falle einer schuldhafte Verletzung dieser Verpflichtung."*

Neben den zwischen der GmbH und der AG abgeschlossenen Verträgen existierte noch eine mit 21. September 1993 datierte, von Herrn Dr. L., dem damaligen Geschäftsführer der Bw. sowie Prokuristen der AG und Herrn Mag. B. (AG) unterzeichnete schriftliche Mitteilung an die GmbH mit folgendem Inhalt:

*"Vereinbarungsgemäß teilen wir mit, dass wir das Nutzungsrecht am SJ aus den am 21. September 1993 unterzeichneten Verträgen an unsere Tochtergesellschaft HBF. übertragen.*

*Wir bitten Sie, Rechnungen an folgende Adresse zu senden:  
H.B.F..  
z.Hd. Herrn Dr. L.  
iny"*

Feststehe, dass die Bw. die streitgegenständlichen Rechnungen auch bezahlt hat.

Im Zusammenhang mit der Frage, wer angesichts der mitgeteilten Nutzungsrechtsübertragung Leistungsempfänger des in Rede stehenden Software-Geschäftes gewesen sei, betonte die Betriebsprüfung, dass die AG wichtige Tätigkeiten im zu beurteilenden Projekt durchgeführt habe:

- Am 21. Dezember 1994 hätte die AG eine Bankgarantie über 681.640,00 DM erhalten

---

- Am 23. Dezember 1994 habe die AG die Abnahme des Tests "Phase 1" mit Einschränkungen bestätigt, wobei die Bw. einen Betrag im Ausmaß von 681.640,00 DM bezahlt hätte.
- Die AG habe das Anbot betreffend SC am 23. Dezember 1994 (zusätzlicher Auftragswert in Höhe von 234.460,00 DM) angenommen
- Nachträge zum Projekt – Rahmenvertrag vom 21. September 1993, 22. Dezember 1994, 7. Juli 1995 und 17. Juli 1995 seien von der AG abgeschlossen worden
- Es habe einen umfangreichen Schriftverkehr zwischen der AG und der GmbH bezüglich Nachfristsetzung, Vertragsrücktritt und Rückzahlung gegeben
- Die AG habe gegen GmbH Klage wegen Rückzahlung und Schadenersatz erhoben

Überdies würde sich in der Klageschrift kein Hinweis über eine Nutzungsrechtsübertragung an die Bw. bzw. ihren Vertragsbeitritt ergeben.

Vor diesem Hintergrund ist die Betriebsprüfung zur Ansicht gelangt, dass nicht die Bw., sondern die AG aus den besagten Verträgen als Leistungsempfänger hervorgehe und der Bw. demnach die in an sie adressierten Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge in Höhe von 3.008.366,00 S nicht als Vorsteuern zu stünden.

Im übrigen sei die Vorsteuer auch deshalb nicht abzugsfähig gewesen, da die Unterzeichnung des Projektes und des Rahmenvertrages bzw. die Annahme des Anbotes SC im Geltungsbereich des UStG 1972 erfolgt seien, dem zufolge die Umsatzsteuer erst mit Ausführung der Leistung gesondert in Rechnung zu stellen gewesen wäre. Die in einer Teilrechnung fakturierte Umsatzsteuer wäre nicht zum Vorsteuerabzug geeignet gewesen. Dazu komme, dass das Softwarepaket bis dato nicht fertig gestellt und demnach die Leistung nicht erbracht worden sei.

Feststehe auch, dass die geltend gemachten Vorsteuerbeträge der Jahre 1993 und 1995 aus Vergütungen bei Vertragsunterfertigung resultiert hätten und es sich dabei um eine Teilzahlung und nicht um eine abgrenzbare Teilleistungen handeln würde.

Die für 1994 in Abzug gebrachten Vorsteuern habe die Bw. aus bezahlten Vergütungen nach erfolgter "Abnahme - Phase 1" geltend gemacht. Aus der Tatsache, dass die AG die "Abnahme-Phase 1" nur mit eingeschränkter Bestätigung realisierte und sie den Geldbetrag nur nach Vorliegen einer Bankgarantie in gleicher Höhe bezahlte, leitete die Betriebsprüfung ab, dass die GmbH letztlich keine funktionsfähige Leistung erbracht habe und ein Vorsteuerabzug auch deshalb unzulässig gewesen sei.

---

Nach dem Akteninhalt hat die Bw. für das Jahr 1995 die auf Basis von Teilzahlungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in Höhe von 131.982,00 S in der Erklärung als Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 behandelt und die diesbezüglichen Vorsteuern in Abzug gebracht. Außerdem hat sie die Umsatzsteuer im genannten Ausmaß an das Finanzamt Graz Stadt auf die Steuernummer der GmbH einbezahlt.

Das Finanzamt erließ am 6. Mai 1999 eine Berufungsvorentscheidung, mit der es den Umsatzsteuerbescheid änderte und die Umsatzsteuergutschrift in Höhe von 11.185.427,00 S festsetzte.

Über Vorhalt im Betriebsprüfungsverfahren gab die Bw. am 21. Oktober 1996 schriftlich bekannt, dass das zu beurteilende Projekt mangels ausreichender Qualität der gelieferten Module abgebrochen worden sei. Die Feststellung der Betriebsprüfung, die Software sei ausschließlich auf die Bedürfnisse der AG abgestellt gewesen, sei unzutreffend, da es sich bei diesem Programmpaket um eine Standard - Software gehandelt hätte, die durch einige Zusätze an bestimmte, für die AG spezifische Erfordernisse angepasst hätte werden sollen. In ihrer Standardfunktionalität wäre sie somit auch außerhalb der Kontrollbank verwendbar gewesen.

Es treffe zu, dass das Vertragswerk mit GmbH durch die AG abgeschlossen worden sei, die AG habe sich jedoch im Vertrag das Recht ausbedungen, ihr Nutzungsrecht durch von ihr beauftragte Dritte ausüben zu lassen. Die AG habe demnach am Tag der Vertragsunterfertigung (21. September 1993) von diesem Recht Gebrauch gemacht und GmbH die Übertragung des Nutzungsrechtes an die Bw. notifiziert. Daher wäre die Bw. von Anfang an gegenüber der GmbH namhaft gemachter Leistungsempfänger aus dem Vertragswerk gewesen. Dieser Beitritt ändere nichts daran, dass die AG ebenfalls Vertragspartner geblieben sei und vertragsgegenständliche Korrespondenz geführt und den Rücktritt vom Vertrag erklärt habe.

Weiters seien die Feststellungen wie "umfangreiche Projektvorarbeiten seitens der AG", "Kontrollbankmitarbeiter im Projekt" und "die Bw. verfüge über keine eigenen Räumlichkeiten" zwar der Sache nach zutreffend, es gebe jedoch keinen Anhaltspunkt für die Ansicht, GmbH hätte bei vertragskonformer Projektabwicklung der Bw. nicht die Verfügungsmacht über die vertragsgegenständliche Software verschafft, sodass die Bw. darüber nicht innerhalb der vertraglichen Grenzen verfügen hätte können.

Ferner sei es im Leasingbereich Praxis, jedes einzelne Projekt in eine eigene Objektgesellschaft auszulagern, mit der Konsequenz, dass nahezu jede Leasinggesellschaft über eine Vielzahl solcher Gesellschaften ohne eigenes Personal, eigene Büroräumlichkeiten verfüge, ohne dass ihre Steuersubjekteigenschaft angezweifelt werde. Demnach könne das

---

Fehlen einer büromäßigen Ausstattung für sich allein kein Argument sein, den Vorsteuerabzug zu versagen. Da die Bw. über keine eigenen Dienstnehmer verfügt habe, sie ihre Handlungen zwangsläufig von fremden Mitarbeitern durchführen habe müssen, sei das Argument, die Muttergesellschaft habe den gesamte Schriftverkehr vorgenommen, für die steuerliche Beurteilung ohne Bedeutung.

Dass zwischen der Bw. und der AG keine schriftlichen Abnahmeverträge bestehen, sei nach Ansicht der Bw. unbeachtlich, zumal nach der Judikatur die Schriftlichkeit einer Vereinbarung nicht erforderlich sei, wenn sie nach außen hin auf andere Weise ausreichend zum Ausdruck gekommen sei.

Hinsichtlich der Zurechnung von Umsätzen führte die steuerliche Vertretung am 21. Oktober 1996 aus, dass nach dem Grundsatz der klaren Trennung der Sphäre der juristischen Person (Bw.) von der ihrer Gesellschafter (AG) ein Durchgriff auf die dahinter stehenden Gesellschafter weder bei Verträgen einer Einmannkapitalgesellschaft mit ihrem Gesellschafter noch bei Familien- oder Konzernkapitalgesellschaften vorzunehmen sei. Ein Treuhandverhältnis, das einen Durchgriff auf die hinter der Bw. stehende AG sei von der Betriebsprüfung nicht festgestellt worden. Es würden überdies zwischen der Bw. und der AG Rechtsbeziehungen bestehen.

In einem weiteren Schriftsatz vom 16. September 1997 verwies die Bw. auf Punkt 1.6. des Software – Lizenzvertrages und seinen letzten Satz, wonach auch die Haftung der AG aufrecht geblieben wäre. Der Abschluss einer schriftlichen Nutzungsvereinbarung sei bei Fertigstellung der Software beabsichtigt und hätte sich im wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmen dessen bewegt, was in den genannten Unterlagen ausgeführt worden sei.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung die angefochtenen Bescheide. Die Bw. erhob in der Folge Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 1993 und 1994 und beantragte die Vorlage der Berufung betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1995.

Die Versagung des Vorsteuerabzuges aus den Rechnungen der GmbH für das Projekt PRO-IV IBS System sei zu Unrecht erfolgt. Dabei wendet sich die Bw. gegen die Annahme der Betriebsprüfung, dass nicht sie, sondern die AG Leistungsempfänger gewesen sei und die GmbH keine funktionsfähige Leistung erbracht habe sowie, dass es sich bei den Rechnungen daher um Anzahlungsrechnungen gehandelt habe.

1. Dem entgegnete die Bw., dass der am 21. September 1993 zwischen der GmbH und der AG abgeschlossene Vertrag ein Software Lizenzvertrag betreffend die Erstellung und Nutzungsüberlassung für das SJ gewesen sei. Dieses System sei ein aus verschiedenen Modulen zusammengesetztes Standard-Softwareprogramm, das durch Zusätze an

verschiedene Erfordernisse angepasst werden könne. Dadurch sei die Anwendbarkeit des Systems nicht auf ein spezifisches Unternehmen beschränkt gewesen. Der Vertrag habe der AG das Recht eingeräumt, das Nutzungsrecht an Tochtergesellschaften (75% Mindestbeteiligung) zu übertragen. Noch am Tag der Vertragsunterfertigung hätte die AG das Nutzungsrecht an die Bw. übertragen. Mit Schreiben vom 21. September 1993 wäre die GmbH durch die AG vom Vertragseintritt der Bw. in Kenntnis gesetzt und ersucht worden, alle Rechnungen ausschließlich an die Bw. zu richten. Daher sei die Bw. von Vertragsbeginn an die gegenüber der GmbH namhaft gemachte Leistungsempfängerin und Rechnungsadressatin gewesen.

Weiters führte die Bw. aus, dass nach österreichischem Zivilrecht die Übertragung des Nutzungsrechtes einen Vertragsbeitritt der Bw. darstelle. Beim Vertragsbeitritt werde der bisherige Vertragspartner nicht durch den Hinzutretenden ersetzt, sondern der Hinzutretende übernehme kumulativ alle Rechte und Pflichten, demnach seien die AG und die Bw. zu diesem Zeitpunkt beide berechtigt und verpflichtet gewesen. Daher habe die Abwicklung des Schriftverkehrs und der Vertragsrücktritt weiterhin durch die AG erfolgen können. Unbestritten sei, dass für die Projekt Mitarbeit von der Bw. Mitarbeiter der AG herangezogen worden wären und dass die Bw. über keine Räumlichkeiten zur Abhaltung von Meetings verfügt habe. Wie insbesondere im Bereich von Leasinggesellschaften sei es üblich, dass die Bw. weder über eigene Dienstnehmer noch eigene Räumlichkeiten verfügt habe, sodass sie sich für ihre Handlungen zwangsläufig fremder Mitarbeiter und Räumlichkeiten bedienen hätte müssen. Nach Ansicht der Bw. sei der Vorsteuerabzug nur dann zu versagen gewesen, wenn die Rechnung nicht an den Leistungsempfänger gelegt worden wäre, das hieße, wenn der wirkliche Leistungsempfänger verschleiert worden wäre. Wird die Leistung zunächst für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt und in der Folge einem anderen überlassen, so stünde der Vorsteuerabzug zu. Die Bw. sei vom ersten Tage des Vertragsverhältnisses an die gegenüber der Leistung erbringenden Gesellschaft namhaft gemachte Leistungsempfängerin und Rechnungsadressatin gewesen. Sie habe daher die Software auf eigenes Risiko erworben und sei die Rechnungslegung richtigerweise an die Bw. erfolgt, weshalb ihr als Leistungsempfängerin der Vorsteuerabzug zustehe. Nach durchzuführender quantitativer und qualitativer Abnahme wäre die Verwertung durch Überlassung an die AG im Rahmen des ordentlichen Geschäftsbetriebes geplant gewesen. Dies sei der Betriebsprüfung sowohl von der Geschäftsführung der Bw. als auch vom Vorstand der AG bestätigt worden.

2. Der Feststellung im Betriebsprüfungsverfahren, dass letztlich keine funktionsfähige Leistung erbracht worden sei, Anzahlungsrechnungen vorliegen würden und demnach aus der Sicht des UStG 1972 in den Teilrechnungen keine Umsatzsteuer auszuweisen gewesen wäre,

erwiderte die Bw., dass GmbH im Ergebnis Teilleistungen erbracht und als solche abgerechnet hätte. Diesbezüglich verwies sie auf das der Betriebsprüfung bekannte Urteil des Landesgerichtes G.XY, betreffend den Rechtsstreit mit der Mc Donnel Information Systems GmbH (vormals GmbH). Der Rechtstreit wäre infolge der mangelhaften Vertragserfüllung (unzureichende Qualität und Nichtfertigstellung der Software) geführt worden. Auf Seite zwölf dieses Urteiles sei festgestellt worden, dass von der beklagten M.S.gmbH tatsächlich Leistungen erbracht worden wären und dies auch durch die Abnahmeverkündigungen festgehalten worden sei. Daher seien in den Rechnungen der GmbH an die Bw. keine Anzahlungen abgerechnet, sondern Teilleistungen in Teilrechnungen fakturiert worden. Die Bw. verweist in diesem Zusammenhang auf das UStG 1972, wonach Teilrechnungen mit Umsatzsteuer auszustellen gewesen wären und zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Außerdem würde ein Umsatzsteuerausweis im Falle einer Anzahlung vorerst zu einer Steuerschuld auf Grund der Rechnung führen, die jedoch bei Leistungserbringung weggefallen wäre und auf Grund der ausgeführten Leistung der Vorsteuerabzug zustünde.

Im konkreten Fall sei die Leistungserbringung durch die GmbH nicht zur Zufriedenheit der Bw. erfolgt, woraufhin dies im Jahre 1996 zu einer Entgeltsminderung in Form einer Inanspruchnahme der im Dezember 1995 vereinbarten Bankgarantie geführt habe. Diese Entgeltsminderung habe Vorsteuerberichtigungen im Jahre 1996 nach sich gezogen, würde hingegen nicht die Vorsteuern der Jahre 1993 bis 1995 vermindern.

Hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung betreffend den Umsatzsteuerbescheid 1995 merkte die Bw. an, dass die Umsatzsteuer aus der Rechnung der GmbH von der Bw. auf die Steuernummer X. der GmbH beim Finanzamt Graz Stadt einbezahlt worden und die Vorsteuer aus der Rechnung beansprucht worden wäre. In der Jahreserklärung sei die Umsatzsteuer aus der betreffenden Rechnung als Steuerschuld und als Vorsteuer erfasst worden. Der auf die besagte Steuernummer der GmbH einbezahlt Umsatzsteuerbetrag wäre in der Umsatzsteuererklärung 1995 als Umsatzsteuervorauszahlung berücksichtigt worden und sodann im Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 6. Mai 1996 die bezeichnete Umsatzsteuer erklärungsgemäß als Steuerschuld und Vorsteuer erfasst worden, die Einzahlung auf die GmbH Steuernummer jedoch nicht als Umsatzsteuervorauszahlung berücksichtigt, wodurch sich eine Umsatzsteuernachforderung in Höhe von 132.072,00 S ergeben hätte. Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung und dem geänderten Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 6.5.1999 sei die Umsatzsteuer aus der besagten Rechnung nicht mehr als Steuerschuld und Vorsteuer erfasst worden, wobei die Versagung des Vorsteuerabzuges auf die unrichtige Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes durch die Betriebsprüfung basiert hätte.

Die Bw. stellte demnach die Anträge:

- Die Anerkennung des Vorsteuerabzuges aus den Rechnungen der GmbH für das Projekt PRO-IV IBS System
- Festsetzung der Umsatzsteuergutschrift 1993 in Höhe von -1,917453,00 S
- Festsetzung der Umsatzsteuergutschrift 1994 nach Berücksichtigung der Vorsteuerkorrektur aus der Inanspruchnahme der Bankgarantie in Höhe von - 1,484,753,00 S
- Festsetzung der Umsatzsteuergutschrift 1995 in Höhe von -11,317.409,00

In ihrer Stellungnahme führte die Betriebsprüfung aus, dass es umsatzsteuerrechtlich nur einen Leistungsempfänger geben könne, weshalb die Betriebsprüfung auch untersucht hätte, auf welchen der von der Bw. angegebenen Partner dies zutreffe:

- Schon am 30. April 1993 hätte die AG mit der GmbH einen Projektauftrag vereinbart, der die Schaffung einer EDV-Lösung für Anwendungsgebiete der AG bezieht habe. Dieser Auftrag wäre in eine Studie gemündet, nach der die GmbH durch den gegenständlichen Vertrag vom 21. September 1993 beauftragt worden sei, das entsprechende Programm zu entwickeln.
- Die dafür erforderlichen Leistungen hätten Mitarbeiter der AG erbracht und wären der Bw. weder eigene Räumlichkeiten noch eine eigene EDV Anlage zur Verfügung gestanden.
- Die AG habe sämtlichen Schriftverkehr erledigt und seien alle Schriftstücke an sie gerichtet gewesen
- Die AG habe am 21. Dezember 1994 von der GmbH eine Bankgarantie in Höhe von 681.640,00 DM erhalten, obgleich die Rechnung an die Bw. ausgestellt war.
- Die Abnahme des Tests "Phase 1" hätte die AG am 23. Dezember 1994 durchgeführt.
- Es würden zwischen der AG und der Bw. weder Abnahmeverträge bestehen, noch hätte die AG Anzahlungen geleistet.
- Die AG hätte das Anbot SC und Nachträge zum in Rede stehenden Vertrag angenommen und unterzeichnet.
- Die AG habe Nachfristsetzungen, Vertragsrücktritt und Rückzahlung veranlasst.
- Die AG hätte die Klage auf Rückzahlung und Schadenersatz gegen die GmbH erhoben.

Zum Vorbringen in der Berufung, dass die einzelnen Module getrennt programmiert und abgerechnet worden seien, gab die Betriebsprüfung an, dass der Projekt Rahmenvertrag vom 21. September 1993 unter Punkt 6. die Zahlung der Vergütung in Gesamthöhe von

---

3,408.200,00 DM geregelt habe. Demnach wären 40% dieses Betrages nach Unterschrift dieses Rahmenvertrages und der zugehörigen Einzelverträge zahlbar gewesen und jeweils weitere 20% nach erfolgter Abnahme der "Phase 1 bzw.2".

Entsprechend dieser Vereinbarung wären

a) 40 % von 3,408.200,00 DM (das sind 1,363.280,00 DM) am 2. November 1993 bezahlt und daraus ein Vorsteuerabzug im Ausmaß von 1,917.453,00 S in Abzug gebracht worden,

b) Nach eingeschränkter Bestätigung der "Abnahme-Phase 1" seien 20% der Gesamtvergütung in Höhe von 3,408.200,00 DM (das sind 681.640,00 DM) am 23. Dezember 1994 fällig und fakturiert geworden. Dabei seien 958.931,00 S Vorsteuern geltend gemacht worden.

Am 23. Dezember 1994 hätte die AG das von GmbH erstellte Angebot über die SC Funktionalität angenommen, das für die GmbH eine Vergütung über 234.460,00 DM vorgesehen habe, wobei 40% nach Annahme dieser Angebotes und die restlichen 60% nach erfolgter Abnahme des PRO-IV-IBS Systems "Phase 2" fällig geworden wären.

Diesem Angebot entsprechend seien

c) 40% von 234.460,00 DM (das sind 93.784,00 DM) am 27. Jänner 1995 geleistet und daraus ein Vorsteuerbetrag in Höhe von 131.982,00 S geltend gemacht worden.

Die Betriebsprüfung führte weiters aus, dass die beanspruchten Vorsteuern in Höhe von 1,917.453,00 S und 131.982,00 S aus bei Vertragsunterfertigung bzw. Anbotsannahme zahlbaren Vergütungen resultieren würden. Die Zahlungen würden also auf Ereignisse beruhen, die unabhängig von einer Leistungserbringung durch die GmbH eingetreten seien.

Der geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von 958.931,00 S würde aus einer vereinbarten Teilleistung herrühren, wobei diese Teilleistung jedoch nicht erbracht worden wäre, da die "Abnahme Phase 1" nur mit eingeschränkter Bestätigung unter dem Vorbehalt fehlender Funktionalitäten erfolgt wäre. Nach einvernehmlich festgestellten Fehlern würde nur bezahlt werden, sobald eine entsprechend hohe Bankgarantie für die AG erfüllt worden wäre. GmbH sei aus dieser Bankgarantie bis dato in voller Höhe in Anspruch genommen worden.

Unter Verweis auf das Urteil des Landesgerichtes G. sah die Betriebsprüfung die Schlussfolgerung im genannten Urteil in der rechtlichen Systematik begründet, nach der eine erklärte Abnahme trotz Vorbehalten als solche anzusehen sei, wonach die erbrachte Leistung im Wesentlichen vertragsgemäß sei. Die Ausführungen in der Klageschrift auf Seite sechs, Punkt zwei würden die Ansicht der Betriebsprüfung, dass keine Teilleistungen vorliegen würden, untermauern. Die AG hätte darin die bis dahin entwickelte Software als katastrophal bezeichnet und als Grund den Einsatz von Subunternehmern durch die GmbH angeführt, die der Aufgabe ganz offensichtlich nicht gewachsen gewesen wären.

In der am 19. September 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung hatte die steuerliche Vertretung ergänzend ausgeführt, dass ursprünglich geplant gewesen sei, dass die Bw. die in Rede stehende Software erwerben und an die AG verleasen sollte, jedoch infolge der mangelhaften Ware eine Vermietung nicht verwirklicht worden sei. Geplant wäre auch gewesen, dass der Bw. durch diese Vorgangsweise die in Streit stehenden Vorsteuern zustehen würden. Außerdem sei das "Zuviel" an Umsatzsteuerbelastung in Höhe der im Jahre 1995 an das Finanzamt Graz Stadt für die GmbH entrichtenden Umsatzsteuerschuld zu korrigieren. Dies deshalb, da im Jahre 1995 schon das "Reverse-Charge-System" zur Anwendung gelangt sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach der konkreten Sachlage hat die AG am 30. April 1993 der GmbH einen Projektauftrag im Zusammenhang mit der geplanten Einführung einer Bankensoftware erteilt, der in einen schriftlichen Projektrahmenvertrag der Parteien vom 21. September 1993 gemündet ist und hat schließlich die GmbH im Software - Lizenzvertrag vom 21. September 1993 der AG in widersprüchlicher Vereinbarung das einerseits nicht ausschließliche und andererseits nicht übertragbare Recht eingeräumt, das entwickelte Softwareprogramm zu nutzen. Die dafür vereinbarte Gesamtvergütung war in bestimmten im Vertrag geregelten Abschnitten zu bezahlen.

Außer Streit steht, dass die in diesem Zusammenhang auszuführenden Leistungen Mitarbeiter der AG erbracht hatten, da die Bw. weder über eigene Räumlichkeiten und Mitarbeiter noch über eine eigene EDV Anlage verfügt hatte.

Die AG erledigte und erhielt außerdem sämtlichen mit dem Projekt in Verbindung stehenden Schriftverkehr, sie erhielt am 21. Dezember 1994 von der GmbH eine Bankgarantie in Höhe von 681.640,00 DM, obgleich die streitgegenständlichen Rechnungen an die Bw. gerichtet waren. Weiters hat sie die Abnahme des Tests "Phase 1" am 23. Dezember 1994 durchgeführt und das Anbot SC und Nachträge zum Projekt Rahmenvertrag angenommen und unterzeichnet. Aus dem Nachtrag ergab sich unter anderem eine Änderung der Rückerstattungsregelungen im Falle einer Nichtfertigstellung des Projektes. Die AG hat überdies Nachfristsetzungen aus verhandelt, und da das Projekt Ende 1995 und auch Mitte 1996 nicht annähernd fertig gestellt war, den Vertragsrücktritt am 18. Juni 1996 erklärt und schließlich Klage auf Rückzahlung und Schadenersatz gegen die GmbH beim Landesgericht G. eingebbracht.

Zum Einwand im Berufungsverfahren, der Punkt 1.6. des zu beurteilenden Lizenzvertrages im Zusammenhang mit der erklärten Übertragung des Nutzungsrechtes aus den am 21.

---

September 1993 unterzeichneten Verträgen an die Bw., habe zu einem Vertragsbeitritt der Bw. geführt und mache diese neben der AG zur vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängerin aus dem Umsatzgeschäft mit der GmbH, ist festzustellen:

Die Berechtigung der AG nach Punkt 1.6. des Software-Lizenzvertrages, das ihr eingeräumte Nutzungsrecht durch von ihr beauftragte Dritte ausüben zu lassen im Zusammenhang mit der erwähnten Übertragung des Nutzungsrechtes an die Bw., macht es notwendig zu prüfen, ob die Bw. bloß als ausführendes Organ im Zusammenhang mit einem "fremden" Leistungsaustausch tätig geworden ist, ob sie durch die Gestaltung Zurechnungsobjekt des Leistungsaustausches wurde oder ob zwischen ihr und der Bw. eine eigene Leistungsbeziehung entstanden ist.

Scheidet der bisherige Partner aus dem Vertragsverhältnis nicht aus, sondern tritt nach dem allseitigen Parteiwillen ein neuer Vertragspartner hinzu, so spricht man von einem Vertragsbeitritt, durch den die neue Vertragspartei neben einem der bisherigen Partner in alle Rechte und Pflichten des Vertragsverhältnisses eintritt (Ertl in Rummel, ABGB II<sup>2</sup> § 1404 Rz 1). Bei einem Vertragsbeitritt übernimmt der Hinzutretende kumulativ alle Rechte und Pflichten aus einem Vertrag (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I 304). Eine Kombination von Zession und Schuldbeitritt reicht für einen Vertragsbeitritt nicht aus (Ertl aao, §1406 ABGB Rz 3).

Ein Schuldverhältnis besteht nicht nur aus Forderungen und Schulden, sondern beinhaltet auch vertragsbezogene Gestaltungsrechte, wozu auch der Rücktritt vom Vertrag zählt. Dabei ist zu beachten, dass bei Annahme eines Vertragsbeitrittes die Zustimmung der Gegenpartei unbedingt erforderlich ist (Koziol/Welser Bürgerliches Recht II 11, 119).

Der Umstand, dass ein Dritter Forderungen aus einem Vertragsverhältnis bezahlt, bedeutet noch nicht, dass der Dritte dem Vertrag beigetreten sei oder gar anstelle einer Vertragspartei den Vertrag übernommen hätte.

Nach der gegebenen Sachlage spricht eine Vielzahl von Umständen gegen die Stellung der Bw. als Vertragspartei der am 21. September 1993 abgeschlossenen Verträge.

So hatten die Vertragsparteien ihren Willen, einen Vertragsbeitritt zu vereinbaren, nicht durch allseitige Unterfertigung der Mitteilung vom 21. September 1993 dokumentiert. In Hinblick auf das vorgeblich gesetzte Ziel, der Bw. Vertragspartnerstellung einzuräumen, ist überdies nicht nachvollziehbar, dass die AG am Tage der Vertragsunterzeichnung lediglich eine für die GmbH bestimmte Mitteilung der genannten Nutzungsrechtsübertragung unterzeichnete und nicht, wie es eigentlich geboten wäre, die Bw. zur Unterzeichnung des Vertrages oder Leistung einer Beitrittsklausel bewegt hat.

---

Dazu kommt, dass das dem Vertragsabschluss nachfolgende Verhalten, wonach die Bw. Arbeiten im Zusammenhang mit dem Software Produkt nicht in ihren eigenen Räumlichkeiten und darüber hinaus mit Hilfe von Mitarbeitern der AG durchführte, deutlich machte, dass in Wirklichkeit die AG den Auftragsgegenstand für ihre Zwecke erwerben wollte. Gegen eine Stellung als Vertragspartnerin spricht darüber hinaus, dass alleine die AG Nachträge und Nachfristsetzungen aus verhandelte, den Vertragsrücktritt, die Klage auf Schadenersatz und Rückzahlung der geleisteten Vergütungen betrieben hatte und ihr darüber hinaus eine Bankgarantie eingeräumt worden ist. Die Bw. hat überdies gegenüber der GmbH keine Leistungsansprüche geltend gemacht und ist im Gerichtsverfahren nicht als Beklagte aufgetreten, weshalb auch daraus für sie kein Vertragsbeitritt abzuleiten ist.

Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ist gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 (1994) ein Vorsteuerabzug hinsichtlich einer gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer unter anderem zulässig, wenn die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im Inland für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt werden.

Aus § 3 Abs. 1 UStG 1972(1994) geht hervor, dass Lieferungen Leistungen sind, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Somit muss der Abnehmer nicht identisch sein mit der Person, die tatsächlich befähigt wird im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen. Ferner folgt aus § 4 Abs. 2 UStG 1972 (1994), dass der Abnehmer nicht derjenige sein muss, der tatsächlich die Gegenleistung erbringt, das Entgelt kann auch von Dritter Seite stammen. Demnach ist Leistungsempfänger, wer die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen eines anderen eintreten. Entscheidend ist somit bei Leistungen auf Grund vertraglicher Verpflichtungen, wer im eigenen Namen die vertraglichen Verpflichtungen übernimmt bzw. ausbedingt (vgl. Ruppe UStG<sup>3</sup> §1 Tz 257, 258).

Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen war somit nach dem außer Streit stehenden Sachverhalt das Vorliegen einer Mehrheit von Leistungsempfängern nicht anzunehmen, zumal nach den zu beurteilenden Vertragsunterlagen die vertraglich festgelegte Leistung nicht von beiden Parteien ausbedungen worden ist und bei Einschaltung Dritter in eine Lieferung der umsatzsteuerrechtliche Grundsatz gilt, wonach der Abnehmer nicht identisch sein muss mit der Person, die tatsächlich befähigt wird, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen. Daraus folgt, dass nach der vertraglichen Gestaltung lediglich die AG als Leistungsempfänger hervorging und in diesem Sinne auch im Außenverhältnis aufgetreten ist.

Die Bw. wurde allein durch die Übernahme der Bezahlung der Rechnung nicht Leistungsempfänger aus dem ursprünglich abgeschlossenen Software-Lizenzvertrag, zumal für

---

die Beurteilung der am Leistungsaustausch Beteiligten nicht entscheidungsrelevant ist, wer mit der Zahlung des Entgeltes belastet war, da, wie oben ausgeführt, Leistungsempfänger und Erbringer der Gegenleistung nicht ident sein müssen.

Der Annahme eines weiteren Leistungsaustausches zwischen der Bw. und der AG auf Basis des der AG eingeräumten Rechtes, das Nutzungsrecht an Tochtergesellschaften zu übertragen stand zudem das Fehlen jeglicher Zahlungsflüsse und schriftlicher Abnahmeverträge zwischen den Genannten entgegen und hätte letztlich selbst bei deren Vorliegen nicht die Abzugsfähigkeit der in Streit stehenden Vorsteuerbeträge herbeigeführt, da diese einen anderen Leistungsaustausch betroffen hätten.

Auch vermag die Behauptung, die Bw. sei vom ersten Tage an ein gegenüber der GmbH namhaft gemachter Leistungsempfänger und Rechnungsadressat gewesen und hätte daher die Software auf eigenes Risiko erworben, der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, zumal bei der Zurechnung der Leistungserbringung an die Bw. auch das Auftreten nach Außen hin entscheidende Bedeutung zukommt. Wenn im konkreten Fall die AG allein nach Außen hin in Erscheinung getreten ist, sie zudem als Klägerin im Prozess Entschädigungen für die mangelhafte Ware eingefordert hat und es nach der Aktenlage keine Anhaltspunkte gibt, die eine andere Beurteilung zulassen, hat sie im eigenen Namen die Leistung für sich beansprucht, weshalb diese auch ihr allein zuzurechnen war (VwGH 31. Jänner 2001, 97/13/0066, VwGH 17.9.1990, 89/15/0070).

Schon auf Basis dieser Ausführungen war der Bw. aus dem Umstand, dass sie gegenüber der GmbH nach dem streitgegenständlichen Vertrag nicht Leistungsempfänger war, der Abzug der in Streit stehenden Vorsteuerbeträge nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 (1994) nicht zu gewähren.

Dem Berufungsvorbringen, die an das Finanzamt Graz Stadt für das ausländische Unternehmen abgeführte Umsatzsteuer in Höhe von 131.982,00 S sei jedenfalls bei der Bw. als Vorsteuer zu berücksichtigen, sind zum einen die vorstehenden Ausführungen, wonach der Bw. kein Vorsteuerabzug zusteht, entgegenzuhalten. Zum anderen gibt es für die Bw. mangels Vorliegens einer steuerpflichtigen Leistung und damit einer Abfuhrverpflichtung im Jahre 1995 keine Möglichkeit einer Rückverrechnung der seinerzeit erfolgten Bezahlung der Umsatzsteuer an das Finanzamt Graz Stadt im konkreten Berufungsverfahren. Aus diesem Grund war dem Berufungsbegehren in diesem Punkt nicht zu entsprechen.

Ungeachtet vorstehender Ausführungen zum Vorsteuerabzug ist überdies unstrittig, dass die GmbH nicht in der Lage war der AG die vertraglich ausbedungenen Leistungen zu erbringen.

Tatsache ist weiters, dass die AG und nicht die Bw. eine eingeschränkte Zwischenabnahmeverklärung abgegeben hat, jedoch in der Folge feststellen musste, dass das

---

Projekt bis zum 31. Dezember 1995 nicht fertig gestellt werden konnte, weshalb die OeKB AG am 18. Juni 1996 vom Vertrag zurückgetreten ist.

Ein Unterbleiben der vereinbarten Leistung bedeutet im konkreten Fall eine Korrektur einer allfällig entstandenen Steuerpflicht bezüglich bisher erbrachter Leistungen. Dazu kommt, dass Entschädigungen anlässlich der vorzeitigen Aufhebung eines Vertrages nur dann steuerbar sind, wenn sie Entgelte für Leistungen, wie zB Vorbereitungshandlungen des Vertragspartners, Leistungsbereitschaft und bisher erbrachte Leistungen betreffen.(Ruppe UStG<sup>3</sup> §1 Tz 231ff und §16 Tz 88). Berichtigungen im Sinne, dass durch das Unterbleiben der Leistung nachträglich die Steuerschuld entfällt sind gemäß § 16 Abs. 1 UStG 1994 in dem Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem sich herausstellt, dass die Leistung wegen Rücktritts des Vertrages unterbleiben wird. Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass allfällige im Jahre 1996 vorgenommene Berichtigungen der Bemessungsgrundlagen und eine daraus resultierende Festsetzung einer Umsatzsteuerschuld für, wie im genannten Urteil auf der Seite zwölf ausgeführt, tatsächlich erbrachte Leistungen keine Auswirkungen für den Streitzeitraum haben (Ruppe, UStG<sup>3</sup> §1 Tz 227).

Dass in diesem Zusammenhang in den Streitjahren die Mindest-Istbesteuerung nicht zur Anwendung gelangt, ergibt sich aus dem Datum des Vertragsabschlusses (21. September 1993), das noch vor dem Inkrafttreten des UStG 1994 lag und daher die Anzahlungsbesteuerung auf diesbezügliche Entgeltszahlungen keine Anwendung finden konnte.

Im konkreten bedeutet dies, dass die 40% der festgelegten Gesamtvergütung (Punkt 6.1 (1)) anlässlich der Vertragsunterzeichnung und der Anbotsannahme nicht im Zusammenhang mit einer erbrachten Leistung zu bringen und demnach auch nicht als Teilabrechnungen zu beurteilen waren. Eine in solchen Rechnungen fakturierte Umsatzsteuer war somit im Geltungsbereich des UStG 1972 rechtlich gar nicht zulässig.

Ob dabei die Erstellung und die Nutzungsüberlassung einer Standardsoftware in Teilen geschuldet und bewirkt worden ist, ist nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung zu beurteilen.

Wenn ein Steuerpflichtiger für einen Verbraucher, wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist, zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden und dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, so stellen alle diese Handlungen oder Elemente in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht eine einheitliche Leistung dar. (vgl. EuGH 27.10.2005, Rs C-41/04). Danach ist die Überlassung einer Standard-Software und anschließende Anpassung der Software an die besonderen Bedürfnisse des Erwerbers, auch

wenn dafür zwei getrennte Zahlungen geleistet werden als einheitliche Leistung zu beurteilen, wenn diese Anpassung angesichts von Umständen wie ihrem Umfang, ihren Kosten oder ihrer Dauer entscheidend dafür ist, dass der Erwerber eine auf ihn zugeschnittene Software nutzen kann.

Im Berufungsfall wurde nicht dargelegt, dass die einzelnen im Software Erstellungs- und Einführungsvertrag festgelegten Leistungen für den Leistungsempfänger einen eigenen Zweck hatten und daher als Hauptleistungen anzusehen seien. Vielmehr war bei der Erstellung und Lieferung einer Software davon auszugehen, dass die einzelnen Leistungen im endgültigen Leistungsgegenstand aufgehen und in koordinierter Form die ordnungsgemäße Funktion des Software - Programms sichergestellt hätten. Demnach lag insgesamt gesehen keine wirtschaftlich teilbare Leistung vor und war dadurch keine Möglichkeit einer Teilabrechnung gegeben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt betreffend die Umsatzsteuer für 1995

*Wien, am 10. Oktober 2006*