



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vertreten durch FAV, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für den Zeitraum 2001 bis 2005 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung wurde u.a. festgestellt, dass Ratenzahlungen im Zusammenhang mit der Überlassung einer Diensterfindung, welche im Jahr 1992 bezüglich der über die Laufzeit des Patentes zu erwartenden Prämienzahlungen abgelöst wurde, nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig seien. Da der Aufwand im Zusammenhang mit der mit 20.12.1992 datierten Abfindungserklärung bereits im Jahr 1992 angefallen ist, können die Ratenzahlungen für die bereits im Jahr 1992 entstandene Verbindlichkeit keine Betriebsausgaben mehr darstellen. Mit 1.1.2001 (Beginn des Prüfungszeitraumes) sei die noch unberichtigte Verbindlichkeit in Höhe von S 1.621.611,00 (Berechnung im Arbeitsbogen Teil

II, Blatt 272) in die Bilanz aufzunehmen (Tz 2 des Berichtes vom 26.5.2008, Feststellungsakt, Dauerbelege, Blatt 4 ff).

Zahlungen	2001 ATS	2002 Euro	2003 Euro	2004 Euro	2005 Euro
Diensterfindung AB Bl. 277	467.600,00	31.176,65	14.421,00	11.746,00	26.521,60

Bezüglich des nicht anerkannten Versicherungsaufwandes (Lebensversicherung des CF) wurde folgende Feststellung getroffen:

„Im gesamten Prüfungszeitraum befinden sich in den erklärten Versicherungsaufwänden Beträge für eine Lebensversicherung von Herrn CF . Vom geprüften Unternehmen wurde über Befragung eine „Pensionszusage“ an Herrn CF vom 5.6.1997 vorgelegt.

Zahlungen für eine Lebensversicherung stellen grundsätzlich keine Betriebsausgabe dar. Auch das im Verfahren vorgebrachte Argument, es handle sich dabei um eine Rückdeckungsversicherung für eine Pensionszusage an Herrn CF geht ins Leere, da weder die Polizze noch die vorgelegte Pensionszusage die erforderlichen Kriterien aufweisen.

Es wird außerdem noch darauf hingewiesen, dass die Versicherung erst 2000 abgeschlossen wurde, die vorgelegte Pensionszusage mit 5.6.1997 datiert ist und Herr CF im Unternehmen als Dienstnehmer mit 31.10.2001 abgemeldet (Abfertigungszahlung) und erst wieder mit 1.1.2007 angemeldet wurde. Es wurde weder eine Pensionsrückstellung gebildet noch der Anspruch gegen das Versicherungsunternehmen aktiviert. Die nicht anerkannten Versicherungszahlungen 2001 bis 2005 sind den erklärten Ergebnissen zuzurechnen.“

Nicht anerkannter Versicherungsaufwand

Jahr	2001 ATS	2002 Euro	2003 Euro	2004 Euro	2005 Euro
	57.524,39	4.347,75	4.855,24	6.716,12	6.984,77

Arbeitsbogen:

Die Abfindungserklärung (AB Blatt 276) legt die künftig zu erwartende Prämie (restliche Patentlaufzeit bis 1997 bzw. 6 Jahre) mit S 4.500.000,00 fest. Dieser Betrag sei in Teilbeträgen, die der 10 % Diensterfinderprämie entsprechen, auszubezahlen.

Die schriftliche Pensionszusage an Herrn CF vom 5.6.97 (AB Blatt 309) legt die Zahlung einer Firmenpension ab dem 60. Lebensjahr bzw. ab Eintritt einer vorzeitigen allfälligen Berufsunfähigkeit in Höhe von S 10.000,00, monatlich, wertgesichert nach dem VPI, fest.

Herr CF war ab 1984 als Lehrling im Betrieb sozialversicherungsrechtlich gemeldet und ab 1.1.2001 wegen einvernehmlicher Lösung abgemeldet und mit 1.1.2007 als Meister und Computerfachmann wieder angemeldet (AB 310 ff.).

Die im Prüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen betreffend Lebensversicherung (Nr.XXX2943) weisen Herrn CF als Versicherungsnehmer aus (AB Blatt 312 f.).

Mit Gültigkeit ab 1.11.2000 erfolgte ein Neuabschluss einer weiteren Lebensversicherung (XXX2942, AB 318 ff.).

Berufung vom 4. Juli 2008 (Feststellungsakt Jahr 2005 Blatt 14 ff.)

Nach Auffassung der steuerlichen Vertretung der Bw. sei die Vorgangsweise des Finanzamtes nicht nachvollziehbar, weil die Form der Versteuerung nie beanstandet worden sei, und die Prämien aus Diensterfindungen, welche nach dem Pensionsantritt der Dienstnehmerin MF als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt wurden, jedenfalls der Progressionermässigung des [§ 37 EStG 1988](#) unterliegen.

Darüber hinaus seien die hinzugerechneten Beträge jeweils im Vorjahr als Betriebsausgabe abgesetzt worden.

Der Lebensversicherungsvertrag sei irrtümlich auf den Namen des Versicherten ausgestellt worden, was bereits korrigiert wurde. Der Berufung war ein Formular (nicht unterfertigt) auf Wechsel des Versicherungsnehmers beigelegt (Blatt 19 nur in Kopie vorhanden). Die Zusage einer Firmenpension sei auch aus dem Dienstzettel ersichtlich.

Beantragt wird die Prämien für die Lebensversicherung und für die Diensterfindung als Betriebsausgaben zum Abzug zuzulassen.

Der mit Datum vom 2.6.97 ausgefertigte, im Zuge der Berufung vorgelegte, Dienstzettel enthält die Zusage nach einer monatlichen Firmenpension in Höhe von monatlich S 15.000,00, indexgesichert. Eine solche Firmenpension sei allen Dienstnehmern in der selben Beschäftigungsgruppe angeboten worden. Der Dienstzettel ist nicht unterschrieben.

Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 16.7.2008 (Feststellungsakt Jahr 2005 Blatt 27 ff.)

Da die Zahlungen betreffend Diensterfindungsprämie für Zeiträume geleistet wurden die weit vor dem Prüfungszeitraum liegen, komme eine Absetzung als Betriebsausgabe nicht in Betracht.

Der Umstand der steuerlichen Behandlung des Zuflusses der Zahlungen habe auf das steuerliche Ergebnis der Gesellschaft keinen Einfluss.

Die im unrichtigen Zeitraum herangezogenen Beträge führen zu nachstehender Korrektur:

2001 ATS	2002 €	2003 €	2004 €	2005 €	
467.600,00	31.176,65	14.421,00	11.746,00	34.000,00	Zurechnung lt. Bp
429.000,00	14.421,00	11.746,00	34.000,00	12.750,00	Korr. Betrag lt. Bp
-38.600,00	-16.755,65	-2.675,00	22.254,00	-21.250,00	Erforderl. Korrektur
2.521.774,00	-38.122,18	3.753,10	116.660,26	16.004,34	Ergebnis lt. Bp Ber.
-38.600,00	-16.755,65	-2.675,00	22.254,00	-21.250,00	Erforderl. Korrektur
2.483.174,00	-54.877,83	1.078,10	138.914,26	-5.245,66	Ergebn. Lt Korrektur
1.293.587,00	-27.438,92	-15.683,45	69.457,13	-6.362,03	Anteil JF
1.189.587,00	-27.438,91	16.761,55	69.457,13	1.116,37	Anteil MF

Betreffend der Versicherungsaufwendungen wendet die Betriebsprüfung ein, es sei weder eine Pensionsrückstellung gebildet, noch Ansprüche gegen das Versicherungsunternehmen aktiviert worden. Der nicht unterfertigte Dienstzettel vom 2.6.97 weise hinsichtlich der Höhe der Firmenpension zur Pensionszusage vom 5.6.97 ab. Die Zusage entspreche in keiner Weise den gesetzlichen Erfordernissen bezüglich Fremdüblichkeit, Verbindlichkeit und Unwiderruflichkeit). Der Versicherungsnehmer (Sohn der beiden Gesellschafter) sei auch Bezugsberechtigter. Die vorgelegte Änderungsmeldung (undatiert) lasse nicht erkennen, welche Änderungen durchgeführt worden sind. Zudem komme einer Änderung kein rückwirkender Charakter zu.

Gegenäußerung (Feststellungsakt Jahr 2005, Blatt 33 f.)

Die steuerliche Vertreterin der Bw. verweist neuerlich darauf, dass die Abzugsfähigkeit (auch bezüglich der Zahlungen im Jahr 1992) der Prämien für Diensterfindungen anerkannt wurden und von der Empfängerin versteuert wurden.

Der Abschluss der Lebensversicherung auf Herrn CF sei irrtümlich erfolgt. Herr F habe nur Zugriff im Rahmen seines Dienstverhältnisses.

Über die Berufung wurde erwogen:

Diensterfindung

Die Tatsache, dass im Hinblick auf die Abfindungserklärung aus dem Jahre 1992 für das Unternehmen eine Verbindlichkeit in Höhe von S 4.500.000,00 entstanden ist wird auch von der Bw. nicht bestritten. Dadurch, dass der dieser Erklärung zugrunde liegende Patentzeitraum im Prüfungszeitraum bereits abgelaufen war, verbietet sich von vornherein eine wirtschaftliche Betrachtung über eine Verteilung von Betriebsausgaben.

Der im Zusammenhang mit der Abfindungserklärung entstandene Aufwand betraf jedenfalls nicht Zeiträume ab 1998, die im Hinblick auf die 1992 entstandene Verbindlichkeit geleisteten Zahlungen sind daher erfolgsneutral zu verbuchen.

Die Art der Versteuerung bei der Zahlungsempfängerin ist für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Feststellungsbescheide nicht maßgeblich, zumal diese Einnahmen in die Gewinnverteilung an die Zahlungsempfängerin keinen Eingang gefunden haben.

Versicherungsaufwand

Bei einer Gewinnermittlung nach [§ 5 EStG 1988](#) ist eine Pensionsrückstellung für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen zu bilden. Das eine solche dem Gesetz entsprechende Pensionszusage mangels Schriftlichkeit, Unwiderrufbarkeit und Rechtsverbindlichkeit nicht vorliegt, bleibt von der Bw. unbestritten.

Im Zuge einer direkten Leistungszusage in Art einer Rückdeckungsversicherung erworbene Ansprüche aus einer Lebensversicherung sind jedenfalls aktivierungspflichtig.

Der Dienstzettel vom 2.6.97 kann in Bezug auf die behauptete Pensionszusage keinen Beweis liefern, weil dieser nicht unterfertigt ist und von der am 5.6.97 ausgestellten Bestätigung betreffend Pensionszusage inhaltlich abweicht und sich die Bestätigung auf eine mündliche Vereinbarung bezieht.

Der steuerlichen Anerkennung der mit Schreiben vom 5.6.97 (AB 309) dem Dienstnehmer (naher Angehöriger der Firmengesellschafter) bestätigten Pensionszusage steht entgegen, dass die Lebensversicherung nicht in die Bücher aufgenommen wurde, und der Versicherungsvertrag den Dienstnehmer als Berechtigten ausweist.

Von einer irrtümlichen Ausstellung kann keine Rede sein, weil es unwahrscheinlich ist, dass bei Ausstellung von Nachtragspolizzen (z.B. aufgrund von Wertanpassungen), sowie bei Ausscheiden des Dienstnehmers aus dem Betrieb ein solcher „Irrtum“ unbemerkt bleibt. Im übrigen stünde der steuerlichen Anerkennung der Pensionszusage unter Bedachtnahme

auf die bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Voraussetzungen (Fremdüblichkeit, klarer zweifelsfreier Inhalt der Vereinbarung) entgegen, dass die „Zusage“ weder die Zahlungsmodalitäten noch die näheren Anspruchsvoraussetzungen, etwa bei vorzeitigem Ausscheiden, regelt.

Sofern mangels unterfertigtem Antrag ein Versicherungswechsel überhaupt durchgeführt wurde (Blatt 19/2005 des Veranlagungsaktes wurde im Zuge der Berufungsvorlage nur in Kopie übermittelt) kann dies, wie die Betriebsprüfung bereits zutreffend festgestellt hat, zu keiner rückwirkenden Anerkennung betreffend bereits abgelaufener Jahre führen.

Einer Anerkennung als freiwilligem Sozialaufwand steht entgegen, dass aufgrund der von der Bw. für CF geleisteten Versicherungsprämien, obwohl dieser vom 1.11.2001 bis 31.12.2006 nicht Dienstnehmer der Bw. war, die private Veranlassung eindeutig erwiesen ist.

Die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gemäß [§ 188 BAO](#) ergibt unter Berücksichtigung der eingangs dargestellten, nicht in Streit stehenden Änderungen betreffend Diensterfindungsprämie, folgende Einkünfte:

	2001 ATS	2002 Euro	2003 Euro	2004 Euro	2005 Euro
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.483.174,00 (180.459,29 €)	-54.877,83	1.078,10	138.914,26	-5.245,66
Anteil IJF 100/2835	1.293.587,00 (94.008,63 €)	-27.438,92	-15.683,45	69.457,13	-6.362,03
Enthalten Veräußerungsgew.	1.100.000,00 (79.940,12 €)				
Anteil MaF 100/2843	1.189.587,00 (86.450,66 €)	-27.438,91	16.761,55	69.457,13	1.116,37
Ent					

haltener					
Veräuß. gewinn	1.100.000,00 (79.940,12 €)				

Wien, am 21. März 2011