



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 15

GZ. RV/3476-W/02  
GZ. RV/4654-W/02  
GZ. RV/2566-W/06  
GZ. RV/2567-W/06

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr. Karl Bickell, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften und des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993, Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1996, Festsetzung von Umsatzsteuer für 5/2001 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1992 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufungen gegen die übrigen o.a. Bescheide werden als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein (§ 24 VwGG).

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer A ist.

Anlässlich einer bei der Bw. in den Jahren 1998 und 1999 stattgefundenen Betriebsprüfung, die die Jahre 1992 bis 1996 betraf, wurde festgestellt, dass hinsichtlich der Bemessungsgrundlage der Entgelte laut den vorgelegten Ausgangsrechnungen die Jahresumsätze 1992 bis 1995 jeweils Softwareentwicklungsarbeit betreffend netto S 440.000,00, S 465.000,00, S 51.000,00 und S 3.450.000,00 betragen hätten. Als Leistungsbeschreibung wurde angeführt: Erarbeitung von betriebswirtschaftlich determinierten Systemanalysen, Entwicklung und Gestaltung von Informationssystemen und Konzeption und Entwicklung von Decision Support Systemen (D.S.S.).

Der wiederholten Aufforderung der Betriebsprüfung, diese Leistung und alle anderen im Zusammenhang mit der Softwareentwicklung stehenden Erlöse mittels geeigneter Unterlagen nachzuweisen wurde von A ebenso wenig Folge geleistet wie das nachgefragte Pflichtenheft und Testläufe der Programme nicht präsentiert und die Programme auf dem Computer nicht vorgeführt wurden. Da auch bei der Einzelfirma des A, bei der gleichzeitig eine Betriebsprüfung stattfand, keinerlei diesbezügliche Leistungsnachweise erbracht und auch dort keine Erlöse festgestellt werden konnten, die mit diesen Aufwendungen in Verbindung hätten gebracht werden können, kam die Betriebsprüfung unter Würdigung aller Sachverhaltselemente zu dem Ergebnis, dass zwischen den beiden Unternehmen Einzelfirma des A und Bw. kein Leistungsaustausch in Bezug auf diese EDV-Leistungen erfolgt wäre und die fakturierten Wirtschaftsgüter entweder nicht existent oder im Zeitpunkt der Fakturierung wertlos gewesen wären.

Die Betriebsprüfung stellte weiters fest, dass während der Prüfungsjahre die Bw. ausschließlich nur gegenüber der Einzelfirma des A aufgetreten wäre und alle Ausgangsrechnungen von A als Geschäftsführer der Bw. an A als Einzelfirma gelegt worden wären. Aus Sicht der Betriebsprüfung hätte diese Vorgangsweise einzig und allein des Finanzierungsvorteiles der Vorsteuer wegen stattgefunden, da die durch die Einzelfirma beanspruchte Vorsteuer auf der anderen Seite nicht als Umsatzsteuer (da jeweils Ist-Versteuerer) abgeführt worden wäre und umgekehrt. Da die Tätigkeit der geprüften GmbH nicht jenen im § 22 Z. 1 EStG 1988 taxativ angeführten Tätigkeiten entsprechen würde, würden auch die Umsätze der Bw. nicht unter § 17 UStG 1994 fallen. Die Steuerschuld wäre daher nach Maßgabe der Leistung und der

Entgeltsvereinbarung entstanden. Da aber ein Leistungsaustausch zwischen den beiden Firmen nicht stattgefunden hätte, wären sämtliche im Prüfungszeitraum getätigten Umsätze gemäß § 11 Abs. 14 UStG festzusetzen.

Hinsichtlich der Ermittlung der Vorsteuer stellte die Betriebsprüfung fest, dass die Bw. im Wesentlichen zwei Geschäftszweige betrieben hätte. Der erste hätte in der Softwareentwicklung (Templates) für Managementsysteme bestanden, wobei von der Bw. unter Zurverfügungstellung der Hard- und Softwareentwicklungen der Einzelfirma diese "spezielle" Software wieder für die Einzelfirma entwickelt worden wäre. Diese Softwareentwicklungen hätten aber zu keinen Erlösen geführt. Im Rahmen des zweiten Geschäftszweiges wäre ab dem Jahr 1995 der Arbeitsaufwand im Zusammenhang mit Überlegungen für eine Konzernkonsolidierung (Privatisierung der L) von der Einzelfirma A in die Bw. weiterfakturiert worden.

Im Rahmen des oben zuerst beschriebenen Geschäftszweiges wären folgende Eingangsrechnungen (Ausgangsrechnungen der Einzelfirma) in der Buchhaltung vorgefunden worden, wobei diese Rechnungen aktiviert bzw. aufwandswirksam verbucht und der Vorsteuerabzug daraus in Anspruch genommen worden wäre.

Datum	Rechnungs-leger	Leistung	Nettobetrag	USt	VSt GmbH	USt A
02.02.1993	A	Nutzung d. Hard- u Software	286.700,00	57.340,00		
03.02.1993	A	anteilige allg. Nutzungen	62.800,00	12.560,00		
30.12.1993	A	Nutzung d Hard- u Software	297.300,00	59.460,00		
31.12.1993	A	anteilige allg. Nutzungen	76.030,00	15.206,00	144.566,00	0,00
31.08.1994	A	Softwareentwicklung	776.000,00	155.200,00		
31.10.1994	A	Softwareentwicklung	388.000,00	77.600,00		
29.12.1994	A	Softwareentwicklung	727.500,00	145.500,00		
30.12.1994	A	Nutzung d Hard- u Software	298.900,00	59.780,00		
31.12.1994	A	Jahresabschlüsse f. GmbH	104.620,00	20.924,00		
31.12.1994	A	anteilige allg. Nutzungen	78.100,00	15.620,00	474.624,00	0,00
29.12.1995	A	Nutzung d Hard- u Software	301.200,00	60.240,00		
29.12.1995	A	anteilige allg. Nutzungen	79.200,00	15.840,00		

31.03.1995	A	Konzernkonsolidierung	1.380.000,00	276.000,00		
30.06.1995	A	Konzernkonsolidierung	2.944.000,00	588.800,00		
30.09.1995	A	Konzernkonsolidierung	1.692.800,00	338.560,00		
31.12.1995	A	Konzernkonsolidierung	1.472.000,00	294.400,00	1.573.840,00	0,00

Auf Vorhalt an A als Leistungserbringer darzulegen, welche genaue Leistung bei der Entwicklung von Software-Templates erbracht worden wäre und für welche Leistungen die durch die Kanzlei A zur Verfügung gestellten Hard- und Software herangezogen worden wäre, gab A niederschriftlich zu Protokoll, dass es sich bei den Software Templates um ein Konsolidierungsprogramm handeln würde und er weitere Unterlagen zur Verfügung stellen würde. Ein Teil der Konsolidierungsaktivität würde sich auf EDV-unterstützte Konzernkonsolidierung stützen.

Am 23. November 1998 wäre der Betriebsprüfung nur einschlägige Fachliteratur vorgelegt worden, weitere Unterlagen wären trotz mehrmaliger Aufforderung nicht beigebracht worden. Aus den bis zu diesem Zeitpunkt nur allgemeinen Angaben hätten seitens der Betriebsprüfung keine weiteren Aufschlüsse über den Inhalt des Leistungsaustausches gewonnen werden können. Durch die Betriebsprüfung wäre in der Folge ein weiterer Termin vereinbart worden, an dem eine genaue Dokumentation mittels geeigneter Unterlagen erfolgen sollte. Auch zu diesem Termin wären diverse Fragen zu einem Pflichtenheft, Datenbankdesign und Datenbankstruktur unzureichend oder nicht beantwortet und die durch A in den Honorarnoten fakturierten Leistungen nicht glaubhaft gemacht worden. Anlässlich einer bei der Bw. am 26. Februar 1998 durchgeführten Betriebsbesichtigung hätte sie weder Computerhardware noch Software vorlegen können.

Aufgrund dieses Sachverhaltes kam die Betriebsprüfung zum Schluss, dass kein Leistungsaustausch stattgefunden hätte und anerkannte die mit diesen Leistungen in Verbindung stehenden Vorsteuern nicht. Für die Jahre 1993 bis 1995 betrugen diese S 144.566,00, S 453.700,00 und S 76.080,00.

Hinsichtlich des zweiten Geschäftszweiges wären im Jahr 1995 Eingangsrechnungen in Höhe von insgesamt S 7.488.800,00 zzgl. Umsatzsteuer an die Bw. gelegt worden, in denen das "Know How" in Bezug auf die Optimierungen von Konzernstrukturen, Umgründungen, Umstrukturierungen, Mergers und Acquisitions und Corporate Finance der Bw. in Rechnung

gestellt worden wäre. Lt. Aussage von A hätte er sich schon im Rahmen der Einzelfirma über einen längeren Zeitraum hinweg mit Überlegungen im Zusammenhang mit Konzernkonsolidierungen beschäftigt. Im Jahr 1995 wäre er, als die Privatisierung der L konkret im Raum gestanden wäre, als Vertreter der Einzelfirma an B und C herangetreten. Da eine unbekannte Einzelfirma mit so namhaften Kanzleien schlecht zusammenarbeiten hätte können, wären alle diese Projekte betreffenden Aktivitäten in die nunmehr umbenannte Bw. hineinverlagert worden. Am 21. Dezember 1995 wäre eine Kooperationsvereinbarung aller drei Partner abgeschlossen worden, wobei als Kooperationspartner die Bw. aufgeschienen wäre. Im Punkt 3 dieser Vereinbarung wäre ausgeführt, dass die Wirtschaftsprüfungskanzlei A wegen der außergewöhnlichen Größe und der Wichtigkeit dieses Projektes zu dem Ergebnis gekommen wäre, dass es wirtschaftlich sinnvoll sei, die Urheberrechte an der vorgenannten Konzeption nicht selbst zu verwerten sondern durch Dritte verwerten zu lassen. Daher hätte die Wirtschaftsprüfungskanzlei die Bw. beauftragt, alle zur optimalen Erreichung dieses Zieles erforderlichen und geeigneten Maßnahmen zu ergreifen. Zu diesen Maßnahmen hätte insbesondere der an die Bw. gerichtete Auftrag gezählt, Kooperationsmöglichkeiten mit großen und bedeutenden österreichischen Wirtschaftstreuhandgesellschaften, welche über entsprechende Ressourcen verfügen würden zu erkunden, zu verhandeln und zu begründen. Im Wesentlichen hätte die Aufgabe der ARGE darin bestanden, dass der Vertreter von C im Namen der ARGE die von ihnen erarbeiteten Überlegungen und ein von ihnen erarbeitetes Konzept dem österreich-italienisch-deutschen Konsortium (für Österreich D und E) vorlegen sollte. Dieser ca. 10-seitige Schriftsatz, basierend auf einem Holding-Konzept mit Vollorganschaft wäre aber vom Konsortium nicht aufgegriffen worden. Der von allen Partnern erhoffte Beratungsauftrag mit dem Konsortium wäre daher nicht zustande gekommen. Es wären auch keinerlei Zahlungen an die ARGE oder die Bw. bzw. an die Einzelfirma A geleistet worden. Wie allgemein bekannt, wäre in weiterer Folge ein anderer Anbieter bei der Übernahme der L zum Zug gekommen.

Erhebungen bei den ARGE Partnern B und C hätten ergeben, dass aufgrund des voran geschilderten Sachverhaltes in keiner Phase der Kooperation und aus damaliger Sicht mit einem Honoraranspruch zu rechnen gewesen wäre. Mittlerweile hätte A als Privatankläger und nicht im Namen der Bw. ein Strafverfahren wegen § 91 Urheberrechtsgesetz gegen Verantwortliche der D und E eingeleitet. Der Hauptpunkt der Anschuldigungen würde darin bestehen, dass Gedankengut von A widerrechtlich verwertet worden wäre. Da dieses Verfahren im Zeitpunkt der Prüfung noch anhängig war und mit einem baldigen Ende nicht zu rechnen wäre, wäre eine Einsichtnahme in den Gerichtsakt durch die Betriebsprüfung erfolgt und

von ihr der Sachverhalt aufgrund der vorliegenden Unterlagen und niederschriftlichen Aussagen wie folgt beurteilt worden: „In den im Belegwesen vorliegenden Fakturen (= Eingangsrechnungen) wurde auf die vertragliche Vereinbarung vom 15. März 1995 hingewiesen. Diese Vereinbarung konnte von A nicht vorgelegt werden. Lediglich ein Aktenvermerk, datiert vom 4. Juli 1998 über die vertragliche Vereinbarung vom 15. März 1998 (Prüfungsbeginn lt. Prüfungsauftrag war der 16. März 1998) wurde nachgereicht, in dem die vier von der Einzel-firma A gelegten Rechnungen (Umsatz 1995) Deckung fanden. Aus Sicht der Betriebsprüfung konnte in keinsten Weise nachvollzogen werden, welche Leistungen A im Rahmen der Einzel-firma für A im Rahmen der Bw. erbrachte. Zahlungen zwischen den beiden Firmen hatten nie stattgefunden. Die gegenseitige Verrechnung auch im Zusammenhang mit den oben erwähnten EDV-Leistungen hatte nur dazu geführt, dass die Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegeneinander angewachsen waren. Warum keine Aussaldierung vorgenommen wurde, hatte der Geschäftsführer nicht erklären können und war aus Sicht der Betriebsprüfung nur dadurch zu erklären, dass weder die Bw. noch A im besagten Zeitraum über ausreichend Geldmittel verfügten. Bei einer Aussaldierung hätte A bei der Einzelfirma für die aussaldierte Beträge Umsatzsteuer bezahlen müssen. Auch der von ihnen niederschriftlich angegebene Honoraranspruch in Höhe von ca. S 40 Mio. wäre in keinsten Weise nachvollziehbar. Andernfalls hätte die Betriebsprüfung diesen von A erwarteten Honoraranspruch als noch nicht abgerechnete Leistungen (Aktivierung) in die Bilanz einstellen müssen. Die daraus resultierende Körperschaftsteuer wäre festzusetzen gewesen. Die Betriebsprüfung kam daher zu dem Schluss, dass ein "fraglicher verlorener" Aufwand (als Eigenleistung in der Einzelfirma keine Aktivierungsmöglichkeit) nur aus einem einzigen Grund die Bw. verrechnet worden war, nämlich des Finanzierungsvorteiles der Vorsteuer wegen.“

Lt. den vorliegenden Unterlagen und Aussagen beurteilte die Betriebsprüfung als Vorfrage zum anhängigen Gerichtsverfahren den zu erwartenden Honoraranspruch mit S 0,00. Die mit den Aktivierungen und dem Auftrag in Verbindung stehenden Vorsteuern wurden daher nicht anerkannt. An Vorsteuer errechnete die Betriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1995 S 0,00, S 20.924,00 und S 10.304,00.

Im Rahmen der Gewinnermittlung wurden die Bilanzansätze korrigiert, und die Leistungen der geprüften GmbH an die Einzelfirma und umgekehrt nicht anerkannt. Daraus ergaben sich Berichtigungen bei Forderungen und Verbindlichkeiten um die vorher angeführten Eingangs- bzw. Ausgangsrechnungen. Die sich aufgrund der Feststellungen ergebende Nachzahlung an Umsatzsteuer wurde durch die Betriebsprüfung passiviert.

An Prüfungsfeststellungen setzte die Betriebsprüfung gemäß § 11 Abs. 14 die Umsatzsteuer von der Ausgangsrechnung vom 31. Oktober 1995 fest, erhöhte die steuerpflichtigen Entgelte im Jahr 1995 um S 2.280.450,00 und wurden sämtliche Umsätze der Prüfungsjahre gemäß § 11 Abs. 14 UStG vorgeschrieben. Sämtliche Eingangsrechnungen der Einzelfirma A wurden nicht anerkannt und betrug daher die nicht anerkannte Vorsteuer 1993 S 144.566,00, 1994 S 474.624,00 und 1995 S 1.573.840,00. Weiters wurden die Bilanzpositionen "aktivierte immaterielle Rechte", "aktivierte Eigenleistungen" und "IFB 1995 und 1996" aufgelöst, die „Vorräte“ angepasst und die „Wertberichtigung zum Anlagevermögen“ korrigiert.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und nahm mit Bescheiden vom 19. Oktober 1999 die Verfahren hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 wieder auf und setzte die Körperschaftsteuer mit S 1.440,00 und die Gewerbesteuer mit S 1.423,00 fest. Für das Jahr 1993 wurden die Verfahren hinsichtlich Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer wieder aufgenommen und mit Bescheiden vom 19. Oktober 1999 mit S 93.000, S 0,00, und S 0,00 festgesetzt. Für 1994 nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer wieder auf und setzte mit Bescheiden vom 19. Oktober 1999 die Umsatzsteuer mit –S 10.724,00 sowie die Körperschaftsteuer mit S 15.000,00 fest.

Mit Bescheiden vom 19. Oktober 1999 setzte das Finanzamt erstmals die Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 mit S 690.000,00 und –S 18.786,00 und die Körperschaftsteuer jeweils mit S 15.000,00 fest.

Nach sechs bewilligten Fristverlängerungsansuchen hinsichtlich der Erstattung einer Berufungsschrift brachte die Bw. mit Schriftsatz vom 14. November 2000 das Rechtsmittel der Berufung gegen die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide der Jahre 1992 und 1993 sowie gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1994 bis 1996 ein.

Hinsichtlich des Komplexes "EDV-Systeme und Softwareentwicklung" führte die Bw. aus, dass die angesprochene Betriebsbesichtigung im November 1998 stattgefunden hätte. Zu dieser Zeit hätten sich in der Wohnung nur wenige Einrichtungsgegenstände befunden und wäre ein sehr großer Anteil der betrieblichen Einrichtungsgegenstände einschließlich des Computer-Equipments zu diesem Zeitpunkt bei einer Spedition eingelagert gewesen. Insbesondere verwies die Bw. auf den Inhalt eines Schriftsatzes vom 2. Dezember 1998, der an die steuerliche Betriebsprüfung gerichtet gewesen wäre. Darin wäre ausführlich auf die Komplexität und die außergewöhnliche Qualität der geleisteten EDV-Entwicklungsarbeiten eingegangen worden. Der steuerlichen Betriebsprüfung wäre auch als Anlage zu diesem Schreiben

ein Verzeichnis der den gegenständlichen Entwicklungsarbeiten zugrunde liegenden und verarbeiteten Fachliteratur sowie von verschiedenen Dokumentationen im Gesamtumfang von rund 150 Positionen aus den im Folgenden angeführten Bereichen übermittelt worden: Objektorientierung, Datenmodellierung, Datenbanksysteme, Expertensysteme, Computer-Grafik, Programmiersprache "C", Unternehmensanalysen und andere verschiedene Bereiche. Von der Bw. wurde auch darauf hingewiesen, dass die besondere Leistungsfähigkeit und fachliche Kompetenz im Bereich der Informationstechnik in der Person des Geschäftsführers der Bw. auch dadurch hinreichend dokumentiert wäre, indem dieser früher im Rahmen seines Einzelunternehmens in einem Zeitraum von mehreren Jahren, welcher vor diesem Prüfungszeitraum gelegen wäre, einen diesbezüglichen Honorareingang von brutto rund S 8,5 Mio. erzielen hätte können. Da mit Durchführung der gerichtlichen Durchsetzung der Honoraransprüche gegenüber J ein sehr großer Zeitaufwand sowie sehr große finanzielle Belastungen durch diese Situation ausgelöst worden wären, hätte es dies für die Wirtschaftstreuhandkanzlei A bisher unmöglich gemacht, die von der Bw. geschaffenen EDV-Entwicklungen inzwischen entsprechend kommerziell zu verwerten, zumal für eine solche Verwertung auch sehr erhebliche finanzielle Investitionen erforderlich wären.

Hinsichtlich des Komplexes "Honoraranspruch als urheberrechtliches Werknutzungsentgelt im Zusammenhang mit dem urheberrechtlich geschützten Holdingkonzept für die Privatisierung L" führte die Bw. aus, dass sie der Betriebsprüfung sehr umfassende Unterlagen über die inzwischen nahezu vier Jahre andauernde gerichtliche Durchsetzung der Honoraransprüche gegeben und eingehend informiert hätte. Aus den zur Verfügung gestellten Unterlagen wäre der Honoraranspruch auf ein urheberrechtliches Werknutzungsentgelt sehr eingehend dokumentiert und auch klar nachvollziehbar. Die Bw. verwies in diesem Zusammenhang insbesondere auf die an die Betriebsprüfung gerichteten Schriftsätze vom 2. Dezember 1998 sowie vom 1. September 1999 mit den darin angeführten Anlagen. Diese Anlagen betrafen die an das Landesgericht für Strafsachen in Wien im Zusammenhang mit den vom Geschäftsführer der Bw. beantragten und auch eingeleiteten Privatanklageverfahren wegen erfolgter Urheberrechtsverletzungen übermittelten Eingaben und zwar die Äußerung vom 10. September 1998 sowie die Äußerung, Urkundenvorlage und Beweisantrag vom 25. März 1999.

Die Bw. beantragte, die gegenständlichen Bescheide entsprechend den eingereichten Jahresabschlüssen und Steuererklärungen für die Jahre 1992 bis 1996 abzuändern.

Mit Schreiben vom 25. April 2001 nahm die Betriebsprüfung zur Berufung Stellung und führte zunächst aus, dass vom Gesellschafter-Geschäftsführer weder die erbrachten Leistungen



detailliert beschrieben noch die gewählte Vorgangsweise in irgendeiner Weise verständlich gemacht hätten werden können. Insbesondere merkte sie an, dass trotz wiederholter Aufforderungen weder im Betriebsprüfungsverfahren noch in der nun vorliegenden Berufung seitens des Geschäftsführers Aussagen getroffen worden wären, die den vorliegenden Sachverhalt hinsichtlich der Leistungen hätten erhellen können. Zu den in der Berufung geäußerten Argumenten hinsichtlich der gerichtlichen Durchsetzung des Honoraranspruches wies die Betriebsprüfung darauf hin, dass mittlerweile ein Beschluss des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vorläge, in dem das Verfahren eingestellt werde. Der daraufhin dagegen eingebrachten Beschwerde hätte das Oberlandesgericht Wien nicht Folge gegeben.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde in den Beschluss des Landesgerichtes für Strafsachen Wien in der Strafsache des Privatanklägers A gegen F, G, H und I, wodurch das Verfahren gegen die oben Genannten gemäß § 109 Abs. 2 STPO eingestellt wurde, Einsicht genommen. Begründend führte das Landesgericht aus, dass über Antrag des Privatklägers eine Voruntersuchung gegen die Obgenannten wegen des Verdachtes des Vergehens nach dem § 91 UrhG eingeleitet worden wäre, weil sie im Verdacht standen, ein vom Privatankläger verfasstes Holdingkonzept widerrechtlich verwendet zu haben. D hätte sowohl allein als auch mit anderen Teilnehmern des J das vom Privatankläger geschaffene Holdingkonzept genutzt und verwertet. Grundlage der Entscheidung des Landesgerichtes waren die Zeugenaussagen des G, der als Beschuldigter vor dem Untersuchungsrichter deponierte, dass er dieses Konzept mangels Interesse der Konsortialmitglieder dem Konsortium nicht vorgetragen hätte und, da C nicht mit der Beratung des Konsortiums beauftragt gewesen sei, das vom Privatankläger verfasste Konzept auch nicht verwendet hätte. Die übrigen Beschuldigten gaben im Wesentlichen an, weder mit dem Privatankläger Kontakt gehabt zu haben, noch dessen Konzept zu kennen. Auch läge kein Werk im Sinne des § 1 UrhG vor. Da gegen den Privatankläger beim Handelsgericht Wien ein Verfahren anhängig gewesen wäre, in welchem Gegenforderungen kompensationsweise geltend gemacht worden wären, die aus der dieses Verfahren ebenfalls betreffenden Urheberrechtverletzung entstanden wären, wurde im landesgerichtlichen Verfahren die Einholung eines beim Handelsgericht in Auftrag gegebenen Sachverständigengutachtens für zweckdienlich erachtet. Daraus ging hervor, dass die Beilage 2 – eine Darstellung des Privatanklägers, Stand 16. Jänner 1996 – fünf Seiten im Format Din A4 umfasste. Die ersten beiden Seiten enthielten lediglich Überschriften und eine Präambel sowie eine Schilderung der Vorzüge der Konzeption. Auf den Seiten 2 unten bis 4 unten wäre das Modell selbst vorgestellt, auf den restlichen Seiten die Konzeption bewertet worden. Die letzte halbe Seite enthielt eine Zusammenfassung. Der wesentliche Teil des Dokumentes, also das Konzept

hätte nur zwei Seiten umfasst, wobei das eigentliche Konzept in 39 Zeilen dargelegt worden wäre. Darin wären sechs Schritte einer Handlungsanweisung an die Beteiligten enthalten, wie bei der Übernahme der Aktien der L, die bisher von der Republik Österreich gehalten worden wären, vorzugehen wäre, um eine wirtschaftliche und steuerliche Optimierung zu erreichen. Der Vorschlag enthielt ein Konzernmodell.

In einer Beilage 3 – Darstellung des Privatanklägers ( Stand 6. Februar 1996 ) - wäre ein Konzept für dieselbe Situation wie in der ersten Darstellung auf neun Seiten zu finden. Die nach der Präambel enthaltenen Ausführungen würden mit jenen in der ersten Darstellung wörtlich übereinstimmen. Unterschiede zwischen den ersten beiden Darstellungen würden sich erst ab Seite 5 der Darstellung vom 6. Februar 1996 ergeben, da eine Modellerweiterung von Seite 6 oben bis Seite 9 oben angeführt worden wäre. In den Schritten drei bis fünf wären Varianten vorgeschlagen worden. Die Zusammenfassung auf der jeweils letzten Seite der beiden Darstellungen wäre im Wesentlichen gleich, wobei durch die angeführten Ziffern erhebliche Unterschiede gegeben wären. Der Hauptunterschied bestünde in der Hinzufügung einer Variante, die als "Modellerweiterung" bezeichnet worden wäre. Daneben würde sie auch eine grafische Darstellung enthalten, mit der der vorstehende Text verdeutlicht werden sollte.

Das Gericht beurteilte diesen Umstand dahingehend, dass diese Grafik das Ergebnis eines der gängigen Computergrafikprogramme wäre und diese Variante im Wesentlichen nichts Neues enthalten würde. Die Konzepte wären sprachlich praktisch umgeformt und extrem kurz. In der Beilage 2 würden sich kurze Sätze, Wortfetzen und Aufzählungen befinden. Das Gericht vertrat die Meinung, dass durch die Kürze des Konzepts (sechs Schritte) indiziert werde, dass die Kombinationsmöglichkeit einzelner Elemente beschränkt wäre. Die mit der Kürze zusammenhängende Absenz der Individualität würde ausschließen, dass das Konzept als Ergebnis einer aufwendigen geistigen Leistung, welche auf „schöpferischer Geistestätigkeit“ beruhe, verstanden werden könne. Konzepte dieser oder ähnlicher Art wären bereits in gesellschaftsrechtlichem Standardwerken beschrieben, sodass sinngemäß gesagt werden könne, dass das Konzept einer "handwerklich routinemäßigen Leistung" entsprungen wäre. Eine besondere Originalität bei Zusammenstellung der einzelnen Elemente des Konzepts wäre schon bei bloßer Betrachtung nicht ersichtlich. Es würde sich hier um einen nicht eigenschöpferischen Vorschlag handeln, wie er im Grunde von jedem qualifizierten Angehörigen eines beratenden Berufsstandes (Rechtsanwalt, Steuerberater) gemacht werden könnte.

Zu diesen Feststellungen wäre das Gericht durch Einsicht in die vorgelegten Darstellungen und aufgrund des Gutachtens des Sachverständigen K vom 7. August 2000 gelangt, wobei es

sich hiebei nicht um ein Privatgutachten sondern um eines im richterlichen Auftrag erstelltes handelte. Die rechtliche Beurteilung des Gerichtes ergab nun, dass durch die vom Privatankläger gerügten Handlungen kein strafrechtlich relevanter Tatbestand verwirklicht hätte werden können, da kein "Werk" im Sinne der §§ 1 und 2 UrhG vorgelegen wäre. Denn unter diesen Begriff wären zwar Sprachwerke aller Art, unabhängig von dem mit ihnen verfolgten Zweck gefallen, schutzfähig wären allerdings nur eigentümliche Werke, also solche, die ihre Eigenheit, die sie von anderen Werken unterscheiden würden, aus der Persönlichkeit ihres Schöpfers empfangen hätten. Geschützt wären Gedanken oder Ideen nur dann, wenn es sich dabei um originelle Ideen oder die Verwendung und Verwebung einer Idee mit einem Hauptgedanken in einer originellen Weise gehandelt hätte. Hingegen könnten Ergebnisse geistiger Tätigkeit, die auf die Zusammenstellung bekannter Elemente nach allgemein angewandten Grundsätzen der Zweckmäßigkeit beschränkt wären, ohne die Eigenart des Schöpfers zum Ausdruck zu bringen, keinen urheberrechtlichen Schutz beanspruchen. Dies träfe aber genau auf das Konzept des Privatanklägers zu. Denn die darin aufgezeigte Idee einer Holding-Konstruktion wäre der einschlägigen Fachliteratur zu entnehmen und somit weder neu noch originell. Auch in Anordnung, Auswahl, Zusammenstellung, Sichtung und Gliederung des Inhaltes würde sich keine besondere Individualität äußern. Somit würde es sich bei dem Konzept um eine handwerkliche routinemäßige Leistung und nicht um einen eigenschöpferischen Vorschlag handeln, woraus klar ableitbar wäre, dass dem Konzept des Privatanklägers kein Werkcharakter zuzubilligen wäre. Dass das Konzept des A auch verwendet worden wäre, wurde vom Gericht im Übrigen als zweifelhaft gesehen.

Der gegen den Beschluss des Untersuchungsrichters des Landesgerichtes für Strafsachen Wien auf Einstellung des Verfahrens erhobenen Beschwerde des A wurde mit Beschluss des Oberlandesgerichtes Wien nicht Folge gegeben und führte dieses hiezu begründend aus, dass nach Beischaffung des mittlerweile beim Zivilgericht eingegangenen Ergänzungsgutachten des K das Konzept einen verbleibenden Kern von lediglich drei Seiten beinhalte. Das Oberlandesgericht ging daher von einem Befundergebnis aus, das dem zum Teil nur stichwortartig ohne vollständige Sätze gehaltenen Konzept eines Holdingmodells, dessen sprachliche Gestaltung gegenüber den durch den Ausdruck zu transportierenden Inhalten bewusst in den Hintergrund trat, eine besondere Originalität bei der Zusammenstellung der einzelnen Elemente absprach. Es vertrat die Meinung, dass es sich dabei nicht um einen eigenschöpferischen Vorschlag gehandelt hätte, sondern um einen solchen, wie er im Grund von jedem qualifizierten Angehörigen eines beratenden Berufes wie Rechtsanwalt oder Steuerberater gemacht hätte werden können. Der Sachverständige vertrat in diesem Zusammenhang insbe-

sondere die Auffassung, dass das Konzept in dieser oder ähnlicher Art bereits gesellschaftsrechtlichen Standardwerken zu entnehmen gewesen sei. Für eine darüber hinaus gehende Sichtung umfangreichen Materials wäre demgegenüber A jegliche Behauptung und insbesondere Substantiierung schuldig geblieben. Auch die angeschlossene Grafik hätte den Anschein erweckt, aus einem der üblichen Computergrafikprogramme hervorzugehen. Das Oberlandesgericht vertrat daher die Meinung, dass die konkrete Ausgestaltung einer vorweg der Novität und Originalität entbehrenden Holding Konstruktion nicht dadurch zu einem Werk im Sinne des § 1 UrhG geworden wäre, dass einzelne Modellbausteine der vorbeschriebenen Art mit damit zwingend verknüpften unwesentlichen Gestaltungselementen, die zufolge zwangsläufigen Ausflusses aus der Grundidee nicht schutzfähig wären, verbunden würden.

Der Unabhängige Finanzsenat nahm in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Einsicht. In dem darin aufliegenden Schriftsatz der Bw. vom 2. Dezember 1998 an das Finanzamt wurde zunächst auf drei Seiten über die Komplexität, Vorgangsweise, besondere Leistungsfähigkeit und fachliche Kompetenz des A hingewiesen. Als Anlagen wurde ein Protokoll vom 27. November 1998 beigelegt, weiters ein Verzeichnis der Fachliteratur sowie verschiedener Dokumentationen, die sich in rund 150 Positionen auf die Nennung des Autors sowie den Titel des Werkes beschränkte und letztlich eine Äußerung an das Landesgericht für Strafsachen vom 10. September 1998.

Weitere Unterlagen, wie der Betriebsprüfung angekündigt, wurden nicht vorgelegt.

Nach Einbringung der Berufung und Gegenäußerung durch die Betriebsprüfung ersuchte das Finanzamt die Bw., zu letzterer eine Stellungnahme zu erstatten. Aktenkundig sind für den Zeitraum 15. Juli 2001 bis 30. Juni 2006 zumindest zwanzig Fristverlängerungsansuchen zur Erstattung einer Stellungnahme.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. Juli 2006 wurde der Bw. letztmalig die Gelegenheit eingeräumt, eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens dem Unabhängigen Finanzsenat zu übermitteln. Für den Fall des Unterbleibens der Übermittlung einer Stellungnahme wurde mitgeteilt, dass der Unabhängige Finanzsenat nach Ablauf der gewährten Frist entsprechend der Aktenlage zu entscheiden haben werde. Dieses Schreiben wurde der Bw. am 10. Juli 2006 übermittelt, eine Erstattung einer Stellungnahme erfolgte bis dato nicht.

Mit Bescheid vom 2. Februar 1995 wurde über die Umsatzsteuer für das Jahr 1992 durch das Finanzamt für Körperschaften in Wien mittels stattgebender Berufungsvorentscheidung ent-

schieden und erwuchs diese in Rechtskraft. Das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1992 wurde durch die Betriebsprüfung nicht wiederaufgenommen und verblieb daher dieser o.a. Bescheid weiterhin in Rechtskraft. Im Rahmen des Berufungsverfahrens bekämpfte die Bw. u.a. auch den Umsatzsteuerbescheid 1992 mit dem Hinweis, dass auch dieser „im Zusammenhang mit der stattgehabten steuerlichen Betriebsprüfung ergangen wäre.“

Mit Bescheid vom 26. April 2002 wurde die Umsatzsteuer für 05/2001 gem § 21 Abs.3 UStG 1994 vom Finanzamt mit € 0,00 festgesetzt. Begründend wurde angeführt, dass die Veranlagung u.a. unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt wäre. Dagegen erhob die Bw. mit Schreiben vom 31. Oktober 2002 das Rechtsmittel der Berufung und begründete diese unter Verweis auf die Berufungsschrift, welche im Zusammenhang mit der stattgehabten steuerlichen Betriebsprüfung betreffend die Zeiträume 1993 bis 1995 erstattet worden wäre.

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

#### **Umsatzsteuer 1992**

Das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1992 wurde durch den Bescheid vom 2. Februar 1995 mittels stattgebender Berufungsvorentscheidung rechtskräftig beendet. Im Rahmen der Betriebsprüfung unterblieb die Wiederaufnahme des Verfahrens und ergingen dadurch auch keine rechtsmittelfähigen Bescheide. Dieser Umstand ergab sich einerseits aufgrund der Aktenlage, andererseits aufgrund der Einsichtnahme in die finanzinterne Datenbank, in der ein aufgrund der Betriebsprüfung ergangener Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1992 nicht vermerkt war.

Berufungen gegen Bescheide, die nicht ergangen sind, sind gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen

Die Bw. wendete sich in ihren Berufungsausführungen gegen die im Prüfungsbericht dargelegte Beweiswürdigung hinsichtlich zweier Schwerpunkte.

Komplex "EDV-Systeme und Softwareentwicklung":

In ihren Ausführungen bezieht sich die Bw. auf einen Schriftsatz, den sie am 2. Dezember 1998 an die steuerliche Betriebsprüfung gerichtet hatte. Die Bw. behauptet, dass aus einer Liste, die ca. 150 Positionen aus den Bereichen Objektorientierung, Datenmodellierung, Datenbanksysteme, Expertensysteme, Computer-Grafik, Programmiersprache "C", Unternehmensanalysen sowie verschiedener anderer Bereiche umfasst, auf den Umfang der Qualität der Entwicklungsarbeiten des A geschlossen werden könnte. Auf 14 Blättern sind zu den oben angeführten Themenbereichen Werke mit ihren Titeln samt Autoren angeführt. Weiteres ist dieser Anlage nicht zu entnehmen.

Den wiederholten Aufforderungen der Betriebsprüfung, diese behaupteten Leistungen und alle anderen im Zusammenhang mit der Software-Entwicklung stehenden Erlöse mittels geeigneter Unterlagen nachzuweisen, leistete die Bw. nicht Folge. Ebenso wenig war die Bw. in der Lage, die von der Betriebsprüfung verlangten Pflichtenhefte vorzulegen oder Einblick in die Programme durch Testläufe und Vorführungen auf dem Computer zu gewähren.

Die Abgabenbehörde hat gem. § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 9.9.2004, 99/15/0250 u.v.m.).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Ein Vorsteuerabzug steht nur zu, wenn der andere Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt. Fehlt es daran, so kann eine Vorsteuer auch dann nicht abgezogen werden, wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt und der Aussteller die Steuer gemäß § 11 Abs. 14 leg.cit. schuldet. Ein Vorsteuerabzug aus einem Scheingeschäft ist jedoch unzulässig, wenn die in der Rechnung über ein Scheingeschäft ausgewiesene Umsatzsteuer tatsächlich abgeführt wurde (Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 12, Tz. 35).

In Ansehung der Umstände, dass einerseits zwar umfangreiche Literatur genannt wurde, andererseits jedoch jeglicher Nachweis über die daraus resultierende Leistung zur Gänze fehlt,

die Bw. auch den letzten Versuch des Unabhängigen Finanzsenates, sie zu einer Substantiierung ihrer Vorbringen im Rahmen des Vorhaltes vom 7. Juli 2006 zu bewegen, nicht entsprach, kann der Ansicht der Betriebsprüfung nicht widersprochen werden, dass ein Leistungsaustausch zwischen den beiden Firmen, nämlich der Bw. einerseits und der Einzel-firma des A andererseits nicht stattgefunden hat.

Honoraranspruch auf ein urheberrechtliches Werknutzungsentgelt:

Der Versuch des Nachweises der Werthaltigkeit des Honoraranspruches auf ein urheberrechtliches Werknutzungsentgelt durch die Bw. musste im Status eines Versuches verharren, da dem Unabhängigen Finanzsenat das zwischenzeitig auf gerichtlichem Auftrag hin erstattete Sachverständigengutachten sowie einerseits der Beschluss des Landesgerichtes für Strafsachen auf Einstellung des o.a. Strafverfahrens und andererseits der diesen Beschluss bestätigende Beschluss des Oberlandesgerichtes Wien vorliegt.

Die Beurteilungen des vorliegenden Sachverhaltes durch das Landesgericht Wien, demnach die in dem Konzept aufgezeigte Idee einer Holding-Konstruktion der einschlägigen Fachliteratur zu entnehmen und somit weder neu noch originell wäre, auch in Anordnung, Auswahl, Zusammenstellung, Sichtung und Gliederung des Inhaltes sich keine besondere Individualität äußern, somit es sich bei dem Konzept um eine handwerkliche routinemäßige Leistung und nicht um einen eigenschöpferischen Vorschlag handeln würde, woraus klar ableitbar wäre, dass dem Konzept des Privatanklägers kein Werkcharakter zuzubilligen wäre und Beurteilungen durch das Oberlandesgericht Wien, das seinerseits das Sachverständigengutachten zur Grundlage seiner Entscheidung wählte, demnach das Konzept in dieser oder ähnlicher Art bereits gesellschaftsrechtlichen Standardwerken zu entnehmen gewesen sei, auch die angeschlossene Grafik den Anschein erweckt hätte, aus einem der üblichen Computergrafikprogramme hervorzugehen und daher die Holding Konstruktion der Novität und Originalität entbehren würde, vermögen den Behauptungen der Bw. nicht dienlich sein. Auch die Einsichtnahme des Unabhängigen Finanzsenates in die o.a. Unterlagen vermochte keine andere Sichtweise als jene der Gerichte zu bewirken. Vielmehr muss auch die Aussage des G berücksichtigt werden, dass er dieses Konzept mangels Interesses der Konsortialmitglieder dem Konsortium nicht vorgetragen und daher auch nicht verwendet hätte. Im Lichte dieser Sachlage vermag daher der Unabhängige Finanzsenat der Meinung der Bw. auf die Werthal-

tigkeit des Honoraranspruches auf ein urheberrechtliches Werknutzungsentgelt nicht zu folgen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 10. November 2006