



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AGmbH, vertreten durch Stb, vom 20. Dezember 2001 gegen den Bescheid des FA vom 5. Dezember 2001 betreffend Körperschaftsteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Gegen den Bescheid vom 5.12.2001 betreffend Körperschaftsteuer 2001 wurde am 20.12.2001 eine Berufung eingebracht und zum letztlich einzig verbliebenen Streitpunkt vorgebracht, dass durch einen kanzleiinternen Fehler irrtümlich die vorläufige Bilanz beigelegt worden sei, in der eine gebotene Wertberichtigung einer Forderung in Höhe von ÖS 16.000.000,-- noch nicht enthalten gewesen sei.

Nach einer von Mai 2002 bis August 2005 dauernden, die Jahre 1998 und 2000 umfassenden Betriebsprüfung wurde zum vorliegenden Streitpunkt folgender Sachverhalt festgestellt:

Die Berufungswerberin (Bw.) schloss am 15.12.2000 mit der R (R GmbH) eine Vereinbarung, wonach die Bw. eine Optionsvereinbarung samt allen Rechten und Pflichten an die R GmbH abtrete. Die Bezahlung sollte in zwei Beträgen, ÖS 1 Mio. bis 10.2.2001, Restbetrag von ÖS 16 Mio. bis 17.4.2001 erfolgen. Die USt werde überrechnet.

Der erste Teilbetrag wurde offensichtlich beglichen. Mit Schriftsatz vom 20.3.2001, von der R GmbH gegengezeichnet am 21.3., erklärte sich die Bw. damit einverstanden, da für die angebotene Immobilie drei Kaufinteressenten vorlägen, gegen eine Zuzahlung von netto ÖS 500.000,-- die Restzahlung bis 30.5.2001 aufzuschieben.

Dieser Geschäftsfall wurde in der Bilanz der Bw. zum 31.12.2000 auf dem Konto „n. n. abrechenbare Leistungen“ aktiviert. Am 18.6.2001 wurde die Bilanz zum 31.12.2000 und die KöSt – Erklärung für das Jahr 2000 eingebracht. Darin wurde dieser Geschäftsfall erlösmäßig erfasst.

Ebenfalls am 18.6.2001 setzte die Bw. der R GmbH eine letzte Nachfrist von zwei Wochen zur Begleichung der noch offenen Beträge.

Am 18.10.2001 teilte die Bw. der R GmbH mit, dass die Angelegenheit nach ungenützter Nachfrist zur gerichtlichen Hereinbringung an einen Rechtsanwalt weitergeleitet werde.

Bereits am 23.10.2001 reagierte die R GmbH und gab bekannt, dass die Vermögenssituation angespannt sei und es nicht empfohlen werden könne einen hohe Kosten verursachenden Prozess anzustrengen. Es werde eine einvernehmliche Lösung bevorzugt.

Um eine gerichtliche Auseinandersetzung zu vermeiden schrieb die Bw. am 5.11.2001 den Betrag von netto ÖS 16 Mio. gut, weiters fiel die Anzahlung von 1 Mio.

Diesen Feststellungen der Betriebsprüfung folgend erließ das Finanzamt am 23.8.2005 eine Berufungsvorentscheidung, mit der der Bescheid vom 5.12.2001 abgeändert wurde.

Dagegen wurde durch die steuerliche Vertretung neuerlich eine Berufung (gemeint wohl Vorlageantrag) eingebracht und mit der Begründung die Anerkennung der Abschreibung bzw. Wertberichtigung beantragt, die Bezahlung der Option durch die R GmbH wäre nur möglich gewesen, wenn der vermeintliche Käufer von R tatsächlich abgeschlossen hätte. Da sich der potentielle Käufer von R als Betrüger herausgestellt habe, sei für R nicht einmal die theoretische Möglichkeit der Zahlung zu irgendeinem Zeitpunkt gegeben gewesen und sei der Vertrag zwischen der Bw. und der R GmbH ex tunc aufgelöst worden.

In der Stellungnahme des Betriebsprüfers wurde nach Darstellung der Abwicklung des strittigen Geschäftsfalles dargelegt, dass Unterlagen, woraus die Richtigkeit der Wertberichtigung ersichtlich sei, nicht vorgelegt worden seien.

Laut herrschender Lehre und Judikatur seien für die Bewertung der Forderungen die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden gewesen seien, bleibe bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz. Die Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners im Zeitpunkt der

Erstellung des Jahresabschlusses sei ein Indiz, rechtfertige alleine aber nicht die Wertberichtigung zum Bilanzstichtag. Die Zahlungsunfähigkeit müsse am Bilanzstichtag bereits bestanden haben oder vorhersehbar gewesen sein, um eine Wertberichtigung zu rechtfertigen. Untermuert waren diese Aussagen durch zahlreiche Zitate von VwGH-Erkenntnissen.

Aus dem Schreiben vom 20.3.2001 sei ersichtlich, dass beide Vertragsparteien von einem Abschluss des Käufers noch vor Mai 2001 ausgegangen waren. Es sei auch angeführt worden, dass es drei Interessenten gegeben habe.

Der restliche Schriftverkehr zeige deutlich auf, dass die R GmbH erst im folgenden Wirtschaftsjahr 2001 in finanzielle Schwierigkeiten geraten sei und die Bw. daher am 5.11.2001 den geschuldeten Betrag gutgeschrieben habe.

Die in der Berufung vom 23.9.2005 angeführte Behauptung, dass der vermeintliche Käufer von R ein Betrüger sei, könne mangels Vorlage entsprechender Unterlagen nicht nachvollzogen werden.

Es wurde wiederholt darauf hingewiesen, dass entsprechend dem Wertbeeinflussungsprinzip sämtliche Ereignisse zum Bilanzstichtag 31.12.2000 vorliegen müssen.

Diese Stellungnahme wurde der Bw. am 25.11.2005 mit dem Ersuchen übermittelt, bis 27.12.2005 eine Gegenäußerung abzugeben.

Am 5.4.2006 langte eine Fax-Mitteilung beim Finanzamt ein, der ein Schriftstück der R GmbH angeschlossen war, worin diese bestätigte, dass sie nie in der Lage gewesen sei, das Optionsentgelt in Höhe von insgesamt ÖS 17 Mio. zu bezahlen. Die Zahlung des Optionsentgelts sei auf den vorhandenen Kunden, Herrn Q, ausgerichtet gewesen. Hätte der Kunde die Liegenschaft erworben, wäre die Bezahlung kein Problem gewesen. Zum Zeitpunkt der Vereinbarung über die Option mit der Bw. habe man nicht wissen können, dass man einem Betrüger aufgesessen sei. Die Behauptung, dass noch andere Kunden vorhanden gewesen seien, sei eine reine Schutzbehauptung gewesen, um das Projekt nicht zu gefährden. Es werde nochmals betont, dass auch zum heutigen Zeitpunkt die Bezahlung des Optionsentgelts nicht möglich sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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. Wird der Gewinn wie bei der Bw. nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, ist eine Teilwertabschreibung zwingend vorzunehmen, wenn sich aus den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung eine solche

Abwertungsverpflichtung ergibt (vgl. §§ 206ff UGB bzw. HGB). Forderungen zählen grundsätzlich zum Umlaufvermögen. Sie unterliegen damit beim protokollierten Kaufmann dem strengen Niederstwertprinzip.

Maßgeblich für die Bewertung sind die tatsächlichen Verhältnisse, wie sie am Bilanzstichtag bestanden haben. Nach dem Bilanzstichtag eingetretene und nicht vorhersehbare Änderungen in den Wertverhältnissen können bei der Bewertung zum Bilanzstichtag nicht berücksichtigt werden. Zu berücksichtigen ist hingegen die spätere bessere Einsicht über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse (so genannte "werterhellende" Umstände). Als werterhellende Umstände sind jedoch nur Tatsachen zu berücksichtigen, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, dem Steuerpflichtigen aber erst zwischen dem Bilanzstichtag und der Bilanzerstellung bekannt geworden sind (vgl. VwGH 27.11.2001, 98/14/0052, sowie Doralt, Einkommensteuergesetz<sup>13</sup>, Kommentar, § 6 Tz 14 ff, und die dort jeweils angeführten Judikate). Bestehen daher am Bilanzstichtag berechnete Zweifel an der Einbringlichkeit einer Forderung, dann ist eine solche Forderung am Bilanzstichtag abzuschreiben (vgl. VwGH 31.3.1998, 96/13/0002).

Die Gefährdung der Einbringlichkeit der Forderung reicht idR für eine Abwertung aus, die Entwertung des Wirtschaftsgutes ist entweder nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Zwischen den Geschäftspartnern auftretenden bloße Meinungsverschiedenheiten ohne rechtliche Schritte (Schiedsgerichts- oder Zivilgerichtsverfahren) stellen aber nach ständiger Rechtsprechung des VwGH noch keine Gefährdung dar (Jakom/Laudacher EStG 2010, § 6 Rz 85 ff).

Pauschale Wertberichtigungen von Forderungen sind seit dem Steuerreformgesetz 1993 nicht mehr zulässig.

Ist die Forderung nicht mehr einbringlich, gilt dies als Grund für eine Wertberichtigung, auch bei teilweiser Uneinbringlichkeit. Die Beurteilung der Uneinbringlichkeit hängt von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Schuldners ab. Eine Konkursöffnung des Schuldners Jahre nach der Uneinbringlichkeit der Forderung für sich allein genügt jedoch nicht, um die Unmöglichkeit der Einbringung zu untermauern, einer Zwangsvollstreckung durch den Gläubiger bedarf es nicht, wenn die Uneinbringlichkeit schon aus anderen Gründen offenkundig ist. Wurde aber durch den Gläubiger die klagsweise Einbringung vermieden, weil dieser am Weiterbestand des Schuldners interessiert war, so kann nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes damit die Uneinbringlichkeit der Forderung nicht dargetan werden (Jakom aaO.).

Strittig ist im vorliegenden Fall eine Wertberichtigung einer Forderung im Jahresabschluss zum 31.12.2000. Diese Forderung ist erst Ende 2000, am 15.12., entstanden. Im ersten Jahresabschluss 2000, beim FA eingegangen am 18.6.2001, schien die strittige Abschreibung noch nicht auf, obwohl laut Anhang bei der Bewertung von Forderungen erkennbare Risiken durch individuelle Abwertungen berücksichtigt worden seien.

Dem vorliegenden Schriftverkehr ist auch zu entnehmen, dass von der Einbringung einer Klage gegen die R GmbH deshalb Abstand genommen wurde, da nach Mitteilung der R-GmbH deren finanzielle Ausstattung nicht sehr solide war und die Bw. das Kostenrisiko scheute.

Abgesehen davon, dass der steuerliche Vertreter erst nach der Erstellung und Abgabe der ersten von insgesamt drei Bilanzen beim Finanzamt um die Berücksichtigung des Forderungsausfalls ersucht hat und schon aus diesem Grund kein bis zur Bilanzerstellung bekannt gewordener werterhellender Umstand vorlag, sind die Ausführungen des steuerlichen Vertreters nicht geeignet, eine Wertberichtigung zum Bilanzstichtag zu rechtfertigen, wird damit doch in keiner Weise aufgezeigt, inwieweit bereits am Bilanzstichtag berechnete Zweifel an der Einbringlichkeit der Forderung bestanden haben sollten. Allein der Umstand, dass die unbeglichene Forderung aus einem vor dem Bilanzstichtag liegenden Zeitraum stammt, zeigt dies jedenfalls nicht auf. Auch spricht gegen eine solche Annahme, dass die Forderung in der im Juni 2001 beim Finanzamt eingereichten Bilanz noch mit dem Nennwert ausgewiesen war, die Bw. dem Schuldner erst im Oktober 2001 mit gerichtlichen Schritten drohte und sohin offensichtlich noch bis zu diesem Zeitpunkt auf einen Zahlungseingang hoffte. Dies wiederum ist aber eine Tatsache, die erst im Jahr 2001 eingetreten ist und daher keine Forderungsberichtigung zum Bilanzstichtag für das Jahr 2000 zu rechtfertigen vermag.

Auch der Umstand, dass der erste Teilbetrag von ÖS 1 Mio. vereinbarungsgemäß bis 10.2.2001 beglichen wurde, belegt, dass zum 31.12.2000 von einer Uneinbringlichkeit der Forderung noch keine Rede sein konnte. Daran vermag auch das Schreiben der R-GmbH vom 3.1.2006 nichts ändern, denn neben der Bezahlung des Teilbetrages ging die R-GmbH selbst noch bis Oktober 2001 von einem positiven Projektabschluss aus, erst zu diesem Zeitpunkt sprach sie von einer angespannten finanziellen Lage.

Graz, am 1. Juli 2010