



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Lechner Linz Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-Kommanditgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

1. Die Bw. betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung die Erzeugung von Farben und Lacken für den Baubereich.
2. Anlässlich einer die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden Betriebsprüfung stellte der Betriebsprüfer u.a. fest, dass die im Jahr 1999 dotierte Rückstellung für Rückforderungsansprüche gemäß §§ 30 und 31 KO betreffend den Kunden Z-Bau in Höhe von 2,500.000,00 S nicht anzuerkennen sei und begründete dies laut Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. Juli 2001 damit, dass Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten das Vorliegen konkreter Umstände eines

vor dem Bilanzstichtag tatsächlich entstandenen Schadens sei und mit einer Inanspruchnahme (Verbindlichkeit oder Verlust) ernsthaft zu rechnen sein müsste. Die bloße Möglichkeit einer Inanspruchnahme reiche nicht aus. Die Gründe für eine Inanspruchnahme müssten gewichtiger sein als jene Gründe, die dagegen sprechen.

Weiters wäre Kriterium für die Bildung einer Rückstellung, dass zum Bilanzstichtag die Voraussetzungen dem Grunde nach bereits vorliegen müssen. Nach Ansicht des Betriebsprüfers seien die Voraussetzungen im vorliegenden Fall nicht gegeben.

In den Arbeitsunterlagen des Betriebsprüfers befinden sich ua. neben den Auszügen des Kundenkontos der Z-Bau für das Jahr 1999 und 2000 eine firmeninterne Mitteilung vom 31. März 2000, eine Aufstellung der seitens der Z-Bau im Jahr 1999 an die Bw. geleisteten Zahlungen in Höhe von insgesamt 6.681.012,19 S sowie ein Auszug des Konkursgerichtes (Handelsgericht Wien) aus der die Konkurseröffnung der Z-Bau mit 5. Juni 2000 hervorgeht.

Das bei der Bw. geführte Kundenkonto der Z-Bau für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1999 (Arbeitspapiere Nr. 133 – 136 des Bp.) weist folgende Transaktionen auf:

Umsätze März bis August 1999 6.702 Tsd. (rund 95 Einzelfakturen)	Zahlungen März bis August 1999 3.599 Tsd. (betrifft 4 Zahlungen – 30. 3., 28. 4., 13. 7., 2. 8.)	Offener Forderungsstand zum 31.8.1999 3.087 Tsd. (unter Berücksichtigung eines EB-Standes von – 16 Tsd.)
Umsätze September bis Dezember 1999 2.764 Tsd. (rund 50 Einzelfakturen)	Zahlungen September bis Dezember 1999 3.082 Tsd. (betrifft 3 Zahlungen – 1. 9., 1. 10., 9. 11.)	Offener Forderungsstand zum 31.12.1999 2.769 Tsd.
Umsätze 1999 gesamt 9.466 Tsd. (rund 145 Einzelfakturen)	Zahlungen 1999 gesamt 6.681 TS (betrifft 7 Zahlungen)	

Im internen Firmenrundsreiben der Bw. vom 31. März 2000 wird ausgeführt, dass der interimistische Geschäftsführer der Z-Bau mitgeteilt habe, dass die Urlaubskasse Konkursantrag eingebracht habe, für die offenen Außenstände gegenüber der Bw. ein Zahlungsvorschlag übermittelt werden würde und künftige Belieferungen nur mehr gegen Vorkassa erfolgen würden.

3. Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Betriebsprüfers an, nahm ua. das Verfahren für die Körperschaftsteuer 1999 wieder auf und erließ am 26. Juli 2001 den entsprechenden Sachbescheid.

4. In der vom Bw. erhobenen Berufung vom 30. August 2001 führte der steuerliche Vertreter in der Begründung folgendes aus:

Der Bw. seien die massiven Liquiditätsprobleme der Z-Bau im Jahr 1999 bewusst gewesen, was aus der firmeninternen Aktennotiz vom 25. August 1999 hervorgehe. Dieser Notiz sei auch zu entnehmen, dass seitens der Bw. enormer Druck auf die Z-Bau ausgeübt worden wäre, indem künftige Lieferungen durch die Bw. nur bei Bezahlung der offenen Rechnungen zugesagt worden wären. Damit wäre der Tatbestand des § 31 KO (Anfechtung wegen Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit) auf jeden Fall gegeben. Die Argumentation des

Betriebsprüfers, dass eine Rückstellungsbildung auch deshalb nicht möglich sei, weil die Konkurseröffnung nicht bereits im Jahr 1999, sondern erst am 5. Juni 2000 erfolgt sei, sei verfehlt, da für die Anfechtung der Zahlungsunfähigkeitszeitpunkt relevant sei. Der Konkurseröffnungszeitpunkt wäre nur für die Frist der Inanspruchnahme interessant. Die Konkurseröffnung sei seit Herbst 1999 durch Machenschaften des Geschäftsführers und Umschichtungsstrategien verschleppt worden, die Zahlungsunfähigkeit und dessen eindeutige Kenntnis durch die Bw. wäre bereits im Jahr 1999 vorgelegen. Die Bw. hätte daher mit der Rückzahlung der ab 1. September 1999 erhaltenen Zahlungen ernsthaft rechnen müssen.

In der der Berufung beigelegten internen Firmenmitteilung vom 25. August 1999 eines Außendienstmitarbeiters an die Firmenleitung der Bw. ist festgehalten, dass der Geschäftsführer der Z-Bau GmbH bei einer Baubesprechung am 24. August 1999 zu den hohen Außenständen mitgeteilt hätte, dass er momentan massive Liquiditätsprobleme habe, er die Bw. bei Zahlungen jedoch bevorzugt behandeln würde, da er es sich nicht leisten könne, dass die Bw. ihre Lieferungen einstelle und er damit den Verlust der Baustelle W. 10 und das Aus der Firma riskieren würde.

5. In der Stellungnahme zur Berufung vom 28. September 2001 führt der Betriebsprüfer folgendes aus:

Für folgende Zahlungen sei in der Bilanz 1999 eine Rückstellung mit 2,5 Mio S gebildet worden:

Zahlung vom 1. September 1999	1.339.419,00 S
Zahlung vom 1. Oktober 1999	707.972,76 S
Zahlung vom 9. November 1999	1.034.839,14 S
Gesamtbetrag der bezahlten Bruttoforderungen	3.082.230,90 S
Nettobetrag	2.568.525,75 S
gerunder Rückstellungsbetrag	2.500.000,00 S

Aus den vorgelegten Unterlagen (internen Firmenmitteilungen) gehe hervor, dass die Z-Bau bloße Zahlungsstockungen hatte, das Vorliegen einer Zahlungsunfähigkeit sei daraus nicht abzuleiten. Die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung wären daher bereits dem Grunde nach zu verneinen, da dem Masseverwalter ein Nachweis über die Kenntnis der

Zahlungsunfähigkeit nicht gelungen wäre. Die Angabe des Unternehmens, wonach die Urlaubskasse am 31. März 2000 einen Konkursantrag gestellt habe, würde nicht den Tatsachen entsprechen. Ein Konkursantrag sei erst Anfang Mai eingebracht worden, die Konkurseröffnung wäre schlussendlich am 5. Juni 2000 erfolgt. Ursache für die Liquiditätsprobleme wäre ua. die Unterschlagung von Firmengeldern durch einen Geschäftsführer gewesen.

Gemäß § 31 Abs. 4 KO wäre eine Anfechtbarkeit wegen Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit für Rechtshandlungen, die länger als sechs Monate seit der Konkurseröffnung zurückliegen, ausgeschlossen. Damit wäre im Bilanzerstellungszeitraum eine Anfechtung für den größten Teil der Zahlungen nicht mehr möglich gewesen.

Ein eventueller Verpflichtungsgrund sei erst im Zeitpunkt der Konkurseröffnung (5. Juni 2000) entstanden, weshalb die Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Schulden, nämlich der Nachweis von konkreten Umständen für einen bereits am Bilanzstichtag entstandenen Schaden oder einer ernsthaft drohenden Verbindlichkeit, nicht gegeben wäre.

6. Im Schreiben vom 19. Oktober 2001 des steuerlichen Vertreters des Bw. führte dieser zur Stellungnahme des Betriebsprüfers folgendes aus:

Im vorliegenden Fall sei bereits im August 1999 nicht nur eine bloße Zahlungsstockung - definiert als das kurzfristige Unvermögen fällige Geldschulden zu befriedigen - sondern bereits eine Zahlungsunfähigkeit vorgelegen, nachdem eine Aufhebung des kurzfristigen Zahlungsunvermögens innerhalb einer bestimmten Frist nicht mehr zu erwarten gewesen sei. Die bevorzugte Befriedigung der Bw. sei nur aufgrund des massiven Druckes erfolgt und die Bw. sei sich auch bewusst gewesen, dass diese Befriedigung zu Lasten Dritter durchgeführt worden wäre. Es sei daher sowohl der Tatbestand des § 30 KO (Anfechtung wegen Begünstigung) als auch der des § 31 KO (Anfechtung wegen Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit) erfüllt.

Für die Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit spräche, dass bei der Z-Bau bereits im Herbst 1999 ein Geschäftsführerwechsel eingetreten sei. Kurz nach Jahreswechsel 1999/2000 hätte die Bw. in Erfahrung gebracht, dass der frühere Geschäftsführer mit Firmengeldern verschwunden sei. Daraus habe die Bw. geschlossen, dass sich die Zahlungsunfähigkeit sehr schnell in einem Konkursantrag manifestieren würde. Warum sich die Konkurseröffnung letztlich bis 5. Juni 2000 hinauszögert habe, sei der Bw. nicht bekannt .

Dem Standpunkt des Betriebsprüfers, dass Gewissheit hinsichtlich der Rückstellung erst vorliege, wenn ein Konkursantrag gestellt sei, wird entgegengehalten, dass sowohl für § 30

als auch für § 31 KO Anfechtungsvoraussetzung die Zahlungsunfähigkeit sei, der sich der Bw. bereits im Herbst 1999 bewusst gewesen sei. Dieses Bewusstsein habe sich durch die Gerüchte um die betrügerischen Handlungen erhärtet, weshalb im Bilanzerstellungszeitpunkt die entsprechende Sicherheit zur Rückstellungsbildung vorgelegen sei.

7. Die gegenständliche Berufung wurde am 7. November 2001 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

8. Mit Schreiben vom 15. April 2002 übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt einige Zeitschriftenartikel über dubiose Scheinfirmen und den Betrug mit inszenierten Pleiten in der Baubranche, und führte ergänzend dazu aus, dass gerade auch im Fall der Z-Bau die Insolvenz durch die Machenschaften der Geschäftsführung bewusst hinausgezögert worden wäre und die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung bereits am 31. Dezember 1999 vorgelegen wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 gebildete Rückstellung für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten im Sinne des § 9 Abs.1 Z. 3 EStG 1988 betreffend Rückzahlungsansprüche aus Anfechtungen gemäß §§ 30, 31 KO von Zahlungseingängen der Z-Bau in Höhe von 2.500.000,00 S steuerlich gewinnmindernd im Jahr 1999 anzuerkennen ist.

Bei der Bildung einer Rückstellung für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten handelt es sich um ein Gewinnkorrektivum, das steuerlich in jener Höhe anzuerkennen ist, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird.

Gemäß § 9 Abs. 3 zweiter Satz EStG 1988 ist die Bildung von Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

Voraussetzung für die Bildung einer steuerlich anzuerkennenden Rückstellung ist der Nachweis von konkreten Umständen den Einzelfall betreffend, nicht zulässig sind Pauschalrückstellungen. Darüber hinaus sind Rückstellungen, wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt (VwGH 28.3.2000, 94/14/0165; VwGH 7.8.2001, 97/14/0066 u.a.) steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn ein wirtschaftlich die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht, also mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit vorhersehbar ist. Da die Bildung einer Rückstellung in der Bilanz dazu dient, den Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres richtig auszuweisen, setzt sie zwar nicht

das Bestehen einer rechtsverbindlichen Verpflichtung zum Bilanzstichtag, wohl aber eine gewisse Wahrscheinlichkeit voraus, dass eine wirtschaftlich das abgelaufene Jahr betreffende Schuld entstehen wird, wogegen die bloß entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme nicht genügt (VwGH 28. 1 2001, 99/13/0254; VwGH 10. 10. 1996, 94/15/0089).

Mit der Inanspruchnahme ist dann ernsthaft zu rechnen, wenn am Bilanzstichtag mehr Gründe dafür als dagegen sprechen (VfGH 9. 12. 1997; G 403/97). Bei einer bloßen Möglichkeit der Inanspruchnahme fehlt die für die Rückstellungsbildung notwendige Konkretisierung.

Für die Beurteilung, ob eine Rückstellung für ungewisse Schulden in der Bilanz anzusetzen ist, sind jene Verhältnisse maßgebend, die am Bilanzstichtag bestanden haben. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung, dass Tatsachen, die bereits objektiv am Bilanzstichtag bestanden haben, dem Steuerpflichtigen jedoch erst zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellungszeitpunkt bekannt geworden sind, zu berücksichtigen sind. Dies bedeutet andererseits, dass Tatsachen, die erst nach dem Bilanzstichtag bekannt geworden sind, nur dann berücksichtigt werden können, wenn sie am Bilanzstichtag schon bestanden haben. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (VwGH 15.7.1998, 97/13/0190).

Unstrittig ist, dass der Rückstellungsbildung ein Einzelfall zugrundeliegt und das Abzugsverbot für Pauschalrückstellungen nicht zum Tragen kommt.

In Streit steht allerdings die Frage, ob zum Bilanzstichtag die für eine Anfechtung maßgeblichen Tatsachen und Verhältnisse objektiv vorlagen und aufgrund der am Bilanzstichtag vorliegenden Verhältnisse mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit eine Rückzahlungsverpflichtung ernsthaft drohte. Die Rechtsprechung zur Bewertung von Forderungen, für welche ebenfalls die Verhältnisse am Bilanzstichtag heranzuziehen sind, führt hiezu aus, dass eine Zahlungsunfähigkeit im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung lediglich ein Indiz für eine Wertberichtigung darstellt, um eine Wertberichtigung zu rechtfertigen, muss Zahlungsunfähigkeit am Bilanzstichtag bereits bestanden haben oder vorhersehbar gewesen sein (VwGH 16. 12. 1997, 93/14/0177; VwGH 31. 3. 1998, 96/13/002). Umgelegt auf den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die eine Anfechtung auslösenden Rechtshandlungen mit sämtlichen gesetzlich geforderten Tatbestandsmerkmalen im Wirtschaftsjahr 1999 gesetzt worden sein müssen, was konkret bedeutet, dass die Vereinnahmung von Zahlungen des Gemeinschuldners zu einem Zeitpunkt im Jahr 1999 stattgefunden haben muss, zu dem bereits Zahlungsunfähigkeit der Z-Bau gegeben war und die Bw. die Begünstigungsabsicht

kannte oder hätte erkennen müssen. Analog zu der zu § 6 EStG 1988 ergangenen Rechtsprechung muss darüberhinaus spätestens am Bilanzstichtag nachweislich Zahlungsunfähigkeit der Gemeinschuldnerin vorgelegen sowie die Eröffnung eines Konkursverfahrens vorhersehbar gewesen sein.

Die Bw. wendet sich gegen die Auslegung des Betriebsprüfers, dass eine ausreichende Konkretisierung für die Anerkennung der Rückstellung deshalb schon nicht gegeben sei, da ein eventueller Verpflichtungsgrund erst im Zeitpunkt der Konkurseröffnung entstehen würde.

Die Berufungsbehörde schließt sich der Interpretation des Betriebsprüfers nicht an. Zutreffend ist vielmehr das Argument der Bw., dass eine Konkurseröffnung für die Wahrung bestimmter Fristen von Bedeutung ist und für die Rückstellungsbildung das Vorliegen von Zahlungsunfähigkeit ausreicht. Auch wenn formell die Anfechtungsklage gemäß KO die Eröffnung eines Konkursverfahrens voraussetzt, handelt es sich nach Ansicht der Berufungsbehörde dabei dennoch um keine Tatsachen und Verhältnisse, die am Bilanzstichtag vorliegen müssen.

Dies lässt sich alleine damit begründen, dass Anfechtungen von einzelnen Gläubigern wegen Benachteiligungsabsicht auch außerhalb eines Konkurses (Einzelanfechtungen) gemäß § 2 Anfechtungsordnung (RGrB 1914/337idF BGBl 1968/240) möglich sind (Holzhammer, Österreichisches Insolvenzrecht, 5. Auflage, S 80ff).

Der Zeitpunkt der Konkurseröffnung stellt somit lediglich einen werterhellenden Umstand dar, der für die Beurteilung der am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse von Bedeutung ist.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde können somit unter Tatsachen und Verhältnisse nur jene Handlungen und Umstände verstanden werden, die Tatbestandsvoraussetzungen der in Frage kommenden und behaupteten Anfechtungstatbestände (§§ 30 und 31 KO) bilden und wo nach Abwägung aller Umstände mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass ein gewissenhafter und wirtschaftlich vernünftig agierender Masseverwalter diese Ansprüche auch mittels Klage geltend machen wird. Dies ist bei den im gegenständlichen Fall relevanten Anfechtungstatbeständen der KO insofern von maßgeblicher Bedeutung, als den Masseverwalter die Beweislast für das Vorhandensein der Tatbestandsvoraussetzungen trifft und dieser daher nur bei entsprechenden Erfolgsaussichten bzw. bei Vorliegen von ausreichendem Beweismaterial Ansprüche durch Anfechtungsklage erheben wird.

Die Bw. stützt die Rückstellungsbildung auf die Anfechtungstatbestände gemäß §§ 30,31 KO (Konkursanfechtung). Konkurs- und Einzelanfechtung gemäß AnfO haben einen gemeinsamen allgemeinen Grundtatbestand, nach dem Rechtshandlungen angefochten werden können, die

vor Konkurseröffnung stattgefunden haben, das Vermögen des Gemeinschuldners betreffen und in der Absicht vorgenommen wurden, Gläubiger zu benachteiligen. Zu diesem Grundtatbestand fügt der Gesetzgeber in den §§ 28 bis 31 KO einzelne enggefasste Sondertatbestände hinzu, sodass in den Anfechtungsfällen laut KO der Grundtatbestand samt einem Sondertatbestand verwirklicht sein muss.

- § 30 KO (Begünstigungsanfechtung) umfasst jede Sicherstellung oder Befriedigung eines Gläubigers, durch die der Grundsatz der Gleichbehandlung der Gläubiger verletzt wird. Angefochten werden können alle nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit, nach Antrag auf Konkurseröffnung oder in den letzten 60 Tagen vor Konkurseröffnung vorgenommenen Sicherstellungen oder Befriedigungen eines Gläubigers. Von der Anfechtung ausgeschlossen sind Begünstigungen, die früher als ein Jahr vor der Konkurseröffnung stattgefunden haben (§ 30 Abs. 2 KO). Dem Anfechtenden (Masseverwalter) obliegt der Beweis, dass der Gemeinschuldner den Anfechtungsgegner vor anderen Gläubigern begünstigen wollte (dolus des Schuldners) und der Gegner diese Absicht mindestens hätte erkennen müssen. Die Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners ist hingegen kein Tatbestandsmerkmal des § 30 KO (ÖJZ 1969/329). Zahlungsunfähigkeit muss im Zeitpunkt der Begünstigungshandlung bereits objektiv eingetreten sein.
- Gemäß § 31 KO (Anfechtung wegen Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit) können Sicherstellungen und Befriedigungen anderer Konkursgläubiger sowie überhaupt alle gläubigerbenachteiligenden Rechtsgeschäfte des Gemeinschuldners in den letzten sechs Monaten (§ 31 Abs. 4 KO) vor Konkurseröffnung angefochten werden, wenn dem Anfechtungsgegner die Zahlungsunfähigkeit oder der Konkursantrag bekannt war oder bekannt sein mußte (culpa des Anfechtungsgegners). Dieser Anfechtungstatbestand betrifft eine relativ kurze und mit sechs Monaten begrenzte Zeitspanne vom Eintritt der Zahlungsunfähigkeit bis zur Konkurseröffnung (5. Juni 2000) und scheidet im vorliegenden Fall aus, da die seitens der Bw. behaupteten begünstigenden Zahlungen (September, Oktober und November) länger als sechs Monate zurückliegen.
- Für den gegenständlichen Fall beschränkt sich ein Rückforderungsanspruch auf den Anfechtungstatbestand des § 30 KO. Dieser setzt voraus, dass im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zahlung Zahlungsunfähigkeit bereits vorgelegen sein muss und der potentielle Anfechtungsgegner die Begünstigungsabsicht kannte oder hätte erkennen müssen.

- Die Bw. behauptet, dass ihr die Begünstigungsabsicht und die Zahlungsunfähigkeit der Z-Bau bereits im Herbst 1999 bewusst war und stützt sich dabei auf firmeninterne Aktennotizen und nicht nachgewiesene Informationen über Unterschlagungen und Geschäftsführerwechsel bei der Z-Bau, die zu einer Konkursverschleppung geführt hätten.
- Mit diesen Vorbringen hat die Bw. aber keinen Nachweis über das Vorliegen einer Zahlungsunfähigkeit und über eine Kenntnis bzw. ein Erkennenmüssen der Begünstigungsabsicht erbracht. Es handelt sich um subjektive Einschätzungen durch die Bw., die für die Beurteilung, ob eine Rückzahlungsverpflichtung aus einer Anfechtungsklage gemäß § 30 KO ernsthaft droht, nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht ausreichen.
- Die Einwendung der Bw., dass auf die Z-Bau – wie dem Schreiben vom 24. August 1999 zu entnehmen sei – massiver Druck ausgeübt worden wäre und daraus abzuleiten sei, dass die Zahlungen in Begünstigungsabsicht geleistet worden wären, ist entgegenzuhalten, dass in der Literatur die Meinung vertreten wird, dass einer Zahlung an jenen Kunden, auf dessen Leistungen (seien es Lieferungen oder die Aufrechterhaltung einer Kreditverbindung) der Gemeinschuldner besonders angewiesen ist, keine Begünstigungsabsicht zugrundeliegt. Der Gemeinschuldner handelt dabei im eigenen Interesse und nicht im Interesse eines Gläubigers, den er begünstigen will. Dem Schuldner bleibt häufig nichts anderes übrig, als einem andrängenden Gläubiger dessen Forderung zu bezahlen, will er sich nicht der Klage oder gar der Zwangsvollstreckung aussetzen (*Paul/Doralt* in ÖBA 1995, 346 – Die Abgrenzung der Konkursstatbestände).
- Selbst wenn der Aktennotiz vom 24. August 1999 Hinweise auf das Erkennenmüssen einer Begünstigungsabsicht des Schuldners entnommen werden könnten, fehlt der Nachweis über das Vorliegen der Zahlungsunfähigkeit zu den jeweiligen Zahlungszeitpunkten.
- Die Erbringung eines tauglichen Nachweises über jenen Zeitpunkt, ab wann jene Zahlungsunfähigkeit vorgelegen ist, die schließlich zur Eröffnung des Konkursverfahrens geführt hat, ist in Fällen der Konkursverschleppung kaum bzw. nur mit unverhältnismäßigem Aufwand unter Miteinbeziehung des Masseverwalters, von Gutachtern und des Konkursgerichtes möglich.
- Aus der Verfolgung der Geschäftstransaktionen am Kundenkonto lässt sich die von der Bw. behauptete Zahlungsunfähigkeit nicht schlüssig nachvollziehen. Die in den Arbeitspapieren des Bp. (Nr. 133 bis 136) abgelegten von der Bw. im Zuge der Betriebsprüfung ausgehändigten Kopien des Kundenkontos stellen für die Berufungsbehörde ein taugliches

Beweismittel dar, woraus Rückschlüsse auf die Entwicklung der Außenstände und auf Zahlungsengpässe möglich sind.

- Am Kundenkonto sind ab März 1999 unter der Belegart AR und AG (=Ausgangsrechnungen, Ausgangsgutschriften) über 140 Ausgangsfakturen verbucht, wovon mehr als 60 % auf den Zeitraum März bis August 1999 und der Rest auf den Zeitraum September bis Dezember 1999 entfallen. Die einzelnen Rechnungsbeträge bewegen sich in Größenordnungen von 1.000,00 S bis maximal 400.000,00 S. Wertmäßig entfallen vom Gesamtjahresumsatz in Höhe von 9.465 Tsd rund 70% auf die Monate März bis August und die restlichen 30% auf die Monate September bis Dezember 1999. Zahlungen erfolgten unregelmäßig in Sammelbeträgen, wobei laut Debitorenbuchhaltung die Zahlungsbeträge den jeweils ältesten Rechnungen zugeordnet wurden. Dadurch resultieren im Zeitraum März bis August 1999 für einzelne Forderungen Außenstandsdauern von mehr als zwei Monaten. Die Rückstände per Ende August 1999, also zu jenem Zeitpunkt, von dem die Bw. behauptet, dass bereits Zahlungsunfähigkeit vorgelegen sei, betrugen 3.087 Tsd. und betrafen entsprechend dem Zahlungszuordnungssystem Ausgangsrechnungen ab Mitte Juni bis Ende August 1999. Dies entspricht einer Außenstandsdauer von höchstens 2,5 Monaten und läßt für sich alleine nicht auf die von der Bw. behauptete Zahlungsunfähigkeit schließen.

Von der Berufungsbehörde wird es daher als nicht unschlüssig erkannt, wenn der Betriebsprüfer davon ausgeht, dass Ende August eine bloße Zahlungsstockung vorgelegen ist und einem Masseverwalter kaum ein Nachweis über das Vorliegen der Zahlungsunfähigkeit und die Kenntnis der Begünstigungsabsicht im Zeitpunkt der Zahlungen am 1. September, 1. Oktober und 9. November 1999 gelingen würde. Die Behauptung, dass sich die Bw. der Zahlungsunfähigkeit der Kundin bereits im Herbst 1999 bewußt war, läßt sich darüberhinaus nicht mit der Tatsache in Einklang bringen, dass die Bw. von September bis Dezember 1999 weiterhin Umsatzgeschäfte mit der Z-Bau in nicht unbeträchtlichem Ausmaß (2,8 Mio S) ohne zusätzliche Besicherungen getätigt hat.

Die Einreichung einer Anfechtungsklage ist in § 43 KO mit einem Jahr ab Konkurseröffnung (5. Juni 2000) befristet. Seitens des Masseverwalters wurden gegenüber der Bw. keine Ansprüche geltend gemacht bzw. innerhalb dieser Frist keine Klage eingebracht. Die Rückstellung wurde im Jahresabschluss 2000, aufgestellt am 21. April 2001, noch vor Ablauf der Jahresfrist wieder gewinnerhöhend aufgelöst.

Für die steuerliche Anerkennung der Rückstellung mangelt es nach Ansicht der Berufungsbehörde an der ausreichenden Konkretisierung. Im vorliegenden Fall sind zwar Rückzahlungsansprüche aus einer Begünstigungsanfechtung gemäß § 30 KO theoretisch möglich, die in § 9 Abs. 3 EStG 1988 und von der Rechtsprechung geforderte hohe Wahrscheinlichkeit für eine Inanspruchnahme liegt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates jedoch nicht vor.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sprechen die überwiegenden Argumente gegen eine am Bilanzstichtag ernsthaft drohende Rückzahlungsverpflichtung aus einer Anfechtung. Die von der Bw. behaupteten Anfechtungstatbestände erschöpfen sich in § 30 KO, dessen Tatbestandsvoraussetzungen - vor allem das Vorliegen der Zahlungsunfähigkeit und die Kenntnis der Begünstigungsabsicht - durch einen Masseverwalter aufgrund der Aktenlage schwer nachgewiesen werden können. Die Komplexität im Zusammenhang mit dem Nachweis der Zahlungsunfähigkeit ist durch die Judikatur des OGH (2Ob196/98g) noch verschärft. Nach diesem Erkenntnis des Höchstgerichtes wird durch eine zwischenzeitliche, wenn auch nur eine vorübergehende Erholung der Liquiditätssituation die Anfechtbarkeit während der in einem vorangehenden Insolvenzstadium vorgenommenen Rechtshandlungen wieder beseitigt.

Die für die steuerliche Anerkennung der Rückstellung gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 hohe Wahrscheinlichkeit für eine Rückzahlungsverpflichtung der vereinnahmten Zahlungen wäre nach Ansicht der Berufungsbehörde ua. dann gegeben, wenn spätestens bis zum Bilanzerstellungszeitpunkt konkrete und begründete Ansprüche vom Masseverwalter geltend gemacht worden wären. Im gegenständlichen Fall war jedoch im Hinblick auf den schwer zu erbringenden Nachweis einzelner Tatbestandsvoraussetzungen schon die Klagseinbringung durch den Masseverwalter äußerst zweifelhaft, weshalb die Wahrscheinlichkeit einer ernsthaft drohenden Inanspruchnahme auch ohne Abwägung der Erfolgsaussichten einer Anfechtungsklage als derart gering zu werten ist, dass die Entstehung einer Verpflichtung aus einer Anfechtung als bloße Möglichkeit qualifiziert werden muss. Im Hinblick auf die eindeutige Rechtsprechung ist die im Jahresabschluss 1999 gewinnmindernd gebildete Rückstellung steuerlich somit nicht anzuerkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 20. Mai 2003