



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, vertreten durch Y, vom 16. Mai 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 1. Februar 2001 betreffend Einkommensteuer 1996 nach der am 4. April 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Streitzeitraum Inhaber eines Bauunternehmens, welches seinen Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermittelte.

Das Finanzamt hat im Jahr 2000 eine abgabenbehördliche Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO für die Jahre 1996 bis 1998 durchgeführt.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass in den Bilanzen des Bw. eine Prämienrückstellung für die Mitarbeit der Gattin des Bw. in folgender Höhe enthalten war:

Jahr	31.12.1996	31.12.1997	31.12.1998
Höhe der Prämienrückstellung	571.000,-	571.000,-	0,00

Der Bw. hat die Prämienrückstellung mit Ende des Jahres 1998 aufgelöst.

An Gewinn aus Gewerbebetrieb gab der Bw. folgende Werte in den Streitjahren an:

Jahr	1996	1997	1998
Gewinn laut Bw.	899.226,50	740.945,00	225.209,63

Die Betriebsprüfung hat im Rahmen des neuen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1996 vom 1. Februar 2001 die in der Handelsbilanz per 31.12.1996 ausgewiesene Prämienrückstellung in Höhe von S 571.000,- für die Mitarbeit der Ehegattin mit der Begründung aufgelöst, dass diese einem Fremdvergleich nicht standhält.

Der Bw. erhob gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 1. Februar 2001 Berufung und führte aus, dass das Engagement der Gattin für den Betrieb nicht nur in der Mitarbeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses bestehe, sondern darüber hinaus in einer Weise, die einem Mitunternehmer gleich komme. Dies deshalb, weil sie für die Verbindlichkeiten des Unternehmens mithaftete und de facto den Erbteil ihrer Eltern dem Unternehmen zugute kommen lasse. Zur Abgeltung der besonderen Mitarbeit und für die Mithaftung der Gattin sei daher im Rahmen der Dotierung einer Prämienrückstellung im Jahr 1996 vorgesorgt worden.

Der Umstand, dass die Prämien (noch) nicht ausbezahlt wurden, sei damit zu begründen, dass die Gattin das gemeinsame Lebenswerk der Ehegatten, nämlich das Unternehmen, nicht gefährden wollte und daher eine Auszahlung nicht eingefordert habe.

Aufgrund der Verschlechterung der Jahresergebnisse ab 1996 sei im Jahr 1998 eine Auflösung der Prämienrückstellung vorgenommen worden, um das betriebswirtschaftliche Ergebnis zu verbessern, da ansonsten ein Verlust in Höhe von rund S -346.000,- ausgewiesen hätte werden müssen, was die Bonität gegenüber der Bank stark gefährdet und eine Fälligestellung der Obligi der Bank ausgelöst hätte. Die Rückstellung sei 1998 aufgelöst worden, um den Zustand der Illiquidität zu vermindern.

Durch die Rückstellungsauflösung sei das Vorsichtsprinzip durchbrochen und den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung nicht entsprochen worden, weshalb eine Bilanzberichtigung erforderlich sei. Die Auflösung der Rückstellung im Jahr 1998 sei nicht als Nachlass bzw. Verzicht gemeint gewesen, sondern habe aus den angeführten Gründen der Ergebnisverbesserung gedient. Die Gattin des Bw. bestehe weiterhin auf die Auszahlung der Prämie samt Verzinsung und der Anspruch werde vom Bw. vollinhaltlich anerkannt.

Am 26. 9. 2001 wurde vom Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen und zur Begründung derselben ausgeführt, dass die einmalige Auszahlung eines Prämienbetrages von S 100.000,- in einem Zeitraum von 12 Jahren einem Fremdvergleich nicht standhalte. Vielmehr sei der Eindruck entstanden, dass die Bildung und Auflösung der

Prämienrückstellung in Verlust bzw. gewinnschwachen Jahren der Gewinnregulierung zur Vermeidung von Ertragsteuern diene und nicht als ernstgemeinte Belohnung für besondere Leistungen eines einer quasi Mitunternehmerschaft ähnlichen Dienstverhältnisses zu beurteilen sei.

Der Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und merkte an, dass die Bildung der Prämienrückstellung zur Abgeltung von Mehrstunden, die im Rahmen des Familienunternehmens von der Gattin erbracht worden seien, sowie zur Abgeltung der Mithafung für Verbindlichkeiten des Unternehmens erfolgt sei. Aus der Sicht des Bw. sei das Dienstverhältnis der Gattin als quasi Mitunternehmerschaft anzusehen.

Die Auflösung der Rückstellung sei erfolgt, um die Ergebnisituation zu verbessern und die Bonität bei der Bank nicht zu gefährden.

Die Auszahlung der Prämie sei nicht erfolgt, weil die Gattin als angestellte Familienangehörige zum Wohl des Unternehmens die Auszahlung nicht eingefordert habe, so lange es die finanzielle Situation des Unternehmens nicht erlaubt habe.

Abschließend beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Am 4. April 2006 wurde gemäß § 284 Abs 4 BAO trotz Fernbleibens des ordnungsgemäß mit am 7. März 2006 zugestellten Rückschein geladenen Bw. die mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt und seitens der Vertreterin des Finanzamtes ergänzend ausgeführt, dass im vorliegenden Fall offenbar eine "Vereinbarung" zwischen nahen Angehörigen vorliege, die jedoch weder nach außen in Erscheinung getreten sei, noch in schriftlicher Ausfertigung vorgelegt worden sei und auch nicht unter Familienfremden in der Art geschlossen worden wäre. Es seien daher die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Rückstellung vom Bw. als Faktor zur Gewinnregulierung verwendet worden, da sie im Gewinnjahr (1996) gebildet und im Verlustjahr (1998) aufgelöst worden sei.

Für die behauptete Zurverfügungstellung des Erbteiles der Ehegattin an das Unternehmen seien auch keine Nachweise vorliegend.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die zum 31. 12. 1996 in der Bilanz enthaltene Prämienrückstellung für die Mitarbeit der Ehegattin in Höhe von S 571.000,- im Jahr 1996 aufzulösen ist.

Die gesetzliche Grundlage betreffend die Rückstellungen bildet § 9 EStG 1988. Gemäß § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 können Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden.

Rückstellungen dienen dazu, Ausgaben, die erst in späteren Perioden konkret anfallen, der Periode ihres wirtschaftlichen Entstehens als Aufwand zuzuordnen. Die Rückstellung ist im Jahr des wirtschaftlichen Entstehens des Schuldgrundes zu bilden. Gebildete Rückstellungen sind in den Folgebilanzen fortzuführen, solange die Gründe für die Bildung nicht weggefallen sind. Zu Unrecht gebildete Rückstellungen führen im Jahr der Bildung zu einer Bilanzberichtigung.

Die Rückstellung ist in jenem Jahr aufzulösen, in dem

- Der rückstellungsmaßgebende Umstand zwar noch gegeben bzw. der Eintritt des Ereignisses noch wahrscheinlich, aber die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme weggefallen ist,
- Der rückstellungsmaßgebende Umstand endgültig weggefallen oder der Eintritt des Umstandes wahrscheinlich geworden ist,
- Die Unsicherheit dem Grunde und/oder der Höhe nach wegfällt und somit eine echte Verbindlichkeit entsteht.

Voraussetzung für eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Vorliegen einer Verpflichtung gegenüber Dritten, diese kann privatrechtlich auf vertraglicher Grundlage basieren, öffentlich rechtlich auf Gesetz, Verordnung oder Bescheid fußen oder eine wirtschaftliche Verpflichtung darstellen.

Gemeinsames Merkmal aller Verpflichtungen ist, dass gegenüber Dritten eine Leistungsverpflichtung besteht, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einem Vermögensabfluss in der Zukunft führt.

Gemäß § 9 Abs 3 EStG 1988 darf die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nur erfolgen, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Die vom Bw. als Prämie für die Leistungen der Ehegattin gebildete Prämie wurde erst im Zuge der Bilanzerstellung für 1996 beschlossen.

Seitens des Bw. wurden keine Unterlagen über die Vereinbarung mit der Ehegattin bzw über deren Mithaftung im Unternehmen oder die zur Verfügungstellung des Erbteiles vorgelegt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates fehlt daher die wirtschaftliche Verursachung für die Rückstellungsdotierung im Jahr 1996. Leistungsprämien sind nur rückstellungsfähig, wenn sie vertraglich zugesichert worden sind. Im vorliegenden Fall wurde das Vorliegen eines Vertrages nicht nachgewiesen, bzw. die Angaben über eine Vereinbarung zwischen dem Bw. und seiner Gattin erfüllen die von der Rechtsprechung aufgestellten Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht. Die Vereinbarung zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin ist nicht nach außen in Erscheinung getreten, enthält keinen klaren und eindeutigen Inhalt und hält vor allem keinem Fremdvergleich stand, das bedeutet unter Familienfremden wäre keine Dotierung einer Rückstellung als Prämie erfolgt.

Eine vollkommen freiwillig gewährte Leistungsprämie ist nicht rückstellungsfähig (VwGH 20.2.1978, 2551/77). Die hier gebildete Rückstellung basiert auf freiwilliger Basis, da im vorliegenden Fall keine steuerlich anzuerkennende Verpflichtung des Bw. gegenüber seiner Gattin bestand, welche die Bildung einer Rückstellung gerechtfertigt hätte.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 wird aus den oben angeführten Gründen keine Folge gegeben.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 4. April 2006