



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/0230-W/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., K.gasse, vertreten durch Dr. Siegfried Kemedinger, 1060 Wien, Magdalenenstraße 2, vom 26.8.2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Körperschaftsteuer 1994 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer 1995 bis 2000 entschieden:

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1994 gilt gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2000 wird als unbegründet abgewiesen

Die Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung bereffend Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw., in der Folge Berufungswerberin (Bw.), wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 4. September 1991 gegründet. Betriebsgegenstand ist u.a. der Vertrieb von Hard- und Software.

An der Bw. war u.a. R.S. zu 50% beteiligt. Diese hielt ihre Anteile treuhändig für X.. Dieser ist seit 1. Jänner 1997 zu 100% an der Bw. beteiligt.

Da in der gegenständlichen Berufung auf die bisherigen Betriebsprüfungen und den dazu ergangenen Schriftverkehr verwiesen wird, beginnt die Darstellung des Sachverhaltes bei der Betriebsprüfung (BP) hinsichtlich der Jahre 1992 bis 1994, die im Jahre 1996 erfolgte.

Laut Tz. 21 des BP-Berichtes seien in der Bilanz zum 31. März 1994 von der Bw. die Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsgutes zu Anschaffungskosten von S 1.800.000,00 plus 20% USt vorgenommen worden und eine Nutzungsdauer bzw. Abschreibungsdauer der Anschaffungskosten von 10 Jahren angenommen worden. Die diesbezügliche Rechnung sei am 30. Dezember 1993 von der Einzelfirma X. gelegt worden. Angeschafft worden seien „Vertriebsrechte Makler Versicherungen“.

Die BP sei nach umfassender Ermittlung des in Zusammenhang stehenden Sachverhaltes zu der Auffassung gelangt, dass es aus Sicht der Bw. zu keiner Anschaffung des eingangs erwähnten immateriellen Wirtschaftsgutes gekommen sei, da seitens der geprüften Gesellschaft keine schlüssigen Nachweise erbracht worden seien, welche den behaupteten Erwerb von selbständig bewertbaren und wieder verwertbaren Rechten darlegen hätten können. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei daher kein Anschaffungsvorgang erfolgt.

Laut Tz. 21a gelte Gleiches für die Anschaffung der „Vertriebsrechte B.“. Laut Rechnung vom 30. September 1995, gelegt von X., seien von der Bw. immaterielle Wirtschaftsgüter in Höhe von S 2.700.000,00 plus 20% USt erworben worden.

Laut Tz. 22 sei der im Jahr 1994 geltend gemachte Zinsenaufwand resultierend aus der Kaufpreisschuld für die Vertriebsrechte aberkannt worden, ebenso der IFB in Höhe von S 180.000,00 zur Gänze.

In Zusammenhang mit den in Tz. 21 getroffenen Feststellungen sei für die an die geprüfte Gesellschaft im genannten Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen seitens der Firma X. eine Rückstellung für noch nicht in Rechnung gestellte Leistungen eingestellt worden, wobei die voraussichtliche Höhe dieser Honorarforderungen mit S 700.000,00 angenommen worden sei. In weiterer Folge kam es zu einer Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldung für

den Monat November 1996. Folgende Eingangsrechnung der Einzelfirma X. mit Datum vom 29. November 1996 wurde verbucht: Netto S 8.815.387,00 plus 20% USt S 1.763.077,40, brutto gesamt S 10.578.464,00. Als Rechnungsinhalt wurde angeführt: „gemäß Betriebsprüfung 1996 für 1993, 1994 und 1995 sind anstelle der Einmallizenz für Vertriebsrechte von Makler sowie Versicherungslösungen Beratungskosten zu verrechnen“. Demnach betrage der Beratungsaufwand Makler für die Monate Juli 1993 bis Dezember 1996 netto S 7.135.387,00 und der Beratungsaufwand Versicherung für den gleichen Zeitraum netto S 1.680.000,00. Die aus diesen Rechnungen resultierende Vorsteuer in Höhe von S 1.763.077,40 sei seitens der Bw. in der Umsatzsteuervoranmeldung für November 1996 geltend gemacht worden. Bis dato seien allerdings keinerlei Zahlungen an die Einzelfirma geleistet worden.

Ergänzend wurde in Tz. 16 des BP-Berichtes folgendes ausgeführt:

X. sei Vertriebspartner der deutschen Firmen B. und

H. program service GmbH bzw. der I. Österreich und berechtigt deren Produkte bei Versicherungen und Versicherungsmaklern anzubieten und gegen Vermittlungsprovision zu verkaufen. Das Softwarepaket der Firmen B. und H. umfasste Verwaltungssysteme für Versicherungsunternehmen und Makler, zentrale Verwaltungssysteme für alle Versicherungssparten und Vermögensverwaltungssysteme. Die diesbezügliche Hardware stammte von der I. Österreich. Die Abwicklung dieser Geschäfte sollte derart erfolgen, dass die Beratungstätigkeiten und das Akquirieren diverser Kunden durch Herrn L. geschehe und die Abwicklung dieser eventuell zustande kommenden Geschäfte durch die Bw. Mit 30. Dezember 1993 bzw. mit 30. September 1995 seien sodann diese Vertriebsrechte von der Einzelfirma X. an die Bw. übertragen und von dieser als immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert worden. Diese vorgenommene Anschaffung von Vertriebsrechten sei jedoch wie bereits ausgeführt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anerkannt worden. Aufgrund dessen seien daher mit Rechnung vom 29. November 1996 die in diesem Zusammenhang von der Firma L. bei diversen Versicherungen und Maklern durchgeföhrten Beratungsleistungen der Bw. in Rechnung gestellt worden. Als Nachweis für die von der Einzelfirma erbrachten Beratungsleistungen sei lediglich eine EDV-erstellte Aufstellung vorgelegt worden, aus der allerdings nicht hervorgehe, welche Beratungen bei welchen Kunden durchgeföhr worden seien bzw. konnte auch nicht ein etwaiger Schriftverkehr über das Ergebnis derartig geföhrter Gespräche vorgelegt werden.

Weiters sei aus der in Frage stehenden Aufstellung nicht ersichtlich, dass die Beratungsaufwendungen durch Herrn Mag. L. im Auftrag der Bw. erfolgt seien. So seien etwa in einer Rechnung vom 29. November 1996 Leistungen für die Zeit vom 2. Dezember bis

16. Dezember 1996 in Rechnung gestellt worden. Eine schriftliche Vereinbarung oder ein Vertrag zwischen Herrn Mag. L. und der Bw. hinsichtlich der von diesen durchzuführenden Beratungstätigkeiten existiere nicht. Dies sei laut BP ausschließlich aufgrund des Naheverhältnisses von Mag. L. zur Bw. begründbar. Entsprechende Umsätze bei der Bw. aus dem Vertrieb derartiger Versicherungspakete seien bis Ende 1996 noch nicht erzielt worden, obwohl dieser bereits bis Ende 1996 Aufwendungen in Millionenhöhe erwachsen seien. Derartige Geschäfte, bei denen Millionenaufwendungen getragen würden, die vielleicht Jahre später Umsätze in ungewisser Höhe erwarten ließen, würden mit einem Fremden, der Gesellschaft nicht nahe stehenden Person oder Firma, nicht eingegangen werden. Weiters würde eine Firma die Leistungen in Millionenhöhe erbringt einen monatelangen Zahlungsaufschub nicht akzeptieren. Bis dato sei die gegenständliche Rechnung unbeglichen. Da gemäß § 11 UStG Voraussetzungen für das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung die Beschreibung von Art und Umfang der sonstigen Leistung sei und dieser aus der gelegten Rechnung nicht hervorgehe, war der Vorsteuerabzug zu versagen. Der Sammelbegriff „Beratungsaufwendungen“ sei nicht geeignet, die Vorsteuerabzugsberechtigung zu begründen. Aus der zu diesen Aufwendungen vorgelegten Aufstellung gehe auch nicht klar und eindeutig hervor, welche Beratungsleistungen bei welchen Kunden, in welchem Umfang im konkreten erbracht worden seien bzw. ob diese im Rahmen der Bw. getätigten worden seien.

Des weiteren fand im Jahr 2000 eine Betriebsprüfung hinsichtlich der Jahre 1995 bis 1997 statt. In Tz. 16 des BP-Berichtes wurde folgendes festgehalten: Im Zuge des laufenden Prüfungsverfahrens seien von der Bw. am 13.7.2000, für die bereits rechtskräftig veranlagten Jahre 1994 bis 1996 berichtigte Körperschaftsteuererklärungen eingereicht bzw. für das noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahr 1997 eine berichtigte Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung. In diesen Steuererklärungen seien folgende Bilanzänderungen vorgenommen worden: Die aufwandswirksam verbuchte Eingangsrechnung vom 30.11.1996 betreffend weiterverrechnete Beratungsleistungen der Fa. Mag. L. sei storniert worden und die, Vertriebsrechte I. 1 B. in den Jahren 1994 und 1996 aktiviert bzw. die daraus resultierende Vorsteuer aus dieser in Rechnungsstellung der Fa. Mag. L. in der berichtigten Umsatzsteuererklärung 1997 storniert worden. Des Weiteren sei im Jahre 1997 eine Eingangsrechnung der Fa. Mag. L. über noch weiter zu verrechnende Fremdleistungen betreffend der gegenständlichen Vertriebsrechte in Höhe von netto S 3.139.563,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer eingebucht und die hieraus resultierende Vorsteuer in der berichtigten Umsatzsteuererklärung 1997 geltend gemacht worden. Die BP führte weiters aus: Die vom geprüften Unternehmen für die Jahre 1994 bis 1997 vorgenommenen Korrekturen von Bilanzansätzen seien als Bilanzänderungen zu beurteilen. Hierzu sei festzuhalten, dass bis zur Einreichung der Bilanz beim Finanzamt eine Bilanzänderung jederzeit vorgenommen werden

könne. Nach ihrer Einreichung sei die Vornahme einer Bilanzänderung nur mit Zustimmung des Finanzamtes möglich, wobei seitens der Behöre eine Zustimmung nur zu erteilen sei, wenn das Begehr wirtschaftlich begründet und nicht bloß steuerlich motiviert sei. Da jedoch für diese vorgenommenen Bilanzkorrekturen und die Abgabe von berichtigten Erklärungen keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, die zu einer anders lautenden steuerrechtlichen Beurteilung der „Leistungen Einzelfirma Mag. L.“ führen hätten können, werde dem Antrag auf Bilanzänderung nicht stattgegeben. Die im Juli 2000 eingereichten korrigierten Körperschaftsteuererklärungen 1994 bis 1997 bzw. die korrigierte Umsatzsteuererklärung 1997 würden somit zur Kenntnis genommen, jedoch werde für die im Zuge der durchgeföhrten Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen der Jahren 1995 bis 1996 die Umsätze bzw. Vorsteuern und Betriebsergebnisse laut rechtskräftiger Veranlagungen und für das Jahr 1997 jene laut eingereichter Erklärung vom 25.6.1998 herangezogen. Hinsichtlich der mit 13.7.2000 eingereichten berichtigten Körperschaftsteuererklärung 1994 werde angemerkt, dass aufgrund dieser vorgenommenen Bilanzänderung keine Veranlassung dahingehend bestehe, das Jahr 1994 eine Wiederholungsprüfung zu unterziehen, da der Sachverhalt „Vertriebsrechte I. / B. der Fa. Mag. L.“ bereits in der Vor-BP (siehe BP-Bericht vom 30.12.1996) steuerrechtlich abgehandelt worden sei und keinerlei neue Tatsachen vorliegen, die einen anders lautenden Körperschaftsteuerbescheid 1994 rechtfertigen würden.

Laut Tz. 22 des BP-Berichtes sei eine Eingangsrechnung in Höhe von brutto S 10,578.464,40 aufwandswirksam verbucht worden. Als Rechnungsinhalt sei angeführt worden: "Gemäß Betriebsprüfung 1996 für 1993, 1994 und 1995 sind anstelle der Einmallizenz für Vertriebsrechte von Makler sowie Versicherungslösungen Beratungskosten zu verrechnen". Die aus dieser Rechnung resultierende Vorsteuer in Höhe von S 1,763.077,40 sei im Zuge der durchgeföhrten Umsatzsteuersonderprüfung für November 1996 aus formellen und materiellen Gründen aberkannt worden. Ergänzend werde folgendes ausgeführt: Von der Bw. seien zu der Rechnung vom 29. November 1996 bis dato keinerlei Zahlungen an die Einzelfirma Mag. L. geleistet worden. Seitens der Firmen I. bzw. B. seien die Vertriebsrechte, ausschließlich der Person Mag. L. übertragen und nicht der Bw. Diesbezügliche Umsätze bzw. Provisionserlöse seien bei der geprüften Gesellschaft bis dato nicht erzielt worden. Diese seien lediglich in Millionenhöhe prognostiziert worden, hätten jedoch im Rechenwerk des geprüften Unternehmens nie einen Niederschlag gefunden. Da auch im jetzigen Prüfungsverfahren keine neuen Tatsachen und Beweise dahingehend beigebracht worden seien, die einen Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der Einzelfirma Mag. L. begründen würden, seien die geltend gemachten Vorsteuern aus diesen als Beratungsleistungen bezeichneten Umsätzen aus formellen und materiellen Gründen nicht abzugsfähig.

Unter der Tz. 23 trifft die BP Aussagen über die Weiterverrechnung der Kosten betreffend Software Z. der Einzelfirma Mag. L. .

a) Rechnungen vom 30. September und 30. Dezember 1997 betreffend Z. - Weiterverrechnung von Personalaufwendungen:

Von der Einzelfirma Mag. L. seien folgende Personalaufwendungen weiterverrechnet worden:

1.) Leistungszeitraum 11/1996 bis 9/1997 brutto S 2,473.534,80

2.) Leistungszeitraum 10-12/1997 brutto S 788.078,40

Die aus diesen Eingangsrechnungen resultierenden Vorsteuerbeträge von insgesamt S 543.602,20 seien von der Bw. in der am 13. Juli 2000 abgegebenen Umsatzsteuererklärung 1998 in Abzug gebracht worden. Da betreffend diese Rechnungen bis dato keinerlei Zahlungen von der Bw. an die Einzelfirma Mag. L. erfolgt seien und die Einzelfirma Mag. L. Istversteuerer ist, wurde die Umsatzsteuer laut vorliegenden Rechnungen bei dieser weder gemeldet noch abgeführt. Zu diesen in Rechnung gestellten Personalaufwendungen werde folgendes ausgeführt:

Mit 17. Jänner 1997 seien zwischen der deutschen Gesellschaft "H. program service GmbH" und der Person Mag. Josef L. ein Kooperations- und Vertriebsvertrag abgeschlossen worden. Gegenstand dieses Vertrages sei die Zusammenarbeit beim Vertrieb der vom Unternehmen H. erstellten Softwareplattformen für die Versicherungswirtschaft Österreich. Im Konkreten handle es sich um das Softwarepaket Z. . Die Aufgabe des Herrn Mag. L. bestehe laut Vertrag im Akquirieren von Kunden für diese Softwareprodukte sowie die Vorortbetreuung der gewonnenen Kunden. Die in Zusammenhang mit dem zu vertreibenden Softwarepaket anfallenden Beratungsleistungen werden vom Vertriebspartner Mag. L. selbständig und in eigener Verantwortlichkeit erbracht.

Laut Punkt 4.1. des Vertrages erhalte Mag. L. als Leistungsentgelt für das Akquirieren von Kunden und für abgeschlossene Lizenz- und Wartungsverträge von H. eine Provision. Die in Zusammenhang mit der Akquisition von Kunden bzw. dem Vertrieb des genannten Softwareproduktes bei der Einzelfirma Mag. L. im Zeitraum November 1996 bis Dezember 1997 angelaufenen Kosten - Personalkosten der Dienstnehmer sowie Aufwendungen für freie Mitarbeiter - seien in den Rechnungen vom 30 September 1997 und vom 30. Dezember 1997 an die Bw. weiterverrechnet worden.

Für diese Weiterverrechnung bzw. die Übertragung der Vertriebsrechte des Softwarepaketes Z. von der Einzelfirma Mag. L. an die Bw. existierten keine schriftlichen Vereinbarungen dahingehend, dass diese Leistungen im Rahmen der Bw. erbracht worden seien. Dies aus

deshalb, da alleiniger Vertriebspartner,, der H. ausschließlich die Person Mag. L. und nicht die Bw. sei. Entsprechende Umsatzerlöse aus dem Vertrieb derartiger Softwarepakete seien von der Bw. bis dato nicht erzielt worden. Die diesbezüglichen Umsatzerlöse seien bei der Einzelfirma Mag. L. an die Kunden abgerechnet und die hieraus resultierende Umsatzsteuer nach Maßgabe der Bezahlung durch den Kunden beim Einzelunternehmen abgeführt worden. Die Fakturierung dieser Personalaufwendung in Millionenhöhe an die Bw. sei nur aufgrund des Naheverhältnisses der Person Mag. L. zum geprüften Unternehmen erklär- und begründbar. Derartige Geschäfte würden mit einer fremden, der Gesellschaft nicht nahe stehenden Person oder Firma, nicht eingegangen werden. Weiters würden einem Kunden an den Leistungen in Millionenhöhe erbracht werden ein monate- bzw. jahrelanger Zahlungsaufschub ohne jegliche Einleitung gerichtlicher Schritte nicht gewährt werden. Derartige Eintreibungsversuche seien aber von der Einzelfirma Mag. L. niemals unternommen worden. Daraus ergebe sich, dass keinerlei konkrete Unterlagen bzw. Anhaltspunkte vorliegen, die einen Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der Einzelfirma Mag. L. begründen würden.

In Tz. 27 wurde hinsichtlich verdeckter Ausschüttungen folgendes festgehalten:

Aufgrund der im Jahre 1996 durchgeföhrten Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1994 sei die Aktivierung der Vertriebsrechte I. und B. der Einzelfirma Mag. L. nicht anerkannt worden. Mit Rechnung vom 30. November 1996 habe die Einzelfirma unter den Titel Beratungsleistungen für den Zeitraum 1. Juli 1993 bis 31. Dezember 1996 einen Betrag von S 10,578.464,40 an die Bw. fakturiert. Von der Betriebsprüfung werden jedoch auch diese Beratungsleistungen nicht anerkannt und zwar im Wesentlichen deshalb, weil sowohl das Vertriebsrecht I. als auch das Vertriebsrecht B. jeweils an Mag. L. persönlich übertragen worden sei und eine Weiterverrechnung der Vertriebsrechte an die Bw. nur aus dem zwischen der Bw. und Mag. L. bestehenden Naheverhältnis erklärbar sei. Dieses Naheverhältnis äußere sich darin, dass 1) bei der Bw. keine Provisionserlöse aus den Vertriebsrechten erfasst worden seien und 2) aus den vorgelegten EDV-mäßigen Aufstellungen über die erbrachten "Beratungsleistungen" bei diversen Kunden nicht hervorgehe, dass diese Beratungen im Rahmen der geprüften Bw. erbracht worden seien. Bis dato seien zu den am 30. November 1996 fakturierten Leistungen seitens der Bw. keine Zahlungen erfolgt. Von der Einzelfirma Mag. L. sei die offene Rechnung von brutto S 10,578.464,40 seit 1996 weder eingemahnt noch seien gerichtliche Schritte unternommen worden. Daher sei der Betrag von S 10,578.464,00 im Jahr 1998 außerbilanzmäßig als verdeckte Gewinnausschüttung hinzurechnet worden.

Im Jahr 2002 fand für die Jahre 1998 bis 2000 wiederum eine Betriebsprüfung statt. In der für das Wirtschaftsjahr 1998 vorgelegten Bilanz seien die Vertriebsrechte I. und B. nach wie

vor aktiviert, obwohl der im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung beantragten Bilanzänderung nicht zugestimmt wurde. Im Wirtschaftsjahr 1998 sei von der Einzelfirma Mag. L. ein weiteres Vertriebsrecht "H. program Service GmbH" um S 2,700.000 00 angeschafft und aktiviert sowie auf die Dauer von zehn Jahren abgeschrieben worden. Aus dem vorgelegten Vertrag gehe eindeutig hervor, dass die freie Entscheidungsgewalt des Unternehmens Mag. L. stark eingeengt sei und sämtliche Verträge die die Einzelfirma vermittelt mit der Fa. H. direkt abzuschließen seien, somit ohne Zustimmung des Vertragspartners has für die Weitergabe der Vertriebsrechte keine Berechtigung bestehe.

Die aktivierte Vertriebsrechte seien daher von der BP aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden worden. Weiters werden laut Tz. 24 die im Jahre 1998 geltend gemachten Aufwendungen für bezogene Leistungen in Höhe von S 941.276,00 nicht anerkannt, zumal sie einerseits mit den von der BP ausgeschiedenen Vertriebsrechten in Zusammenhang stehen und andererseits seit 1994 von der Einzelfirma Mag. L. Leistungen im Gesamtwert von S 9,756.663,00 in Rechnung gestellt würden ohne dass sich daraus der geringste wirtschaftliche Erfolg ergeben hätte. Außerdem sei wie schon bei den vorangegangenen Betriebsprüfungen, zu bedenken, dass bis dato von der Bw. keinerlei Zahlungen an die Einzelfirma Mag. L. erfolgt seien und von dieser Firma keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden seien. Daraus könne somit geschlossen werden, dass kein ernst zunehmender Leistungsaustausch vorliege, zumal auch die Bw. keine Unterlagen habe vorlegen können, die glaubhaft gemacht hätten, dass diese im Rahmen der Vertriebsrechte für die Gesellschaften I., B. und H. tätig geworden sei. Demgemäß sei der Betrag von S 941.276,00 außerbilanziell dem erklärten Betriebsergebnis hinzugerechnet worden.

In der gegenständlichen Berufung wird in ihrer Begründung auf die bereits bisher eingebrochenen Berufungen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid November 1996 sowie auf die Berufung vom 20. Februar 2001 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 verwiesen. In dieser wird beantragt, entweder die Leistungsbeziehungen zwischen der Bw. und Herrn Mag. L. anzuerkennen oder die Aktivierung der Vertriebsrechte ohne Verrechnung der Eigenleistungen zu akzeptieren.

1.) Sachverhaltsdarstellung der Leistungsbeziehung für den Betriebsprüfungszeitraum 1. April 1994 bis 31. März 1997:

Mag. L. sei bei der Fa. I. als leitender Angestellter beschäftigt gewesen. Im Juni 1993 habe er sein Dienstverhältnis beendet, um die bisherige Tätigkeit als Bereichsleiter für EDV-Lösungen für Versicherungsanstalten und Versicherungsmakler selbständig auszuüben. Zum selben Zeitpunkt habe er 75% der Anteile an der Bw. aus folgenden Gründen übernommen:

Die Gesellschaft sei schon seit 1991 im Versicherungsbereich tätig gewesen, vor allem bei Versicherungsmaklern und kleineren Versicherungsunternehmen. Da Mag. L. aufgrund des Vertrages mit I. verpflichtet gewesen sei, I. -Produkte im Hardwarebereich mitzuverkaufen, dies jedoch ein Hemmnis beim Abschluss von Verträgen gewesen sei, habe dieser Geschäftsaufbau durch die Bw. ermöglicht werden können. Auch aus Haftungsgründen sei die Konstruktion wünschenswert gewesen. Aufgrund einer sehr kapitalintensiven Anlaufphase sollte durch die Aufnahme von Risikokapital die Anlaufverluste finanziert werden.

a) Softwareprojekt "Makler":

Herr Mag. L. sei von I. exklusiv das Vertriebsrecht eines Datenaustauschprogrammes zwischen den Versicherungsunternehmern und Versicherungsmaklern vertraglich übertragen worden. Sowohl diese Vereinbarung als auch die prognostizierten Umsatzerwartungen seien der Behörde übergeben worden.

b) Softwareprojekt "B. ":

Diese Gesellschaft sei ein Unternehmen der Versicherungsgruppe deutsche Bank mit dem Unternehmensschwerpunkt Entwicklung und Servicierung von Versicherungsprogrammen und habe Herrn Mag. L. vertraglich das alleinige Vertriebsrecht ihrer Produkte für den österreichischen Markt eingeräumt.

Die V. habe mit der B. eine Vereinbarung über die Installierung einer Gesamtlösung im Wert von ca. S 20.000.000,00 abgeschlossen. Aus diesem Titel sollte die Bw. Provisionserlöse in Höhe von S 1,5 Mio. erzielen. Die Implementierung des Projektes sei jedoch eingestellt worden und ein Rechtsstreit zwischen den Parteien anhängig. Ausgehend von dem prognostizierten Umsatz bzw. Ertragserwartungen der beiden Vertriebsrechte habe Herr Mag. L. diese an die Bw. veräußert. Diese Veräußerung sei von der Behörde anlässlich einer Betriebsprüfung für den Zeitraum 1992 bis 1994 nicht anerkannt worden. Die Behörde habe von selbst im Jahresabschluss zum 31. März 1994 für die Leistungsabgrenzung von Herrn Mag. L. eine Rückstellung in Höhe von S 700.000,00 eingestellt. Aufgrund dieser Tatsache habe Mag. L. Ende 1996 seine Leistungen einschließlich der an ihn gerichteten und bezahlten Fremdleistungen für beide Projekte an die Bw. in Rechnung gestellt. Aufgrund der an die Bw. verrechneten Leistungen im November 1996 kam es aufgrund des hohen Vorsteuerguthabens zu einer Umsatzsteuersonderprüfung, bei der der Bw. der Vorsteuerabzug für die in Rechnung gestellten Leistungen versagt worden sei. Dabei ignorierte die Behörde die im Rahmen der Betriebsprüfung vereinbarte Abrechnungsmodalität zwischen Mag. L. und der Bw. Die Bw. habe im Vertrauen auf die Richtigkeit der in der Betriebsprüfung vertretenden Rechtsansicht,

die von Herrn Mag. L. erbrachten Leistungen anerkannt in den Büchern aufgenommen und die in der Rechnung ausgewiesene Vorsteuer geltend gemacht.

Eine Vereinbarung betreffend der Beratungstätigkeit könne deshalb nicht vorliegen, da diese Konstruktion von der Betriebsprüfung anlässlich der Schlussbesprechung am 20. Dezember 1996 gewählt worden sei. Die Beratungsaufwendungen könnten durch den von Mag. L. geführten Tageskalender nachvollzogen werden. Im Rahmen der Betriebsprüfung bezüglich 1994 bis 1997 sei von der Behörde vorgeschlagen worden, auf die Leistungsverrechnung zu verzichten und den erstgewählten Verrechnungsmodus, nämlich die Veräußerung der Vertriebsrechte ohne Weiterverrechnung der Eigenleistungen zu wählen. Daraufhin seien von der Bw. die Jahresabschlüsse der Jahre 1994 bis 1997 dahingehend abgeändert und eingereicht worden. Diese Bilanzänderung sei jedoch von der Behörde als unbegründet abgewiesen worden.

Dem von der Behörde erhobenen Vorwurf, dass die Umsatzerwartungen bzw. die daraus resultierenden Zahlungsflüsse zwischen der Bw. und Mag. L. für das Projekt Makler noch nicht eingetroffen seien, werde entgegnet:

Für den Datentransfer seitens des Versicherungsverbandes und des Verbandes der Versicherungsmakler für Ende des Jahres 1993 sei eine Einigung über das Datenaustauschformat zugesagt worden, die aber tatsächlich erst 1996 erfolgt sei. Mitte des Jahres 1995 seien von der Konkurrenz ähnliche Lösungen angeboten worden, da jedoch die Bw. an die I.-Lösung gebunden gewesen sei, konnte dieser populäre Datenaustausch nicht angeboten werden. Nach der anfänglichen Euphorie der Versicherungsunternehmer über die Installierung solcher EDV-Lösungen hätten plötzlich andere Aktivitäten etwa die Euromstellung Priorität gewonnen.

Nicht erklärbar sei, warum die Behörde die Leistungsbeziehung zwischen Mag. L. und der Bw. trotz Vorliegens und Überprüfung der entsprechenden Vereinbarungen und Verträge und Prospekte bestreite. Die von Mag. L. an die Bw. fakturierten Fremdleistungen entsprechen den Selbstkosten der für diese Projekte tätig gewesenen Softwareanalysten und Programmierer. Um die finanzielle Situation im Entwicklungsstation nicht unnötig anzuspannen, sei von Mag. L. auf einen Gewinnaufschlag bei der Weiterverrechnung verzichtet worden. Da die Eigenleistungen in weiterer Folge unentgeltlich erbracht worden seien bzw. die Finanzierungskosten der Projekte, welche über Hypothekardarlehen erfolgt seien, an die Bw. nicht in Rechnung gestellt worden seien, sei nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung sondern von einer steuerneutralen Nutzungseinlage auszugehen.

II.) Sachverhaltsdarstellung der Leistungsbeziehungen für den Zeitraum der Umsatzsteuernachschaub vom 1. April 1997 bis 30. Juni 1999:

Nachdem sich die Firma B. vom österreichischen Markt zurückgezogen habe, sei den akquirierten Versicherungsunternehmen ein entsprechendes Softwareprogramm von der deutschen Firma H. angeboten worden. Am 17. Jänner 1997 sei zwischen der H. und Mag. L. ein Kooperations- und Vertriebsvertrag abgeschlossen worden. Für die Implementierung dieses Projektes seien der Bw. im Geschäftsjahr 1998 von Mag. L. ausschließlich die von ihm getragenen Fremdleistungen für den Zeitraum November 1996 bis März 1998 sowie für die Überlassung der Vertriebsrechte in Rechnung gestellt worden. Diese Vorgangsweise sei gemäß den Anregungen in der Besprechung vom 15 Juli 2000 mit Vertretern der Abgabenbehörde gewählt worden.

Die Betriebsprüfung verwies in ihrer Stellungnahme ergänzend auf einen Vertrag aus dem Jahr 1996, abgeschlossen zwischen der VV. und Mag. L. , wonach der Einzelfirma Mag. L. , der Vertrieb und die Implementierung des Softwareproduktes Z. bei Versicherungsunternehmen beginnend ab 1. November 1996 eingeräumt worden sei. Diese erbrachten Leistungen seien von der Einzelfirma Mag. L. der VV. gestellt worden. Ebenso seien die Zahlungen an die Einzelfirma erfolgt.

Auch durch dieses Auftragsverhältnis sei der Beweis dahingehend erbracht, dass ausschließlich die Einzelfirma Mag. L. gegenüber den Kunden tätig geworden sei und keinesfalls die Bw. An diese seien lediglich die bei der Einzelfirma entstandenen Aufwendungen weiterverrechnet worden ohne konkrete Umsätze zu erzielen. Bis dato seien auch keinerlei Zahlungen seitens der Bw. erfolgt und wurden die aushaltenden Zahlungen von der Einzelfirma Mag. L. bis dato weder eingemahnt noch sonstige gerichtliche Schritte unternommen.

Ergänzend führte die Bw. mit Schriftsatz vom 3. Oktober 2001 folgendes aus:

Die Firma H. habe Mag. L. das Alleinvertriebs- und Implementierungsrecht für das Softwarepaket Z. übertragen. Dieses sollte für den österreichischen Markt adaptiert werden. Für die Installierung bei der VV. mussten jedoch externe Programmierer und EDV-Fachleute herangezogen werden. 50% der dafür angefallenen Kosten hätten von der VV. getragen werden müssen. Am 25. September 1997 habe Mag. L. das Alleinvertriebsrecht an die Bw, übertragen, wobei diese die Aufwendungen für Fremdleistungen die nicht von der VV. refundiert worden seien, zu übernehmen hatte.

Ergänzend ist auszuführen, dass es zu einer neuerlichen Bescheiderlassung am 29.7.2004 (betreffend 1995 bis 1997) und am 18.8.2004 (betreffend 1998 bis 2000) und neuerlicher Berufungsvorlage deshalb kam, weil die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer

1995 bis 2000 vom Unabhängigen Finanzsenat im Zuge des zu den Zahlen RV/2595-W/02, RV/0651-W/03 und RV/0652-W/03 anhängigen Berufungsverfahrens mit Berufungsentscheidung vom 21. Juni 2004 wegen Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde aufgehoben wurden. Gegen sämtliche Bescheide wurde am 26.8.2004 neuerlich berufen. Zur Begründung wurde auf die „bisherigen Schriftsätze“ verwiesen. Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1994, ergangen am 27.7.2004, war von der oben erwähnten Aufhebung nicht umfasst, da er nicht Gegenstand des o.a Berufungsverfahrens war. Im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 wurde nämlich u.a. auch eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung für das 1994 eingereicht, die jedoch nur hinsichtlich der Tatsache, dass in diesem Wirtschaftsjahr ein Verlust und kein Gewinn, nicht jedoch hinsichtlich der Höhe des Verlustes, Berücksichtigung fand.

Der Bescheid vom 27.7.2004 erging als gem. § 293 BAO berichtigter Bescheid, da, wie dem Akteninhalt zu entnehmen ist, bei der Erlassung des ursprünglichen Bescheides vom 2.1.2.1997 ein Ausfertigungsfehler unterlaufen ist und an Stelle eines Verlustes ein Gewinn aus Gewerbetrieb der Steuerberechnung zu Grunde gelegt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Körperschaftsteuer 1994

Die dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde liegende Berufung vom 26.8.2004 richtet sich auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1994 vom 27.7.2004. Dieser Bescheid erging als gem. § 293 BAO berichtigter Bescheid. Seiner Begründung ist zu entnehmen, dass er auf Grund eines Ausfertigungsfehlers erging und den bisherigen Bescheid vom 2.12.1997 nicht ersetzt. Der Ausfertigungsfehler lag offensichtlich darin, dass an Stelle eines Verlustes aus Gewerbetrieb ein Gewinn der Besteuerung zu Grunde gelegt wurde. Berichtigende Bescheide können aber nur hinsichtlich der Berichtigung (dem Grunde und der Höhe nach) angefochten werden (vgl. Stoll, BAO Tz. 17 zu § 293). Da die Berufung vom 26.8.2004 in ihrer Begründung pauschal auf die bisherigen Schriftsätze verwies, war die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1994 daher mangelhaft. Die Bw. wurde in der Folge mit Bescheid vom 30.6.2010 aufgefordert binnen sechs Wochen ab Zustellung des Bescheides folgende Mängel im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. b bis d BAO zu beheben: Es fehlen eine Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, eine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, eine Begründung. Widrigfalls gelte die Berufung als zurückgenommen. Der Bescheid wurde mit Rsb zugestellt, Beginn der Abholfrist und damit Datum der Zustellung ist lt. Rückschein der 5.7.2010. Der Bescheid langte mit dem Vermerk „Zurück, nicht behoben“ am 22.7.2010 beim UFS ein. Daraufhin wurde der Bw. mit Schriftsatz vom 27.7.2010 unter

zweiwöchiger Fristsetzung die Möglichkeit eingeräumt, allfällige Zustellmängel bekanntzugeben. Dieses Schreiben blieb unbeantwortet.

Da somit die Mängel lt. Bescheid vom 30.6.2010 nicht behoben wurden, gilt die Berufung vom 26.8.2004 gegen den Bescheid vom 27.7.2004 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1994 gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen.

Das gegenständliche Berufungsverfahren ist die Folge von zwei Betriebsprüfungen, nämlich für die Jahre 1995 bis 1997 und 1998 bis 2000.

Hinsichtlich der Jahre 1995 bis 1997 sind folgende Punkte strittig und wie folgt zu würdigen:

Umsatzsteuer 1997:

Von folgendem Sachverhalt ist auszugehen: Wie in Tz. 22 des Betriebsprüfungsberichtes dargelegt, legte die Einzelfirma X. am 29.11.1996 folgende Rechnung an die Bw., die aufwandswirksam verbucht wurde:

Netto: S 8,815.387,00

20 %: S 1,763.077,00

Brutto:S 10,587.464;40

Als Rechnungsinhalt wurde angeführt:

„Gemäß Betriebsprüfung 1996 für 1993, 1994 und 1995 sind an Stelle der Einmallizenzen für Vertriebsrechte von Makler sowie Versicherungserlösen Beratungskosten zu verrechnen:

Beratungsaufwand Makler: 7/93-12/96 netto S 7,153.387;00

Beratungsaufwand Vers. : 7/93-12/96 netto S 1,680.000,00

Zu prüfen ist, ob diese Rechnung den Formerfordernissen des § 11 UStG 1994 entspricht und somit zum Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994 berechtigt. Gemäß dieser Bestimmung kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 11 Abs. 1 Zif. 1 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung müssen Rechnungen die folgenden Angaben enthalten:

1.den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

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

Ein Vorsteuerabzug erfordert somit in sachlicher Hinsicht die Ausführung eines Umsatzes durch andere Unternehmer für das Unternehmen und überdies das Vorliegen einer im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 formgerechten Rechnung.

Grundsätzlich müsste daher die Einzelfirma eine Leistung an die Bw. erbracht haben. Lt. Tz 16 des Betriebsprüfungsberichtes hinsichtlich UVA 11/96 sollte die Abwicklung der aus den Mag. L. übertragenen Vertriebsrechte durch die Firmen B. und I. resultierenden Geschäfte derart erfolgen, dass Mag. L. für die Beratung und das Akquirieren von Kunden zuständig sein sollte und die Bw. für die Abwicklung dieser eventuell zu Stande kommenden Geschäfte. Die Einzelfirma könnte aber nur dann den ihr entstandenen Aufwand an die Bw. weiterverrechnen, wenn sie gegenüber Dritten eine Leistung erbracht hätte, deren Erbringung sie wiederum der Bw. schuldete.

Genau dieser Nachweis konnte nicht erbracht werden. Zwar wurde im Zuge der UVA-Prüfung eine über EDV erstellte Liste vorgelegt auf der Kundennamen, ein Datum und der verrechnete Tagsatz vermerkt sind, jedoch geht daraus nicht hervor, dass es sich dabei um Leistungen handelte, die in irgendeinem Zusammenhang mit den Mag. L. übertragenen Vertriebsrechten stehen. Damit fehlt aber auch der Nachweis, in welchem Zusammenhang diese Geschäftsbeziehungen der Einzelfirma zur Geschäftstätigkeit der Bw. stehen.

Drüber hinaus ist die Rechnung auch aus folgenden Gründen formell mangelhaft:

In der Rechnung sollen Art und Umfang der Leistung handelsüblich bezeichnet werden. Dadurch soll die Kontrolle erleichtert werden, ob die in der Rechnung abgerechneten Leistungen tatsächlich für das Unternehmen ausgeführt wurden. Sammelbezeichnung und Gattungsbezeichnungen sind dabei zu unterlassen. Im Erkenntnis vom 15.1.2002, Zl.

98/13/0111 führte der VwGH aus, dass die Anführung von bloß nach Gattungsmerkmalen bezeichneten Leistungen nicht ausreiche, da daraus nicht erkennbar sei, zu welchen tatsächlich zu erbringenden, nach Art und Umfang bestimmten (bestimmbaren) Leistungen sich der Rechnungsleger verpflichtet habe. Selbst die Aufzählung diverser Leistungen genüge nicht.

Die in der gegenständlichen Rechnung gewählte generelle Bezeichnung „Beratungsleistungen“ ist ein solcher Sammelbegriff, der es nicht ermöglicht, festzustellen, welche Leistung die Einzelfirma als Rechnungsleger der Bw. gegenüber erbracht hat bzw ob die Einzelfirma überhaupt der Bw. gegenüber eine Leistung erbracht hat. Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des BFH verweist, wonach es für eine ordnungsgemäß Rechnung auch genügt wenn der Leistungsgegenstand mit anderen Erkenntnismitteln identifizierbar ist (BFH 21.1.1993, BStBl 384), so ist sie darauf zu verweisen, dass diese Sichtweise nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn sonst keine Zweifel an der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges bestehen und es somit unsachlich wäre, diesen ausschließlich an der unrichtigen Leistungsbezeichnung scheitern zu lassen (Rupp, UStG 1994, Tz. 68 zu § 11). Fest steht, dass die Rechung zwar aufwandmäßig von der Bw. verbucht wurde, jedoch nicht bezahlt wurde. Bei der Einzelfirma wurde daher auch keine Umsatzsteuer resultierend aus dieser Rechnung abgeführt (vgl. ebenfalls Tz. 16 des Betriebsprüfungsberichtes vom 4.12.1997). Grundsätzlich ist für den Vorsteuerabzug die Bezahlung der Rechnung nicht erforderlich. In Zusammenhang mit dem Rechnungserfordernis des Ausweises des auf die Leistung entfallenden Entgeltes gemäß § 11 Abs. 1 Zif. 5 UStG 1994 hat der VwGH im Erkenntnis vom 12.9.2001, 2000/13/0047 jedoch ausgesprochen, dass das Fehlen einer ernsthaften Zahlungsabsicht den Vorsteuerabzug ausschließe. Die mangelnde ernsthafte Zahlungsabsicht lässt sich im gegenständlichen damit begründen, dass, wie auch in Tz. 24 hinsichtlich der Prüfung 1998 bis 2000 ausgeführt, die an die Bw. von der Einzelfirma weiterverrechneten Leistungen nie bezahlt wurden und auch von der Einzelfirma deren Bezahlung nie betrieben wurde. Es ist im Wirtschaftsleben absolut unüblich, den Anspruch auf Ersatz des Aufwand, der einem anderen Unternehmer vereinbarungsgemäß weiterverrechnet werden kann, nicht durchzusetzen. Dabei wird wohl kaum die wirtschaftliche Situation des Vertragspartners in der Weise Berücksichtigung finden, dass man die Bezahlung einer erbrachten Leistung auf einen unabsehbaren Zeitpunkt aufschiebt oder auf diese verzichtet (lt. Bw. kamen Projekte teilweise gar nicht zu Stande, siehe „Makler“ oder hatten eine „Vorlaufzeit“).

Auf Grund dieser zu Recht bestehenden Zweifel an einem ernsthaft beabsichtigten Leistungsaustausch im Rahmen der der Einzelfirma bzw. Mag. L. persönlich übertragenen Vertriebsrechte und der Bw. brauchte auf den Einwand, die einzelnen Beratungstätigkeiten

hätten auf Grund eines von Mag. L. geführten Tageskalenders nachvollzogen werden können, nicht näher eingegangen zu werden (siehe Ausführungen oben zur Judikatur des BFH, wonach andere Erkenntnismittel zur Bestimmung des Leistungsgegenstandes nur dann heranzuziehen sind, wenn sonst keine Zweifel an der Zahlungsabsicht und damit einem Leistungsaustausch bestehen). Im Übrigen hätte dieser Tageskalender auch schon während der Betriebsprüfung im Jahr 2000 vorgelegt werden können, da der Bw. schon seit der Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldung für November 1996 im Dezember 1997 bekannt war, (siehe Tz. 16 des Berichtes), dass die von der EDV erstellte Liste der Kundenkontakte der Einzelfirma nicht als Nachweis für einen Leistungsaustausch zwischen Bw. und Einzelfirma anerkannt wurde.

Dazu kommt, dass die Einzelfirma pauschal über den Zeitraum Juli 1993 bis Dezember 1996 Rechnung legt. Nur bei Dauerschuldverhältnissen, z.B. Vermietung, Leasing, Wartung genügt die Angabe eines Abrechnungszeitraumes in der Rechnung oder muss sich zumindest aus Verträgen und Zahlungsbelegen ergeben (vgl. Rupp, UStG § 12 Tz 44). In der Rechnung vom 29.11.1996 wird aber pauschal über einen Zeitraum von Juli 1993 bis Dezember 1996 Rechnung gelegt ohne dass aus dem behaupteten Leistungsgegenstand „Beratungsleistungen“ ersichtlich wäre, dass es sich um ein Dauerschuldverhältnis im oben angeführten Sinne handeln würde.

Die Betriebsprüfung bemängelte unter Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht bezüglich UVA 11/96 überdies, dass keine Vereinbarungen zwischen der Bw. und der Einzelfirma Mag. L. über die von der Einzelfirma zunächst getragenen und an die Bw. weiterverrechneten Leistungen vorlägen. Diesem Vorwurf hält die Bw. entgegen, dass Vereinbarungen deswegen nicht existierten, weil in den Bilanzen der Jahre 1992 bis 1994 die an die Bw. durch Mag. L. veräußerten Vertriebsrechte aktiviert gewesen seien und die Einzelfirma ihre Leistungen der Bw. gegenüber unentgeltlich erbracht habe. Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass das Fehlen fremdüblicher Vereinbarungen zwischen der Bw. und der Einzelfirma über den Abrechnungsmodus bezüglich der von der Einzelfirma gegenüber der Bw. erbrachten Leistungen allenfalls für den Betriebsprüfungszeitraum 1992 bis 1994, in dem die Bw. statt der Leistungsverrechnung die Aktivierung der Mag. L. von Dritten eingeräumten und an die Bw. angeblich veräußerten Vertriebsrechte bilanzierte, Gültigkeit haben kann. Für die der Betriebsprüfung für die Jahre 1995 bis 1997 zu Grunde liegenden Wirtschaftjahre hätten hingegen solche Vereinbarungen geschlossen werden können, zumal ja der Bw. die von der Betriebsprüfung vertretene Rechtsauffassung bekannt war.

Die Bw. wendet weiters ein, dass es zur Leistungsverrechnung im Anschluss an die Betriebsprüfung 1992 bis 1994 deshalb kam, weil die die Betriebsprüfung die für die Jahre

1992 bis 1994 aktivierte Vertriebsrechte „Makler“ und „B.“ nicht anerkannte und stattdessen eine Rückstellung für bezogene Leistungen i-H- Von S 700.000.- bildete. Dieser Anschaffungsvorgang wurde lt. Tz. 21 des Berichtes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise verworfen, die Bescheide wurden nicht angefochten. Eine Rückstellungsbildung ist aber nur dann zulässig, wenn mit dem Eintritt der Verbindlichkeit zumindest ernsthaft zu rechnen ist, die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme genügt nicht (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, TZ 37 zu § 5). Es ist daher der Betriebsprüfung als rechtskundigem Organ des Finanzamtes zu unterstellen, dass sie bei der Rückstellungsbildung davon ausging dass der Bw. aus der Bezahlung der ihr weiterverrechneten Leistungen mit gewisser Wahrscheinlichkeit ein Aufwand entstehen würde und zwar aus der Weiterverrechnung der von der Einzelfirma erbrachten Leistungen für die Jahre 1992 bis 1994. Rückstellungen dürfen nicht zu Lasten eines späteren Jahres begründet werden. Wenn nun die Bw. in der Rechnung vom 29.11.1996 (statt der Aktivierung der Vertriebsrechte) über einen Zeitraum von Juli 1993 bis Dezember 1996 abrechnet, so kann der Behörde nicht der Vorwurf gemacht werden, diese Vorgangsweise sei auf Grund der Betriebsprüfung 1992 bis 1994 gewählt worden und führe dessen ungeachtet dennoch zu einer Aberkennung der in der Rechnung geltend gemachten Vorsteuer. Die Bw. wendet ein, dass dem Grundsatz von Treu und Glauben zu Folge die Leistungsverrechnung in den Jahren 1995 bis 1997 anerkannt hätte werden müssen. Abgesehen davon, dass sich die Leistungsverrechnung auf Grund der Rechnung vom 29.11.1996 auf einen weitaus größeren Zeitraum bezieht als jener auf den sich die Rückstellungsbildung im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1994 bezogen haben kann und somit ein ganz anderer Sachverhalt vorliegt, kann sich die Bw auch auf folgendem Grund nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen: Der Grundsatz von Treu und Glauben besagt, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Verhalten stehen muss. Er kommt nach der Rechtsprechung und Praxis nur in den Fällen zum Tragen, in denen die Auskunft von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt wurde (vgl. Ehrke-Rabl/Ritz in RdW 10/2010, „Verbindliche Rulings im Steuerrecht, Punkt 2.3.). Das die Betriebsprüfung durchführende Finanzamt (Finanzamt 6/7/15) musste sich zum damaligen Zeitpunkt nicht an eine (mit der Bw. angeblich vereinbarte) Vorgehensweise eines anderen Finanzamtes (Finanzamt 8/16/17) halten.

Die in der Rechnung vom 29.11.1996 ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von

S 1,763.077,40 war daher sowohl aus inhaltlichen wie auch formellen Gründen nicht zum Vorsteuerabzug zuzulassen. Die im Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1997 vom 29.7.2004 berücksichtigte Vorsteuer in Höhe von S 155.348,28 bleibt daher unverändert.

Körperschaftsteuer 1997

Lt. Tz 27 des Berichtes wurden die von der Einzelfirma Mag. Josef L. in der Rechnung vom 29.11.1996 an die Bw. verrechneten Leistungen in Höhe von brutto S 10, 578.464,40 im Jahr 1997 außerbilanzmäßig hinzugerechnet. Kapitalertragsteuer sei allerdings mangels eines Zahlungsflusses von der Bw. an die Einzelfirma nicht vorgeschrieben worden. Als Begründung wurde folgendes vorgebracht. Aus der Leistungsbezeichnung „Beratungsleistungen“ gehe nicht hervor, dass diese Beratungen im Rahmen der Bw. erfolgt seien. Die weiterverrechneten Leistungen seien nicht bezahlt aber von der Einzelfirma auch nicht eingemahnt worden. Die Weiterverrechnung dieser Aufwendungen in Millionenhöhe sei nur auf Grund des Naheverhältnisses des Mag. L. zur Bw. begründbar (Mag L. sei vorerst im Treuhandverhältnis beteiligt gewesen, ab Juli 1997 als 100 %-iger Gesellschafter).

Dazu ist folgendes auszuführen:

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (VwGH 30. Mai 2001, 99/13/0024). Offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, Für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist somit u.a. Voraussetzung, dass einem Anteilsinhaber oder einer diesem nahe stehenden Person ein Vermögensvorteil aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung zugewendet wird (vgl. VwGH 15.7.1998, 96/13/0039).

Zum 31.3.1997 war Mag. Josef L. nicht Gesellschafter der Bw. jedoch wurden seine Anteile treuhändisch von der Gesellschafterin R.S. gehalten. Grundsätzlich ist ein Treugeber dem Gesellschafter gleichzuhalten, es sei denn es würde sich aus dem Treuhandvertrag hinsichtlich etwa Weisungsbefugnis etwas anderes ergeben (Siehe UFS vom 5.5.2006, Zl. RV/0150-F/03). Dafür bietet der Treuhandvertrag vom 16.11.1993 keinen Anhaltspunkt. Mag. Josef L. ist daher als Gesellschafter zu betrachten.

Die fragliche Leistungsbeziehung, die lt. Betriebsprüfung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung geführt haben soll, soll zwischen der Bw. und der Einzelfirma Mag. Josef

L. bestanden haben. Da zwischen dem Gesellschafter und der Einzelfirma Personenidentität besteht, könnte eine verdeckte Gewinnausschüttung unter dem Aspekt vorliegen, dass die Einzelfirma daher dem Gesellschafter nahe stehend ist und es somit an dem fremdüblichen Interessengegensatz mangelt.

Weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung ist jedoch, dass es bei der GmbH zu einer Vermögensminderung kommt, die durch erhöhte Aufwendungen oder das Fehlen von Erträgen verursacht sein kann. Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies jedoch, dass die Bw. die Rechnung vom 29.11.1996 zwar aufwandmäßig verbucht hat, es aber tatsächlich zu keinem Zahlungsfluss (von der Betriebsprüfung wurde daher auch keine Kapitalertragsteuer vorgeschrieben) und damit zu keiner Vermögensminderung gekommen ist. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt daher nicht vor. Dennoch bleib es aus folgendem Grund bei der außerbilanzmäßigen Hinzurechnung, d.h. die Bw. kann die ihr in besagter Rechnung weiterverrechneten Leistungen der Einzelfirma nicht als Betriebsausgabe (Aufwand) absetzen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Demgemäß liegen Aufwendungen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Nach der Rechtsprechung ist dies dann gegeben, wenn sie aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) anfallen, wobei die Aufwendungen einem typischen Berufsbild entsprechen müssen und ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb nicht genügt.

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen (vgl. VwGH vom 29.1.1989, Zl. 89/14/0088 und vom 30.10.2001, Zl. 97/14/0140). Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

In der Rechnung vom 29.11.1996 findet sich als Leistungsbeschreibung lediglich der Sammelbegriff „Beratungsleistungen“ und der Zeitraum „Juli1993 bis Dezember 1996“. Auf Grund der Abstraktheit des Begriffes „Beratungsleistungen“ ist die Rechnung mangels Überprüfbarkeit der betrieblichen Veranlassung der Aufwendung weder als Nachweis noch zur Glaubhaftmachung einer Betriebsausgabe geeignet.

Bereits im Zuge der Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldung für November 1996 wurde die Bw. aufgefordert nachzuweisen, welche Beratungsaufwendungen die Einzelfirma Mag. L. in welchen Zeiträumen in Zusammenhang mit den Mag. L. übertragenen Vertriebsrechten

durchgeführt hat. Lt. Tz 16 dieses Berichtes wurde zwar eine über EDV erstellte Aufstellung vorgelegt aus der ein Tag, eine „Aktivität“ (in Form von Anführung eines Namens oder einer nicht entschlüsselbaren Abkürzung), die Zeit (ganzer oder halber Tag) und der Tagsatz hervorgeht. Konkrete Unterlagen, aus denen hervorgeht welche Beratungen von der Einzelfirma bei welchen Kunden durchgeführt wurden, etwa mit welchem Inhalt und mit welchem Ergebnis konnten nicht vorgelegt werden. Überdies wird auch über einen Zeitraum abgerechnet, nämlich Dezember 1996, der im Zeitpunkt der Rechungserstellung noch gar nicht begonnen hat. Dass es sich um mögliche Vorauszahlungen handelt, geht aus dieser Rechnung nicht hervor.

Wenn die Bw. in Zusammenhang mit der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 einwendete, die Beratungsleistungen hätten an Hand eines von Mag L. geführten Tageskalenders rekonstruiert werden könne, so ist wiederholend zu entgegnen, dass dieser auch bereits während nämlicher Betriebsprüfung vorgelegt hätte werden können. Im Übrigen würde auch ein Tageskalender allein nicht ausreichen, nachzuweisen, dass die Einzelfirma Kunden im Rahmen der Mag. L. übertragenen Vertriebsrechte beraten hat und dass es sich bei dem in der Rechnung vom 29.11.1996 ausgewiesenen Betrag um die Weiterverrechnung von Leistungen handelt, die die Einzelfirma im Rahmen dieser Vertriebsrechte erbracht hat. Es gibt auch, wie bereits ausgeführt, für den Zeitraum 1995 bis 1997 keine Vereinbarungen zwischen der Bw. und der Einzelfirma, dass diese die ihr entstanden Kosten durch allfällige Beratungstätigkeit im Rahmen der Vertriebsrechte an die Bw. weiterverrechnen kann.

Der betriebliche Zusammenhang der in der Rechnung vom 29.11.1996 ausgewiesenen „Beratungsleistungen“ ist daher nicht als erwiesen anzusehen. Es ist daher der gesamte Rechungsbetrag in Höhe von S 10, 578.464,40 brutto außerbilanzmäßig hinzuzurechnen (die hinzugerechnete Umsatzsteuer neutralisiert die unverändert gelassenen Umsatzsteuerpassivierung lt. Tz. 26, die Auflösung der Rückstellungen aus den Jahren 1994 und 1995 in Höhe von S 2.900.000.- war rückgängig zu machen, siehe Tz. 27).

Umsatz-und Körperschaftsteuer 1998-2000

Allgemein ist auszuführen, dass es sich bei einer Bilanzänderung um den Ersatz eines an sich richtigen Bilanzansatzes durch einen anderen ebenfalls richtigen handelt. Die Bilanzänderung bedarf nach Einreichung der Bilanz der Zustimmung der Abgabenbehörde. Diese ist zu erteilen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist (§ 4 Abs. 2 EStG 1988). In der Berufung wurde nicht dargetan, inwiefern das Finanzamt zu Unrecht von einer Bilanzänderung ausgegangen sein soll bzw. seinen ihm im § 4 Abs. 2 EStG 1988 eingeräumten Ermessensspielraum gesetzwidrig ausgeübt haben soll.

In den Bilanzen ab 1998 aktivierte die Bw. weiterhin die Vertriebsrechte „Makler“ und „B.“ sowie ein weiteres Vertriebsrecht „H. programm service GmbH“. Lt. Ergänzungsschreiben vom 3.10.2001 wurde von diesem Softwareunternehmen das Alleinvertriebs- und Implementierungsrecht eines Programmes für Versicherungsunternehmen an Mag. L. übertragen. Dieser wiederum übertrug das Vertriebsrecht am 25.9.1997 an die Bw, wobei diese vereinbarungsgemäß die in Zusammen mit der Implementierung des Programmes beim Kunden VV-Consulting anfallenden Fremdleistungen, die von dieser der Einzelfirma nicht ersetzt wurden, zu übernehmen hatte. Das Vertriebsrecht wurde mit S 2,700.000.- aktiviert, auf 10 Jahre abgeschrieben und Vorsteuer in Höhe von S 5,400.000.- geltend gemacht.

Bei Prüfung der betrieblichen Veranlassung eines Aufwandes ist davon auszugehen, dass das Handeln eines Kaufmannes regelmäßig von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen getragen ist. Es kann grundsätzlich das Bestreben vorausgesetzt werden, einen aus betrieblicher Sicht vermeidbaren Aufwand auch tatsächlich zu vermeiden. Dies gilt in besonderer Weise für den Erwerb von Rechten im weitesten Sinn. Verfügt ein Kaufmann über bestimmte Berechtigungen und Erfahrungen und ist er diesbezüglich in seiner Verfügungsmacht in keiner Weise beschränkt, so wird er wohl kaum bereit sein, für den Erwerb dieser Rechte und Erfahrungen einen Aufwand auf sich zu nehmen. Gerade beim behaupteten Erwerb von Rechten ist die Abgabenbehörde daher verhalten, die Ernsthaftigkeit des Vertragswillens der Parteien zu prüfen, um zu verhindern, dass inhaltslose Abmachungen als wertvolle Wirtschaftsgüter deklariert und für ihre Anschaffung abgabenrechtliche Begünstigungen in Anspruch genommen werden (VwGH vom 20.7.1999, Zl. 93/13/0311). Die Prüfung der Ernsthaftigkeit des Vertragswillens hat im Zeitraum 1998 bis 2000 auch unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit von Vereinbarungen bzw. Geschäftsbeziehungen zu erfolgen, da der Einzelunternehmer Mag. L. auch zugleich zu 100 % an der Bw. als Gesellschafter beteiligt war.

Mit der Frage, ob eine Aktivierung der Vertriebsrechte „Makler“ und „B.“ zulässig ist hatte sich die Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1994 auseinanderzusetzen. In Tz. 18 wird auf diesen Bericht verwiesen, wonach die Aktivierung der Rechte versagt worden sei, da in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Anschaffung erfolgt sei. Die Bw. verweist zwar in der Begründung auf sämtliche bisherigen Berufungen und Schriftsätze, die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992 bis 1994 blieben jedoch unangefochten. Wenn die Bw. in der gegenständlichen Berufung darauf verweist, dass die Verrechnung von Einzelleistungen für sie die teurere Variante gewesen sei, als die Aktivierung von Vertriebsrechten, so ist sie darauf zu verweisen, dass sie weder für die von der Einzelfirma übertragenen Vertriebsrechte noch für weiterverrechnete Leistungen jemals an die Einzelfirma etwas bezahlt hat. Es ist ihr also aus keiner der beiden Varianten jemals ein Aufwand entstanden. Zwar steht es

jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird, jedoch sind dabei die Grenzen der §§ 21 bis 24 BAO zu beachten. So regelt § 23 Abs. 1 BAO, dass Scheingeschäfte für die Erhebung der Abgaben ohne Bedeutung sind. Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll. Dies bedeutet, dass die Aktivierung der Vertriebsrechte, und zwar aller drei genannten, zu Unrecht erfolgte, wenn die Voraussetzungen des § 6 BAO über die Bewertung von Wirtschaftsgütern nicht erfüllt sind.

Ein Wirtschaftsgut liegt nach ständiger Rechtsprechung und Judikatur unter folgenden Voraussetzungen vor (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 6, S 284 ff.):

Es handelt sich um ein Gut, das als solches auch im wirtschaftlichen Verkehr auftritt, also auch **übertragbar** ist, man muss sich die Erlangung des Wirtschaftgutes „**etwas kosten lassen**“ und das Gut muss nach der Verkehrsauffassung selbständig **bewertbar** sein, d.h. dass im Rahmen des Gesamtkaufpreises dafür ein gesondertes Entgelt angesetzt zu werden pflegt.

Ein Vertriebsrecht ist grundsätzlich Anlagevermögen, das mit den Anschaffungskosten oder dem niedrigeren Teilwert anzusetzen ist. Die Bewertung zu Anschaffungskosten setzt jedenfalls einen Anschaffungsvorgang voraus. Anschaffen ist der entgeltliche Erwerb eines bereits existenten Wirtschaftsgutes und bedeutet das entgeltliche Überführen eines Wirtschaftsgutes von einer fremden in die eigenen wirtschaftlichen Verfügungsmacht.

Da für alle drei Vertriebsrechte trotz entsprechender Vereinbarungen mit der Einzelfirma nichts bezahlt wurde, fehlt es schon aus diesem Grund an einer wesentlichen Voraussetzung, nämlich der Anschaffung im eigentlichen Sinn. Weiters stellt sich die Frage nach dem Wert der aktivierten Rechte. Bezuglich „Makler“ und „B.“ führte die Bw. in der Berufung aus, dass Basis der Kaufpreise 50 % der prognostizierten Umsatzerlöse der nächsten vier Jahre sein sollten. Diese Berechnung konnte jedoch nur darauf basieren, dass die Einzelfirma, bzw. Mag. L., dem wiederum diese Rechte exklusiv eingeräumt worden waren, im Rahmen dieser von I. und B. eingeräumten Rechte tätig wird. Wie sich aus der im Jahr 1996 erfolgten Verrechnung von Eigen- und Fremdleistungen der Einzelfirma, die diese im Rahmen der Vertriebsrechte erbracht haben soll, ergibt, hätte die Einzelfirma Eigenleistungen und weitervergebene und zunächst von ihr bezahlte Fremdleistungen in beträchtlichem Ausmaß erbracht (siehe Rechnung vom 29.11.1996). Selbst bei zulässiger Aktivierung der Vertriebsrechte war geplant, dass Mag. L. für die Bw. tätig werde und seine Leistungen unentgeltlich erbringe. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen der Bw. dass die Variante „Aktivierung der Vertriebsrechte“ deshalb

gewählt worden sei, „weil eine Weiterverrechnung von Einzelleistungen die Bw. teurer gekommen sei bzw. wäre“. Gemäß Vertragsinhalt waren zwar sämtliche Geschäftsunterlagen, Werbematerial, Kundenlisten etc. an die Bw. zu übergeben. Wie sich jedoch aus dem tatsächlichen Ablauf der von der Bw. angestrebten Geschäftsbeziehungen zu Dritten, so wie von der Bw. dargestellt ergibt, konnten die der Bw. übertragenen Vertriebsrechte ihren Wert erst durch das Tätigwerden der Einzelfirma, die in der Person des Mag. L. über Kundenkontakte und Know how verfügte (aus dem Angestelltenverhältnis des Mag. L. bei I.) entfalten. Im Zeitpunkt des Erwerbes hatten die Vertriebsrechte für die Bw. jedoch vor Tätigwerden der Einzelfirma noch gar keinen Wert. Gerade auch deshalb, wie die Bw. selbst ausführt, weil zwischen den ersten Aufwendungen und ersten Umsätzen Jahre liegen könne, das Investitionsvolumen beträchtlich ist, die Entscheidungsfindung von mehreren Ursachen beeinflusst ist und die Implementierung eines Projektes ebenfalls Jahre dauern kann. Damit wird aber zum Ausdruck gebracht, dass überhaupt erst der spätere wirtschaftliche Erfolg Rückschlüsse auf den Wert der erworbenen Vertriebsrechte ermöglichen hätte können. Die prognostizierten Umsatzerlöse sind daher kein geeigneter Bewertungsmaßstab für die Vertriebsrechte im Zeitpunkt ihrer Anschaffung. Da der Wert der Rechte im Zeitpunkt der Anschaffung somit gleich Null war und darüber hinaus (deswegen) auch von der Bw. kein Kaufpreis bezahlt wurde liegt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Anschaffungsvorgang vor. Da die Bezahlung des Kaufpreise vom Verkäufer in fremdunüblicherweise auch nicht betrieben wurde, ist davon auszugehen dass zwischen den Partien der Kaufverträge Übereinstimmung darüber herrschte, der Bw. zwar buchhalterisch Aufwandsposten zu verschaffen ohne dass diesen aber ein tatsächlicher Leistungsaustausch zu Grunde lag.

Für das aktivierte Vertriebsrecht H. gilt folgendes: Am **17.1.1997** wurde zwischen H. und Mag. Josef L. ein Kooperations- und Vertriebsvertrag geschlossen. Vertragsgegenstand war „die Zusammenarbeit beim Vertrieb der von der H. Unternehmensgruppe erstellten Softwareplattformen für die Versicherungswirtschaft in Österreich“. Dabei handelte es sich u.a. um das Paket Z.. Vertriebsaktivitäten sind gemeinsam zu besprechen und gemeinsam abzustimmen. Primäre Aufgabe von L. war die Akquisition von Kunden sowie die Wartung in gewissem Umfang, hingegen war H. allein verantwortlich für Durchführung und Leitung von Projekten. L. hatte bei Kunden darauf hinzuweisen, dass Verträge mit H. direkt abzuschließen sind und erst mit Gegenzeichnung durch H. zu Stande kommen. Vertrags- und sonstige Anfragen hat L. direkt an H. weiterzuleiten. Im Gegensatz etwa zu dem Projektpartnervertrag zwischen L. und I. in dem ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass der Projektpartner selbständig und unabhängig ist und nicht berechtigt ist, Verträge im Namen der I. abzuschließen ist er hier nur berechtigt, Kundenkontakte herzustellen, der eigentliche Vertrag kommt aber immer nur mit demjenigen, hier H., zu Stande, der das Vertriebsrecht eingeräumt

hat. Nach diesem Vertrag ist L. also in seiner Handlungsfähigkeit wesentlich eingeschränkt und dessen Tätigkeit auf das bloße Akquirieren von Kunden beschränkt, wobei aber sein Tätigwerden für H. bei diesen immer unmissverständlich zum Ausdruck kommen muss. Mit diesem Inhalt wurde das Vertriebsrecht lt. Vertrag vom **30.8.1997** an die Bw. übertragen. Der Kaufpreis wurde mit S 2, 700.000.- festgesetzt. Weder im Vertrag noch in der Berufung findet sich ein Hinweis darauf, wie dieser ermittelt wurde, welchen Wert also das Recht für die Bw. im Zeitpunkt seines Erwerbes hatte. Es erscheint jedoch sofort auf den ersten Blick zweifelhaft, dass es den gleichen Wert haben soll wie das Vertriebsrecht „B.“ (siehe Sachverhaltsdarstellung Tz. 21a im Betriebsprüfungsbericht 1992-1994). Dass der Ankauf überhaupt wirtschaftlich sinnvoll war wird aus folgendem Grund bestritten: Im Arbeitsbogen für die Betriebsprüfung 1998 bis 2000 findet sich eine Anbotslegung vom **16.4.1997** der XY an die A., die u.a. auch die Z. Client und Serveranwendung umfasst. Lt. Anbotsschreiben treten die H. und die Bw. unter dem Namen XY auf. Wenn nun aber die Bw. noch vor Übertragung des Vertriebsrechtes, das auch das Softwarepaket Z. umfasst, durch L. an sie dieses Softwarepaket als Mitunternehmer gemeinsam mit der H. Dritten anbieten kann, ist nicht erklärlich, warum sie dieses nur vier Monate später kaufen sollte, noch dazu wo sie damit in ihrer Handlungsfähigkeit wesentlich eingeschränkt ist und sich diese ebenfalls auf das Akquirieren von Kunden reduziert. Es ist daher nicht als fremdüblich und mit dem wirtschaftlichen Denken eines ordentlichen Kaufmannes vereinbar zu betrachten, wenn die Bw. vermeint, ein Recht anschaffen und aktivieren zu müssen, aber der Inhalt dieses Rechtes schon zu einem früheren Zeitpunkt in anderer rechtlicher Gestaltung ihr weitaus größeren Handlungsspielraum einräumte.

Lt. Tz. 23 des Betriebsprüfungsberichtes für die Jahre 1995 bis 1997 wurde zwar von der Einzelfirma eine Rechnung über S 2,700.000.- und 20 % Umsatzsteuer in Höhe von S 540.000.- gelegt tatsächlich aber nie bezahlt. Auch aus diesem Grund ist von keiner Anschaffung des Vertriebsrechtes Z. auszugehen.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Sinne des § 22 Abs. 2 BAO liegt daher keine Anschaffung eines Wirtschaftsgutes vor.

Von der Betriebsprüfung wurden somit zu Recht die Vertriebsrechte „Makler“, „B.“ und „H.“ und die dafür geltend gemachte AfA aus der Bilanz ausgeschieden.

Lt. Tz. 24 des Betriebsprüfungsberichtes machte die Bw. im Jahr 1998 einen Aufwand in Höhe von S 941. 276.- für „bezogene Leistungen“ geltend.

Wie bereits in der rechtlichen Würdigung hinsichtlich Körperschaftsteuer 1998 ausgeführt, sind Betriebsausgaben nur dann anzuerkennen, wenn deren betriebliche Veranlassung nachgewiesen ist. Diese Leistungen wurden nicht bezahlt.

Ein Leistungsaustausch konnte nicht zumindest glaubhaft gemacht werden. In der Berufung wurde nichts vorgebracht, warum die Hinzurechnung der Leistungen zu Unrecht erfolgt sein soll.

Die Hinzurechnung unter dem Titel „verdeckte Gewinnausschüttung“ ist jedoch verfehlt. Wie bereits ausgeführt fehlt es mangels tatsächlicher Tragung des Aufwandes durch die Bw. an einem geldwerten Vorteil, der dem Gesellschafter zugeflossen ist. Aus diesem Grund wurde auch von der Betriebsprüfung keine Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Umsatzsteuer 1998

An Vorsteuern wurden von der Betriebsprüfung lt. Tz. 16 des Berichtes jene für bezogenen Leistungen in Höhe von S 188.255,28 und jene aus dem Erwerb des Vertriebsrechtes „H.“ in Höhe von S 540.000.- nicht anerkannt.

Dazu ist im Detail folgendes auszuführen:

Tz. 16a: Bezogene Leistungen:

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 ist neben dem Erfordernis einer ordnungsgemäßen Rechnung im Sinne des § 11 UStG auch Voraussetzung, dass die Lieferung oder sonstige Leistung für das Unternehmen des Rechnungsempfängers ausgeführt wurde. Lt. Tz. 24 des Berichtes konnte ein solcher Leistungsaustausch nicht zumindest glaubhaft gemacht werden. In der Berufung wurde nichts dagegen vorgebracht, warum die Bestreitung eines Leistungsaustausches durch die Betriebsprüfung zu Unrecht erfolgt sein soll. Ein fehlender Leistungsaustausch schließt aber den Vorsteuerabzug aus.

Tz. 16b: Vertriebsrechte:

Mangels Anschaffung des Vertriebsrechtes „H.“ (vgl. die Ausführungen betreffend Wirtschaftguteigenschaft des Vertriebsrechtes bei der rechtlichen Würdigung betreffend Körperschaftsteuer 1998) steht ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Verfahrensrechtlich ist folgendes zu ergänzen:

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung u.a. dann stattzufinden, wenn sie in der Berufung oder im Vorlageantrag beantragt wird. In der gegenständlichen Berufung wurde um eine „mündliche Vorsprache bei der Behörde vor Erlassung einer

Berufungsvorentscheidung“ ersucht. Dieses Ersuchen ist nicht als Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung im Sinne des § 284 Abs. 1 Zif. 1 BAO zu werten. Auf Durchführung eines Erörterungstermines nach § 279 BAO besteht kein Rechtsanspruch.

Wien, am 13. Dezember 2010