



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 1. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 4. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer 2004 und Anspruchsziens (§ 205 BAO) 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Steuerberater und erzielt aus seiner Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Der Gewinn bzw. der Verlust wird gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend die Jahre 2002 bis 2004 hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer wurde von der Prüferin ua. nachstehende Feststellung getroffen:

" Tz 6 Ausgangsrechnung

Die Ausgangsrechnung vom 15.10.2004 an die Firma „E“ wurde bisher nur teilweise in den Einnahmen erfasst und nicht verurstet. Dies wird im Zuge der Betriebsprüfung durchgeführt.

	2004
AR v. 15.10.2004 (netto)	25.000,00

<i>Einnahmen gebucht (netto)</i>	18.778,07
<i>Gewinnerhöhung lt. BP</i>	6.221,93
<i>Umsatz lt. Erkl.</i>	0,00
<i>Umsatz mit 20 % lt. BP</i>	25.000,00

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüferin an und erließ die entsprechenden Abgabenbescheide.

Gleichzeitig erging ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchsziens 2004.

Der Bw erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 und den "dazugehörigen" Bescheid über die Festsetzung von Anspruchsziens 2004 Berufung und begründete dies wie folgt:

„Ich habe aus Geld-, bzw. Finanznot heraus wegen unseres Hausbaues und weil meine Kreditlinien bei den Banken erschöpft waren einen meiner Klienten ein Angebot über eine Vorauszahlung mit Darlehencharakter betreffend Leistungen, welche erst in den Jahren 2005 bis 2010 zu erbringen sind, gemacht.

Betragsmäßig handelt es sich um € 30.000,00 brutto zahlbar 2004.

Mein Klient nahm unter der Voraussetzung an, dass ich:

Für jedes Jahr der Nichtleistung eine unwiderrufliche Rückzahlungsverpflichtung in Höhe von € 5.000,00 meinerseits besteht sowie eine reine Ablebensversicherung zu seinen Gunsten abschließe.

Die genauen schriftlichen Vereinbarungen lege ich in Kopie bei.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde diese Vorauszahlung zur Gänze im Jahr 2004 ertragsmäßig berücksichtigt.

Dies widerspricht folgenden steuerlichen Grundsätzen:

1) Da im Jahr 2004 dieser geleisteten Einmalzahlung keine Leistungseinsätze meinerseits bestehen sondern diese Leistungseinsätze erst in den Jahren 2005 bis 2010 erfolgen im Sinne von Personalkosten sowie sonstigen damit im Zusammenhang stehenden Kosten erfolgt hier eine krasse Gewinnverzerrung.

2) Gemäß § 19 EStG 1988 müssen Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs-, und Verwaltungskosten

gleichzeitig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und folgende Jahr.

Da die in Frage kommende Vorauszahlung die nächsten 5 Jahre !! betreffen gehört sie zu jeweils einem Fünftel ertragswirksam in den Jahren 2005 bis 2010 im Ausmaß von € 4.166,67 verteilt (€ 25.000,00 dividiert durch 6 Jahre ergibt € 4.166,67).

Die Umsatzsteuer ist 2004 kraft Rechnungslegung fällig.

3) Die Ertragsmäßige Erfassung der Einmalzahlung 2004 für die Jahre 2005 bis 2010 widerspricht eklatant dem imparitätischen Realisationsprinzip welches besagt, das drohende Verluste ausgewiesen werden müssen bzw. nicht gesicherte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen.

4) Es liegt hier eine Verknüpfung einer Vorauszahlung mit einem Darlehensvertrag vor (mein Klient gewährt mir ein Darlehen in Gestalt einer Vorauszahlung) welches laut RZ 6411 Abschnitt 21 Einkommensteuerrichtlinien zu § 28 EStG zu einem Zufluss von Einnahmen nach Maßgabe der vereinbarten Darlehensrückzahlungen kommt.

Diese Regelung muss in analoger und teleologischer Weise auch für § 4 (3) Einkünfte gelten, da für beide Einkunftsarten eine Einnahmen-, Ausgabenrechnung bzw. Werbungskostenrechnung gleichermaßen gilt.

5) Gemäß § 19 Abs. 1 sowie Abs. 2 ist für regelmäßige Einnahmen und Ausgaben, die kurze Zeit vor oder nach Beginn des Kalenderjahres geleistet werden im Rahmen der Ermittlung gem. § 4 (3) EStG 1988 der tatsächliche Zeitpunkt der Einnahme bzw. Ausgabe unmaßgeblich; derartige Einnahmen und Ausgaben sind vielmehr dem Kalenderjahr zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Da die Zahlung am 15. Oktober 2004 für die Jahre 2005 bis 2010 erfolgte, also erst gegen Ende des Jahres 2004 muss diese Regelung in analoger und teleologischer Interpretation auch hier Anwendung finden.

Gemäß diesem eindeutigen steuerlichen Sachverhalt beantrage ich die Zahlung in Höhe von € 25.000,00 gewinnwirksam in den Folgejahren 2005 bis 2010 ertragsmäßig zu berücksichtigen und zwar jeweils in Höhe von € 4.166,67 und ertragsmäßig im Jahr 2004 wieder vom Umsatz wegzurechnen.

In Summe ergibt sich hiermit steuerrechtlich eine periodengerechte Zuordnung und es führt gesamt betrachtet zu keinem steuerlichen Nachteil für das Finanzamt.“

Der Berufung beigelegt wurden diverse Schreiben des Bw an seinen Klienten:

Datum	Betreff

15.09.2004	<i>"Einmaliges ANGEBOT für Vorauszahlung für die Jahre 2005 bis 2010"</i>
30.09.2004	<i>"SICHERHEITEN zu meinem Angebot"</i>
01.10.2004	<i>"HONORARNOTE"</i>
05.10.2004	<i>"SICHERHEITEN zu meinem Angebot aktualisiert"</i>
27.09.2004	Antrag auf Abschluss einer Lebensversicherung
19.10.2004	Versicherungsschein

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen vom 06. Juni 2007 ab und begründete die Einkommensteuer wie folgt:

„Da der Gewinn gem. § 4 (3) EStG ermittelt wurde, sind die Einnahmen nach dem Zuflussprinzip zu buchen. Der Betrag von netto € 25.000,00 ist dem Steuerpflichtigen im Jahre 2004 zugeflossen und erhöht somit den steuerlichen Gewinn 2004.“

Die in der Berufung angesprochene Behandlung von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben nach den Bestimmungen gem. § 19 Abs. 1 und 2 EStG findet im gegenständlichen Fall keine Anwendung, da bei Anzahlungen auf noch nicht erbrachte Leistungen, Akontozahlungen oder Vorauszahlungen – wie in Ihrem Fall – eindeutig ein steuerlich wirksamer Zufluss vorliegt.“

Der Hinweis auf die Aussagen der EStRL 6411 zu § 28 EStG sind in diesem Zusammenhang mangels Vorliegen eines Darlehensvertrages nicht anwendbar.“

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Der Bw brachte ergänzend Folgendes vor:

„Im Jahr 2004 erhielt ich eine Zahlung in Höhe von € 25.000,00 + 20 % MwSt womit meine Leistungen 2005 bis 2010 betreffend steuerliche Leistungen in Form von Buchhaltung und Lohnverrechnung sowie Bilanzarbeiten erfasst wurden, von einem meiner Klienten.“

Mein Klient bestand noch auf eine definitive Rückzahlungsverpflichtung meinerseits in Form von einer Rückzahlung in Höhe von € 5.000,00 für jedes Jahr der Nichtleistung meinerseits sowie den Abschluss einer reinen degressiven Ablebensversicherung da niemand wirklich wusste ob ich die Leistungen über einen so langen Zeitraum (6 Jahre) überhaupt erbringen kann.“

Gemäß § 21 BAO, auf welches das Finanzamt mit Vorliebe immer wieder hinweist, zählen für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform eines Sachverhalts.

In diesem Fall ist die äußere Erscheinungsform eine Vorauszahlungsrechnung der wahre wirtschaftliche Gehalt jedoch ein Darlehen.

Selbst wenn man kein Darlehen unterstellt muss die Vorauszahlung über den Leistungszeitraum 2005 bis 2010 aufgeteilt werden, da gemäß § 19 Abs. 3 EStG 1988 für Ausgaben ein Aufteilungsverbot über den Zeitraum der Vorauszahlung gilt sobald sich die Vorauszahlung über einen längeren Zeitraum als das laufende und das Folgejahr erstreckt. Im Wege des Analogieschlusses und der Gleichbehandlung muss diese Bestimmung natürlich auch Einnahmeseitig gelten. In diesem Falle betrifft die Vorauszahlung nicht einmal das laufende Jahr sondern überhaupt erst die Folgejahre 2005 bis 2010.

Rechnet man den gesamten Betrag dem Jahre 2004 zu so kommt es zu einer eklatanten Gewinnverzerrung da ja der kostenmäßige Leistungseinsatz erst in den nächsten 6 Jahren zu erbringen ist. Dies kann nicht im Sinne einer periodengerechten Gewinnermittlung liegen.

Ich selbst habe die erhaltene Vorauszahlung bei meinem Klienten über die nächsten 6 Jahre als aktive Rechnungsabgrenzung bilanziell behandelt und es kam im Jahr 2004 ausgabenseitig überhaupt zu keinem Aufwand sondern erst über die laufenden Jahre.

Hinzu kommt, dass die Vorgangsweise für einen Steuerberater gänzlich unüblich ist und mit den normalen Zahlungsmodalitäten welche zwischen Klienten und Steuerberatern bestehen keinen Zusammenhang hat. Diese Vorgangsweise fällt somit komplett „aus der Norm“ und muss steuerrechtlich somit auch anders behandelt werden bzw. gewürdigt werden.

Es kommt somit nicht, wie in der Begründung der Abweisung meiner ersten Berufung darauf an ob definitiv ein Darlehensvertrag vorliegt, sondern ob die Charakteristika eines Darlehensvertrages erfüllt sind, was in meinem Fall sicherlich zutrifft.“

Das Finanzamt legte die Berufungen und die diesbezüglichen Verwaltungsakten dem Unabhängigen Finanzsenat vor (Vorlagebericht vom 8. August 2007).

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat hat die beiden Rechtssachen (Einkommensteuer und Anspruchszinsen) im Hinblick auf den persönlichen und sachlichen Zusammenhang zu einer gemeinsamen Entscheidung verbunden.

A) Einkommensteuer 2004:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Einnahmen bei einem § 4 Abs. 3 EStG-Gewinnermittler, die aufgrund einer Honorarnote für Buchhaltungs- und Lohnverrechnungstätigkeiten für die auf das Streitjahr folgenden 6 Jahre, dem Jahr des Zuflusses, dem Streitjahr - wie vom Finanzamt vertreten - zuzuordnen ist oder - wie vom Bw vertreten – die Einnahmen auf die auf das Berufungsjahr folgenden sechs Jahre (für die die Leistung erbracht werden soll) zu verteilen sind.

Dabei beruft sich der Bw

1.) einerseits darauf, dass § 19 Abs. 3 EStG im Wege des Analogieschlusses und der Gleichbehandlung auch einnahmeseitig gelten müsse und

2.) andererseits müsse der wahre wirtschaftliche Gehalt einer abgabenrechtlichen Fragestellung gemäß § 21 BAO beurteilt werden, wonach seines Erachtens geschlossen werden müsse, dass es sich um ein Darlehen handle und nicht um eine Vorauszahlung.

Zu 1.):

Gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Tz 8).

Gemäß § 4 Abs. 6 EStG 1988 müssen nicht aktivierungspflichtige Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miete-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

§ 19 Abs. 3 EStG enthält eine inhaltsgleiche Bestimmung.

Die Aufteilungsregel gilt ua. bei betrieblichen Einkünften insb. für den Einnahmen-Ausgaben-Rechner gemäß § 4 Abs. 3 in Konkurrenz zu § 19 Abs. 3 (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG, § 4 Anm 167).

§ 19 Abs. 3 EStG 1988 enthält eine Verteilungsregel, welche jedoch nur für den Abfluss von vorausgezahlten Beträgen anzuwenden ist, und nicht auch für den Zufluss erhaltener Beträge (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Tz 14/1).

Der VwGH hat zum Erkenntnis vom 24.10.1995, 95/14/0057, nachstehenden Rechtssatz verfasst:

" § 19 Abs. 3 EStG 1988 ist auf Einnahmen nicht anwendbar (Hinweis E 12.8.1994, 94/14/0064): § 4 Abs. 6 EStG stellt auf "nicht aktivierungspflichtige" Aufwendungen ab und erfasst daher ohne Zweifel nur Ausgaben. Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 4 Abs. 6 und § 19 Abs. 3 EStG 1988 ist die Absicht des Gesetzgebers ableitbar, mit diesen Regelungen zu verhindern, dass - im betrieblichen wie im außerbetrieblichen Bereich - durch Vorauszahlungen gezielt Verluste bewirkt werden. Dass § 19 Abs. 3 EStG 1988 ausschließlich eine Ausnahme von Abflussprinzip darstellt, ergibt sich aus diesem in den Gesetzesmaterialien genannten Zweck der Bestimmung und der aus ihm ableitbaren inhaltlichen Verknüpfung der Bestimmungen des § 19 Abs. 3 und des § 4 Abs. 6 EStG 1988 (Hinweis: Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 19 Tz 41) iZm dem Umstand, dass unter dem Gesetzgeber gewählten Ausdruck "-kosten" primär die Ausgabenseite zu verstehen ist (Hinweis: Doralt, EStG/2, § 19 Tz 53). "

Der Rechtsansicht, dass § 19 Abs. 3 EStG 1988 im Analogieschluss bzw. aus Gründen der Gleichbehandlung auch für Einnahmen gelten soll, kann der erkennende Senat daher nicht folgen.

Zu 2.):

Vorauszahlungen sind Zahlungen, die wirtschaftlich einem konkreten späteren Zeitraum zuzuordnen sind. Das Verteilungsgebot erfasst nur die erschöpfend aufgezählten Aufwendungen und gilt nur ausgabenseitig. Maßgebend ist nicht die Bezeichnung, sondern die wirtschaftliche Funktion (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG, § 4 Anm 168, unter Hinweis auf VwGH vom 12.08.1994, 94/14/0064).

Vorauszahlungen wie insbesondere Bezugsvorschüsse und Mietvorauszahlungen sind nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen; sie sind unabhängig von der Fälligkeit zugeflossen, wenn der Empfänger über sie verfügen kann; ist allerdings der Vorschuss nicht mit den unmittelbar nachfolgenden Zahlungen zu verrechnen, dann ist ein Darlehen anzunehmen. Der Umstand allein, dass ein Entgelt für eine mehrjährige Leistung bezahlt wird, macht dieses Entgelt noch nicht zum Darlehen (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 14, mit weiteren Nachweisen).

Umstände, die auf ein Darlehen hindeuten würden, hat der VwGH im Erkenntnis vom 29. Jänner 1991, 91/14/008, unter Hinweis auf die einschlägige Literatur dargelegt: Eine eindeutige Vereinbarung über die Laufzeit bzw. Höhe und Fälligkeit der Tilgungsraten sowie eine Verzinsung. In diesem Sinne hat der Gerichtshof mit Erkenntnis vom 25. Oktober 1994,

94/14/0067, ausgesprochen, dass Darlehensverträge jedenfalls klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen enthalten. Die Endgültigkeit des Zuflusses ist laut nunmehriger VwGH-Rechtsprechung grundsätzlich kein geeignetes Kriterium zur Abgrenzung der Vorauszahlung vom Darlehen. Diese Abgrenzung hat "aus den Umständen" zu erfolgen. Ist der Betrag mit künftigen Zahlungen zu verrechnen, ist im Zweifel ein Vorschuss (bzw. eine Vorauszahlung) anzunehmen (vgl. Unabhängiger Finanzsenat, Berufungsentscheidung vom 30.12.2003, RV/0230-G/02, unter Hinweis auf *Doralt*, RdW 1992, 26, Vorauszahlung oder Darlehen).

Honorarvorauszahlungen des Klienten an seinen Rechtsanwalt sind bei diesem zugeflossenes Honorar (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Tz 30, Einzelfälle).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund hat das Finanzamt die berufungsgegenständliche Honorarvorauszahlung zu Recht im Streitjahr in voller Höhe erfasst:

Eine die Annahme eines Darlehens rechtfertigende Vertragsgestaltung im Sinne der oa. Judikatur liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. In den vom Bw beigelegten Unterlagen besteht weder eine Regelung hinsichtlich Höhe und Fälligkeit allfälliger Tilgungsraten noch eine Zinsvereinbarung. In keinem einzigen Schreiben ist die Rede von einem Darlehen – vielmehr wird durchgehend von einer Vorauszahlung für die Jahre 2005 bis 2010 gesprochen. Aber auch inhaltlich lässt sich aus keinem Schreiben ein Umstand erkennen, welcher eindeutig auf ein Darlehen hinweisen würde.

Auf Grund all dieser Umstände, im Besonderen auf Grund des Fehlens einer eindeutigen Vereinbarung über Laufzeit, Höhe, Fälligkeit und Verzinsung konnte das Finanzamt zu Recht von einer "echten" Honorarvorauszahlung ausgehen und den zugeflossenen Betrag in vollem Umfang im Streitjahr der Besteuerung unterziehen.

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

B) Anspruchszinsen 2004:

Die Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind nach § 205 Abs. 1 erster Satz BAO für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Dem angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 liegt die im (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid 2004 ausgewiesene Nachforderung in Höhe von € 14.482,28 zugrunde. Aus der Berufungsschrift ist ableitbar, dass der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 lediglich mit der Begründung bekämpft wird, dass der zugrunde liegende Abgabenbescheid rechtswidrig sei.

Dazu ist generell festzuhalten, dass der Anspruchszinsenbescheid an den Stammabgabenbescheid - hier den (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid 2003 - gebunden ist. Erweist sich dieser nachträglich als rechtswidrig und wird er abgeändert oder aufgehoben, so wird ein neuer, an den Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundener Anspruchszinsenbescheid erlassen. Eine Abänderung des ursprünglichen Anspruchszinsenbescheides (anlässlich einer Abänderung bzw. Aufhebung des Stammabgabenbescheides) ist im Gesetz nicht vorgesehen. Wegen der genannten Bindung ist der Anspruchszinsenbescheid auch nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Stammabgabenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Tz 32 ff zu § 205).

Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 wird somit als unbegründet abgewiesen.

Salzburg, am 31. Juli 2008