

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EB, Adr., vom 29. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 18. September 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Tätigkeit der Berufungswerberin besteht in der Vermittlung und Erbringung von Dienstleistungen. Das Einzelunternehmen der Bw. wurde am 4. Juli 2003 begonnen.

Die Bw. erklärte für 2003 einen Verlust aus Gewerbebetrieb von 11.261,04 € und für 2004 einen Verlust von 9.344,40 €. Es erfolgte vorerst eine erklärungsgemäße Veranlagung. In Folge der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren wieder auf und erließ neue **Einkommensteuerbescheide**, denen für **2003** Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 21.638,25 € und für **2004** in Höhe von 84.463,25 € zu Grunde gelegt wurden.

Der **Betriebsprüfungsbericht** enthält folgende Ausführungen (soweit sie für das Rechtsmittelverfahren von Bedeutung sind):

Tz 1: Die Bw. vermittelte Verträge zwischen der Fa. XX. GmbH. (in der Folge: Fa. XX) und verschiedenen Firmen des Computer- und Elektrohandels. Die Fa. XX biete Dienstleistungsprodukte wie Garantie- und Gewährleistungsverlängerungen für den Computer- und Elektrohandel an. Am 1. Juli 2003 sei zwischen der Fa. XX und der Bw. ein allgemeiner Vermittlungsvertrag sowie eine Betreuungsvereinbarung für die vermittelten Kunden abgeschlossen worden.

Komme in Folge einer Vermittlung durch die Bw. ein Vertragsverhältnis zwischen der Fa. XX und einem Kunden zustande, so erhalte die Bw. dem Volumen des Geschäfts entsprechende Zahlungen. Diese werden in einem getrennten Schreiben für jeden Kunden nach dem Volumen, der Zahlungsweise und dem kalkulierten Deckungsbeitrag des jeweils vermittelten Geschäfts festgelegt. Die Vermittlungszahlung an die Bw. erfolge nach Eingang der vom Kunden zu zahlenden Beträge bei der Fa. XX und ende gleichzeitig mit dem Vertrag zwischen der Fa. XX und dem vermittelten Kunden.

Sollte es auf Grund von Mengenunterschreitungen im vermittelten Vertrag zwischen der Firma XX und dem Kunden zu Betragsrückzahlungen kommen, so seien auch von der Bw. im selben Verhältnis Beträge zu refundieren. Die Beurteilung der Erfüllung des Vertrages erfolge regelmäßig nach jedem Vertragsquartal.

Die Höhe der Vermittlungszahlung sei für jeden vermittelten Kunden separat festgelegt. Die Berechnung erfolge auf Grund des vom jeweiligen Kunden gemeldeten Gerätes. Die Höhe der Provision sei von der Produktgruppe abhängig.

Auf Basis des Vermittlungsvertrages habe sich die Bw. mit Betreuungsvereinbarung für den Zeitraum von drei Jahren zu verschiedenen Leistungen verpflichtet, etwa die Abwicklungstätigkeit im Leistungsfall (bei Eintritt eines Garantiefalls Abholung des schadhaften Gerätes), Beantwortung von Mitarbeiteranfragen und Betreuung des Kunden. Ein konkreter Entgeltsbestandteil für diese Leistung ist nicht vereinbart.

Ab 2005 gebe es Betreuungsvereinbarungen ohne Vermittlungsvertrag für verschiedene Kunden der Fa. XX. Für diese Betreuung im Bedarfsfall erhalte die Bw. einen prozentuellen Anteil von der aus diesem Geschäft zu erwartenden Verdienstspanne. Eine rückwirkende Anpassung sei vorgesehen, wenn die Verdienstspanne der Fa. XX nicht erreicht werde.

Tz 2: Passive Rechnungsabgrenzung

Bei der Gewinnermittlung 2003 und 2004 habe die Bw. passive Rechnungsabgrenzungen für vereinbarte und bereits vereinnahmte Leistungserlöse gebildet, da es sich auf Grund der

Betreuungsverträge um ein Dauerschuldverhältnis handle. Die Leistungserlöse seien auf die Dauer von drei Jahren – berechnet nach Monaten – aufgeteilt worden.

Nach Ansicht der Betriebsprüferin sei dies nicht nachvollziehbar. Die Bw. habe 2003 vierteljährlich und 2004 monatlich mit der Fa. XX die pauschalen Entgelte je Gerät abgerechnet. Die Verrechnung erfolge laufend auf Erfolgsbasis. Dies sei aus den genannten Verträgen und aus den Ausgangsrechnungen ersichtlich. Eine Rückzahlung sei nur bei Mengenunterschreitungen erforderlich, was quartals- bzw. monatsweise ermittelt werde. Der Fall einer Rückzahlung sei aber bis jetzt noch nicht eingetreten. Entgegen der Ansicht der Bw. handle es sich um kein Dauerschuldverhältnis, da der Vertrag keine Vereinbarung enthalte, wonach die Bw. ein monatlich abgegrenztes Entgelt bei Nichteinhaltung der Betreuung zurückstatten müsse. Vielmehr sei die Bezahlung auf den laufenden Erfolg für die abgeschlossenen Verträge mit dem Endkunden abgestimmt.

Die Abwicklungstätigkeit im Leistungsfall laut Betreuungsvertrag könne eintreten, müsse aber nicht. Eine Passivierung von Pauschalentgelten sei auch dann nicht zulässig, wenn damit zukünftige Leistungen abgedeckt werden (EStR Rz 2401). Alle weiteren Leistungen wie Betreuung des Kunden, Mitarbeiteranfragen des Kunden usw. beziehen sich auf neue Vertragsabschlüsse des vermittelten Kunden mit dem Endkunden (Käufer des Produktes). Nur durch die Betreuung des vermittelten Kunden sei es möglich, einen neuen Erfolg (Vertragsabschluss mit einem Endkunden) zu erzielen und somit laufende Provisionen zu erhalten. Betreut werde nicht der Endkunde, der die Dienstleistung der Fa. XX (Gewährleistungs- bzw. Garantieverlängerung auf drei Jahre) kaufe, sondern der vermittelte Kunde, der die Dienstleistung an den Endkunden mit dem Verkauf eines Gerätes vertreibe. Nur durch laufende Schulung der Mitarbeiter des Kunden seien neue Vertragsabschlüsse möglich.

Es handle sich um kein Dauerschuldverhältnis, da die Vermittlungsprovision auf Basis einer abgeschlossenen Leistung erfolge und die Betreuung im Leistungsfall eine Serviceleistung darstelle.

Einnahmenverlagerungen in die Zukunft, wenn in dieser Zeit die Ausgaben anfallen, zu deren Deckung sie dienen, fallen nicht unter den Begriff Rechnungsabgrenzungen (EStR Rz 2401). Der Gewinn 2003 sei daher um 32.899,29 € und der Gewinn 2004 um 87.127,65 € zu erhöhen.

Tz 4: sonstige Forderungen Gerhard Y.

Die Bilanz zum 31. Dezember 2004 enthalte eine Forderung von 80.000 €, welche ein im Jahr 2004 an Gerhard Y. gegebenes Darlehen betreffe. Sicherstellungen seien im Darlehensvertrag nicht enthalten.

Das Darlehen solle angeblich dem Aufbau einer Repräsentanz in Russland und Ukraine dienen. Der Betriebsprüferin seien mehrere – nicht unterschriebene - Memoranden des Herrn Y. aus dem Jahr 2004 vorgelegt worden. Danach habe Herr Y. angeblich ein Büro angemietet und vier Vertreter ausgewählt. Ein Nachweis sei aber nicht erbracht worden.

Im Jahr 2005 habe die Bw. Herrn Y. mehrmals erfolglos aufgefordert, Ergebnisse zu liefern sowie die ab Juni 2005 vereinbarten Rückzahlungsraten zu bezahlen.

Diese Forderung sei kein notwendiges Betriebsvermögen. Denn die Gewährung eines Darlehens sei ein Geschäft, das üblicherweise nach der Verkehrsauffassung nicht im Rahmen eines Betriebes zur Vermittlung von Dienstleistungen getätigt werde. Es sei ein Darlehen an eine Person gegeben worden, deren Angaben und deren geschäftliche Tätigkeit nicht überprüft worden seien. Es liege auch keine verbindliche Zusage von Herrn Y. zur zukünftigen geschäftlichen Zusammenarbeit vor. Die Forderung von 80.000 € sei daher über das Kapitalkonto auszubuchen.

Tz 6: Bankkonto

In der Bilanz der Bw. sei kein Bankkonto erfasst. Auf dem in den Ausgangsrechnungen aufscheinenden Bankkonto befinden sich diverse betriebliche Vorgänge, die in der Buchhaltung teilweise nicht erfasst seien (Darlehen XX) und teilweise über die Kassa als Barvorgänge gebucht worden seien. Auf den Bankkontoauszügen scheine der Firmenname der Bw. auf. Es handle sich somit um ein betriebliches Bankkonto und der Kontensaldo sei zum 31. Dezember 2004 in der Bilanz zu erfassen. Die Buchung erfolge über das Kapitalkonto.

Tz 8: Kassaführung

Der in der Bilanz zum 31. Dezember 2003 und 31. Dezember 2004 ausgewiesene Kassensaldo sei nach Ansicht der Betriebsprüferin unrichtig. Der Kassensaldo beinhalte sowohl Barvorgänge als auch unbare Vorgänge, die über das nicht gebuchte Bankkonto zu erfassen gewesen wären. Weiters sei ein bar vereinnahmter Erlös nicht als Eingang erfasst. Der Kassensaldo zum 31. Dezember 2004 sei somit über das Kapitalkonto auszubuchen und in der Buchhaltung für 2005 mit dem tatsächlich ermitteltem Saldo auszuweisen.

In der **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 führte die Bw. zu den einzelnen Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes aus:

Tz 1: Die Betreuungsvereinbarungen seien untrennbar mit den Vermittlungsverträgen verbunden, weil kein Entgelt für die Vermittlung ohne entsprechende Betreuungsleistungen bezahlt worden wäre. Bei diesen Erlösen handle es sich keineswegs um Provisionszahlungen im eigentlichen Sinn, sondern ohne die Betreuungsverpflichtung wäre kein Vermittlungsvertrag zu Stande gekommen.

Tz 2: Passive Rechnungsabgrenzung

Der Betriebsvermögensvergleich bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG sei an die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gebunden. Die handelsrechtlichen Grundsätze seien dabei weitergehend als die steuerrechtlichen. Es könne nicht verwehrt werden, dass der höhere Grad der Genauigkeit auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG angewendet werde. Dies führe zu den Ansatzwahlrechten für Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG.

Es bestehe eine grundsätzliche Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung. Nach dem Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit seien die konkreten Ansätze der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.

Durch die Verpflichtung zur Aufnahme von Rechnungsabgrenzungsposten solle eine periodenwidrige Zurechnung von Aufwendungen und Erträgen verhindert werden. Im Sinne vorsichtiger möglichst objektiv überprüfbarer Erfolgsermittlung seien Rechnungsabgrenzungsposten nur dann zugelassen und vorgeschrieben, wenn im Rahmen eines Schuldverhältnisses oder einer vergleichbaren Rechtsbeziehung mit einem Dritten ein Leistungsaustausch festgelegt sei und der Kaufmann seine Leistung nicht zeitsynchron, sondern über den Abschlussstichtag hinaus verschoben erbringe. Eine Periodisierung sei nur dann geboten, wenn sich die zeitliche Verschiebung über den Stichtag eindeutig durch den Anspruch oder die Verpflichtung zu einer den Ausgaben oder Einnahmen sachlich und zeitlich eindeutig zuordenbaren Gegenleistung nachvollziehen lasse (*Straube*, HGB, § 198 Tz 75ff). Darüber hinaus seien bei passivischen Abgrenzungen, um eine vorzeitige Erfolgsrealisierung zu verhindern, die maßgeblichen Kriterien zu beurteilen und auch Schätzungen zugelassen (*Schnick/Bartels-Hetzler* § 250 Rz 24f).

Der Ansatz der Rechnungsabgrenzungsposten bemasse sich nach dem Maß, in dem die erhaltene Zahlung der noch ausständigen Leistung gegenüberstehe. Eine Einnahme sei entsprechend dem Wertverhältnis der noch ausstehenden Gegenleistung zur gesamten geschuldeten Gegenleistung abzugrenzen. Diese handelsrechtliche Ansatzpflicht und Bemessung sei auch abgabenrechtlich maßgeblich, da es keine eigenen abgabenrechtlichen Regelungen gebe.

Dauerschuldverhältnisse führen zu einer zeitanteiligen Gewinnrealisation (*Tumpel*, SWK 1990 D 35, *Bertl/Frabberger*, RWZ 1994, 187).

Im konkreten Fall werde von der Betriebsprüfung unterstellt, dass die Entlohnung sowohl für die Vermittlung als auch für die Betreuung der Kunden pauschal erfolge und eigentlich keine Rückzahlungsverpflichtung bestehe, weil diese nur bei der Verringerung der Verdienstspanne

der Fa. XX bzw. Mengenunterschreitung der Stückzahlen bei den vermittelten Kunden bestünde. Diese nachträgliche Änderungsmöglichkeit des Entgelts betreffe jedoch nur die Höhe des vereinbarten Entgelts, weil die Vertragspartner bei geänderten Verhältnissen entsprechend reagieren wollen. In dem beigelegten Schriftverkehr zwischen der Fa. XX und der Bw. sei ersichtlich, dass im Falle der Nichtleistungserbringung durch die Bw. die bereits erhaltenen Entgelte aliquot zum ausstehenden Leistungszeitraum rückzuzahlen seien.

Gemäß den obigen Ausführungen handle es sich hier um Dauerschuldverhältnisse, die zwingend abzugrenzen seien. Die geltend gemachten passiven Rechnungsabgrenzungen seien daher anzuerkennen.

Tz 4 sonstige Forderungen Gerhard Y.

Das Darlehen an Gerhard Y. sei ausschließlich zum Zwecke der Expansion des Unternehmens nach Osteuropa gegeben worden. Gleichzeitig habe die Bw. begonnen, die eigene Infrastruktur dem erwarteten künftigen Mehraufwand anzupassen. Sie habe dazu ein eigenes Büro angemietet und ausgestattet.

Zum Betriebsvermögen zähle eine Darlehensforderung dann, wenn das Darlehen in vorwiegend betrieblichem Interesse hingegeben worden sei.

Auf Grund des vorgelegten Schriftverkehrs sei auch ersichtlich, dass die Bw. massiv getäuscht worden sei. Nach anwaltlicher Beratung sei aus Kostengründen auf eine Klagseinbringung verzichtet worden, da die Einbringlichkeit fragwürdig erscheine, wenn der Darlehensnehmer trotz intensiver Nachforschungen nicht aufgefunden werden könne. Es könne kein Privatgeschäft unterstellt werden, nur weil dieses Darlehen nunmehr uneinbringlich geworden sei (VwGH 13.12.1963, 865/61).

Das gegenständliche Darlehen sei daher im Betriebsvermögen zu belassen.

Tz 6 und 8: Bankkonto – Kassaführung

Da dieses Bankkonto eindeutig überwiegend privat genutzt worden sei und daher die betrieblich bedingten Ausgaben in der Kassaführung erfasst worden seien, werde beantragt, die Bilanzposition Kassa wieder in das Rechenwerk aufzunehmen, weil lediglich eine Einnahme laut Tz 5 des Betriebsprüfungsberichtes im Bericht nicht aufgenommen worden sei, aber in diesem sämtliche betriebliche Vorgänge abgebildet seien.

Beigelegt ist der Berufung ein Schreiben der Fa. XX an die Bw. vom 11. Mai 2004, in dem wegen mangelhafter Betreuung des Kunden Fa. G., insbesondere bei der Beantwortung von Mitarbeiteranfragen und der Abwicklung bei Leistungsfällen, der Bw. angedroht wird, vom vereinbarten Recht auf aliquote Rückforderung des bezahlten Entgelts Gebrauch zu machen.

Im entsprechenden Antwortschreiben verweist die Bw. darauf, dass nur bei Verschulden der Bw. eine Rückzahlung wegen mangelnder Betreuungsleistung vereinbart sei. Die Probleme bei der Betreuung der Fa. G. seien jedoch auf deren Mitarbeiter zurückzuführen.

Ein **Vorhalt** der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde von der Bw. nicht beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Die Bw. bekämpft folgende Vorgangsweise des Finanzamtes:

- Die in der Bilanz enthaltene Darlehensforderung von 80.000 € wurde anlässlich der Betriebsprüfung nicht als Betriebsvermögen anerkannt und über das Kapitalkonto zum 31. Dezember 2004 ausgebucht (Tz. 4 des Bp-Berichtes).
- Das bisher in der Bilanz nicht erfasste Bankkonto der Bw. wurde hingegen mit dem Kontensaldo zum 31. Dezember 2004 über das Kapitalkonto gebucht (Tz. 6 des Bp-Berichtes).
- Der Kassensaldo zum 31. Dezember 2004 wurde von der Betriebsprüferin über das Kapitalkonto ausgebucht (Tz. 8 des Bp-Berichtes).

Eine Einsichtnahme in den Betriebsprüfungsbericht bzw. in die Niederschrift über die Schlussbesprechung ergab, dass die diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüferin zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlage der Bw. führten. Die Feststellungen fanden daher auch nicht Eingang in den Spruch der angefochtenen Einkommensteuerbescheide, d.h. in die Höhe der Einkünfte.

Mit Berufung anfechtbar sind grundsätzlich nur Bescheide, nicht aber Schriftstücke ohne Bescheidcharakter wie zB. ein Betriebsprüfungsbericht (*Ritz, BAO, § 273 Tz 6*). Da nur der Spruch eines Bescheides der Rechtskraft fähig ist, kann bei einem Bescheid wiederum nur der Spruch oder Teile des Spruches Anfechtungsgegenstand sein. Auch eine ausschließlich gegen die Begründung eines Bescheides gerichtete Berufung ist unzulässig (*Ritz, BAO, § 250 Tz 7, § 273 Tz 11*).

Die genannten Berufungspunkte richten sich gegen einzelne Textziffern des Betriebsprüfungsberichts bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung. Der Betriebsprüfungsbericht ist zwar grundsätzlich als Begründung der angefochtenen Bescheide heranzuziehen, jedoch hatten gerade die gegenständlichen Feststellungen keine Auswirkungen auf den Spruch des Bescheides.

Der Berufung konnte daher in diesen Punkten nicht Folge gegeben werden.

2) Rechnungsabgrenzungsposten 2003 und 2004:

Anders als bei den unter Punkt 1) erwähnten Berufungspunkten handelt sich bei den Rechnungsabgrenzungsposten um Feststellungen der Betriebsprüferin, die in den Jahren 2003 und 2004 zu einer Gewinnänderung geführt haben.

Nach der Aktenlage wird folgender Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw. vermittelte in den Jahren 2003 und 2004 Verträge zwischen der Fa. XX und zwei Computer- und Elektrohandelsunternehmen. Die Fa. XX bietet Versicherungsprodukte in Form von Garantieverlängerungen insbesondere für elektronische Geräte an. Die Vermittlung durch die Bw. erfolgte auf Grund eines Vermittlungsvertrages mit der Fa. XX vom 1. Juli 2003, in welchem Provisionen der Bw. entsprechend dem Geschäftsvolumen der Fa. XX mit dem vermittelten Händler vereinbart sind. Die konkrete Festlegung der Zahlung erfolgte mittels gesonderter Vereinbarung für jeden vermittelten Kunden.

Auf Basis des Vermittlungsvertrages schloss die Bw. mit der Fa. XX am 15. Juli 2003 eine Betreuungsvereinbarung für den von ihr vermittelten Kunden Fa. G. ab. Damit verpflichtet sich die Bw. zur Betreuung des Kunden auch vor Ort, insbesondere bei Mitarbeiteranfragen des Kunden, zu Abwicklungstätigkeiten im Leistungsfall und allen im Zusammenhang mit dem Vermittlungsvertrag erforderlichen administrativen Tätigkeiten. Die Verpflichtung gilt laut Vertrag für den Zeitraum von drei Jahren pro verkauftem Gerät. Ein eigenes Entgelt ist in der Betreuungsvereinbarung nicht geregelt. Es ist jedoch davon auszugehen, dass mit dem im Vermittlungsvertrag erwähnten Entgelt auch die Betreuungsleistungen abgedeckt werden sollen.

Eine gleich lautende Betreuungsvereinbarung vom 2. März 2004 betrifft die von der Bw. vermittelte Fa. ZZ.

In einer weiteren Betreuungsvereinbarung vom 7. November 2004 betreffend die Fa. VV. – allerdings ohne Zusammenhang mit einer Vermittlungsleistung – verpflichtet sich die Bw. zu Betreuungsleistungen im Bedarfsfall, das ist nach Ablauf der Herstellergarantie, innerhalb der von der Fa. XX vergebenen Gewährleistungsdauer. Für diese Betreuung erhält die Bw. vereinbarungsgemäß einen Anteil an der zu erwartenden Verdienstspanne der Fa. XX.

Die Bw. vereinnahmte in den Jahren 2003 und 2004 folgende Netto-Provisionen, für die sie jeweils nach Aufteilung auf den Zeitraum von drei Jahren passive Rechnungs-abgrenzungsposten von 32.899,29 € (2003) und 87.127,65 € (2004) bildete:

	2003	2004
Fa. G.	35.450,00	105.737,50
Fa. ZZ		3.500,00

Fa. VV.		4.813,00
Gesamt	35.450,00	114.050,50

Strittig ist, ob die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten durch die Bw., die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, zulässig ist.

Für die Bw. als bilanzierende Unternehmerin gelten die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung. Dazu gehört auch der Grundsatz der Gewinnrealisierung, der bedeutet, dass ein Gewinn erst dann ausgewiesen werden darf, wenn er durch einen Umsatz verwirklicht ist, also die Leistung erbracht ist (VwGH 18.1.1994, 90/14/0124).

Ausgaben und Einnahmen sind der Gewinnermittlungsperiode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören, und auf deren Gewinn sie sich daher auch auswirken sollen. Für Einnahmen vor dem Bilanzstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind, ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (siehe § 198 Abs. 6 HGB). Im EStG sind Rechnungsabgrenzungsposten nicht ausdrücklich erwähnt, aber auf Grund der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für die Steuerbilanz maßgeblich (*Doralt, EStG, § 6 Tz 320*).

Rechnungsabgrenzungen sind Ausdruck einer auf richtige Abgrenzung des Periodengewinnes ausgerichteten dynamischen Bilanzauffassung (*Margreiter, FJ 1995, 235*).

Hauptanwendungsbereich ist das schwedende Dauerschuldverhältnis, bei dem Leistungen und Gegenleistungen zeitlich auseinanderfallen, wie zB. vorausbezahlte Miet- und Pachtzinse, Darlehenszinsen und andere wiederkehrende Zahlungen. Die Rechnungsabgrenzungen haben hier die Aufgabe, Vorleistungen des einen Vertragspartners in jenes Jahr zu verlegen, in dem die vom anderen Vertragspartner vertraglich geschuldeten Leistungen zu erbringen sind.

Festzustellen ist, dass das zwischen der Bw. und der Fa. XX vereinbarte Entgelt einerseits die Vermittlungsleistung und andererseits Betreuungsleistungen abdecken soll. Die Höhe des Entgelts hängt ab von der Anzahl der an die Endkunden mit Versicherungsschutz verkauften Geräte. Ein monatlich abgegrenztes Entgelt für etwaige zukünftige Betreuung bzw. welcher Anteil des Entgelts überhaupt auf die Vermittlungsleistung und welcher auf Betreuungsleistungen entfällt, ist den vorgelegten vertraglichen Vereinbarungen nicht zu entnehmen.

In Anbetracht dessen, dass nur im Vermittlungsvertrag ein Entgelt vereinbart ist, ist die Vermittlung als Hauptleistung anzusehen. Dafür spricht auch der Umstand, dass in den laufenden Abrechnungen der Bw. als Leistung jeweils „Vertragsvermittlung – Verrechnung auf Erfolgsbasis – laufende Verrechnung“ und als Leistungsdatum „1. Juli 2003“ angegeben ist (vgl. zB. Rechnung vom 6. Oktober 2004).

Bei dieser Sachlage kann nicht von Vorauszahlungen für in späteren Perioden zu erbringende Leistungen die Rede sein. Auch die laufende Betreuung der Händler wird zeitsynchron erbracht. Diese Betreuung besteht in der Beantwortung von Anfragen und in der Schulung der Mitarbeiter des Händlers, die dem optimalem Verkauf der XX-Produkte dienen. Die Betreuung stellt damit unmittelbar den Zufluss der laufenden Provisionen der Bw. sicher.

Auch wenn die Bw. im Falle eines Schadens in einem späteren Jahr die Abwicklung zu übernehmen hat, sind der vertraglichen Gestaltung zwischen der Bw. und der Fa. XX keine Anhaltspunkte zu entnehmen, dass die Fa. XX in irgend einer Weise eine „Vorauszahlung“ im Sinne obiger Rechtsausführungen leisten wollte, erwirbt doch die Bw. ihren Anspruch auf Bezahlung schon nach Eingang der Zahlung des Händlers bei der Fa. XX (vgl. Vermittlungsvertrag vom 1. Juli 2003). Sobald die Bw. Anspruch auf Entgelt hat, ist davon auszugehen, dass sie ihre Leistung im wesentlichen erbracht hat. Auch die Formulierung der Abrechnungen spricht für die Bezahlung von abgeschlossenen Leistungen.

Die Bw. argumentiert, dass laut Schriftverkehr zwischen ihr und der Fa. XX im Fall der Nichtleistungserbringung die ausbezahlten Entgelte aliquot zum ausstehenden Leistungszeitraum zurückzuzahlen seien. Darin sieht die Bw. offenbar einen Nachweis für das Vorliegen eines abgrenzbaren Entgelts für zukünftige Zeiträume.

Dem ist entgegenzuhalten, dass im Schreiben der Fa. XX vom 11. Mai 2004 wegen mangelhafter Betreuung des Kunden Fa. G., insbesondere bei der Beantwortung von Mitarbeiteranfragen und der Abwicklung bei Leistungsfällen, der Bw. angedroht wird, vom „vereinbarten Recht auf aliquote Rückforderung des pro verkauftem Gerät bezahlten Entgelts“ Gebrauch zu machen. Entgegen des Vorbringens der Bw. lässt sich dieser Formulierung nicht dezidiert entnehmen, dass das ausbezahlte Entgelt aliquot auf künftige Zeiträume entfällt und damit eine Vorauszahlung darstellt.

Im Vermittlungsvertrag ist eine Vereinbarung betreffend eine Rückzahlungsverpflichtung der Bw. bei Mengenunterschreitungen der Stückzahlen enthalten, nicht aber eine Rückzahlung bei Betreuungsmängeln. Eine etwaige zusätzliche Vereinbarung über Rückzahlungen bei Leistungsmängeln der Bw. samt Berechnungsmodus ist auch nicht Teil des übrigen Akteninhalts und wurde eine solche trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Bw. nicht vorgelegt. Dass die Vertragsparteien das Entgelt zumindest zum Teil als Vorauszahlung verstanden wissen wollten, konnte daher nicht verifiziert werden.

Ein zeitliches Auseinanderfallen von Leistung und Gegenleistung in Hinblick auf die Kunden Fa. G. und Fa. ZZ konnte vom Unabhängigen Finanzsenat nicht festgestellt werden, sodass diesbezüglich die Vornahme von Rechnungsabgrenzungen nicht zulässig ist.

Anders verhält es sich jedoch in Hinblick auf den Kunden Fa. VV.: Nach dem vorliegenden Sachverhalt erfolgte hier keine Vermittlungsleistung durch die Bw. Mit Betreuungsvereinbarung vom 7. November 2004 verpflichtete sich die Bw. zu Betreuungsleistungen nach Ablauf der Herstellergarantie. Somit hat die Bw. im Jahr 2004 bei der Fa. VV. offensichtlich noch keinerlei Tätigkeiten erbracht, sodass es sich in diesem Fall nur um Vorauszahlungen für spätere Leistungen handeln kann.

Der Zufluss von Beträgen ist nur im Bereich der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung von ausschlaggebender Bedeutung. Bei bilanzierenden Unternehmen wie bei der Bw. darf nach dem Grundsatz der Gewinnrealisierung der Gewinn erst dann ausgewiesen werden, wenn die Leistung erbracht ist. Das Entgelt für die Betreuung der Fa. VV. von 4.813 € ist daher im Jahr 2004 noch nicht ertragswirksam zu erfassen.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2004 laut Bp.	84.463,25 €
Entgelt VV.	- 4.813,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BE	79.650,25 €

Über die Berufung war daher betreffend das Jahr 2003 mit Abweisung und betreffend das Jahr 2004 mit teilweiser Stattgabe zu entscheiden.

3) Keine mündliche Berufungsverhandlung

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn sie in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird. Anträge, die erst in einem ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat (*Ritz*, BAO, § 284 Tz 2). Es gibt auch kein subjektives Recht auf amtswegige Durchführung einer mündlichen Verhandlung (VwGH 17.10.2007, 2004/13/0180).

Die Bw. hat eine mündliche Berufungsverhandlung nicht in der Berufung vom 29. November 2006, sondern erst in einem ergänzenden Schreiben vom 2. Februar 2007 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Dieser Antrag vermittelt daher keinen Anspruch auf Abhaltung einer Verhandlung.

Zur Ermittlung der Verhältnisse und Gewährung des Parteiengehörs wurde die Bw. von der Abgabenbehörde zweiter Instanz ersucht, auf schriftlichem Weg den Sachverhalt zu ergänzen und zur Rechtsansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz Stellung zu nehmen. Von dieser Möglichkeit hat die Bw. trotz Fristverlängerung nicht Gebrauch gemacht.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. Februar 2009