

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde der Bf. (vormals: Bf2-AG), Adresse1, PLZ_Ort, vertreten durch Donau Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Lehargasse 1, 1060 Wien, gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Wien 1/23, vom 26. Jänner 2012, betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2009, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30. November 2000 als Bf1-GmbH gegründet und mit Generalversammlungsbeschluss vom 19. Juli 2007 in die Bf2-AG gemäß §§ 245ff AktG umgewandelt.

Mit weiterem Hauptversammlungsbeschluss vom 1. Juli 2014 wurde die Bf. als Bf2-AG in eine Gesellschaft m.b.H. gemäß §§ 239 AktG umgewandelt. Als Kapitalgesellschaft ist die Bf. in der Finanzierung und Abwicklung von Geschäften insbesondere zwischen den in Westeuropa ansässigen Unternehmen und den ehemaligen GUS-Staaten tätig, um für Geschäftspartner Aufträge an Großprojekten zu lukrieren. Den Geschäftszweig der Bf. bilden internationale Finanzierungen.

Zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der Bf. ist bis 18. Juli 2007 Dr.T. bestellt, ab deren Umwandlung in eine Aktiengesellschaft gemäß §§ 245ff AktG infolge des Generalversammlungsbeschlusses vom 19. Juli 2007 ist Dr.T. ab 19. Juli 2007 zum Vorstand der Bf. bestellt.

Mit weiterer Umwandlung gemäß dem Hauptversammlungsbeschluss vom 1. Juli 2014 wurde die Bf. in eine GmbH gemäß §§ 239 AktG mit der Bezeichnung Bf. umgewandelt. Das Stammkapital der Bf. EUR 1,000.000,00.

Die Bf. tätig in Zusammenhang mit der Abwicklung und Finanzierung von Geschäften zwischen westeuropäischen Unternehmungen und den ehemaligen GUS-Staaten die damit verbundene *Vorfinanzierung* und trägt somit die Geschäftsanbahnungskosten. Kommt in weiterer Folge ein Geschäftsabschluss *zustande*, werden erst bei Geschäftsabschluss die der Bf. zustehenden Erträge vertraglich fixiert.

Für Geschäfte, die jedoch nicht zustande kommen, werde der Bf. *kein Kostenersatz* für die aufgelaufenen Kosten geleistet und der Bf. damit die bereits getätigte Vorfinanzierung nicht abgegolten. Auch die von der Bf. entfaltete "*Vermittlung*" von Geschäften werde mit keinem Honorar abgegolten. Den tatsächlichen Geschäftsabschlüssen würden lange Vorlaufzeiten und Lieferzeiten bis zu 18 Monaten und mehr vorausgehen.

1. BP-Feststellungen 2007 bis 2009:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2007 bis 2009 wurden in Tz 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung nachstehende Aufwendungen unter Hinweis auf § 20 EStG 1988 (zB Zuwendungen an ausländische Geschäftspartner mit überwiegendem Geschenkcharakter, auf Geschäftsreisen mitreisende Ehegattin) nicht als Betriebsausgaben anerkannt:

Bezeichnung:	2007	2008	2009
Transporte:	9.301,29		10.528,65
Reisespesen:	1.936,31	50.942,91	12.535,48
Werbung:	5.007,38	63.832,31	5.086,38
Bewirtung 50%:	22.721,78	25.383,15	23.201,20
Zinsen KÖSt:	12.078,79	9.864,68	
Beratung:			4.187,45
sonstiger Aufwand:			73.669,80
Summe lt. BP:	51.045,55	150.023,05	129.208,96
darauf entf. Vorst.:	635,48	9.469,10	3.604,60

Die nicht anerkannten Aufwendungen der Jahre 2007 bis 2009 betreffen im einzelnen die folgenden Ausgaben:

nicht anerkannte Aufw.:	2007	Bemerkungen:
Transporte:	9.301,29	G.F. Vulcan Freetsservices Privat
Reisespesen:	1.388,81	Nizza 50% Mitreisende
Reisespesen:	547,50	Nizza 50% Mitreisende
Werbeaufwand:	3.177,38	Privat-Bekleidung
Werbeaufwand:	1.830,00	Privat Dorotheum G.F.
Bewirtung:	22.721,78	50% ~absetzbar, bisher 45.443,75
Zinsaufwand:	12.078,79	Stundungszinsen KÖSt
SUMME:	51.045,55	

nicht anerkannte Aufw.:	2008	Bemerkungen:
Werbeaufwand:	63.832,31	Bekleidung, Uhren, Konzerte, Theaterkarten
Zinsaufwand:	9.864,68	Stundungszinsen KÖSt
Reisespesen:	5.009,79	50% Mitreisende
Reisespesen:	685,88	50% Mitreisende
Reisespesen:	30.073,91	Dr.F. Privatreise (Brasilien, Nizza, Toronto)
Reisespesen:	15.173,33	Dr.F. und Dr.T. Privat Jordanien, Albanien, Usbekistan, Toronto
Bewirtung:	25.383,15	50% ~absetzbar, bisher 50.765,31
SUMME:	150.023,05	

nicht anerkannte Aufw.:	2009	Bemerkungen:
Transporte:	3.527,03	Dr.F. Kunsttransporte
Transporte:	7.001,62	Dr.F. Kunsttransporte
Reisespesen:	604,92	50% Mitreisende
Reisespesen:	1.591,68	50% Mitreisende
Reisespesen:	10.338,88	50% Mitreisende
Bewirtung:	23.201,20	50% ~absetzbar, bisher: 46.402,40
Beratung:	4.187,45	Südpol, Schehle Touristik
Werbung:	3.648,05	Dr.F. Bekleidung
Werbung:	1.438,33	Bekleidung
sonstiger Aufwand:	73.669,80	Inserate Haushälterin, Hausrenovierung Kanada
SUMME:	129.208,96	

In Zusammenhang mit bestimmten Projekten in den GUS-Staaten seien nach den Feststellungen der BP Aufwendungen für *Werbekosten*, *Reisekosten* und *Fremdhonorarzahlen* verbucht worden, ohne dass diesen Erträge gegenüberstehen, da es in den Jahren 2007 bis 2009 keine Geschäftsabschlüsse und keine Ausgangsrechnungen gebe.

Nach den von der Bf. vorgelegten Unterlagen haben die rechnerisch *abgegrenzten Erlöse* der Jahre 2008 und 2009 folgenden Projekten zugeordnet werden können:

[...]

Für das Jahr 2007 habe sich keine Aufgliederung der rechnerisch abgegrenzten Erlöse in den Unterlagen befunden.

Zu den einzelnen Projekten in den GUS-Staaten habe die Bf. *keine schriftlichen Unterlagen* vorgelegt und der bei Auslandssachverhalten bestehenden *erhöhten Mitwirkungspflicht* mangels Vorlage geeigneter Unterlagen nicht entsprochen worden. Das vorgelegte Belegmaterial würde jedoch auf eine mit diesen Belegen verbundene Aktivität hinweisen. Ziel sei es, für die Geschäftspartner Aufträge an Großprojekten zu lukrieren.

Im vorliegenden Fall würden alle Anbahnungskosten von der Bf. finanziert, erst bei einem Geschäftsabschluss gebe es entsprechende Erträge, die vertraglich fixiert werden. Für Geschäfte, die nicht zustande gekommen seien, werde der Bf. für die aufgelaufenen Kosten kein Kostenersatz geleistet, d.h. die Vorfinanzierung in keiner Weise abgegolten. Auch die Tätigkeit der "Vermittlung" werde lt. der vom Vorstand, Dr.T., erteilten Auskunft, mit keinem Honorar abgegolten.

Für die BP sei eine erlösseitige Überprüfung *mangels* Kenntnis des *Entwicklungsstandes* der einzelnen *Projekte* bzw. des zu erwartenden *Auftragsvolumens* nicht möglich.

Es seien dazu keine Unterlagen oder Aufstellungen vorgelegt worden, auch keine Auftragserteilung zur Aufnahme der Vermittlungstätigkeit. Das Belegmaterial weise jedoch, was Fremdhonorarzahlungen, Werbekosten und Reisekosten betreffe, auf bestehende Projekte und eine damit verbundene Aktivität hin.

Entgegnung der Bf. im BP-Verfahren:

Mit den im Zuge der BP nicht anerkannten Aufwendungen konfrontiert, habe die Bf. im Zuge der Schlussbesprechung beantragt, die außerbilanzmäßigen Zurechnungen (lt. Tz 4) mit den von der Bf. *nicht abgerechneten* Leistungen zu verrechnen. Ein weiterer Ansatz wäre, den Wert der nicht abgerechneten Leistungen des Jahres 2006 zu berichtigen oder alle nicht abgerechneten Leistungen, sogar auf Null zu setzen, da tatsächlich kein Geschäftsabschluss erfolgt sei. All diesen Anträgen habe die BP nicht Folge leisten können:

Grundsätzlich sei ein *Geschäftsabschluss* für die Einbuchung von Forderungen erforderlich. Im Bereich der hier vorliegenden Leistungserbringung erblicke die Bf. eine *aufschiebend bedingte Forderung*, was die Bilanzierung bereits erbrachter Leistungen zur Folge habe.

Solange ein Projekt *in Bearbeitung* sei und *keiner* der Mitbewerber *den Zuschlag* für den Auftrag erhalten habe, könne auch die Geschäftsleitung der Bf. davon ausgehen, dass bei Auftragserteilung alle bisherigen Kosten im Auftragsvolumen Deckung finden würden.

Bisher seien auch nur die aufgelaufenen Kosten als "nicht abgerechnete Leistungen" erlösmäßig abgegrenzt worden. Das Honorar für die Vermittlungsleistung könne tatsächlich erst bei Auftragsvergabe Berücksichtigung finden. Erst dann seien das Vertragsvolumen und die vertraglichen Bestimmungen fixiert.

Eine Kürzung der nicht abgerechneten Leistungen im Ausmaß der außerbilanzmäßigen Zurechnungen lt. BP könne nach Auffassung der BP nicht erfolgen, da die in Tz 4 nicht anerkannten Betriebsausgaben aus steuerrechtlichen Gründen nur begrenzt abzugsfähig seien (zB 50% der Bewirtungskosten), wo aber eine 100%ige handelsrechtliche Verrechnung aber durchaus nicht ausgeschlossen sei.

Die BP gehe davon aus, dass der Bilanzersteller im Zeitpunkt der Bilanzierung den Tatsachen und dem Projektstand näher als die BP sei. Dies betreffe auch eine allfällige Wertberichtigung. Im Falle des Projektes A. in M.S. lasse die Aufstellung der Jahre 2008 und 2009 erkennen, dass ein Mitbewerber den Zuschlag erhalten habe und das Projekt in einer frühen Phase abgebrochen worden sei. Die Forderungen würden demnach 0,00 entsprechen.

Die von der Bf. vorgelegte Auflistung der nicht abgerechneten Leistungen würde nach den Feststellungen der BP auch einige *Unstimmigkeiten* aufweisen: Zum Beispiel würden die Berücksichtigung des Projektes T-2008-09 sowie des Projektes K-2009 fehlen.

Grundsätzlich seien für die BP diese *Geschäftspraktiken* nicht nachvollziehbar. Keinerlei Abgeltung der erbrachten Vermittlungsleistung sowie die Kostenübernahme und Vorfinanzierung von Anbahnungsspesen für gescheiterte Projekte. Dies erscheine der BP wirtschaftlich befremdend und stelle eine Gefährdung der Rentabilität der Bf. dar. Es sei für die BP undenkbar, Tätigkeiten im internationalen Geschäftsbereich ohne schriftliche, vertragliche Vereinbarungen und ohne vertraglich fixierte Auftragserteilung aufzunehmen. Eine mündliche geschäftliche Absprache für die Aufnahme der Vermittlungstätigkeit, ohne Abfassung von zB Vertretungsvollmachten, Finanzierungs- und Projektablauf sei für die BP nicht glaubhaft.

In Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit werde auf die Tätigkeit von Dr.F. verwiesen, der bei allen geschäftlichen Aktivitäten federführend als "Unternehmensberater" tätig sei. Dieser Tätigkeit liege lt. Vorstand Dr.T. eine mündlich, per Handschlag besiegelte, Vereinbarung zu Grunde. Im Falle eines Vertragsabschlusses lege Dr.F. eine Honorarnote.

Zusätzlich zu den ausgewiesenen Bankverbindlichkeiten seien folgende zinsenlose Darlehen ohne schriftliche Vereinbarung gewährt worden:

- EUR 1.500.000,00 von F-Ltd./London
- EUR 450.000,00 von Dr.F..

Diese Darlehen seien in der Bilanz eigenkapitalersetzend ausgewiesen. Eventuell kostenersetzende Geldflüsse über die Gesellschafter zur Finanzierung der Gesellschaftereinlage seien von Seiten der BP nicht auszuschließen. Ein Naheverhältnis von Dr.F. und Dr.T. zu den Gesellschaftern der Bf. sei nicht nachweisbar.

Im vorliegenden Fall sei der erhöhten Mitwirkungspflicht zur Klärung von ausländischen Sachverhalten mangels geeigneter glaubhafter Unterlagen nicht Rechnung getragen worden.

2. Beschwerde vom 20. Februar 2012:

Gegen die im Zuge der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Körperschaftsteuerbescheide 2007 bis 2009 vom 26. Jänner 2012 erhob die Bf. mit Eingabe vom 20. Februar 2012 das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung) und beantragte eine Neufestsetzung der Körperschaftsteuerbasen für die Jahre 2007 bis 2009.

Nach den Beschwerdeausführungen seien die noch nicht abgerechneten Leistungen mit EUR 2.110.000 (2007), EUR 3.400.000 (2008) und mit EUR 3.650.000 (2009) abgegrenzt worden. Dabei handle es sich - wie in Tz 5 des BP-Berichtes richtig zitiert - um laufende Aufwendungen des jeweiligen Jahres. Nachweislich seien aus den Projekten B., M. und Ukraine *keine Geschäfte* entstanden. Die Bf. habe daher beantragt, dass die Steuerbasis um EUR 600.000 (2007), EUR 500.000 (2008) und EUR 400.000 (2009) reduziert werde.

In der Zwischenzeit sei jedoch der Vertrag mit Fa.B. betreffend die B-Linien realisiert worden. Eine Kopie dieses Vertrages werde der Beschwerde beigelegt.

Die Aktivierungen für die noch nicht abgerechneten Leistungen seien immer auf Basis steuerlich absetzbarer Aufwendungen erfolgt. Wenn die BP die Aufwendungen für Reisekosten und Vorleistungen nicht anerkenne, würden in gleicher Höhe auch keine nicht abgerechneten Leistungen aktiviert werden dürfen. Das Minimum der Ergebnisse der BP wäre also gewesen, folgende nicht anerkannte Betriebsausgaben auch aus den Bestandsveränderungen zu kürzen:

2007: EUR 51.045,55 (lt. Tz 4 BP-Bericht)

2008: EUR 150.023,05 (lt. Tz 4 BP-Bericht)

2009: EUR 129.208,96 (lt. Tz 4 BP-Bericht)

Es werde daher seitens der Bf. beantragt, die Körperschaftsteuerbasen der Jahre 2007 bis 2009 wie folgt festzusetzen:

beantragte Änderungen:	2007	2008	2009
Einkünfte GW-Betrieb:	93.600,87	169.846,76	116.261,56
Reduktion Steuerbasis:	-600.000,00	-500.000,00	-400.000,00
Einkünfte GW-Betrieb lt. Bf:	-506.399,13	-330.153,24	-283.738,44

In eventu erkläre sich die Bf. bereit, die Steuerbasen der oben angegebenen Bescheide nur um die Hinzurechnungen der BP gemäß Tz 7 der Niederschrift über die Schlussbesprechung wie folgt zu korrigieren:

beantragte Änderungen:	2007	2008	2009
Einkünfte GW-Betrieb:	93.600,87	169.846,76	116.261,56
nicht anerkannte Aufwendungen:	- 51.045,55	-150.023,05	-129.208,96
Einkünfte GW-Betrieb:	42.555,32	19.823,71	- 12.947,40
25% KÖSt:	10.638,83	4.955,93	- 3.236,85
Körperschaftsteuer:	10.638,83	4.955,93	- 3.236,85
einbehaltene Steuerbeträge:	- 70,49	- 10,97	- 2,39
festgesetzte Körperschaftsteuer:	10.568,34	4.944,96	- 3.239,24
bisher lt. BP:	23.329,73	42.450,72	29.063,00
Differenz lt. Eventualantrag:	- 12.761,39	- 37.505,76	- 32.302,24
GESAMT	- 82.569,39		

3. Vorhaltsbeantwortung vom 5. April 2012:

Mit weiterer Eingabe vom 5. April 2012 hält die Bf. - entgegen den Ausführungen in der Beschwerde - fest, dass zwischen der Fa.B. und der Bf. noch kein Vertrag (betreffend die B-Linien) unterzeichnet worden sei. Die wirtschaftliche Entwicklung im Jahre 2012 werde zeigen, dass die Bf. ihre lang vorbereiteten Geschäftschancen realisieren werde können.

Jedoch werde es allerdings eine Vereinbarung in Verträgen, die die von der Bf. geleisteten Vorleistungen abdecke, in keinem Fall geben, denn übernommene Aufwendungen für die Anbahnung von Geschäften übernehme ein Geschäftspartner für den anderen im Zweifel nie.

Die Beschwerde bzw. Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

4. Eingabe vom 15. Juli 2019:

ad Tz 4 - nicht anerkannte Aufwendungen:

Mit weiterer Eingabe vom 15. Juli 2019 hält die Bf. hinsichtlich der unter Tz. 4 des BP-Berichtes nicht anerkannten Transportaufwendungen, Reisespesen und 50% der Aufwendungen für Bewirtung fest:

In der Beschwerde vom 20. Februar 2012 sei mit keiner Silbe bestritten worden, dass die nicht anerkannten Aufwendungen anzuerkennen wären. Bestritten werde nur, dass bei Aktivierung der nicht abgerechneten Leistungen, deren Bewertung dem § 6 Z 2 lit. a EStG unterliege, Aufwendungen mit aktiviert werden können, die steuerlich keine betriebliche Anerkennung bekommen. Es gehe daher nicht um die Anerkennung der von der BP nicht anerkannten Betriebsausgaben, sondern es gehe darum, in der gleichen Höhe die Bestandsveränderungen zu reduzieren, da die Herstellkosten des Umlaufvermögens nur aus steuerlich anerkannten Betriebsausgaben aktiviert werden können.

ad Tz 5 - nicht abgerechnete Leistungen:

Die Aktivierung nicht abgerechneter Leistungen habe im Jahresabschluss der Bf. einen ausschließlich unternehmensrechtlichen Grund gehabt, nämlich den § 222 Abs. 2 UGB, in dem für den Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln sei.

Da nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung auch für die steuerrechtliche Bemessungsgrundlage maßgeblich sei, seien diese Herstellungskosten für die noch nicht abgerechneten Leistungen auch in die Steuerbasis mit einbezogen worden. Da zum Zeitpunkt der Bilanzierung keine Sicherheit darüber bestehen konnte, welche Geschäfte tatsächlich realisiert werden können, hätte die Aktivierung der noch nicht abgerechneten Leistungen bei vorsichtigerer Zukunftseinschätzung auch mit der Hälfte angesetzt werden können, ohne dass das Unternehmensrecht und/oder die steuerrechtliche Betrachtung einen Einwand erheben hätte können.

Da die laufenden Aufwendungen der Bf. aktiviert worden seien und es im Stadium der Anarbeitung von Aufträgen es zu keiner Gewinnrealisierung kommen dürfe, seien in den Jahren, wo keine Außenumsätze gebucht werden konnten, die Herstellkosten mit den laufenden Aufwendungen des Jahres begrenzt worden. Zu den einzelnen Punkten dürfe die Bf. daher wie folgt Stellung nehmen:

Projekte, für die es *Aktivierungen* jeweils in den Jahren 2007, 2008 und 2009 gegeben habe, seien rechnerisch abgegrenzt worden, aber die rechnerische Grundlage habe rein auf Schätzungen beruht.

Die aus der Aktivierung noch nicht abgerechneter Leistungen gebildete Vermögensposition habe in der Gewinn- und Verlustrechnung eine Ertragsposition. Diese Art des Ertrages sei den *aktivierten Eigenleistungen* gleichzusetzen. Für die Bilanzierung von "Aufträgen in Arbeit" bei Dienstleistungsunternehmen existiere keine genaue gesetzliche Regelung. In der Praxis dürfte man allerdings noch nicht fakturierte Dienstleistungen aktivieren, ein Zwang bestehe allerdings nicht.

Die Finanzverwaltung hätte sich daher nicht beschweren dürfen, wenn die Bf. die nicht fakturierten Dienstleistungen über den gesamten Prüfungszeitraum nicht aktiviert hätte; dann wären die laufenden Aufwendungen der Periode nur im Verlustvortrag zu finden gewesen.

Die Beschwerde vom 20. Februar 2012 sei das Ergebnis der sog. "Wertaufhellung" iSd § 201 Abs. 2 Z. 4 lit. b UGB. Es regle als Element des Vorsichtsprinzips, dass erkennbare Risiken und drohende Verluste, die einem Geschäftsführer auch in einem früheren Geschäftsjahr entstanden seien, im Jahresabschluss zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Ausstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden seien. Die beantragte Korrektur in der Beschwerde beschäftige sich daher mit konkreterem Wissen, welches, hätte man es schon bei der

Jahresabschlusserstellung 2009 schon gehabt, die Aktivierung der nicht abgerechneten Leistungen um die beantragten Beträge geringer ausgefallen hätte lassen.

Die von der Bf. beantragten Minderungen der Steuerbasen 2007 bis 2009 um -EUR 600.000 (2007), -EUR 500.000 (2008) und -EUR 400.000 (2009) seien genauso im Schätzungswege wie die ursprünglichen Aktivierungsbeträge ermittelt worden. Die Begründung der Minderung bestehe ausschließlich darin, dass bestimmte Geschäfte nicht realisiert werden konnten, obwohl in Perioden, wo Aktivierungen stattgefunden haben, Aufwendungen von der Bf. geleistet worden seien.

Zur Frage, in welcher Weise bereits in den Jahren 2007 bis 2009 ernsthaft erkennbar gewesen sei, dass diese Projekte nicht realisiert und es sich dabei um einen "verlorenen" bzw. vergeblichen Aufwand handeln könnte, hält die Bf. fest:

Zu diesem Punkt müsse die Bf. ein *Missverständnis* dahingehend aufklären, dass es sich nicht um verlorene Aufwendungen handle, sondern um ganz normale Aufwendungen für Personalkosten, Mietaufwendungen und anderen Fixkosten der Bf. - die nicht notgedrungen bestimmten Projekten zugeordnet werden müssen. Vom verlorenen oder vergeblichen Aufwand zu sprechen sei daher aus der Sicht der Bf. nicht gerechtfertigt, denn jede Unternehmung habe nicht operativen Tätigkeiten zuzuordnende Verwaltungskosten, die aus dem Gesamtergebnis zu bestreiten seien.

Den Ausführungen im Vorhalt, dass den tatsächlichen Geschäftsabschlüssen lange Vorlaufzeiten und Lieferzeiten bis zu 18 Monaten vorausgehen und somit frühestens erst nach 18 Monaten erkennbar sei, ob es zu einem betreffenden Geschäftsabschluss komme, hält die Bf. entgegen: Interessant zu bemerken sei, dass im Vorhalt ein Zeitraum von 18 Monaten angegeben werde, in dem erkennbar sein müsste, ob sich eine Geschäftschance realisieren lasse oder nicht. Da die Bf. einen Prüfungszeitraum von 3 Jahren habe, sei wohl auch ein Nichtzustandekommen als gegeben anzusehen und eine entsprechende Korrektur der Aktivierung eines bestimmten Jahres seriöser Weise vorzunehmen.

Um die tatsächlich realisierten bzw. nicht realisierten Projekte nachweisen zu können, habe die Bf. lange versucht, aus der Zeit 2005 bis 2009 Korrespondenzen ausfindig zu machen. Das Ergebnis sei bis auf den beiliegenden Schriftverkehr äußerst mäßig gewesen.

Da weder der steuerliche Berater noch der zuständige Richter im BFG mit diesen Unterlagen sehr viel anfangen können, werde ausdrücklich angeboten, Herrn Dr.F. als Auskunftsperson einzuvernehmen. Denn nur er kenne die Geschäfte wirklich und nur er könne erklären, wie die Geschäfte angebahnt, realisiert und umgesetzt werden bzw. auch, wann davon auszugehen sei, dass ein Geschäft nicht zustande gekommen sei. Dr.F. würde zu jeden der aktivierten Leistungsbereiche entsprechend Auskunft geben.

Mit der Beschwerde vom 20. Februar 2012 sei der Vertrag zwischen den B-Linien und der Fa.B. vorgelegt worden, auf dessen Grundlage die Bf. ihre Provisionsabrechnungen erstellt habe. Diese Provisionsabrechnungen seien im Jahre 2012 an die Fa.P. gestellt

worden. Dass es bereits bis ins Jahr 2012 gedauert habe, wo endlich nach außen Provisionsansprüche entstanden seien, zeige, dass man in dem Geschäft der Bf. mit 18 Monaten Vorlaufzeit im Regelfall nicht das Auslangen finde.

Zu den Punkten 2.4 bis 2.6 werde höflich gebeten, das Gespräch mit Dr.F. abzuwarten, um sich ein abschließendes Bild von der Art des Geschäftes, das betrieben werde, machen zu können.

Über den Rechtsstreit wurde erwogen:

1. beantragte rechnerische Abgrenzungen 2007 bis 2009:

Im vorliegenden Fall wird für die Jahre 2007 bis 2009 eine pauschal im Schätzungswege ermittelte "rechnerische Abgrenzung" der in den Jahresabschlüssen zum 31.12.2007, 31.12.2008 und 31.12.2009 aktivierten und jeweils iHv EUR 2,170.000 (2007), EUR 3,400.000 (2008) und EUR 4,650.000 (2009) ausgewiesenen aktivierten Eigenleistungen aus "noch nicht abgerechneten Leistungen", die Umlaufvermögen der Bf. darstellen, iHv - EUR 600.000 (2007), -EUR 500.000 (2008) und -EUR 400.000 (2009) beantragt.

Dies mit der Begründung, dass aus den Projekten betreffend B., M. und B-Linien, hinsichtlich derer die Bf. Vorleistungen und Vorfinanzierungen tätigte, *keine Geschäfte* entstanden seien. Als Ausfluss des Vorsichtsprinzips seien erkennbare Risiken und drohende Verluste im Jahresabschluss zu berücksichtigen, wenn die Umstände zwischen Abschlussstichtag und dem Tag der Ausstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden seien.

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig. Zu den Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten. Z 13 letzter Satz ist zu beachten.

Gemäß § 201 Abs. 1 UGB hat die Bewertung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB ist der Grundsatz der Vorsicht einzuhalten. Insbesondere sind erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.

Nach § 222 Abs. 2 UGB hat der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Wenn dies aus besonderen Umständen nicht gelingt, sind im Anhang die erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen.

Der Teilwert ist ein objektiver Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind (vgl. VwGH 9.9.2004, ZI. 2001/15/0073). Er beruht auf der allgemeinen Verkehrsauffassung, wie sie nach der Marktlage am jeweiligen Stichtag ihren Ausdruck findet. Maßgeblich sind dabei die Verhältnisse am Bilanzstichtag; die bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse sind jedoch zu berücksichtigen (vgl. VwGH 13.12.1995, ZI. 92/13/0081).

Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Wirtschaftsgüter, die zum Umlaufvermögen gehören, unterliegen bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermitteln, dem strengen Niederstwertprinzip (vgl. Mayr in Doralt u.a., EStG 1988, § 6 Rz 201).

Als werterhellende Umstände sind nur Tatsachen zu berücksichtigen, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, dem Steuerpflichtigen jedoch erst zwischen dem Bilanzstichtag und der Bilanzerstellung bekannt geworden sind. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (vgl. VwGH 27.11.2001, ZI. 98/14/0052 mwN).

Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind und am Bilanzstichtag nicht vorhersehbar waren, sind daher nicht zu berücksichtigen. Zu berücksichtigen sind jedoch Tatsachen, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, auch wenn sie dem Steuerpflichtigen erst zwischen dem Stichtag und der Bilanzerstellung bekannt geworden sind.

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des einzelnen Wirtschaftsguts nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer die Minderung gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr eingetreten ist (vgl. VwGH 23.9.2010, ZI. 2010/15/0110; 27.3.2008, ZI. 2004/13/0035). Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung eines niedrigeren Teilwerts eines Wirtschaftsguts kann dem Gesetz nicht entnommen werden (vgl. VwGH 25.6.2007, ZI. 2002/14/0085).

Bei der Beurteilung der Höhe des Teilwerts handelt es sich um eine im Tatsachenbereich angesiedelte Frage, die nicht auf der Ebene rechtlicher Beurteilung, sondern auf jener der Aufnahme und Würdigung von Anbringen und Beweisen gelöst werden muss (VwGH 29.4.1992, ZI. 90/13/0228).

Im vorliegenden Fall wurde der Jahresabschluss zum 31.12.2007 mit 14. April 2009 erstellt und diesem mit 6. Mai 2009 der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers erteilt und damit festgehalten, dass dieser Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Bf. zum 31.12.2007 vermittelt.

Die Jahresabschlüsse zum 31.12.2008 und 31.12.2009 wurden mit 1. September 2010 (2008) bzw. 6. September 2010 (2009) erstellt und diesen jeweils mit 28. September 2010 (2008, 2009) der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers erteilt.

Die einer Teilwertabschreibung gleichkommenden "rechnerischen Abgrenzungen" der Bestandsveränderungen aus noch nicht abgerechneten Leistungen iHv -EUR 600.000 (2007), -EUR 500.000 (2008) und -EUR 400.000 (2009), die pauschal grob vereinfacht im Schätzungsweg ermittelt wurden, begründete die Bf. in der Beschwerde vom 20. Februar 2012 stets mit dem Hinweis, dass aus den Projekten B., M. und B-Linien jeweils *keine Geschäfte* entstanden seien.

Nach der Eingabe vom 15. Juli 2019 ist (erst) die Beschwerde vom 20. Februar 2012 das Ergebnis der sog. "Wertaufhellung" iSd § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB, wonach erkennbare Risiken und drohende Verluste im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, wenn diese Umstände zwischen Abschlussstichtag und Bilanzerstellung bekannt wurden.

Im vorliegenden Fall wurde den Jahresabschlüssen zum 31.12.2007, 31.12.2008 und 31.12.2009 mit 28. September 2009 (2007) und jeweils mit 28. September 2010 (2008, 2009) der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers erteilt und damit dokumentiert, dass diese Jahresabschlüsse ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Bf. zum 31.12.2007 vermitteln. Das Anlagevermögen besteht dabei im Wesentlichen aus Einbauten in fremden Gebäuden sowie einer Betriebs- und Geschäftsausstattung.

So erst die Beschwerde vom 20. Februar 2012 das Ergebnis der sog. "Wertaufhellung" ist, wird damit dokumentiert, dass die wertmindernden Umstände, die eine rechnerische Abgrenzung der Bestandsveränderungen iHv -EUR 600.000 (2007), -EUR 500.000 (2008) und -EUR 400.000 (2009) rechtfertigen könnten, jeweils nach Erteilung der uneingeschränkten Bestätigungsvermerke eingetreten sind.

Im vorliegenden Fall beruhen die von der Bf. angestrebten "rechnerischen Abgrenzungen" der Bestandsveränderungen an noch nicht abgerechneten Leistungen iHv -EUR 600.000 (2007), -EUR 500.000 (2008) und -EUR 400.000 (2009) somit nicht auf Umständen, die objektiv bereits zu den Bilanzstichtagen am 31.12.2007, 31.12.2008 und 31.12.2009 bestanden haben und bis zu den Bilanzerstellungszeitpunkten der Bf. bekannt wurden.

Im Übrigen wird darauf verwiesen, dass aufschiebend bedingte Forderungen auf Grund bereits erbrachter Leistungen in der Schlussbilanz des betreffenden Jahres zu bilanzieren sind, auch wenn die Bedingung noch nicht erfüllt ist (vgl. VwGH 17.12.1993, Zl. 90/14/0128 mwN).

Darüber hinaus wurden die "rechnerischen Abgrenzungen" der Bestandsveränderungen iHv EUR 600.000 (2007), -EUR 500.000 (2008) und -EUR 400.000 (2009) lediglich ganz grob pauschal bzw. vereinfachend und "griffweise" ermittelt und keine Nachweise erbracht, die jeweils eine Minderung der Steuerbemessungsgrundlagen in der jeweils beantragten Höhe rechtfertigen könnten.

Hinsichtlich des Projekts betreffend B-Linien hält die Bf. mit Beschwerde vom 20. Februar 2012 fest, dass in der Zwischenzeit der Vertrag zwischen der Fa.B. und den B-Linien realisiert wurde.

Auf den Vorhalt des Finanzamtes, dass der zwischen der Fa.B. und den B-Linien abgeschlossene Vertrag keinen Hinweis auf die geschäftliche Beteiligung der Bf. enthält, hält die Bf. - entgegen den Beschwerdeausführungen - mit Eingabe vom 5. April 2012 fest, dass zwischen der Bf. und der Fa.B. bislang noch kein Vertrag unterzeichnet wurde. Dies insbesondere, da die Bf. mit Eingabe vom 5. April 2012 ausführt, dass erst *"die wirtschaftliche Entwicklung im Jahre 2012 zeigen wird, dass die Bf. ihre lang vorbereiteten Geschäftschancen wird realisieren können"*.

Damit beruhen hinsichtlich des Projektes "B-Linien" die von der Bf. verfolgten "rechnerischen Abgrenzungen" der Jahre 2008 und 2009 auf Umständen, die frühestens erst im Jahre 2012 und keineswegs bereits in den Jahren 2008 oder 2009 eingetreten waren. Aus diesem Grund ist auch für eine Berichtigung der "nicht abgerechneten Leistungen" bereits im Jahre 2006 kein Raum.

Als "unfertige Leistungen" bezeichnet man zB einen Beratungsauftrag, der noch nicht beendet wurde. Unfertige Leistungen werden demnach wie unfertige Erzeugnisse in der gleichen Bilanzposition und Erhöhungen/Minderungen dieser demnach als Bestandsveränderungen ausgewiesen.

Insbesondere ist nach der betriebswirtschaftlichen Literatur eine Bestandsminderung von Halb- und Fertigerzeugnissen gegeben, wenn mehr Güter verkauft als Halb- und Fertigerzeugnisse produziert wurden. Auf den Dienstleistungsbereich übertragen bedeutet dies, wenn Erlöse aus Dienstleistungen erzielt werden, deren damit in Zusammenhang stehender Aufwand aus "unfertigen Leistungen" zumindest teilweise in Vorperioden getätigt wurde.

Eine Bestandsminderung aus "unfertigen Leistungen" liegt nach betriebswirtschaftlichem Verständnis demnach nicht vor, wenn keine Geschäfte realisiert werden konnten. Somit ist für eine "rechnerische Abgrenzung" der Bestandsveränderungen und damit verbunden für eine Minderung der Steuerbemessungsgrundlagen iHv -EUR 600.000 (2007), -EUR 500.000 (2008) und -EUR 400.000 (2009) kein Raum.

2. nicht anerkannte Betriebsausgaben 2007-2009:

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung unter Tz 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung für die Jahre 2007 bis 2009 nicht anerkannten *Transportaufwendungen*, *Reisespesen* und aufgrund von deren privater Veranlassung gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen werden können. Der Abzug von Aufwendungen für Bewirtung im Ausmaß von 50% der getätigten Aufwendungen ist ebenso unstrittig.

Mit Beschwerde vom 20. Februar 2012 wurde hinsichtlich der im Zuge der BP gemäß § 20 EStG 1988 nicht anerkannten Betriebsausgaben beantragt, in gleicher Höhe auch keine noch nicht abgerechneten Leistungen zu aktivieren und daher die Bestandsveränderungen um die nicht anerkannten Betriebsausgaben zu kürzen. Dies mit der Begründung, dass die Herstellungskosten des Umlaufvermögens nur aus steuerlich anerkannten Betriebsausgaben aktiviert werden können. Diesem Beschwerdebegehren zu entgegen zu halten:

Im vorliegenden Fall wurden die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung nicht anerkannten Aufwendungen iHv EUR 51.045,55 (2007), EUR 150.023,05 (2008) und EUR 129.208,96 (2009) bloß aufwandsmäßig verbucht. Es besteht daher kein buchhalterischer Zusammenhang zwischen der Nichtanerkennung von Aufwendungen gemäß § 20 EStG und der Aktivierung von nicht abgerechneten Leistungen als "unfertige Leistungen".

Darüber hinaus hätte eine teilweise Rückgängigmachung aktivierten noch nicht abgerechneten Leistungen - bei gleichzeitiger Nichtanerkennung der Aufwendungen gemäß § 20 EStG lt. BP - zur Folge, dass dadurch die BP-Feststellungen gleichsam neutralisiert und die Gewinnerhöhungen der BP rückgängig gemacht werden.

Für eine Reduktion der noch nicht abgerechneten Leistungen um -EUR 51.045,55 (2007), -EUR 150.023,05 (2008) und -EUR 129.208,96 (2009) ist somit kein Raum.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis in der Frage der Zulässigkeit der einer Teilwertabschreibung gleichkommenden "rechnerischen Abgrenzung" von noch nicht abgerechneten Leistungen der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt (vgl. VwGH 27.11.2001, ZI. 98/14/0052 mwN).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Februar 2020

