



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, geb. GebDat, Adresse, vertreten durch Günther Schmidt, Wirtschaftstreuhänder, 2431 Enzersdorf/Fischa, Tulpengasse 29, vom 7. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vom 12. Juni 2008 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

AB, in der Folge mit Bw. bezeichnet, war ab Ende Jahr als Versicherungsmakler tätig und hat aus dieser Tätigkeit Provisionen erzielt. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Ab Monat 2005 erhielt der damals x-jährige Bw. eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Der Bw. gab aufgrund eines Vorhaltes bezüglich der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 den Übergangsgewinn wegen Betriebsaufgabe per Datum in folgender Höhe bekannt:

Provisionen: 2.853,17 €

Steuerberatung (Abschluss 2005): minus 600,00 €

Übergangsgewinn: 2.253,17 €

Der Aufgabegewinn per Datum wurde wie folgt bekannt gegeben:

gemeiner Wert der ins Privatvermögen übernommenen Anlagegegenstände
(geschätzt): 2.000,00 €

Buchwerte laut Anlagevermögen: minus 0,56 €

Aufgabegewinn: 1.999,44 €.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 29.6.2007 die Einkommensteuer erklärungsgemäß in Höhe von 180,88 € fest.

In den Jahren 2006 und 2007 erhielt der Bw. so genannte Folgeprovisionen aus der von ihm ehemals ausgeübten Tätigkeit als Versicherungsmakler.

Am 26.2.2008 stellte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 und begründete diese damit, es sei *„nunmehr neu hervorgekommen, dass die in den Jahren 2006 und 2007 von meinem Mandanten vereinnahmten Provisionen (siehe beil. Kopie des Schreiben „Ypsilon“ vom 4.2.2008) ausschließlich Folgeprovisionen für die per Datum eingestellte aktive Tätigkeit als Versicherungsmakler darstellen“*. Erläuternd führte der Bw. aus, mit Einkommensteuerbescheid vom 17.12.2007 seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2006 (Provisionseinkünfte) mit 9.640,83 € veranlagt worden. Diese Provisionseinkünfte seien jedoch nachweislich keinesfalls Einkünfte aus einer aktiven Tätigkeit des Bw. im Jahr 2006, sondern Folgeprovisionen aus der im Jahr 2005 wegen Pensionierung eingestellten ehemaligen Tätigkeit des Bw und nicht in die Veranlagung des Jahres 2006 aufzunehmen, sondern ebenso wie die im Jahr 2007 zugeflossenen bzw. in Folgejahren noch zufließenden Beträge als Folgeprovisionen Teil des im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung bei Betriebsaufgabe zu errechnenden Übergangsgewinnes 2005 (Forderungen). Weiters reichte der Bw. entsprechend berichtigte Einkommensteuererklärungen 2005 und 2006 ein. Da auch in den Folgejahren 2008 und weitere mit dem Eingang von Folgeprovisionen *„realistischerweise zu rechnen ist“* wurde vorgeschlagen, den zu erlassenden Einkommensteuerbescheid 2005 als vorläufigen Bescheid gemäß § 200 BAO auszufertigen.

Mit einem Beiblatt zur Beilage zur berichtigten Einkommensteuererklärung E1 für Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte) 2005 ermittelte der Bw. den Übergangsgewinn wegen Betriebsaufgabe per 1.10.2005 wie folgt:

Folgeprovisionen (Zufluss Monate 2005)	€ 2.853,17
Folgeprovisionen (Zufluss 2006 - lt. Beilage)	€ 10.955,49
Folgeprovisionen (Zufluss 2007 - lt. Beilage)	€ 10.045,92
Dot. RSt GSVG-Vers.Beiträge	-€ 5.061,00
Steuerberatung (Abschluss 2005)	-€ 600,00
Übergangsgewinn (1. Berichtigung)	€ 18.193,58

Das Finanzamt erließ einen Mängelvorhalt wegen Fehlens der Bezeichnung der Umstände (Tatsachen), auf die der Antrag gestützt wird, der Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind sowie der Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Der steuerliche Vertreter führte dazu aus, mit Schreiben vom 4.2.2008 habe die Firma Ypsilon seinem Mandanten mitgeteilt, dass es sich bei den von dieser beim Finanzamt hinterlegten Meldungen gemäß § 109 a EStG für die Jahre 2006 und 2007 um die Mitteilung von Entgelten für Folgeprovisionen ex 2005, also für den Zeitraum vor dem 1.10.2005, handle und nicht um Entgelte für laufende Vermittlungstätigkeiten der Jahre 2006 und 2007. Dies gemäß tel. Nachfrage deshalb, weil Provisionsgutschriften für erbrachte Vermittlungsleistungen jeweils nur nach Maßgabe der Prämienzahlungen des Versicherungsnehmers an die Versicherungsgesellschaft an den Makler erfolgen. Diese Tatsachen seien nicht bekannt gewesen und auch aus den Meldungen gem. § 109 a EStG nicht ersichtlich, sodass *„diese mit Schreiben der Firma Ypsilon als neu hervorgekommen anzusehen sind und im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht werden konnten“*. Das Schreiben der Firma Ypsilon sei vom 4.2.2008; der Wiederaufnahmeantrag, datiert mit 26.2.2008 sei im Original am 27.2.2008 eingeschrieben an das Finanzamt zum Versand gebracht worden und nachdem das Original des Schreibens samt Beilagen beim Finanzamt nicht habe gefunden werden können diesem nochmals überreicht worden, weshalb der Antrag nachweislich rechtzeitig gestellt worden sei. Da die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vor dem mit 4.2.2008 datierten Schreiben der Firma Ypsilon ergangen sind, sei der Bw. mangels Kenntnis des Inhaltes dieses Schreibens zum Zeitpunkt des Ablaufes der Rechtsmittelfristen der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 nicht in der Lage gewesen, die inhaltliche Unrichtigkeit der Bescheide zu erkennen, um gegen die Bescheide Berufung einlegen zu können, weshalb ein schuldhaftes Verhalten des Bw. nicht vorliege. In der Folge wiederholte der Bw. im Wesentlichen seinen Antrag und erklärte abschließend, die von ihm bisher eingebrachten Eingaben seien gleichzeitig auch als Anregung auf amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO anzusehen, weil die objektive Ausübung der gesetzlich vorgesehenen Ermessensübung in Verbindung mit dem Prinzip der Vorrangigkeit der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit die gegenständliche Wiederaufnahme des Verfahrens gesetzeskonformerweise notwendig mache und ihr daher somit *„grundsätzlich zuzustimmen ist“*.

Das Finanzamt wies den Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 mit der Begründung ab, es hätten sich im Tatsachenbereich in Bezug auf die Sachlage im Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide keine Änderungen ergeben. Lediglich die Würdigung der Folgeprovisionen habe sich nach Ansicht des Antragstellers geändert, weshalb kein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO vorliege. Gleichzeitig subsumierte das Finanzamt die vom Bw. erhaltenen Folgeprovisionen unter § 32 Z 2 EStG. Diese seien nach dem Zuflussprinzip zu versteuern, weshalb der Wiederaufnahmeantrag abzuweisen sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die eingebrachte Berufung mit dem Antrag auf Aufhebung des gegenständlichen Bescheides und gleichzeitig um bescheidmäßige Stattgabe des Wiederaufnahmeantrages vom 26.2.2008 betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006. Begründend führte der Bw. aus, zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 lägen „die Übergangsgewinne (Folgeprovisionen ex 2005, Auszahlung in den Jahren 2006 und folgende)“ tatsächlich vor. Diese seien jedoch, bedingt durch die Tatsache, dass diese zwar ordnungsgemäß gem. § 109a EStG irreführenderweise zB im Jahr 2006 gemeldet worden seien, nicht als Vergütungen für die ehemalige Tätigkeit ex 2005 erkennbar. Es seien somit weder Tatsachen einer neuen rechtlichen Beurteilung zugeführt (Fakt sei, dass die 2006 und 2007 zugeflossenen Provisionen tatsächlich und nachweislich Provisionen für die eingestellte Tätigkeit ex 2005 seien), noch seien seitens des Bw. irgendwelche ändernden Würdigungen, wie vom Finanzamt behauptet, vorgenommen worden. Die Subsumierung der Folgeprovisionen unter § 32 Abs. 2 EStG erachtete der Bw. insofern als unrichtig, als hinsichtlich nachträglicher betrieblicher Einkünfte beispielsweise Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen anzusehen seien und keinesfalls nach Beendigung der Tätigkeit zugeflossene Einnahmen, weil diese bei Aufgabe des Betriebes im Rahmen des Betriebsvermögensvergleiches als Forderungen einzustellen seien. Diese Bestimmung erfasse Vorgänge, die erst nach Beendigung der Tätigkeit anfielen, d.h., dass beispielsweise im Rahmen der Aufgabebilanz unrichtig erfasste Forderungen, die zu nachträglichen Eingängen führten, keine nachträglichen Einkünfte iSd § 32 EStG darstellten.

Aufgrund eines Vorhaltes des Finanzamtes legte der Bw. zwei Kopien von Provisionsvereinbarungen (Versicherer1 und Versicherer2) vor, welche den Provisionsanspruch (Courtage) und dessen Fälligkeit (nach Maßgabe der Zahlung der Prämien seitens des Versicherungsnehmers an die Versicherung) belegen sollten. Es seien solange Folgeprovisionen aus vor dem 31.10.2005 abgeschlossenen Verträgen zu erwarten, als diese Verträge weiter liefen und nicht vom Versicherungsnehmer oder der Versicherung gekündigt würden.

Dem beigelegten Übereinkommen (Versicherer1kurz) ist zu entnehmen, dass der Anspruch auf Provision erst dann als erworben gilt, wenn der Versicherungsvertrag ordnungsgemäß zustande gekommen ist und die Prämie beim Versicherer eingegangen ist. Erfolgt die Prämienzahlung in Raten, so wird der Provisionsanspruch nur in jenem Ausmaß erworben, in welchem die eingegangenen Ratenzahlungen zur Gesamtjahresprämie stehen.

Den Courtage-Bestimmungen der Versicherer_2 ist zu entnehmen, dass der Anspruch auf Courtage für zustande gekommene Versicherungsverträge entsteht und fällig wird – ungeachtet allfälliger vorhergegangener Gutschriften – nach Eingang der vollen Prämie samt Nebengebühren (bei Lebensversicherungen nach Eingang der vollen Prämie des ersten Versicherungsjahres) beim Versicherer.

In der Folge legte der Bw. verschiedene Unterlagen vor zum Nachweis dafür, dass es sich bei den erhaltenen Provisionszahlungen um so genannte Folgeprovisionen für vor dem Datum² abgeschlossene Verträge handelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b) BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 2 leg. cit. ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Bw. ging insofern vom Vorliegen neuer Tatsachen und Beweismittel aus, als ihm die Firma Ypsilon mit Schreiben vom 4.2.2008 mitgeteilt hat, dass es sich bei den von dieser beim Finanzamt hinterlegten Meldungen gemäß § 109 a EStG für die Jahre 2006 und 2007 um die Mitteilung von Entgelten für Folgeprovisionen ex 2005, also für den Zeitraum vor dem Datum, handle und nicht um Entgelte für laufende Vermittlungstätigkeiten der Jahre 2006 und 2007. Dies gemäß tel. Nachfrage deshalb, weil Provisionsgutschriften für erbrachte Vermittlungsleistungen jeweils nur nach Maßgabe der Prämienzahlungen des Versicherungsnehmers an die Versicherungsgesellschaft an den Makler erfolgen.

Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind unter neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismitteln solche zu verstehen, die bereits zur Zeit des Verfahrens bestanden haben, aber erst später bekannt wurden. Für die Beurteilung einer Tatsache als neu hervorgekommen oder neu entstanden kommt es allein auf den Zeitpunkt der Erlassung jenes (letzten) Abgabenbescheides an, dessen zu seiner Erlassung führendes Verfahren wieder aufzunehmen wäre (VwGH vom 21.9.2000, 98/20/0564, vom 28.11.2001, 97/13/0078 und vom 26.2.2003, 97/13/0081).

Im Hinblick darauf, dass der Bw. im Jahr 2006 Folgeprovisionen für im Jahr 2005 bzw. davor erbrachte Leistungen bezogen hat (siehe Schreiben der Firma Ypsilon und vom Bw. vorgelegte Ordner, aus denen laufende Abrechnungen während des Jahres 2006 ersichtlich sind), handelt es sich bezogen auf das mit Bescheid vom 29.6.2007 abgeschlossene Einkommensteuerverfahren um neu hervorgekommene Tatsachen.

Zur Beurteilung des Verschuldens des Bw. an der verspäteten Geltendmachung wurde darauf verwiesen, dass der Bw. mangels Kenntnis des Inhaltes des Schreibens der Firma Ypsilon vom 4.2.2008 nicht in der Lage gewesen sei, die inhaltliche Unrichtigkeit der vorher ergangenen Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 zu erkennen und deshalb gegen diese keine Berufung einlegen habe können.

Dazu wird bemerkt, dass der Bw. als langjährig tätiger Versicherungsmakler, der im Jahr 2005 seine Geschäftstätigkeit eingestellt hat, wissen musste, dass er aus dieser Tätigkeit Folgeprovisionen erhalten würde und aufgrund der zahlreich vorgelegten Schreiben der Versicherung an ihn auch gewusst hat, dass er im Jahr 2006 derartige Folgeprovisionen erhalten hat. Es mag zutreffen, dass er die ergangenen Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 dennoch für richtig gehalten hat, doch konnte er aufgrund der in diesen vermerkten Beträge nicht davon ausgehen, dass die Folgeprovisionen 2006 in der Einkommensteuerbemessungsgrundlage für 2005 enthalten waren.

Die Frage des Verschuldens ist jedoch nur dann von Bedeutung, wenn eine Wiederaufnahme überhaupt in Betracht kommt, weil die Kenntnis der nachträglich hervorgekommenen Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Für die Beurteilung dieser Frage ist daher zunächst abzuklären, ob es sich bei den so genannten Folgeprovisionen um einen Gewinn des Jahres der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit, nämlich des Jahres 2005 handelt.

Die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen lauten:

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 idGF ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Ent-

nahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 4 Abs. 2 leg. cit. muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

Gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. darf der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. Hinsichtlich des Grund und Bodens gilt Abs. 1 letzter Satz.

Gemäß § 4 Abs. 10 leg. cit. gilt beim Wechsel der Gewinnermittlungsart Folgendes:

1. Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuss (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.

2. Darüber hinaus ist durch Zu- oder Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, dass sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze (zB hinsichtlich der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 auf § 5 oder hinsichtlich der Berücksichtigung von Wertminderungen des Betriebsvermögens beim Übergang auf Buchführung) mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden.

...

Gemäß § 32 Z. 2 leg. cit. gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch:

Einkünfte aus

- einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),
- einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 oder
- einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7,

und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger. Wenn nach einem verstorbenen Arbeitnehmer an dessen Rechtsnachfolger kein laufender Arbeitslohn bezahlt wird, hat die Besteuerung von Bezügen auf Grund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung einzubeziehen sind, sind sie bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen.

Gemäß 37 Abs. 1 leg. cit. ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5).

Gemäß 37 Abs. 5 Z. 3 leg. cit. sind außerordentliche Einkünfte Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgendem Grund erfolgt:

Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein.

Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Der Bw. hat nach eigenen Angaben seine gewerbliche Tätigkeit eingestellt und bezieht aktienkundig eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Er hatte das 60. Lebensjahr im Jahr 2005 bereits überschritten, weshalb eine Ermäßigung des Steuersatzes gemäß § 37 Abs. 5 Z. 3 leg. cit. grundsätzlich in Betracht käme. Strittig ist, ob die bezogenen Folgeprovisionen in den Übergangsgewinn einzubeziehen sind (Ansicht des Bw.), oder ob es sich dabei um nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 32 Z. 2 leg. cit. handelt (Ansicht des Finanzamtes).

Zunächst wird festgehalten, dass die Art, in welcher der Bw. den Übergangsgewinn aus Folgeprovisionen berücksichtigt wissen möchte, dagegen spricht, dass es sich um Einkünfte des Jahres 2005 handelt. Der Bw. geht zum einen davon aus, dass es sich um im Jahr 2005 entstandene, aber noch nicht fällige Ansprüche handelt, ist aber nicht in der Lage, seine insgesamt bestehenden Ansprüche bereits bekannt zu geben und möchte deshalb eine mehrmalige Aufrollung des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2005 (arg: da *„auch in den Folgejahren (2008 und weitere) mit dem Eingang weiterer Folgeprovisionen realistischweise zu rechnen ist, wird in Vorschlag gebracht, den gemäß diesem Wiederaufnahmeantrag neu zu ergehenden Einkommensteuerbescheid 2005 als vorläufigen Bescheid gem. Par. 200 BAO*

auszufertigen“ laut Antrag vom 26.2.2008). Auch das zum Beweis für das Berufungsvorbringen vorgelegte Schreiben der Firma C-KEG spricht von Folgeprovisions-Zahlungen für die Jahre 2006 und 2007.

Gemäß § 30 Abs. 1 Maklergesetz, BGBl. Nr. 262/1996, steht dem Versicherungsmakler, wenn nicht ausdrücklich und schriftlich etwas Abweichendes vereinbart ist, aus dem Maklervertrag mit dem Versicherungskunden keine Provision, sonstige Vergütung oder Aufwandsentschädigung zu. Bei erfolgreicher Vermittlung gebührt ihm Provision aus dem mit dem Versicherer geschlossenen Maklervertrag nach Maßgabe des § 6, § 7 Abs. 2 und § 8 Abs. 1 und Abs. 3.

Gemäß § 30 Abs. 2 leg. cit. entsteht der Anspruch auf Provision mit der Rechtswirksamkeit des vermittelten Geschäfts, wenn und soweit der Versicherungskunde die geschuldete Prämie bezahlt hat oder zahlen hätte müssen, hätte der Versicherer seine Verpflichtungen erfüllt. Wenn der Versicherer gerechtfertigte Gründe für eine Beendigung des Versicherungsvertrags oder eine betragsmäßige Herabsetzung der Versicherungsprämie hat, entfällt bzw. vermindert sich der Provisionsanspruch.

Gemäß § 30 Abs. 3 leg. cit. liegt eine überwiegende Verdienstlichkeit im Sinn des § 6 Abs. 5 bei dem Versicherungsmakler vor, der den vom Versicherungskunden unterfertigten Antrag an den Versicherer weitergeleitet hat.

Gemäß § 30 Abs. 4 leg. cit. ist, wenn im Maklervertrag mit dem Versicherer bestimmt ist, dass dem Versicherungsmakler nach Beendigung des Vertragsverhältnisses für bereits erfolgreich vermittelte Versicherungsverträge weitere Abschlussprovisionen nicht mehr zustehen, diese Vereinbarung insoweit unwirksam, als der Versicherer den Maklervertrag einseitig aufgelöst hat, ohne dass dafür wichtige, vom Versicherungsmakler verschuldete Gründe vorliegen.

Die vom Bw. beispielhaft vorgelegten Verträge bestätigen, dass – von gesetzlich geregelten Ausnahmefällen abgesehen – Voraussetzung für das Entstehen des Anspruches des Bw. auf Provision die Bezahlung der Prämie durch den Kunden ist, mit anderen Worten, es ist nicht nur die Fälligkeit der vom Versicherer an den Makler zu leistenden Entgelte hinausgeschoben, sondern es liegt eine aufschiebende Bedingung vor.

Dies entspricht auch dem Wesen des Versicherungsvertrages. Der Versicherungskunde leistet im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses dem Versicherer für dessen Deckungszusage hinsichtlich des vereinbarten Risikos pro rata temporis die Versicherungsprämie. Ein Teil dieser Prämie wird vom Versicherer an den Makler für dessen erbrachte Leistungen im Zusammenhang mit der Zuführung des Kunden als Provision bezahlt.

Zu den im Rahmen der Gewinnermittlung nach 4 Abs. 1 EStG 1988 zu beachtenden allgemeinen Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung gehören auch die Bewertungsgrundsätze, zu denen das Realisationsprinzip zählt. Die Beachtung dieses Prinzips ermöglicht die

willkürfreie Periodisierung von Erträgen. Nach diesem Prinzip dürfen Gewinne erst dann ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind. Gewinnrealisierung darf erst angenommen werden, wenn der Gewinn durch einen Umsatz verwirklicht, also die Leistung erbracht ist. Bei Dauer-schuldverhältnissen erfolgt sie pro rata temporis; die Gewinne werden bei solchen durch kontinuierliche Leistungserbringung gekennzeichneten Vertragsverhältnissen laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung realisiert und daher jedenfalls zum jeweiligen Bilanzstichtag auszuweisen (vgl. VwGH vom 6.7.2006, 2003/15/0123).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 17.4.2008, 2008/15/0106 weiters hinsichtlich bereits vermittelter, aber noch nicht ausgeführter und erst in späteren Jahren Erfolg abwerfender Geschäfte eine Rückstellungsbildung durch den Unternehmer für Provisionsansprüche der Handelsvertreter abgelehnt, obwohl diese ihre Leistungen ebenfalls bereits erbracht hatten.

Da es sich hinsichtlich der insoweit den Folgeprovisionen der Handelsvertreter vergleichbaren Provisionen bei den Maklern und den Versicherern um korrespondierende Forderungen bzw. Verbindlichkeiten handelt, entstehen diese gleichzeitig und sind daher auch im selben Zeitraum zu verbuchen.

Aus den genannten Gründen wird die Auffassung vertreten, dass es sich bei den Forderungen auf Folgeprovisionen, die der Bw. für vor seiner Pensionierung vermittelte Versicherungsabschlüsse erlangt hat, nicht um einen Übergangsgewinn des Jahres 2005, sondern um in den Folgejahren entstandene Forderungen handelt, die bei der Einkommensteuerbemessungsgrundlage dieser Jahre als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen sind.

Der Berufung konnte daher keine Folge gegeben werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Februar 2009