



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 1. September 1999 betreffend Einkommensteuer 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die nunmehrige Bw. brachte am 3.2.1998 ihre Einkommensteuererklärung 1996 bei der Abgabenbehörde erster Instanz ein.

Mit 12.2.1998 brachte sie eine berichtigte Einkommensteuererklärung 1996 ein. Dazu führte sie im Wesentlichen aus: Die Berichtigung sei deshalb erforderlich, weil sich der Verlust aus selbständiger Arbeit auf -6.242.737,00 S erhöht habe. Dieser Betrag setze sich zusammen aus einem Verlust aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführerin der H GmbH mit -4.025.104,00 S und dem Verlust aus der "Fahrschultätigkeit" in Höhe von -2.217.633,00 S. Der Verlust aus der Geschäftsführertätigkeit ergäbe sich mit einem Teilbetrag von 4.341.533,33 S aus der Verwertung des von der Bw. als Pfand gegebenen privaten Schmuckes, der im November 1996 versteigert wurde und der Verwertungserlös von ihrer Bank zur Deckung von Kreditverbindlichkeiten der GmbH verwendet wurde. Der Abfluss sei daher 1996 erfolgt. Der Verlust aus der Fahrschule habe sich um 1.500.000,00 S erhöht, weil die Kosten des Masseverwalters 1996 mit in etwa der Höhe dieses Betrages entstanden seien.

Dem gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid 1996 wurde die am 3.2.1998 eingebrachte Einkommensteuererklärung 1996 zugrunde gelegt.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt,

dass, ausgehend vom "ursprünglichen Verlust aus selbständiger Arbeit aufgrund der Bilanz zum 31.12.1996 in Höhe von -717.633,00 S" eine zusätzliche Rückstellung in die Bilanz zum 31.12.1996 in Höhe von 1.500.000,00 S eingestellt worden sei, "weil in der ursprünglichen Bilanz die Kosten für den Masseverwalter, die auf das Jahr 1996 im Rahmen der Fahrschule entfallen, nicht enthalten waren". Dadurch erhöht sich der Verlust der Fahrschule auf 2.217.633,00 S. Die Einkünfte der Bw. aus selbständiger Arbeit aus der Geschäftsführertätigkeit in der H GmbH seien ursprünglich mit 316.429,75 S in Ansatz gebracht worden. Sie musste ihren Schmuck für die Schulden der GmbH verpfänden, die Versteigerung durch die Gläubigerbank erfolgte im November 1996, weshalb der Erlös im Jahr 1996 als bei ihr abgeflossen zu gelten habe und daher auch als Betriebsausgabe bei den Geschäftsführerbezügen in Ansatz zu bringen sei. Daher verringere sich der Geschäftsführerbezug ausgehend von 316.429,75 S um Betriebsausgaben aus dem Verwertungserlös ihres Schmuckes um 4.341.533,33 S auf einen Gesamtverlust in Höhe von 4.025.103,58 S und betragen die Einkünfte aus selbständiger Arbeit insgesamt -6.242.737,00 S.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ einen Vorhalt, in dem sie um detaillierte Auflistung der Kosten des Masseverwalters seit Ausgleichs- bzw. Konkursöffnung (nach Maßgabe der Mühewaltung) ersuchte. Weiters wurde die Frage gestellt, wann und aus welchen Gründen betreffend der H GmbH eine Haftung gegenüber der Gläubigerbank übernommen wurde. Die entsprechenden Haftungserklärungen wollten beigelegt werden. Ebenfalls wurde gefragt, wann der verpfändete Schmuck tatsächlich einer Versteigerung unterzogen wurde und der Versteigerungserlös in Höhe von 4.341.533,33 S von der Bank vereinnahmt wurde. Die entsprechenden Unterlagen möchten ebenfalls vorgelegt werden.

In der Vorhaltsbeantwortung wurde ausgeführt, dass Kosten des Masseverwalters in Höhe von 2.311.233,00 S anfallen, weiters fallen Sondermassekosten für die Veräußerung einer betrieblich genutzten Liegenschaft in der S Straße in Höhe von 274.976,00 S an. Da gerade zu Beginn eines Konkursverfahrens der überwiegende Honoraranspruch entstehe, seien die 1996 anteilig entstandenen Kosten mit einem Betrag in Höhe von 1.500.000,00 S im Schätzungsweg ermittelt worden. Wie aus in Kopie beigegebenen Kreditverträgen ersichtlich, war die Bw. nach Auslandsverlusten der GmbH verpflichtet, privaten Schmuck als Pfand für gewährte Kredite zur Verfügung zu stellen. Der als Pfand bestellte Schmuck wurde am 7.11.1996 in einer Sonderauktion versteigert und floss der Verwertungserlös der Gläubigerbank zu.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ neuerlich einen Vorhalt und bat um genaue rechnerische Darstellung der Rückstellung für den Masseverwalter. Weiters wurde ersucht, die entsprechenden Unterlagen vorzulegen, aus denen hervorgeht, wann der Schmuck versteigert und für welche Kreditabdeckung der Versteigerungserlös verwendet wurde.

In der entsprechenden Beantwortung wurde im Wesentlichen wiederholt, dass dem Masseverwalter für sein Tätigwerden im Konkurs eine Belohnung von 2,5 Millionen S zugesprochen wurde. Bejahe man die Belohnung des Masseverwalters als Betriebsausgabe dem Grunde nach, so müsse auch die Bildung der Rückstellung für die Belohnung des Masseverwalters anerkannt werden. Aufwendungen für den Masseverwalter, der gleich einem Generalbevollmächtigten tätig wurde, können nur Betriebsausgaben sein. Das Konkursverfahren wurde im April 1996 eröffnet und im Dezember 1999 beendet. Der überwiegende Zeitaufwand fiel 1996 an im Zusammenhang mit der Forderungsanmeldung, deren Überprüfung und Fortführung des Fahrschulbetriebes bis Juli 1996. Es war im Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz zum 31.12.1996 nicht absehbar, wie hoch das Konkursgericht die Belohnung des Masseverwalters festlegen werde. Deshalb erfolgte auch die Schätzung mit einem Betrag von 1,5 Millionen S in Form der Bildung einer Rückstellung. Eine genaue rechnerische Darstellung sei also nicht möglich. Hinsichtlich des Versteigerungserlöses in Höhe von 3.370.360,00 S sei nicht mehr nachvollziehbar, welche Kreditkonten damit abgedeckt wurden. Jedenfalls hatte die Bw. in Form einer Simultanbürgschaft für sämtliche Kredite der H GmbH gebürgt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

In einem rechtzeitig eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde im Wesentlichen ausgeführt: Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, die am Abschlusstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind. Mit der Verbindlichkeit müsse ernsthaft zu rechnen sein. Für die Tätigkeit eines Masseverwalters bestehe ein rechtlicher Anspruch auf Belohnung, die zwar im Zeitpunkt der Konkurseröffnung noch nicht feststeht, aber dem Grunde nach in keinem Fall angezweifelt wird. Der überwiegende Arbeitsanfall für den Masseverwalter entstand 1996. Die Rückstellung mit der Begründung nicht anzuerkennen, dass das Konkursgericht die Belohnung des Masseverwalters erst nachträglich genehmigt, hindert in keinem Fall die Geltendmachung der Rückstellung als Betriebsausgabe 1996, da diese zu schätzen ist und zwar in dem Jahr, in dem die Kosten dafür entstehen, also 1996. Hinsichtlich des Versteigerungserlöses wurde ausgeführt, dass der Schmuck ursprünglich als Pfand deswegen hingegeben wurde, um die Geschäftsführerbezüge abzusichern. Damit stünden die Zahlungen aus der Verwertung des Schmuckes in ursächlichem Zusammenhang mit der Erzielung der Geschäftsführerbezüge und damit lägen Betriebsausgaben aus selbständiger Arbeit vor.

Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass die gegenständliche Konkurseröffnung am 27.6.1996 erfolgte und der Konkurs am 2.12.2000 aufgehoben wurde. Die Bw. war im berufsgegenständlichen Zeitraum geschäftsführende Gesellschafterin der H GmbH.

---

**Über die Berufung wurde erwogen:**

Ad A) Rückstellung

Gem. § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können Rückstellungen nur gebildet werden für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten.

Gem. § 9 Abs. 3 leg. cit. dürfen Rückstellungen iSd. Abs. 1 Z 3 und 4 nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Grundsätzlich zu klären ist, ob die gegenständliche Rückstellung als Verbindlichkeitsrückstellung zu qualifizieren ist.

Laut Hofstätter-Reichel, die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A, § 9 Tz. 49 ff können Verbindlichkeitsrückstellungen für privatrechtliche Verpflichtungen, öffentlichrechtliche Verpflichtungen, gebildet werden (a.a.O., Tz. 51). Für die Bildung der Rückstellung ist entscheidend, dass es sich um eine Verpflichtung handelt, die nicht die konkrete und sichere Gegenleistung für eine an den Betrieb des bilanzierenden Unternehmers erbrachte Leistung darstellt (a.a.O., Tz. 55).

Daraus ist zu entnehmen, dass im berufungsgegenständlichen Fall eine Qualifizierung als Rückstellung nur dann möglich ist, wenn die Bw. eine Verpflichtung gegenüber dem Masseverwalter hatte.

Wie in Holzhammer, Österreichisches Insolvenzrecht, Springer-Verlag, 1. Teil, D, ausgeführt, wird durch die Konkurseröffnung das exekutionsunterworfenen Vermögen zur Konkursmasse, die ein Sondervermögen bildet, das zwar noch dem Gemeinschuldner gehört, aber dessen Verwaltung und Verfügung entzogen ist. Es untersteht dem bei Konkurseröffnung bestellten Verwalter, dem Masseverwalter, der es zu Gunsten der Konkursgläubiger restlos zu verwalten hat. (§ 1 Abs. 1 KO: Durch Eröffnung des Konkurses wird das gesamte, der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt [Konkursmasse], dessen freier Verfügung entzogen. § 114 Abs. 1 KO: Der Masseverwalter hat das zur Konkursmasse gehörige Vermögen zu verwalten und zu verwerten. Geld, das zur Berichtigung der Massesforderungen nicht benötigt wird, hat der Masseverwalter bis zur Verteilung unverzüglich sicher und bestmöglich fruchtbringend anzulegen. Er hat bei allen wichtigen Vorkehrungen die Äußerung des Gläubigerausschusses einzuholen, insbesondere, wenn es sich um die freiwillige Veräußerung beweglicher Sachen, die nicht durch die Fortführung des Unternehmens veranlasst wird, um die gerichtliche Geltendmachung von Forderungen, deren Einbringlichkeit zweifelhaft ist, die Erhebung von Anfechtungsklagen und den Eintritt in Anfechtungsprozesse, die zur Zeit der Konkurseröffnung anhängig sind, oder um die Aufnahme von Darlehen und Krediten handelt. Der

Gemeinschuldner ist zu vernehmen, wenn es rechtzeitig möglich ist.)

Aus § 6 KO geht hervor, dass sich der Gemeinschuldner nicht verpflichten kann (§ 6 Abs. 1 KO: Rechtsstreitigkeiten, welche die Geltendmachung oder Sicherstellung von Ansprüchen auf das zur Konkursmasse gehörige Vermögen bezwecken, können nach der Konkurseröffnung gegen den Gemeinschuldner weder anhängig gemacht noch fortgesetzt werden.)

Gem. § 7 Abs. 1 KO werden alle anhängigen Rechtsstreitigkeiten, in denen der Gemeinschuldner Kläger oder Beklagter ist, durch die Konkurseröffnung unterbrochen.

Daraus ist zu entnehmen, dass es Absicht des Gesetzgebers ist, dass der Gemeinschuldner nach Konkurseröffnung keine Verpflichtungen eingehen kann. Demzufolge kann die Bw. auch nach Konkurseröffnung keine Rückstellung bilden, da eine (wie im berufungsgegenständlichen Fall) Rückstellungsbildung nur aufgrund einer eingegangenen Verpflichtung möglich wäre. Es ist wohl Tatsache, dass der Masseverwalter gem. § 82 KO Anspruch auf Ersatz seiner baren Auslagen sowie auf eine Belohnung für seine Mühewaltung hat, jedoch beruht dieser Anspruch nicht auf einer Verpflichtung des Gemeinschuldners, sondern hat der Masseverwalter diesen Anspruch gegenüber der Konkursmasse (§ 47 Abs. 2 KO: Können die Masseforderungen nicht vollständig befriedigt werden, so haben die unter § 46 Abs. 1 Z 1 fallenden, vom Masseverwalter vorschussweise bestrittenen Barauslagen ..... den Vorzug vor den übrigen Masseforderungen. – Gem. § 46 Abs. 1 Z 1 leg. cit. sind Masseforderungen die Kosten des Konkursverfahrens).

Es ist somit zusammenfassend festzuhalten, dass aufgrund des Fehlens einer Verpflichtung der Bw. als Gemeinschuldnerin dem Masseverwalter gegenüber eine Rückstellung wie beantragt nicht möglich war.

Es ist in der Folge unter Verweis auf obige Ausführungen auf das Vorbringen in der Berufung, wonach das Vorliegen einer Betriebsausgabe ausreichend sei zur Bejahung des Vorliegens einer Rückstellung, nicht einzugehen, zumal evident ist, dass Betriebsausgabe und Verpflichtung gem. § 9 EStG 1988 keine deckungsgleichen Norminhalte sind.

Ad B) Erlös aus Schmuckversteigerung

Gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 wird der Gewinn durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Gem. § 4 Abs. 4 leg. cit. sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Es ist nun grundsätzlich zu klären, ob der Erlös aus der Schmuckversteigerung 1996 als Betriebsausgabe hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Geschäftsführertätigkeit für die H GmbH) der Bw. zu qualifizieren ist.

Wie bereits oben ausgeführt, verpfändete die Bw. ihren Schmuck für die Schulden der

H GmbH: Laut Meinung der Bw. wäre eine Qualifizierung als Betriebsausgabe hinsichtlich ihrer Einkünfte aus selbständiger Arbeit erforderlich, da sie den Schmuck deswegen als Pfand gab, um ihre Geschäftsführerbezüge abzusichern.

Bei Subsumierung dieses Sachverhaltes unter § 4 Abs.1 und 4 leg. cit. gelangte der Berufungssenat zu dem Ergebnis, dass die Verpfändung des Schmuckes der Bw. (die sie in ihrer Funktion als geschäftsführende Gesellschafterin bewerkstelligte) für Verbindlichkeiten der H GmbH als Einlage zu qualifizieren ist: Es ist offenkundig, dass es sich dabei um eine Zuführung von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich (- der Schmuck stammte, wie in der Berufung ausgeführt, aus dem Privateigentum der nunmehrigen Bw.) handelte. Weshalb es sich nun bei dem nach Veräußerung des verpfändeten Schmuckes im Wege der Versteigerung erzielten Erlös um eine Betriebsausgabe handeln sollte, ist nicht ersichtlich, stellt doch dieser Erlös letztlich nur die Realisierung der Verpfändung dar: Die Verpfändung erfolgte ja zu dem (eventuellen) Zweck der späteren Versteigerung und somit Erzielung des Erlöses, d. h. der Erlös ist nicht losgelöst von der Verpfändung zu betrachten, sondern stellt er nur die ursprüngliche Einlage (in Form der Verpfändung) in einer anderen wirtschaftlichen Einheit (nämlich des Erlöses nach Versteigerung) dar. Es ergibt sich in der Folge aufgrund der Deckungsgleichheit von Verpfändung des Schmuckes und Erlöserzielung aus seiner Versteigerung keine Möglichkeit, die Erlöserzielung als Betriebsausgabe zu qualifizieren. Auch die vorgebrachte Motivation der Bw. bei Verpfändung des Schmuckes zur Absicherung ihrer Geschäftsführerbezüge bringen nichts für das Berufsbegehren, da die Verpfändung primär dazu diene, den Fortbestand der GmbH zu sichern: Nur eine weiterbestehende GmbH ist in der Lage, Geschäftsführerbezüge auszubezahlen, weshalb die Sicherung der Geschäftsführerbezüge nur als weitere Folge, nicht aber als primärer Zweck der Einlage zu qualifizieren ist (siehe auch VwGH vom 24.1.1990, 86/13/0162). Es konnte in der Folge auch diese Argumentation nicht zu einer Qualifizierung als Betriebsausgabe führen.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. Februar 2005