

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri1***, den Richter ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***1*** und ***2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch WIRTSCHAFTSTREUHAND Steuerberatung GmbH, Ohlsdorferstraße 18, 4810 Gmunden, über die Beschwerden vom 16. Juli 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 10. Mai 2019 betreffend Körperschaftsteuer 2012, Körperschaftsteuer 2013 und Körperschaftsteuer 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. November 2025 zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde (bB) erließ im Gefolge einer Betriebsprüfung der Jahre 2012, 2013 und 2014 am 10. Mai 2019 neue Körperschaftsteuerbescheide für die genannten Jahre (Zustellung: 16. Mai 2019). Laut Betriebsprüfung hatte die Beschwerdeführerin (Bf) in den Jahren 2012, 2013 und 2014 bereits zum 1. Jänner 2012 verjährte Forderungen im Gesamtausmaß von 411.124,88 € (2012: 166.797,41 €; 2013: 195.672,80 €; 2014: 48.654,67 €) abgeschrieben. Die bB versagte die Anerkennung der von der Bf in den genannten Jahren abgeschriebenen Forderungen und nahm eine aufwandsunwirksame Korrektur der Bilanzansätze der Bf zum 1. Jänner 2012 vor.

Dagegen erhob die Bf (nach Verlängerung der Beschwerdefrist) am 15. Juli 2019 Bescheidbeschwerde nach § 243 BAO, in der sie die aufwandsunwirksame Korrektur der Bilanzansätze zum 1. Jänner 2012 bekämpfte. Gegenständlich liege ein Anwendungsfall des § 4 Abs 2 Z 2 EStG vor, weswegen die bB eine Fehlerberichtigung durch Ansatz entsprechender aufwandswirksamer Abschläge vorzunehmen habe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3. November 2020 (Zustellung: 12. November 2020) gab die bB der Bescheidbeschwerde teilweise statt und gewährte für das Jahr 2012 einen aufwandswirksamen Abschlag iSd § 4 Abs 2 Z 2 EStG in Höhe von (iHv) geschätzten 137.041,63 €. Die Schätzung rühre daher, dass „[e]ine stichprobenweise Überprüfung im Rahmen der Betriebsprüfung ergab [...], dass Forderungen um 69% bzw 66% niedriger waren, als sie vom Bf in der Bilanz ausgewiesen wurden“; „[a]us obiger Stichprobe abgeleitet, nimmt das Finanzamt an, dass 40% (zugunsten des Bf aufgerundet: 100% – 66 bzw 69%) der streitgegenständlichen Forderungsabschreibung auf tatsächlichen Abwertungen basieren“.

Dagegen brachte die Bf am 10. Dezember 2020 einen Vorlageantrag ein. Am 11. November 2025 wurde ein Erörterungstermin abgehalten und am 16. Jänner 2026 die von der Bf beantragte mündliche Verhandlung durchgeführt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

(1.) Die Bf erwarb ein Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsunternehmen unter hohem Fremdkapitaleinsatz: „Ich habe allein für den Kundenstock rund 750.000 € zu bezahlen gehabt und musste zusätzlich noch Betriebs- und Geschäftsausstattungen übernehmen“.

(2.) Die Bf übernahm auch die Mitarbeiter des erworbenen Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsunternehmens, darunter Herrn ***X***.

(3.) ***X*** war ursprünglich Prüfer am Finanzamt. Die Bf beschäftigte ihn als Bilanzbuchhalter. ***X*** hatte einen „eigenen“ Klientenstock, den er weitgehend eigenständig betreute: „Er hatte [...] die »Hand drauf«. Ich [= Bf, Anmerkung Richter] hatte mit diesen Klienten wenig Kontakt [...]. Leistungen hat ***X*** zum Teil selbst erbracht bzw diese an andere Mitarbeiterinnen der Kanzlei beauftragt. Er war selbst meist vor Ort (bei Mandanten) und nicht in der Kanzlei. Die von ihm verrechneten Stunden konnte ich auf diese Art und Weise in letzter Konsequenz nicht kontrollieren. Und was er dort gemacht hat, das musste ich ebenso glauben.“

(4.) Neben seinem „eigenen“ Klientenstock betreute ***X*** keine weiteren Klienten der Bf.

(5.) ***X*** durfte keine neuen Kunden aufnehmen und besaß keine Geldvollmacht. Ebenso wenig durfte er Honorare mindern bzw Gutschriften erteilen.

(6.) ***X*** erwirtschaftete mit seinem „eigenen“ Klientenstock rund 30% des Jahresumsatzes der Bf.

(7.) In den geprüften Jahren 2012, 2013 und 2014 schrieb die Bf – unstreitig – bereits zum 1. Jänner 2012 verjährte Forderungen im Gesamtausmaß von 411.124,88 € (2012: 166.797,41 €; 2013: 195.672,80 €; 2014: 48.654,67 €) ab.

(8.) Hätte die Bf die genannten Forderungen mit Eintritt der Verjährung abgeschrieben, hätte sie Verluste ausgewiesen, wodurch sie aus Bankensicht nicht mehr bonitär gewesen wäre.

Unter den abgeschriebenen Forderungen fanden sich solche, die eine Differenz zwischen dem Forderungssaldo laut Buchhaltung der Bf und dem Verbindlichkeitssaldo laut Buchhaltung des jeweiligen – von ***X*** betreuten – Klienten zeigten ([9.] bis [14.]):

(9.) (a.) Eine Differenz zwischen dem Forderungssaldo laut Buchhaltung der Bf und dem Verbindlichkeitssaldo laut Buchhaltung des Klienten ergab sich im Fall der ***Klient1***. Die Bf klagte die ***Klient1*** auf Begleichung einer Forderung iHv 20.328,36 €. **(b.)** Das zivilgerichtliche Verfahren endete mit einem Vergleich: Die Beklagte leistete einen Betrag iHv 3.746,72 €. **(c.)** Daraufhin schrieb die Bf im Jahr 2012 16.581,64 € (= 20.328,36 € – 3.746,72 €) ab.

(10.) (a.) Eine Differenz zwischen dem Forderungssaldo laut Buchhaltung der Bf und dem Verbindlichkeitssaldo laut Buchhaltung des Klienten ergab sich im Fall der ***Klient2***. Die Bf klagte die ***Klient2*** auf Begleichung einer Forderung iHv 31.942,69 €. **(b.)** Das zivilgerichtliche Verfahren endete damit, dass die Forderung der Bf nicht anerkannt wurde; aus Sicht des Landesgerichts für Zivilrechtssachen waren die von ***X*** abgerechneten Leistungen nicht nachvollziehbar. **(c.)** Daraufhin schrieb die Bf im Jahr 2013 31.942,69 € ab. **(d.)** In den Jahren 2004 bis 2008 hatte sich die Bf zur Begleichung ihrer Forderungen in Summe 42.666,85 € vom Abgabenkonto der ***Klient2*** überrechnen lassen. Diese Überrechnung will ***X*** mit dem Geschäftsführer der ***Klient2*** vereinbart haben. **(e.)** Allerdings wurde eine solche Vereinbarung nie getroffen, weswegen die ***Klient2*** die Bf in weiterer Folge erfolgreich auf Schadenersatz klagte: „Wir haben uns dann dahingehend geeinigt, dass ich [= Bf, Anmerkung Richter] nach meiner Erinnerung einen Teil zurückbezahlt [...] und darüber hinaus die Bilanzierung eines anderen Unternehmens [...] kostenlos übernommen habe. Soweit erinnerlich für fünf Jahre.“

(11.) (a.) Eine Differenz zwischen dem Forderungssaldo laut Buchhaltung der Bf und dem Verbindlichkeitssaldo laut Buchhaltung des Klienten ergab sich im Fall der ***Klient3.1*** (Forderung der Bf iHv 25.462,29 €), der ***Klient3.2*** (Forderung der Bf iHv 7.786,69 €) und

der ***Klient3.3*** (Forderung der Bf iHv 375,64 €). Die Bf machte im Konkurs der drei Unternehmen eine Forderung iHv insgesamt 33.624,62 € (= 25.462,29 € + 7.786,69 € + 375,64 €) geltend. **(b.)** Das Konkursverfahren endete damit, dass die Forderung der Bf nicht anerkannt wurde; aus Sicht des Landesgerichts für Zivilrechtssachen waren die von ***X*** abgerechneten Leistungen nicht nachvollziehbar. **(c.)** Daraufhin schrieb die Bf im Jahr 2013 33.624,62 € ab. **(d.)** Die laufende Buchhaltung der drei Unternehmen führte die Tochter ***X***.

(12.) (a.) Eine Differenz zwischen dem Forderungssaldo laut Buchhaltung der Bf und dem Verbindlichkeitssaldo laut Buchhaltung des Klienten ergab sich im Fall ***Klient4***. Am 1. Jänner 2011 war eine Forderung der Bf iHv 22.246,98 € offen. **(b.)** Ein Teil davon (2011: 2.963 €; 2012: 3.152 €; 2014: 1.362 €) wurde dadurch beglichen, dass sich die Bf Gutschriften aus ***Klient4*** Arbeitnehmerveranlagung überweisen ließ. **(c.)** ***Klient4*** ging schlussendlich in Konkurs. Im Zeitpunkt dessen Konkurses war noch eine Forderung der Bf iHv 14.769,98 € (= 22.246,98 € – 2.963 € – 3.152 € – 1.362 €) offen, die die Bf im Jahr 2014 abschrieb. **(d.)** Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die zum 31. Dezember 2014 gegenüber ***Klient4*** aushaftende Forderung der Bf (nur) 0 € betrug. **(e.)** Nach dem Dafürhalten des Gerichts beglich ***Klient4*** zwar seine Verbindlichkeit gegenüber der Bf schuldbefreiend, doch langten die von ihm geleisteten Zahlungen nicht bei der Bf ein. Allerdings konnte im Verfahren vor dem Gericht nicht festgestellt werden, wem die Zahlungen letztendlich zufließen. Es steht der Verdacht im Raum, dass ***X*** die Zahlungen vereinnahmte. Aus Sicht des Gerichts besteht eine Forderung der Bf gegen (unbekannte) Dritte iHv 14.769,98 €, die von der Bf einbringlich zu machen sein wird. Da die Annahme einer strafbaren Handlung naheliegt – in Betracht kommt qualifizierte Veruntreuung (§ 133 Abs 2 StGB) –, hat die Bf dazu 30 Jahre Zeit (§ 1489 S 2 Fall 2 ABGB).

(13.) (a.) Eine Differenz zwischen dem Forderungssaldo laut Buchhaltung der Bf und dem Verbindlichkeitssaldo laut Buchhaltung des Klienten ergab sich im Fall der ***Klient5***. Die Bf machte im Konkurs der Gesellschaft – bei einem Saldo des Kontos „207014 ***Klient5***“ zum 31. Dezember 2012 iHv 43.399,87 € – eine Forderung iHv 42.180 € geltend. **(b.)** Das Konkursverfahren endete damit, dass die Forderung der Bf nur iHv 12.246 € festgestellt wurde. 29.934 € (= 42.180 € – 12.246 €) wurden bestritten, weil die ***Klient5*** der Bf in diesem Umfang Zahlungen geleistet hatte; die Bf erhob dagegen keinen Einwand. **(c.)** Daraufhin schrieb die Bf im Jahr 2012 43.399,87 € ab. **(d.)** Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die zum 31. Dezember 2012 gegenüber der ***Klient5*** aushaftende Forderung der Bf (nur) 12.246 € betrug. **(e.)** Nach dem Dafürhalten des Gerichts beglich die ***Klient5*** zwar ihre Verbindlichkeit gegenüber der Bf zum Teil schuldbefreiend, doch langten die von ihr geleisteten Zahlungen nicht bei der Bf ein. Allerdings konnte im Verfahren vor dem Gericht nicht festgestellt werden, wem die Zahlungen letztendlich zufließen. Es steht der Verdacht im Raum, dass ***X*** die Zahlungen vereinnahmte. Aus Sicht des Gerichts besteht eine Forderung der Bf gegen (unbekannte) Dritte iHv 31.153,87 € (= 43.399,87 € – 12.246 €), die von

der Bf einbringlich zu machen sein wird. Da die Annahme einer strafbaren Handlung naheliegt – in Betracht kommt qualifizierte Veruntreuung (§ 133 Abs 2 StGB) –, hat die Bf dazu 30 Jahre Zeit (§ 1489 S 2 Fall 2 ABGB).

(14.) (a.) Eine Differenz zwischen dem Forderungssaldo laut Buchhaltung der Bf und dem Verbindlichkeitssaldo laut Buchhaltung des Klienten ergab sich im Fall ***Klient6***. Am 7. Mai 2010 wies die Bf eine Forderung iHv 59.683,06 € aus, während ***Klient6*** zum selben Stichtag eine Verbindlichkeit iHv (nur) 20.162,66 € auswies. **(b.)** Im Jahr 2013 stand die Forderung bei der Bf sogar mit 67.177,06 € zu Buche: In dieser Höhe wurde sie im besagten Jahr auch abgeschrieben. **(c.)** Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die zum 31. Dezember 2013 gegenüber ***Klient6*** ausstehende Forderung der Bf (nur) 20.162,66 € betrug. **(d.)** Nach dem Dafürhalten des Gerichts beglich ***Klient6*** zwar seine Verbindlichkeit gegenüber der Bf zum Teil schuldbefreiend, doch langten die von ihm geleisteten Zahlungen nicht bei der Bf ein. Allerdings konnte im Verfahren vor dem Gericht nicht festgestellt werden, wem die Zahlungen letztendlich zufließen. Es ist denkbar, dass ***X*** die Zahlungen vereinnahmte. Aus Sicht des Gerichts besteht eine Forderung der Bf gegen (unbekannte) Dritte iHv 47.014,40 € (= 67.177,06 € – 20.162,66 €), die von der Bf einbringlich zu machen sein wird. Da die Annahme einer strafbaren Handlung naheliegt – in Betracht kommt qualifizierte Veruntreuung (§ 133 Abs 2 StGB) –, hat die Bf dazu 30 Jahre Zeit (§ 1489 S 2 Fall 2 ABGB).

(15.) Das Bundesfinanzgericht muss vor dem Hintergrund der vorstehenden Feststellungen davon ausgehen, dass ***X***, was seinen „eigenen“ Klientenstock anbelangte, in hohem Maß eigenmächtig agierte. Nichtsdestotrotz akzeptierte die Bf ***X*** eigenmächtiges Handeln aus dem in (6.) festgestellten Grund (Erwirtschaftung von 30% des Umsatzes der Bf).

2. Beweiswürdigung

(1.) Die Feststellungen ergeben sich aus der Niederschrift über den Verlauf der Erörterung vom 11. November 2025 (hinfort: ET-Niederschrift), S 5.

(2.) Die Feststellung ergibt sich aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 16. Jänner 2026 (hinfort: mV-Niederschrift), S 3.

(3.) Die Feststellungen ergeben sich aus der mV-Niederschrift, S 3.

(4.) Die Feststellung ergibt sich aus der mV-Niederschrift, S 5.

(5.) Die Feststellungen ergeben sich aus der mV-Niederschrift, S 3.

(6.) Die Feststellung ergibt sich aus der mV-Niederschrift, S 6.

(8.) Wie in II.1.(1.) ausgeführt, erwarb die Bf das Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsunternehmen unter hohem Fremdkapitaleinsatz. Deswegen kam keine Abschreibung der Forderungen vor Eintritt der Verjährung in Betracht: „Eine sofortige Abschreibung der Forderungen hätte zu einem Verlust geführt und [...] mein [= Bf, Anmerkung Richter] Bankenrating vernichtet“ (ET-Niederschrift, S 5). Die Bf führt in diesem Zusammenhang weiters aus, dass die Abschreibung der Forderungen „in Abstimmung mit den finanzierenden Geldinstituten“ erfolgte, „die eine Ausbuchung nicht auf einmal, sondern eine solche in Raten verlangt haben, um keine massive Verschlechterung der Bonität, die andernfalls zu einer Existenzgefährdung der Beschwerdeführerin geführt hätte, zu erhalten“ (Bescheidbeschwerde vom 15. Juli 2019, S 3). Das Bundesfinanzgericht hält das Vorbringen der Bf insbesondere mit Blick auf das Gesamtausmaß der Forderungsabschreibung iHv 411.124,88 € – bei in den jährlichen Gewinn- und Verlustrechnungen der Bf ausgewiesenen Gewinnen zwischen (nur) 10.000 € und 20.000 € – für stichhaltig.

(9.) (a.) Die Feststellungen ergeben sich aus der ET-Niederschrift, S 3, einer E-Mail der Bf vom 29. Mai 2017 und dem Saldo des Kontos „203010 ***Klient1***“ zum 31. Dezember 2012. **(b.)** Die Feststellungen ergeben sich aus einer E-Mail der Bf vom 29. Mai 2017 sowie zwei E-Mails der ***AB*** Rechtsanwälte OG vom 13. Dezember 2011 und vom 28. Jänner 2012. **(c.)** Die Feststellung ergibt sich aus dem Dokument „Beilage Schlussbesprechungsprogramm Forderungsabschreibung 2012 Übersicht“ der bB.

(10.) (a.) Die Feststellungen ergeben sich aus einer E-Mail der Bf vom 24. Juli 2017 und dem Saldo des Kontos „211017 ***Klient2***“ zum 31. Dezember 2013. **(b.)** Die Feststellungen ergeben sich aus einer E-Mail der Bf vom 24. Juli 2017. **(c.)** Die Feststellung ergibt sich aus dem Dokument „Beilage Schlussbesprechungsprogramm Forderungsabschreibung 2013 Übersicht“ der bB. **(d.)** Die Feststellungen ergeben sich aus einem Schreiben der Bf vom 22. September 2014 und der ET-Niederschrift, S 3. **(e.)** Die Feststellungen ergeben sich aus der ET-Niederschrift, S 3, und einem Schreiben des Rechtsanwalts ***C*** vom 24. September 2014.

(11.) (a.) Die Feststellungen ergeben sich aus zwei E-Mails der Bf vom 19. Oktober 2016 und vom 24. Juli 2017 sowie dem Saldo des Kontos „202001 ***Klient3.1***“ zum 31. Dezember 2013, dem Saldo des Kontos „202002 ***Klient3.2***“ zum 31. Dezember 2013 und dem Saldo des Kontos „202021 ***Klient3.3***“ zum 31. Dezember 2013. **(b.)** Die Feststellungen ergeben sich aus zwei E-Mails der Bf vom 19. Oktober 2016 und vom 24. Juli 2017. **(c.)** Die Feststellung ergibt sich aus dem Dokument „Beilage Schlussbesprechungsprogramm Forderungsabschreibung 2013 Übersicht“ der bB. **(d.)** Die Feststellung ergibt sich aus der ET-Niederschrift, S 3.

(12.) (a.) Die Feststellungen ergeben sich aus einer E-Mail der Bf vom 24. Juli 2017 und dem Saldo des Kontos „219006 ***Klient4***“ zum 31. Dezember 2014. **(b.)** Die Feststellungen ergeben sich aus einer E-Mail der Bf vom 24. Juli 2017, dem Saldo des Kontos „219006

Klient4“ zum 31. Dezember 2014 und der Niederschrift über die Befragung ***Klient4*** als Auskunftsperson vom 28. Juni 2017. **(c.)** Die Feststellungen ergeben sich aus einer E-Mail der Bf vom 24. Juli 2017, dem Saldo des Kontos „219006 ***Klient4***“ zum 31. Dezember 2014 und dem Dokument „Beilage Schlussbesprechungsprogramm Forderungsabschreibung 2014 Übersicht“ der bB. **(d.)** Eine Verbindlichkeit iHv 22.246,98 € zum 1. Jänner 2011 konnte ***Klient4*** nicht bestätigen; dafür gab er zu Protokoll, ***X*** für dessen Leistungen Bargeld bezahlt zu haben: „Es waren nicht unerhebliche Beträge. Die genaue Höhe ist mir nicht mehr erinnerlich. So um das Jahr 2004, als mein Unternehmen mehr oder weniger zum Sanierungsfall wurde, flossen die Geldbeträge in bar an Herrn ***X***“ (Niederschrift über die Befragung ***Klient4*** als Auskunftsperson vom 28. Juni 2017). Darüber hinaus ließ sich die Bf in den Jahren 2004 bis 2006 Gutschriften aus ***Klient4*** Arbeitnehmerveranlagung überweisen, ohne diese in ihrer Buchhaltung auszuweisen (ET-Niederschrift, S 3 f). Die Bf führt diesbezüglich aus: „Ich gehe davon aus, auch wenn ich es nicht beweisen kann, dass Herr ***X*** das anderweitig überweisen hat lassen“ (ET-Niederschrift, S 4). Im Licht der vorstehenden Ausführungen ist es nach dem Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts insbesondere im Hinblick auf die Aussagen ***Klient4*** (arg: „nicht unerhebliche Beträge“) wahrscheinlich(er), dass zum 31. Dezember 2014 keine Forderung der Bf gegen ***Klient4*** (mehr) bestand. **(e.)** Laut ***Klient4*** flossen nicht unerhebliche Beträge in bar an ***X*** (Niederschrift über die Befragung ***Klient4*** als Auskunftsperson vom 28. Juni 2017). Im Übrigen darf auf die Beweiswürdigung in (d.) verwiesen werden.

(13.) (a.) Die Feststellungen ergeben sich aus dem Saldo des Kontos „207014 ***Klient5***“ zum 31. Dezember 2012 und dem Forderungsanmeldungsverzeichnis des Landesgerichts Wels. **(b.)** Die Feststellungen ergeben sich aus der ET-Niederschrift, S 2, der mV-Niederschrift, S 2, der E-Mail des Rechtsanwalts ***D*** vom 28. Juni 2017 und dem Forderungsanmeldungsverzeichnis des Landesgerichts Wels. **(c.)** Die Feststellung ergibt sich aus dem Dokument „Beilage Schlussbesprechungsprogramm Forderungsabschreibung 2012 Übersicht“ der bB. **(d.)** In den Jahren 2006 und 2007 hatte die ***Klient5*** Zahlungen an die Bf iHv insgesamt 32.000 € (= 10.000 € [4. Dezember 2006] + 12.000 € [30. Juni 2007] + 10.000 € [30. November 2007]) verbucht, die allerdings keinen Eingang in die Buchhaltung der Bf fanden (ET-Niederschrift, S 2 f). Teilweise hatte die ***Klient5*** die genannten Zahlungen mit dem Vermerk „Zlg. Hr. ***X***“ verbucht (Ausdruck des Kontos „384027 ***Bf1***“ vom 9. Februar 2011). Die laufende Buchhaltung der ***Klient5*** führte die Tochter ***X*** (ET-Niederschrift, S 3). Das Bankkonto, auf das die ***Klient5*** die genannten Zahlungen überwies, ist der Bf unbekannt; bei der Bf langten sie niemals ein (ET-Niederschrift, S 2 f; mV-Niederschrift, S 5 f). Vor dem Hintergrund vorstehender Ausführungen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass keine Forderung der Bf gegen die ***Klient5*** iHv 43.399,87 € bestand. Nach dem Dafürhalten des Gerichts war – in Übereinstimmung mit der Feststellung des Landesgerichts für Zivilrechtssachen – zum 31. Dezember 2012 lediglich eine

Forderung iHv 12.246 € offen; die Differenz iHv 29.934 € (= 42.180 € – 12.246 €) hatte die ***Klient5*** bereits schuldbefreiend beglichen. **(e.)** Laut Ausdruck des Kontos „384027 ***Bf1***“ verbuchte die ***Klient5*** teilweise Zahlungen mit dem Vermerk „Zlg. Hr. ***X***“. Im Übrigen darf auf die Beweiswürdigung in (d.) verwiesen werden.

(14.) (a.) Die Feststellungen ergeben sich aus dem Saldo des Kontos „215003 ***Klient6***“ zum 31. Dezember 2011 und aus der Niederschrift über die Befragung ***Klient6*** als Auskunftsperson vom 29. Juni 2017. **(b.)** Die Feststellungen ergeben sich aus dem Saldo des Kontos „215003 ***Klient6***“ zum 31. Dezember 2011 und dem Dokument „Beilage Schlussbesprechungsprogramm Forderungsabschreibung 2013 Übersicht“ der bB.

(c.) ***Klient6*** bestreitet eine Verbindlichkeit gegenüber der Bf iHv 67.177,06 € vehement: „Die angeführte Höhe dieser Verbindlichkeit ist mir nicht bekannt und kann keinesfalls den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. [...] Die angeführten Werte der ***Bf1*** können nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. [...] Ich wurde von der Firma ***Bf1*** nicht aufgefordert, offene Verbindlichkeiten zu begleichen bzw wie bereits angegeben, kann die Höhe dieser Verbindlichkeit nicht passen“ (Niederschrift über die Befragung ***Klient6*** als Auskunftsperson vom 29. Juni 2017). Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass keine Forderung der Bf gegen ***Klient6*** iHv 67.177,06 € bestand. Nach dem Dafürhalten des Gerichts wurde ein Betrag iHv 47.014,40 € (= 67.177,06 € – 20.162,66 €) wie bereits im Erörterungstermin vom 11. November 2025 thematisiert von ***Klient6*** schuldbefreiend beglichen, ohne dass die Bf entsprechende Zahlungen empfing (ET-Niederschrift, S 3). Bekräftigt wird die Auffassung des Gerichts von einer Aussage der Bf: „[I]ch vermute, dass da wer für uns kassiert hat“ (E-Mail der Bf vom 19. Oktober 2016). **(d.)** Im Gegensatz zu ***Klient4*** (II.1.[12.] und II.2.[12]) und zur ***Klient5*** (II.1.[13.] und II.2.[13.]) äußert sich ***Klient6*** nicht zu allfälligen Zahlungen an ***X***; er beschränkt sich auf die Nennung seiner Kontaktpersonen bei der Bf: „Ansprechpartner bzw. Kontaktperson war ein gewisser Herr ***Y***. [...] Auch Herr ***X*** war fallweise beratend tätig“ (Niederschrift über die Befragung ***Klient6*** als Auskunftsperson vom 29. Juni 2017). Vor dem Hintergrund der Ausführungen zu den Fällen ***Klient4*** und ***Klient5*** hält es das Gericht für denkbar, dass ***X*** Zahlungen empfing, doch ist die Verdachtslage im Fall ***Klient6*** dünner als in den Fällen ***Klient4*** und ***Klient5***. Im Übrigen darf auf die Beweiswürdigung in (c.) verwiesen werden.

(15.) Neben den in II.1.(1.) bis II.1.(14.) getroffenen Feststellungen unterstützen auch die folgenden Ausführungen der Bf den Befund, dass die Bf ***X*** gewähren ließ: „Ich war am Beginn meiner Tätigkeit hoch fremdverschuldet und konnte mir auch nicht leisten, mit einer Trennung von ***X*** ein Drittel meines Umsatzes auf einen Schlag zu verlieren. Heute würde ich das auch nicht mehr tun, damals musste ich es machen, ich musste irgendwie versuchen, meine Kredite zu bedienen. Ein »Wirbel« mit Herrn ***X*** war für mich damals nicht

möglich. Ich hätte meine Verbindlichkeiten nicht bedienen können, ich hätte in Konkurs gehen müssen“ (mV-Niederschrift, S 6).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Wird gegen allgemeine Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung oder zwingende Gewinnermittlungsvorschriften des EStG verstoßen und ist der Verstoß dem Abgabepflichtigen bei der Bilanzerstellung bekannt, muss bei der Gewinnermittlung nach (§ 4 Abs 1 und) § 5 EStG eine Bilanzberichtigung vorgenommen werden (VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0062). Ein solcher Verstoß liegt gegenständlich vor: Denn verjährte Forderungen sind nicht auszuweisen, und zwar regelmäßig auch dann nicht, wenn mit deren Bezahlung trotz Verjährung noch gerechnet werden kann (*Fritz-Schmied/Gensluckner/Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁵ § 6 Rz 223 [Stand 1.1.2025, rdb.at]; EStR 2000 Rz 2330). Auch war der Verstoß der Bf bekannt: Sie schrieb die verjährten Forderungen wie ausgeführt bewusst nicht rechtzeitig ab.

Im vorliegenden Fall betrifft die Bilanzberichtigung Fehler, die verjährte Veranlagungszeiträume (vor 2012) betreffen. § 4 Abs 2 Z 2 (TS 2) EStG ermöglicht die Berichtigung solcher Fehler im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum – *in casu*: 2012 – insoweit, als die Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben können (periodenübergreifende Fehlerwirkung). Zweifelsohne reichen die Folgewirkungen in verjährten Veranlagungsjahren (vor 2012) von der Bf zu Unrecht unterlassener Forderungsabschreibungen in noch nicht verjährte Veranlagungszeiträume hinein (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁵ § 4 Rz 164 [Stand 1.1.2025, rdb.at]; EStR 2000 Rz 652e).

Eine auf § 4 Abs 2 Z 2 EStG gestützte Änderung eines rechtskräftigen Bescheids setzt darüber hinaus voraus, dass ein Fehler lediglich aufgrund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berücksichtigt werden kann. Die *leg cit* ist also nur dann anwendbar, wenn ein Verfahrenstitel zur Hand ist, der es erlauben würde, einen fehlerhaften Bescheid in Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren, und der Einsatz dieses Verfahrenstitels bloß deswegen nicht möglich ist, weil dessen Einsatz die eingetretene Verjährung entgegensteht (ErlRV 1960 BlgNR 24. GP 19). Läge daher – bei Wegdenken der eingetretenen Verjährung – kein Verfahrenstitel vor, um einen rechtskräftigen Bescheid zu ändern, bietet auch § 4 Abs 2 Z 2 EStG keine Handhabe für eine Bescheidänderung (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁵ § 4 Rz 154 [Stand 1.1.2025, rdb.at]; EStR 2000 Rz 652f). Davon kann im vorliegenden Fall aber keine Rede sein: Bei Wegdenken der eingetretenen Verjährung würde durchaus ein Verfahrenstitel vorliegen, um die fehlerhaften Bescheide der Jahre vor 2012 zu korrigieren,

nämlich die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen aufgrund (in einer Betriebsprüfung) neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel (§ 303 Abs 1 lit b BAO).

Eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG führt im Ergebnis zu einer steuerwirksamen Nachholung aller in den verjährten Zeiträumen eingetretenen gewinnwirksamen Fehler im ersten noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum. Allerdings unterliegt der von der leg cit vorgesehene Zu- oder Abschlag dem Ermessen (arg: „kann“). Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (zB VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381); die in § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind bloß grundsätzlich und subsidiär zu beachten (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 20 Rz 6).

Zweck des § 4 Abs 2 Z 2 EStG ist die Erreichung eines richtigen Totalgewinns (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ § 4 Rz 147 ff [Stand 1.1.2025, rdb.at]; EStR 2000 Rz 652a). Im Hinblick auf diesen Zweck ist eine Fehlerkorrektur über den Ansatz eines Abschlags gegenständlich geboten: Die Erreichung des richtigen Totalgewinns würde nämlich verfehlt, wenn den – im Übrigen unstreitig versteuerten – Forderungserlösen kein Aufwand in Form verjährter Forderungen gegenübergestellt würde; der Totalgewinn fiel diesfalls deutlich zu hoch aus.

Auch Billigkeitsüberlegungen sprechen im vorliegenden Fall für den Ansatz eines Abschlags iSd § 4 Abs 2 Z 2 EStG. Der Bf ist zuzugestehen, dass sie vor dem Hintergrund ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse versuchte, Forderungsabschreibungen über den Eintritt der Verjährung hinaus zu „strecken“. Darin ist zwar unzweifelhaft eine Sorgfaltsverletzung größeren Ausmaßes zu erkennen – immerhin ist die Bf ein Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsunternehmen –, allerdings fürchtete die Bf im Fall rechtzeitiger Forderungsabschreibungen um ihre Existenz, was ihr Vorgehen für das Bundesfinanzgericht entschuldigt.

Lediglich die Höhe des Abschlags iSd § 4 Abs 2 Z 2 EStG ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichts *in casu* anzupassen. Die Bf begehrt einen Abschlag iHv 411.124,88 €. Nach dem Dafürhalten des Gerichts ist ein Abschlag dieser Höhe ungerechtfertigt. Wie festgestellt, umfassen die 411.124,88 € auch Beträge, die die Schuldner nach Meinung des Gerichts bereits zum Teil oder ganz beglichen haben: Im Fall ***Klient4*** (II.1.[12.]) wurden 14.769,98 € von 14.769,98 €, im Fall der ***Klient5*** (II.1.[13.]) 31.153,87 € von 43.399,87 € und im Fall ***Klient6*** (II.1.[14.]) 47.014,40 € von 67.177,06 € bezahlt. Demgegenüber sind die Abschreibungen im Fall der ***Klient1*** (aufgrund eines Vergleichs; II.1.[9.]), der ***Klient2*** (aufgrund nicht nachvollziehbarer Leistungen ***X***; II.1.[10.]) sowie der ***Klient3.1***, der ***Klient3.2*** und der ***Klient3.3*** (aufgrund nicht nachvollziehbarer Leistungen ***X***; II.1.[11.]) nicht zu beanstanden.

Der von der Bf begehrte Abschlag iHv 411.124,88 € ist sohin um die vorgenannten Beträge zu vermindern, sodass sich der im Jahr 2012 anzusetzende Abschlag iSd § 4 Abs 2 Z 2 EStG auf 318.186,63 € (= 411.124,88 € – 14.769,98 € – 31.153,87 € – 47.014,40 €) beläuft.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 solche Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Im vorliegenden Fall sind Tatsachenfragen streitig: Zur Klärung von Tatsachenfragen ist eine Revision grundsätzlich nicht vorgesehen.

Salzburg, am 16. Februar 2026