jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/12/20 2003/13/0003

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.12.2006

**Index**

32/04 Steuern vom Umsatz;

**Norm**

UStG 1994 §11 Abs1;
UStG 1994 §12 Abs1 Z1;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde der E GmbH in H, vertreten durch die Dax, Klepeisz & Partner Rechtsanwaltspartnerschaft GmbH in 7540 Güssing, Europastraße 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 13. November 2002, GZ. RV/396- 17/13/2002, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für Jänner 2002, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die beschwerdeführende GmbH wurde am 1. Februar 2001 in das Firmenbuch eingetragen, ihr Alleingesellschafter und - geschäftsführer ist Mag. K.

Im April 2001 langte beim Finanzamt eine Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2001 ein, in der keine Umsätze erklärt und Vorsteuern von insgesamt 201.590 S geltend gemacht wurden. Über Vorhalt des Finanzamtes übermittelte die Beschwerdeführerin eine "Rechnungskopie zur Dokumentation des Umsatzsteuerguthabens 02/2001". Die mit 1. Februar 2001 datierte Rechnung weist als Rechnungsaussteller Mag. K. aus und lautet:

"KOPIE

RECHNUNG

Als Anerkennungspreis (1. Tranche) für den Erwerb des Konsolidierungsprogramms'easy consol' stelle ich vorläufig in Rechnung:

S 1.000.000,--

20 % USt S 200.000,--

S 1.200.000,--

Die konkrete Kaufpreisgestaltung erfolgt im Zuge der Projektfortführung. Der Kaufpreis beinhaltet die Rechte und Verpflichtungen aus dem Werksvertrag 'W.'

Der Betrag ist am 8. März 2020 fällig."

Das Finanzamt führte eine antragsgemäße Verbuchung des erklärten Umsatzsteuerüberschusses für Februar 2001 durch.

Im Ergebnis einer Umsatzsteuernachschau erließ das Finanzamt einen mit 19. März 2002 datierten Bescheid betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für Februar 2001. Darin wurde Vorsteuer in Höhe von lediglich 1.590 S berücksichtigt und begründend ausgeführt, dass die in der Rechnung des Mag. K. ausgewiesene Umsatzsteuer mangels Fremdüblichkeit nicht als Vorsteuer anzuerkennen sei. Im üblichen Geschäftsverkehr wäre es undenkbar, ein Geschäft mit einem Zahlungsziel von 18 Jahren zu vereinbaren. Bei der Beschwerdeführerin fielen Vorsteuer und Aufwand an, wohingegen beim Einzelunternehmen des Mag. K. auf Grund seiner Eigenschaft als § 4 Abs. 3-Ermittler weder eine Umsatz- noch eine Ertragsbesteuerung vorzunehmen wäre.

Am 25. März 2002 langte beim Finanzamt eine Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2002 ein, mit dem die Beschwerdeführerin einen Vorsteuerüberschuss in Höhe von 400.000 S geltend machte. Der Erklärung angeheftet war eine von Mag. K. ausgestellte, mit 15. Jänner 2002 datierte Rechnung folgenden Inhalts:

"Rechnung

Als 2. Tranche für den Erwerb des Konsolidierungsprogamms, easy consol, stelle ichvorläufig in Rechnung:

S 1.000.000,--

20 % Ust

S 200.000,--

S 1.200.000,--

Die Fälligkeit der ersten Tranche hat sich geändert: diese ist am 8. März 2005 fällig.

Die Fälligkeit der zweiten Tranche ist: 8. März 2007."

Nach antragsgemäßer Verbuchung des angemeldeten Umsatzsteuerüberschusses in Höhe von 400.000 S nahm das Finanzamt neuerlich eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung vor.

In der Niederschrift über die abgabenbehördliche Prüfung vom 29. Mai 2002, deren Unterfertigung seitens des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin verweigert wurde, hielt der Prüfer fest, dass die (der Rechnungslegung zu Grunde liegende Vereinbarung) zwischen dem Steuerberater Mag. K. und der Beschwerdeführerin, an der Mag. K. zu 100% beteiligt sei, steuerlich nicht anerkannt werden könne, weil eine solche Vereinbarung unter "Familienfremden" unter den gleichen Bedingungen nicht geschlossen worden wäre. Da bei der ersten Umsatzsteuerprüfung das Zahlungsziel von 18 Jahren als nicht fremdüblich bemängelt worden sei, sei das Zahlungsziel nunmehr willkürlich auf fünf Jahre reduziert worden. Gleichzeitig sei auf einer weiteren Rechnung ein Zahlungsziel von sechs Jahren angegeben worden. Beide Vorsteuerbeträge von in Summe 400.000 S seien im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2002 als Vorsteuer geltend gemacht worden. Es liege ein Rechtsmissbrauch im Sinne des § 22 BAO vor. Zur Umsatzsteuerprüfung sei auch ein Bediensteter der Systemprüfung der Großbetriebsprüfung Wien beigezogen worden, um den Inhalt des fakturierten "Konsolidierungsprogramms" feststellen zu können. Die Beschwerdeführerin habe jedoch keine diesbezüglichen Unterlagen oder Ausdrucke in irgendeiner Form vorgelegt. Mag. K. habe darauf hingewiesen, dass die Software weiterentwickelt werde und eine entsprechende Version mit Datenbankanbindung zur Zeit entwickelt werde. Die vorhandenen zwei Excel Dateien mit insgesamt 50 Tabellen würden selbst bei komplizierten Verknüpfungen den Wert der in Rechnung gestellten 2 Mio. S nicht erreichen.

Mit Bescheid vom 3. Juni 2002 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für Jänner 2002 mit 0 EUR fest.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass der Veräußerungspreis pro Konsolidierungsprogramm zwischen 30.000 EUR und 70.000 EUR pro Klienten liegen werde. Der Ansatz von "5 Klienten" könne demnach nicht als

unüblich interpretiert werden. Für den Veräußerer stelle "das Programm einen Wert dar, der über das bisher verrechnete" hinausgehe. Die Verkürzung des Zahlungsziels sei auf Grund der zwischenzeitlich gewonnenen Erkenntnisse erfolgt, die eine raschere Realisierung des Projekts möglich erscheinen ließen. Die Übertragung des "Konsolidierungsprogramms" an einen Rechtsträger, dessen Haftung betragsmäßig begrenzt sei, entspreche berufsüblichen Usancen. Es lägen damit beträchtliche außersteuerliche Motive vor. Die Wahl der Rechtsform und die Aufnahme von Geschäftsbeziehungen zwischen den Firmen könne nicht als Missbrauch interpretiert werden. Die Verwendung des Konsolidierungsprogramms im Zuge von drei aufeinanderfolgenden Konzernabschlüssen 1998 bis 2000 einer österreichischen Konzerngesellschaft sei hinreichend dokumentiert. Der "inhaltliche Gehalt" eines "Konsolidierungsprogramms" entziehe sich der Beurteilung durch einen Nichtnutzer, sei aber einer Nachfrage zugänglich. Die Festlegung von privaten Vertragsverhältnissen könne nicht durch die Finanzverwaltung erfolgen, wenn überdies das Besteuerungsrecht weiterhin der Republik zustehe und der Vorgang grundsätzlich steuerneutral sei. Da jede weitere Verfügung über das "Konsolidierungsprogramm" durch die Beschwerdeführerin umsatzsteuerpflichtig sei, sei der Vorsteuerabzug zu gewähren.

In der Stellungnahme des Prüfers wurde neuerlich darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin keinerlei Unterlagen betreffend die in Rechnung gestellte Software vorgelegt habe, sodass deren "inhaltlicher Gehalt" nicht habe festgestellt werden können.

Mit Vorhalt vom 10. Oktober 2002 ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin unter anderem darzulegen, warum das "Konsolidierungsprogramm" anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung nicht habe vorgelegt werden können. Die "Nichtermöglichung der Besichtigung der berufungsgegenständlichen Software durch den Systemprüfer und die Nichtvorlage der vorhandenen Hardcopys an die Prüfer (mit der Begründung Steuergeheimnis) am 8. Mai 2002 sowie die Tatsache, dass es sich bei den gegenständlichen Excel-Tabellen für einen Konzernabschluss auf Basis von acht Teilkonzernabschlüssen naturgemäß um ein maßgeschneidertes Werkzeug zur Bearbeitung eben dieses Konzernabschlusses handelt", ließen die Sachverhaltsannahme zu, dass es sich dabei um kein standardisiertes Software-Paket handle, das sich für einen mehrfachen Verkauf an andere, naturgemäß anders strukturierte Konzerne eigne.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die Beschwerdeführerin aus, das gegenständliche Programm sei vom Mag. K. entwickelt und zur Erstellung des Konzernabschlusses der S. GmbH eingesetzt worden. Die gegenständliche Software sei aus Sicherheitsgründen ausgelagert. Derzeit werde sie vor allem in Richtung Datensicherheit weiterentwickelt. Das Konsolidierungsprogramm sei zum Verkauf an jeden auf Basis des Handelsgesetzbuches erstellten Konzernabschlussadressaten geeignet. Eine Nullvariante könne in Ausschnitten gerne zur Verfügung gestellt werden. Eine Adaptierung des Programms in internationaler Ausrichtung sei unschwer möglich.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Sachverhaltsbezogen sei davon auszugehen, dass nicht die Beschwerdeführerin, sondern Mag. K. einen Vertrag mit der S. GmbH über eine "Mitwirkung bei der Erweiterung des Konsolidierungsprogramms unter Microsoft Excel" laut Angebot vom 10. September 2000 geschlossen habe. Aus der Textierung des Angebots gehe hervor, dass für die Erstellung von Konzernabschlüssen der S. GmbH bereits ein Konsolidierungsprogramm vorhanden gewesen sei und Mag. K. an dessen Weiterentwicklung mitgewirkt habe. Ein Verkauf eines "Konsolidierungsprogramms" an die S. GmbH habe nicht stattgefunden, vielmehr seien der S. GmbH einzelne Arbeitsstunden "für die erbrachten Leistungen betreffend den Konzernabschluss" in Rechnung gestellt worden. Das Berufungsvorbringen zur Verwendung des streitgegenständlichen Konsolidierungsprogramms im Zuge von drei aufeinanderfolgenden Konzernabschlüssen beziehe sich auf diese Mitwirkung des Mag. K. bei Erstellung des Konzernabschlusses der S. GmbH.

Die Beschwerdeführerin selbst habe bis zum Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung im Mai 2002 keine ernsthafte Absicht zur Erbringung von Lieferungen oder sonstigen Leistungen erkennen lassen. Die Existenz einer - von den für den Konzernabschluss der S. GmbH verwendeten Excel-Tabellen verschiedenen - Software habe die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen. Da dem Ersuchen des Prüfers in der Besprechung mit Mag. K. am 8. Mai 2002 nach Besichtigung der Software mit unzureichenden Argumenten nicht entsprochen worden sei, sei davon auszugehen, dass eine derartige Software nicht existiert habe, ja nicht einmal im Entwicklungsstadium vorhanden gewesen sei. Das Vorbringen vom 8. Mai 2002, die Software befinde sich nicht im Haus, weil sie aus Sicherheitsgründen ausgelagert worden sei, sei unglaubwürdig. Ebenso sei das Vorbringen vom 8. Mai 2002, es seien zwar Hardcopies (Bildschirmausdrucke) der Software im Haus, könnten aber aus Gründen der Geheimhaltung der

Zahlenwerte der Klienten nicht vorgewiesen werden, ein Hinweis darauf, dass damals nur die für den Konzernabschluss der S. GmbH verwendeten Excel-Tabellen existiert hätten. Diese stellten aber ein Werkzeug zur Bearbeitung des Konzernabschlusses der S. GmbH samt den acht Teilkonzernabschlüssen dar, nicht aber ein standardisiertes Software-Paket, das sich für einen "Verkauf" (Lizenzvergabe) an andere Konzerne eigne.

Das Vorbringen in der Besprechung vom 8. Mai 2002, dass die Software in Zusammenarbeit mit dem EDV-Fachmann H. zu einer Version mit Datenbankanbindung weiterentwickelt würde und im September 2002 vom Systemprüfer besichtigt werden könne, sowie das Beweisanbot in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Oktober 2002, eine Nullvariante in Ausschnitten zur Verfügung zu stellen, könnten bestenfalls eine nach dem Streitzeitraum entstandene Absicht zur Leistungserbringung aufzeigen.

Mag. K. habe die Leistung, für welche der Vorsteuerabzug begehrt werde, die Übertragung des Konsolidierungsprogramms easyconsol, nicht für die Beschwerdeführerin erbracht. Da der Vorsteuerabzug u.a. voraussetze, dass die betreffende Leistung tatsächlich an denjenigen erbracht werde, der den Vorsteuerabzug geltend mache, stehe der Vorsteuerabzug nicht zu. Mag. K. habe nur Leistungen an die S. GmbH und die W. GmbH, nicht jedoch an die Beschwerdeführerin erbracht, was bereits einen hinreichenden Grund für die Versagung des Vorsteuerabzugs darstelle.

Es fehle aber auch an weiteren Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs. Die Beschwerdeführerin habe bis einschließlich des Streitzeitraumes keine Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erbracht und auch keine ernsthafte Absicht zur Leistungserbringung gehabt. Es fehle der Beschwerdeführerin daher auch die für den Vorsteuerabzug erforderliche Unternehmereigenschaft.

Auch die Argumentation des Finanzamtes, es lägen keine klaren Vereinbarungen zwischen Mag. K. und der Beschwerdeführerin vor, könne die Versagung des Vorsteuerabzugs rechtlich tragen. Mangels klarer Vereinbarung eines Leistungsumfanges werde jegliche Ermittlung eines angemessenen Preises verunmöglicht. Der Vorgang sei auch unter die Bestimmung des § 22 BAO zu subsumieren. Der Argumentation der Beschwerdeführerin, einem Abgabepflichtigen stehe es frei, in welcher Rechtsform er seiner Tätigkeit nachgehe, sei zu entgegnen, dass die tatsächliche Leistungserbringung im Einzelunternehmen des Mag. K. eine unverrückbare Zuordnung der gegenüber der S. GmbH erbrachten Leistungen zum Einzelunternehmen des Mag. K. geschaffen habe und die Beschwerdeführerin im Übrigen auch gar keine Berufsberechtigung zur selbständigen Ausübung des Wirtschaftstreuhandberufs habe.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

In der Beschwerde wird ausgeführt, ein Rechtsmissbrauch liege nicht vor, weil die Tätigkeit der Beschwerdeführerin darauf ausgerichtet sei, das Rahmenkonsolidierungsprogramm weiterzuentwickeln und zu vermarkten und durch die Gründung der Beschwerdeführerin das Entwicklungsrisiko "von der Einzelperson auf die GmbH" habe überwälzt werden sollen. Dem Geschäftsführer sei sehr wohl bewusst, dass er die Forderung aus der Rechnung binnen der angeführten Frist zu bezahlen habe und dann der Rechnungsleger verpflichtet sei, die entsprechenden Steuern abzuführen. Die Marktkonformität sei gegeben, weil "damit ein enormer Entwicklungsaufwand verbunden" sei. Auch in der Verkürzung der Zahlungsfrist könne kein Missbrauch gesehen werden. Eine Nachkalkulation habe nämlich ergeben, dass "es realistischer erscheint, die Fälligkeit mit 8.3.2005 bzw. 8.3.2007 anzusetzen". Die gewählte Vorgangsweise widerspreche in keiner Weise den gesetzlichen Bestimmungen, sondern erscheine sogar geboten, weil das verkaufte Programm diesen Wert repräsentiere. Das Projekt befinde sich in der Startphase und bedürfe noch einer Weiterentwicklung. Die Beschwerdeführerin besitze auch die für die "Unternehmerqualität" notwendigen Merkmale der "Selbständigkeit, Nachhaltigkeit und Einnahmenerzielung".

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 müssen die Rechnungen 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.

Das Vorliegen der in der Rechnung beschriebenen Leistung ist materielle Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. März 2002, 96/13/0148). Für erst zu erbringende Leistungen kann kein

Vorsteuerabzug vorgenommen werden, auch wenn eine Vorausrechnung vorliegt (vgl. Ruppe, UStG3, Tz. 38 zu § 12).

Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde zur Feststellung gelangt, dass die Beschwerdeführerin das in Rechnung gestellte Konsolidierungsprogramm "easy consol" von ihrem Geschäftsführer nicht habe erwerben können, weil ein solches Programm jedenfalls im Streitzeitraum (noch gar) nicht existiert habe; allenfalls lägen zukünftig von Mag. K. zu erbringende Leistungen vor. Sie hat sich dabei darauf gestützt, dass die Beschwerdeführerin weder die gegenständliche Software noch "Bildschirmausdrucke" habe vorlegen können und darüber hinaus erklärt worden sei, dass eine "Besichtigung der Software" erst in einigen Monaten möglich wäre. Die belangte Behörde hat sich weiters mit dem Einwand der Beschwerdeführerin, das in Rechnung gestellte "Konsolidierungsprogramm easy consol" sei bereits zur Erstellung von Konzernabschlüssen verwendet worden, auseinander gesetzt und ist im Ergebnis ihrer Erhebungen zur Feststellung gelangt, dass dies nicht der Fall gewesen sei.

Bei der Frage, ob eine in Rechnung gestellte Lieferung oder sonstige Leistung tatsächlich ausgeführt worden ist, handelt es sich um eine von der belangten Behörde auf der Sachverhaltsebene in freier Beweiswürdigung zu beantwortende Tatfrage. Die Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle dahingehend, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, indem sie den Denkgesetzen und dem menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 2003, 99/13/0157).

Einen derartigen vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Fehler der Beweiswürdigung zeigt die Beschwerdeführerin mit ihrem in keiner Weise auf die Tatsachenfeststellungen der belangten Behörde eingehenden Beschwerdevorbringen nicht auf. Die Sachverhaltsschilderung der Beschwerdeführerin, "das Projekt" befinde sich in der Startphase und bedürfe noch einer Weiterentwicklung, spricht im Übrigen für die Feststellung der belangten Behörde, dass ein verkehrsfähiges "Konsolidierungsprogramm easy consol" im Streitzeitraum Jänner 2002 nicht existiert habe und schon aus diesem Grund ein "Erwerb" des in Rechnung gestellten Softwareprogramms durch die Beschwerdeführerin nicht habe erfolgen können.

Mit ihren rechtlichen Erwägungen, alleinige Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei der Leistungsbezug, entfernt sich die Beschwerde - ohne eine Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften zur gesetzmäßigen Darstellung zu bringen - in unzulässiger Weise vom festgestellten und daher den Verwaltungsgerichtshof bindenden Sachverhalt, ein Leistungsbezug habe im Beschwerdefall bezogen auf den Streitzeitraum nicht stattgefunden.

Zu ergänzen bleibt, dass die gegenständliche Rechnung auch keine Angaben zum Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, enthält. Abgesehen davon, dass sich das Fehlen einer diesbezüglichen Angabe in die Sachverhaltsannahme der belangten Behörde fügt, bestenfalls sei über erst zu erbringende Leistungen abgerechnet worden, entspricht die Rechnung damit auch nicht dem Erfordernis des § 11 Abs. 1 Z. 4 UStG 1994.

Des Rückgriffs auf das Instrument des Rechtsmissbrauches bedurfte es im Beschwerdefall nicht. Weiters kann dahingestellt bleiben, ob die belangte Behörde die Versagung des Vorsteuerabzuges auch auf die fehlende Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin stützen durfte.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 20. Dezember 2006

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2003130003.X00

**Im RIS seit**

30.01.2007

**Zuletzt aktualisiert am**

29.06.2010

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at