



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Werner Just und Mag. Robert Steier über die Berufung des AP, vertreten durch Woditschka & Picher Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberater, 2130 Mistelbach, Bahnstraße 26, vom 04. Mai 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, vertreten durch Hofrätin Mag. Susanne Brandstätter, vom 04. April 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 nach der am 10. April 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) – Herr A – erklärte im Rahmen seiner am 14. Dezember 2010 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 67.357,09 €. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 15. Dezember 2010 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in erklärter Höhe veranlagt.

Im Rahmen einer Außenprüfung gemäß §§ 147 ff BAO beim Bw wurde den Prüfungszeitraum 2007 bis 2009 betreffend ua festgestellt, dass dem Bw im Streitjahr 2009 Provisionen und Provisionsvorschüsse gemäß § 109 a EStG vom XX in Höhe von 226.793,01 € zugeflossen

seien, während auf dem Konto Nr 4040 "Provisionserlöse X" nur 195.921,94 € erfasst worden seien. Begründet wurde dies damit, dass es sich beim Differenzbetrag (30.871,07 €) um Vorschüsse handle, die wieder rückzuerstatten wären.

Im Anschluss an die Außenprüfung und unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen erließ das Finanzamt am 04. April 2012 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009, gegen den der Bw mit Schreiben vom 04. Mai 2012 Berufung erhob. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass sich bereits im Rahmen der Betriebsprüfung herausgestellt habe, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund der Bestätigung des X nicht mit den zugeflossenen Beträgen übereinstimmten. Obwohl wesentlich niedrigere Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen dürften, seien diese jedoch von der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt worden. Zusätzlich seien Vorschüsse, welche nicht durch Provisionen verdient worden seien und vom X rückgefordert würden, als zugeflossene Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt worden.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 22. Mai 2012 wurde der Bw aufgefordert, eine Erklärung, welche Änderungen beantragt würden und eine Begründung nachzureichen, da die Berufung keine konkreten Angaben enthalte, welche ziffernmäßigen Änderungen beantragt würden.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2012 wies der Bw daraufhin, dass es sich bei den Provisionsvorschüssen um Beträge handle, die noch nicht erarbeitet worden seien und diese Vorschüsse daher mit Darlehen vergleichbar seien. Natürlich sei dieses Darlehen vom X aus der langjährigen Geschäftsbeziehung gegeben worden, mit der Hoffnung, dass dieser Vorschuss auch mit Leistung abgearbeitet werde. Diese Argumentation sei von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden, obwohl bereits damals ein Schreiben des X vom 14.12.2009 vorgelegt worden sei, in dem der offene Vorschuss von 29.818,65 € rückgefordert worden sei. Der Differenzbetrag auf den zugerechneten Betrag von 30.871,07 € betreffe mit 1.052,42 € das Konto Haftungsübernahme und habe ebenfalls Darlehenscharakter. Zu diesem Zeitpunkt sei offenbar für den X bereits abzusehen gewesen, dass der Vorschuss nicht mehr mit Provisionen verrechnet werden könne, weil der Agenturvertrag mit dem Bw aufgelöst werden würde. Ergänzend führte der Bw aus, dass das laufende Provisionskonto Ende 2009 zusätzlich einen Negativsaldo von 9.719,57 € aufgewiesen habe und sich dieser Saldo des laufenden Kontos mittlerweile per Ende 2011 auf rund -15.000 € erhöht habe. Vom X würden daher Forderungen an den Bw von 30.871,07 € und rund 15.000 € aus dem laufenden Verrechnungskonto gestellt. Daraus werde deutlich, dass diese Provisionsvorschüsse in der Folge nicht mehr mit Provisionen verdient worden seien, sondern im Gegenteil durch die Stornierung von Verträgen und die resultierenden Provisionsrückforderungen die Schuld an den X Ende 2011 rund 45.000 € betrage. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes müsse der

Ansicht der Betriebsprüfung dahingehend widersprochen werden, dass es sich bei den Provisionsvorschüssen um steuerpflichtige Einnahmen gehandelt habe. Ergänzend werde bemerkt, dass in der Bestätigung gemäß § 109 a EStG für 2009 eine entsprechende Aufgliederung enthalten gewesen und diese dem Finanzamt auch vorgelegt worden sei. Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass nicht jeder Geldfluss eine steuerpflichtige Einnahme darstelle, dies auch nicht mit dem Zuflussprinzip des § 19 EStG und auch nicht mit der Bestätigung gemäß § 109 a EStG gerechtfertigt werden könne, wenn die wirtschaftlichen Tatsachen das Gegenteil bewiesen. Vielmehr sei auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen. Diese Feststellung der Betriebsprüfung stelle daher eine unrichtige Einkommensermittlung dar, welche zu einer überhöhten Einkommensteuerbelastung führe. Der Bw beantragte, die Einkommensteuer auf Basis von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 55.338,63 € zu bemessen. Als Beilage zur Mängelbehebung übermittelte der Bw ein Schreiben des X vom 14. Dezember 2009 an den Bw, das unter dem Betreff "Saldenfälligestellung" auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"Wir beziehen uns auf die von Ihnen am 12. September 2008 unterfertigte Vereinbarung auf Punkt I Vorschussleistungen, der besagt:

„Die Gewährung der einzelnen Vorschüsse ist an den aufrechten und ungekündigten Bestand der jeweiligen Agentenverträge geknüpft. Die Kündigung auch nur eines Agentenvertrages führt zur sofortigen Fälligkeit der Rückzahlung sämtlicher bereits geleisteten Vorschüsse. In einem solchen Fall haften die Agenten für die offenen Beträge zur ungeteilten Hand.“

Wir fordern Sie daher auf, den offenen Betrag in Höhe von 29.818,65 Euro auf unser Konto rückzuerstatten. Für den Zahlungseingang merken wir uns eine Frist von 3 Tagen vor."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juli 2012 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet: Im Jahr 2009 seien dem Bw durch seinen Arbeitgeber – der Firma X – gemäß § 19a EStG Provisionen und Provisionsvorschüsse in Höhe von insgesamt 226.793,01 € zugeflossen. Aus einem Schreiben der Firma X vom 14. Dezember 2009 an den Bw (Saldenfälligestellung) gehe hervor, dass „die Gewährung der einzelnen Vorschüsse an den aufrechten und ungekündigten Bestand der jeweiligen Agentenverträge geknüpft sei. Die Kündigung auch nur eines Agentenvertrages führe zur sofortigen Fälligkeit der Rückstellung sämtlicher bereits geleisteten Vorschüsse. In einem solchen Fall hafteten die Agenten für die offenen Beträge zu ungeteilter Hand“. Das Finanzamt führte weiter aus, dass Vorschüsse und Vorauszahlungen von Provisionen, die nicht den wirtschaftlichen Charakter eines Darlehens hätten, grundsätzlich dem Zeitraum des Zufließens zeitlich zuzuordnen seien. Könne daher über die Provisionsvorschüsse verfügt werden, komme dem Moment seiner Fälligkeit keine Bedeutung

zu. Ein Vorschuss gelte dann als Zufluss von Einkünften, wenn der Vorschuss zu den seiner Hingabe unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten zur Gänze zurückzuzahlen sei. Erst wenn dies nicht der Fall sei, komme dem Vorschuss in Wahrheit der Charakter eines Darlehens zu. Nach Lehre und Rechtsprechung sei eine Einnahme im Sinne des § 19 EStG 1988 grundsätzlich dann zugeflossen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhalte. Änderungen in den Folgejahren, insbesondere die Rückzahlung, könnten den einmal erfolgten Zufluss nicht rückgängig machen, da ein etwaiger bestehender Rückforderungsanspruch nichts an der Beurteilung des erfolgten Zuflusses ändere. Für den Zufluss im Sinne des § 19 EStG sei nur bedeutsam, ob das ausgezahlte Geld zunächst in die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht des Empfängers gelangt sei. Ohne Bedeutung sei es jedoch, ob ein endgültiger Vermögenszugang beim Steuerpflichtigen eine bleibende materielle Vermögensvermehrung nach sich ziehe oder nicht. Das Finanzamt wies daraufhin, dass aus den vorgelegten Unterlagen hervorgehe, dass die geleisteten Zahlungen vom Arbeitgeber grundsätzlich als Vorschussleistung ausbezahlt worden seien, womit die Leistungen auch als solche bezeichnet und behandelt worden seien. Die Zahlungen seien hingegen nicht als Darlehensleistungen mit eigenem Darlehenskonto undgl angedacht und behandelt worden. Wie aus der vorgelegten Saldenfälligkeit ersichtlich, seien die Leistungen an den aufrechten Vertrag gebunden gewesen. Die Vorschüsse seien mit den unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten verrechnet worden, womit auch die sofortige Fälligkeit bei Auflösung verankert sei. Wie in der Mängelbehebung vom 31.05.2012 beschrieben, seien die Provisionsvorschüsse nicht mehr mit Provisionen verdient worden, sondern im Gegenteil durch die Stornierung von Verträgen habe sich der Saldenfälligkeitsbetrag erhöht. Dies zeige jedoch auch, dass die geleisteten Zahlungen nicht als Darlehenshingabe erfolgt seien, sondern ausschließlich an die Verrechnung mit den unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten geknüpft gewesen seien. Zudem sei anzumerken, dass nach Lehre und Rechtsprechung ein Vorschuss, der (noch) zu keinem Zufluss im Sinne des § 19 EStG führe, nur dann angenommen werde, wenn im Zahlungszeitpunkt, daher also nicht nachträglich, bereits eine Vereinbarung vorgelegen sei, wonach die Zahlungen lediglich vorschussweise erfolgten und nach Vereinbarung grundsätzlich einem Darlehen glichen (wie beispielsweise Rückzahlungstermine oder Zinsvereinbarungen etc). Daraus folge jedoch auch, dass selbst dann, wenn Ende Dezember 2009 (Schreiben der Fälligestellung vom 14.12.2009 und Beendigung des X-Vertrages mit 31.03.2010) eindeutig festgestanden sei, dass aufgrund der Aufkündigung und vorausschauenden Beendigung des Vertrages die Verrechnung der Vorschüsse mit den unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeiträumen nicht mehr möglich sein werde, eine Darlehensvereinbarung, welche bisher nicht nachgewiesen habe werden

können, über den offenen Rückstand erfolgt sei, dies am Zufluss von Provisionen und Provisionsvorschüssen in Höhe von 226.793,01 € im Jahr 2009 nichts mehr ändern könne, weil eine Rückgängigmachung bzw „Umwandlung“ eines Teiles der Einnahmen nichts am bereits erfolgten Zufluss zu ändern vermöge. Zusammenfassend hielt das Finanzamt fest, dass die geleisteten Vorschüsse an den aufrechten und ungekündigten Bestand geknüpft gewesen seien und damit zu dem ihrer Hingabe unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkt zur Gänze zurückzuzahlen gewesen seien. Damit seien diese Vorschüsse und Vorauszahlungen von Provisionen grundsätzlich dem Zeitpunkt des Zufließens zeitlich zuzuordnen gewesen, sohin dem Veranlagungsjahr 2009.

Im Vorlageantrag vom 18. Juli 2012 wies der Bw daraufhin, dass er im Streitjahr nicht unselbständig erwerbstätiger Dienstnehmer sondern selbständiger Unternehmer gewesen sei und daher die angeführte Bescheidebegründung bereits aus diesem Grund den Sachverhalt nicht richtig erkannt habe.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2012 richtete das zuständige Finanzamt ein Auskunftersuchen an die Firma XXX, in dem um Auskunft darüber gebeten wurde, wie sich die Einnahmen des Bw zusammensetzten, ob bei diesen Einnahmen auch Vorschüsse und Vorauszahlungen von Provisionen beinhaltet seien, welche den wirtschaftlichen Charakter eines Darlehens hätten. Weiters wurde um Stellungnahme ersucht, wie die geleisteten Vorschüsse und Vorauszahlungen von Provisionen bei der Firma X behandelt worden seien, als Vorschüsse, welche mit den unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten verrechnet würden oder als Vorschüsse mit Darlehenscharakter und ob diese Vorschüsse auf eigenen Darlehenskonten verbucht worden seien.

Mit Schreiben vom 22. August 2012 teilte die Firma XXX dem Finanzamt Folgendes mit:

“Gemäß der Vergütungsordnung handelt es sich bei den Ihnen angemerkten Zahlungen stets um Provisionsvorschüsse. Der Vergütungsanspruch entsteht jedoch erst nach Ablauf der Stornohaftungszeiten. Es handelt sich somit, wie von Ihnen beschrieben, keinesfalls um ein Darlehen, sondern, und darauf weisen wir ausdrücklich hin, um gewährte Vorschüsse auf künftige Provisionen.“

In der am 10. April 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw ergänzend ausgeführt, der Bw habe Provisionsvorschüsse in Höhe von 30.871,07 € erhalten, wobei es sich – wie auch bei Gehaltsvorschüssen – um ein Darlehen handle, weil der Bw diese Summe erst in späteren Wirtschaftsjahren erwirtschaften hätte müssen, bzw – da die Beträge nicht erwirtschaftet worden seien – nunmehr zur

Rückzahlung verpflichtet sei. Die Finanzamtsvertreterin verwies auf das Schreiben des X vom 22. August 2012, in dem dezitiert erklärt werde, dass es sich nicht um ein Darlehen handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw ermittelte seine im Rahmen einer Wirtschaftsberatung erzielten Einkünfte gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988. Im Streitjahr 2009 sind dem Bw von der Firma XX Provisionen bzw Provisionsvorschüsse im Höhe von 226.793,01 € zugeflossen. Dieser Betrag setzt sich aus folgenden Positionen zusammen:

Auszahlung bei Abrechnung	-5.917,39
Auszahlung sonstige	-14.318,94
a.o. Vorschuss	-18.750,00
Auszahlung a.o. Provision	-83.815,69
Auszahlung Büro-Bonus ab 08/2009	-35.000,00
Auszahlung Büro-Bonus ab 08/2009	-27.919,48
Auszahlung Vertriebskostenzuschuss	-28.196,25
Abzug/Gutschrift VSV-Beitrag	-262,09
Abzug/Gutschrift BHV-Beitrag	-1.188,00
Abzug/Gutschrift Materialrechnung	-4.334,20
Abzug/Gutschrift Seminarrechnung	-400,00
Vorschuss m. rat. RF	-6.132,63
Zinszahlung	-565,33
Mehrwertsteuer (abzuführen)	6,99

Demgegenüber wurden auf dem Konto Nr 4040 "Provisionserlöse X" nur 195.921,94 € erfasst. Laut Bw handelt es sich beim Differenzbetrag von 30.871,07 € um Vorschüsse, die wieder rückzuerstatten sind und daher ein Darlehen darstellen. Laut Schreiben der Firma XX handelt es sich bei den in Rede stehenden Zahlungen keinesfalls um ein Darlehen, sondern um gewährte Vorschüsse auf künftige Provisionen, wobei der Vergütungsanspruch erst nach Ablauf der Stornohaftungszeiten entsteht.

Der festgestellt Sachverhalt ergibt sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 27.03.2012, den Schreiben der Firma XX vom 05.03.2012 und 22.08.2012, den Unterlagen des Finanzamtes sowie folgender Beweiswürdigung:

Zu den Ausführungen des Bw in seinem Schreiben vom 31. Mai 2012, wonach es sich bei den Provisionsvorschüssen um Beträge handle, die noch nicht erarbeitet worden seien und diese Vorschüsse daher mit Darlehen vergleichbar seien, ist festzuhalten, dass bei einem Darlehen – im Gegensatz zu Vorschüssen – eine von der Leistungserbringung bzw dem Leistungserfolg

unabhängige Überlassung von Kapital vorliegt. Im Hinblick darauf, dass laut Aussage des Bw die bei ihm angemerkten Zahlungen mit der Hoffnung gegeben wurden, „dass dieser Vorschuss auch mit Leistung abgearbeitet werde“, ist davon auszugehen, dass es sich bei den in Rede stehenden Vorschüssen um kein Darlehen handelt. Dies unterstreicht auch die im Schreiben vom 05.03.2012, und oben wiedergegebene Auflistung, jener Beträge, die dem Bw im Streitjahr 2009 als Provisionen bzw Provisionsvorschüsse in Höhe von 226.793,01 € zugeflossen sind. Weiters bestätigt die Firma X in ihrem Schreiben vom 22.08.2012 dezitiert, dass es sich bei den dem Bw zugeflossenen Beträgen keinesfalls um ein Darlehen, sondern um gewährte Vorschüsse auf künftige Provisionen, handelt, wobei der Anspruch auf Vergütung erst nach Ablauf der Stornohaftungszeiten entsteht. Die Abgrenzung zwischen Darlehen und sofort zugeflossenen Vorauszahlungen hat sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem daran zu orientieren, ob sich der als „Vorschuss“ hingeegebene Betrag auf unmittelbar bevorstehende Zahlungen bezieht. Da – wie von der Firma X in ihrem Schreiben vom 22.08.2012 zum Ausdruck gebracht wurde – der Vergütungsanspruch nach Ablauf der Stornohaftungszeiten entsteht, und der dem Bw gewährte Vorschuss sich unmittelbar auf diesen zukünftigen Vergütungsanspruch bezieht, kommt dem gegenständlichen Vorschuss in Wahrheit der Charakter eines Darlehens nicht zu. Der Unabhängige Finanzsenat gelangt zu der Auffassung, dass es sich bei den dem Bw im Streitjahr 2009 zugeflossenen Provisionsvorschüssen in Höhe von 30.871,07 € um kein Darlehen, sondern – unabhängig von der Bezeichnung – wirtschaftlich um Akontozahlungen bzw um gewährte Vorschüsse auf künftige Provisionen handelt.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Bei der Ermittlung des Gewinnes durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 kommt es grundsätzlich auf den Zu- und Abfluss an. Nach § 19 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (vgl VwGH 26.09.2000, 99/13/0193). Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält. Einnahmen sind daher dem Steuerpflichtigen zugeflossen, wenn sie auf seinem Bankkonto gutgeschrieben worden sind (vgl *Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Tz 8).

Akontozahlungen, die der Steuerpflichtige erhält, fließen nicht erst mit ihrer tatsächlichen Verrechnung, sondern bereits mit ihrer Bezahlung zu. Hiebei liegt es im Wesen einer Akontozahlung, dass der Empfänger die Verfügungsmacht über den Betrag und der Zahlende dafür eine vermögenswerte Forderung auf Erfüllung und, falls die Erfüllung nicht oder nicht

ordnungsgemäß erfolgt, auf (teilweise) Rückerstattung der Akontozahlung erhält (vgl VwGH 24.09.1986, 84/13/0214, 07.06.2001, 95/15/0112).

Da der Bw im Streitjahr 2009 seinen Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG ermittelte und es dabei grundsätzlich auf den Zu- und Abfluss ankommt, ist das Finanzamt zu Recht von Einnahmen in Höhe von 226.793,01 € ausgegangen, weshalb dem vom Bw erklärten Gewinn der Differenzbetrag von 30.871,07 € zu den vom Bw erklärten Einnahmen von 195.921,94 € hinzuzurechnen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 01. Juli 2013