

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache XGmbH als Rechtsnachfolger der Bf., Adr1, vertreten durch SteuerberaterX, Adr2, über die Beschwerde vom 19. Dezember 2012 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. März 2012 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe:

Die Bf. (idF.: Bf.) war im Beschwerdezeitraum Gruppenmitglied der Y-GmbH.

Im Bericht vom 28.02.2012 über das Ergebnis einer bei der Bf. durchgeführten Außenprüfung wurde festgehalten, dass „steuerwirksame Abzinsungen von Forderungen mit Laufzeiten unter zwei Monaten nicht notwendig bzw. nicht zulässig“ seien (Tz 1 lit. a Wertberichtigung Forderungen 31.12.2008).

Weiters wurde die pauschale Wertberichtigung von Forderungen gegen ein Konzernunternehmen (Z-GmbH, kurz Z) steuerlich nicht anerkannt (Tz 1 lit. b).

Betragliche Auswirkungen:

a) Differenz Abzinsung < 2 Monate Laufzeit	96.819,33
b) Differenz Z	45.448,91
Differenz gesamt	142.268,24
Einkommen bisher	7.069.731,86
Differenz laut BP	142.268,24
Einkommen laut BP	7.212.000,00

Unter Zugrundelegung dieser Feststellungen wurde vom Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 vom 15.03.2012 das Einkommen des Jahres 2008 bei der Bf. wie folgt festgesetzt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	7,212.000,10
Gesamtbetrag der Einkünfte	7,212.000,10
Einkommen des Gruppenmitgliedes	7,212.000,10
Ergebniszurechnung:	
Gruppenträger:	Y-GmbH
Jahr der Zurechnung:	2008
Prozentzahl der Zurechnung:	100 %

Nach mehrmals erfolgter Verlängerung der Berufungsfrist erhob die Bf. mit Schreiben vom 19.12.2012 fristgerecht Berufung und beantragte die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2008 mit EUR 7,115.180,77. Weiters wurden die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Inhaltlich wandte sich die Bf. mit nachstehender Begründung gegen die oa. Aberkennung der Abzinsung von Forderungen mit einer Laufzeit „unter“ zwei Monaten und Erhöhung der Einkünfte um EUR 96.819,33:

Die Abzinsung der Forderungen mit einem Zahlungsziel von unter zwei Monaten sei nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Bücher (Jahresabschlüsse) erfolgt. Diese seien in allen Jahren von den Wirtschaftsprüfern mit uneingeschränktem Bestätigungsvermerk geprüft worden und somit sei die Ordnungsmäßigkeit der Bilanzierung der Bf. bestätigt.

Für die Abzinsung von Forderungen gebe es keine zwingenden steuerlichen Vorschriften, die abweichende Regelungen treffen. § 6 Z 2 lit. a EStG halte lediglich fest, dass der niedrigere Teilwert von Umlaufvermögen angesetzt werden kann. Dieser „Kann-Bestimmung“ werde jedoch aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzipes des § 5 Abs. 1 EStG durch § 207 UGB derogiert, wonach Abschreibungen auf das Umlaufvermögen zwingend vorzunehmen seien.

Die BP berufe sich offenbar auf die in den EStR veröffentlichte Meinung des BMF (EStR 2000, Rz 2362). Demnach seien Forderungen mit einem Zahlungsziel von unter (*richtig: nicht mehr als*) zwei Monaten generell nicht abzuzinsen, wobei sich diese Rechtsmeinung angeblich auf zwei VwGH-Judikate aus den Jahren 1964 bzw. 1978 stützen lasse. In diesen Judikaten bestätige der VwGH jedoch genau die Rechtsansicht der Bf., dass der Ansatz in der Unternehmensbilanz maßgeblich sei:

VwGH 15.5.1964, 1975/1962: Der VwGH habe die Abzinsung versagt, weil die Beschwerdeführerin erst im beschwerdegegenständlichen Wirtschaftsjahr erstmals eine Abzinsung auch für Forderungen mit einem Zahlungsziel **von unter zwei Monaten** geltend machte, jedoch keine Gründe für den plötzlichen bilanziellen Umschwung im Lichte des Grundsatzes der Bewertungsgleichmäßigkeit darlegen konnte: „Auch dem von der Behörde aufgezeigten Grundsatz der Bewertungsgleichmäßigkeit, nach dem es unzulässig ist, ohne gewichtigen Grund die Stetigkeit des Bilanzierungsvorganges zu durchbrechen, kommt hier Bedeutung zu. Die Beschwerdeführerin hat jedenfalls einen wirklich triftigen Grund für ein Abgehen von der von ihr selbst bisher geübten Vorgangsweise nicht geltend machen können.“

VwGH 11.4.1978, 2752/1977: Auch hier habe der VwGH die steuerlichen Rechtsfolgen an die bereits in Vorjahren gewählte Bewertungsmethode in der Bilanz angeknüpft: „Unzulässig ist in einem solchen Fall die Vornahme der Änderung der Methode der Bewertung einer bestimmten Gruppe von Wirtschaftsgütern nur in einem Zeitpunkt, der als vom Steuerpflichtigen willkürlich, dh. ohne jede sachliche Berechtigung gewählter anzusehen wäre.“

Beide oa. VwGH-Judikate hätten einen Fall behandelt, in dem hinsichtlich der Abzinsung von kurzfristigen Forderungen eine andere Bilanzierungsmethode gewählt worden sei als bisher. Hier versage der VwGH eine Abzinsung, wenn keine erkennbaren Gründe vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Bilanzierungsmethode rechtfertigen. Der VwGH bestätige daher die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Bilanz für steuerliche Zwecke. Daraus könne die BP jedoch keine Argumente für sich gewinnen, zumal im Falle der Bf. eine bereits über viele Jahre geltende und vielfach betriebsgeprüfte Bilanzierungsmethode plötzlich steuerlich nicht mehr anerkannt werde, ohne dass dies auch nur mit einem Wort sachlich begründet werde.

Zum Abzinsungswahlrecht für Forderungen unter drei Monaten Laufzeit:

Bei Forderungen mit einer Laufzeit von **unter** (*richtig: bis zu*) **drei Monaten** bestehe unternehmensrechtlich nach überwiegender Ansicht ein **Wahlrecht**, ob eine Abzinsung vorgenommen wird; erst bei einer längeren Laufzeit bestehe eine Abzinsungspflicht (Walter in Hirschler, Bilanzrecht-Kommentar, § 207 Rz 18). Andernfalls könnte die entsprechende BMF-Meinung in den EStR 2000, Rz 2362 nicht zulässig sein, wonach eine Abzinsung bereits bei Laufzeiten **über zwei Monaten** vorzunehmen sei. Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips nach § 5 EStG bestehe dieses **Wahlrecht für Forderungen mit einer Laufzeit von unter drei Monaten** auch für steuerliche Zwecke. Auch aus den von der BP (*vermutlich gemeint: im Verlauf des Prüfungsverfahrens*) zitierten Literaturmeinungen gehe eindeutig hervor, dass lediglich für Forderungen mit einer Laufzeit von **über drei Monaten** eine Abzinsungspflicht besteht:

Laudacher in Jakom, Kommentar EStG, 5. Aufl., § 6 Rz 89: „Unternehmensrechtlich sind unverzinsliche und niedrig verzinsliche Forderungen ab einer Restlaufzeit von **mehr als drei Monaten** abzuzinsen (Straube/Gassner/Lahodny-Karner/Urtz HGB § 207 Rz 17)“.

Gassner/Lahodny-Karner/Urtz in Straube, Kommentar HGB², § 207, Rz 17: „Unverzinsliche oder besonders niedrig verzinsliche Forderungen sind - aus Gründen der Wirtschaftlichkeit - etwa ab einer Restlaufzeit **von mehr als drei Monaten** abzuzinsen.“

Für Forderungen mit einer kürzeren Laufzeit bestehe somit unternehmensrechtlich und über die Maßgeblichkeit auch ertragsteuerlich lediglich kein Abzinsungszwang. Freiwillige Abzinsungen seien folglich grundsätzlich zulässig und nicht zu beanstanden, wenn dadurch dem unternehmensrechtlichen Erfordernis, ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage zu vermitteln (§ 195 UGB), entsprochen wird.

Die Feststellung der BP ist daher nach Ansicht der Bf. aus folgenden Gründen nicht richtig:

Die BP habe entgegen dem Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 EStG und entgegen dem Prinzip der Bewertungsgleichmäßigkeit, ohne Anführung treffiger Gründe, einen bloß für steuerliche Zwecke geltenden, geänderten (pauschalen) Bewertungsansatz, der vom Unternehmens- (und Steuer)recht nicht gedeckt ist, gewählt.

Aus der Bescheidbegründung sei nicht ableitbar, auf welchen Tatbestand sich die BP bei der Aberkennung der Abzinsung beruft; die Bescheidbegründung entspreche daher nicht den gesetzlichen Anforderungen und sei rechtswidrig. Die Aberkennung der Abzinsung von Forderungen mit unter zwei Monaten Zahlungsziel durch die BP beruhe darüber hinaus nicht auf zwingenden, vom Unternehmensrecht abweichenden steuerlichen Vorschriften, weshalb diese unzulässig sei.

In eventu regte die Bf. eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens über den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009 für den Fall an, dass der gegenständlichen Beschwerde nicht stattgegeben wird.

Die Betriebsprüfung führte in ihrer Stellungnahme zur Berufung (email vom 18.1.2013) aus, aus der der BP vorgelegten „Gesamteinzelaufstellung der Wertberichtigungen“ seien jene Abzinsungsbeträge einzeln herausgerechnet worden, welche für Forderungen mit **Laufzeiten über 60 Tagen** angesetzt wurden. Der dafür mit € 42.493,77 ermittelte Betrag der nach Ansicht der BP anzuerkennenden Wertberichtigungen sei vom bilanzierten Gesamtbetrag (139.313,10) abgezogen und die Differenz von 96.819,33 als gewinnerhöhende Tangente laut Tz 1 des Prüfungsberichtes dem erklärten Ergebnis hinzugerechnet worden. Diese durch die BP ermittelten Werte würden in der Berufung betragsmäßig nicht bestritten.

Die rechtliche Beurteilung sei in Anwendung der Rz 2362 der EStR erfolgt. Demnach und in Anlehnung an das VwGH-Erkenntnis vom 15.5.1964, 1975/62 entspreche es der kaufmännischen Übung, dass Forderungen aus Warenlieferungen mit einem Zahlungsziel von **nicht mehr als 2 Monaten** nicht abzuzinsen, sondern mit dem vollen Nennwert anzusetzen sind.

Diese Vorgangsweise entspreche auch der im Rahmen des verbundenen Unternehmens XGmbH bei gleichem Sachverhalt vorgenommenen Änderung durch die BP.

Die Bf. verwies in ihrer Gegenäußerung vom 30.04.2013 darauf, dass gegen die bei der XGmbH auf dieser Feststellung beruhenden Körperschaftsteuerbescheide ebenfalls ein Berufungsverfahren anhängig sei (Anmerkung: RV/7103113/2012, Erkenntnis vom 21.11.2018; keine Revision eingebracht).

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit Vorlagebericht vom 17.07.2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 12.09.2014 wurde die Bf. zum Verschmelzungstichtag 31.12.2013 auf die XGmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Diese wurde somit Gesamtrechtsnachfolger der Bf. Die steuerliche Vertretungsvollmacht der SteuerberaterX für die Bf. war dadurch erloschen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 20.05.2022 teilte die Bf. dem Bundesfinanzgericht mit, dass sie dem vormaligen steuerlichen Vertreter wiederum die Vertretungsbefugnis samt Zustellvollmacht erteilt hat.

Mit weiterem Schreiben vom 11.10.2022 nahm die Bf. die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Strittig ist, ab welcher Laufzeit eine in der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung vorgenommene Abzinsung von unverzinsten Forderungen gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 auch in der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen ist:

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.

Gemäß § 5 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind jedoch für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.

Die Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips ist demnach zweifach begrenzt:

Einerseits ist ein unternehmensrechtlicher Bilanzansatz nur dann maßgeblich, wenn er auf einem unternehmensrechtlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung beruht.

Andererseits ist der unternehmensrechtliche Bilanzansatz nicht maßgeblich, wenn eine zwingende abweichende steuerliche Norm besteht (Jakom/Marschner, EStG, 14. Aufl. 2021, § 4 Rz 205).

Aufgrund der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist für die Abzinsung unverzinster Forderungen zu beachten:

Gemäß § 207 UGB sind bei Gegenständen des Umlaufvermögens Abschreibungen vorzunehmen, um sie mit dem niedrigeren Zeitwert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Ist der beizulegende Zeitwert nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den beizulegenden Wert, so ist der Vermögensgegenstand auf diesen Wert abzuschreiben.

Forderungen des Umlaufvermögens sind idR mit dem Nennwert (Anschaffungskosten) anzusetzen. Ergibt sich am Bilanzstichtag ein niedrigerer Vergleichswert, so ist eine Abschreibung vorzunehmen. Faktoren, die das Ausmaß der Wertberichtigung im Wesentlichen beeinflussen, sind die Einbringlichkeit und die Verzinslichkeit (vgl. Zib/Dellinger, Unternehmensgesetzbuch Großkommentar, 1. Aufl. 2013, § 207 Tz 61 f.)

Nach hM. sind daher un- bzw. unterverzinste Forderungen unternehmensrechtlich abzuzinsen. Das Abzinsungsgebot leitet sich aus dem Vorsichtsprinzip in der Ausprägung des Realisationsprinzips ab. Ab welcher Restlaufzeit Forderungen abzuzinsen sind, ist strittig. Überwiegend wird eine Abzinsungspflicht erst ab einer Restlaufzeit von drei Monaten (aao. § 207 Tz 69 ff; Walter in Hirschler, Bilanzrecht, Band 1, § 207 Rz 18) bzw. von mehr als drei Monaten (Straube/Gassner/Lahodny-Karner/Urtz, HGB § 207 Rz 17) gefordert. Die Wortwahl „drei Monate“ oder „mehr als drei Monate“ macht dabei nur einen Unterschied von einem Tag.

Die Verwaltungspraxis geht hingegen - nach Maßgabe oa., älterer Judikatur des VwGH –davon aus, dass nach allgemeiner kaufmännischer Übung eine Abzinsung von Forderungen aus Warenlieferungen bereits mit einem Zahlungsziel **von nicht mehr als zwei Monaten** nicht durchgeführt wird, weshalb eine Teilwertabschreibung nicht mit der Notwendigkeit einer Abzinsung begründet werden kann. Solche Forderungen werden demnach stets mit dem Nennwert anzusetzen sein, wenn sie voll einbringlich sind (Rz 2362 EStR 2000). Im Ergebnis entspräche demnach - im Gegensatz zu oa. aktuellerer Literatur - eine Abzinsung bereits von Forderungen mit einer Laufzeit von mehr als zwei Monaten den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Durch die Rechtsansicht der Verwaltungspraxis, welcher die belangte Behörde auch im Beschwerdefall folgte, kann die Bf. somit nicht beschwert sein.

Die Bf. macht geltend, es liege unternehmensrechtlich - neben dem Gebot der Abzinsung unverzinsster Forderungen mit einer Restlaufzeit von drei bzw. mehr als drei Monaten - auch ein „Wahlrecht“ vor, Forderungen mit einer Laufzeit von unter/bis zu drei Monaten abzuzinsen. Dieses Wahlrecht sei mangels anderslautender zwingender steuerlicher Vorschriften auch für die Steuerbilanz maßgebend. Im Beschwerdefall seien daher, zusätzlich zu den anerkannten Abzinsungen der Forderungen mit einer Laufzeit von mehr als zwei Monaten - auch die in Ausübung eines unternehmensrechtlichen Wahlrechtes vorgenommenen Abzinsungen der Forderungen mit einer Laufzeit bis zu zwei Monaten (60 Tagen) steuerlich anzuerkennen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass Abzinsungen von Forderungen mit einer derart kurzen Laufzeit nach oa. Ausführungen nicht zwingenden unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen und daher - ungeachtet der hier nicht relevanten Frage, ob unternehmensrechtlich auch tatsächlich ein „Wahlrecht“ besteht - für die Steuerbilanz unbeachtlich sind.

Zulässigkeit der Revision:

Dass ein bei der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung ausgeübtes „Wahlrecht“, Forderungen mit einer Laufzeit von bis zu zwei Monaten abzuzinsen, für die Steuerbilanz nicht bindend ist, ergibt sich aus der eindeutigen gesetzlichen Bestimmung des § 5 Abs. 1 erster Satz EStG 1988, wonach nur unternehmensrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die (steuerliche) Gewinnermittlung maßgebend sein können. Die Revision hängt somit im Beschwerdefall nicht von der Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, ab.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

,

samt Akten des Verwaltungsverfahrens

Wien, am 17. Oktober 2022