

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache [...], [...], vertreten durch Pölzleithner Wirtschaftstreuhand KG StbGes, Dr. Scheiberstr. 20, 4870 Vöcklamarkt über die Beschwerde vom 24. April 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 1. April 2014 betreffend Einkommensteuer 2012, Umsatzsteuer 2012 sowie Anspruchszinsen 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Streitjahr 2012 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er war u.a. bei der TGmbH als Geschäftsführer tätig.

Der Beschwerdeführer ist Gesellschafter der W GmbH (bis 2010: 35 %. Ab 2011: 49,59 %, ab 2013 82,09 % bzw. 2014 91,05 %). Die W GmbH war 100 % Gesellschafter der X. GmbH, in welcher Grundstücke vorhanden sind. Erwerb 99 % der Anteile durch den Bf. am 8.10.10 zum Nominale von 34.650 von der W GmbH. Verkauf der Anteile durch Bf. am 6.12.2012 um rund 600.000 (Zufluss 2013).

Verfahrensgegenständlich sind die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2012 sowie Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen, jeweils vom 1.4.2014.

Die dagegen eingebrachte Beschwerde wurde wie folgt begründet:

„1. Bescheidbeschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012

Da die Voraussetzungen des § 16 UStG vorliegen, wurden die Forderungen gegenüber der G GmbH 2012 in Höhe von EUR 20.000,00 abgeschrieben und die Umsatzsteuer iHv EUR 3.333,33 im Voranmeldungszeitraum 12/2012 berichtet.

Die Finanzbehörde versagte im Umsatzsteuerbescheid 2012 die Anerkennung dieser Umsatzsteuerberichtigung mit folgender Begründung:

„Eine Berichtigung der Umsatzsteuer aufgrund des Forderungsverzichts lt. Vereinbarung vom 21.12.2012 kommt nicht in Betracht, da die Forderung nicht uneinbringlich geworden ist, sondern aufgrund des Forderungsverzichts ein Anteilserwerb erfolgte. Auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides wird verwiesen. "

Dieser Rechtsauffassung der Finanzbehörde kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Aufgrund der Vereinbarung vom 21.12.2012 fand ein Generalvergleich statt. Darin verpflichtet sich unser Klient, auf sämtliche Ansprüche und Forderungen aller Art, aus welchen Rechtsgründen auch immer diese gegenüber G stammen, zu verzichten.

Somit verzichtete unser Klient umfassend auf sämtliche Forderungen, die gegenüber der G GmbH zum Zeitpunkt des Generalvergleichs bestanden.

Unser Klient verzichtet im Endergebnis zu 100% auf die vereinbarte, in Geld bestehende Gegenleistung für seine erbrachten Leistungen, die zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führt (vgl. auch VwGH 23.09.2005, 2003/15/0078, Ruppe/Achatz, UStG Kommentar, § 16 UStG, Rz 31).

Es liegt daher zweifelsfrei ein Anwendungsfall des § 16 UStG, Änderung der Bemessungsgrundlage, vor.

2. Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012

Da auf die Forderungen gegenüber der G GmbH 2012 in Höhe von EUR 20.000,00 rechtsverbindlich verzichtet wurde, wurden diese Forderungen abgeschrieben und somit iHv EUR 16.666,67 in der Einkommensteuererklärung 2012 als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Die Finanzbehörde versagte diese Betriebsausgabe mit folgender Begründung:

Im Zuge des Forderungsverzichts gegen G wurden von G Anteile an der W GmbH übernommen. Dieser Forderungsverzicht stellt keinen abzugsfähigen Aufwand dar, sondern liegen Anschaffungskosten der Beteiligung vor, die erst bei Veräußerung der Anteile Berücksichtigung finden können. Der Aufwand Abschreibung von Forderungen ist daher dem Gewinn hinzuzurechnen. "

Dieser Rechtsauffassung der Finanzbehörde kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Unser Klient hat auf seine bestehende Forderung gegenüber der G verzichtet und erhielt im Gegenzug dazu Anteile an der W GmbH, FN 259355p. Die Forderung hatte einen Nennwert von EUR 20.000,00. Die Anteile an der W GmbH hingegen sind aufgrund der schlechten Ertragslage dieser Gesellschaft maximal mit EUR 1,00 zu bewerten. Die Bewertung dieser Anteile ergibt sich durch die nachfolgenden Tatsachen.

Aus dem Jahresabschluss zum 31.12.2013 lässt sich erkennen, dass die Eigenmittelquote gem. § 23 URG nur rd 3% beträgt und die aktive Schuldentilgungsdauer gem. § 24 URG 84 Jahre umfasst (Berechnung siehe Anhang). Demnach handelt es sich um eine Körperschaft, die der Reorganisation nach dem Unternehmensreorganisationsgesetz (URG) bedarf, weil sowohl die Eigenmittelquote von 8% nicht erreicht wird als auch die aktive Schuldentilgungsdauer wesentlich mehr als 15 Jahre beträgt.

Die W GmbH ist an der BGmbH, FN 274151p, zu 99% beteiligt. Diese Beteiligung weist im Jahresabschluss 2013 der W GmbH einen Buchwert von EUR 49.500,00 aus. Zudem bestehen in diesem Jahresabschluss offene Forderungen gegenüber der BGmbH iHv EUR 752.502 (ausgewiesen unter den Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht).

Dieser Forderungsposten ist gemessen an der Summe der Aktiva mit rund 75% der wesentliche Aktivposten der W GmbH. Aufgrund der finanziellen Situation der BGmbH kann in den nächsten Jahren in keinem Fall mit einer Rückzahlung dieser Forderung gerechnet werden.

Die W GmbH weist zum 31.12.2013 einen Bilanzverlust von EUR 2.455,17 aus. Unter Berücksichtigung der Ausführungen im letzten Absatz wird in den nächsten Jahren für den Klienten keine Möglichkeit bestehen, Gewinnausschüttungen zu lukrieren.

Die Beteiligung iHv EUR 49.500,00 an der BGmbH ist nicht als werthaltig zu betrachten. Die Eigenmittelquote gem. § 23 URG dieser Körperschaft ist negativ und die aktive Schuldentilgungsdauer gem. § 24 URG beträgt 50 Jahre (Berechnung siehe Anhang). Somit werden die Kennzahlen in wesentlichem Ausmaß nicht erreicht.

Nach international anerkannten betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ist der Unternehmenswert mittels Ertragswertverfahren oder Discounted Cash-Flow-Verfahren zu ermitteln. Bei diesen Methoden werden die Nettoeinnahmen bzw. zukünftigen Gewinnausschüttungen auf den Bewertungsstichtag abgezinst. Aus den oben erwähnten Restriktionen (nicht werthaltige Beteiligung, hohe Forderungen gegenüber einer nicht rentablen GmbH) kann in den nächsten Jahren mit keinen Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter der W GmbH gerechnet werden. Daher tendiert der Unternehmenswert gegen EUR 0,00 und somit sind die Anschaffungskosten der Beteiligung unseres Klienten an der W GmbH maximal mit EUR 1,00 zu bewerten.

Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der W GmbH können aufgrund der wirtschaftlichen Situation sowohl dieser Körperschaft als auch ihrer Tochtergesellschaft (BGmbH) mit maximal EUR 1,00 bewertet werden.

Während auf eine in Geld bestehende Forderung iHv EUR 20.000,00 rechtsgeschäftlich verzichtet wurde, erhielt unser Klient eine nicht werthaltige Beteiligung. Der Forderungsverzicht iHv EUR 20.000,00 stellt daher abzugsfähigen Aufwand iHv EUR 16.666,67 dar.“

Die Beschwerde vorentscheidung wurde folgendermaßen begründet:

„In der Begründung zur Beschwerde wird ausgeführt, dass im Zuge des Vergleichs eine Beteiligung übernommen wurde, deren Wert maximal 1 € beträgt. Es wird angeführt, dass die übernommene Beteiligung an W GmbH eine Beteiligung an BGmbH enthält, die nicht werthaltig ist. Allerdings wird zum negativen Kapitalkonto der BGmbH in den Erläuterungen zur Bilanz ausgeführt, dass eine Überschuldung aufgrund unverteuerter Rücklagen nicht vorliegt und zudem eine positive Erfolgsrechnung nach Aufnahme des Vollbetriebes besteht. In den Bilanzen der W GmbH ist die Beteiligung auch mit den vollen Anschaffungskosten ausgewiesen.

Neben der Beteiligung scheint im Anlagevermögen der W GmbH auch Grundvermögen auf, in welchem stille Reserven enthalten sind.

Die Übertragung der Anteile an der W GmbH erfolgte jeweils entsprechend der geleisteten Einlagen, was darauf hinweist, dass die Beteiligung nicht wertlos ist.

Insgesamt betrachtet ist daher davon auszugehen, dass im Zuge des Forderungsverzichts eine werthaltige Beteiligung übernommen wurde.

Eine konkrete betriebliche Veranlassung ist dem Vergleich nicht zu entnehmen und konnte eine solche auch nicht im Vorhaltsweg dargelegt werden, zumal der Rechnung, auf welcher der Forderungsverzicht beruht, auch nicht die konkreten Leistungen zu entnehmen sind.

Aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die Forderungsabschreibung dem Beteiligungserwerb zuzuordnen ist, eine betriebliche Veranlassung nicht erwiesen ist und daher die Abschreibung der Forderung keine Betriebsausgabe darstellt. Vielmehr wurde anstatt eines Barbetrages ein GmbH-Anteil erworben, welcher im Privatvermögen gehalten wird. Es liegt somit anstatt eines Zuganges im Betriebsvermögen ein Zugang im Privatvermögen vor. Dieser Zugang im Privatvermögen stellt eine Abdeckung der betrieblichen Forderung und in weiterer Folge eine Entnahme dar. Es ist daher auch umsatzsteuerlich nicht davon auszugehen, dass die Forderung nicht eingegangen ist, sondern wurde die Forderung vereinnahmt und in weiterer Folge entnommen, sodass keine Entgeltsminderung vorliegt. Die Beschwerde ist daher in allen Punkten abzuweisen.“

Daraufhin brachte der Bf. einen Vorlageantrag mit der gleichen Begründung wie in der Beschwerde ein. Darin war auch ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung enthalten.

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2021 zog der Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

II. Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:

Strittig ist die Berücksichtigung eines Forderungsverzichts als Entgeltminderung in umsatzsteuerlicher Hinsicht und als Betriebsausgabe bei der Gewinnermittlung. Dem Verzicht liegt ein Generalvergleich zwischen der Gruppe G (dazu gehörten die G1 GmbH, Herr I und die G2 GmbH, und der Gruppe der „Kraftwerkseigentümer“, zu denen auch die W GmbH und der Bf. gehörte, zugrunde, wonach auf die Forderung verzichtet und gleichzeitig eine Beteiligung durch den Bf. erworben wurde. Die Beteiligung wird im Privatvermögen gehalten.

Rechtliche Würdigung:

1. Umsatzsteuer 2012:

[§ 16 UStG 1994](#) lautet:

"Änderung der Bemessungsgrundlage

(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und

2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

(2) Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges kann unterbleiben, wenn ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgeltes entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Steuer ist für den Veranlagungszeitraum zu entrichten, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

(3) Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn

1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und

Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;

2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist;

3. eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist.

..."

Gaedke/Huber-Wurzingerin Melhardt/Tumpel, UStG, 2. Aufl. 2015, § 16, IV. Änderung der Bemessungsgrundlage [Rz 51] führen zum Forderungsverzicht aus:

„Verzichtet ein Unternehmer ganz oder teilweise auf die Bezahlung eines vereinbarten Entgelts für eine ausgeführte Lieferung oder Leistung, führt dies unabhängig davon, ob der Verzicht aus unternehmerischen oder privaten Gründen erfolgt, zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage (vgl. VwGH 23.9.2005, [2003/15/0078](#); VwGH 26.2.2014, [2009/13/0254](#)). In weiterer Folge ist dann zu prüfen, ob der Verzicht einen einer Lieferung oder Leistung gleichgestellten Eigenverbrauch nach § 3 Abs 2 bzw § 3a Abs 1a darstellt (dies wird nach Mayr/Ungericht ⁴, § 16 Rz 4, idR der Fall sein). Zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung kommt es vor allem dann, wenn der Verzicht auf Grund privater Gründe erfolgt. Bei einem Verzicht, der nicht in Zuwendungsabsicht (Bereicherung des Schuldners), sondern aus rein betriebswirtschaftlichen Gründen (zB zum Zweck der Sanierung des Schuldners) erfolgt, liegt idR kein Eigenverbrauchstatbestand vor (vgl. Ruppe/Achatz ⁴, § 16 Rz 31).

Ist letztlich davon auszugehen, dass der leistende Unternehmer das Entgelt als uneinbringlich betrachten muss, so steht dies einer Änderung der Bemessungsgrundlage gem. [§ 16 Abs. 1 Z 3 UStG 1994](#) gleich; es ist so vorzugehen, als hätte der Abnehmer tatsächlich entsprechend weniger bzw. nichts entrichtet (vgl. Ruppe/Achatz UStG 5 § 16 Rz 74). Gegen die Vorschrift bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (VfGH 29.6.1977, [B 151/76](#), VfSlg 8105). Umsatzsteuerrechtlich ist vielmehr erforderlich, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung feststeht. Uneinbringlich ist eine Forderung, wenn mit ihrem Eingang bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens) in absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann, wenn sie objektiv wertlos ist (vgl. VwGH 23.11.1987, [87/15/0060](#); VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128). Der Prognosezeitraum muss dabei im Hinblick auf § 16 Abs. 3 Z 1, 2. Satz UStG 1994 bestimmt werden. Wenn dort die nachträgliche Vereinnahmung des Entgelts für möglich gehalten wird, so zeigt dies, dass Uneinbringlichkeit nicht erst gegeben ist, wenn mit absoluter Sicherheit feststeht, dass das Entgelt nicht mehr beglichen wird. Es genügt, wenn die Forderung „für geraume Zeit nicht durchsetzbar ist“ (vgl. BFH 13.11.1986, BStBl 1987 II 226).

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Forderung des Bf. uneinbringlich geworden ist.

Die Tatsache, dass die Einbringlichkeit zweifelhaft geworden ist oder ausgeschlossen erscheint, ist an sich noch keine Änderung der Bemessungsgrundlage.

Ist die Einbringlichkeit einer Forderung bloß zweifelhaft, kann nicht von einer Uneinbringlichkeit gesprochen werden. Erst die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners oder die Minderung des Entgeltes aufgrund eines Gerichtsurteiles oder Vergleiches, weiters wenn eine Forderung verjährt und die Verjährungseinrede entgegengehalten wird, stellen echte Fälle von Uneinbringlichkeit dar. Derartiges ist im vorliegenden Fall nicht erkennbar.

§ 16 Abs. 3 Z 1 UStG knüpft viel mehr an den Tatbestand der Uneinbringlichkeit an: Kann der leistende Unternehmer das Entgelt als uneinbringlich betrachten, so steht dies einer Änderung der Bemessungsgrundlage gleich. Im Fall der Uneinbringlichkeit darf einerseits der Gläubiger seine Umsatzsteuer-Schuld korrigieren, andererseits hat der Schuldner den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen. Diese ist dann vorzunehmen, wenn mit der Durchsetzung der Forderung durch den Gläubiger praktisch nicht mehr zu rechnen ist (Ruppe/Achatz, UStG4, § 16 Tz. 74f; Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG, § 16 Rz 145).

Erforderlich ist, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung feststeht. Der in § 16 Abs. 3 Z 1 UStG genannte Begriff "Uneinbringlichkeit" ist ein unbestimmter Rechtsbegriff.

Das Gesetz erläutert nicht, wann ein Entgelt uneinbringlich geworden ist, weshalb eine Beurteilung nach kaufmännischen Gesichtspunkten zu erfolgen hat. Uneinbringlichkeit ist mehr als bloßer Zweifel an der Realisierbarkeit bzw. Durchsetzbarkeit einer Forderung (Dubiosität). Uneinbringlichkeit bedeutet Realität, nicht Vermutung (VwGH 23.1.1989, [87/15/0031](#); VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128; VwGH 22.9.2005, [2003/14/0036](#); VwGH 3.9.2008, [2003/13/0109](#); VwGH 28.10.2008, 2006/15/0361). Uneinbringlich ist eine Forderung, wenn mit ihrem Eingang bei vernünftiger (objektiver) kaufmännischer Beurteilung (nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens) in absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann, wenn sie bei objektiver Betrachtung wertlos ist (VwGH 23.11.1987, [87/15/0060](#); VwGH 20.10.2004, [2001/14/0128](#)). Bei Zahlungsunfähigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls von Uneinbringlichkeit auszugehen (VwGH 20.10.2004, [2001/14/0128](#); VwGH 26.2.2004, [99/15/0053](#)). Eine Zahlungsunfähigkeit des Schuldners muss nicht erst bei Überschuldung des Leistungsempfängers vorliegen; gemäß der ständigen Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes liegt Zahlungsunfähigkeit selbst bei einem nicht überschuldeten Schuldner dann vor, wenn der Schuldner durch dauernden Mangel an flüssigen Mitteln nicht imstande ist, alle fälligen Schulden bei redlicher wirtschaftlicher Gebarung in angemessener Frist zu begleichen. In Betracht kommen nicht nur die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, sondern auch u.a. Verjährung (Ruppe/Achatz, UStG4, § 16 Tz. 76f; Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG, § 16 Rz 130f).

Uneinbringlichkeit ist mit Uneintreibbarkeit gleichzusetzen (Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der AG³, § 133 AktG Tz 184). Uneintreibbarkeit liegt etwa bei

mangelnder Deckung im Vermögen des Schuldners bzw. die Aussichtslosigkeit, aus der Realisierung von Teilen oder des gesamten schuldnerischen Vermögens Befriedigung zu erlangen (*Eichinger*, SWK 76 A II, 51) oder bei fruchtloser Pfändung des Schuldners vor (*Kolacny/Caganeck*, UStG³, § 16 Anm. 5).

Der Nachweis der Uneinbringlichkeit kann auf beliebige Weise geführt werden. Bei Uneinbringlichkeit wegen Zahlungsunfähigkeit sind Belege über erfolglose Einbringungsversuche ausreichend, aber nicht unbedingt erforderlich. Es muss genügen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass mit der Zahlung innerhalb absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 16 Tz. 78; *Gaedke in Melhardt/Tumpel*, UStG, § 16 Rz 137).

Im vorliegenden Fall konnte der Bf. die Uneinbringlichkeit der Forderung (im Sinne einer Uneintreibbarkeit) weder nachweisen noch glaubhaft machen.

Es entspricht auch der Lebenserfahrung noch den Gepflogenheiten des wirtschaftlichen Lebens, dass der Bf. dem Generalvergleich, welcher auch seinen Forderungsverzicht beinhaltete, zugestimmt hätte, wenn die dafür erworbene Beteiligung wirklich so wertlos gewesen wäre, wie in der Beschwerde behauptet.

Aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die Forderungsabschreibung dem Beteiligungserwerb zuzuordnen ist, eine betriebliche Veranlassung nicht erwiesen ist und daher die Abschreibung der Forderung keine Betriebsausgabe darstellt. Vielmehr wurde anstatt eines Barbetrages ein GmbH-Anteil erworben, welcher im Privatvermögen gehalten wird. Es liegt somit anstatt eines Zuganges im Betriebsvermögen ein Zugang im Privatvermögen vor. Dieser Zugang im Privatvermögen stellt eine Abdeckung der betrieblichen Forderung und in weiterer Folge eine Entnahme dar.

Es ist daher auch umsatzsteuerlich nicht davon auszugehen, dass die Forderung nicht eingegangen ist, sondern wurde die Forderung vereinnahmt und in weiterer Folge entnommen, sodass keine Entgeltsminderung vorliegt.

2. Einkommensteuer 2012

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.

Forderungen gehören grundsätzlich zum Umlaufvermögen und sind damit mit den Anschaffungskosten zu bewerten, das ist idR der Nennwert der Forderung (bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen entspricht dies dem Fakturenbetrag). Der Teilwert richtet sich nach der Fälligkeit, Verzinslichkeit und der Einbringlichkeit (vgl. *Doralt/Mayr*, EStG¹⁴, § 6 Tzen 201 ff).

Eine Wertberichtigung wegen Uneinbringlichkeit ergibt sich unabhängig von der Gewinnermittlungsart zwingend aus dem Wirtschaftsgutbegriff und aus dem Grundsatz der Bilanzwahrheit. Bei Gefährdung der Einbringlichkeit ist nur der rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende nach dem Niederstwertprinzip zur Wertberichtigung verpflichtet.

Ist die Wertberichtigung zwingend, dann verhindert das Nachholverbot die Wertberichtigung zu einem späteren Bilanzstichtag (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 210).

Wertberichtigungen sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können (z.B. Nichteinhalten einer Ratenvereinbarung, vorübergehende oder dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen, Überziehen eines Kreditrahmens ohne entsprechende Vereinbarung, sonstiges vertragswidriges Verhalten, schlechte Vermögens- und Liquidationslage des Schuldners, Währungsverlust). Es müssen somit am Bilanzstichtag (konkrete) Umstände vorliegen, nach denen damit zu rechnen ist, dass bestimmte Forderungen nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen werden. Das konkrete Forderungsrisiko orientiert sich daher ausschließlich an der individuellen Bonität des Schuldners oder an besonderen Absprachen zwischen Gläubiger und Schuldner im Zusammenhang mit dem Forderungseingang (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 214).

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 (vgl. VwGH 31.3.1998, [96/13/0002](#)). Auch die Gefährdung der Einbringlichkeit reicht für die Absetzung aus.

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 (vgl. VwGH 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 (vgl. VwGH 27.11.2001, [98/14/0052](#); siehe dazu auch Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 6 Rzen 83, 85 und 87; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 6 Anm 59).

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis oder die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen ist (zB VwGH 27.9.1995, [92/13/0310](#); VwGH 22.11.2001, [98/15/0157](#); VwGH 19.5.2005, [2001/15/0041](#); VwGH 25.9.2012, [2008/13/0241](#); vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 209).

Zwangsvollstreckungsmaßnahmen sind keine Voraussetzung für die Abschreibung uneinbringlicher Forderungen, wenn sich die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners schon aus

anderen Umständen erweist. Bloß vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners berechtigen nicht zu einer Wertberichtigung (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 209; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 6 Anm 61). Die Entwertung muss offenkundig, erheblich und dauernd sein (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 6 Rz 39 und die dort zit. VwGH-Rechtsprechung).

Bleiben die Gründe für die Wertberichtigung einer an sich aufrechten Forderung im Dunkeln (Forderungsverzicht, Richtigstellung, Vergleich über eine ungewisse Forderung), ist die Versagung der Abschreibung nicht rechtswidrig (vgl. VwGH 16.12.1997, [93/14/0177](#); Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 6 Rz 87).

Pauschale Wertberichtigungen von Forderungen sind seit dem StRefG 1993 grundsätzlich nicht mehr zulässig (vgl. dazu Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 212).

Forderungen sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten, das ist in der Regel der Nennwert. Eine Wertberichtigung wegen Uneinbringlichkeit ergibt sich unabhängig von der Gewinnermittlungsart aus dem Wirtschaftsgutbegriff. Dies gilt konsequenterweise auch für die nur teilweise endgültige Uneinbringlichkeit. Wie allgemein bei der Teilwertabschreibung hat der Steuerpflichtige die Entwertung der Forderung nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (zB.: VwGH 19.5.2005, [2001/15/0041](#)).

Wertberichtigungen sind steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können (z.B. Nichteinhalten einer Ratenvereinbarung, schlechte Vermögens- und Liquidationslage des Schuldners). Es müssen am Bilanzstichtag Umstände vorliegen, nach denen damit zu rechnen ist, dass bestimmte Forderungen nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen werden. Das konkrete Forderungsrisiko orientiert sich daher an der individuellen Bonität des Schuldners oder an besonderen Absprachen zwischen Gläubigern und Schuldnern im Zusammenhang mit dem Forderungseingang (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Rz 201 ff).

Uneinbringlichkeit der Forderung gilt als Grund für eine Wertberichtigung. Der Zeitpunkt der Wertberichtigung darf jedoch nicht völlig willkürlich gewählt werden (VwGH 10.10.96, [94/15/0102](#)). Die Beurteilung der Uneinbringlichkeit hängt von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Schuldners ab (vgl. Jakom/Laudacher, ESt, 2015, § 6 Rz 87 und die dort zitierte Judikatur).

Betriebsausgaben verlangen eine betriebliche Veranlassung bzw. einen Zusammenhang mit dem Betrieb.

Unter Bedachtnahme auf die oben dargestellte Rechtslage kann der Beschwerde in diesem Punkt aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

In der Begründung zur Beschwerde wird ausgeführt, dass im Zuge des Vergleichs eine Beteiligung übernommen wurde, deren Wert maximal 1 € beträgt. Es wird angeführt, dass die

übernommene Beteiligung an W GmbH eine Beteiligung an BGmbH enthält, die nicht werthaltig ist. Allerdings wird zum negativen Kapitalkonto der BGmbH in den Erläuterungen zur Bilanz ausgeführt, dass eine Überschuldung aufgrund unversteuerter Rücklagen nicht vorliegt und zudem eine positive Erfolgsrechnung nach Aufnahme des Vollbetriebes besteht. In den Bilanzen der W GmbH ist die Beteiligung auch mit den vollen Anschaffungskosten ausgewiesen.

Neben der Beteiligung scheint im Anlagevermögen der W GmbH auch Grundvermögen auf, in welchem stille Reserven enthalten sind.

Die Übertragung der Anteile an der W GmbH erfolgte jeweils entsprechend der geleisteten Einlagen, was darauf hinweist, dass die Beteiligung nicht wertlos ist.

Insgesamt betrachtet ist daher davon auszugehen, dass im Zuge des Forderungsverzichts eine werthaltige Beteiligung übernommen wurde.

Eine konkrete betriebliche Veranlassung ist dem Vergleich nicht zu entnehmen und konnte eine solche auch nicht im Vorhaltsweg dargelegt werden, zumal der Rechnung, auf welcher der Forderungsverzicht beruht, auch nicht die konkreten Leistungen zu entnehmen sind.

Aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die Forderungsabschreibung dem Beteiligungserwerb zuzuordnen ist, eine betriebliche Veranlassung nicht erwiesen ist und daher die Abschreibung der Forderung keine Betriebsausgabe darstellt. Vielmehr wurde anstatt eines Barbetrages ein GmbH-Anteil erworben, welcher im Privatvermögen gehalten wird. Es liegt somit anstatt eines Zuganges im Betriebsvermögen ein Zugang im Privatvermögen vor. Dieser Zugang im Privatvermögen stellt eine Abdeckung der betrieblichen Forderung und in weiterer Folge eine Entnahme dar.

Der Bf. hat er in keiner Weise hinreichend aufgezeigt, warum die in Rede stehenden Forderung gerade im Jahr 2012 einer vollständigen Wertberichtigung zugeführt werden müssten. Dass im Streitjahr erfolglose Einbringungsversuche unternommen worden wären, hat der Bf. weder behauptet geschweige denn nachgewiesen. Es wurde kein Nachweis darüber erbracht, dass die Einforderung der gegenständlichen Ansprüche ernsthaft betrieben wurde.

Er beschränkte sich in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.7.2014 zu dieser Frage auf die Behauptung, dass bei der Abwicklung des Projekts zu Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Auftraggeber und der G GmbH über das Gewerk gekommen sei. Aus diesem Grund habe die G GmbH den offenen Rechnungsbetrag trotz mehrmaligen Mahnungen des Bf. nicht überwiesen. Die G GmbH habe dem Bf. stattdessen mitgeteilt, das erst nach Klärung dieser Meinungsverschiedenheiten die Überweisung des offenen Betrages erfolgen werde. Er habe den Ausgang der Meinungsverschiedenheiten der beiden Vertragsparteien abarten wollen, bevor er die entsprechenden rechtlichen Schritte einleitete. Da jedoch 2012 zwischenzeitig Verjährung bei der Rechnung vom 5. Dezember 2008 eingetreten sei, schien die Einbringlichkeit gefährdet bzw. wäre mit einem hohen Prozessrisiko zu rechnen gewesen. Es wäre daher mit hohen direkten Kosten (Rechtsanwalt) als auch hohen indirekten Kosten (Zeitaufwand für die

Vorbereitung dieses Rechtsstreits) zu rechnen gewesen. Aus betrieblicher Sicht des Bf. wäre es daher sinnvoll gewesen, diesem Vergleich zuzustimmen. Der Erlös aus der Abtretung der Anteile an der X. GmbH sei 2013 zugeflossen und entsprechend versteuert worden.

Weiters stellt die Tatsache, dass der Bf. auf eine in Geld bestehende Forderung in Höhe von Euro 20.000,00 rechtsgeschäftlich verzichtet hat und dafür eine laut seinem Vertreter nicht werhaltige Beteiligung erhalten hatte, ein Indiz dafür dar, dass der mittels Vergleich vereinbarte Forderungsverzicht des Bf. gegenüber der G GmbH kein betrieblich bedingter, sondern ein gesellschaftsrechtlich veranlasster Vorgang war. Darauf weist auch die Tatsache hin, dass seitens des Bf. insoweit kein fremdübliches Verhalten gegenüber der G GmbH an den Tag gelegt wurde, als von Exekutionsmaßnahmen zur Einbringung des vereinbarten Betrages abgesehen wurde.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass es dem Bf. nicht gelungen ist, die für die Anerkennung einer Abschreibung im Falle eines Forderungsverzichtes maßgebliche Tatsache, dass die Forderung im Zeitpunkt des Verzichtes tatsächlich uneinbringlich war, hinreichend zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Da der Bf. damit den Nachweis der Uneinbringlichkeit bzw. eine hinreichend dokumentierte, glaubhaftgemachte Gefährdung der Einbringlichkeit der Forderung zum Bilanzstichtag in keiner Weise erbracht hat, war dem Beschwerdebegehren ein Erfolg zu versagen.

Anspruchszinsen

Gemäß [§ 205 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO) in der im gegenständlichen Fallanzuwendenden Fassung des BGBl. I 2001/59 sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen ([§ 205 Abs. 3 BAO](#)), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Gemäß [§ 205 Abs. 2 BAO](#) betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Nach dem Normzweck des [§ 205 BAO](#) gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. -nachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabensanspruch immer zum selben Zeitpunkt entsteht, die Abgabenfestsetzungen aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgen.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar. Der Bestreitung der Anspruchszinsen musste der Erfolg aber versagt bleiben, weil eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides im Verfahren betreffend die Anspruchszinsen nicht stattfindet. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 6. Auflage, 2017, § 205, Tz. 33). Erweist sich der der Berechnung der Anspruchszinsen zugrundeliegende Bescheid nachträglich als rechtswidrig, ist von Amts wegen ein neuer, an die geänderte Abgabenfestsetzung gebundener Zinsenbescheid zu erlassen. Eine Änderung des ursprünglichen Zinsenbescheides sieht das Gesetz nicht vor.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die Lösung der gegenständlichen Rechtsfragen folgt der Judikatur des VwGH, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Im Übrigen stellte die Beurteilung einer Forderung als uneinbringlich eine Frage des Sachverhaltes und keine Rechtsfrage dar.

Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 19. Jänner 2021

[...]