



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 18

GZ. RV/0321-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 im Beisein der Schriftführerin nach der am 21. Oktober 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung wird, soweit sie sich gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 richtet, stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

2. Der Berufung wird, soweit sie sich gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 richtet, teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

3. Die Berufung wird, soweit sie sich gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) führt in der Rechtsform einer GmbH ein Unternehmen mit dem Gegenstand „Planungs-, Baumeister- und Baubewerbungsgewerbe“. Alleiniger Geschäftsführer und (mittlerweile auch einziger) Gesellschafter der Bw ist Ing.AB. Dieser hatte zum 31. Juli 2001 die wesentlichen Betriebsgrundlagen seines bis dahin geführten Einzelunternehmens auf die Bw übertragen.

Am 7. Dezember 2001 legte die Bw an eine A-KEG (im Folgenden AKEG) und an eine B-KEG (im Folgenden BKEG) Teilrechnungen für erbrachte Planungsleistungen betreffend Einrichtungs- und Lagerhaus S und Fachmarktzentrum S sowie Fachmarktzentrum Z über 440.160,00 €, 385.840,00 € und 106.320,00 €. Am 19. November 2002 legte die Bw an eine C-KEG (im Folgenden CKEG) eine Schlussrechnung für erbrachte Planungsleistungen „lt. Honorarantrag vom 15. Jänner 2002“ betreffend Hotelanlage in W über 474.894,00 €. Die Bw behandelte diese Honorarforderungen – jene aus der Rechnung vom 19. November 2002 abzüglich einer in Höhe der verrechneten Umsatzsteuer geleisteten Zahlung von 79.149,00 € - in den Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 2001 bzw. 31. Dezember 2002 als uneinbringlich.

Einem anlässlich einer Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Juli bis Dezember 2003 erstellten Aktenvermerk vom 5. Mai 2004 sowie einer im Zuge der Prüfung vorgelegten Kopie einer Klage vom 19. September 2003 ist dazu folgendes Vorbringen des Ing.A zu entnehmen:

Ing.A habe von Ende 1999 bis 2002 mit einem Ing.XY zusammengearbeitet. Ing.X habe Ing.A überredet, gemeinsam Liegenschaftsentwicklungen vorzunehmen. Dies sollte über eigens dafür gegründete Projektgesellschaften erfolgen. Aufgabe des Ing.A wäre es gewesen, die Planungs- und Entwicklungsarbeiten bis hin zur Erwirkung einer Baubewilligung durchzuführen, während Ing.X die Vermarktung der Projekte betreiben, d.h. Mieter oder Käufer finden sollte. Die Planung einiger Projekte habe die Bw durchgeführt und auch in Rechnung gestellt. Diese seien aber bis dato nicht bezahlt worden. Die Forderungen seien nicht einbringlich, da gegen Ing.X etliche Exekutionen laufen würden. Ing.A habe Ing.X Geld zur Beschaffung von Liegenschaften, und zwar im Jänner 2001 für ein Projekt R Stadt und R Gewerbegebiet sowie im April 2001 für ein Projekt Fachmarktzentrum Z - übergeben, das dieser jedoch zweckwidrig für sich privat verwendet hätte. Bezuglich Bilanzerstellung für 2001 und 2002 habe der steuerliche Vertreter der Bw mitgeteilt, dass eine solche bis zum Ausgang der Klage nicht möglich sei.

Mit der Klage vom 19. September 2002 begehrte Ing.A von Ing.X die Rückzahlung der zum Ankauf von Projektligenschaften übergebenen Geldbeträge. Die Klage mündete in einen im Jänner 2004 abgeschlossenen Vergleich, in welchem sich Ing.X zur Zahlung eines Betrages von 850.931,87 € verpflichtete.

Am 7. April 2004 stellte Ing.A hinsichtlich des verglichenen Betrages beim Bezirksgericht einen Exekutionsantrag.

In Beantwortung eines die Steuererklärungen 2002 betreffenden Ergänzungsersuchens führte die Bw mit Schreiben vom 6. Oktober 2004 aus, dass neben der im Jahr 2002 an die CKEG gelegten Rechnung auch Teilrechnungen an die D-KEG und an die G-KEG wegen Uneinbringlichkeit storniert worden seien. Diese Firmen habe, nach der Trennung von seinem Partner Ing.A, Ing.X übernommen. Die finanzielle Lage des Ing.X sei derart angespannt, dass es im Oktober 2003 zu einer Aufteilung der Projektgesellschaften gekommen sei. Laut Schreiben der Rechtsanwälte Alpha&Beta vom 19. Februar 2004 seien aus den Projektgesellschaften des Ing.X wegen Überschuldung keine Zahlungen zu erwarten und daher Uneinbringlichkeit gegeben.

Das erwähnte Schreiben der Rechtsanwälte betrifft die Frage der Einbringlichkeit von Honorarforderungen, welche Ing.A (noch) als Einzelunternehmer an die Gesellschaften EF-KEG, D-KEG, G, F-KEG und H gelegt hatte.

In einem Schreiben vom 13. Dezember 2004 teilte die Bw zur Frage des Finanzamtes, welche Schritte zur Eintreibung der Forderungen unternommen worden seien, mit, dass sämtliche Projekte, für welche die Bw Planungsleistungen erbracht habe, insofern gescheitert wären, als die von den Projektgesellschaften erworbenen Liegenschaften jeweils unter Schuldennachlass hätten verkauft werden müssen und daher keinerlei Mittel für eine Bezahlung der Planungsrechnungen vorhanden gewesen seien. Gegen den ursprünglich an den Projektgesellschaften beteiligten Ing.X laufe ein Strafverfahren wegen Betrugs und Untreue. Es gebe bereits Exekutionstitel in zwei Zivilprozessen, die Forderungen seien jedoch nicht einbringlich.

Das Finanzamt erhöhte in den angefochtenen Bescheiden die Umsätze und Gewinne um die offenen Nettoforderungen aus den Rechnungen vom 7. Dezember 2001 und 19. November 2002. Da am 20. Jänner 2004 ein gerichtlicher Vergleich mit Ing.X geschlossen worden sei, sei zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002 keinesfalls die Uneinbringlichkeit der Forderungen festgestanden.

In der Berufung weist die Bw darauf hin, bereits mehrfach in aller Deutlichkeit und Bestimmtheit dem Finanzamt schriftlich und mündlich mitgeteilt zu haben, dass es bis auf geringfügige Teilzahlungen zu keinen Einnahmen aus den an die diversen Projektgesellschaften verrechneten Leistungen gekommen sei. Die Bw sei von Ing.X durch arglistige Täuschung massiv in ihrem Vermögen geschädigt worden. Auch der am 20. Jänner 2004 geschlossene Vergleich habe zu keinen Zahlungen geführt. Ing.X habe in listiger Weise Vereinbarungen über die unternehmerische Zusammenarbeit getroffen und in der Folge hohe Summen zweckentfremdet bzw. zugesagte Zahlungen nicht geleistet. Jedenfalls sei es im Zeitpunkt der Bilanzerstellung (Juli 2004) absehbar gewesen, dass es sich bei den

Forderungen an die diversen Projektgesellschaften um uneinbringliche Forderungen handle. Dies sei auch im Schreiben vom 6. Oktober 2004 zum Ausdruck gebracht worden.

Auf Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats vom 3. April 2008, mit dem die Bw u.a. ersucht wurde, einen Nachweis dafür zu erbringen, dass die Uneinbringlichkeit der gegen die AKEG, die BKEG und die CKEG aus den Planungsleistungen resultierenden Forderungen im Jahr 2001 bzw. im Jahr 2002 eingetreten ist, übermittelte die Bw eine Stellungnahme der Rechtsanwälte Alpha&Beta vom 15. Mai 2008 sowie eine Kopie der Anklageschrift gegen Ing.X vom Mai 2007. In der Stellungnahme wird zu den verrechneten Planungsleistungen Folgendes ausgeführt:

Planungsleistungen betreffend AKEG:

Hier handle es sich um das Fachmarktzentrum S. Die Projektliegenschaften sollten zunächst von der I Privatstiftung angekauft und dann in die AKEG eingebracht werden. Die AKEG sei in der Folge nicht gegründet worden, weil Ing.X vereinbarungswidrig die Projektliegenschaften nicht gekauft habe. Mangels Gründung der Gesellschaft habe die Bw die Forderung aus den Planungsleistungen nicht geltend machen können. Auch eine Geltendmachung gegen den hinter der AKEG stehenden Ing.X, gegen den im Mai 2007 ein Strafverfahren wegen schweren Betrugs eingeleitet und über dessen Vermögen im September 2006 der Konkurs eröffnet worden sei, sei aussichtslos. Ing.X, seit 1993 permanent zahlungsunfähig, habe die Bw unter Vorspiegelung falscher Tatsachen um das Honorar für ihre Planungsleistungen gebracht. Im April 2001 habe Ing.X den Ing.A aufgefordert, ihm für den Ankauf von Liegenschaften für das Projekt S 13.551.750,00 S (984.844,08 €) zu übergeben. Ing.A habe diesen Betrag am 16. Mai 2001 auf ein Konto der Privatstiftung überwiesen. Der Betrag sei in der Folge nicht zum Ankauf der Liegenschaften verwendet worden. Ing.A habe zwar zu 123XY4567 einen Exekutionstitel gegen Ing.X erlangt, jedoch bis heut keine Zahlungen erhalten.

Planungsleistungen betreffend BKEG:

Durch die BKEG sollte das Fachmarktzentrum Mondsee, für das auch eine Baubewilligung erwirkt worden sei, entwickelt werden. Die hiefür vorgesehene Liegenschaft sei in der Folge nicht angekauft worden. Im April 2001 sei Ing.X an Ing.A mit der Aufforderung herangetreten, ihm für den Grundstücksankauf 4.400.000,00 S (319.760,47 €) zu übergeben. Ing.X habe diesen Betrag zweckwidrig für sich vereinnahmt. In einem zu 123XY6789 geschlossenen Vergleich habe sich Ing.X zwar zur Rückzahlung verpflichtet, die Schuld sei aber bis heute nicht beglichen worden. Wie der Anklage im Strafverfahren gegen Ing.X entnommen werden könne, habe dieser von Anfang an nicht die Absicht gehabt, das Projekt zu verwirklichen. Da die BKEG über keine Liegenschaft verfüge, sei das Projekt gescheitert. Die Gesellschaft scheine über kein Vermögen zu verfügen, die gerichtliche Geltendmachung sei daher aussichtslos. Ob die Forderung gegen die BKEG uneinbringlich sei, könne nicht abschließend beurteilt werden, da die Vermögenssituation der BKEG nicht bekannt sei. Auch von der Vermögenslosigkeit der persönlich haftenden Gesellschafterin, der G-KEG, sei auszugehen.

Planungsleistungen betreffend CKEG :

Die CKEG sei am 28. März 2007 im Firmenbuch gelöscht worden. Ing.X habe als Geschäftsführer in dem am 21. März 2007 gestellten Löschungsantrag vorgebracht, dass die Gesellschafter beschlossen hätten, den Geschäftsbetrieb einzustellen und die Gesellschaft zu liquidieren. Das seinerzeit beabsichtigte Projekt sei nie verwirklicht

worden; die Gesellschaft habe offenbar nie eine Tätigkeit aufgenommen. Die Forderung der Bw erscheine infolge Löschung als uneinbringlich.

In der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Salzburg vom Mai 2007 wird u.a. Folgendes ausgeführt:

Ing.X habe sich mit dem Ankauf von Liegenschaften zwecks Gewinnerzielung durch Baureifmachung und anschließendem Verkauf an Interessenten befasst und zu diesem Zweck eine Anzahl von Gesellschaften, deren Gesellschafter und Geschäftsführer er gewesen sei, gegründet.

Bei dem gemeinsam mit Ing.A betriebenen Fachmarktzentrum Mondsee sollte eine Liegenschaft zum Preis von rund 6,8 Mio S erworben werden. Mangels Kaufpreiszahlung sei der im März 2001 geschlossene Kaufvertrag im Mai 2002 einvernehmlich aufgehoben worden. Im Rahmen der erforderlichen Finanzierung habe Ing.X den Ing.A am 13. April 2001 zur Überweisung eines Betrages von 4.400.000,00 S veranlasst. Ing.X habe den Ankauf der Liegenschaft nie beabsichtigt, sondern noch am Tag der Überweisung den Großteil des Betrages behoben und auf mehrere Sparkonten aufgeteilt.

Für das Projekt Fachmarktzentrum S seien zunächst, in den Jahren 2000 und 2001, Kaufverträge abgeschlossen worden. Zwei dieser Verträge seien jedoch mangels Zahlung nicht effektuiert bzw. ein Vertrag sei rückabgewickelt und der Betrag von 6.420.000,00 S an Ing.A zurückgezahlt worden. Ing.A habe zwecks Finanzierung über Veranlassung des Ing.X am 16. Mai 2001 einen Betrag von 13.551.750,00 S auf ein Konto der I Privatstiftung – diese sei zur vermögensrechtlichen Absicherung der Mitglieder der Familie des Ing.X gegründet worden - überwiesen. Ing.X habe aber von vorneherein nicht vorgehabt, den genannten Betrag zweckgemäß zu verwenden. Der Betrag sei über Bestimmung des Ing.X auf mehrere Sparkonten aufgeteilt worden. Ing.A habe zu 123XY4567 die I Privatstiftung und Familienmitglieder des Ing.X auf Rückzahlung geklagt. Die Klage mündete in einen Vergleich unter Schuldbeitritt des Ing.X. Es sei aber bis heute nichts bezahlt worden; über das Vermögen der I Privatstiftung werde Zwangsverwaltung betrieben.

Ing.X habe den Ing.A durch Vortäuschung zweckgemäßer Verwendung zur Zahlung verleitet und sich dadurch unrechtmäßig bereichert.

In der am 21. Oktober 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung erklärte Ing.A den Umstand, dass die AKEG nicht gegründet wurde, damit, dass er es abgelehnt habe, erneut eine Haftung zu übernehmen, nachdem er bereits rund 1 Mio € für das Projekt vorgeschossen hatte, ein Betrag, der dann nicht zweckentsprechend verwendet worden sei. Die Rechnungslegung sei auf Drängen des Ing.X erfolgt. Die verrechneten Leistungen seien jedenfalls erbracht worden.

Dass Ing.X seinen Aufgaben im Rahmen der gemeinsamen Projektentwicklung nicht nachgekommen sei, d.h. insbesondere die für die Durchführung der Projekte erforderlichen Liegenschaften nicht erworben hatte, habe er im Laufe des Jahres 2003 erfahren.

Der steuerliche Vertreter der Bw verwies hilfsweise auf die Bestimmung des § 295a BAO, wonach, sollte der Eintritt der Uneinbringlichkeit nicht bereits mit den Bilanzstichtagen 2001 und 2002 angenommen werden, der spätere Eintritt jedenfalls als rückwirkendes Ereignis zu berücksichtigen sei.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass nach der Rechtsprechung für die Bewertung von Forderungen die Verhältnisse zum Bilanzstichtag maßgeblich seien und im konkreten Fall keine Umstände vorliegen würden, die für einen Totalausfall der Forderungen bereits zu den Bilanzstichtagen 2001 und 2002 sprechen würden. Weiters sei auf § 222 Abs. 1 UGB zu verweisen, wonach bei einer GmbH der Jahresabschluss bis zum 31. Mai des Folgejahres aufzustellen sei. Es könnten daher nur jene werterhellenden Umstände berücksichtigt werden, die bis zu diesem Stichtag bekannt geworden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.1. Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG ist Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (z.B. VwGH 22.11.2001, 98/15/0157). Maßgeblich für die Bewertung von Forderungen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag. Bestehen am Bilanzstichtag berechtigte Zweifel an der Einbringlichkeit einer Forderung, dann ist eine solche Forderung am Bilanzstichtag abzuschreiben (VwGH 31.3.1998, 96/13/0002).

Umstände, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, sind dabei auch dann zu berücksichtigen, wenn sie dem Steuerpflichtigen erst nach dem Bilanzstichtag, längstens bis zur Bilanzerstellung bekannt werden (zVwGH 25.9.2001, 95/14/0098). Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (VwGH 27.11.2001, 98/14/0052).

Auf Grund des Vorbringens der Bw und der vorgelegten Unterlagen (Stellungnahme der Rechtsanwälte, Klage und Vergleich betreffend Rückzahlung der für den Ankauf von Projektligenschaften übergebenen Geldbeträge, Anklage der Staatsanwaltschaft vom Mai 2007) ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Bw hat - in Fortführung einer von Ing.A noch als Einzelunternehmer mit Ing.X eingegangenen Projektzusammenarbeit - in den Jahren 2001 und 2002 Planungsleistungen für diverse Projekte ausgeführt und in Rechnung gestellt. Die Durchführung der jeweiligen Projekte sollte durch eigens dafür gegründete Gesellschaften erfolgen, wobei es Ing.X oblag, die Verwertung der Projekte zu betreiben. Keines der Projekte, für die die Bw Planungsleistungen erbracht hat, wurde tatsächlich umgesetzt. Insbesondere ist der Ankauf der für die Errichtung der Projekte notwendigen Liegenschaften durch die Projektgesellschaften unterblieben. Die verrechneten Honorare sind – sieht man von im Überrechnungswege entrichteter Mehrwertsteuer ab - bis heute unbeglichen. Belegt ist

weiters, dass Ing.A im Jahr 2003 den Ing.X bzw. die in dessen Einflussbereich stehende I Privatstiftung auf die Rückzahlung von für den Ankauf von Projektligenschaften überwiesen, aber nicht entsprechend verwendeten Geldbeträgen geklagt und diese sich in im Jahr 2004 geschlossenen Vergleichen zur Zahlung verpflichtet haben. Die Behauptung der Bw, dass diese Beträge trotz Exekutionsversuchen bis dato nicht eingebbracht werden konnten, wird durch die entsprechenden Ausführungen der Staatsanwaltschaft in der Anklageschrift vom Mai 2007 bestätigt. Über das Vermögen des Ing.X wurde im September 2006 der Konkurs eröffnet.

Dieser Sachverhalt ist unbestritten. Unbestritten ist dabei insbesondere auch die Tatsache der Erbringung von Planungsleistungen durch die Bw. Im Hinblick auf die aus heutiger Sicht in Bezug auf die Projektgesellschaften feststellbaren Verhältnisse sowie die Vermögenssituation des Ing.X ist wohl auch unbestreitbar davon auszugehen, dass ein Zahlungseingang aus den Honorarforderungen nicht mehr erfolgen wird. Streit besteht darüber, ob jene Umstände, die eine Abschreibung der Honorarforderungen rechtfertigen, bereits zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002 vorgelegen haben.

Die Bw hat in den Jahren 2001 und 2002 ihre Leistungen offenkundig in der Erwartung erbracht, dass gleichzeitig Aktivitäten für die konkrete Verwirklichung und Vermarktung der geplanten Projekte gesetzt werden. Das ist aber nicht geschehen. Die Projektgesellschaften, die die geplanten Projekte verwirklichen sollten, haben letztlich nie ihre Tätigkeit aufgenommen. Liegenschaften, auf denen die Projekte errichtet werden sollten, wurden nicht angeschafft. Geld, das Ing.A seinem Geschäftspartner für den Ankauf von Projektligenschaften anvertraut hat, wurde nicht zweckentsprechend verwendet. Ing.X hat damit offenkundig seinen Beitrag zur Verwirklichung der geplanten Objekte nicht geleistet, sondern ist, während die Bw ihren Planungsaufgaben nachgekommen ist, untätig geblieben. Anhaltspunkte dafür, dass ein anderer Geschehensablauf wahrscheinlicher wäre, bestehen nicht.

Um eine Abwertung von Forderungen zum Bilanzstichtag durchführen zu können, genügen Zweifel an der Einbringlichkeit; nach Bilanzierungsgrundsätzen zwingt bereits Dubiosität zu einer Abwertung (VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128). Die Verhältnisse, die die Dubiosität begründen, müssen aber bereits am Bilanzstichtag, konkret also an den Stichtagen 31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002, bestanden haben.

Dass die Projektgesellschaften ihre Tätigkeit nicht aufgenommen haben, eine Vermarktung der geplanten Projekte unterblieben, es nicht einmal zum Ankauf der Projektligenschaften gekommen ist, für den Liegenschaftskauf vorgesehene Gelder nicht zweckentsprechend verwendet wurden, der Geschäftspartner des Ing.A seinen Teil der Zusammenarbeit somit

nicht erfüllt hat, sind Umstände, die bereits in den Jahren 2001 und 2002 und damit auch zu den jeweiligen Bilanzstichtagen vorgelegen haben. Diese Umstände geben aber zu Zweifeln an der Einbringlichkeit der von der Bw verrechneten Honorarforderungen Anlass, musste die Bw doch angesichts der Erkenntnis, dass die Projektgesellschaften letztlich funktionslos und ohne (Liegenschafts)Substrat geblieben sind und keine Aussicht auf eine erfolgreiche Umsetzung der mit Ing.X beabsichtigten Projektzusammenarbeit bestand, auch gewahren, dass die Honorierung ihrer für die diversen Projekte erbrachten Leistungen höchst ungewiss ist.

Maßgebend für die Bewertung einer Forderung sind die tatsächlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag; die bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse und Einsichten hinsichtlich dieser Verhältnisse sind aber zu berücksichtigen (VwGH 13.12.1995, 92/13/0081). Es ist daher weiters von Bedeutung, ob die zuvor genannten Umstände der Bw noch vor der Erstellung der Bilanzen für die Jahre 2001 und 2002 bekannt geworden sind. Dabei kommt es auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Bilanzerstellung und nicht darauf an, zu welchem Zeitpunkt eine Bilanz nach den der jeweiligen Rechtsform entsprechenden Vorschriften erstellt sein soll; die Feststellung des Zeitpunktes der tatsächlichen Bilanzerstellung ist unabhängig von der normativen Regelung des HGB bzw. UGB, wonach der Jahresabschluss innerhalb bestimmter Fristen, im konkreten Fall jener einer GmbH innerhalb von fünf Monaten, aufzustellen ist (VwGH 22.11.2001, 98/15/0157).

Die Bilanzen der Bw für die Jahre 2001 und 2002 wurden im Juli 2004 erstellt. Dieser Zeitpunkt der tatsächlichen Bilanzerstellung ist unbestritten. Auch geht aus dem anlässlich der Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für Juli bis Dezember 2003 erstellten Aktenvermerk vom 5. Mai 2004 hervor, dass zu diesem Zeitpunkt die Bilanzen 2001 und 2002 noch nicht erstellt waren.

In der Berufungsverhandlung brachte Ing.A vor, davon, dass Ing.X seinen Aufgaben im Rahmen der gemeinsamen Projektentwicklung nicht nachgekommen sei, dieser insbesondere die Projektligenschaften nicht angekauft habe, im Laufe des Jahres 2003 erfahren zu haben. Dieses Vorbringen steht im Einklang mit der Tatsache, dass die Klage gegen Ing.X auf Rückzahlung der ihm für Liegenschaftsankäufe anvertrauten Gelder im September 2003 eingebraucht wurde. Damit ist aber evident, dass die für die Dubiosität der in Rechnung gestellten Honorare sprechenden Umstände der Bw noch vor der im Jahr 2004 vorgenommenen Erstellung der Bilanzen für die Jahre 2001 und 2002 bekannt geworden sind, die Bw sohin noch vor der tatsächlichen Bilanzerstellung Kenntnis von den in Bezug auf die verrechneten Honorarforderungen werterhellenden Umständen erlangt hat.

Da die Bw somit glaubhaft dargetan hat, dass an den maßgeblichen Bilanzstichtagen gegen die Werthaltigkeit der Honorarforderungen sprechende Umstände vorgelegen haben, und ihr diese Umstände bis zur Bilanzerstellung bekannt geworden sind, wurden die in Rede stehenden Honorarforderungen in den Bilanzen zum 31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002 zu Recht wertberichtet. Dass der Bw möglicherweise Ersatzansprüche gegen Ing.X zustanden, hatte auf Grund des für die Bw, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermittelt, zu beachtenden Vorsichtsprinzips, das einen Ausweis nicht realisierter Gewinne verbietet, unberücksichtigt zu bleiben, um so mehr, als sich vor der Bilanzerstellung gegen Ing.X durchgeführte Exekutionen als nicht erfolgreich erwiesen haben.

Der Berufung war daher insoweit, als sie sich gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 richtet, spruchgemäß stattzugeben.

1.2.1. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Leistung ist eine vom Leistungswillen umfasste Zuwendung eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsgutes an einen bestimmten Empfänger (vgl. Ruppe, UStG, Kommentar³, § 1 Tz 12 bzw. die dort zitierte Judikatur). Eine Leistung muss, um umsatzsteuerbar zu sein, die Sphäre des leistenden Unternehmers verlassen und sich an einen bestimmten oder bestimmbaren Leistungsadressaten richten (Ruppe, a.a.O., § 1 Tz 22).

Die von der Bw gemeinsam mit Ing.X unternommene Projektzusammenarbeit kann nur so verstanden werden, dass die Bw die Planungsleistungen erbringen und diese von der jeweiligen Projektgesellschaft als die Bauprojekte konkret Ausführende honoriert werden sollten. Die Planungen wurden damit von der Bw in der erkennbaren Absicht durchgeführt, diese dann an die jeweilige Projektgesellschaft „verkaufen“ zu können.

Die Bw hat am 7. Dezember 2001 u.a. zwei Teilrechnungen über 6.056.733,65 S (440.160,00 €) und 5.309.274,15 S (385.840,00 €), jeweils ohne Ausweis einer Umsatzsteuer, gelegt. Beide Rechnungen sind adressiert an eine AKEG und betreffen die Planung von Projekten in S. Diese Projektgesellschaft hat es aber überhaupt nicht gegeben. Die Errichtung ist aus den von der Bw näher dargelegten Gründen unterblieben, das Projekt dadurch mangels Errichtung der Projektgesellschaft schon von vornherein gescheitert. Das bedeutet aber gleichzeitig, dass es hinsichtlich der von der Bw durchgeführten Planungen für die Projekte in S an einem Leistungsempfänger gefehlt hat. Damit kann keine Leistungszuwendung an einen bestimmten Empfänger stattgefunden haben, weshalb den beiden an AKEG adressierten Teilrechnungen kein steuerbarer Umsatz zu Grunde liegen kann. Die Frage, ob die an eine nicht existente Gesellschaft gerichteten Honorarforderungen einbringlich sind, ist daher nicht mehr von Bedeutung.

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage des Jahres 2001 war daher um die aus den beiden Rechnungsbeträgen herausgerechneten Nettobeträge von 5.047.278,04 S (366.800,00 €) und 4.424.395,13 S (321.533,33 €) zu vermindern. Bemerkt wird, dass die Rechnungen mangels Ausweises einer Mehrwertsteuer und mangels Existenz des bezeichneten Leistungsempfängers auch niemanden zum Vorsteuerabzug berechtigt haben können.

1.2.2. Um eine Forderung im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG als uneinbringlich qualifizieren zu können, ist die bloße Zweifelhaftigkeit der Einbringlichkeit nicht ausreichend; die Forderung muss vielmehr bei objektiver Betrachtung wertlos sein. Eine Wertberichtigung in der Bilanz berechtigt nicht automatisch zu einer Korrektur der Umsatzsteuer, weil nach Bilanzierungsgrundsätzen eben bereits Dubiosität zu einer Abwertung zwingt. Uneinbringlichkeit bedeutet mehr als bloße Dubiosität, nämlich Realität und nicht Vermutung (VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128; VwGH 3.9.2008, 2003/13/0109). Die Berichtigung der Umsatzsteuerschuld wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts ist gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist.

Es ist dem Finanzamt beizupflichten, dass die von der Bw dargelegten Verhältnisse nicht mit Bestimmtheit darauf schließen lassen, dass die am 7. Dezember 2001 an die BKEG und am 19. November 2002 an die CKEG gerichteten Honorarforderungen bereits in den Jahren 2001 und 2002 als objektiv wertlos und damit uneinbringlich zu betrachten gewesen wären. Dass in den Jahren 2001 und 2002 Einbringungsschritte gesetzt worden wären, hat die Bw nicht behauptet, geschweige denn nachgewiesen. Mit den im Jahr 2004 erfolglos unternommenen Versuchen, die von Ing.X zweckwidrig verwendeten Geldbeträge im Exekutionsweg hereinzubringen, wird nicht aufgezeigt, dass schon in den Jahren 2001 und 2002 für die Uneinbringlichkeit sprechende Umstände bestanden hätten. Den Ausführungen in der zur Frage der Einbringlichkeit übermittelten Stellungnahme der Rechtsanwälte vom 15. Mai 2008, mangels Kenntnis der Vermögenssituation der BKEG könne nicht abschließend beurteilt werden, ob die Forderung uneinbringlich sei, und die Forderung gegen die CKEG scheine infolge Löschung uneinbringlich, können ebenfalls keine Anhaltspunkte für eine bereits in den Jahren 2001 und 2002 bestehende Uneinbringlichkeit entnommen werden. Der Umstand, dass die CKEG hinsichtlich des in der Rechnung vom 9. November 2002 ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrages von 79.149,00 € den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, ist zumindest ein Indiz dafür, dass im Jahr 2002 noch nicht von der Uneinbringlichkeit des Honorars ausgegangen wurde.

Da die vorliegenden Verhältnisse – die Honorarforderungen wurden bis dato nicht beglichen, die CKEG wurde bereits im Firmenbuch gelöscht, über das Vermögen des Ing.X wurde im Jahr 2006 der Konkurs eröffnet – darauf hinweisen, dass die Uneinbringlichkeit in einem der

nachfolgenden Veranlagungszeiträume jedenfalls eingetreten ist, wird die – zeitlich unbefristet mögliche (Ruppe, a.a.O., § 16 Tz 67) - Berichtigung der Umsatzsteuerschuld wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts im Sinne des § 16 Abs. 3 Z 1 UStG im betreffenden Veranlagungszeitraum zu gewähren sein.

Der Berufung war daher insoweit, als sie sich gegen den Umsatzsteuerbescheide 2001 richtet, teilweise stattzugeben, insoweit, als sie sich gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 richtet, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

2. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:

2.1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001 lt. Bescheid	5.915.627,00	S
- Wertberichtigung Re. AKEG	<u>-5.047.278,04</u>	S
	<u>-4.424.395,13</u>	S
- Wertberichtigung Re. BKEG	<u>-1.219.162,58</u>	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001 lt. BE	<u>-4.775.208,75</u>	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2002 lt. Bescheid	<u>-33.546,15</u>	€
- Wertberichtigung Re. CKEG	<u>-329.787,50</u>	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001 lt. BE	<u>-363.333,65</u>	€

2.2. Steuerpflichtiger Umsatz 2001:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen lt. Bescheid:	12.570.289,69
- Re AKEG	<u>-5.047.278,04</u>
	<u>-4.424.395,13</u>
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen lt. BE:	3.098.616,52

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 4. November 2008