



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Helga Hochrieser, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach über die Berufung der DGmbH, vertreten durch R, vom 28. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Stefanie Rauchecker, vom 21. September 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008, Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 und Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2010 nach der am 27. Februar 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 und Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2010 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 2. März 2010 erließ das Finanzamt erklärungsgemäß den Körperschaftsteuerbescheid 2008, wobei von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 17.679,80 ausgegangen wurde.

Mit Ergänzungsersuchen vom 6. Juli 2010 wurde die berufungswerbende GmbH (Bw.) ersucht, die Empfänger der Fremdleistungen bekanntzugeben sowie einen belegmäßigen Nachweis für die Wertberichtigung Forderung in Höhe von € 20.588,33 nachzureichen. Im Antwortschreiben der Bw. vom 10. September 2010 wurden die Empfänger der Fremdleistungen genannt (die Fremdleistungen wurden vom Finanzamt in weiterer Folge anerkannt und sind nicht strittig). Hinsichtlich der Wertberichtigungen erfolgte folgende Vorhaltsbeantwortung:

"Wertberichtigungen werden wegen Uneinbringlichkeit gegenüber folgenden Klienten durchgeführt:

Debitorenkonto	€
21802	14.450,15
21604	7.588,35
21915	520,01
21923	1.959,84
21918	<u>178,34</u>
<i>Brutto</i>	<u>24.696,88</u>
Netto	<u>20.588,53</u>

Zusätzliche Informationen betreffend unsere Klienten, die durch Vorrang des Vertrauensschutzes vor abgabenrechtlichen Aufklärungsinteressen gemäß § 91 WTBG geschützt sind, können aufgrund unserer beruflichen Verschwiegenheitsverpflichtung bedauerlicherweise nicht mitgeteilt werden."

Das Finanzamt hob mit Bescheid vom 21. September 2010 den Körperschaftsteuerbescheid vom 2.3. 2010 gemäß 299 BAO mit der Begründung auf, dass die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise. Hinsichtlich der inhaltlichen Begründung wurde auf den neuen Sachbescheid verwiesen. Gleichzeitig am 21. September 2010 erließ das Finanzamt einen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Körperschaftsteuerbescheid 2008 und setzte die Körperschaftsteuer in Höhe von € 9.567,08 fest (Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 38.268,33). Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

"Da die Bekanntgabe der Wertberichtigung – Kundenforderung € 20.588,53 verweigert wurde, muss angenommen werden, dass die durchgeführten Wertberichtigungen nicht in Ordnung sind. Die Wertberichtigung wurde daher gewinnerhöhend aufgelöst."

Gegen diesen Bescheid brachte die Bw. Berufung mit folgender Begründung ein:

„Im zweiten Körperschaftssteuerbescheid 2008 wurden Wertberichtigungen zu Kundenforderungen in Höhe von € 20.588,53 nicht anerkannt, da die Bekanntgabe der Wertberichtigung verweigert wurde (?). Es erfolgte eine dementsprechende Hinzurechnung in Höhe von 25% d.s. € 5.147,13.

Dazu ist folgendes zu erläutern:

Die Wertberichtigungen wurden selbstverständlich bekanntgegeben, lediglich die Klientennamen abgedeckt. Schon im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 10.09.d.J. wurde auf den Vorrang des Vertrauensschutzes vor abgabenrechtlichen Aufklärungsinteressen hingewiesen.

Im Erkenntnis vom 21.05.1964, ZL. 184/64 (Vw Slg. NF 3083F) hat der Verwaltungsgerichtshof (im Falle eines Notars) diesem Vertrauensschutz Vorrang vor den Aufklärungsinteressen der Finanzbehörden eingeräumt:

"Der Grundsatz des Vertrauensschutzes wird in der modernen und freien Gesellschaft so hoch gewertet, dass der Vorzug auch dann gebührt wenn durch seine Aufrechterhaltung dem Abgabepflichtigen in seinen eigenen steuerlichen Angelegenheiten unter Umständen ein Vorteil gegenüber allen anderen Steuerträgern zukommt."

Seitens der Behörde dürfen nur solche Aufzeichnung und Unterlagen verlangt werden, die eine Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen **ohne** Verletzung der Geheimhaltungsverpflichtungen ermöglichen.

Diese Sach- und Rechtslage führt zum Ergebnis, dass Unterlagen nur zur Verfügung gestellt werden dürfen wenn der Vertrauensschutz gemäß § 91 WTBG gewährt ist. Dies wird im Regelfall bei den Ausgangsrechnungen durch Abdeckung der Mandantennamen und der Leistungsinhalte erreicht (siehe dazu auch VfGH vom 17.03.72 B 689/70).

Hier entsteht zweifellos eine Pflichtenkollision zwischen der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und dem Berufsgeheimnis mit Pflicht der Verschwiegenheit. Eine Lösung zur Wahrung der Verschwiegenheitspflicht ist die Einrichtung einer Klientenbuchhaltung mit numerischer Kennzeichnung, wo jeder Klient eine laufende Nummer erhält. Die Bewegung auf diesen Debitorenkonten ermöglicht für Dritte eine Kontrolle der Einnahmen.

Diese Vorgangsweise wurde in der gegenständlichen (doppelten) Buchhaltung durchgeführt. Wenn die Debitorennamen bei Ausstellung von Honorarnoten nicht bekanntgegeben werden dürfen ist auch bei Wertberichtigungen der Debitoren dieselbe Vorgangsweise anzuwenden. Es versteht sich von selbst, dass auch bei Wirtschaftstreuhändern uneinbringliche Forderungen bereits nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Bilanzierung wertüberichtigen sind, da diese Forderungen bereits als gewinnerhöhend verbucht (natürlich auch) versteuert wurden.

Zu Würdigung der vorgenommenen Wertberichtigungen werden zusätzlich Informationen gegeben:

1) ad Debitor 21802 (€ 14.450,15)

Hier handelt es sich um eine 50% Wertberichtigung einer AR vom 01.08.2005 in Höhe von € 29.100,36 die laut beiliegendem Kontoauszug der laufenden BH 2010/11 **noch heute** unsaldiert aushaftet, womit ersichtlich ist, dass keine Einnahmen geflossen sind!

2) ad Debitor 21604 (€ 7.588,35)

Hier handelt es sich um eine AR vom 30.09.2001, die sowohl zum Bilanzstichtag 31.1.2008 als auch noch zum heutigen Datum lt. Ifd. Buchhaltung 2010/11 unsaldiert aushaftet und aus Gründen der Uneinbringlichkeit (Verjährung!) auszubuchen war. Einnahmen wurden niemals erzielt.

3) ad Debitor 21915 (€ 520,51)

Hier handelt es sich zum Bilanzstichtag um zwei aushaftende Honorarnoten vom 23.04.07 in Höhe von € 405,00 und vom 01.03.06 in Höhe von € 115,01, die aus Gründen der Uneinbringlichkeit (Mandant hat keine Einkünfte!) auszubuchen waren.

Die Forderungen haften in der laufenden Buchhaltung noch unsaldiert aus. Es wurden niemals Einnahmen erzielt!

4) ad Debitor 21923 (€ 1.959,84)

Hier haftet eine AR vom 15.06.07 unsaldiert aus, deren Einbringlichkeit laut KSV nicht gegeben ist.

In der laufenden Buchhaltung haftet noch eine Forderung von € 2.410,08 aus. Es wurden keine Einnahmen erzielt.

5) ad Debitor 21918 (€ 178,34)

Hier handelt es sich um eine AR vom 25.3.2002, die zum Bilanzstichtag und zum heutigen Datum noch unsaldiert aushaftet und daher wegen Verjährung auszubuchen war.

Es wurden keinerlei Einnahmen erzielt.

Aus diesen Erläuterungen ist ersichtlich, dass die Wertberichtigungen zu Recht erfolgten und betriebswirtschaftlich und bilanzrechtlich fundiert sind. Die Wertberichtigungen erfolgten zum Nettobetrag. Es ist daher ersichtlich, dass die im neuen Körperschaftssteuerbescheid 2008 vom 21. September 2010 festgesetzte KöSt-Belastung zu Unrecht geschah und die im rechtskräftigen KöSt-Bescheid 2008 vom 2. März 2010 ausgesetzte Steuer von € 4.419,95 anzusetzen ist.

Abschließend sei vermerkt, dass für den Veranlagungszeitraum 2008 vom 21.09.d.J. zwei KöSt-Bescheide ausgestellt wurden.

Der zweite Bescheid wurde offensichtlich auf Grund einer amtswegigen Wiederaufnahme ausgestellt. Diese Wiederaufnahme wurde nicht begründet, sodass auch formell eine Rechtswidrigkeit besteht.

Beilagen:

1 Debitorenliste am 31.01.2008 (2 Seiten)

5 Debitorenkonten 2010/2011"

Die beigelegten Debitorenlisten und Debitorenkonten enthalten keine Namen, wobei die Debitorenkonten größtenteils leer (abgedeckt) sind.

In der am 13. September 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde Folgendes ergänzend ausgeführt:

Bw.: "Bezüglich meines Berufungsbegehrens verweise ich auf die schriftliche Begründung meiner Berufung. Betonen möchte ich, dass ich prinzipiell bereit wäre, die Namen meiner Mandanten zu nennen, ich darf es aber nicht, da ich hieran durch die Bestimmung des § 91 WTBG gehindert bin.

Verweisen möchte ich noch darauf, dass ein kleiner Betrag in Höhe von € 178,34 (s. Seite 4 meines Berufungsschreibens) nicht eine Wertberichtigung darstellt, sondern ein Skonto ist.

Schließlich möchte ich noch anführen, dass bei allen Mandanten auch die Zeiträume nach dem Berufungsjahr keinerlei Kontoeingänge ersichtlich sind, weshalb schon auf Grund dieses Umstandes die Uneinbringlichkeit der in Rede stehenden Forderungen dokumentiert ist.

Ich lege dem Berufungssenat eine Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sowie den Beitrag in SWK, 2010, S. 742, verfasst von Frau Dr. Joklik-Fürst, vor, aus denen sich ergibt, dass meine Rechtsansicht zutreffend ist."

FA-Vertreterin: "Das Finanzamt teilt grundsätzlich die Meinung des Berufungswerbers, dass die Abdeckung des Namens des Mandanten grundsätzlich zulässig ist. Wie sich allerdings aus der Judikatur des VwGH (19.2.1992, 91/14/0216) ergibt, trifft einen Steuerpflichtigen, der sich auf das Berufsgeheimnis stützen kann, erhöhte Mitwirkungspflicht. Er muss daher bereits bei Führung seiner Aufzeichnungen und Gestaltung seiner Belege das Defizit amtswegiger Ermittlungsmöglichkeiten im Rahmen des Zumutbaren ausgleichen.

Nun hat der Berufungswerber allerdings im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung bzw. in seiner Berufung nur Unterlagen vorgelegt, aus denen sich keinesfalls zweifelsfrei das Vorliegen von Wertberichtigungen erkennen lässt. Nötig wäre vielmehr auch gewesen, andere Unterlagen, wie zB Mahnschreiben mit Abdeckung des Namens des Klienten, oder Ähnliches vorzulegen, um die Notwendigkeit einer Wertberichtigung zweifelsfrei zu dokumentieren. Dies ist bislang unterblieben."

Über Hinweis von Senatsbeisitzer A, wonach der Umstand, dass eine Buchung am Konto auch auf Grund einer etwaigen Fehlbuchung hätte unterbleiben können, weist der Bw. darauf hin, dass dies zwar nicht auszuschließen, bei fünf Debitoren über einen Zeitraum von fünf Jahren allerdings sehr unwahrscheinlich ist.

Der Bw. erklärte sich bereit, der Amtsvertreterin die vom Finanzamt gewünschten Unterlagen vorzulegen. Daraufhin wurde die Verhandlung vertagt.

Nach Mitteilung der Vertreterin des Finanzamts vom 22. Jänner 2013 an den Unabhängigen Finanzsenat sei es dem Finanzamt auf Grund aller nun vorliegenden Unterlagen nicht möglich zu entscheiden. Daher wurde das Verfahren beim Unabhängigen Finanzsenat fortgesetzt.

In der am 27. Februar 2013 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde Folgendes ausgeführt:

Bw.: "Ich habe in den strittigen Fällen nie einen Rechtsanwalt eingeschaltet, wie wohl ich in meinen Mahnschreiben damit gedroht habe. Faktum ist aber, dass ich als steuerlicher Vertreter meiner Mandanten über deren finanzielle Verhältnisse Bescheid gewusst habe. So war mir klar, dass ich für den Fall einer Prozessführung wohl kaum mein Honorar auch nur teilweise hätte eintreiben können. In einem Konkursfall ist beispielsweise eine Konkursquote von 0,4 % zur Auszahlung gekommen.

Ich möchte nochmals darauf hinweisen, dass ich die Forderungen an meine Mandanten auf einem Debitorenkonto eingebucht habe. Da unsere Buchhaltung ordnungsgemäß geführt wird, kann bei Weiterverfolgung der Konten festgestellt werden, dass keine Eingänge zu verzeichnen sind.

Hinweisen möchte ich noch darauf, dass ich naturgemäß als § 5-Ermittler die entsprechenden Beträge der Körperschaftsteuer unterzogen habe."

FA-Vertreterin: "Seit der letzten Verhandlung hat uns der Geschäftsführer der Berufungswerberin zwei Honorarnoten, die nach seiner Angabe uneinbringlich waren, dies unter Abdeckung des Namens der Mandanten, sowie eine Konkursanmeldung (Auszug aus der Insolvenzdatei) vorgelegt.

Auch aus den Auszügen der Insolvenzdatei ist, da hieraus ebenfalls Name und Anschrift der Insolvenzschuldner nicht ersichtlich sind, ein Konnex zu den nach Angaben des Steuerberaters nicht bezahlten Honorarnoten nicht nachvollziehbar."

Bw.: "Über Nachfragen der Berichterstatteerin gebe ich bekannt, dass bei keinem der Konkursverfahren Forderungen angemeldet worden sind, dies aus dem oben erwähnten Grund, dass eine auch nur teilweise Einbringlichkeit meiner Forderungen kaum zu erwarten gewesen wäre.

Hinweisen möchte ich darauf, dass eine Geltendmachung der Forderungen nur mittels eines Rechtsbeistandes möglich gewesen wäre und die damit verbundenen Kosten die mögliche Zahlung weit überstiegen hätten. Abgesehen davon hätten wir auch in meiner Kanzlei eine entsprechende nicht abgeoltene Arbeitszeit aufwenden müssen.

Wenn mich die Amtsvertreterin darauf hinweist, dass dies wohl nur gelten könne, wenn Kleinbeträge geltend gemacht werden, nicht aber bei einer Forderung von rund € 29.000,--, so möchte ich hierzu erwähnen, dass ich gerade diese Forderung nur zur Hälfte wertberichtigt habe. Ich habe im Gespräch mit meinem Mandanten erkannt, dass die Einbringlichkeit der Forderung aussichtslos sein wird."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Körperschaftsteuer 2008

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 sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten, das ist in der Regel der Nennwert der Forderung (bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen entspricht dies dem Fakturenbetrag).

Der Teilwert richtet sich nach der Fälligkeit, Verzinslichkeit und Einbringlichkeit (VwGH 11.5.05, 2002/13/0021, Doralt Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, 4. Auflage, § 6, Tz 202).

Bestehen am Bilanzstichtag berechtigte Zweifel an der Einbringlichkeit oder der Werthaltigkeit einer Forderung, so ist diese am Bilanzstichtag entsprechend abzuschreiben. Forderungen, die zum Betriebsvermögen gehören, sind mit jenem Betrag in der Jahresbilanz anzusetzen, mit dem sie voraussichtlich eingehen werden. Werterhellend sind nur Umstände, die objektiv am Bilanzstichtag bestanden haben, aber erst zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellung bekannt werden. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (VwGH 27.11.01, 98/14/0052). Da die Bilanz eine Bestandaufnahme vom Bilanzstichtag zeigt, muss auch die Bewertung der Forderung nach dem Wissen des Gläubigers und dem Zustand des Schuldners am Bilanzstichtag erfolgen. Maßgeblich für die Bewertung von Forderungen sind damit die (tatsächlichen) Verhältnisse am Bilanzstichtag (a.a.O. Doralt⁴, § 6, Tz 201 ff).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Bewertung eines Wirtschaftsgutes zum niedrigeren Teilwert nur dann zulässig, wenn hinsichtlich dieses Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag eine entsprechende Entwertung eingetreten ist. Forderungen können wertberichtigt werden, nur sind die Umstände der Wertminderung darzulegen und nachzuweisen (VwGH 27.9.1995, 92/13/0310) oder zumindest glaubhaft zu machen (VwGH 11.5.05, 2002/13/0021). Mangelnde Erweisbarkeit der Abschreibungsgründe gehen somit zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Es müssen somit am Bilanzstichtag Umstände vorliegen, nach denen damit zu rechnen ist, dass bestimmte Forderungen nicht oder 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.

Die Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses ist dabei ein Indiz, rechtfertigt allein aber nicht die Wertberichtigung zum Bilanzstichtag. Wertberichtigungen sind steuerlich somit nur dann anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können (VwGH 31.3.1998, 96/13/0002).

Der Grad der Wertminderung einer Forderung bzw. die Uneinbringlichkeit muss durch tatsächliche Umstände, wie erfolglose Mahnungen, Klagen, notwendig gewordene

Anmeldungen im Ausgleichs- und Konkursverfahren oder sonstige beachtliche Bestreitungsgründe des Schuldners, bewiesen werden können.

Weiters muss die Wertberichtigung in dem Wirtschaftsjahr vorgenommen werden, in dem die Wertminderung eingetreten ist. Die Uneinbringlichkeit einer Forderung ist nicht im Ursprungsjahr, in dem also die Forderung entstanden ist, geltend zu machen, sondern ex nunc im Jahr, in dem die Uneinbringlichkeit nachweislich und konkret eingetreten ist (VwGH 19.11.1998, 97/15/0095).

Hat der Steuerpflichtige eine Forderung, deren Uneinbringlichkeit ihm im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bekannt war, nicht abgeschrieben, so kann er die Abschreibung nicht in einem späteren Jahr nachholen (VwGH 31.3.1998, 96/13/0002; VwGH 26.11.2002, 99/15/0176; a.a.O., Doralt⁴, § 6, Tz 20 f; Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 6 Tz 129, 136; Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 2345, 2348, 2353, 2356).

Eine Wertberichtigung wegen eines Forderungsverzichtes ist nur dann zulässig, wenn die Forderung zum Zeitpunkt des Verzichtes tatsächlich uneinbringlich ist (aaO, Doralt, § 6 Tz 209). Dagegen erscheint eine volle Wertberichtigung einer Forderung ungerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige wegen seines Interesses an der Weiterführung des Betriebes seines Schuldners keine Schritte zur zwangsweisen Einbringung seiner Forderung durchführt (VwGH 16.6.1970, 405/1968).

Bei Gefährdung der Einbringlichkeit ist nur der protokollierte Kaufmann (§ 5 Abs. 1) nach dem Niederstwertprinzip zur Wertberichtigung verpflichtet.

Der Argumentation der Bw. in der Berufung ist Folgendes entgegenzuhalten:

Die Bw. hat sich geweigert, bekanntzugeben, um welche Klienten es sich überhaupt handelt bzw. welche Einbringungsschritte seitens der Bw. gesetzt wurden. Nähere Ausführungen diesbezüglich ist sie schuldig geblieben.

Es wurden zusammen mit der Berufung fast vollständig abgedeckte Debitorenkonten vorgelegt sowie eine Debitorensaldenliste vorgelegt, welche nur Kontobezeichnungen (z.B. K21802) in Ziffernform und Saldenbeträge in Euro enthalten. Aufgrund der zu den einzelnen Debitoren in der Berufung bekanntgegebenen Informationen konnte nicht bewiesen werden, dass diese Forderungen überhaupt uneinbringlich sind. Die von der Bw. vorgelegten, größtenteils abgedeckten Unterlagen und Belege zu diesem Komplex reichen nach Ansicht des Finanzamts und des Unabhängigen Finanzsenats nicht als Beweis für die Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Forderungen aus.

Es entspricht keinesfalls den Erfahrungen und Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben, dass ein Steuerberater bzw. Wirtschaftstreuhänder, der eine Leistung erbracht hat, auf das vereinbarte Entgelt verzichtet, ohne vorher entsprechende Maßnahmen zur Durchsetzung seines Anspruches zu setzen. Jeder Unternehmer würde zumindest versuchen seinen Anspruch, sei

es auch im Klagswege, zu realisieren und geltend zu machen. Die Bw. hingegen hat während des gesamten Verfahrens keinen stichhaltigen Nachweis darüber erbracht, dass sie die Einbringung der Ansprüche ernsthaft betrieben hat. Ob die Einbringlichkeit der Forderungen möglich bzw. nicht möglich gewesen ist, wurde auch nicht ausreichend nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht. Für die Abschreibung reichen die allgemeinen Behauptungen der Bw. im Verfahren nicht aus. Dazu bedarf es schon konkreter Umstände und Nachweise bzw. Glaubhaftmachung. Diese wurden aber im gesamten Verfahren nicht vorgebracht. Dadurch, dass die Bw. weder die Forderungen im den beiden Konkursverfahren geltend gemacht noch eine klagsweise Einbringung vorgenommen hat bzw. auch kein einziges Mahnschreiben eines Rechtsanwalts veranlasst hat, zeigt sie - aus welchen Gründen auch immer - auf, dass sie offensichtlich am Weiterbestand der Schuldner interessiert war. Dass die Forderungen damit uneinbringlich sind, kann daraus aber nicht abgeleitet werden. Auch, dass die Schuldner zahlungsunfähig waren, wurde durch nichts nachgewiesen und würde allein auch nicht eine Wertberichtigung rechtfertigen, zumal für eine Wertberichtigung konkrete Risiken bestehen müssen.

Der Bw. ist es nicht gelungen, das Absinken des Teilwertes der Forderungen zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 in der Weise darzutun, die eine Abschreibung der gegenständlichen Forderungen rechtfertigen würde. Im Gegenteil, sie hat sich dieser Problematik unter Hinweis auf die berufsrechtliche Verschwiegenheitsverpflichtung entzogen und somit nicht ausreichend dokumentiert, dass sie genügend Versuche unternommen hat, um die aushaftenden Forderungen zu realisieren bzw. geltend zu machen.

Im Übrigen darf der Zeitpunkt der Berichtigung auch nicht willkürlich gewählt werden (VwGH 28.2.2007, 2004/13/0019). Die Bw. hat auch nicht näher ausgeführt und nachgewiesen, wann die Uneinbringlichkeit der Forderungen zutage getreten sein soll. Mangels Vorlage von hinreichenden Unterlagen ist dieses Vorbringen der Bw. keiner Überprüfung zugänglich. Aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen ergibt sich auch keinesfalls, dass die Uneinbringlichkeit im Jahr 2008 klar zu Tage trat. Die größte strittige Forderung wurde von der Bw. im Jahr 2008 nur zu 50 % wertberichtigt. Aus welchen Umständen eine Uneinbringlichkeit der strittigen Forderungen in welchem Ausmaß im Jahr 2008 eingetreten sein soll, wurde von der Bw. nicht in nachvollziehbarer objektiver Weise dargelegt.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass der Bw. im Verfahren vor dem Finanzamt und vor dem Unabhängigen Finanzsenat die Möglichkeit zur Vorlage ihres Berufungsbegehrens stützender Unterlagen eingeräumt wurde. Es wäre Aufgabe der Bw. gewesen, entsprechende Unterlagen vorzulegen bzw. den Sachverhalt nachvollziehbar glaubhaft darzulegen.

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen

kann. In solchen Fällen besteht die Pflicht der Behörde darin, bei indizierter Aufklärungsbedürftigkeit den Steuerpflichtigen zu aufklärendem Vorbringen und allfälliger Beweisführung aufzufordern.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. § 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. Es handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann (VwGH 12.6.1990, 89/14/0173). Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.03.1985, 85/14/0144 (betreffend einen Rechtsanwalt) hat der Verwaltungsgerichtshof entscheiden, dass es Sache des Steuerpflichtigen sei, die Vollständigkeit der Aufzeichnungen nachzuweisen und Material, das unter die anwaltliche Verschwiegenheitspflicht fällt, zur Verfügung zu stellen. Dieses Erkenntnis betont die erhöhte Mitwirkungspflicht des von einer Verschwiegenheitspflicht betroffenen Abgabepflichtigen. Dabei beschränkt sich die erhöhte Mitwirkungspflicht im Verfahren nicht nur auf das Bereitstellen von abverlangten Unterlagen, sondern es ist Aufgabe des Abgabepflichtigen, *zweckdienliches Material* zur Glaubhaftmachung der Richtigkeit seiner Ausführungen vorzulegen. Hier wird neben der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung auch die Notwendigkeit der Beweisvorsorge des Freiberuflers bestätigt.

In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 8.10.1991, 91/14/0159 wird dazu ausgeführt, dass es sich bei Abrechnungen, Honorarnoten und Quittungen eines Rechtsanwaltes weder um ihm anvertraute Angelegenheiten noch um ihm sonst in seiner beruflichen Eigenschaft bekannt gewordene Tatsachen handle, sondern vielmehr um von ihm verfasste Belege, die zu den von ihm zu führenden Aufzeichnungen gehörten. Sie seien auch nicht zu seiner Information hergestellt worden, sondern dienten bloß der Abrechnung anwaltlicher Leistungen. Ein Beschlagnahmeverbot bestehe diesbezüglich nicht.

Im VwGH-Erkenntnis vom 29.6.1992, 92/15/0090 (zu einer Rechtsanwaltskanzlei und zur Auslegung von § 9 Abs. 2 RAO) heißt es dazu:

"Es handelt sich hiebei vielmehr um vom Beschwerdeführer selbst hergestellte Abrechnungen, Honorarnoten und Quittungen bzw. Schriftstücke, aus denen auf Honorareinnahmen geschlossen werden kann. Dass in diesen Unterlagen auch *Namen* von Klienten sowie für diese erbrachte Leistungen enthalten sind, führt noch nicht dazu, diese als zur Information des Beschwerdeführers hergestellt und damit der anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegend anzusehen."

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis (ebenso wie in anderen VwGH-Erkenntnissen, vgl. VwGH 96/15/0155 vom 18.12.1996 sowie VwGH 91/14/0216 vom 19.2.1992) grundlegende Rechtsansichten in sehr prägnanter Form geäußert: "§ 9 Abs. 2 RAO (bzw. vergleichbare berufsrechtliche Verschwiegenheitsverpflichtungen) dienen nicht der Behinderung oder Erschwerung der Erhebung von Abgaben (eines Rechtsanwalts) oder gar deren Hinterziehung, sondern dem Schutz der (dem Rechtsanwalt) anvertrauten Informationen".

Auch bezüglich der Grenzen der berufsrechtlichen Verschwiegenheitsverpflichtung eines Wirtschaftstreuhänders sind die in den zitierten Erkenntnissen (betreffend die berufliche Verschwiegenheitspflicht von Rechtsanwälten bzw. Ärzten) festgestellten Rechtsansichten des Verwaltungsgerichtshofes gleichermaßen anzuwenden.

Das abgabenrechtlich bedeutsame Berufsgeheimnis ist selbstverständlich von der Behörde zu beachten. Im Gegenzug werden an die erhöhte Mitwirkungspflicht sehr hohe Anforderungen gestellt. Bei genauem Studium der in den Erkenntnissen zugrunde liegenden Sachverhalte lässt sich die Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes wie folgt definieren: Hinsichtlich abgabenrechtlich beachtlicher Verschwiegenheitspflicht dürfte grundsätzliche Übereinstimmung mit dem Verfassungsgerichtshof vorliegen. Bei Verdacht, ein Abgabepflichtiger könnte das Berufsgeheimnis für die Behinderung seiner eigenen Abgabenerhebung einsetzen, hat der Verwaltungsgerichtshof diesen Versuchen eine klare Absage erteilt (vgl. Tschernutter/Joklik-Fürst in ÖStZ 2006, 86 (Heft 5 vom 1.3.2006). "Berufsrechtliche Verschwiegenheitspflichten der Freiberufler – Allgemeines (Teil 1)" und die dort zitierte Judikatur).

Der BFH hat bei der Güterabwägung zwischen jenen Normen, die der Schweigepflicht dienen, und jenen, die das öffentliche Interesse schützen sollen, darauf abgestellt, dass Vorschriften zur Wahrung des Steuergeheimnisses nicht unberücksichtigt bleiben können. Es hat dies damit begründet, dass diese Vorschriften den Schutz des Vertrauens fördern sollen, damit eine Bereitschaft der Steuerpflichtigen entsteht, die Offenlegung steuerlicher Sachverhalte zu fördern und eine gesetzmäßige gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen. Auch in Österreich bestehen entsprechende Vorschriften mit gleichgelagerten Zielsetzungen. In § 48a BAO ist die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht geregelt. Die unbefugte Offenbarung oder Verwertung der Kraft des Amtes bekanntgewordenen Informationen wird streng sanktioniert. Diese durch Art. 20 Abs 3 B-VG und § 46 BDG gestützte Verpflichtung ist im Rahmen der Güterabwägung miteinzubeziehen und kann dem Rechtsstaatsprinzip sowie dem Gleichbehandlungsgebot zu jener Wirkung verhelfen, die ihnen zukommt.

Durch bloß allgemeine Ausführungen kann der Nachweis der Leistungsinformation nicht erbracht werden (VwGH 26.3. 2003, 97/13/0108). Für jede einzelne Rechnung ist der

Nachweis des überwiegenden betrieblichen (beruflichen) Veranlassungsgrundes und des Vorliegens einer Leistungsinformation zu erbringen. Der BFH hat Hinweise zum Ausmaß dieser Information gegeben: Die Art der Information richtet sich nach der Art des jeweiligen Mandats. Es reicht aus, wenn die Information die Überprüfung der betrieblichen Veranlassung ermöglicht, ohne dass deswegen sämtliche Steuergeheimnisse des Klienten aufgedeckt werden müssen.

Die berufsrechtlichen Vorschriften der Wirtschaftstreuhänder stellen kein Hindernis für den Nachweis der Uneinbringlichkeit von Forderungen an Klienten dar. Nach § 91 WTBG sind die Berufsberechtigten zur Verschwiegenheit über die „*ihnen anvertrauten Angelegenheiten*“ verpflichtet. Diese Verpflichtung erstreckt sich auch auf „*persönliche Umstände und Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse, die ihnen bei Durchführung erteilter Aufträge bekannt geworden sind*“. Die im gegenständlichen Fall zu klärende Uneinbringlichkeit von Forderungen aus Honorarnoten an Klienten hat nach Ansicht des Senats mit der Verschwiegenheitsverpflichtung nur am Rande zu tun. Im Übrigen liegt es an der Bw., die Informationsübermittlung so zu gestalten, dass eine eindeutige Nachprüfbarkeit der Uneinbringlichkeit der Forderungen ermöglicht wird. Die Bw. hätte beispielsweise die Möglichkeit gehabt, an die Klienten heranzutreten und zu versuchen, deren Zustimmung zu der Entbindung der Bw. von der Verschwiegenheitsverpflichtung nach § 91 Abs. 4 Z. 2 WTBG in diesem Verfahren zu erlangen. Dies wurde von der Bw. jedoch – trotz der eingeräumten Möglichkeit durch die Vertagung der mündlichen Berufungsverhandlung - nicht einmal versucht, obwohl eine diesbezügliche Zustimmung der zahlungsunfähigen Klienten im Hinblick auf die beiden in der Insolvenzdatei des Bezirksgerichts Innere Stadt Wien öffentlich bekanntgegebenen Schuldenregulierungsverfahren wahrscheinlich gewesen wäre.

Verschwiegenheitspflichten stehen prinzipiell im einfachen Gesetzesrang. Es ist daher eine Abwägung zwischen öffentlichen Interessen und der Schweigepflicht vorzunehmen. Dabei wird die Verschwiegenheitsverpflichtung der Beamten der Finanzverwaltung (§ 48a BAO) und des Unabhängigen Finanzsenates nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats (vgl. *Laudacher*, UFSjournal Jänner 2012 und die dort zitierte Literatur und Judikatur) mit zu berücksichtigen sein:

Die von der Bw. im gegenständlichen Verfahren geltend gemachte Wertberichtigung der strittigen Forderungen im Ausmaß vom € 20.588,53 ist eine anspruchsmindernde Tatsache, die eine Mitwirkungspflicht der Bw. begründet und auf Grund von Unterlagen nachzuweisen gewesen wäre.

Diesen Nachweisverpflichtungen kann die Verschwiegenheitsverpflichtung nach § 91 WTBG nicht entgegengehalten werden. Eine Auslegung dergestalt, dass Wirtschaftstreuhänder

Wertberichtigungen von Forderungen ohne weiteren Nachweis glaubhaft machen und absetzen können, würde sowohl dem Gleichheitsprinzip als auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen.

Verschwiegenheitspflichten entbinden nicht von Aufzeichnungspflichten, sie führen vielmehr zu einer Kollision mit der umfassenden Mitwirkungspflicht (*Joklik-Fürst*, SWK 2010 S. 746). Die Bücher und Aufzeichnungen sind an sich so zu führen und die Belege so zu gestalten, dass eine Einsicht durch die Finanzbehörde ohne Verletzung der Verschwiegenheitspflicht erfolgen kann (VwGH 19.2.21992, 91/14/0216, 1992, 363,; *Ritz*, BAO-Kommentar § 171, Tz. 23; vgl. *Kotschnigg*, Beweisrecht § 171, Rz 54)

Die von der Bw. aufgestellten Behauptungen und die im Verfahren vorgelegten Unterlagen reichen nicht aus, die für eine Abschreibung erforderliche Gefährdung der Einbringlichkeit (Uneinbringlichkeit) darzutun, welche eine Wertberichtigung zulässt.

Da es im gegenständlichen Fall am Nachweis bzw. der Glaubhaftmachung der Uneinbringlichkeit der wertberichtigten Forderungen fehlt, ist die Versagung der Anerkennung der Wertberichtigungen durch das Finanzamt zu Recht erfolgt.

2. Körperschaftsteuervorauszahlungen 2010

Mit Bescheid vom 21. September 2010 erging ein Bescheid über die Körperschaftsteuervorauszahlungen des Jahres 2010 in Höhe von € 10.428,12. Basis dieses Bescheides war der Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 2008 gleichen Datums mit einer ausgewiesenen Abgabenschuld in Höhe von € 9.567,08. Für die Berechnung der Vorauszahlungen war die im Körperschaftsteuerbescheid 1996 ausgewiesene Abgabenschuld gem. § 24 Abs. 3 KStG 1998 i.V. m. § 45 Abs. 1 EStG 1988 um 9% zu erhöhen.

Die Berechnung ergibt obigen Betrag an zu entrichtenden Körperschaftsteuervorauszahlungen 2010 über Euro 10.428,12. Die Bw. hat in diesem Zusammenhang nicht dargetan, warum sie den obigen Vorauszahlungsbescheid als mit Rechtswidrigkeit behaftet ansieht. Die rechnerische Ermittlung bestätigt die Richtigkeit des Vorauszahlungsbescheides. Die Berufung war infolgedessen in diesem Punkt abzuweisen.

3. Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens ist als unzulässig zurückzuweisen, weil das Finanzamt keinen Wiederaufnahmebescheid erlassen hat. Vielmehr hat das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2008 mit Bescheid vom 21. September 2010 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. März 2013