



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der V G VKG, X, vertreten durch Mag. Norbert Stiefmüller, Rechtsanwalt, Maximilian Pagl Straße 5, 4651 Stadl-Paura, vom 28. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 18. Dezember 2006 betreffend **Feststellung von Einkünften** gemäß § 188 BAO **für das Jahr 2003** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw betrieb ab dem Jahr 2003 (bis 2007) das Versicherungsmaklergewerbe. Der Gewinn bzw. der Verlust wurde gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt.

Im Zuge einer **abgabenbehördlichen Prüfung** der Aufzeichnungen gemäß § 147 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) betreffend die Jahre 2003 bis 2005 hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung wurden vom Prüfer ua. die gesamten Provisionseinnahmen, insbesondere auch die für das Jahr 2003, geprüft.

Auf Grund des Ergebnisses der Betriebsprüfung erging am **18. Dezember 2006** eine Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens und eine neue Sachentscheidung ua. für das Jahr 2003 durch das Finanzamt.

Mit Schreiben vom 16.02.2007 ersuchte der Geschäftsführer der Bw, G, um Zustellung der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheide für die Bw für die Jahre 2003

bis 2005, da ihm nur die Umsatzsteuerbescheide nach der Betriebsprüfung zugestellt worden seien.

Mit Kurzmitteilung vom 27.02.2007 wurden vom Finanzamt Kopien der Feststellungsbescheide an die Bw übersandt.

Mit Schreiben der Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei Proconsult vom **27.03.2007 wurde Berufung** gegen den Bescheid bezüglich die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2003 mit folgender Begründung erhoben: Der wieder aufgenommene Feststellungsbescheid vom 18.12.2006 sei der Bw am 27.02.2007 zugestellt worden. Die Einkünfte mögen neu festgestellt werden. Der Gesellschafter der Bw habe im Jahr 2003 von der Versicherungsanstalt A Provisionen in der Höhe von € 50.000.- erhalten, welche er auf einem Sparbuch eingelegt habe. Da diese Einlage auf dem Sparbuch verpfändet gewesen sei, sei es dem Mandanten nicht möglich gewesen, über den Betrag tatsächlich zu verfügen. Der Betrag sei daher für das Jahr 2003 als Einkommensminderung zu werten.

Mit Stellungnahme vom 13.04.2007 schrieb der Prüfer der Betriebsprüfung, dass alle Provisionen direkt von den Versicherungsunternehmen an die Bw ausbezahlt worden seien. Es könne daher der Betrag von € 50.000.- erst nach dem Provisionseingang auf ein Sparbuch eingezahlt worden sein. Es sei auch in der ursprünglichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2003 dieser Betrag nicht als Einkommensminderung angeführt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.05.2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, da Einzahlungen auf ein Sparbuch Mittelverwendung darstellen und als zugeflossen gelten.

Mit Vorlageantrag vom 25.06.2007 wurde vom **Masseverwalter** des persönlich haftenden Gesellschafters die Vorlage an die zweite Instanz begehrt und für die Begründung auf die bereits eingebrachte Berufung verwiesen.

Das Finanzamt legte die Berufung mit **Vorlagebericht vom 04.07.2007** dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor. Streitpunkt sei die Zurechnung von Provisionsgutschriften als Einnahmen zum Zeitpunkt der Auszahlung durch das Versicherungsunternehmen. Die Provisionen seien auf ein Sparbuch einbezahlt worden, das in der Folge in späteren Jahren zur Abdeckung von Provisionsrückforderungen (Stornos) herangezogen wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob Zuflüsse aus Provisionsgutschriften im Jahr des Zuflusses Einnahmen darstellen oder ob die Einzahlung auf ein verpfändetes Sparbuch den Zufluss dieser Einnahmen hindert.

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Sachverhalt betreffend die Provisionszahlung an die Bw

Die Bw ermittelt den Gewinn als Einnahmen-Ausgaben-Rechnerin nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 dh nach dem **Zufluss- und Abflussprinzip**. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung stellt eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung dar. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben werden grundsätzlich nicht im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Entstehens, sondern im Zeitpunkt der Vereinnahmung oder Verausgabung erfasst.

Die Bw hat im Veranlagungszeitraum 2003 laut der Meldung nach § 109 a EStG 1988 von der Versicherung A € 281.569,33 an Provisionen bezogen. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurden von der Bw Gesamtprovisionen – auch von anderen Versicherungsunternehmen - von € 296.092,09 erklärt. Diese Beträge wurden von der Betriebsprüfung überprüft und für richtig befunden.

Laut Veranlagungsakt (Jahr 2005) kam es im Jahr 2005 zu Provisionsrückzahlungen an die Firma A aus der Stornierung von Versicherungsverträgen in Höhe von € 50.000.-, die in der Ergebnisverteilung durch die Betriebsprüfung in diesem Jahr als Verlust anteilig für den persönlich haftenden Gesellschafter G berücksichtigt wurden.

Alle Provisionszahlungen der Firma A wurden laut Betriebsprüfung direkt an die Bw **ausbezahlt**. Der Teilbetrag von € 50.000.- im Jahr 2003 war somit eine Provisionszahlung, die auch in diesem Jahr in der Steuererklärung richtigerweise erklärt wurde.

Von diesen Provisionszahlungen haben diejenigen Personen, die die Versicherungen vertrieben haben, unter dem Titel „Provisionen an Dritte“ von der Bw ihre Provisionen erhalten.

Die Provisionszahlungen für den Vertrieb von Versicherungsverträgen, die von der Bw direkt an die Gesellschafter selbst ausbezahlt wurden, wurden bei den Gesellschaftern als Vorwegbezüge beurteilt und zum Gesellschaftsergebnis hinzuaddiert. Die Aufteilung erfolgte

entsprechend dem Gesellschaftsvertrag mit 90% Gewinnbeteiligung für den Komplementär G und mit 10% Gewinnbeteiligung für den Kommanditisten M.

Weiters wurden die persönlich getragenen Betriebsausgaben für die Jahre 2003, 2004 und 2005, die in Zusammenhang mit den Einkünften von der Bw standen, im Rahmen der jeweiligen einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung mitberücksichtigt, sodass die Betriebsprüfung mit den Feststellungen zur Gewinnverteilung unter Berücksichtigung von Vorwegbezügen zu einem anderen steuerlichen Gesamtergebnis als vorher führte.

Laut Berufung vom 27.03.2007 hat der Gesellschafter G von diesen Provisionszahlungen der A im Jahr 2003 einen Betrag von € 50.000.- auf ein Sparbuch eingezahlt und dieses Sparbuch danach als Pfand hingegeben. Aus dieser Vorgangsweise ist deutlich ersichtlich, dass er über die Einnahmen von € 50.000.- frei durch Rechtsgeschäfte verfügt hat.

Die Rückzahlung von Einnahmen in Folgejahren, weil Versicherungsnehmer ihre Verträge stornierten, kann den im Jahr 2003 erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen. Diese Abflüsse sind als Ausgaben für Rückzahlungen aus Provisionen in den Jahren zu berücksichtigen, in denen sie geleistet werden mussten, also hier zB im Jahr 2005.

Sachverhalt betreffend die finanzielle Lage des persönlich haftenden Gesellschafters (= Komplementär) der Bw

Laut Ediktdat des Landesgerichtes (LG) Wels, Aktenzeichen 000 wurde am **26.03.2007** der Konkurs gegen G , geboren xx, eröffnet.

Der wieder aufgenommene Feststellungsbescheid vom 18.12.2006 für das Jahr 2003 ist der Bw nachweislich erst am 27.02.2007 – das ist vor Konkurseröffnung – zugestellt worden.

G ist persönlich haftender Gesellschafter der V G Ve. Er vertrat die Gesellschaft selbständig. Mit Nachricht des Firmenbuches wurden am 21.12.2007 die Auflösung und die Löschung dieser Gesellschaft eingetragen.

Als Masseverwalter (MV) für G wurde Rechtsanwalt Mag.Norbert Stiefmüller, Maximilian Pagl Strasse 5, 4651 Stadl-Paura bestellt. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes tritt im Abgabenverfahren nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (vgl. VwGH 22.10.1997, 97/13/0023, 0024).

Da der Gesellschaftsanteil einen Bestandteil der Konkursmasse des Gesellschafters darstellt, ist die Einkommensteuer auf Gewinne aus dem Gesellschaftsanteil nach Maßgabe des

zugrunde liegenden Sachverhalts - bzw. nach Maßgabe in welchen Jahren ein abgabenrechtlicher Sachverhalt verwirklicht wurde - als Konkurs- oder Masseforderung beim Gesellschafter einzustufen.

Bescheidadressat des Feststellungsbescheides 2003 der Bw ist der Masseverwalter an Stelle des Gemeinschuldners, obwohl die Gesellschaft als Bw selbst nicht in Konkurs ist.

Beweiswürdigung:

Als Beweismittel wurden der Veranlagungsakt der Bw und der Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (Bp) ABNr. 0000 des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck verwendet.

Rechtlich ist auszuführen:

Laut Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wird der Gewinn in § 4 Abs. 3 wie folgt definiert:

§ 4 Abs. 3: Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf 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.

Für die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben gilt im EStG 1988 der § 19 (Anm.: Fettdruck durch Berufungsbehörd; hier nur Zitierung von § 19 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988):

§ 19. (1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten in dem Kalendermonat als zugeflossen, für den der Anspruch besteht. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

Ein Zufluss von Einnahmen muss sich wirtschaftlich in einer Vermögensvermehrung des Steuerpflichtigen niederschlagen (vgl. VwGH 08.09.1992, 88/14/0076). Er muss rechtlich und wirtschaftlich über den Betrag verfügen können (vgl. VwGH 17.10.1984, 82/13/0266). Diese **Verfügung über die Einnahmen** von € 50.000.- hat der Gesellschafter G sowohl durch die Eröffnung eines Spareinlagevertrages getroffen, als auch durch den Rechtsakt der Verpfändung.

Auch wenn es sich um Akontozahlungen oder Vorauszahlungen oder Vorschüsse an Provisionen gehandelt hätte, wären diese Zahlungen der Bw als Einnahmen im Jahr 2003 zugeflossen.

Mit diesem Sachverhalt vergleichbar erscheint auch der Sachverhalt in einem BFH Urteil vom 24.03.1993, X R 55/91 (BStBl 1993 II S.499). Dort galten die Provisionen eines Versicherungsvertreters als zugeflossene Einnahmen, die auf einem Kautionskonto zur Sicherung von Gegenforderungen des Versicherungsunternehmens gutgeschrieben wurden.

Aus den angeführten Gründen war die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 14. April 2009