

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 27. Jänner 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im strittigen Zeitraum als N. im Rahmen einer OHG und sodann, nach Ausscheiden des damaligen zweiten Gesellschafters mit Wirkung vom 2. 1. 1995, als Komplementär im Rahmen einer KG tätig, da ein Gesellschafter (ebenfalls N.) als Kommanditist mit Wirksamkeit vom 11. 1. 1995 in die Gesellschaft eintrat.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung (Bp.) wurde festgestellt, dass der neu eingetretene Gesellschafter in Würdigung eines betreffend das Gesellschaftsverhältnis vorgelegten Aktenvermerkes vom 28. 7. 1997 weder am Gewinn noch am Firmenwert beteiligt gewesen sei. Nach Aus-kunkt des Bw. habe die Beteiligung nur der Fortführung der bisherigen OHG in Form einer KG

gedient. Es wurde hieraus die Schlussfolgerung gezogen, dass ab dem 2. Jänner 1995 eine KG steuerlich nicht anzuerkennen sei, da dem Kommanditisten mangels Teilnahme am Erfolg und an den stillen Reserven keine Mitunternehmerstellung zukomme. Es läge somit steuerrechtlich ein Einzelunternehmen des Komplementärs jener KG vor.

Eine Berufung gegen jenen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1995, in der als Folge dieser Prüfungsfeststellung der Bw nicht mehr als Beteiligter aufscheint, wurde zwischenzeitig von ihm als Rechtsnachfolger der KG bzw. einer nachfolgenden KEG zurückgenommen. Es ist im weiteren Verfahren daher davon auszugehen, dass steuerrechtlich für den strittigen Zeitraum ein Einzelunternehmen des Bw. vorlag.

Weitere strittige Prüfungsfeststellungen beziehen sich auf betriebliche Vorgänge, die nun im Rahmen des Einzelunternehmens einer Erledigung zugeführt werden, ob

- eine Rückstellung für Haftungen für das Jahr 1995 zu dotieren gewesen wäre (ursprüngliches Berufungsbegehren in Höhe von S 1,200.000) oder ob erst für das Jahr 1996 ein derartiger Ansatz gerechtfertigt sei (Auffassung des Finanzamtes aufgrund einer Feststellung der Bp. in Höhe von S 1,030.000) und ob
- ein auf freiwilliger Basis im Jahre 1996 gewährter Abfertigungsaufwand zugunsten der Mutter des Bw. (Frau TG.) anlässlich ihres Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis infolge Kündigung durch den Arbeitgeber, gerechtfertigt sei.

Im Zuge des weiteren Verfahrens wurde klargestellt, dass aufgrund der berufsrechtlichen Haftpflichtversicherung dem Bw. - abgesehen von einem Selbstbehalt in Höhe von S 50.000 - kein Schaden erwuchs. Das Berufungsbegehren wurde durch den Bw. sonach eingeschränkt, indem er gegenüber dem UFS niederschriftlich zur Kenntnis brachte, dass er wegen einer Versicherungsentschädigung im Rahmen dieser Haftpflichtversicherung das Berufungsbegehren auf Berücksichtigung einer Rückstellung fallen lasse. Vorangegangen war ein Gerichtsurteil, aus dem zu entnehmen ist, dass der Bw. als Beklagter zu 50% als schuldig erkannt wurde, durch eine objektivrechtliche Sorgfaltspflichtverletzung im Rahmen seiner Berufsausübung einen entsprechenden Schaden herbeigeführt zu haben und daher insoweit haftet.

Sachverhaltsdarstellung zum freiwilligen Abfertigungsaufwand

In Tz. 17 des Bp – Berichtes wurde vorerst festgestellt, dass wegen einer nicht fremdüblich erfolgten freiwilligen Abfertigung eine Gewinnzurechnung von S 115.920 zu erfolgen habe.

Im Berufungsschreiben wird vom Bw. dargelegt, dass Frau TG. nicht anlässlich ihres Übertrittes in den Ruhestand (von der Bp. angenommen), sondern aus Kostengründen gekündigt worden sei. Auch seien – entgegen den Prüfungsfeststellungen - weitere Angestellte gekündigt worden. Nach erfolgter Berechnung der Abfertigungsansprüche von Frau TG. unter Bedachtnahme auf anrechenbare Vordienstzeiten, die als freiwillige Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu werten seien, gelangte der Bw. zu einem Monatsbezug,

den er als Basis für die Abfertigung inklusive Sachbezug PKW, Zulage und 1/12 für UZ und WR mit S 44.640 ermittelte. Als "echte" freiwillige Abfertigung verblieben nur S 43.920. Er verwies darauf, dass auch "Familienfremden" Vordienstzeiten entsprechend angerechnet worden seien. Da die über die vertragliche Verpflichtung hinausgehende "echte" freiwillige Abfertigung nur eine geringe Überzahlung (8,2%) darstelle, läge kein unangemessenes hohes Entgelt vor. Begründet wurde diese Überzahlung wegen der besonderen Zuverlässigkeit von Frau TG. während ihrer Dienstzeit und als Abgeltung der sozialen Härte infolge der Kündigung, da sie danach mit 57 Jahren bis zum Pensionsantritt arbeitslos wurde.

Von der Betriebsprüfung wurde in der Stellungnahme zur Berufung zum Ausdruck gebracht, dass weitere Recherchen in dieser Causa wegen dieser "echten" freiwilligen Abfertigung in Höhe eines Monatsbezuges nicht opportun seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Über die Rückstellung für Haftungen

Der UFS teilt die modifizierte Auffassung des Bw., die er durch seine Berufungseinschränkung zum Ausdruck brachte, dass aufgrund der klar erkennbaren Rechtslage (vgl. Doralt, ESt – Kommentar⁴, Tz. 28 zu § 9 mwN.; ausführlich auch Quantschnigg/Schuch, ESt Hdb., Tz. 31. 5 zu § 5 sowie Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn/Büsser, EStG 1988, Kommentar, Tz. 42 zu § 9) eine Rückstellungsberechtigung im Falle einer Berufshaftpflichtversicherung nicht besteht. Somit ist – im Gegensatz zu den Prüfungsfeststellungen – die für das Jahr 1996 mit S 1.030.000 gebildete Rückstellung nicht anzusetzen. Der tatsächliche, aus dem Selbstbehalt resultierende Aufwand (S 50.000 bzw. € 3.633,64) wäre nach Maßgabe der Zahlungsverpflichtung absetzbar.

2. Über den freiwillig gewährten Abfertigungsaufwand

Die Berufungsausführungen wurden auch von der Bp. als beachtenswert erachtet, da – zutreffendfalls - nur ein "echter" freiwilliger Abfertigungsaufwand von rund einem Monatsgehalt verblieb, während durch Anrechnung von Vordienstzeiten, die auch bei anderen Bediensteten erfolgten, im konkreten Abfertigungsfall der Differenzbetrag von S 72.000 seine objektive Berechtigung fand. Unter Bedachtnahme auf die nicht in Zweifel zu ziehende berufliche Qualifikation von Frau TG. sowie den Umstand, dass wohl auch fremden Personen des Öfteren eine "echte" freiwillige Abfertigung in der gegenständlichen Größenordnung eines adaptierten Monatsbezuges ausbezahlt wird, somit hierin kein "Fremdunüblichkeitsproblem" zu erkennen ist, ergibt sich daher in diesem Berufungspunkt eine stattgebende Erledigung.

Gewinn und Einkommensteuerbemessung des Jahres 1995 bleiben wegen der stattgebenden Berufungserledigung gegenüber dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 22. Dezember 2004 unverändert. Infolge der stattgebenden Berufungserledigung für das Jahre 1996 beträgt der Verlust infolge des Wegfallens der Rückstellung von S 1.030.000 sowie des Wegfallens der Zurechnung "Abfertigung TG." in Höhe von S 115.920 nun anstatt S 1.313.282, S 399.202. Da allerdings noch Einkünfte aus einer (ehemaligen) Beteiligung in Höhe von S 2.049.162 zu berücksichtigen sind (vgl. Bescheid vom 22. Dezember 2004), ergibt sich für das Jahr 1996 nachstehende Einkommensteuerbemessung:

3. Rechnerische Darstellung (in Schilling)

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (s.o.):	-399.202
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (unv.):	+2.049.162
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (unv.):	+46.245
Sonstige Einkünfte (unv.):	+68.163
Gesamtbetrag der Einkünfte:	1.764.368

Sonderausgaben:	-1.000
Einkommen:	1.763.368

Die Einkommensteuer berechnet sich wie folgt:

Einkommensteile bis 700.000 unverändert wie Bescheid vom 22. 12. 2004:	243.000,00
50% für die restlichen 1.063.400:	531.700,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge:	774.700,00
Summe der Absetzbeträge (unverändert wie o. a. Bescheid):	-24.840,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge:	749.860,00
Ausweis der festgesetzten Einkommensteuer in Euro:	54.494,45
Bisher festgesetzte Einkommensteuer:	21.366,17

Wien, am 10. Juni 2005