

Die Besteuerung slowakischer Personengesellschaften



Dr. Peter Feith
WP/StB

1. Typen von Personengesellschaften in der Slowakei

In der Slowakei lassen sich grundsätzlich Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften unterscheiden. Zu den Personengesellschaften zählen die Aktiengesellschaft (AS) und die SRO (Gesellschaft mit beschränkter Haftung).

1.1. V.O.S. (offene Handelsgesellschaft)

Die Gründung einer VOS bedarf eines Gesellschaftsvertrages in Schriftform, wobei die Unterschriften notariell zu beglaubigen sind. Es sind mindestens zwei Gesellschafter erforderlich. Alle Gesellschafter einer VOS

Dr. Peter Feith ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und verfügt auch über die slowakische Wirtschaftsprüferzulassung. Er ist Mitglied des internationalen Ausschusses der österreichischen Kammer der Wirtschaftstreuhänder und seit vielen Jahren geschäftsführender Gesellschafter einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mit Sitz in Bratislava, Slowakei und in Österreich. Er ist Autor von einschlägigen Fachartikeln und Büchern, so erschien etwa im Linde Verlag das Fachbuch „Steuerroase Slowakei“.

haften uneingeschränkt gesamtschuldnerisch den Gläubigern der Gesellschaft. Es ist darauf zu achten, dass es laut slowakischem HGB nur möglich ist, einmal als Vollhafter Gesellschafter (V.O.S. Gesellschafter bzw. Komplementär) zu agieren. Per Gesetz sind alle Gesellschafter zur Vertretung und Geschäftsführung berufen. Es ist aber möglich im Gesellschaftsvertrag vorzusehen, dass alle oder bestimmte Gesellschafter nur gemeinsam vertreten dürfen oder auch bestimmte Gesellschafter von der Vertretung komplett ausgeschlossen sind. Aus steuerlicher Sicht werden die Gesellschafter einer V.O.S. ähnlich wie in Österreich behandelt, d.h. es erfolgt zunächst eine einheitliche Feststellung des steuerlichen Ergebnisses der V.O.S. Anschließend wird der jeweilige Anteil am Gewinn oder Verlust beim Gesellschafter direkt und nicht auf Ebene der Gesellschaft der Versteuerung unterzogen.

1.2. K.S. (Kommanditgesellschaft)

Die Kommanditgesellschaft ist im Wesentlichen der österreichischen Kommanditgesellschaft ähnlich. Die Kommanditgesellschaft weist mindestens zwei Gesellschafter auf, einen Kommanditisten und einen Komplementär. Der Komplementär haftet so wie auch in Österreich gleich einem V.O.S.-Gesellschafter den Gläubigern gegenüber uneingeschränkt. Sind mehrere Komplementäre

vorhanden, so haften sie als Gesamtschuldner. Der Kommanditist hat eine Mindesteinlage von 250 Euro zu leisten und haftet den Gläubigern nur auf seine Einlage beschränkt. Der Gesellschaftsvertrag bedarf der Schriftform sowie der notariellen Beglaubigung der Unterschriften. Der Kommanditist ist von der Geschäftsführung ausgeschlossen, hat aber Informations- und Aufsichtsrechte. Im slowakischen Steuerrecht stellt die K.S. eine hybride Gesellschaftsform dar. Zunächst erfolgt eine einheitliche Feststellung des steuerlichen Ergebnisses der K.S. In der Folge wird der Ergebnisanteil des Komplementärs, ähnlich der V.O.S., auf Ebene des Gesellschafters vorgenommen, während der Ergebnisanteil des Kommanditisten auf Ebene der Gesellschaft der Körperschaftsteuer unterworfen wird.

1.3. s.r.o. & K.S. (GesmbH & Co KG)

Die Gründung einer s.r.o. & K.S. (vergleichbar einer österreichischen GesmbH & Co KG) ist in der Slowakei ebenfalls möglich. Das heißt, die s.r.o. kann auch als einziger Komplementär einer K.S. fungieren. Zu beachten ist, dass hierbei der Firmename der K.S. von jenem der (Komplementär) s.r.o. verschieden sein muss (Gegensatz zu Österreich). Aus steuerlicher Sicht ist insbesondere bei der s.r.o. & K.S. auf die Verhältnismäßigkeit zwischen Einlagen, Haftung, Geschäftsführungsaufwand und anderen Pflichten sowie Leistungen der Gesellschafter (z.B. Lizenzen, Wettbewerbsverbote etc.) und deren Beteiligung am Ergebnis zu achten. Denker ist auch die zusätzliche Vereinbarung einer Kompensation für Geschäftsführung und Haftung oder eines Gewinnvorweg für den Komplementär.

2. Grundsätze der Buchhaltung und Bilanzierung von Personengesellschaften in der Slowakei

2.1. Allgemeine Rechtsgrundlagen

Wesentliche Rechtsgrundlagen für die Buchhaltung und Bilanzierung stellen das Handelsgesetzbuch, das Buchhaltungsgesetz und die Buchhaltungsverordnung dar.

2.2. Wesentliche generelle Buchhaltungs- und Bilanzierungsgrundsätze für Gesellschaften

2.2.1. Allgemeines

Grundsätzlich ist in der Slowakei die doppelte Buchführung für alle Handelsgesellschaften zwingend, wobei hier zwischen Personen und Kapitalgesellschaften betreffend Buchhaltungs- und Bilanzierungsprinzipien nicht unterschieden wird. Es ist ein verpflichtender Standardkontenrahmen laut Verordnung einzuhalten. Dieser Standardkontenrahmen ist nicht veränderbar, die vorgegebenen Kontoklassen und Kontonummern sind strikt einzuhalten, lediglich eine analytische tiefere Untergliederung ist erlaubt.

Die Bestandteile des Jahresabschlusses sind so wie auch in Österreich die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie ein detaillierter Anhang gemäß eines Formblattes. Die Erstellung eines Cash-Flow-Statements ist nur bei prüfungspflichtigen Gesellschaften zwingend.

2.2.2. Latente Steuern

Der Ausweis der latenten Steuern ist für alle prüfungspflichtigen Gesellschaften zwingend. In die latenten Steuern werden neben allen timing differences auch Verlustvträge, sofern mit deren Nutzung gerechnet werden kann, einbezogen.

2.2.3. Finanzleasing

Beim Finanzleasing wird der Vermögensgegenstand beim Leasingnehmer und nicht so wie in Österreich üblich beim Leasinggeber gebucht.

2.2.4. Rückstellungen

Das Handelsgesetzbuch kennt einen umfassenden Katalog von Rückstellungen aufgrund des Vorsichtsprinzips. Beispielweise sind angeführt: Rückstellungen für Abfindungen, verlustbringende Verträge, nicht konsumierte Urlaube, Jahresabschlusskosten und Prüfungskosten, Reklamationen und Garantieraparaturen, laufende und drohende Gerichtsstreitigkeiten, Beseitigung von Umweltverunreinigungen und Abfallentsorgung sowie andere Risiken im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Buchführungseinheit (Generalklausel).

Keine Rückstellungen werden für Reparaturen und langfristige Vermögensgegenstände gebildet.

Von diesen handelsrechtlich geforderten

Rückstellungen werden aber nur wenige steuerlich anerkannt

2.2.5. Verbuchung der Ergebnisanteile bei einer K.S.

Der Gewinn- oder Verlustanteil des Kommanditisten wird im Jahr der Entstehung in der K.S im Eigenkapital als Gewinn oder Verlust ausgewiesen, während der Gewinn oder Verlustanteil des Komplementärs als Forderung oder Verbindlichkeit verbucht und aus dem Ergebnis der K.S. ausgeschlossen wird.

2.3. Wesentliche Bewertungsprinzipien

2.3.1. Bewertung des Sachanlagevermögens

Ebenso wie in Österreich gilt auch in der Slowakei grundsätzlich das Anschaffungswertprinzip, das heißt, Vermögensgegenstände sind zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten inklusive Anschaffungsnebenkosten zu bilanzieren. Die Herstellungskosten der aktivierten selbstgestellten Anlagegegenstände werden mit den direkten und indirekten Kosten, die mit ihrer Herstellung verbunden sind, bewertet. Die handelsrechtliche Abschreibung richtet sich nach der Nutzungsdauer und wird monatlich vorgenommen, die Anwendung der steuerrechtlich gebotenen Abschreibung ist aber in der Praxis zulässig

2.3.2. Bewertung des Sachumlaufvermögens
Die Herstellungskosten werden in der Slowakei bei Bewertung des Sachumlaufvermögens mit den direkten Kosten der Produktion oder wahlweise auch mit einem adäquaten Teil der indirekten Kosten, die im Zusammenhang mit der Herstellung stehen, angesetzt. An Bewertungsvereinfachungsverfahren sind first-in first-out (Fifo) sowie das gleitende Durchschnittspreisverfahren zulässig. Es besteht ein retrogrades Bewertungsverfahren zur Kontrolle der Wertansätze beim Sachumlaufvermögen.

Eine handelsrechtlich gebotene Wertberichtigung wird aber steuerlich nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

2.3.3. Bewertung des Finanzvermögens
Grundsätzlich gilt handelsrechtlich das Anschaffungskostenprinzip, wobei aber Finanzderivate und Wertpapiere mit Ausnahme von Aktien, bei denen eine qualifizierte Beteiligung besteht (mindestens 20 % oder beherrschender Einfluss), sowie Wertpapiere, die bis zur Fälligkeit gehalten werden, generell handelsrechtlich mit dem Stichtagswert zu bewerten sind.

2.3.4. Fremdwährungsumrechnung
Die Fremdwährungsbewertung erfolgt erfolgswirksam zum Stichtagskurs, sodass im Gegensatz zu Österreich auch unrealisierte Fremdwährungsgewinne handels- und steuerrechtlich erfolgswirksam sind.

2.4. Bilanzberichtigungen

Sodern eine Bilanzberichtigung nach Bilanzfeststellung und Einreichung ins Handelsregister vorgenommen wird, erfolgt die Korrektur erfolgsneutral gegen den Bilanzgewinn in der Bilanz des Folgejahres, wodurch das Prinzip der Bilanzverknüpfung aus österreichischer Sicht durchbrochen wird. Steuerrechtlich ist eine korrigierte Körperschaftsteuererklärung abzugeben.

2.5. Gliederungsprinzipien

Die Bilanzgliederung folgt einem starren Formblatt, welches im Unterschied zu Österreich die kumulierten Abschreibungen und Wertberichtigungen im Anlagevermögen und Umlaufvermögen direkt im Bilanzformblatt ausweist. Die Gewinn- und Verlustrechnungsgliederung erfolgt auch durch ein starres Formblatt, orientiert sich an der Wertschöpfung und folgt in großen Zügen dem Umsatzkostenverfahren.

3. Steuerliche Gewinnermittlung von Personengesellschaften

3.1. Steuersubjekt

Steuersubjekt bei einer K.S. ist für den Ergebnisanteil des Kommanditisten die Gesellschaft, für den Gewinnanteil des Komplementärs ist es der Komplementär selbst. Letzteres gilt auch sinngemäß für den Ergebnisanteil des V.O.S. Gesellschafters. Dementsprechend unterliegt die K.S. mit dem Gewinnanteil des Kommanditisten der Körperschaftsteuer, während der Gewinnanteil des Komplementärs oder eines V.O.S. Gesellschafters im Falle einer natürlichen Person der Einkommensteuer, im Falle einer juristischen Person ebenfalls der Körperschaftsteuer auf Ebene des Gesellschafters unterliegt.

3.2. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

3.2.1. K.S. und Kommanditisten
Die unbeschränkte Steuerpflicht der K.S., und damit auch des Gewinnanteils der Kommanditisten, richtet sich danach, ob die Gesellschaft ihren Sitz oder Ort der tatsächlichen

Monaten Überfälligkeit bis zu 100 % bei mehr als drei Jahren. Verzugszinsen sind nicht in die Bemessungsgrundlage der steuerlichen Wertberichtigung einbeziebar. Diese Regelung ist wesentlich starrer und in bestimmten Fällen ungünstiger als die österreichische Praxis, erspart aber Nachteile und Verhandlungen weitgehend.

3.4.1.5.2. Abschreibungen

Während das österreichische Einkommensteuergesetz und die Verordnungen dazu Abschreibungen nur in Einzelfällen regeln (so z.B. bei Firmenwertabschreibungen und Gebäudeabschreibungen) regelt das slowakische Einkommensteuergesetz und deren Verordnungen für praktisch jedes Wirtschaftsgut eine Zuordnung zu einer der vier Abschreibungsgruppen und damit eine starre Abschreibungsdauer.

Abschreibungsmethoden

In der Slowakei sind zwei Abschreibungsmethoden möglich, die lineare Abschreibung und die beschleunigte Abschreibung

Abschreibungsgruppen:

Gruppe 1: 4 Jahre (z.B. PKW, PC)

Gruppe 2: 6 Jahre (z.B. Büroaustattung, Boote, Hebeeinrichtungen, Mischanlagen)

Gruppe 3: 12 Jahre (z.B. Turbinen, Elektromotoren, Transformatoren, metallurgische Maschinen)

Gruppe 4: 20 Jahre (Gebäude)

Im Anschaffungsjahr ist die volle Abschreibung (in Österreich Halbjahresfa) anzusetzen.

Insgesamt erscheint die slowakische Regelung insbesondere bei Gebäuden und PKW sowie aufgrund der vollen Abschreibung im ersten Jahr günstiger.

3.4.1.5.3. GWG

Geringwertige materielle Wirtschaftsgüter bis zu 1.700 Euro und immaterielle Wirtschaftsgüter bis zu 2.400 Euro Anschaffungskosten werden im Jahr der Anschaffung im Aufwand erfasst und nicht aktiviert. Diese Regelung ist wesentlich großzügiger als in Österreich (400 Euro).

3.4.1.5.4. Finanzleasing

Finanzleasing gemäß Einkommensteuergesetz liegt vor, falls folgende Kriterien erfüllt werden:

- 1) Es besteht eine Kaufoption.
- 2) Kauf des Leasinggegenstandes durch den Leasingnehmer am Ende des Leasing ohne unnötigen Aufschub.
- 3) Der Kaufpreis wird in die Gesamtsumme der Leasingsumme eingerechnet.

4) Mindestlaufzeit des Leasingvertrages 60 % der normalen Abschreibungsdauer, mindestens aber drei Jahre.

Als Folge der Erfüllung der Kriterien ist das Leasinggut beim Leasingnehmer zu aktivieren und über die Leasingdauer voll monatlich abzuschreiben.

3.5. Beteiligungen im Betriebsvermögen

3.5.1. Passive Dividenden und Ausschüttungen

Die slowakische Schachteldividendenregelung für passive Dividenden sieht vor, dass ausgeschüttete Anteile am Gewinn einer (slowakischen) Handelsgesellschaft oder einer gleichartigen ausländischen juristischen Person an Personen, die an ihrem Stammkapital teilnehmen sowie das Auseinandersetzungsguthaben und der Liquidationsüberschuss nicht mehr auf Ebenen des Gesellschafters zu versteuern sind. Dies betrifft nicht die V.O.S. und die Beteiligung als Komplementär an einer K.S., da es ja hierbei auf Unternehmensebene zu keiner Besteuerung kommt, sondern über das Transparenzprinzip beim Gesellschafter besteuert wird. Sehr wohl aber sind passive Gewinnanteile als Kommanditist sowie Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften beim Gesellschafter grundsätzlich nicht steuerbar. Im Gegensatz dazu unterliegen in Österreich passive Dividenden, welche von Personengesellschaften bezogen werden, der Besteuerung.

3.5.2. Veräußerungsverluste und Gewinne von Beteiligungen

Veräußerungsgewinne von Beteiligungen, welche im Betriebsvermögen gehalten werden, sind normal steuerpflichtig, während Veräußerungsverluste nicht steuermindernd wirksam werden. Diese asymmetrische Regelung ist ungünstiger als in Österreich.

3.6. Gewinnentnahmen bei Personengesellschaften

Die Gesellschafter von Personengesellschaften sind vor Feststellung der Bilanz und Ausschüttungsbeschluss nicht berechtigt Gewinne zu entnehmen. Sofern Geld vor dem Ausschüttungsbeschluss von den Gesellschaftern entnommen wird, gilt dies als Darlehen und ist drittüblich zu verzinsen.

4. Verlustverwertung

Verlustvorträge sind fünf Jahre lang vorzugsfähig.

5. Die slowakische Personengesellschaft im zwischenstaatlichen Steuerrecht (Grundzüge)

5.1. Typenvergleich

Die österreichische Finanzverwaltung folgt bei der Einordnung ausländischer Gesellschaften in der Regel der Typenvergleichsmethode (vgl. z.B. EAS 2683). Demzufolge wird die slowakische K.S. derzeit als Personengesellschaft qualifiziert.

5.2. Ansässigkeit

Aus slowakischer Sicht stellen Personengesellschaften (K.S. und V.O.S.) juristische Personen dar, welche laut dem für die Slowakei immer noch gültigen Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-CSSR abkommensberechtigt und auch ansässig im Sinne des Abkommens sind. Aus österreichischer Sichtweise wird aufgrund der Qualifizierung als Personengesellschaft aber auf die Ansässigkeit der Gesellschafter abgestellt. Aus dieser unterschiedlichen Qualifizierung können sich Besteuerungs- und Qualifikationskonflikte ergeben, insbesondere, wenn die slowakische Personengesellschaft auch Einkünfte aus Dividenden oder Lizenzen erzielt.

6. Steuersatz und effektive Steuerbelastung

Der Einkommensteuersatz beträgt in der Slowakei 19 % gegenüber bis zu 50 % in Österreich. Der Körperschaftsteuersatz beträgt in der Slowakei 19 % gegenüber 25 % in Österreich. Über den effektiven Belastungsvergleich zwischen den beiden Ländern unter Berücksichtigung der Breite und Ausgestaltung der Steuerbemessungsgrundlage lässt sich keine verallgemeinernde Aussage treffen, da beispielsweise die Regelungen bei Leasing und Abschreibungen sowie geringwertigen Wirtschaftsgütern in der Slowakei meist wesentlich günstiger sind, während etwa bei Wertberichtigungen und Rückstellungen sowie Veräußerungsgewinnen und Verlusten aus Beteiligungen die österreichische Gesetzeslage in der Regel vorteilhafter für den Steuerpflichtigen wirkt. Der Belastungsvergleich hängt also wesentlich von der Branche und Unternehmenssituation ab und ist im Einzelfall zu analysieren.

lichen Geschäftsleitung in der Slowakei hat. Diesbezüglich definiert das slowakische Einkommensteuergesetz den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als den Ort, wo Führungs- und Geschäftsentscheidungen durch die Statutorgane oder die Aufsichtsgänge getroffen werden.

Der Veräußerungsgewinn von Kommanditanteilen unterliegt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen natürlichen Personen den sonstigen Einkünften (§ 8 EStG).

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen Zahlungen von unbeschränkt Steuerpflichtigen oder Betriebsstätten beschränkt Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit Einkünften aus der Veräußerung von Anteilen an einer K.S., welche in der Slowakei ihren Sitz hat.

3.2.2. V.O.S. und Komplementäre

Die unbeschränkte Steuerpflicht des Komplementärs oder V.O.S. Gesellschafters richtet sich im Falle einer natürlichen Person danach, ob diese in der Slowakei einen Wohnsitz unterhält oder sich dauernd in der SR aufhält und im Falle einer Gesellschaft danach, ob diese ihren Sitz oder Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in der Slowakei hat.

Im Falle einer unbeschränkt Steuerpflichtigen natürlichen Person als Komplementär oder V.O.S. Gesellschafter unterliegen diese den Einkünften aus unternehmerischer Tätigkeit (§ 6 EStG). Dies gilt auch für den Veräußerungsgewinn. Sollten die Kriterien für die unbeschränkte Steuerpflicht nicht erfüllt sein, unterliegt der Komplementär oder V.O.S. Gesellschafter mit seinem Erbanteil grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht, welcher unter den Tatbestand Betriebsstätten einkünfte subsummiert wird. Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen neben den laufenden Gewinnanteilen auch Zahlungen von unbeschränkt Steuerpflichtigen oder Betriebsstätten beschränkt Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit Einkünften aus der Veräußerung von Anteilen an Handelsgesellschaften (also auch K.S. und V.O.S.), welche in der Slowakei ihren Sitz haben.

3.3. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaftern und der Personengesellschaft

Personengesellschaften gelten in der Slowakei als juristische Personen, welche auch Leistungsbeziehungen mit ihren Gesellschaftern aufnehmen können, die sowohl

handelsrechtlich als auch steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen sind, sofern diese drittüblich ausgestaltet werden. Es erfolgt also keine Ergänzungsrechnung für Zinsen, Mieten und andere Leistungen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft und es kommt auch zu keinen Sonderbetriebs-einnahmen oder Ausgaben. Lediglich bei Gesellschafterdarlehen eines Gesellschafters einer V.O.S. oder durch den Komplementär einer K.S., der in der Slowakei nur der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, werden die damit im Zusammenhang stehenden Zinszahlungen der Gesellschaft dem Gewinnanteil des Gesellschafters dazugeschlagen.

3.4. Steuerliche Gewinnermittlung, Maßgeblichkeitsprinzip

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommenssteuer und Körperschaftsteuer wird aus der Handelsbilanz durch Mehr-Weniger-Rechnung entwickelt. Es gilt also so wie in Österreich das Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

3.4.1. Betriebsausgaben

Grundsätzlich fließen aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips alle handelsrechtlichen Aufwendungen in die steuerliche Gewinnermittlung ein, wobei aber im slowakischen EStG eigenständige Definitionen von Betriebsausgaben, Abzugsverbote, Begrenzungen und andere Einschränkungen bestehen, welche in der Mehr-Weniger-Rechnung angepasst werden.

3.4.1.1. Allgemeine Abzugsverbote von Aufwendungen

Generell sind Aufwendungen nicht steuerlich abzugsfähig, die

- nicht genügend nachweisbar sind oder
- die nicht mit steuerpflichtigen Betriebs-einnahmen im Zusammenhang stehen oder
- die für nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogenen Einnahmen aufgewandt wurden

Eine nähere Ausgestaltung wie die österreichische Liebhabereiverordnung existiert in der Slowakei nicht.

3.4.1.2. Wesentliche spezielle Abzugsverbote

Repräsentationskosten und Strafen stellen generell keine Betriebsausgaben dar. Die slowakische Regelung ist für diese Aufwandskategorien also weniger unterneh-

merfreundlich als in Österreich. Rückstellungen stellen mit Ausnahme der folgenden wesentlichen Ausnahmen keine Betriebsausgabe dar:

- Urlaubsrückstellung
- Rückstellung für Bilanz, Steuererklärung, Audit
- Rückstellungen für noch nicht fakturierte Leistungen
- Rückstellungen für Elektroabfallbeseitigung
- Rückstellungen für Waldverjüngung
- Rückstellungen für Sanierung von Böden in Zusammenhang mit Rohstoffgewinnung
- Wertberichtigungen stellen mit Ausnahme der wesentlichen Spezialnorm für Forderungenwertberichtigungen (siehe 3.4.1.5.1.) keine Betriebsausgaben dar. Dies gilt auch sinngemäß für Teilwertabschreibungen.

3.4.1.3. Begrenzungen von Betriebsausgaben

Bestimmte Kategorien von Betriebsausgaben werden im EStG betragsmäßig begrenzt, so z.B. Reisekosten, Treibstoffverbrauch mit der Norm laut Fahrzeugpapieren, Lagerfehlbestand im Einzelhandel laut wirtschaftlichen Normen, etc.

3.4.1.4. Verausgabung als Abzugsvoraussetzung

Bei gewissen Arten von Betriebsausgaben ist die Verausgabung Voraussetzung für die steuerliche Abzugsfähigkeit. So werden Mietzahlungen und Vermittlungsprovisionen, welche an natürliche Personen geleistet werden, erst in der Periode, in welcher die Zahlung erfolgt, beim Schuldner steuerwirksam. Eine bedeutsame weitere Regelung besagt, dass sich die steuerliche Bemessungsgrundlage um den Betrag jener Verbindlichkeiten erhöht, welche seit mehr als 36 Monaten nicht bezahlt wurden und welche aus steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen oder der Anschaffung von Anlage, Lager oder sonstigem Vermögen stehen. Eine derartige Regelung soll die Zahlungsmoral fördern und eine Symmetrie zur Möglichkeit der 100%igen Forderungswertberichtigung beim Gläubiger nach Ablauf von 36 Monaten schaffen.

3.4.1.5. Eigenständige Definitionen im EStG

3.4.1.5.1. Wertberichtigungen auf Forderungen

Die Höhe der auf Forderungen laut Altersstruktur anzusetzenden steuerlich abzugsfähigen Wertberichtigungen beträgt von 20 % der Forderungssumme bei mehr als zwölf