



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, Adresse, vertreten durch die steuerl. Vertretung, gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend **Körperschaftsteuer 2008 und 2009** entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) hat am 29. September 2009 bzw. am 16. März 2010 Körperschaftsteuererklärungen für 2008 und 2009 beim Finanzamt elektronisch eingereicht. Das Finanzamt hat am 9. Juni 2010 erklärungsgemäße Körperschaftssteuerbescheide für 2008 und 2009 erlassen.

Mit gesonderten Schriftsätzen vom 9. Juli 2010 hat die steuerliche Vertreterin der Bw fristgerecht gegen diese Bescheide berufen. In den Begründungen zu den Berufungen wurde zunächst vorgebracht, im Zuge der Kontrolle des gegenständlichen Bescheides sei festgestellt worden, dass bei der eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2008 bzw. der Körperschaftsteuererklärung 2009 zugrundeliegenden Bilanzierung die Bewertung eines Teils des Finanzumlaufvermögens irrtümlich unterlassen worden sei. Diese Bewertung werde nun nachgeholt.

Zum Bilanzstichtag 2008 seien Darlehensforderungen in Höhe von 342.819,91 € gegenüber der A Sp. z o.o ausgewiesen. Der gewährte Darlehensbetrag sei in einen Grundstücksankauf in B, Polen, investiert worden. Ziel sei die Errichtung und anschließende Veräußerung eines Fachmarktzentrums binnen 12 bis 18 Monaten gewesen, der Gewinn sei mit rund 700.000,00 bis 800.000 € kalkuliert gewesen.

Zum Bilanzstichtag 2009 seien Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in der Höhe von 98.000,00 € gegenüber der A Sp. z o.o. ausgewiesen worden. Die Forderungen würden verrechnete Leistungen für die Projektentwicklung und das Projektmanagement hinsichtlich der geplanten Errichtung und Veräußerung eines Fachmarktzentrums in Polen betreffen.

In beiden Begründungen wurde vorgebracht, aufgrund der bekannten Wirtschaftskrise sei es nie zu der geplanten Umsetzung des Fachmarktes gekommen und die A Sp z o.o.

(Darlehensnehmerin) sei gezwungen gewesen, in Polen Insolvenzantrag zu stellen. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Körperschaftsteuererklärung sei somit davon auszugehen gewesen, dass sämtliche mit diesem Projekt in Verbindung stehenden Forderungen nicht mehr einbringlich sein würden. Die Forderungen seien daher in den beiliegenden berichtigten Jahresabschlüssen (jeweils Anlage I) zu 100 % wertberichtigt worden.

Über Anforderung hat die steuerliche Vertretung der Bw als Anhang zu einer E-Mail vom 1. Dezember 2010 der Prüferin (*Anmerkung der Referentin des UFS: zum damaligen Zeitpunkt bzw. bei Einbringung der Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009 war die Betriebsprüfung betreffend K 2005 bis 2007, ABNr.xxx, noch nicht abgeschlossen, Schlussbesprechung vom 30.11.2010; Schlussbericht vom 3. Dezember 2010*) den Konkursantrag übermittelt.

Das Finanzamt hat die Berufungen mit händischer Berufungsvorentscheidung vom 20. Dezember 2012 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, Wertberichtigungen einzelner Forderungen seien nur dann anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen würden, die den einzelnen Forderungen zugerechnet werden könnten. Mit Ausnahme des in polnischer Sprache abgefassten Insolvenzantrages sei aus keiner der vorliegenden Unterlagen ersichtlich, welche Schritte seitens der Bw gesetzt worden seien, um die Forderungen oder zumindest Teile davon einbringlich zu machen. In der Berufungsschrift werde darauf auch mit keinem Wort eingegangen. Weiters sei diesbezüglich seitens der Berufsbehörde anzumerken, dass auch die Übermittlung des in Polen gestellten Insolvenzantrages schleppend, nämlich erst nach mehrmaliger Aufforderung der Bp geschehen sei. Zudem sei zu erwähnen, dass es sich in der vorliegenden Causa um einen Auslandssachverhalt handle, bei welchem eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen anzusetzen sei (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, Rz

10ff zu § 115). In Ermangelung der Aussagekraft der vorgelegten Unterlagen und Nachweise habe somit das Vorbringen der Bw bezüglich der Uneinbringlichkeit nicht nachgeprüft werden können. Die eben zitierte erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten sei im vorliegenden Fall ebenfalls nicht erfüllt worden.

Mit Schriftsatz vom 17. Jänner 2011 hat die steuerliche Vertretung fristgerecht um Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009 bis zum 25. Februar 2011 ersucht.

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2011 hat die steuerliche Vertretung des Bw fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009 gestellt. In der Berufungsvorentscheidung werde ausgeführt, dass Wertberichtigungen von Forderungen nur dann anzuerkennen seien, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestünden, die den einzelnen Forderungen zugerechnet werden könnten. Dem der Behörde im Zuge des Berufungsverfahrens übermittelten Insolvenzantrag gegen die polnische Schuldnerin A Sp. z o.o. werde in der rechtlichen Würdigung eine Aussagekraft bezüglich der Uneinbringlichkeit der Forderungen in den Jahren 2008 und 2009 abgesprochen. Hierzu sei festzustellen, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens verständlicherweise nur den Endpunkt einer Entwicklung markiert habe, in deren Verlauf bereits in den Jahren zuvor die wirtschaftliche Schieflage der Gesellschaft objektiv erkennbar gewesen sei. In diesem Zusammenhang übermittle man in der Beilage Korrespondenz und weitere Dokumente, denen zufolge die Uneinbringlichkeit der Forderungen nachweislich bereits in den berufsgegenständlichen Jahren 2008 und 2009 bestanden habe und auch zu Aktivitäten seitens ihrer Mandantin geführt habe:

„Beilage 1: Mail des finanzierenden Kreditinstituts, demzufolge die Rückzahlung des gekündigten Kredits überfällig sei und daher Vollstreckung betrieben werde (2008)

Beilage 2: Kündigung des Projektmanagementvertrags zwischen A und ihrer Mandantin mit dem Hinweis auf eine fehlende Finanzierung (2008)

Beilage 3: Mail der Bank mit einem Hinweis auf lange überfällige Zins- und Hauptschuldzahlungen und einer Fristsetzung hinsichtlich Vollstreckung weiterer noch nicht genutzter Sicherheiten (2009)

Beilage 4: Gesprächsprotokoll, demzufolge die finanzierende Bank eine Verkaufsvollmacht zulasten der A fordert (2009)

Beilage 5a und 5b: Mail mit einem Hinweis auf bereits geführte erfolglose Vollstreckungen sowie mit einer beiliegenden Gerichtsentscheidung, wonach Gläubiger der A die Eintragung von Zwangshypotheken im Grundbuch durchgesetzt haben (2009)

Beilage 6: Übersicht über Vollstreckungsverfahren (2009)

Beilage 7a und 7b: Gerichtsvorladungen der Geschäftsführung der A im Zusammenhang mit eingeklagten Forderungen des Kreditinstituts und anderer Gläubiger (2009)"

Weitere Korrespondenz und Schriftsätze ähnlichen Inhalts, die die bereits vor den Bilanzstichtagen der berufsgegenständlichen Jahre bestehende faktische Zahlungsunfähigkeit der Schuldnerin ihrer Mandantin bezeugen würden, würden über die beiliegend übermittelte exemplarische Auswahl hinausgehend existieren. Da die Einbringlichkeit der Forderungen ihrer Mandantin erkennbar derart gefährdet gewesen sei, dass sie praktisch ausgeschlossen werden habe müssen und dieser Umstand objektiv bereits an den Bilanzstichtagen bestanden habe, sei die 100%-ige Wertberichtigung in den Bilanzen 2008 und 2009 zu Recht erfolgt. Nach den Bilanzierungsgrundsätzen hätten die Forderungen infolge ihrer gänzlichen Dubiosität vollständig abgewertet werden müssen (vgl. UFS vom 4.11.2008, RV/0321-W/06; das dort zitierte E des VwGH vom 20.10.2004, [2001/14/0128](#) sowie die weitere zitierte Rechtsprechung).

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob Darlehensforderungen in Höhe von laut Berufung 342.819,91 € zum Bilanzstichtag 29.2.2008 sowie ob Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 98.000,00 € (beide) gegenüber der A Sp. z o.o. zum Bilanzstichtag 28.2.2009 uneinbringlich waren und damit (als objektiv wertlos) mit steuerlicher Wirkung auf „0“ abzuschreiben sind. Die steuerliche Vertretung hat den Berufungen in diesen Punkten berichtigte Jahresabschlüsse angeschlossen.

Die Bw hat ihren Gewinn als protokolliertes Unternehmen (GmbH) für vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre gem. [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) ermittelt.

Für die rechtliche Beurteilung ist vom Grundsatz auszugehen, dass der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu erstellen hat. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen (**Bilanzberichtigung**, § 4 Abs. 2, erster und zweiter Satz EStG 1988); bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 sind

neben den allgemeinen GoB auch die unternehmensrechtlichen GoB zu beachten (vgl. Doralt/Kirchmayr, EStG¹¹, § 4 Tz 145; JAKOM EStG, 2013, § 4 Rz 176).

Der Grundsatz der **Bilanzwahrheit** verlangt einen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ausweis des Vermögens und der Schulden des Unternehmens. Dieser gilt als erfüllt, wenn dem Grundsatz der Bilanzvollständigkeit entsprochen und die gesetzlichen Bewertungsvorschriften eingehalten werden (vgl. JAKOM EStG, 2013, § 4 Rz 181). Gem. [§ 195 UGB](#) muss der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln (vgl. JAKOM EStG, 2013, Rz 189).

Bis zur Einreichung beim Finanzamt kann die Bilanz jederzeit geändert werden, ist sie beim Finanzamt eingereicht, dann ist zu unterscheiden, ob eine **Bilanzberichtigung** oder eine **Bilanzänderung** vorliegt: Die Bilanzberichtigung (Berichtigung eines falschen Bilanzansatzes) ist bei Vorliegen der Voraussetzungen (siehe obige Ausführungen) zwingend; sie ist nicht von der Zustimmung des Finanzamtes (FA) abhängig; dagegen ist die Bilanzänderung (Änderung eines zulässigen Ansatzes in einen anderen zulässigen Bilanzansatz) nur dann erlaubt, wenn sie wirtschaftlich begründet ist und das Finanzamt zustimmt ([§ 4 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988](#), Doralt/Kirchmayr, EStG¹¹, § 4 Tz 155 mit Verweis auf Tz 177ff, JAKOM/Marschner, 2013, § 4 Tz 176).

Eine Bilanz ist dann unrichtig, wenn sie nicht den GoB entspricht oder gegen zwingende Vorschriften des EStG verstößt. Hat der Steuerpflichtige die GoB eingehalten, dann ist die Bilanz auch dann richtig, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass sie objektiv unrichtig ist.

Maßgebend ist der **Erkenntnisstand des sorgfältigen Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzerstellung**, und zwar **bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse** (subjektive Richtigkeit der Bilanz).

Die Bilanz ist demnach zu berichtigen, wenn der Bilanzansatz **nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag objektiv unrichtig ist und dem Steuerpflichtigen die Umstände bei der Bilanzerstellung bekannt waren oder bekannt sein mussten**, wobei objektive Umstände nicht zu berücksichtigen sind, die bis zur Bilanzerstellung ein gewissenhafter Abgabepflichtiger bei Anwendung der notwendigen Sorgfalt nicht kennen musste. Maßgeblich ist der Sachverhalt, wie er sich bei gewissenhafter Prüfung im Zeitpunkt der Bilanzerstellung über die Verhältnisse zum Bilanzstichtag darbot. (vgl. Doralt/Kirchmayr, EStG¹¹, § 4 Tz 158 mit Judikaturnachweisen; JAKOM EStG, 2013, § 4 Rz 217 f). **Wertverändernde Umstände** (wie z.B. der Abschluss eines gerichtlichen Vergleichs, der Verzicht des Prozessgegners auf ein Rechtsmittel), d.h. das nach dem Bilanzstichtag eingetretene tatsächliche Geschehen, sind

hingegen nach dem Stichtagsprinzip nicht in der Bilanz zu verarbeiten (vgl. JAKOM EStG, 2013, § 4 Rz 220).

Gem. [§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988](#) ist **nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen** mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Der Teilwert richtet sich nach der **Fälligkeit, Verzinslichkeit und Einbringlichkeit der Forderung**. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig.

Forderungen gehören zum Umlaufvermögen, soweit es sich nicht um Ausleihungen handelt. Ausleihungen sind langfristige Forderungen, die im Gegensatz zu Forderungen aus Waren- und Leistungsbeziehungen aus der Hingabe von Kapital entstanden sind; sie gehören jedenfalls bei einer Laufzeit von mindestens fünf Jahren zum Anlagevermögen (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 156 Stichwort „Forderungen, Tz 157 „Ausleihungen“).

Nach [§ 224 UGB](#) gehören zum **Umlaufvermögen** Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen gegen verbundene Unternehmen, Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht und sonstige Forderungen wie zB Gehaltsvorschüsse, Schadenersatzansprüche, Gewährleistungsansprüche (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 156 „Forderungen“).

Maßgeblich für die Zuordnung ist die tatsächliche Nutzung im Betrieb des Unternehmens; ist eine objektive Funktionsbestimmung nicht mit Sicherheit möglich, entscheidet die subjektive Widmung (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 154 mwN). Die Zuordnung in der UGB-Bilanz gilt mangels eigener Vorschriften im EStG auch für die Steuerbilanz (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 153).

Das **Umlaufvermögen** unterliegt bei der **Gewinnermittlung nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#)** dem **strengen Niederstwertprinzip**. Es ist auch dann der niedrigere Teilwert anzusetzen, wenn keine dauernde Wertminderung vorliegt.

Die Bewertung in der Bilanz hat sich nach den **Verhältnissen zu richten, wie sie sich am Bilanzstichtag dem Unternehmer darstellen** (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 14, § 6 Tz 179 mwN). Auch aus der Bilanz-Richtlinie (Vierte RL 78/660 EWG) ergibt sich die **Maßgeblichkeit des Bilanzstichtages**: Demnach **erfordern Ereignisse nach dem**

Bilanzstichtag keine rückwirkende Neubewertung auf den Bilanzstichtag (vgl. u.a. Art 14 und Art 31; Doralt/Kirchmayr, EStG¹¹, § 4 Tz 158).

Wertänderungen nach dem Bilanzstichtag sind daher grundsätzlich auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie vor der Bilanzerstellung bekannt werden. Zu berücksichtigen ist hingegen die **spätere bessere Einsicht über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse** („werterhellende“ Umstände – Doralt/Mayr, EStG¹³, Tz 16, 17). Dieser Grundsatz ergibt sich auch aus [§ 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB](#): Danach sind erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst **zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden** sind. Die erkennbaren Risiken und drohenden Verluste müssen ihre Ursache aber vor dem Bilanzstichtag gehabt haben (Doralt/Mayr, EStG¹³, Tz 19). Es kommt nicht auf das Wissen am Bilanzstichtag an, sondern auf die **Erkenntnisse, die bis zur Bilanzerstellung über die Verhältnisse am Bilanzstichtag** gewonnen worden sind. Der Bilanzerstellungszeitraum, in dem werterhellende Umstände zu berücksichtigen sind, endet mit der, der jeweiligen Rechtsform entsprechenden unternehmensrechtlich ordnungsmäßigen Feststellung des Jahresabschlusses (Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 17).

Die **Berücksichtigung erkennbarer Risiken und drohender Verluste** ist Ausfluss des (unternehmensrechtlichen) Imparitätsprinzips und betrifft **Teilwertabschreibungen** und Rückstellungen. **Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1** sind daher **zwingend** Teilwertabschreibungen vorzunehmen und Rückstellungen zu bilden, während bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 nur ein Wahlrecht besteht (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, Tz 19).

Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 6 Z 1 EStG). Der Teilwert ist der Wert, den das Wirtschaftsgut für den Betrieb hat und damit ein Schätzwert; er entspricht dem Tageswert (Zeitwert) in der UGB-Bilanz (Wert am Abschlussstichtag; §§ 204 Abs. 2 und 207 Abs. 1 UGB; Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 132). Der Teilwert ist ein **objektiver Wert**, der nicht von der persönlichen Auffassung des Steuerpflichtigen, sondern von der allgemeinen Verkehrsauffassung bestimmt wird. Das **Stichtagsprinzip** gilt auch für die Ermittlung des Teilwertes. Unterjährige Teilwertschwankungen bleiben unberücksichtigt, wenn der Teilwert zum Bilanzstichtag wieder seinen Ausgangswert erreicht. Maßgeblich ist alleine der **Wert zum Bilanzstichtag** (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 137).

Eine Teilwertabschreibung setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachweist oder doch wenigstens glaubhaft macht. Dieser Nachweis bzw.

diese Glaubhaftmachung muss sich auch auf die **Umstände** beziehen, auf Grund derer die Teilwertminderung **gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr** eingetreten ist (Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 137 unter Verweis auf VwGH 19.5.2005, 2001/15/00; VwGH 25.6.2007, [2005/14/0121](#)).

Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker ist die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und umso größer sind die an den Nachweis einer Teilwertvermutung zu stellenden Anforderungen. Beim **Umlaufvermögen** entspricht der Teilwert den **Wiederbeschaffungskosten** ((vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 146 mwN).

Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert setzt eine Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich voraus (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 150, Tz 166).

Die Maßgeblichkeit der Verhältnisse am Bilanzstichtag hat vor allem für die **Bewertung von Forderungen** Bedeutung.

Eine Forderung ist dann auszuweisen, wenn sie entstanden ist. Bei Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen ist dies der Zeitpunkt, in dem die Warenlieferung erfolgt bzw. die Leistung erbracht ist (Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 218). Bestrittene Forderungen sind auszuweisen, wenn sie hinreichend konkretisiert sind (Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 221).

Forderungen unterliegen beim **rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden** (§ 5 Abs. 1 EStG 1988) dem **strengen Niederstwertprinzip**; nur soweit sie als Ausleihungen zum Anlagevermögen gehören ([§ 227 UGB](#)) unterliegen sie dem gemilderten Niederstwertprinzip (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 201). 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, Verzinsung und Einbringlichkeit** (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 202).

Eine **Wertberichtigung wegen Uneinbringlichkeit** ergibt sich unabhängig von der Gewinnermittlungsart zwingend aus dem Wirtschaftsgutbegriff und aus dem Grundsatz der Bilanzwahrheit. Dies gilt konsequenterweise auch für die nur teilweise endgültige Uneinbringlichkeit. Wie allgemein bei der Teilwertabschreibung **hat der Steuerpflichtige die Entwertung der Forderung nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen**. Mit dem uneinbringlich werden endet die Wirtschaftsguteigenschaft (selbstständig bewertbarer Anspruch zum Bilanzstichtag) der Forderung. Uneinbringlich ist eine Forderung, wenn mit ihrem Eingang bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens) nicht gerechnet werden kann, wenn sie **objektiv wertlos** ist (VwGH

23.11.1987, [87/15/0060](#)). Besteht **für eine uneinbringliche Forderung teilweise eine Sicherheit**, hat die **Abschreibung** der Forderung **auf den Verwertungserlös** der bestellten Sicherheit zu erfolgen; Dieser Betrag ist auf den Zeitpunkt abzuzinsen, zu dem mit dem vollen Eingang des Verwertungserlöses zu rechnen ist (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 209).

Bei **Gefährdung der Einbringlichkeit** ist nur der rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende (§ 5 Abs. 1) nach dem strengen **Niederstwertprinzip** zur Wertberichtigung verpflichtet. Ist die Wertberichtigung zwingend, dann verhindert das **Nachholverbot** die Wertberichtigung zu einem späteren Bilanzstichtag. Zu berichtigen ist dann die ursprünglich falsche Bilanz, auch wenn dies steuerlich nicht mehr wirksam sein sollte (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 210). Da die Bilanz eine Bestandaufnahme zum Bilanzstichtag zeigt, muss auch die Bewertung der Forderung nach dem **Wissensstand des Gläubigers und dem Zustand des Schuldners am Bilanzstichtag** erfolgen. Maßgeblich für die Bewertung von Forderungen (ihrer Einbringlichkeit) sind damit die (tatsächlichen) **Verhältnisse am Bilanzstichtag** (Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 211). Wertberichtigungen sind steuerlich somit nur dann anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag **konkrete Risiken** bestehen, **die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können**. **Pauschale Wertberichtigungen** von Forderungen sind seit dem StRefG 1993 nicht mehr zulässig. Zulässig ist es aber, eine größere Anzahl von Forderungen auf Grund konkret zuordenbarer, bis zum Bilanzstichtag eingetretener Umstände gruppenweise nach bestimmten Kriterien (Art der Forderung, Grad der Gefährdung) einheitlich mit einem niedrigeren Wert zu bewerten (Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 213).

Es müssen somit **am Bilanzstichtag** nachweislich 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** (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 216).

Der **Grad der Wertminderung** einer Forderung bzw. die **Uneinbringlichkeit** muss vom Abgabepflichtigen durch tatsächliche Umstände, wie **erfolglose Mahnungen, Klagen, notwendig gewordene Anmeldungen im Ausgleichs- und Konkursverfahren oder sonstige beachtliche Bestreitungsgründe des Schuldners** bewiesen werden. Eine volle Wertberichtigung einer Forderung scheint 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).

Die Wertberichtigung muss 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 (siehe etwa VwGH 19.11.1998, [97/15/0095](#), zur Konkursanmeldung des Vertragspartners).

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.

Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes dartun kann. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Dieser Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung muss sich **auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei** (vgl. VwGH 19.5.2005, [2001/15/0041](#)). Der Steuerpflichtige hat bei einer von ihm behaupteten Bilanzberichtigung seiner Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht nachzukommen (vgl. JAKOM, EStG, 2013, § 4 Rz 211 unter Verweis auf VwGH 27.11.2001, [97/14/0011](#)).

Das Finanzamt hat in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung im Übrigen zutreffend bereits auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten hingewiesen.

Aus den Anhängen zu den beim Finanzamt eingereichten Bilanzen der Bw (einer GmbH) für die vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahre 2008 und 2009 geht zudem hervor, dass die Bw in den Berufungsjahren an der A Sp z o.o. mit Sitz in Polen mit 51 % beteiligt war. Eine Sp z o.o. ist nach dem Typenvergleich mit einer inländischen GmbH vergleichbar (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1 Tz 270 „Polen“). Die Beteiligung ist erstmals in der am 30. September 2009 beim FA eingegangenen Bilanz zum Stichtag 29.2.2008 ausgewiesen. Auf die Beteiligung wurde weder in der Berufung noch im Vorlageantrag Bezug genommen. Auch aus der Verbundenheit mit der „Schuldnerin“ resultiert eine erhöhte Verpflichtung zur umfassenden Offenlegung des für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhaltes.

Die steuerliche Vertretung hat weder in der Berufung noch im Vorlageantrag ein Vorbringen zur Fälligkeit, zur Verzinslichkeit der Forderungen, zu den finanziellen Verhältnissen der Schuldnerin (Bonität) sowie zum Kenntnisstand der Bw bei Bilanzerstellung über die Verhältnisse zu den Bilanzstichtagen der Berufungsjahre erstattet und auch keine Beweismittel vorgelegt, aus denen diese für die Beurteilung wesentlichen Umstände zu entnehmen waren.

In den Berufungsschriftsätzen wurde bezüglich der behaupteten gänzlichen Uneinbringlichkeit der Forderungen lediglich festgestellt „*aufgrund der bekannten Wirtschaftskrise*“ sei die A Sp. z o.o. gezwungen gewesen, in Polen Insolvenzantrag zu stellen. Der Insolvenzantrag wurde dem FA erst über mehrmaliges Ersuchen vorgelegt und ist in polnischer Sprache abgefasst.

Im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat wurde nur allgemein gehalten festgestellt, dass „*die Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen die A verständlicherweise nur den Endpunkt einer Entwicklung markiert*“ habe, „*in deren Verlauf bereits in den Jahren zuvor die wirtschaftliche Schieflage der Gesellschaft objektiv erkennbar gewesen*“ sei. Inwiefern aus einer „*wirtschaftlichen Schieflage in den Jahren zuvor*“ auf die finanziellen Verhältnisse der „Schuldnerin“ bzw. auf die Uneinbringlichkeit der jeweiligen Forderung zu den Bilanzstichtagen der Berufungsjahre geschlossen werden könnte, vermag die Referentin nicht zu erkennen.

Aus welcher der Beilagen (Korrespondenz und weitere Dokumente) sich die behauptete gänzliche Uneinbringlichkeit (objektive Wertlosigkeit) der Darlehensforderungen der Bw zum Bilanzstichtag 29.2.2008 bzw. die gänzliche Uneinbringlichkeit sämtlicher Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zum Bilanzstichtag 28.2.2009 ergeben soll, lässt das Vorbringen im Vorlageantrag nicht erkennen.

Im Anhang zu den beim Finanzamt ursprünglich eingereichten Jahresabschlüssen für die Berufungsjahre wurde explizit festgehalten, dass „*allen erkennbaren Risiken entsprechend Rechnung getragen worden*“ sei und der **Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sowie unter Beachtung der Generalnorm, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, aufgestellt** worden sei. Die Jahresabschlüsse 2008 und 2009 samt Anhang sind vom damaligen Geschäftsführer (GF) der Bw, DI (FH) E.F., am 29.9.2009 bzw. 16.3.2010 unterfertigt worden, sodass mangels gegenteiliger Behauptung grundsätzlich davon auszugehen ist, dass die Bewertung der Forderungen in den ursprünglich beim Finanzamt eingereichten Bilanzen dem Kenntnisstand der Bw (ihres GF) über die Verhältnisse zu den Bilanzstichtagen der Berufungsjahre bei Erstellung der Bilanzen entsprochen hat.

Soweit die steuerliche Vertretung der Bw meint, die beigelegte Korrespondenz und weitere Dokumente, denen zufolge die Uneinbringlichkeit der Forderungen nachweislich bereits „*in den berufungsgegenständlichen Jahren 2008 und 2009*“ bestanden habe und auch zu nicht näher konkretisierten bzw. erläuterten „*Aktivitäten*“ seitens ihrer Mandantin (der Bw) geführt habe, kann beides auf Basis der vorgelegten Unterlagen nicht festgestellt werden. Überdies verkennt sie, dass es nicht darauf ankommt, ob die Uneinbringlichkeit „*in den*

berufungsgegenständlichen Jahren 2008 und 2009" bestanden hat. Wertberichtigungen sind, worauf bereits das FA in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung zutreffend hingewiesen hat, nur dann anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag bestehende konkrete Risiken nachgewiesen (bzw. zumindest glaubhaft gemacht) werden, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können und auch der Umfang der Wertberichtigung auf Basis von Beweismitteln nachvollziehbar belegt wird.

Die steuerliche Vertretung der Bw hat im Übrigen nicht begründet, warum sie davon ausgeht, dass die Darlehensforderungen gegenüber der A Sp. z o.o. bereits zum Bilanzstichtag 29.2.2008, die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen hingegen erst zum Bilanzstichtag 28.2.2009 wertlos gewesen sein sollen.

Was den über Aufforderung der Bp vorgelegten **Konkursantrag** anlangt, hat das Finanzamt bereits in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung zutreffend darauf hingewiesen, dass dieser in polnischer Sprache abgefasst ist. Die Bw hat sich trotz des unmissverständlichen Hinweises des FA nicht veranlasst gesehen, dem Vorlageantrag eine Übersetzung anzuschließen. Warum die Bw davon ausgeht, dass ein in polnischer Sprache abgefasster (angeblicher) Konkursantrag vom FA bzw. dem UFS einer Beweiswürdigung unterzogen werden könnte, kann die Referentin nicht nachvollziehen.

Da aber der (laut steuerlicher Vertretung) Konkursantrag, der mit 29. März 2010 datiert ist, erst **nach den Bilanzstichtagen der Berufungsjahre gestellt wurde**, kommt ihm für die Beurteilung der Frage, ob eine Berichtigung der ursprünglichen Bilanzansätze vorzunehmen ist, ohnehin keine Bedeutung zu, zumal für die Bewertung Umstände (ein tatsächliches Geschehen), die (das) nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind (ist), nicht in der Bilanz zu verarbeiten sind (ist)- vgl. nochmals JAKOM EStG, § 4 Tz 220. Im Übrigen wurde der Konkursantrag auch nach Erstellung und Unterfertigung der beim Finanzamt eingereichten Bilanz zum 28.2.2009 am 16. März 2010 durch den damaligen Geschäftsführer der Bw, DI (FH) E.F., und nach elektronischer Einbringung der Körperschaftsteuererklärung 2009 (16. März 2010) und der Bilanzen beim FA gestellt. Dass und gegebenenfalls welche werterhellenden Umstände sich aus dem „Konkursantrag“ für die Bewertung der jeweiligen Forderungen zum jeweiligen Bilanzstichtag ergeben hätten, hat die steuerliche Vertretung im Übrigen auch nicht ersichtlich gemacht.

Überdies kann aus einem Konkursantrag eines Schuldners noch nicht auf das „Ergebnis“ (Erledigungsart wie z.B. Abweisung mangels Masse) geschlossen werden. Die steuerliche Vertretung hat auch nicht behauptet, dass eine Anmeldung ihrer Forderungen im (damals noch nicht eröffneten) Konkursverfahren aus diesfalls näher zu bezeichnenden Gründen nicht möglich bzw. weshalb diese „zwecklos“ gewesen wäre. Die Referentin geht im Übrigen davon

aus, dass bei fremdüblicher Vergabe eines Darlehens in Höhe 342.819,91 € Sicherheiten vereinbart werden.

Kein einziges der vorgelegten Schreiben/Dokumente/E-Mails (Beilagen zum Vorlageantrag) ist an den damaligen Geschäftsführer (GF) der Bw, DI (FH) E.F., der die Bilanzen unterfertigt hat, adressiert. Vielmehr scheint wiederkehrend der Name F.G., der den Konkursantrag der A Sp. z o.o. unterfertigt hat, als Adressat der Korrespondenz auf.

Die einzige (dem UFS vorgelegte) Korrespondenz zwischen der Bw (Adressat des Schreibens) und der A Sp z o.o. ist das dem Vorlageantrag angeschlossene Schreiben vom 22.10.2008. Darin wurde zu Pkt. 1. *„Bisher ausgestellte und nicht bezahlte Rechnungen“* vom unterzeichnenden Geschäftsführer der A Sp. z o.o. angeführt, dass gem. § 11 Abs. 11 3. eines (von der steuerlichen Vertretung der Bw nicht vorgelegten) Vertrages vom 21. Februar 2008 bzw. 26. Februar 2008 die Zahlung des Honorars auf Grundlage **einer** von der Bw nach erfolgreichem Abschluss der Projektentwicklung, d.h. dem Verkauf und Eingang des Verkaufspreises, zu erstellenden Rechnung zu erfolgen habe und dass *„bis zur Finanzierung“* keine Rechnungen mehr akzeptiert werden könnten. Weder Rechnungsbeträge noch einzelne Leistungen sind konkretisiert. Ob und wie die Bw auf dieses Schreiben reagiert hat, kann mangels Vorlage von Unterlagen, denen dies zu entnehmen wäre, nicht festgestellt werden. Dem Schreiben ist im Übrigen auch nicht zu entnehmen, ob es sich bei den von der Bw *„bisher ausgestellten und nicht bezahlten Rechnungen“* dem Grunde und der Höhe nach (in Summe laut steuerlicher Vertretung 98.000,00 €) um jene Forderungen handelt, deren gänzliche Abschreibung die Bw zum Stichtag 28.2.2009 im Berufungsverfahren erstmals begehrt. Auf ein von der Bw gewährtes Darlehen wird in diesem Schreiben überhaupt nicht Bezug genommen.

Da in den anderen Beilagen zum Vorlageantrag auf die in Rede stehenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen nicht mehr und auf die Darlehensforderungen der Bw in keiner der Beilagen ausdrücklich (auch ihrer Höhe nach) eingegangen wird, kann kein Zusammenhang zwischen den Forderungen der Bw und den Beilagen (deren Inhalt) hergestellt werden.

Aus der Beilage 7a (E-Mail vom 1. Juli 2009 an Adresse) geht als Zweck der Vorladung des GF der „Schuldnerin“ für den 11.8.2009 (siehe Beschreibung) hervor: *„Vorladung A bei Gericht wegen D. GF der A muss vor Gericht bestätigen, dass A keine anderen Vermögensgegenstände als die Immobilie in B besitzt.“* Das Ergebnis der Vorladung, die offensichtlich der Offenlegung der Vermögensverhältnisse der A gedient hat, und welche Folgen sich daraus für die Einbringlichkeit der Forderungen zu den Bilanzstichtagen ergeben

haben soll, wurde im Vorlageantrag weder erläutert noch durch entsprechende Beweismittel ersichtlich gemacht.

Das Finanzamt hat in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung festgestellt, dass „*mit Ausnahme des in polnischer Sprache abgefassten Insolvenzantrages*“ nicht ersichtlich sei, welche Schritte seitens der Bw gesetzt worden seien, um die Forderung (gemeint wohl Forderungen) oder zumindest Teile davon einbringlich zu machen.

Diesbezüglich ist festzustellen, dass der „Konkursantrag“ den Firmenstempel der A Sp. z o.o. trägt und von F.G. unterfertigt wurde. Der Antrag wurde demnach auch nicht - wie das FA meint - von der Bw, sondern von der Schuldnerin selbst gestellt und kann daher nicht als Einbringungsschritt der Bw angesehen werden. Dem Vorbringen im Vorlageantrag bzw. den diesem angeschlossenen Beilagen sind **bezogen auf die hier im Einzelnen in Rede stehenden Forderungen** ebenfalls keine konkreten Einbringungsversuche bzw. -schritte der Bw zu entnehmen. Es wurden auch keine von der Bw an die „Schuldnerin“ gerichteten Mahnschreiben wegen Zahlungsrückständen vorgelegt. Keine der Beilagen enthält im Übrigen einen Hinweis darauf, dass sie dem damaligen Geschäftsführer der Bw, der die ursprünglich beim FA eingereichten Bilanzen unterfertigt hat, bis zur Erstellung der jeweiligen Bilanz zur Kenntnis gelangt sind. Die steuerliche Vertreterin behauptet auch nicht, dass und weshalb sie ihm bei Erstellung der jeweiligen Bilanz bekannt sein hätten müssen bzw. sein hätten können und macht nicht ersichtlich, inwiefern sich aus der jeweiligen Beilage Rückschlüsse auf die Verhältnisse (Einbringlichkeit) zum jeweiligen Bilanzstichtag ergeben sollten.

Soweit die steuerliche Vertretung im Vorlageantrag meint, es würde(n) über die beiliegende exemplarische Auswahl hinausgehend weitere Korrespondenz und Schriftsätze ähnlichen Inhalts existieren, die die bereits „*vor den Bilanzstichtagen der berufsgegenständlichen Jahre*“ bestehende „*faktische Zahlungsunfähigkeit*“ der Schuldnerin ihrer Mandantin bezeugen würden, verkennt sie, dass es Aufgabe der Steuerpflichtigen bzw. ihrer Vertreter gewesen wäre, von sich aus den für die Bewertung der jeweiligen Forderungen maßgeblichen Sachverhalt offen zu legen und alle Beweismittel für die behauptete Wertlosigkeit der jeweiligen Forderungen **zu den behaupteten Bilanzstichtagen** vorzulegen (zur Nachweispflicht bzw. Glaubhaftmachung vgl. nochmals VwGH 19.5.2005, [2002/15/0041](#)). Auf die erhöhte Mitwirkungspflicht hat das FA bereits in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung hingewiesen.

Soweit die steuerliche Vertreterin davon ausgeht, dass die Einbringlichkeit der Forderungen ihrer Mandantin „*erkennbar*“ derart gefährdet gewesen sei, dass sie praktisch ausgeschlossen werden haben müsse, hat sie nicht dargelegt, aus welchen Umständen, die zum jeweiligen Bilanzstichtag bereits eingetreten und der Bw jedenfalls bis zur Bilanzerstellung nachweislich

bekannt gewesen sein müssten, sie dies bezogen auf die jeweiligen Forderungen und den konkreten Bilanzstichtag im Einzelnen ableitet. Es wurden auch keinerlei Nachweise dafür vorgelegt, dass dem damaligen GF die vorgelegten Unterlagen bereits bei Bilanzerstellung bekannt waren bzw. wurde nicht vorgebracht, dass und aus welchen Gründen sie diesem bei Anlegen des Sorgfaltsmaßstabs eines ordentlichen GF bekannt sein hätte müssen.

Die steuerliche Vertretung hat im Vorlageantrag weder erläutert noch kann dies aus den Beilagen erschlossen werden, welche Forderungen der Bw die Firma D (bzw. deren „Gerichtsvollzieher“) laut E-Mail vom 2. Dezember 2008 „betrieben“ haben soll, welche Verbindung es zwischen der Bw und der G Bank AG (die offenbar ebenfalls Kredite an die A vergeben hat) bzw. A.B. (Head of Representative Office Poland der G) gab und inwieweit diese Beziehungen für die rechtliche Beurteilung (die Bewertung der einzelnen Forderungen zum jeweiligen Bilanzstichtag) von Bedeutung sein soll(en).

Aus Mahnungen, erfolglosen Vollstreckungsversuchen von Gläubigern (Dritten) bzw. der Einverleibung einer Zwangskautionshypothek zugunsten eines Gläubigers (Beilage 5 b – Entscheidung vom 30. April 2009) können keine Schlüsse auf die Uneinbringlichkeit der fallbezogen zur Beurteilung stehenden Forderungen der Bw zu den behaupteten Bilanzstichtagen gezogen werden.

Aus dem Vorbringen, die A Sp. z o.o. sei „*bereits vor den Bilanzstichtagen der berufsgegenständlichen Jahre faktisch zahlungsunfähig*“ gewesen, kann nicht auf die Verhältnisse zu den Bilanzstichtagen der Berufungsjahre geschlossen werden. Die finanziellen Verhältnisse vor den Bilanzstichtagen der Berufungsjahre sind im Übrigen weder dem Vorbringen noch den Beilagen zum Vorlageantrag zu entnehmen. Das zeitlich gesehen „jüngste“ Schreiben weist das Datum 2. Dezember 2008 auf. Im Übrigen könnte wohl eine Zahlungsunfähigkeit der A – wenn sie nicht nur vorübergehend war - nicht vor **den** Bilanzstichtagen, sondern nur **vor einem der Bilanzstichtage der Berufungsjahre** eingetreten sein. Jene Umstände vorzubringen und nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen, die eine völlige Entwertung (objektive Wertlosigkeit) einer konkreten Forderung **zu einem konkreten Bilanzstichtag** erweisen sollen, ist zweifelsfrei ausschließlich Aufgabe desjenigen, der eine Abschreibung einer Forderung wegen objektiver Wertlosigkeit für zwingend erforderlich hält.

Dass und aus welchen Gründen eine Forderung **gerade zu einem bestimmten Bilanzstichtag** als nicht mehr werthaltig zu beurteilen sein soll und diesfalls zu einem bestimmten Bilanzstichtag zur Gänze abzuschreiben wäre, muss sich **aus dem Vorbringen der Bw im Zusammenhalt mit von der Bw (ihren Vertretern) vorzulegenden Unterlagen schlüssig ergeben**(vgl. VwGH 19.5.2005, [2001/15/0041](#)).

Fallbezogen ist festzustellen, dass sich das Vorbringen der steuerlichen Vertretung auf allgemein gehaltene Behauptungen, die faktische Zahlungsunfähigkeit sei „*bereits vor den Bilanzstichtagen der Berufungsjahre eingetreten*“ bzw. die Uneinbringlichkeit der Forderungen sei „*nachweislich*“ bereits „*in den Berufungsjahren eingetreten*“ bzw. die Einbringlichkeit der Forderungen sei „*erkennbar*“ derart gefährdet gewesen, dass sie praktisch ausgeschlossen werden habe müssen, beschränkt.

Die Bewertung einer Forderung richtet sich ausschließlich **nach den am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnissen** (vgl. VwGH 4.2.2009, [2006/15/0151](#)). Die für die Bewertung maßgeblichen Verhältnisse zu den Bilanzstichtagen und den Kenntnisstand der Steuerpflichtigen hinsichtlich dieser bei Bilanzerstellung so konkret wie möglich zu schildern und durch korrespondierende Beweismittel nachvollziehbar zu belegen, ist Aufgabe desjenigen, der die teilweise oder – wie fallbezogen – gänzliche Uneinbringlichkeit konkreter Forderungen zu gewissen (angegebenen) Bilanzstichtagen behauptet. Aus den vorgelegten Unterlagen lässt sich nicht entnehmen, dass auch nur eine der strittigen Forderungen zum behaupteten Bilanzstichtag bzw. dass diese zu einem der angegebenen Bilanzstichtage uneinbringlich war(en). Eine Berichtigung der ursprünglich beim FA eingereichten Bilanzen der Berufungsjahre war unter den gegebenen Umständen daher nicht vorzunehmen.

Soweit die Bw im Vorlageantrag meint, nach den Bilanzierungsgrundsätzen hätten die Forderungen „*infolge ihrer gänzlichen Dubiosität*“ vollständig abgewertet werden müssen, ist zu sagen, dass eine Forderung nur dann auszubuchen ist, wenn sie sich zu einem konkreten Bilanzstichtag als objektiv wertlos erweist. Ob diese Voraussetzungen als erfüllt anzusehen sind, ist stets auf Basis des Vorbringens und der vorgelegten Beweismittel einzelfallbezogen und damit sachverhaltsbezogen zu beurteilen und stellt einen Akt der freien Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde dar. Schon deshalb kann aus der rechtlichen Beurteilung (Beweiswürdigung) des mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbaren Sachverhaltes in der Berufungsentscheidung des UFS, RV/0321-W/06, auf die sich die steuerliche Vertretung bezogen hat, nichts für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles gewonnen werden. Der VwGH hat im angeführten Erkenntnis vom 20.10.2004, 2001/14/0128, festgestellt, dass eine Wertberichtigung (in der Bilanz) nicht automatisch zu einer Korrektur der Umsatzsteuer berechtige, weil nach den Bilanzierungsgrundsätzen bereits Dubiosität zu einer Abwertung (*Anmerkung der Referentin: von Wertberichtigung auf „0“ ist hier nicht die Rede!*) zwingt. Wie auch der UFS in seiner Entscheidung festgestellt hat, sind für die Bewertung einer Forderung die tatsächlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend und ist (*Anmerkung der Referentin: lediglich*) die bis zur Bilanzerstellung vom Steuerpflichtigen (nachweislich) gewonnene (bessere) Erkenntnis über diese Verhältnisse zu berücksichtigen.

Die Referentin geht in Würdigung der Gesamtumstände des vorliegenden Falles davon aus, dass die Bw weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, dass die jeweiligen Forderungen (Darlehensforderungen, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) gegenüber der A Sp. z o.o. zum jeweiligen Bilanzstichtag, zu dem sie diese nunmehr zu 100 % wertberichtigen möchte, uneinbringlich waren. Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass auf Basis des Vorbringens der Bw und der vorgelegten Unterlagen auch nicht davon ausgegangen werden kann, dass sämtliche Forderungen (Darlehensforderungen, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) zu einem der Bilanzstichtage der Berufungsjahre objektiv wertlos waren noch dass die Bilanzansätze nach den Verhältnissen zum jeweiligen Bilanzstichtag objektiv unrichtig waren.

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde erst in einem ergänzenden Schriftsatz zum Vorlageantrag und damit verspätet gestellt.

Feldkirch, am 25. Juni 2013