

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X. GesmbH, xy.Z., vertreten durch Josef Rachinger, Treuhandgesellschaft m.b.H, 5230 Mattighofen, Stadtplatz 24, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 6. März 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 11. Juli 2005 erließ das Finanzamt erklärungsgemäß den Körperschaftsteuerbescheid 2003.

Das Finanzamt hob mit Bescheid vom 6. März 2006 den Körperschaftsteuerbescheid für 2003 gemäß § 299 BAO mit der Begründung auf, dass die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von amtswegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise.

Gleichzeitig am 6. März 2006 erließ das Finanzamt einen den aufgehobenen Bescheid ersetzen Körperschaftsteuerbescheid 2003 und setzte die Körperschaftsteuer in Höhe von € 5.675,39 fest. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EstG 1988 gekürzt worden sei.

In der gesondert zu diesem Bescheid ergangenen Begründung - datiert mit 7. März 2006 - führte das Finanzamt wie folgt aus:

„Nichtanerkennung der Wertberichtigung zum Verrechnungskonto X. & Co:

Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Vom Berater des Pflichtigen wurde als Nachweis für die Wertberichtigung lediglich eine kopierte Umbuchung und Nachbuchungsliste vorgelegt. Als Bergündung für die Durchführung dieser Wertberichtigung wurde auf dieser Umbuchung und Nachbuchungsliste folgendes vermerkt:

Laut Besprechung wird für die Forderung gegenüber der X. & Co eine Wertberichtigung von 30% angesetzt. Wegen fehlender bzw. unzureichender Nachweise war die Wertberichtigung in Höhe von € 176.200 nicht anzuerkennen.“

Gegen diesen Bescheid brachte der steuerliche Vertreter das Rechtsmittel der Berufung ein mit folgender Begründung:

„Die X. Gesellschaft mbH (Bw.) hat gegenüber der Z. X. & Co Gesellschaft mbH eine fällige Forderung in Höhe von € 587.323,07. Die Z. X. & Co Gesellschaft mbH weist ein negatives Eigenkapital in Höhe von ca € 274.000 aus. Sie verfügt über keine nennenswerten stillen Reserven. Im Umlaufvermögen sind halbfertige Arbeiten in Höhe von ca € 405.000 und Forderungen in Höhe von ca € 310.000 ausgewiesen. Dem stehen Bankverbindlichkeiten in Höhe von ca € 335.000 und sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von ca € 654.000 gegenüber. Es bestehen daher berechtigte Zweifel an der vollen Einbringlichkeit dieser Forderung.

Unter Berücksichtigung dieses Sachverhalts wurde im Jahresabschluss 2003 eine Wertberichtigung in Höhe von 30% des Forderungsbetrages angesetzt.

Für den Fall, dass meiner Berufung nicht vollinhaltlich stattgegeben wird, wird die Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung...“.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 19. Februar 2008 wurde die Bw. ersucht zur Wertberichtigung der Forderung folgende Fragen zu beantworten und die notwendigen Unterlagen vorzulegen.

„1. Sie werden ersucht, die am Bilanzstichtag vorliegenden und berechtigten Zweifel an der Einbringlichkeit der Forderung bzw. die Uneinbringlichkeit der Forderung gegenüber der Z. X. &

Co Gesellschaft mbH im Detail darzustellen und nachzuweisen. Die konkreten Risken, die gegenüber dieser Forderung bestehen, sind darzulegen.

2. Was wurde unternommen um die Forderung einzutreiben?

3. Diesbezüglich ist der gesamte Schriftverkehr mit der Z. X. & Co Gesellschaft mbH sowie alle vorhandenen Unterlagen - wie zB Rechnungen, Belege, Zahlungsaufforderungen, Zahlungserinnerungen, erfolglose Mahnungen, Klagseinbringung, schriftliche Absprachen in Zusammenhang mit der Forderung, Vereinbarungen, notwendig gewordene Anmeldungen im Ausgleichs- und Konkursverfahren oder sonstige beachtliche Bestreitungsgründe des Schuldners etc - vorzulegen.

4. Wann ist die Wertminderung eingetreten?

5. Ist die Z. X. & Co Gesellschaft mbH in Konkurs oder Ausgleich? Wenn ja, seit wann? Wieviel an Quote wurde zugeteilt?

6. Offensichtlich handelt es sich nur um eine vorübergehende Zahlungsunfähigkeit?"

Dieser Vorhalt wurde am 11. März 2008 auch dem steuerlichen Vertreter des Bw. per Fax übermittelt.

In Beantwortung des Vorhalts brachte der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 10. April 2008 ergänzend vor, dass die Verbindlichkeiten der X. & Co Gesellschaft mbH laut beiliegender Bilanz zum 31. Dezember 2003 ca € 990.000 betragen würden. Dem würden Vorräte (noch nicht abrechenbare Leistungen) in Höhe von € 405.000 und Kundenforderungen in Höhe von brutto € 307.000 gegenüberstehen. Die Einbringlichkeit der Kundenforderungen sei zumindest zweifelhaft. Bereits im Jahresabschluss 2003 sei eine Wertberichtigung in Höhe von ca € 46.000 angesetzt worden.

Der X. Gesellschaft mbH - Bw.- sei die prekäre finanzielle Situation des Schuldners bekannt. Sie habe daher aus ökonomischen Gründen auf Mahnschreiben durch Rechtsanwälte bzw. Einbringung einer Klage verzichtet. Solche Maßnahmen hätten nur zusätzliche Kosten verursacht. Die Wertminderung sei 2003 eingetreten. Nach Einschätzung der Bw. handle es sich beim Schuldner nicht um eine nur vorübergehende Zahlungsunfähigkeit.

In einem weiteren Schreiben wurde die Bw. zwecks Klärung des Sachverhalts zu einer Besprechung am 11. Mai 2010 eingeladen.

Diesen Besprechungsstermin hat die Bw. ohne Angabe von Gründen nicht wahrgenommen.

In der Folge wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vom steuerlichen Vertreter schriftlich zurückgenommen.

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.

Forderungen sind 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 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; Quatschnigg/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 protokolierte Kaufmann (§ 5 Abs. 1) nach dem Niederstwertprinzip zur Wertberichtigung verpflichtet.

Der Argumentation der Bw. in der Berufung, dass berechtigte Zweifel an der Einbringlichkeit dieser Forderung bestehen würden, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Die Bw. hat nicht konkretisiert um welche Forderungen es sich überhaupt handelt. Nähere Ausführungen diesbezüglich ist sie schuldig geblieben. Eine Aufstellung der Forderungen erfolgte nicht. Auch konnte nicht eruiert werden, wie weit die Forderung überhaupt zurückliegt und in welcher Höhe diese überhaupt fällig ist bzw. ob sie überhaupt uneinbringlich ist oder nicht. Es wurde nur bekannt gegeben, dass eine fällige Forderung in

Höhe von € 587.323,07 gegenüber der Z. X. & Co Gesellschaft mbH bestanden hätte und dass eine Wertberichtigung in Höhe von € 176.200 erfolgte. Unterlagen und Belege zu diesem Komplex wurden von der Bw. – trotz Aufforderung – nicht vorgelegt.

Es entspricht keinesfalls den Erfahrungen und Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben, dass ein Unternehmer 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 einzigen Nachweis darüber erbracht, dass sie die Einbringung der Ansprüche ernsthaft betrieben hat. Vielmehr verweist sie darauf, dass sie aus "ökonomischen Gründen auf Mahnschreiben durch Rechtsanwälte bzw. Einbringung einer Klage verzichtet hat, zumal solche Maßnahmen zusätzlich Kosten verursacht hätten".

Ob die Einbringlichkeit der Forderungen möglich bzw. nicht möglich gewesen ist, wurde auch durch nichts nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht. Es erfolgte diesbezüglich kein substanziertes Vorbringen.

Für die Abschreibung reicht die allgemeine Behauptung der Bw. „Die Einbringlichkeit der Kundenforderungen ist zumindest zweifelhaft“ nicht aus. Dazu bedarf es schon konkreter Umstände und Nachweise bzw. Glaubhaftmachung. Diese wurden aber im gesamten Verfahren nicht vorgebracht.

Dadurch, dass die Bw. eine klagsweise Einbringung nicht vorgenommen hat, zeigt sie - aus welchen Gründen auch immer - auf, dass sie offensichtlich am Weiterbestand des Schuldners interessiert war. Dass die Forderung damit uneinbringlich ist, kann daraus aber nicht abgeleitet werden. Auch, dass der Schuldner im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses zahlungsunfähig war, wurde durch nichts nachgewiesen und würde allein auch nicht eine Wertberichtigung zum Bilanzstichtag rechtfertigen, zumal für eine Wertberichtigung konkrete Risiken bestehen müssen.

Der Bw. ist es nicht einmal ansatzweise gelungen, das Absinken des Teilwertes zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2003 in der Weise darzutun, die eine Abschreibung der gegenständlichen Forderung rechtfertigen würde. Im Gegenteil, sie hat sich dieser Problematik zur Gänze entzogen, indem sie lediglich unter Hinweis auf die prekäre finanzielle Situation des Schuldners keinerlei Versuch unternommen hat, die Forderung zu realisieren bzw. geltendzumachen.

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 Forderung zutage getreten sein soll. Mangels Vorlage von hinreichenden Unterlagen ist dieses Vorbringen der Bw. keiner Überprüfung zugänglich. Aus dem von der Bw. auszugsweise vorgelegten Jahresabschluss des Schuldners ergibt sich auch keinesfalls, dass die Uneinbringlichkeit im Jahr 2003 klar zu Tage trat. Aus welchen Umständen eine Uneinbringlichkeit dieser strittigen Forderung erst im Jahr 2003 eingetreten sein soll, wurde von der Bw. nicht in nachvollziehbarer objektiver Weise dargelegt. Auch die Tatsache, dass im Jahr 2003 laut Jahresabschluss des Schuldners eine Wertberichtigung von ca € 46.000 (genau von € 45.810 Einzelwertberichtigung zu Forderungen) verbucht worden ist, liefert für sich allein noch keinen Beweis, dass diese in Zusammenhang mit der strittigen Forderung steht bzw., dass die Forderung im Jahr 2003 als uneinbringlich anzusetzen ist.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass der Bw. wiederholt die Möglichkeit zur Wahrnehmung des Parteiengehörs bzw. zur Vorlage ihr Berufungsbegehren stützender Unterlagen eingeräumt wurde. Es wäre Aufgabe der Bw. gewesen, entsprechende Unterlagen vorzulegen bzw. den Sachverhalt nachvollziehbar glaubhaft darzulegen. Einen Besprechungstermin zur Klärung des Sachverhalts hat die Bw. ohne Angabe von Gründen nicht wahrgenommen.

Die Pflicht zur amtswegen 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).

Die von der Bw. im gegenständlichen Verfahren geltend gemachte Wertberichtigung der strittigen Forderungen im Ausmaß vom € 176.200 ist eine anspruchsmindernde Tatsache, die eine Mitwirkungspflicht der Bw. begründet und auf Grund von Unterlagen nachzuweisen gewesen wäre.

Die von der Bw. aufgestellten Behauptungen reichen nicht aus, die für eine Abschreibung erforderliche Gefährdung der Einbringlichkeit (Uneinbringlichkeit) darzutun, welche eine Teilwertabschreibung zulässt.

Da im gegenständlichen Fall die Gründe für eine Wertberichtigung nicht konkret erläutert wurden und es daher am Nachweis bzw. der Glaubhaftmachung fehlt, ist die Versagung der Abschreibung die Folge.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. Juni 2010