

GZ. RV/1491-W/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat den Senat XYZ über die Berufung des Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand Ges.mbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

A) Der Bw. unterzeichnete am 21. Februar 1997 einen Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit (Verf 25) (OZ 1/1996). Dieser Fragebogen

wurde am 25. Februar 1997 beim Finanzamt abgegeben. Unter den Punkten 3., 4. und 5. gab der Bw. an, dass er seinen Betrieb eines Lohnzeichenbüros per 31. März 1996 gänzlich eingestellt habe.

B) Am 31. Mai 1998 erstellte der Bw. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 (OZ 16 f./1996). Bei den Einkunftsarten erklärte er nachzureichende Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 1.818.732,00, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (laut übermitteltem Lohnzettel), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S -22.987,00 und noch bekannt zu gebende sonstige Einkünfte. Von Mai bis Juli 1999 wurde der vom Bw. aufgegebene Betrieb für die Jahre 1993 bis 1997 auch hinsichtlich der Einkommensteuer abgabenbehördlich geprüft.

C) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 wurde nach Durchführung der Betriebsprüfung am 5. August 1999 als Erstbescheid erstellt (OZ 22 f./1996). In diesem Einkommensteuerbescheid ergibt sich der Gesamtbetrag der Einkünfte aus folgenden Einkunftsarten:

- Einkünfte aus selbstständiger Arbeit: S 40.831,00;
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb: S 1.818.732,00;
- Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für den Zeitraum 1. April bis 31. Dezember 1996: S 217.567,00 abzüglich S 59.161,00 an Werbungskosten;
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: S-9.550,00;
- sonstige Einkünfte: S 18.838,00;

Die Gewinnermittlung für die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit ist unter Tz 23 des BP-Berichtes vom 27. Juli 1999 (OZ 20/1997) dargestellt. Auf die Darstellung der Aufwandspositionen, des Veräußerungs- und des Übergangsgewinnes, die der Gewinnermittlung zugrunde liegen, wird an dieser Stelle verwiesen. Hervorzuheben ist, dass der Prüfer bei der Ermittlung des Übergangsgewinnes die im erklärten Übergangsgewinn (OZ 4/1996) beantragte Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten in Höhe von S 150.000,00 nicht berücksichtigte (siehe TZ 20 des BP-Berichtes).

D) Mit Schreiben vom 3. September 1999 (OZ 33 ff./1996) wurde seitens des Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1997 Berufung erhoben. Der erste Berufungspunkt betrifft die Anerkennung einer Abschreibung für den Büroraum. Dieser Berufungspunkt wurde nach Kenntnisnahme der Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung in der Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme mit Schreiben vom 15. Mai 2000 (OZ 85 ff./1996) **zurückgenommen**.

Der zweite Berufungspunkt betrifft die Anerkennung von Prozess- und Rechtsanwaltskosten im Verfahren zur Eintreibung der Forderung der offenen Honorare an die Fa. B. Bau- u. Vertriebsges.mbH. als Abschlag im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung zum 31. März 1996 (Rückstellung in Höhe von S 350.000,00). Zu diesem Berufungspunkt wird Folgendes ausgeführt:

Die gegenständlichen Kosten seien im Rahmen der Betriebsprüfung mit der Begründung nicht anerkannt worden, dass es sich um die Eintreibung einer nichtbetrieblichen Forderung handle und die Forderung den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzurechnen sei. Die bereits bezahlten Rechtsanwaltskosten seien jedoch auch bei den Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nicht berücksichtigt worden.

Die Arbeiten für die genannte Firma seien vom Bw. im Rahmen seines Betriebes, der mit 31. März 1996 aufgegeben wurde, ausgeführt worden. Bis zu diesem Zeitpunkt sei der Bw. im Besitz eines rechtsgültigen Gewerbescheins gewesen, der ihn zur Ausübung des Gewerbes "Lohnzeichenbüro" berechtigt habe.

Ein mit 19. Oktober 1995 eingebrachter Antrag auf Insolvenz-Ausfallgeld auf die offenen Forderungen an die Fa. B. Bau- u. Vertriebsges.mbH. in Höhe von S 1.370.326,80 sei vom Bundesamt für Soziales für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit Bescheid vom 16. August 1996 mit der Begründung abgelehnt worden, dass die Tätigkeit in rechtlicher und wirtschaftlicher Selbstständigkeit geleistet worden und der Bw. nicht dem Kreis der nach dem IESG anspruchsberechtigten Personen zugehörig sei. Die daraufhin beim Arbeits- und Sozialgericht St. Pölten gegen das Bundesamt für Soziales eingebrachte Klage sei mit Urteil vom 9. April 1998 abgewiesen worden, da bei der Betrachtung des Gesamtbildes (der Erwerbstätigkeit des Bw.) in keiner Weise von einer Arbeitnehmerähnlichkeit auszugehen sei. Dieses Urteil sei mittels Berufung an das OLG Wien vom 18. Mai 1998 angefochten und mit Beschluss vom 11. November 1998 aufgrund von Feststellungsmängeln aufgehoben worden.

Da die Tätigkeiten für die Fa. B. Bau- u. Vertriebsges. mbH. nach Ansicht des Bw. im Rahmen der selbstständigen Arbeit ausgeführt, laut BP-Bericht auch die Konkursquote in Höhe von 1,7% aus der Forderung gegenüber der genannten Firma bei der Übergangsgewinnermittlung erfasst und somit als betriebliche Einnahme eingestuft worden sei, werden die mit dieser Forderung zusammenhängenden Prozess- und Rechtsanwaltskosten in Höhe von S 350.000,00 als Betriebsausgaben beantragt.

Laut dem beigelegten Kostenverzeichnis (OZ 36/1996) würden die bis 21. April 1999 entstandenen Kosten S 301.109,00 betragen, die in weiterer Folge noch anfallenden Kosten würden lt. Schätzung des Rechtsanwaltes des Bw. ca. S 50.000,00 ausmachen. Es seien vom Bw. bereits Kostenvorschüsse an seinen Rechtsanwalt geleistet worden (1997: S 20.000,00, 1998: S 39.770,00 und bis April 1999: S 20.000,00).

E) In der Stellungnahme zur Berufung vom 6. April 2000 führte der Betriebsprüfer zum zweiten Berufungspunkt aus:

Laut den steuerlichen Aufzeichnungen habe der Bw. in den Jahren 1993 und 1994 fast ausschließlich für die Fa. B. Bau- u. Vertriebsges. mbH. als Bauingenieur auf Honorarbasis gearbeitet. Diese Firma habe mit 5. September 1995 den Konkurs angemeldet. Im Anschluss daran habe der Bw. ausschließlich für die Nachfolgefirma der in Konkurs gegangenen Firma, die Fa. K. Bau- u. Vertriebsges. mbH. & Co KG., gearbeitet. Nach Konkurs der Fa. K. Bau- u. Vertriebsges. mbH. & Co KG. sei der Bw. nichtselbstständiger Geschäftsführer der Nachfolgefirma Ö. Dorf geworden. Für diese genannten Firmen habe der Bw. Wohnbauten geplant und deren Bauausführung überwacht.

Im Zuge des Konkursverfahrens der Fa. B. Bau- u. Vertriebsges. mbH. habe der Bw. seine offene Honorarforderung in Höhe von S 1.370.326,80 angemeldet. Diese Forderung sei vom Masseverwalter zwar zuerst bestritten, aber mit Anerkenntnisurteil vom 26. Juni 1996 als Konkursforderung anerkannt worden. Aufgrund der (Konkurs-)Quote von 1,7% sei am 12. Mai 1997 ein Betrag von S 24.017,42 zugesprochen worden.

In weiterer Folge habe der Bw. das Bundessozialamt für Wien, Niederösterreich und Burgenland auf Zahlung von Insolvenz-Ausfallgeld geklagt. Das Landesgericht St. Pölten habe die Klage abgewiesen, nach Berufung dagegen habe das Oberlandesgericht das Urteil der ersten Instanz wieder aufgehoben und das Verfahren an die erste Instanz zur ergänzenden Verhandlung und neuerlichen Entscheidung zurückverwiesen. Das "ausschließliche Tätigwerden für die Fa. B. Bau- u. Vertriebsges. mbH. sei im bisherigen Verfahren sachverhalts- und beweiswürdigungsmäßig nicht abgedeckt gewesen. Weiters habe das Gericht noch nicht geklärt, ob und inwieweit eine gesellschaftsrechtliche Verflechtung stattgefunden habe. Im beigelegten Urteil des Oberlandesgerichtes vom 11. November 1998 sei ausführlich dargestellt, in welcher Art und Weise und unter welchen Bedingungen der Bw. seine Arbeit für die Fa. B. Bau- u. Vertriebsges. mbH. verrichtet habe. Als Beurteilungshilfe

seien in der Beilage zu dieser Stellungnahme die für die Jahre 1993 bis 1995 erklärten Umsatzerlöse aufgegliedert worden.

Die Betriebsprüfung habe die gegenständliche Forderung entgegen der Erklärung nicht als betriebliche, sondern als Lohnforderung beurteilt. Im Falle eines erfolgreichen Prozessausgangs lägen bei Zufluss (dieser Forderung) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor, wobei die Prozesskosten im Zeitpunkt der Zahlung als Werbungskosten anzusetzen wären (1997: S 20.000,00, 1998: S 39.770,00).

Da die Frage, ob und – wenn ja – welche Einkunftsquelle vorliege, eine gerichtliche Vorfrage sei, wäre nach endgültiger Entscheidung allenfalls mit Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO vorzugehen und die oben angeführten Beträge nachträglich als Werbungskosten (wohl gemeint: Betriebsausgaben) zu berücksichtigen.

In der Beilage zur Stellungnahme gliederte der Prüfer auf:

- sämtliche Umsätze, die vor dem 1. 1. 1993 geleistet und 1993 vereinnahmt worden seien, stammten von anderen Auftraggebern als der B. Bau- u. Vertriebsges.mbH.;
- neun von zehn Umsätzen aus dem Jahr 1993 stammten von der B. Bau- u. Vertriebsges.mbH.;
- drei von sechs Umsätzen aus dem Jahr 1994 seien für die B. Bau- u. Vertriebsges.mbH. ausgeführt worden;
- fünf von sechs Umsätzen aus dem Jahr 1995 seien für die K. Bau- u. Vertriebsges.mbH. & Co KG. ausgeführt worden.

F) Mit Schreiben vom 15. Mai 2000 wurde zur Rückstellung für Prozess- und Anwaltskosten seitens des Bw. die nachfolgende Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers erstattet.

In der von der Betriebsprüfung erstellten Ermittlung des Übergangsgewinnes anlässlich der Betriebsaufgabe seien als Zuschlag auch die Konkursforderung an die Fa. B. Bau- u. Vertriebsges. mbH. in Höhe von S 1.346.325,80 und als Abschlag die Wertberichtigung dieser Konkursforderung in Höhe von S 1.322.308,38 angesetzt worden. Die als Folge der Insolvenz der Fa. B. Bau- u. Vertriebsges. mbH. angemeldete Konkursforderung und die anschließend beim Bundessozialamt für Wien, Niederösterreich und Burgenland eingebrachte Klage auf Zahlung von Insolvenz-Ausfallgeld könne nach Meinung des Bw. keine andere Einstufung der Einkunftsart nach sich ziehen.

Zum Vorfragentatbestandsvergleich werde ausgeführt, dass gemäß § 25 EStG Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis als Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit zu erfassen seien. Ein Dienstverhältnis liege dann vor, "wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet" (§ 47 Abs. 2 EStG). Da der Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG als eigenständiger Begriff des Steuerrechts zu sehen sei und sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht decke (vgl. VwGH v. 19. 10. 1967, 742/67; 27. 10. 1987, 87/14/0145; 22. 1. 1986, 84/13/0015), sondern die in anderen Rechtsgebieten verwendeten Begriffe allenfalls ein Indiz für die steuerliche Arbeitnehmereigenschaft darstellten, sei das abschließende Gerichtsurteil darüber, ob eine Dienstnehmerähnlichkeit im Sinne des § 2 Z 3 IESG alte Fassung vorliege, nicht als Vorfrage im Sinne des § 116 BAO zu werten.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 30. 3. 1998, 98/16/0097, sei als Vorfrage eine Rechtsfrage zu werten, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bilde und für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig sei. Eine Rechtsfrage bilde nur dann eine notwendige Grundlage im angeführten Sinn, wenn die Tatbestände einander entsprächen. Keine Tatbestandsgleichheit bestehe vor allem dann, wenn der Tatbestand, der zur Lösung der abgabenrechtlichen Vorfrage führen solle und der abgabenrechtliche Tatbestand, der in einem seiner Elemente auf ein gleiches rechtliches Verhältnis oder eine gleiche rechtlich bedeutsame Gegebenheit abstelle, inhaltlich nicht gleich seien. Nur bei der Übereinstimmung des abgabenrechtlichen Tatbestandes und des Tatbestandes des anderen Rechtes sei eine Bindung der abgabenrechtlichen Bescheide an gerichtliche Entscheidungen anzunehmen (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, S. 1329). Im laufenden Gerichtsverfahren (des Bw.) sei festzustellen, ob ein Anspruch auf Insolvenzausfallgeld gemäß § 2 Z 3 IESG alte Fassung bestehe, falls eine Dienstnehmerähnlichkeit im Sinne des § 51 Abs. 3 Z 2 ASGG anzunehmen sei.

Anspruch auf Insolvenzausfallgeld haben gemäß § 2 Z 3 IESG alte Fassung arbeitnehmerähnliche Personen im Sinne des § 51 Abs. 3 Z 2 ASGG. Arbeitnehmerähnlich im Sinne des ASGG seien Personen, die, ohne in einem Arbeitsverhältnis zu stehen, im Auftrag und für Rechnung bestimmter anderer Personen Arbeit leisten und wegen ihrer wirtschaftlichen Unselbstständigkeit als arbeitnehmerähnlich anzusehen seien. Es handle sich um Personen, die eine Art Mittelstellung zwischen dem rechtlich und wirtschaftlich unselbstständigen Arbeitnehmer und dem rechtlich und wirtschaftlich selbstständigen Unternehmer einnehmen.

Sie seien trotz vorhandener rechtlicher Selbstständigkeit wirtschaftlich unselbstständig und stünden deshalb dem Arbeitnehmer näher als dem Unternehmer (OGH 6. 9. 1955, Arb 6300).

Für die Arbeitnehmerähnlichkeit im Sinne des ASGG komme es weder auf die rechtliche Natur der bestehenden Rechtsverhältnisse noch auf die steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Behandlung oder auf die allgemeine wirtschaftliche Lage an, sondern auf die Kriterien der Fremdbestimmtheit, die das Gesetz mit dem Begriff der "wirtschaftlichen Unselbstständigkeit" umschreibe. Das Wesen dieser Fremdbestimmtheit habe der OGH so formuliert, dass zu prüfen sei, ob der Verpflichtete in Bezug auf die ausgeübte Beschäftigung in seiner Entschlussfähigkeit auf ein Minimum beschränkt sei (vgl. OGH 16. 11. 1965, Arb 8159; OGH 21. 9. 1976, Arb 9518; OGH 12. 11. 1979, Arb 9829).

Die Arbeitnehmerähnlichkeit im Sinne des ASGG werde demnach durch die wirtschaftliche Lage, nicht aber durch die charakteristischen juristischen oder steuerlichen Hauptkriterien des Arbeitnehmerbegriffes (persönliche Abhängigkeit, Weisungsgebundenheit, Einordnung in den Betrieb ua.) gekennzeichnet (vgl. Schwarz/Löschigg, Arbeitsrecht, S. 178 ff). Da mangels übereinstimmender Kriterien keine Tatbestandsgleichheit anzunehmen sei, stelle die Beurteilung der Arbeitnehmerähnlichkeit im Sinne des ASGG keine Vorfrage im Sinne des § 116 BAO dar, ob nun die Einkünfte des Bw. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus nicht-selbstständiger Arbeit zu erfassen seien.

Im laufenden Gerichtsverfahren sei im Wesentlichen nur zu beurteilen, ob eine Arbeitnehmerähnlichkeit für die Tätigkeit des Bw. anzunehmen sei. Arbeitnehmerähnliche Personen würden mangels persönlicher Abhängigkeit nicht als Arbeitnehmer im Sinne des Arbeitsrechtes behandelt; dazu komme bei arbeitnehmerähnlichen Personen noch das Kriterium der Tragung des Unternehmensrisikos hinzu. Ziehe man die Beurteilung des arbeitsrechtlichen Arbeitnehmerbegriffes als Indiz für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses heran, so weise das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit (Weisungsgebundenheit, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus) und die Tragung des Unternehmensrisikos bei arbeitnehmerähnlichen Personen im Sinne des Arbeitsrechts darauf hin, dass kein Dienst im Sinne des Steuerrechtes vorliegen könne.

Eine inhaltliche Bezugnahme auf das Urteil des OLG Wien vom 11. 11. 1998 sei nach Ansicht des Bw. nicht zielführend, da im Hinblick auf die rechtliche Beurteilung Feststellungsmängel vorgelegen seien. Mit Urteil vom 7. 6. 1999 habe das Landesgericht St. Pölten als Arbeits- und Sozialgericht die Arbeitnehmerähnlichkeit der Tätigkeit des Bw. nach eingehender Sach-

verhaltsermittlung ausdrücklich verneint. Gegen dieses Urteil sei Berufung eingelegt worden, der Ausgang dieses Verfahrens sei derzeit noch ungewiss.

G) Mit dem Ergänzungersuchen vom 17. November 2003 wurde der Bw. ersucht, die nachfolgend angeführten Unterlagen nachzureichen:

- eine Kopie des (Werk-)Vertrages mit der Fa. B. Bau- u. Vertriebsges. mbH., der den streitgegenständlichen offenen Forderungen zugrunde liegt;
- eine Kopie des Antrages auf Insolvenz-Ausfallgeld;
- eine Kopie des Urteiles des Landesgerichtes St. Pölten als Arbeits- und Sozialgericht;
- eine Kopie der Klagsschrift, mit der das Insolvenz-Ausfallgeld eingeklagt worden sei;
- Kopien der Zahlungsbelege für die dem Bw. in Rechnung gestellten Rechtsanwalts- und Prozesskosten.

H) Das Vorhalteschreiben laut Abschnitt G) wurde mit Schreiben vom 8. Dezember 2003 beantwortet. Darin wird mitgeteilt, dass mit der Fa. B. Bau- u. Vertriebsges. mbH. kein schriftlicher Werkvertrag abgeschlossen worden sei. Im Übrigen seien die Kopien des Antrages auf Insolvenz-Ausfallgeld, des Urteiles des Bundessozialamtes, der Klagsschrift und des Kostenverzeichnisses für die Rechtsanwalts- und Prozesskosten beigelegt.

I) Mit Telefax vom 23. Jänner 2004 übermittelte der Bw. dem Finanzamt die Bestätigung der Rechtsanwaltskanzlei über die dem Bw. in Rechnung gestellten Kosten. Dieses Schreiben lautet:

Betrifft: Verfahren beim Arbeits- und Sozialgericht St. Pölten, 30 Cgs

Wie von Ihnen telefonisch (gewünscht) bestätige ich hiermit, dass Sie im gegenständlichen Verfahren folgende Zahlungen als Kosten getätigkt haben

*19.06.1997:ATS 20.000,00
10.07.1997:ATS 24.389,10
14.07.1998:ATS 39.770,00
10.05.1999:ATS 20.000,00
09.11.1999:ATS 20.000,00
09.07.2001:ATS 40.000,00*

In diesen Summen ist enthalten die Pauschalgebühr an das Gericht in der Höhe von ATS 39.770,00. Die restlichen Kosten waren umsatzsteuerpflichtige Kosten (20%).

Die Summe dieser Zahlungen beträgt somit S 164.159,10.

J) Mit dem Schreiben vom 3. März 2004 wurde seitens des steuerlichen Vertreters Folgendes vorgebracht: Zur vorhergehenden telefonischen Diskussion, ob im Rahmen der Ermittlung des Übergangsgewinnes oder –verlustes Rückstellungen, die in Vorjahren verursacht worden seien, gebildet werden könnten, werde auf die Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung verwiesen, wonach Rückstellungen durch Zu- und Abschläge bei der Ermittlung des Übergangsgewinnes nachzuholen seien. Es könne demnach bei der Ermittlung des Übergangsgewinnes oder Übergangsverlustes wegen der Tatsache, dass bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgabenrechnung Rückstellungen nicht gebildet werden können, das allgemein geltende Nachholverbote nicht anwendbar sein. Rückstellungen, die in der Zeit der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 (wohl gemeint: § 4 Abs. 3) nicht eingestellt werden durften, könnten nachgeholt werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 86.3). In Rz 87.3 werde ebenfalls von einer Nachholung gesprochen. Am Rande sei bemerkt, dass bei nachträglichen betrieblichen Einkünften (und zwar sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite) die Grundsätze des Betriebsvermögensvergleiches einzuhalten seien (vgl. Doralt, § 32 Tz 79).

Da im konkreten Fall kein Anwendungsfall des Nachholverbotes gegeben sei, könne das Rechtsmittel nicht zurückgezogen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung einer Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten in der Höhe von S 350.000,00.

I) Sachverhalt:

- a) Laut Verf 25-Formular hat der Bw. seinen Betrieb (Lohnzeichenbüro) mit 31. März 1996 aufgegeben.
- b) Laut Firmenbuchauszug wurde mit Beschluss des Gerichtes vom 7. Juli 1995 über das Vermögen der Fa. B. Bau- u. Vertriebsges.mbH. der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Gerichtes vom 21. Juli 1997 wurde der Konkurs aufgehoben. Am 12. März 1998 wurde diese Firma amtswegig gelöscht.
- c) Am 19. Oktober 1995 wurde seitens des Bw. der Antrag auf Insolvenz-Ausfallgeld beim Bundessozialamt für Wien, Niederösterreich und Burgenland eingebracht. Die beantragte Summe war S 1.370.326,40.

- d) Mit Schreiben vom 18. August 1995 ersuchte der Bw. seinen Rechtsanwalt wegen des Konkurses der Fa. B. Bau- u. Vertriebsges.mbH. für die Eintreibung von vier noch unbeglichenen Teilrechnungen und einer noch nicht fakturierten Honorarnote entsprechende Schritte einzuleiten. Der Gesamtbetrag dieser fünf Rechnungspositionen lautete auf S 1.370.326,80.
- e) Ebenfalls mit Schreiben vom 18. August 1995 legte der Bw. an die in Konkurs gegangene B. Bau- u. Vertriebsges.mbH. eine Honorarnote über S 1.225.800,00. Der Leistungszeitraum über die abgerechneten Bauvorhaben reicht von November 1992 bis Juni 1995.
- f) Mit der Klagesschrift vom 16. Jänner 1996 reichte der Rechtsanwalt des Bw. beim Landesgericht St. Pölten die Klage wegen offener Rechnungen über S 1.370.326,80 ein. Die beklagte Partei war der Masseverwalter der Fa. B. Bau- u. Vertriebsges.mbH.
- g) In der Bilanz zum 31. März 1996 erklärte der Bw. Verbindlichkeiten in der Höhe von S 256.716,90 für Rechtsanwaltskosten in der Sache B. Bau- u. Vertriebsges.mbH./Bundessozialamt (OZ 5/1996).
- h) In der Bilanz zum 31. März 1996 ist die Position "Dubiose Forderungen" in der Höhe von S 1.345.325,80 ausgewiesen. 80% dieses Betrages sind als Bilanzposition "Wertberichtigung zu Forderungen" mit S 1.077.000 dargestellt.
- i) Die Konkursquote von 1,7% (= S 24.017,42) wurde dem Bw. am 12. Mai 1997 zugesprochen.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

- 1) Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) u.a. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 leg. cit. vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In der Berufung wird auf die gegen das Bundessozialamt für Wien, Niederösterreich und Burgenland eingebrochene Klage verwiesen, weil das genannte Bundessozialamt den Antrag auf Insolvenz-Ausfallgeld abgewiesen hatte. Das erstinstanzliche Urteil wurde mit Beschluss des OLG Wien vom 11. November 1998 wegen Feststellungsmängel aufgehoben. Mittlerweile

wurde vom erstinstanzlichen Gericht dieses Verfahren fortgesetzt und die Klage des Bw. abgewiesen. Dieses abweisende Urteil wurde vom OLG Wien als Berufungsinstanz mit Urteil vom 9. Februar 2000 bestätigt. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass beim Bw. von einer selbstständigen mitunternehmerischen Tätigkeit in wirtschaftlicher Selbstständigkeit auszugehen ist. Daraus ergibt sich, dass der Bw. mangels Arbeitnehmerähnlichkeit seiner Tätigkeit im Sinne des IESG kein Insolvenz-Ausfallgeld erhielt.

Bei der Beurteilung der Frage, ob die für dieses sozialrechtliche Verfahren angefallenen Prozess- und Rechtsanwaltskosten als Werbungskosten im Jahr 1996 zu berücksichtigen sind (oder infolge Geltung des Abflussprinzips für die Folgejahre als negative Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbstständigen Tätigkeit), ist festzustellen, dass der Bw. im Streitjahr für die Monate Jänner bis März Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erklärte. Diese erklärten Einkünfte liegen auch dem Erstbescheid vom 5. August 1999 zugrunde, wobei der vom Prüfer errechnete Veräußerungs- und Übergangsgewinn berücksichtigt wurde. Der Bw. ist somit selbst nicht vom Vorliegen von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ausgegangen. Auch für die im Verwaltungsakt erliegenden Vorjahre hatte der Bw. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erklärt und gegen diese Veranlagungen kein Rechtsmittel ergriffen, weil er der Ansicht gewesen wäre, er hätte Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen. Für den unabhängigen Finanzsenat ist daher nicht erkennbar, warum im Jahr 1996 diese erklärten Einkünfte solche aus nichtselbstständiger Arbeit sein sollten. Seitens des Bw. wird in der Berufung argumentiert, dass die Arbeiten vom Bw. "im Rahmen seines Betriebes" ausgeführt wurden und der Bw. bis zum 31. März 1996 im Besitz eines rechtsgültigen Gewerbescheins gewesen ist. In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers wird auch seitens des Bw. die Rechtsmeinung vertreten, dass die als Folge der Insolvenz der Fa. B. Bau- u. Vertriebsges. mbH. eingebrochene Klage auf Zahlung von Insolvenz-Ausfallgeld keine andere Einstufung der Einkunftsart nach sich ziehen kann.

Weiters wird vom Bw. nicht behauptet, dass er einen Arbeitslohn bezogen hätte. Überdies ist festzuhalten, dass die mit dem Telefax vom 23. Jänner 2004 belegten Zahlungen an den Rechtsanwalt für das Verfahren beim Arbeits- und Sozialgericht St. Pölten schon deshalb nicht im Streitjahr als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten, weil sie erst in den Jahren 1997 bis 2001 getätigten wurden.

Schließlich wird seitens des Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers die Meinung vertreten, dass das abschließende Gerichtsurteil darüber, ob eine Dienstnehmerähnlichkeit im Sinne des § 2 Z 3 IESG alte Fassung, nicht als Vorfrage im Sinne

des § 116 BAO zu werten sei. Der unabhängige Finanzsenat teilt diese Rechtsansicht. Denn die Beantwortung der Frage der Arbeitnehmerähnlichkeit im Sinne des IESG ist kein unentbehrliches Tatbestandsmerkmal des § 25 EStG 1988 (vgl. VwGH vom 30. 3. 1998, 98/16/0097).

2) Gemäß § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung gilt beim Wechsel der Gewinnermittlungsart Folgendes: Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuss (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes sind Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.

Wie schon unter Punkt 1) ausgeführt, geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass der Bw. seine Einkünfte als wirtschaftlich Selbstständiger erzielt hat und diese bis zum Streitjahr als Einnahmen-Ausgabenrechner erklärt hat. Mit 31. März 1996 erklärte der Bw. die Aufgabe seines Betriebes, sodass ein Übergangsgewinn bzw. -verlust zu ermitteln war.

Bei der Ermittlung des Übergangsgewinnes bzw. -verlustes kommen als Abschläge alle bisher nicht berücksichtigten Schuldposten, die bei der Fortführung der Einnahmen-Ausgabenrechnung zu Betriebsausgaben geführt hätten, in Betracht. Der Bw. hat in einer Beilage zur Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 1996, die dem Betriebsprüfer am 11. Mai 1999 übergeben wurde, die Aufgabebilanz zum 31. März 1996 erstellt und darin eine Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten in Höhe von S 150.000,00 erklärt. Bei der Beurteilung der Frage, ob diese Rückstellung zu Recht beantragt wurde, ist zu beachten, dass Rückstellungen Passivposten für Aufwendungen sind, die wirtschaftlich das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffen und mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit vorhersehbar sind oder dem Grunde nach schon sicher und nur der Höhe nach unbestimmt sind (vgl. Doralt, EStG³, Kommentar, Tz 16 zu § 9). Grundsätzlich werden Rückstellungen steuerlich nur in der Höhe anerkannt, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Jedoch vertreten Quantschnigg/Schuch und Doralt die Rechtsmeinung, dass Rückstellungen beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG nachgeholt werden können, aber nicht müssen (vgl. Quantschnigg/Schuch EStG 1988, RZ 86.3 zu § 4; Doralt, EStG³, Kommentar, Tz 404 zu § 4).

Sachverhaltsmäßig ist beim Bw. davon auszugehen, dass er in der Einnahmen-Ausgabenrechnung für Jänner bis März 1996 S 38.840,00 an Rechts- und Beratungskosten erklärt hat. Weiters erklärte der Bw. in der Aufgabebilanz, die mit der Einnahmen-Ausgabenrechnung dem Betriebsprüfer am 11. Mai 1999 ausgehändigt wurde, neben der streitgegenständlichen Rückstellung Verbindlichkeiten für die Beauftragung seines Rechtsanwaltes in Sachen B. Bau- u. Vertriebsges.mbH./Bundessozialamt S 256.716,90. Zu der letztgenannten Position ist festzuhalten, dass sie im Übergangsgewinn, den der Prüfer unter Tz 20 des BP-Berichtes ermittelte, nicht berücksichtigt wurde. Somit verbleibt die Beurteilung der in der Berufung beantragten Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten in Höhe von S 350.000,00. Mit dem Telefax vom 23. Jänner 2004 übermittelte der Bw. das Schreiben seines Rechtsanwaltes vom selben Tag, in dem die Zahlungen für das Verfahren beim Arbeits- und Sozialgericht St. Pölten in Höhe von S 164.159,10 bestätigt werden, und zwar in den Jahren 1997 bis 2001.

Der Bw. hat den Antrag auf Insolvenz-Ausfallgeld am 19. Oktober 1995 beim Bundessozialamt für Wien, Niederösterreich und Burgenland eingebracht. Die Klage beim Erstgericht langte am 18. September 1996 ein. Mit Beschluss vom 11. November 1998 verwies das OLG Wien die Sache zurück an das Erstgericht. Damit war für den Bw. Anfang des Jahres 1999, als er die Einnahmen-Ausgabenrechnung und die Aufgabebilanz erstellte und am 11. Mai 1999 dem Betriebsprüfer aushändigte, erkennbar, dass das Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht beträchtliche Kosten verursachen würde, zumal das Erstgericht die Sache neu zu verhandeln hatte und der Bw. beabsichtigte gegen ein abschlägiges Urteil Berufung einzulegen. Die beantragte Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten setzt jedoch voraus, dass diese zu erwartenden Kosten durch den Betrieb des Bw. veranlasst worden sind. Auch wenn es der herrschenden Kommentarmeinung entspricht, dass Rückstellungen in einer Aufgabebilanz nachgeholt werden können, ist es wesentlich, ob die beantragte Schuldpost bei der Fortführung der Einnahmen-Ausgabenrechnung zu Betriebsausgaben geführt hätte.

Aus den Erklärungen des Bw. im Verwaltungsakt ist ersichtlich, dass sein fast ausschließlicher Auftraggeber die Fa. B. Bau- u. Vertriebsges. mbH. gewesen ist. Diese Firma ging mit 7. Juli 1995 in Konkurs. Der Bw. reichte durch seinen Rechtsanwalt einerseits Klage gegen den Masseverwalter ein (siehe Beilage zur Vorhaltsantwort vom 8. Dezember 2003) und machte andererseits denselben Betrag (S 1.370.326,40) als Insolvenz-Ausfallgeld beim zuständigen Bundessozialamt geltend. Aus der Klage gegen den Masseverwalter erhielt der Bw. die am 12. Mai 1997 zugesprochene Konkursquote in Höhe von 1,7% (= S 24.017,42). Die beantragte Rückstellung betrifft aber die Rechtsanwalts- und Verfahrenskosten infolge der Geltendmachung des Insolvenz-Ausfallgeldes. Dieses steht aber nur Arbeitnehmern zu. Der

Bw. arbeitete aber aufgrund eines mündlich vereinbarten Werkvertrages für die Fa. B. Bau- u. Vertriebsges. mbH. und erzielte damit Einkünfte aus einer selbstständigen Erwerbstätigkeit. Auch in der oben angeführten Klage gegen den Masseverwalter wird ausgeführt, dass der Bw. selbstständiger Unternehmer (gewesen) ist. Daraus kann aber gefolgert werden, dass die gegenständlichen und belegten Zahlungen aus dem Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht erster und zweiter Instanz bei der Fortführung des Betriebes des Bw. und damit bei der Fortführung der Einnahmen-Ausgabenrechnung nicht als Betriebsausgaben angefallen wären. Daraus folgt wiederum, dass diese zum Aufgabezzeitpunkt des Betriebes des Bw. zu erwartenden Zahlungen nicht als Rückstellung aus Rechts- und Beratungskosten berücksichtigt werden können. Denn in einer Aufgabebilanz können entsprechend den obigen Ausführungen gesetzeskonform nur jene zu erwartenden Aufwendungen als Rückstellung eingesetzt werden, die im Fortführungsfalle des Betriebes Betriebsausgaben gewesen wären. Als weiterhin selbstständiger Unternehmer hätte der Bw. aber kein Insolvenz-Ausfallgeld geltend gemacht und damit kein Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht geführt. Die daraus resultierenden Rechtsanwalts- und Verfahrenskosten wären nicht angefallen.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 19. März 2004