

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

16.02.2006

Geschäftszahl

2005/14/0033

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des Dr. Peter Posch, Rechtsanwalt in 4600 Wels, Eisenhowerstraße 40, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der T H in T, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 15. Februar 2005, RV/1513-L/02, betreffend Einkommensteuer 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Theresia H (Gemeinschuldnerin). Die Konkursöffnung fand im April 1996 statt. Der Masseverwalter führte in diesem Jahr das Unternehmen der Gemeinschuldnerin (Fahrschule) fort, um es später als Ganzes zu veräußern.

In der am 12. Februar 1998 für die Gemeinschuldnerin eingereichten Einkommensteuererklärung 1996 sind negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausgewiesen, die auch den mit 2.217.633 S ermittelten Verlust aus der "Fahrschultätigkeit" enthalten. Bei der Ermittlung dieses Verlustes war gewinnmindernd eine Rückstellung in Höhe von 1.500.000 S für die auf das Jahr 1996 entfallenden Kosten des Masseverwalters berücksichtigt worden.

Im Einkommensteuerbescheid 1996 anerkannte das Finanzamt diese Rückstellung nicht.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wurde, soweit für das verwaltungsgerichtliche Verfahren noch von Bedeutung, die gewinnmindernde Anerkennung der Rückstellung begehrt.

In einer Vorhaltsbeantwortung wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass Kosten des Masseverwalters in Höhe von 2.311.233 S sowie zusätzlich Sondermassekosten für die Veräußerung einer betrieblich genutzten Liegenschaft von 274.976 S angefallen seien. Da zu Beginn eines Konkursverfahrens der überwiegende Teil des Honoraranspruches anfalle, seien die auf das Jahr 1996 entfallenden Kosten im Schätzungsweg mit 1.500.000 S angesetzt worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Verbindlichkeitsrückstellungen dürften für privatrechtliche und für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen gebildet werden. Im Beschwerdefall wäre eine Rückstellung nur "möglich", wenn die Gemeinschuldnerin eine Verpflichtung gegenüber dem Masseverwalter träge. Durch die Konkursöffnung werde das exekutionsunterworfenen Vermögen zur Konkursmasse, welche ein Sondervermögen bilde, das zwar noch dem Gemeinschuldner gehöre, aber seiner Verwaltung und Verfügung entzogen sei. Dieses Vermögen sei der freien Verfügung des Gemeinschuldners entzogen. Aus § 6 KO gehe hervor, dass sich der Gemeinschuldner nicht verpflichten könne. Gemäß § 7 Abs 1 KO würden alle anhängigen Rechtsstreitigkeiten, in denen der Gemeinschuldner Kläger oder Beklagter sei, durch die Konkursöffnung unterbrochen. Aus diesen Regelungen sei die Absicht des Gesetzgebers erkennbar, dass der Gemeinschuldner nach Konkursöffnung keine Verpflichtungen eingehen könne.

Aus dem Vorstehenden ergebe sich, dass die Gemeinschuldnerin keine Rückstellung bilden könne, zumal eine Rückstellungsbildung nur aufgrund einer eingegangenen Verpflichtung möglich wäre. Zwar habe der Masseverwalter gemäß § 82 KO Anspruch auf Ersatz seiner Auslagen und auf eine Belohnung seiner

Müheverwaltung. Dieser Anspruch beruhe jedoch nicht auf einer Verpflichtung des Gemeinschuldners, der Masseverwalter habe vielmehr einen Anspruch gegenüber der Konkursmasse. Im Beschwerdefall sei sohin wegen des Fehlens einer Verpflichtung der Gemeinschuldnerin keine Rückstellung zu bilden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Durch die Eröffnung des Konkurses wird das gesamte der Exekution unterworfenene Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), seiner freien Verfügung entzogen (§ 1 KO). Die Konkursmasse unterliegt nicht der Verwaltung und Verfügung des Gemeinschuldners (Schubert in Konecny/Schubert (Hrsg.), Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, § 3 KO Tz 1; ähnlich Holzhammer, Österreichisches Insolvenzrecht⁵, 13 ua).

Dem Masseverwalter obliegt die praktische Durchführung des Konkursverfahrens (Ermittlung der Wirtschaftslage des Gemeinschuldners, Fortführung des Schuldnerunternehmens, Feststellung, Verwaltung und Versilberung der Aktiven, Feststellung der Passiven, Verteilung der Masse). Der Masseverwalter hat ua zu prüfen, ob das Unternehmen des Gemeinschuldners fortgeführt werden kann; § 81 Abs. 1 KO (in der für den Beschwerdefall geltenden Fassung) räumt ihm die Möglichkeit ein, das Unternehmen des Gemeinschuldners fortzuführen.

Der Masseverwalter hat Anspruch auf Ersatz seiner baren Auslagen und auf eine Entlohnung (§ 82 KO). Wenn auch die Entlohnung des Masseverwalters in gewisser Weise pauschal erfolgt (vgl Hierzenberger/Riel, in Konecny/Schubert, aaO, § 82 KO, Tz 3ff), wird der mit einer Unternehmensfortführung verbundene Mehraufwand im Verhältnis zur üblichen Tätigkeit des Masseverwalters und das in diesen Fällen erhöhte Haftungsrisiko gesondert honoriert, wobei als Richtwert die üblichen Bezüge eines Geschäftsführers herangezogen werden (Hierzenberger/Riel, aaO, Tz 7).

Der Anspruch des Masseverwalters ist gemäß § 46 Abs 1 Z 1 KO (und § 47 Abs 2 KO) als Masseforderung vorrangig zu befriedigen.

Die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Gemeinschuldners ändert nichts daran, dass er weiterhin Abgabenschuldner betreffend die Abgaben ist, die durch den Fortbetrieb oder die Beendigung seines Unternehmens entstehen (vgl das hg Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 93/13/0052, sowie Hofstätter/Reichel, § 2 EStG 1988 Tz 7).

Die belangte Behörde hat die Einkünfte aus dem nach Konkurseröffnung fortgeführten Betrieb (Fahrschule) der Gemeinschuldnerin zugerechnet. Bei der Ermittlung des Gewinnes bzw Verlustes aus diesem Betrieb sind die durch ihn veranlassten Aufwendungen in Abzug zu bringen. Soweit der Masseverwalter für den fortgeführten Gewerbebetrieb tätig geworden ist (und letztlich aus Mitteln des Betriebes entlohnt wird), liegen betrieblich veranlasste Aufwendungen iSd § 4 Abs 4 BAO vor.

Nach dem so genannten Realisationsprinzip dürfen Gewinne erst dann ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind (vgl das hg Erkenntnis vom 17. November 2004, 2000/14/0142). Auch die Zuordnung von Aufwendungen folgt dem Realisationsprinzip: Ausgaben späterer Wirtschaftsjahre werden durch Passivierung als Aufwand jenes Wirtschaftsjahres berücksichtigt, in welchem sie zur Erwirtschaftung eines betrieblichen Erfolges beitragen. Ein Gewinn bzw Verlust wird insoweit realisiert, als von den durch die Erbringung betrieblicher Leistungen erzielten Erträgen die ihnen wirtschaftlich zuzuordnenden Aufwendungen abgezogen werden.

Im gegenständlichen Fall ist bei Ablauf des Jahres 1996 festgestanden, dass dem Masseverwalter gemäß § 82 KO ein Anspruch auf Entlohnung zusteht, auch wenn die Höhe der Entlohnung noch nicht bestimmt war, sondern erst in der Folge vom Gericht festgesetzt wurde, und auch die Zahlung erst später erfolgte. Dennoch war bei der Bilanzierung für das Jahr 1996 - der angefochtene Bescheid unterstellt, dass der Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt wird - dem Entlohnungsanspruch des Masseverwalters, soweit dieser für den Betrieb (in der Art eines Geschäftsführers) tätig geworden ist, durch eine entsprechende Passivpost Rechnung zu tragen. Der Umstand, dass der Anspruch des Masseverwalters konkursrechtlich eine Masseforderung darstellt, ändert nichts daran, dass dieser Aufwand die Erträge aus dem im Konkurs fortbetriebenen Fahrschulbetrieb schmälert und demselben Rechtssubjekt (nämlich dem Gemeinschuldner) zugeordnet werden muss, dem auch die Erträge bzw Einkünfte zugerechnet werden.

Die belangte Behörde hat den angefochtenen Bescheid sohin mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Der Bescheid war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II 333/2003.

Wien, am 16. Februar 2006