

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache h, zHdn i, über die Beschwerde vom 18. März 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Feldkirch vom 20. Februar 2014 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. September 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer im Jahr 2013 durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO des Finanzamtes Feldkirch wurden Bankverbindlichkeiten der a gewinnerhöhend aufgelöst und in weiterer Folge die Verfahren hinsichtlich der Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010 vom 16. August 2011 und 9. Dezember 2011 wiederaufgenommen sowie entsprechende neue Sachbescheide erlassen.

Hierzu wurde unter Punkt 2) "Darlehen" der Niederschrift vom 6. Dezember 2013 festgestellt: *"Im Jahre 2009 bzw. 2010 wurden die bilanzierten Darlehen im Zuge von Verhandlungen und Vereinbarungen durch die b auf Null gestellt. In diesem Zusammenhang wurden auch die auf den Grundstücken e und f eingetragenen Pfandrechte gelöscht und auf eine Eintreibung verzichtet. Noch bestehende und noch nicht verjährte Verbindlichkeiten sind nicht mehr zu bilanzieren, wenn sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden müssen. Die Bilanzpositionen sind daher im Jahr der Nullstellung gewinnerhöhend aufzulösen."*

	2009	2010
FordAbschreibung	27.222,30	7.134,00

EWB Verwendung	276.000,00	150.000,00
Kapital u Gewinn plus	303.222,30	157.314,00

Punkt 3) "Betriebsaufgabe": *"Durch das Ausscheiden des Betriebsgebäudes in x, durch den Wegfall der Vermietung des Zubaues, durch die größtenteils abgeschlossene Veräußerung der vorhandenen betrieblichen Wirtschaftsgüter sowie die Tatsache dass keine unternehmerische Tätigkeit mehr entfaltet wird, ist nach Ansicht der BP zumindest mit 31.12.2011 eine Betriebsaufgabe erfolgt."*

Gegen die Sachbescheide wurde Beschwerde erhoben und diese damit begründet, dass im Rahmen der durchgeführten Abgabenprüfung die Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft gewinnerhöhend aufgelöst worden seien, da sie "mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden müssten". Die Bf. habe immer beteuert, dass diese Verbindlichkeit gegenüber der b noch aufrecht sei. Leider sei eine entsprechende Stellungnahme von Seiten der Bank bis zum Abschluss der Abgabenprüfung nicht erhältlich gewesen. Zwischenzeitlich sei aber von der Bank bestätigt worden, dass diese Darlehensforderungen weiterhin aufrecht seien. Da die Verbindlichkeit zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe weder verjährt noch erlassen gewesen sei, sei diese weder während des Prüfungszeitraumes noch in der Schlussbilanz gewinnerhöhend aufzulösen.

Im Zuge der Außenprüfung bzw. des Abgabenverfahrens wurden zwei Schreiben von der Bf. vorgelegt:

Das Schreiben der b vom 1. Juni 2011 lautet: *"Sehr geehrter Herr c, in der Beilage die Konten der d. Die Forderungen wurden zum 31.12.2009 bzw. 31.12.2010 wegen Uneinbringlichkeit ausgebucht."*

Das Schreiben der b vom 7. März 2014 lautet: *"Sehr geehrter Herr c, mit Schreiben vom 1.6.2011 haben wir Ihnen Kontoauszüge zugesandt und dazu mitgeteilt, dass die Forderungen wegen Uneinbringlichkeit ausgebucht wurden. Wir halten dazu fest, dass dies eine rein interne Buchung war und keinesfalls einen Forderungsverzicht darstellt."*

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 1. April 2014 wird im Wesentlichen damit begründet, dass das Finanzamt im Zuge der Prüfungsmaßnahmen erstmals Kenntnis von internen Abschreibungen und Ausbuchungen der gegenständlichen Darlehen durch die b erhalten habe. Aufgrund der fehlenden Geldmittel für die Bezahlung der Bankzinsen und der Rückzahlung der Darlehen, sowie der Schenkung bzw. dem Verkauf der Grundstücke, seien mit der Bank Verhandlungen geführt worden, um eine Lösung bzw. Lastenfreistellung zu erzielen. Unterlagen und genaue Erläuterungen über die dabei getroffenen Vereinbarungen seien nicht vorgelegt worden. Es sei jedoch bei der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass im Zusammenhang mit der Schenkung des privaten Grundstücks an die Töchter, sowie des Verkaufes des betrieblichen Grundstücks sämtliche Pfandrechte der b im Grundbuch gelöscht worden seien. In den Jahren 2009 und 2010 sei durch die b die Vorschreibung von Zinsen für diese Darlehen

gestoppt worden. In der Folge seien die Darlehen bei der Bank intern abgeschrieben und ausgebucht und auf eine Eintreibung verzichtet worden. Die Bilanzpositionen seien daher im Jahr der Nullstellung gewinnerhöhend aufzulösen. Der Begriff der Verbindlichkeiten sei gesetzlich nicht definiert. Nach herrschender Ansicht sei eine Verbindlichkeit gegeben, wenn ein Gläubiger einen durchsetzbaren Anspruch geltend machen könne, der quantifizierbar wäre und der das Unternehmen wirtschaftlich belaste. Aus den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ergebe sich, dass Verbindlichkeiten nicht bilanziert werden dürften, wenn mit dem Versuch der Durchsetzung der Forderung durch den Gläubiger praktisch nicht mehr zu rechnen sei. Jedenfalls stelle es eine zwingende einkommensteuerliche Regelung dar, sie ergebe sich aus der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigenden Auslegung des § 4 Abs. 1 und § 6 Z 3 EStG 1988, dass im Betriebsvermögen, welches für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich sei, nur solche negative Wirtschaftsgüter Berücksichtigung finden dürften, die mit einer Belastung des Steuerpflichtigen verbunden seien, somit also nicht etwa Verbindlichkeiten, mit deren Geltenmachung durch die Gläubiger nicht zu rechnen sei, auch wenn die Verbindlichkeit rechtlich noch bestehe. Dass mit der Geltendmachung der Forderung durch die b nicht mehr zu rechnen sei, habe das Finanzamt in freier Beweiswürdigung angenommen. So sei das Finanzamt der Ansicht, dass bei einer, wenn auch nur internen Ausbuchung einer Forderung wegen Uneinbringlichkeit, schlüssig im Sinne der Denkgesetze, davon auszugehen sei, dass die Forderung nicht mehr geltend gemacht werde, weshalb die gegenständlichen Verbindlichkeiten nicht mehr zu bilanzieren seien. Der BFH vertrete diesbezüglich allgemein die Ansicht, dass rechtlich entstandene Verpflichtungen erst dann ausgebucht werden dürften, wenn mit einer Inanspruchnahme durch den Gläubiger "mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen sei (BFH, BStBl II, 1989, 359). Die Bf. stütze sich darauf, dass die Verbindlichkeit gegenüber der Bank noch aufrecht sei und lege diesbezüglich auch ein Schreiben der Bank vor, woraus entnommen werden könne, dass trotz interner Ausbuchung keinesfalls ein Forderungsverzicht vorliegen würde. Ein Forderungsverzicht sei dem Bescheid über die Feststellung der Einkünfte nicht zugrunde gelegt worden. Die gewinnerhöhende Auflösung der Bankverbindlichkeiten sei aus dem Grund erfolgt, dass sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden kann und auch keine Geltendmachung durch die Bank erfolgen werde. Die interne Ausbuchung wegen Uneinbringlichkeit sei ein eindeutiges Indiz dafür, dass die Bank selbst nicht mehr mit der Einbringlichkeit ihrer Darlehensforderung rechne, auch wenn sie nicht ausdrücklich darauf verzichte. Es könne dem Vorbringen des Bf. weiters entgegnet werden, dass auch wenn die Verbindlichkeit rechtlich noch bestehe, jedoch mit der Geltendmachung durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen sei, diese Verbindlichkeit nicht zu berücksichtigen sei, da damit keine Belastung des Steuerpflichtigen verbunden sei. Dieser Tatsache habe auch die Bf. selbst nichts entgegenzuhalten.

Hiergegen wurde über Finanzonline Vorlageantrag gemäß § 264 Abs. 1 BAO erhoben. Ergänzende Ausführungen wurden nicht gemacht.

In der mündlichen Verhandlung vom 25. September 2017 hat Herr c über Befragung verfahrenswesentlich angegeben, dass er mit der b viele Jahre zusammengearbeitet und der Bank viel Geld eingebracht habe. Er habe durch ein Geschäft im Jahr 2005 viel Geld verloren. Bei den aufgrund der fehlenden Geldmittel für die Bezahlung der Bankzinsen und die Rückzahlung der Darlehen stattgefundenen Verhandlungen mit der Bank habe diese erklärt, dass sie die Eintreibung der Forderungen unterlasse, er selbst habe auch nicht mehr mit einer Forderung durch die Bank gerechnet. Er habe nie das Gefühl gehabt, die Bank könne sich noch was von ihm holen. Er habe gewusst, dass die Bank die Forderungen wegen Uneinbringlichkeit ausbucht. Über Mittel, diese wertberichtigten Forderungen zu begleichen, habe er nicht verfügt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Sachverhalt ist unbestritten, wie in der Niederschrift der Außenprüfung angeführt, wurden die an die Bf. gewährten Darlehen der b in den Jahren 2009 und 2010 von dieser im Ausmaß wie im BP-Bericht angeführt einzelwertberichtigt bzw. die Forderungen ausgebucht.

Die Einzelwertberichtigung ist ein Instrument der Buchhaltung und Finanzwirtschaft, um die Forderungen eines Unternehmens neu zu bewerten. Dabei werden erkannte und konkret absehbare Ausfallsrisiken bei einzelnen Forderungen in der Bilanz berücksichtigt. Es wird im Gegensatz zur Pauschalwertberichtigung das spezielle Ausfallsrisiko des einzelnen Vertragspartners betrachtet. Besondere Bedeutung haben Einzelwertberichtigungen für Kreditinstitute, bei denen Forderungen an Kunden einen großen Anteil der Aktiva ausmachen. Der, konkret drohende, Ausfall eines Kreditnehmers führt bei der kreditgebenden Bank zur Bildung einer Einzelwertberichtigung, d.h. einer Abwertung in Form der Minderung des bilanziellen Wertansatzes des Kredits. Im Gegensatz zur Abschreibung bleibt die Forderung in den Büchern offen stehen, wird aber in der Bilanz um den Wertberichtigungsbetrag vermindert dargestellt.

Es entspricht bereits den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, dass Verbindlichkeiten nicht bilanziert werden dürfen, wenn mit dem Versuch der Durchsetzung der Forderung durch den Gläubiger praktisch nicht mehr zu rechnen ist (Hinweis Nowotny in Straube HGB II2, § 196 Rz 16). Jedenfalls stellt es eine zwingende einkommensteuerliche Regelung dar - sie ergibt sich aus der die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigenden Auslegung von § 4 Abs. 1 und 3, sowie § 6 Z 3 EStG 1988, Hinweis E 28.3.2000, 94/14/0165, -, dass im Betriebsvermögen, welches für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich ist, nur solche negative Wirtschaftsgüter Berücksichtigung finden dürfen, die mit einer Belastung des Steuerpflichtigen verbunden sind, somit also nicht etwa Verbindlichkeiten, mit deren Geltendmachung durch den Gläubiger nicht zu rechnen ist. Ob und in welcher

Besteuerungsperiode ein solcher Sachverhalt eingetreten ist, stellt eine Sachfrage dar, deren Beantwortung der Abgabenbehörde auf der Ebene der Beweiswürdigung obliegt.

Es kann für das Bundesfinanzgericht aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes kein Zweifel darin bestehen, dass die Bf. zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung für 2009 und 2010 nicht mehr damit zu rechnen hatte, dass die b die einzelwertberichtigen Forderungen geltend macht bzw. deren Durchsetzung betreibt. Dies geht sowohl aus dem Verhalten der Bank, nämlich der wenn auch nur internen Forderungsausbuchungen hervor, als auch aus den Angaben des Herrn c in der mündlichen Verhandlung vom 25. September 2017, in welcher er über Befragung angegeben hat, dass er nicht mehr mit einer Eintreibung durch die Bank gerechnet hat, die Bank auch erklärt hat, dies zu unterlassen, er selbst auch nie das Gefühl gehabt hat, die Bank kann sich noch was von ihm holen, sowie er auch über keine Mittel verfügt hat, die gegenständlichen Forderungen zu begleichen. Hierzu wird auch im Fragenkatalog der BP an Herrn c von diesem schriftlich auf die Frage *"Warum wurden die Darlehen der KG ausgesetzt"* erklärt: *"Weil ich kein Geld mehr habe, hat alles j geregelt, mehr weiß ich nicht."*

Der in unbedenklich geübter freier Beweiswürdigung, und zudem im Einklang mit der eigenen Einschätzung durch Herrn c in der mündlichen Verhandlung vom 25. September 2017, an welcher das BFG aufgrund der finanziellen Situation der Bf. keinerlei Veranlassung sieht, diese in Zweifel zu stellen, in die Jahre 2009 und 2010 angesiedelte Wegfall von betrieblichen Verbindlichkeiten musste daher zwangsläufig zu einer Vermehrung des Betriebsvermögens führen, welche die Abgabenbemessungsgrundlagen erhöhte. Somit hat das Finanzamt zu Recht die einzelwertberichtigten Forderungen der b gegenüber der Bf. in den Jahren der Nullstellung, 2009 und 2010, bei der Bf. gewinnerhöhend aufgelöst.

Damit ist das Schicksal der Beschwerde aber auch schon entschieden. Es erübrigen sich weitere Erläuterungen, da diese an der Entscheidung nichts mehr zu ändern vermögen.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der zitierten Beschwerdeventscheidung des Finanzamtes Feldkirch vom 1. April 2014 verwiesen, welchen sich das Bundesfinanzgericht anschließt.

Die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen, oben zitierten VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Die Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Feldkirch, am 20. Oktober 2017