



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. K., Adr., vom 27. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 27. Februar 2003 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 5/2001, 10/2001 und 12/2001 sowie über die Berufung vom 19. Mai 2003 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2002 vom 24. April 2003 – wobei die Berufungen gemäß § 274 BAO als auch gegen den Jahresbescheid gerichtet gelten – sowie über die Berufung vom 20. September 2008 gegen die Bescheide vom 12. September 2008 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie über die Berufung vom 10. April 2008 gegen die Bescheide vom 17. März 2008 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2007 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 bis 2007, welche gemäß § 274 BAO als auch gegen den berichtigenden Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 11. April 2008 gerichtet gilt, entschieden:

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2007 sowie Körperschaftsteuer 2002 bis 2006 werden abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2001, 2005 und 2006 sowie Körperschaftsteuer 2001 wird Folge gegeben.

Den Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Körperschaftsteuer 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2003, 2004, 2005 und 2006 sowie Körperschaftsteuer 2001 und 2007 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2001 wird insofern abgeändert, als die vorangemeldete Umsatzsteuer mit Null anzusetzen ist.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine am 18. Jänner 2001 errichtete Gesellschaft mit dem Geschäftszweig der „Betriebsorganisation“. Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer ist Mag. K. .

Nach Vornahme von Umsatzsteuersonderprüfungen erfolgte durch das Finanzamt mit Bescheiden vom 27. Februar 2003 die **Festsetzung der Umsatzsteuer für 5/2001, 10/2001 sowie 12/2001** und mit Bescheid vom 24. April 2003 die Festsetzung der Umsatzsteuer für **12/2002**. In den **Berufungen** vom 27. März 2003 und vom 19. Mai 2003 gegen diese Bescheide führte die Bw. aus, dass sich die angefochtenen Bescheide auf die Feststellungen der Berufungsentscheidung vom 13. November 2002 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für 1/2002 stützen, gegen welche jedoch eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde eingebracht worden sei. Eine missbräuchliche Rechnungslegung liege nicht vor. In der Folge ergingen am 5. Juni 2007 zu beiden Berufungen abweisende **Berufungsvorentscheidungen**, in welchen auf die VwGH-Entscheidung vom 20. Dezember 2006 verwiesen wurde.

Im **Vorlageantrag** vom 30. Juni 2007 beantragte die Bw. die erklärungsgemäße Festsetzung der Umsatzsteuer und erläuterte, sie habe im Februar 2001 und in der Folge von Mag. K. das Konsolidierungsprogramm erworben. Da eine Weiterveräußerung nicht möglich gewesen sei, sei die Veräußerung im Juni 2005 rückabgewickelt worden, nachdem im März 2004 die angefallenen Kosten in Form einer Kaufpreisminderung in Rechnung gestellt worden seien. Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 2006 gehe ins Leere, da im Veräußerungszeitpunkt Februar 2001 das Konsolidierungsprogramm nachweislich bereits zur Erstellung von drei Konzernabschlüssen verwendet worden war. Eine Vorschreibung von Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG unter gleichzeitigem Ausschluss des Vorsteuerabzugs beim Rechnungsempfänger wegen fehlender Leistung stelle einen Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dar und sei verfassungsrechtlich problematisch. Erfülle eine Rechnung nicht alle Grundsätze gemäß § 12 UStG, könne eine Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung nicht Platz greifen. Insgesamt sei durch die Umsatzsteuer eine finanzielle Belastung der beiden Unternehmen von rund 100.000 € entstanden.

Das Konsolidierungsprogramm sei in der Folge von der Bw. in verkaufsfähigen Zustand gebracht und in einer Fachzeitschrift beworben worden. Ein Verkauf sei nicht zustande

---

gekommen. Wegen der finanziellen Situation der Bw. sei das Programm im Juni 2005 wieder an das Einzelunternehmen rückverkauft worden.

In einem Bericht des Betriebsprüfers vom 4. Februar 2008 über **eine abgabenbehördliche Prüfung der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2001 bis 2007** ist folgendes festgehalten:

Tz 1 Konsolidierungsprogramm:

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

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

Die Steuererklärungen 2001 – 2007 seien seitens der Bw. unter Annahme positiver Entscheidungen der Oberbehörden erstellt worden, sämtliche Berufungen bzw Beschwerden seien aber abgewiesen worden. Im Zuge der Betriebsprüfung habe es keine neuen Erkenntnisse bezüglich der Verrechnung des Konsolidierungsprogramms gegeben. In Umsetzung der Entscheidungen der Oberbehörden seien die Erklärungen entsprechend berichtigt worden. Sämtliche Verrechnungen in Zusammenhang mit dem Konsolidierungsprogramm seien von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden.

Tz 2 Berichtigungen iZm dem Konsolidierungsprogramm:

- Vorsteuerkürzung bezüglich Verrechnung der 1., 2. und 3. Tranche.
- Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG

Die Kaufpreisminderung für das Konsolidierungsprogramm werde nicht anerkannt. Die in der Verrechnung der Kaufpreisminderung ausgewiesene Umsatzsteuer (10.000 € 2005, 30.000 € 2006) werde aufgrund der Rechnungslegung vorgeschrieben und werde die Umsatzsteuer

daher erklärungsgemäß festgesetzt. Im Jahr 2007 habe die Bw. eine Forderung an den Gesellschafter in Höhe von 200.000 € korrigiert und eine Umsatzsteuergutschrift von 40.000 € beantragt. Die Festsetzung der Umsatzsteuer sei auf Grund der Rechnungslegung erfolgt, die Korrektur in der Höhe von 40.000 € werde nicht anerkannt.

c) Auswirkungen auf die Gewinnermittlung:

Nichtanerkennung der Kaufpreisminderung 2005 (-50.000 €) und 2006 (-150.000 €)  
 Nichtanerkennung der Ausbuchung der Gesellschafterforderung 2007 (200.000 €),  
 Nichtanerkennung der Abschreibung und Ausbuchung des Konsolidierungsprogramms 2002 – 2006 (14.534,67 €, 19.050 €, 22.800 €, 65.300 € und 98.661 €) und Nichtanerkennung der Dotierung einer Rückstellung für die nicht anerkannte Vorsteuer iZm dem Konsolidierungsprogramm 2006 (50.485,18 €)

Tz 3 Nichtanerkennung der an die S. GmbH verrechneten Leistungen 2002

Tz 4 Finanzanalyse und Haftungsprovision:

Die Bw. habe 2003 an die E Steuerberatung GmbH. eine Finanzanalyse von netto 15.000 € sowie an Mag. K. eine Haftungsprovision von netto 8.333,33 € für 2003 und von netto 5.000 € für 2004 verrechnet. Da für keine der Verrechnungen ein inhaltlicher Grund nachgewiesen worden sei, seien sie nicht anzuerkennen. Die auf den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer werde gemäß § 11 Abs. 14 UStG vorgeschrieben. Sie sei schon in den Umsatzsteuererklärungen erfasst. Auch ertragsteuerlich sei die Nichtanerkennung dieser Rechnungen zu berücksichtigen.

Tz 5 Nichtanerkennung einer Forschungsprämie von 145.345,67 €

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

Tz	<b>USt</b>	2002	2003	2004	2005	2006	2007
2a	VSt	-29.069,13	-15.000				
2b	VSt						-40.000
3	Umsätze	-19.078,80					
Tz	<b>KSt</b>	2002	2003	2004	2005	2006	2007
2c	Einkünfte				-50.000	-150.000	+200.000
2c	Einkünfte					+50.485,18	

2c	Einkünfte	+14.534,67	+19.050	+22.800	+65.300	+98.661	
3	Einkünfte	-19.078,80					
4	Einkünfte		-23.333,33	-5.000			

Zur Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Veranlagungsjahr 2001 traf der Betriebsprüfer keine Feststellungen. In der Folge ergingen die **Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2007** vom 17. März 2008 (die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 erst am 12. September 2008). Das Finanzamt folgte darin den Feststellungen des Betriebsprüfers. In der Folge wurde der Umsatzsteuerbescheid 2003 gemäß § 299 BAO aufgehoben und am 11. April 2008 ein neuer Bescheid erlassen, in dem die Anrechnung der Umsatzsteuervorauszahlungsbeträge von Null auf 567,16 € erhöht wurde, womit sich die Nachforderung an Umsatzsteuer entsprechend verminderte.

Die Bw. brachte datiert mit 30. März 2008 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2007 und gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2007 eine **Berufung** ein und beantragte, die genannten Bescheide erklärungsgemäß festzusetzen und eine Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG nicht festzusetzen. In einer weiteren Berufung vom 20. September 2008 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 12. September 2008 verwies die Bw. zur Begründung auf die Berufung vom 30. März 2008, in welcher zu den einzelnen Textziffern des Bp-Berichts wie folgt ausgeführt wird:

**Tz 1:** Der Betriebsprüfungsbericht verweise auf die Berufungsentscheidung der FLD vom 13. November 2002 und das Erkenntnis des VwGH vom 20. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer 1/2002 der Bw. Der VwGH habe die Versagung des Vorsteuerabzuges bestätigt. Inzwischen sei im finanzstrafgerichtlichen Verfahren festgestellt worden, dass die Konsolidierungssoftware im Prüfungszeitpunkt vorhanden gewesen sei (Erkenntnis des Spruchsenates vom 6. März 2008). Eine Zeugin habe bestätigt, dass das Programm existiert habe und für den Jahresabschluss dreier Konzernabschlüsse zum Einsatz gekommen sei. Die Eigentümerschaft des Mag. K. habe sich erwiesen und die Bw. habe tatsächlich an die S GmbH eine Leistung erbracht. Der Tag der Lieferung und Leistung sei mit Rechnungslegung erfolgt, für die Übergabe einer Diskette sei kein Leistungszeitraum zu identifizieren.

Eine Bewertung des Konsolidierungsprogramms sei bei der Umsatzsteuersonderprüfung nicht möglich gewesen, da wegen der Verschwiegenheitspflicht nur Teile offen gelegt worden seien. Die Veranlagung der Jahre 2001 bis 2007 sei unter Vorlage der Ausdrucke des Konsolidierungsprogramms, der Arbeitsunterlagen der S GmbH, der Inserate zur Bewerbung

---

des Konsolidierungsprogramms und der Programmbeschreibung erfolgt. Dem Finanzamt seien daher nun wesentlich mehr Informationen zur Verfügung gestanden.

Es sei daher die Geschäftsbeziehung zwischen der Einzelfirma und der Bw. steuerlich anzuerkennen. Gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 3/2004 sei im Übrigen eine Beschwerde beim VwGH anhängig. Gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen 5, 10, 12/2001, 12/2002 und 6/2005 sei am 30. Juni 2007 Berufung erhoben worden.

**Tz 2:** Die Betriebsprüfung habe die für das Konsolidierungsprogramm in Rechnung gestellte Vorsteuer von 44.069,13 € für 2002 und 2003 nicht anerkannt.

Die Bw. sei zur Erzielung von Vorteilen aus der beschränkten Haftung im Vergleich zu einem Einzelunternehmen gegründet worden. Ziel sei die Vermarktung (Bewerbung) des Konsolidierungsprogramms und/oder dessen Verwendung zur Erstellung von Konzernabschlüssen gewesen. Die Bewertung habe sich am Kreis der potenziellen Abnehmer, dem erzielbaren Einzelverkaufspreis bzw. Lizenzgebühren (bei Verkauf), an der Zahl der zu erstellenden Konzernabschlüsse und der Anzahl der Konzerngeschäftsjahre orientiert. Er sei von fünf potentiellen Abnehmer bzw. zehn Konzernabschlüssen ausgegangen. Aus der Korrespondenz mit potentiellen Abnehmern, der Programmbeschreibung und den Arbeitsunterlagen der S GmbH sei ersichtlich, dass zum Veräußerungszeitpunkt ein funktionsfähiges Konsolidierungsprogramm bestanden habe.

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

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

Da kein Missbrauch, sondern eine gutgläubig Rechnungsausstellung vorliege, sei auch die Anwendung des § 11 Abs. 14 UStG nicht möglich. § 11 Abs. 14 UStG sei verfassungs- und gemeinschaftsrechtlich bedenklich und widerspreche der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

---

Die Versagung des Vorsteuerabzugs beim Einzelunternehmer und Anwendung des § 11 Abs. 14 UStG bei der Bw. beeinträchtige die wirtschaftliche Überlebensfähigkeit durch die Steuerbelastung massiv.

Geschäftsfälle zwischen Ist- und Sollversteuerern seien üblich und können diese die Rechtmäßigkeit der Geschäftsbeziehung zwischen der Bw. und der Einzelfirma nicht beeinträchtigen.

Die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung sei in § 11 Abs 12 UStG geregelt. Da jedoch die Veranlagung der Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs 14 UStG erfolgt sei, sei überdies die Veranlagung 2005 und 2006 nicht erklärungsgemäß, was auch in der Veranlagung 2007 zum Ausdruck komme.

Ein Konsolidierungsprogramm bestehe aus Hardware (Speicher- und Sicherungsmedien) und aus Software. Letzteres sei in diesem Fall ein auf Microsoft Excel basierendes Konsolidierungsmodell zur Erstellung beliebig vieler Konzernabschlüsse nach dem österreichischen Handelsgesetzbuch. Eine Anpassung auf IAS Abschlüsse sei unschwer möglich. Bei der S GmbH seien bis zu 50 Tochtergesellschaften einbezogen worden. Es handle sich um ein überwiegend immaterielles Wirtschaftsgut mit einer kontinuierlichen Abnutzung. Die Abschreibung des Konsolidierungsprogramms erfolge auf eine Nutzungsdauer von zehn Jahren. Für die Nichtanerkennung der Abschreibung sei dem Betriebsprüfungsbericht mit Ausnahme der Nichtanerkennung des Erwerbsvorgangs keine Begründung zu entnehmen.

Es werde insgesamt die Anerkennung der Erfolgsänderung aus der Abschreibung, dem Abgang und der Veräußerung des Konsolidierungsprogramms beantragt. Eine Erfolgsänderung 2006 betreffe die Rückstellung für nicht anerkannte Vorsteuern und erfolgte Versteuerungen gemäß § 11 Abs. 14 UStG. Eine Verminderung des Betriebsvermögens sei anzuerkennen.

**Tz 3 Erlöse 2002:** Durch die Änderung des Werkvertrages und die Akzeptierung der Rechnungen der Bw. habe die S GmbH nach außen hin dokumentiert, dass die Konzernbilanz durch den Unterbevollmächtigten erstellt worden sei. Auch die Unternehmerstellung der Bw. sei dadurch klargestellt. Die Berufsberechtigung der Bw. könne keine steuerlichen Konsequenzen nach sich ziehen. Die Bw. sei daher 2001 Eigentümerin des von Mag. K. entwickelten Konsolidierungsprogramms, habe den Konzernabschluss 2000 der S GmbH erstellt und die Leistungen der S GmbH verrechnet.

**Tz 4 Haftungsprovision und Finanzanalyse:** Die Bw. habe die Haftung für die Vermarktung des Konsolidierungsprogramms übernommen, dies sei 2002 und 2003 verrechnet worden. Die von der Bw. im Jahr 2003 erstellte Finanzanalyse habe die Planung der Kapitalstruktur und der Jahresabschlüsse der E Steuerberatung GmbH 2003 bis 2007 zum

---

Inhalt gehabt. Mit dem genannten Betrag sei die Beurteilung der optimalen Verkaufsbedingungen für die Gesellschaften abgegolten worden (Einzelunternehmen).

**Veranlagungsbescheide:** Zur Umsatzsteuer 2003 bis 2006 habe der Betriebsprüfungsbericht auf § 11 Abs. 14 UStG verwiesen, die Steuer sei jedoch gemäß § 1 UStG vorgeschrieben worden. Die Begründung beziehe sich offensichtlich nicht auf den bezughabenden Bescheid. Der Umsatzsteuerbescheid 2007 sei mit dem Hinweis festgesetzt worden, dass für 2005 und 2006 die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung vorgeschrieben worden sei, dies beziehe sich jedoch auf § 11 Abs. 12 UStG. Eine Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung sei überdies einer Berichtigung zugänglich.

Eine erklärungsgemäße Veranlagung der Umsatzsteuer 2003 bis 2006 sei von der Veranlagung der Vorjahre abhängig. Die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 seien noch nicht ergangen, den Umsatzsteuerbescheiden 2003 bis 2006 fehle jede Begründung, da sie nicht dem Betriebsprüfungsbericht entsprechen. Aufgrund der gutgläubigen Rechnungserstellung könne eine Veranlagung gemäß § 11 Abs 14 UStG nicht stattfinden. Sonstige Einkünfte seien 2003 nicht zu veranlagen gewesen. Die Kapitalertragsteuer 2001 und 2007 sei bei der Veranlagung unberücksichtigt geblieben.

Zur Veranlagung 2007 sei festzuhalten, dass hier ebenfalls davon ausgegangen worden sei, dass die Umsatzsteuer in der Bw. einen Durchlaufposten darstelle, sodass die Vorsteuer aus dem Forderungsverzicht der Bw. zum Ansatz gekommen sei. Eine Begründung für die Versagung der Vorsteuer aus dem Forderungsverzicht wie auch ihrer ertragssteuerlichen Auswirkungen fehle völlig, zumal es sich nicht um eine Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung handle.

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

Der Steuerberater Mag. K. ist Geschäftsführer und Alleingesellschafter der am 18. Jänner 2001 für den Geschäftszweig Betriebsorganisation errichteten E. GmbH (Bw.) sowie der der am 12. April 2001 errichteten E Steuerberatung GmbH. Die Bw. hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr und ermittelt den Gewinn jeweils für den Zeitraum 1. Februar bis 31. Jänner.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist vorweg anzumerken, dass die angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide durch die Erlassung der Jahresbescheide außer Kraft getreten sind (*Ritz*, BAO-Kommentar, § 273 Tz 14). Die gegen die Vorauszahlungsbescheide gerichteten Berufungen gelten gemäß § 274 BAO als auch gegen die Umsatzsteuer-veranlagungsbescheide gerichtet. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom

---

17. März 2008 gilt als auch gegen den berichtigenden Umsatzsteuerbescheid vom 11. April 2008 gerichtet.

## **Umsatz- und Körperschaftsteuer 2001, Körperschaftsteuer 2007**

Das Veranlagungsjahr 2001 betrifft den Zeitraum von der Gründung der Bw. bis zum 31. Jänner 2001. Die Umsatzsteuererklärung 2001 beinhaltet keine ziffernmäßige Eintragungen, die Körperschaftsteuererklärung 2001 enthält einen Verlust von 938,79 € sowie unter „anrechenbare inländische Kapitalertragsteuer“ den Betrag von 7,54 €.

Das Finanzamt traf im Rahmen der Betriebsprüfung zur Umsatz- und Einkommensteuer 2001 keine von den Steuererklärungen abweichende Feststellungen. Im Umsatzsteuerbescheid 2001 ist die Umsatzsteuer mit Null € festgesetzt sowie ein vorangemeldeter Überschussbetrag von 1.071,93 € angemerkt, was zu einer entsprechenden Nachforderung auf Grund der Veranlagung führte. Die Bw. beantragte in der Berufung die erklärungsgemäße Festsetzung bzw. den Ansatz der Vorauszahlungen für das Wirtschaftsjahr 2001 mit Null.

Durch Abfrage der Kontodaten im Abgabeninformationssystem konnte die Berufungsbehörde feststellen, dass im Rumpfwirtschaftsjahr 2001 auf dem Abgabenkonto der Bw. weder auf den Voranmeldungszeitraum Jänner 2001 entfallende Überschüsse gutgeschrieben noch durch die Bw. Umsatzsteuervorauszahlungen getätigten worden waren, sodass diesem Berufungsbegehren Berechtigung zukommt und eine Nachforderung an Umsatzsteuer für das Wirtschaftsjahr 2001 nicht vorzunehmen ist.

Die Körperschaftsteuer 2001 wurde in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer von 817,57 € (11.250 ATS) festgesetzt. Die Bw. wendete dazu ein, eine anrechenbare Kapitalertragsteuer sei bei der Veranlagung unberücksichtigt geblieben.

Kapitalertragsteuer ist gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG iVm § 24 Abs. 3 Z 1 KStG auf die Körperschaftsteuer anzurechnen. Die Kapitalertragsteuer von 7,54 € ist daher bei der Berechnung der Körperschaftsteuer in Abzug zu bringen.

Der Berufung wird hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2001 Folge gegeben, zumal seitens des Finanzamtes keine Einwendungen vorgebracht wurden.

Auch in der Körperschaftsteuererklärung 2007 ist (ua.) eine anrechenbare inländische Kapitalertragsteuer eingetragen, die vom Finanzamt nicht berücksichtigt wurde. Analog zur Vorgangsweise betreffend Körperschaftsteuer 2001 wird auch bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer 2007 die geltend gemachte Kapitalertragsteuer in Höhe von 8,39 € angerechnet.

## **Konsolidierungsprogramm**

Strittig sind die von der Bw. verbuchten Vorgänge in Zusammenhang mit einem Konsolidierungsprogramm.

Die Übertragung einer Konsolidierungssoftware an die Bw. durch Mag. K. war bereits Gegenstand einiger abgabenbehördlicher Prüfungen, Rechtsmittelentscheidungen und Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 20.12.2006, **2003/13/0003**, VwGH 28.10.2009, **2007/15/0159**, VwGH 10.5.2010, **2009/16/0147**), auf welche verwiesen wird. In sämtlichen Verfahren wurde davon ausgegangen, dass dieses Softwareprogramm niemals existiert hat. Über den angeblichen Verkauf des Konsolidierungsprogramms legte Mag. K. eine Rechnung vom 1. Februar 2001 (1. Tranche) über 1.000.000 ATS plus 20% USt, eine Rechnung vom 15. Jänner 2002 (2. Tranche) über 1.000.000 ATS plus 20% USt und eine Rechnung vom 15. Dezember 2002 (3. Tranche) über 75.000 € plus 20% USt. Im zuletzt abgeschlossenen Verfahren über eine Beschwerde des Mag. K. (VwGH 10.5.2010, 2009/16/0147) gegen eine Berufungsentscheidung des UFS betreffend Abgabenhinterziehung (UFS 12.5.2009, FSRV/0068-W/08) bestätigte der Verwaltungsgerichtshof die Feststellungen der Berufungsbehörde über das in Rede stehende Konsolidierungsprogramm, die im Erkenntnis wie folgt wiedergegeben werden:

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

---

*Konzernfirmen zusammengefasst habe, wobei es sich um eigens für den auftraggebenden Konzern adaptierte Microsoft Excel-Tabellen gehandelt habe."*

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

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

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

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

Das Finanzamt ist daher im Recht, wenn es – mangels Ausführung von Leistungen iSd UStG bzw. mangels betrieblicher Veranlassung iSd § 4 EStG 1988 - sämtliche Vorgänge im Zusammenhang mit dem Konsolidierungsprogramm sowohl im Bereich der Umsatzsteuer als auch im ertragsteuerlichen Bereich nicht anerkannt hat, nämlich:

-Übertragung des Konsolidierungsprogramms an die Bw. in drei Tranchen:

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

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

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

-AfA und Ausbuchung des Konsolidierungsprogramms in den Jahren 2002 - 2006

-Kaufpreisminderung und Rückabwicklung des Verkaufs

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

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

Ausbuchung der dadurch entstandenen Forderung gegenüber Mag. K. von 200.000 € bei der Veranlagung 2006/2007

Im Punkt „Konsolidierungsprogramm“ waren die Berufungen daher abzuweisen (zum Punkt Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung siehe unten).

### **Nichtanerkennung der an die S. GmbH bzw. die W. GmbH verrechneten Leistungen im Wirtschaftsjahr 2001/2002**

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

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

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

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

15.12.2001 3.270 € plus 20% USt

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

*„Nicht die Bw., sondern Mag. K. hat diejenigen Leistungen an die S. GmbH und W. GmbH erbracht, die die Bw. an die S. GmbH und W. GmbH fakturiert hat. Dies ist aus dem von Mag. K. mit der S. GmbH mittels Angebot vom 10. September 2000, Gegenangebot vom 12. Dezember 2000 und dessen Annahme vom 15. Dezember 2000 abgeschlossenen Vertrag zu schließen. Vertragspartner der S. GmbH ist Mag. K. persönlich. Die Klausel „Der*

*Auftragnehmer ist berechtigt das Honorar durch Unterbevollmächtigung zu verrechnen' belegt, dass über die Bw. nur die Fakturierung, nicht aber die Leistungserbringung gelaufen ist. Ein zivilrechtlich wirksamer Übergang der Auftragnehmerstellung von Mag. K. an die Bw. ist nicht erfolgt. Dazu wäre die Zustimmung der Auftraggeberin nötig gewesen. Eine solche Zustimmung ist aber nicht zu erkennen; jedenfalls ist die bloße Zustimmung, dass das Honorar 'durch Unterbevollmächtigte' verrechnet werden könne, keine Zustimmung zur Übertragung der gesamten Auftragnehmerstellung mit allen Rechten und Pflichten an die Bw."*

Der Bp-Bericht, auf dem die im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Bescheide beruhen, bezieht sich auf die vorgenannten nachvollziehbaren und von der Bw. unwiderlegten Feststellungen. In dieses Bild fügt sich auch die Aussage der Zeugin (Mitarbeiterin im Konzerncontrolling) in der mündlichen Verhandlung des Spruchsenats am 22. Jänner 2007, die erläuterte, dass Mag. K. in der Zeit von 1998 – 2001 bei der Erstellung der Konzernbilanz mitgearbeitet habe. „Zu Beginn seiner Tätigkeit für die S. GmbH trat Mag. K. als Einzelperson in Erscheinung. ... Dass später die Fa. E Betriebsorganisation GmbH gegründet wurde, hat uns nicht weiter interessiert. Es ist uns nur aufgefallen, dass eine solche GmbH existieren müsse, da die Rechnungen plötzlich von der Fa. E Betriebsorganisation GmbH ausgestellt waren.“ Der Bw. kann hingegen nicht gefolgt werden, wenn sie einwendet, die S. GmbH (von der Bw. als S. GmbH bezeichnet) habe durch die Akzeptierung der von der Bw. ausgestellten Rechnungen nach außen hin dokumentiert, dass die Konzernbilanz durch die Bw. erstellt worden sei. Eine Zustimmung der S. GmbH zu einer Übertragung des Auftrags auf die Bw. ist bei vorliegender Sachlage nicht erkennbar. Die Bw. konnte die bisherigen Feststellungen der Abgabenbehörde nicht entkräften, sodass davon ausgegangen werden muss, dass nicht die Bw., sondern Mag. K. als Einzelunternehmer die Leistungen an die S. GmbH erbracht hat. Die erklärten Umsätze und das Betriebsergebnis der Bw. waren daher vom Finanzamt im Veranlagungsjahr 2002 um die entsprechenden Nettobeträge zu kürzen.

Die Berufung war in diesem Punkt abzuweisen.

### **Haftungsprovision und Finanzierungsanalyse**

Die Bw. verrechnete an Mag. K. am 15. Dezember 2002 eine Haftungsprovision für 2001 und 2002 von 8.333,33 € plus 20% USt. Am 30. Jänner 2003 stellte die Bw. der E Steuerberatung GmbH für eine Finanzierungsanalyse 15.000 € plus 20% USt in Rechnung, am 30. Juni 2003 stellte sie Mag. K. für die Finanzierungsanalyse 5.000 € plus 20% USt in Rechnung. Die Rechnungen wurden vom Betriebsprüfer nicht anerkannt, da die Bw. keinen inhaltlichen Grund für diese Verrechnung nachgewiesen habe.

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

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

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

Die Bw. verkauft damit quasi eine Idee bzw. eine geistige Leistung ihres Geschäftsführers Mag. K. einerseits an ihren Gesellschafter Mag. K. und andererseits an die E Steuerberatung GmbH., vertreten durch Mag. K. als Geschäftsführer. Faktisch besteht somit eine Personen-identität zwischen den Vertragspartnern, sodass auch diesen Verrechnungen ganz offensichtlich keine tatsächliche Leistung zugrunde liegen kann. Schließlich ist ein Selbstkontrahieren in dieser Form bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation nicht vorstellbar.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen. Die Umsätze 2003 waren um 23.333,33 € und die Umsätze 2004 waren um 5.000 € zu kürzen, ein Abzug bei der Gewinnermittlung erfolgte bereits durch das Finanzamt.

### **Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung**

Strittig ist, ob für die Bw. eine Umsatzsteuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 für die in folgenden Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer entstanden ist:

- 
- a) Rechnungen an Mag. K. vom 1. März 2004 und vom 30. Juni 2005 über 50.000 € plus 10.000 € USt bzw. 150.000 € plus 30.000 € USt iZm dem Konsolidierungsprogramm
  - b) Rechnung vom 15. Dezember 2002 an Mag. K. für eine Haftungsprovision von 8.333,33 € plus 20% USt
  - c) Rechnung vom 30. Jänner 2003 an die E Steuerberatung GmbH für Finanzierungsanalyse 15.000 € plus 3.000 € USt
  - d) Rechnung vom 30. Juni 2003 an Mag. K. für Finanzierungsanalyse 5.000 € plus 1.000 € USt

Wie festzustellen war, lagen keinen dieser Rechnungen tatsächlich Leistungen der Bw. zugrunde (siehe dazu die Sachverhaltsfeststellungen zu „Konsolidierungsprogramm“ und zu „Finanzanalyse und Haftungsprovision“).

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

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

Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung iSd § 11 UStG anzusehen und fehlt somit eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (vgl. VwGH 25.1.2000, **99/14/0304**). Dies ist etwa auch dann der Fall, wenn die Urkunde entgegen der Vorschrift des **§ 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994** den Zeitpunkt der Lieferung nicht anführt (vgl. VwGH 22.2. 2000, **99/14/0062**).

Aus den in den Finanzamtsakten enthaltenen Kopien der in Rede stehenden Rechnungen ist ersichtlich, dass die Rechnungen zu a), c) und d) lediglich ein Ausstellungsdatum, aber keinen

Hinweis auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung enthalten. Die Angabe des Rechnungsdatums genügt selbst bei identischem Leistungs- und Rechnungsdatum nicht (VwGH 22.4.2009, [2006/15/0315](#)), zumal es sich nicht um „typische Bargeschäfte“ (Ware gegen Entgelt) gehandelt hat. Aus den Rechnungen ist auch kein Verweis auf Angaben in anderen Belegen ersichtlich.

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

Vor diesem Hintergrund erweisen sich diese Rechnungen daher von vorneherein für die Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs durch den Rechnungsempfänger als ungeeignet.

Anders verhält es sich bei der unter b) genannten Rechnung vom 15. Dezember 2002 über die Haftungsprovision (8.333,33 € netto). Dieses Dokument enthält als Leistungszeitraum die Jahre 2001 und 2002 und erfüllt die formalen Voraussetzungen einer Rechnung. § 11 Abs. 14 UStG 1994 ist daher bei dieser Rechnung anwendbar, sodass die Bw. den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag von 1.666,67 € kraft Rechnungslegung schuldet.

Dem Berufungsbegehren konnte daher bezüglich der Rechnung Punkt b) nicht Folge gegeben werden, bezüglich der übrigen Rechnungen ist statzugeben.

### **Umsatzsteuerberichtigung 2006/2007**

Die Bw. hat im Wirtschaftsjahr 2006/2007 eine Forderung an den Gesellschafter Mag. K. über 200.000 € korrigiert, die aus der Rechnung vom 1. März 2004 über 50.000 € und der Rechnung vom 30. Juni 2005 über 150.000 € resultierte, und eine Gutschrift der Umsatzsteuer von 40.000 € geltend gemacht. Diese Gutschrift wurde vom Finanzamt mit der Begründung nicht anerkannt, dass es sich um eine nicht korrigierbare Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung handle.

Dazu ist festzustellen, dass in Zusammenhang mit den Rechnungen vom 1. März 2004 und vom 30. Juni 2005 weder auf Grund einer Leistung noch auf Grund der Rechnungslegung eine Umsatzsteuerschuld entstand (siehe oben). Damit fehlt der seitens der Bw. vorgenommenen Korrektur der Umsatzsteuer die Grundlage. Im Ergebnis ist nicht zu beanstanden, dass das Finanzamt die von der Bw. geltend gemachte Gutschrift eines Umsatzsteuerbetrages von 40.000 € im Wirtschaftsjahr 2006/2007 nicht anerkannt hat.

---

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

## **Rückstellung für nicht anerkannte Vorsteuer 2005/2006**

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde die Dotierung einer Rückstellung von 50.485,18 € für nicht anerkannte Vorsteuer iZm dem Konsolidierungsprogramm storniert. In der Berufung wird die Vorgangsweise des Betriebsprüfers angefochten, es fehlen diesbezüglich jedoch konkrete Einwendungen.

Aus der Vorhaltsbeantwortung seitens der Bw. vom 22. Juli 2011 ist ersichtlich, dass es sich bei dem geltend gemachten Betrag einerseits um nicht anerkannte Vorsteuer von 44.069,13 € für das in den Jahren 2001 und 2002 in Rechnung gestellte Konsolidierungsprogramm handelt sowie um Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung von 5.666,67 € für Haftungsprovision und Finanzierungsanalyse und andererseits um Säumniszuschläge und Pfändungsgebühren von 749,38 €.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG können Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig (Abs. 3), wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Rückstellungen können nur für Aufwendungen gebildet werden, die betrieblich veranlasst sind (VwGH 21.2.2001, **95/14/0007**).

Festzustellen ist, dass sämtliche in Rede stehenden Umsatzsteuerbeträge mit Rechnungen in Zusammenhang stehen, die ohne jede Leistungserbringung ausgestellt wurden (siehe oben unter Konsolidierungsprogramm bzw Haftungsprovision und Finanzanalyse). Die entsprechenden Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge sind daher – für den Fall, dass sie für die Bw. zu einem Kostenfaktor wurden – nicht betrieblich veranlasst. Sie haben vielmehr ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis. Auch der Rückstellung für die Säumniszuschläge und Pfändungsgebühren fehlt die betriebliche Veranlassung, da diese Kosten ebenfalls aus Verrechnungen iZm dem Konsolidierungsprogramm resultieren.

Die Bw. hat somit die Rückstellung von 50.485,18 € zu Unrecht gebildet. Sie war vom Betriebsprüfer gewinnerhöhend aufzulösen.

In diesem Punkt war die Berufung abzuweisen.

Beilage: 7 Berechnungsblätter

Wien, am 18. Oktober 2011