



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, vertreten durch Karl Heinz Klug, Steuerberater, 8042 Graz, Plüddemanngasse 104/IV, vom 12. April 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 21. März 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Betrieb des Berufungswerbers (Bw.), der auf dem Gebiet der EDV-Beratung tätig ist, wurde für die Jahre 2000, 2001 und 2002 eine Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte ua. fest, dass zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2000 erstmals jene Forderungen, die bereits überfällig bzw. zum nächst folgenden Bilanzstichtag noch ausständig waren, mit einem Zinssatz von 1% pro Monat abgezinst worden waren. Der Bw. nahm pauschale Wertberichtigungen in folgender Höhe vor: 152.922,15 S zum 31. Dezember 2000,

215.074,26 S zum 31. Dezember 2001 und 17.224,93 Euro zum 31. Dezember 2002. Die Abzinsung erfolgte jeweils für neun Monate, weil von einem Zahlungsziel von drei Monaten ausgegangen wurde. Auf allen Ausgangsrechnungen des Bw. war folgende Vereinbarung getroffen worden: „Zahlungsziel: Zahlung bei Erhalt der Rechnung ohne Abzug. Bei Zahlungsverzug gelten 1% Verzugszins je angefangenem Monat als vereinbart“. Von der Möglichkeit, Verzugszinsen zu verrechnen, machte der Bw. jedoch keinen Gebrauch. Nach Ansicht des Prüfers seien Forderungen aus Warenlieferungen grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen, wobei diese in der Regel dem Nennwert der jeweiligen Forderung entsprechen. Da im vorliegenden Fall für sämtliche Forderungen ein kurzfristiges Zahlungsziel vereinbart und durch die Vereinbarung von Verzugszinsen überdies Vorsorge für den Fall einer verspäteten Zahlung getroffen worden sei, habe kein Grund für die Abzinsung von Forderungen bestanden. Die Gründe, warum vom Bw. keine Verzugszinsen in Rechnung gestellt worden seien, sei für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes nicht von Bedeutung. Die zu den genannten Bilanzstichtagen gebildeten Einzelwertberichtigungen (Abzinsungen) von Forderungen seien steuerlich nicht anzuerkennen.

Das Finanzamt schloss sich bei der Erlassung der im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000, 2001 und 2002 der Rechtsansicht des Prüfers an und erhöhte den Gewinn des Jahres 2000 um 152.922,15 S, den Gewinn des Jahres 2001 um 62.152,11 S und den Gewinn des Jahres 2002 um 1.594,87 Euro.

Eine weitere Feststellung des Prüfers betraf die Aufteilung des Gesamtkaufpreises für die Liegenschaft in der S in Höhe von 1,2 Mio. S auf Grund und Boden einerseits bzw. Gebäude andererseits. Nach den Feststellungen des Prüfers war die Aufteilung von 20% (Grund und Boden) zu 80% (Gebäude) in 40% (Grund und Boden) zu 60% (Gebäude) zu ändern. Dadurch ergaben sich Auswirkungen auf die AfA.

Auch diesen Feststellungen schloss sich das Finanzamt bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide der Streitjahre an.

In der gegenständlichen Berufung wurde zur Frage der Abzinsung von Forderungen vorgebracht, im Zuge der Bilanzarbeiten für das Jahr 2000 sei bei der Abstimmung der Kundenforderungen festgestellt worden, dass sich die durchschnittliche Umschlagshäufigkeit der Debitoren von rund 3 bis 3,5 in den Vorjahren auf 2,15 verschlechtert habe, was einer durchschnittlichen Geldeingangsdauer von 170 Tagen entspreche. Dies sei vom Bw., weil er seinen Kunden keine Verzugszinsen verrechnet habe, zum Anlass genommen worden, entsprechende Wertberichtigungen dieser mittel- und langfristigen Forderungen in Form von Abzinsungen vorzunehmen. Im Gegensatz zum Prüfer, der keinen Grund für eine Abzinsung der Forderungen gesehen habe, vertrete der Bw. die Ansicht, dass die Abzinsung zwingend

vorzunehmen gewesen sei. Die vom Prüfer vertretene Ansicht, der Bw. hätte Verzugszinsen bilanzmäßig erfassen sollen, widerspreche dem Realisationsprinzip des § 201 Abs. 2 Z 4 HGB. Das Argument des Prüfers, der Bw. habe die Verrechnung von Verzugszinsen schließlich auch vereinbart, sei nicht zielführend, weil das Gesetz (§ 352 HGB und §§ 1333-1335 ABGB) jedem Unternehmer die Möglichkeit einräume, Verzugszinsen zu verrechnen, unabhängig davon, ob er dies auf seinen Ausgangsrechnungen ausgewiesen habe oder nicht. Die Versagung der Abzinsung der mittel- und langfristigen Forderungen hingegen verstoße gegen den Grundsatz der Vorsicht, der besage, dass ein Kaufmann zum Schutz seiner Gläubiger alle Chancen und Risiken sorgfältig abzuwägen und im Zweifel jenen Faktoren höheres Gewicht beizumessen habe, die zu einem niedrigeren Erfolgs- und Vermögensausweis führen. Der Prüfer habe die Ansicht vertreten, die Forderungen seien mit dem Nennwert anzusetzen. Dagegen spreche der Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-Concern-Prinzip), der in der Regel eine Bewertung zum Teilwert erfordere. Kein Erwerber eines Unternehmens würde unter der Annahme der Unternehmensfortführung für Kundenforderungen, die eine durchschnittliche Geldeingangsdauer von 170 Tagen aufweisen, deren Nennwert bezahlen. Die Abzinsung der Kundenforderungen sei die übliche Bilanzierungspraxis. Das gehe insbesondere aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.4.1978, 2705, 2752/77, hervor, wonach es bei einer allmählich sich ergebenden Verlängerung der Zahlungsfristen nicht dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit widerspreche, wenn der Steuerpflichtige im ersten Jahr eines sprunghaften Ansteigens der Zahlungsfristen auf über zwei Monate Laufzeit zur Bewertung der Forderungen aus Warenlieferungen unter Berücksichtigung einer Abzinsung übergehe. Nach den Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.6.1989, 88/14/0126, und dem in diesem Erkenntnis zitierten Schrifttum sei auch die Abzinsung von (längerfristigen) Forderungen gerechtfertigt, die unter dem üblichen Zinsfuß verzinst werden. In den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz 2376) werde eine pauschale Einzelwertberichtigung von 1% pro Monat für Zinsen und Spesenabgeltung in Gefährdungsfällen ausdrücklich für zulässig erachtet. Ausdrücklich weist der Bw. in diesem Zusammenhang auf das von Mitarbeitern der Finanzverwaltung mitverfasste Branchenhandbuch für das Bauwesen, Bilanz Verlag für Wirtschaftsliteratur, hin, in dem auf Seite 184 ff – mit Beispielen anschaulich dargestellt - ausgeführt werde, dass nach den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz 2362) keine Wertberichtigung aus dem Titel einer Abzinsung durchgeführt werden könne, wenn das dem Kunden gewährte (oder **vom Kunden erzwungene**) **Zahlungsziel** nicht mehr als zwei Monate betrage. Für mittelfristig fällige unverzinsliche (oder ungewöhnlich niedrig verzinsliche) Forderungen könne nach den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz 2377) eine Abzinsung im Ausmaß von 1% pro Monat für Zinsen und Spesenabgeltung vorgenommen werden. Der Begriff „mittelfristig“ sei in den

Einkommensteuerrichtlinien nicht definiert. Da das Abzinsungsverbot aber nur bei einem Zahlungsziel bzw. **Zahlungsverzug** von maximal zwei Monaten gelte, könne die „Mittelfristigkeit“ in dieser Frage ab drei Monaten angenommen werden. Demgegenüber wäre nach Auffassung des Prüfers eine Abzinsung in keinem Fall möglich, weil eine Verzinsung von Kundenforderungen in jedem Fall gesetzlich gedeckt sei. Weiters habe der Prüfer ausgeführt, dass für die Bewertung die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend seien und der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden gewesen seien, bei der Bewertung außer Ansatz zu bleiben habe. Der Prüfer übersehe dabei, dass in allen Fällen, in denen erst nach dem Bilanzstichtag die Säumigkeit eines Schuldners erkannt werde, eine Wertberichtigung nicht mehr möglich wäre. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.12.1999, 95/15/0027 und VwGH 26.9.1984, 82/13/0051) seien werterhellende Umstände bei der Bilanzerstellung jedoch zu berücksichtigen. Auch laut Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 6 Tz 17, komme es nicht auf das Wissen am Bilanzstichtag an, sondern auf die Erkenntnisse, die bis zur Bilanzerstellung über die Verhältnisse am Bilanzstichtag gewonnen werden.

In der Frage der Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits bzw. Gebäude andererseits wurde in der Berufung um eine rechnerische Richtigstellung ersucht, weil der Prüfer übersehen habe, dass die Umrechnung von der 25jährigen auf die 33jährige Nutzungsdauer im Jahr 2002 über die Mehr/Wenigerrechnung erfolgt sei und infolge des geänderten Aufteilungsverhältnisses eine entsprechende Kürzung dieser Hinzurechnung erforderlich sei.

Mit Vorhalt des Prüfers vom 22. Juni 2005 wurde der Bw. ersucht, eine detaillierte Berechnung im Zusammenhang mit dem Vorbringen betreffend die Verschlechterung der Umschlagshäufigkeit der Debitoren von rund 3 bis 3,5 in den Vorjahren auf 2,15 im Jahr 2000 vorzulegen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 8. Juli 2005 wurden Berechnungen vorgelegt, aus denen sich eine Umschlagshäufigkeit von 2,9 im Jahr 1997, von 3,01 im Jahr 1998, von 2,3 im Jahr 1999 und von ebenfalls 2,3 im Jahr 2000 ergibt. Diese Zahlen entsprechen laut Vorhaltsbeantwortung des Bw. einer durchschnittlichen Geldeingangsdauer von 125,9 Tagen im Jahr 1997, von 121,3 Tagen im Jahr 1998, von 158,7 Tagen im Jahr 1999 und von ebenfalls 158,7 Tagen im Jahr 2000. In der Berufung sei für das Jahr 2000 auf Basis von Bruttobeträgen und ohne Einbeziehung des Anfangsbestandes an Forderungen zum 1. Jänner 2000 eine Umschlagshäufigkeit von 2,15 bzw. eine durchschnittliche Geldeingangsdauer von 169,8 Tagen ermittelt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung hinsichtlich der Frage der Zulässigkeit der Forderungsabzinsung abgewiesen. Hinsichtlich der Frage der Richtigstellung der Mehr/Wenigerrechnung im Zusammenhang mit der Änderung der Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden bzw. Gebäude wurde der Berufung stattgegeben. In der Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 1000 ABGB 4% Zinsen zu entrichten seien, wenn nichts anderes vereinbart worden sei bzw. aus dem Gesetz nichts anderes gebühre. Der Bw. habe vom Gesetz abweichende Vereinbarungen getroffen. In allen Ausgangsfakturen des Streitzeitraumes seien die Forderungen sofort fällig gestellt und für den Fall einer verspäteten Bezahlung Verzugszinsen in Höhe von 1% je angefangenem Monat vereinbart worden. Da der Bw. nicht verpflichtet gewesen sei, die Verrechnung von Verzugszinsen zu vereinbaren und sogar ohne Vereinbarung aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen Verzugszinsen in Höhe von 4% hätte verrechnen können, sei von der Ernsthaftigkeit einer vom Gesetz ausdrücklich abweichenden Vereinbarung auszugehen und sei nicht glaubwürdig, dass dieser Vereinbarung keine Bedeutung beizumessen sei. Begründet wurde der Beginn der Abzinsung der Forderungen damit, dass im Zuge der Erstellung der Bilanz für das Jahr 2000 festgestellt worden sei, dass sich die Umschlagshäufigkeit der Debitoren von rund 3 bis 3,5 in den Vorjahren auf 2,15 im Jahr 2000 verschlechtert habe, was einer durchschnittlichen Geldeingangsdauer von 170 Tagen entspreche. Wie aus den Berechnungen des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 8. Juli 2005 ersichtlich sei, habe die Geldeingangsdauer im Jahr 2000 nicht 170 Tage, sondern nur 158,7 Tage betragen. Dieser Wert entspreche genau dem Wert des Jahres 1999. Ein sprunghafter Anstieg der Geldeingangsdauer sei im Jahr 2000 im Vergleich zum Vorjahr somit nicht eingetreten. Wenn ein Steuerpflichtiger im ersten Jahr eines sprunghaften Ansteigens der Zahlungsfristen auf über zwei Monate Laufzeit zur Bewertung der Forderungen unter Berücksichtigung einer Abzinsung übergehe, so widerspreche dies nicht dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit. Eine sachliche Berechtigung für eine Änderung der Bewertungsmethode liege jedoch nur im ersten Jahr des sprunghaften Ansteigens der Zahlungsfristen vor. Ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen für die Geltendmachung der Abzinsung zu einem späteren Zeitpunkt bestehe – wie auch in den Einkommensteuerrichtlinien dargelegt werde – hingegen nicht.

Im Vorlageantrag wurde ausgeführt, der Ansicht, dass die Abzinsung der Forderungen nur im Jahr des sprunghaften Ansteigens der Zahlungsfristen möglich gewesen wäre, stehe das Stichtagsprinzip entgegen, das bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gelte. Maßgebend seien demnach die tatsächlichen Vermögens- und Wertverhältnisse am Bilanzstichtag aus der Sicht eines ordentlichen Kaufmannes im Zeitpunkt der Bilanzerstellung. Von dieser objektiven Sachlage sei die subjektive Richtigkeitsgewähr zu unterscheiden. Maßgebend für die subjektive Richtigkeit sei der Wissensstand eines ordentlichen Kaufmannes

im Zeitpunkt der Bilanzerstellung. Alle Informationen über die Verhältnisse am Bilanzstichtag (werterhellende Umstände) seien bei der Bilanzerstellung zu berücksichtigen. Sei die Bilanz einmal erstellt und entspreche sie dem Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Kaufmannes, sei sie subjektiv auch dann richtig, wenn sich ex post ihre objektive Unrichtigkeit erweisen sollte. Subjektiv richtige Bilanzansätze seien nicht zu berichtigen. Hätte der Bilanzersteller bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes anders bilanzieren müssen, sei die Bilanz hingegen falsch und somit zu berichtigen. Das gelte auch nach Einreichung der Abgabenerklärungen beim Finanzamt. Die Bilanzberichtigung zielen somit auf eine steuerwirksame Berichtigung der Ertragsteuerbemessungsgrundlage und wirke auf das zu berichtigende Jahr zurück. Mit § 295a BAO sei ein zusätzliches Korrekturinstrument zur Rechtskraftdurchbrechung innerhalb der absoluten Verjährung von zehn Jahren geschaffen worden. Damit sei auch das Nachholverbot entschärft worden. Den Grundsatz, wonach für die Beurteilung der Verhältnisse am Bilanzstichtag die Sicht eines ordentlichen Kaufmannes im Zeitpunkt der Bilanzerstellung maßgebend sei, habe der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090, und VwGH 18.11.2003, 2001/14/0050, bestätigt. Neue Erkenntnisse und Einsichten nach der Bilanzerstellung beeinflussen die Richtigkeit der Bilanz hingegen nicht. Der Bw. ersuchte abschließend daher nochmals, der Berufung auch hinsichtlich der Abzinsung von Forderungen stattzugeben.

Der Prüfer wiederholte – unter Hinweis auf die Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 - in einer schriftlichen Stellungnahme im Wesentlichen seinen bisherigen Standpunkt.

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

Strittig ist, ob der Bw. berechtigt bzw. sogar verpflichtet war, ab dem Jahr 2000 seine Kundenforderungen abzuzinsen.

Der Bw. ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Auf sämtlichen Ausgangsrechnungen des Bw. wurde folgende Vereinbarung getroffen: „Zahlungsziel: Zahlung bei Erhalt der Rechnung ohne Abzug. Bei Zahlungsverzug gelten 1% Verzugszins je angefangenem Monat als vereinbart.“ Bisher verrechnete der Bw. seinen Kunden keine Verzugszinsen.

Der Bw. begründete den Beginn der Abzinsung seiner Kundenforderungen im Jahr 2000 zunächst damit, dass sich die durchschnittliche Umschlagshäufigkeit der Debitoren von rund 3 bis 3,5 in den Vorjahren auf 2,15 im Jahr 2000 verschlechtert habe, was einer durchschnittlichen Geldeingangsdauer von 170 Tagen entspreche. Da er seinen Kunden keine

Verzugszinsen verrechnet habe, sei er verpflichtet gewesen, bei den mittel- und langfristigen Forderungen entsprechende Wertberichtigungen in Form von Abzinsungen vorzunehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof hält sowohl die Abzinsung unverzinslicher Forderungen (vgl. VwGH 11.4.1978, 2705, 2752/77) als auch die Abzinsung (längerfristiger) Forderungen, die unter dem üblichen Zinsfuß verzinst werden (vgl. zB VwGH 27.6.1989, 88/14/0126), grundsätzlich für gerechtfertigt. Begründet wird diese Ansicht damit, dass ein Erwerber des ganzen Betriebes für eine Forderung im Rahmen des Gesamtkaufpreises nicht (wie üblich) den Nennwert ansetzen würde, wenn sie ihm einen geringeren als den üblichen Ertrag abwirft. Die erstmalige Abzinsung von Forderungen ist aber - nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes - nur dann zulässig, wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse geändert haben, was zB bei einem sprunghaften Anstieg der durchschnittlichen Laufzeit aushaftender Kundenforderungen der Fall ist (vgl. nochmals VwGH 11.4.1978, 2705, 2752/77). Unzulässig ist es hingegen, mit der Abzinsung von Forderungen zu einem Zeitpunkt zu beginnen, der als ein vom Steuerpflichtigen willkürlich, dh. ohne sachliche Begründung, gewählter Zeitpunkt anzusehen wäre, weil eine solche Vorgangsweise dem – auch für den Gewinnermittler gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 geltenden – Grundsatz der Bewertungsstetigkeit widerspricht. Diese Rechtsansicht wurde von Literatur (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 6 Tz 41; Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 6 Tz 28) und Verwaltungspraxis (vgl. Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 2362) übernommen.

Übereinstimmend wird in Judikatur und Literatur somit die Ansicht vertreten, dass eine Abzinsung nur bei solchen Forderungen zulässig ist, die **unverzinslich** oder **zu niedrig verzinslich** sind. Nur für die Abzinsung solcher Forderungen ist die Begründung, dass ein Erwerber des ganzen Betriebes für eine Forderung im Rahmen des Gesamtkaufpreises nicht (wie üblich) den Nennwert ansetzen würde, wenn sie ihm einen geringeren als den üblichen Ertrag abwirft, zutreffend. Der Bw. aber hat – unbestrittenermaßen – bei allen seinen Kundenforderungen Verzugszinsen von 1% pro Monat vereinbart. Damit handelte es sich bei den zu den Stichtagen 31. Dezember 2000, 31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002 aushaftenden Kundenforderungen des Bw. nicht um unverzinsliche Forderungen. Dass eine jährliche Verzinsung von 12% als zu niedrig anzusehen sei, wurde ohnedies nicht behauptet. Auch wenn der Bw. im Zeitpunkt des Zahlungseinganges auf die Verrechnung von Verzugszinsen verzichtet, werden die davon betroffenen Forderungen dadurch nicht rückwirkend - zu den jeweiligen Bilanzstichtagen, an denen sie noch aushafteten - zu unverzinslichen Forderungen. Dem Einwand des Bw., laut ABGB habe jeder Unternehmer die Möglichkeit Verzugszinsen in der gesetzlich vorgesehenen Höhe zu verrechnen, auch wenn er diese nicht vereinbart habe, weshalb es demnach überhaupt keine unverzinslichen Forderungen gäbe, kann nicht gefolgt werden. Eine Forderung ist so lange unverzinslich, so

lange Verzugszinsen weder vereinbart noch die gesetzlich zulässigen Verzugszinsen geltend gemacht werden. Da die Kundenforderungen des Bw. weder unverzinslich noch zu niedrig verzinslich waren, war der Bw. schon aus diesem Grund nicht berechtigt, diese abzuzinsen.

Es ist auch nicht erkennbar, warum ein allfälliger Erwerber des Betriebes des Bw. bei der Bemessung des Kaufpreises für die noch aushaftenden Kundenforderungen nicht den Nennwert ansetzen sollte, obwohl er im Fall des Zahlungsverzuges der Kunden die vereinbarten Verzugszinsen verlangen könnte.

Darüber hinaus hätte der Bw., auch wenn es sich um unverzinsliche Forderungen gehandelt hätte, nicht im Jahr 2000 mit der Abzinsung beginnen dürfen, weil er damit gegen den – auch für Gewinnermittler nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 geltenden – Grundsatz der Bewertungsstetigkeit verstoßen hätte. Wie aus der Vorhaltsbeantwortung des Bw vom 8. Juli 2005 ersichtlich ist, hat sich die Umschlagshäufigkeit bzw. die Geldeingangsdauer vom Jahr 1999 zum Jahr 2000 nicht verändert. Andere wirtschaftliche Gründe für den Beginn der Abzinsung der Kundenforderungen im Jahr 2000 nannte der Bw. nicht. Die Änderung der Bewertungsmethode ab dem Jahr 2000 ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. nochmals VwGH 11.4.1978, 2705,2752/77) daher zu einem willkürlichen, vom Bw. ohne sachliche Berechtigung gewählten Zeitpunkt erfolgt.

Den Ausführungen des Bw. betreffend die Pflichten eines ordentlichen Kaufmannes ist zu entgegen, dass der Bw. seinen Gewinn in den Streitjahren nicht nach § 5 EStG 1988, sondern nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelte. Den Bw. traf daher keine Verpflichtung zur Einhaltung des Vorsichtsprinzips (vgl. zB Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 6 Tz 19). Der Bw. hätte – selbst unter der Voraussetzung der Zulässigkeit der von ihm gesetzten Maßnahmen – lediglich ein **Bilanzierungswahlrecht** gehabt. Damit gehen auch die Ausführungen des Bw. zur Frage, wann eine Bilanz zu berichtigen ist, ins Leere.

Strittig ist im vorliegenden Fall letztlich auch, bei welchen Forderungen des Bw. es sich um mittel- bzw. langfristige Forderungen handelte. Nur bei diesen ist laut Judikatur und Literatur eine Abzinsung zulässig (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 6 Tz 129, und die dort zitierte Judikatur, zB VwGH 14.12.1988, 84/13/0063). Das vom Bw. vereinbarte Zahlungsziel lautete stets: „Zahlung bei Erhalt der Rechnung ohne Abzug“. Nach den Ausführungen des Bw. kommt es für das Vorliegen einer mittel- bzw. langfristigen Forderung aber nicht nur auf das vereinbarte, sondern auch auf das vom Kunden erzwungene Zahlungsziel an. In die Abzinsung zu den einzelnen Bilanzstichtagen bezog der Bw. jedoch nicht nur diese Kundenforderungen ein, die am jeweiligen Bilanzstichtag – durch den Zahlungsverzug der Kunden – zu mittel- bzw. langfristigen Forderungen geworden waren, sondern auch solche Forderungen, bei denen das erst im Zeitpunkt der Bilanzerstellung der Fall war. Bei der vom Bw. im Zeitpunkt



der Bilanzerstellung getroffenen Feststellung, dass nunmehr mittel- bzw. langfristige Kundenforderungen vorliegen, handelte es sich - entgegen der Ansicht des Bw. - hinsichtlich zahlreicher Forderungen somit nicht um eine spätere bessere Einsicht über am Bilanzstichtag bereits bestehende Verhältnisse („werterhellende“ Umstände), sondern um Umstände, die erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind und die bei der Bilanzerstellung daher nicht mehr zu berücksichtigen gewesen wären (vgl. zB Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 6 Tz 14). Vom Bw. wurden in die Abzinsung daher auch Forderungen einbezogen, bei denen es sich zu den Bilanzstichtagen, zu denen die Abzinsungen erfolgten, (noch) nicht um mittel- bzw. langfristige Forderungen handelte.

Graz, am 3. Juli 2007