

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch BC, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdeverentscheidung abgeändert.

Hinsichtlich der Höhe der Abgabe und der Bemessungsgrundlage wird auf die Beschwerdeverentscheidung vom 10. April 2014 verwiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

1.

Der Beschwerdeführer hat bis 30. Juni 2011 eine Generalagentur der A-Versicherung VaG (in der Folge: A-Versicherung) betrieben und mit diesem Tag das Gewerbe ruhend gemeldet. Seit 1. Jänner 2012 ist er wieder als selbständiger Versicherungsmakler tätig. Für das Jahr 2012 hat er als Betriebseinnahme ua. unter dem Titel "Abfertigung A-Versicherung verteilt auf drei Jahre" einen Betrag in Höhe von 15.436,33 € erklärt. Der Gewinn wurde in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Berücksichtigung im Einzelnen angeführter Betriebsausgaben sowie des Handelsvertreterpauschales mit 31.029,17 € ermittelt.

2.

Mit Vorhalt vom 6. August 2013 wurde der Beschwerdeführer ersucht, den Zufluss und die Höhe der Abfertigung von der A-Versicherung sowie die Werbe- und Repräsentationsaufwendungen nachzuweisen.

3.

Mit Schreiben vom 9. September 2013 hat der Beschwerdeführer ein Schreiben der A-Versicherung vom 10. Jänner 2012 betreffend die Beendigung der Rahmenvereinbarung samt Berechnung der Ausgleichszahlung in Höhe von 46.309,00 € sowie ein Schreiben eines Rechtsanwaltes an die A-Versicherung, aus dem hervorgeht, dass mit einer

Restzahlung von 20.000,00 € alle wechselseitigen Ansprüche, insbesondere auch der Ausgleichsanspruch, abgegolten seien, sowie Ablichtungen des entsprechenden Verrechnungsschecks samt Kontoauszug vorgelegt. Zur Auflösung des Agenturvertrages hat der Beschwerdeführer zusammengefasst ausgeführt, dass die A-Versicherung den Vertrag einseitig aufgelöst habe und er die Versicherungsagentur auflösen habe müssen. Der Ablöseanspruch sei nur hinsichtlich jener Verträge entstanden, die durch die Agentur neu abgeschlossen worden seien und auf die A-Versicherung übergegangen seien, obwohl diese ohne die Tätigkeit der Agentur nicht bei der A-Versicherung abgeschlossen worden wären. Er habe als Versicherungsmakler wieder ein neues Unternehmen gegründet, den Kundenstock aber wieder neu aufbauen müssen. Auf Anfrage sei ihm im Frühjahr im Finanzamt erklärt worden, dass der Ablöseanspruch auf drei Jahre verteilt werden könne. Damit hätten die fehlenden Einkünfte infolge der Neugründung des Unternehmens ausgeglichen werden können. Wäre ihm gesagt worden, dass der gesamte Anspruch im ersten Jahr versteuert werden müsse, hätte er im Einzelnen angeführte Maßnahmen zur Reduzierung des steuerpflichtigen Einkommens bzw. der Steuerbelastung getroffen. Durch die Fehlauskunft des Referenten sei ihm damit ein steuerlicher Nachteil von ca. 6.000,00 € entstanden, der bei richtiger Auskunft und zeitgerechtem Handeln verhindert hätte werden können.

4.

Mit Bescheid vom 7. November 2013 wurde der Beschwerdeführer zur Einkommensteuer 2012 veranlagt. Abweichend von der eingereichten Erklärung wurde die Ablösezahlung der A-Versicherung in Höhe von 46.309,00 € zur Gänze gewinnerhöhend erfasst. Weiters wurden die als Betriebsausgaben geltend gemachten Kfz-Kosten um 92,24 € und die Werbeaufwendungen um 604,73 € gekürzt, die Reparaturkosten für eine Kaffeemaschine (100,00 €) außer Ansatz gelassen, ein Tippfehler bezüglich der Werbeaufwendungen (989,01 €) korrigiert sowie bei den Telefonkosten ein Privatanteil von 30% (538,87 €) berücksichtigt und der Gewinnfreibetrag entsprechend angepasst.

5.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 hat der steuerliche Vertreter mit Schriftsatz vom 25. November 2013 Berufung erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht:

a) Abfindung von 46.309,00 € infolge Auflösung des Versicherungsagenturvertrages

Diesbezüglich seien mehrere Sachverhalte als erfüllt anzusehen, welche eine begünstigte steuerliche Behandlung des Abfindungsbetrages von 46.309,00 € rechtfertigten:

aa) Eine begünstigte Betriebsaufgabe liege vor, wenn ua. die wesentlichen Betriebsgrundlagen aufgegeben würden bzw. aufgegeben werden müssten. XY habe als Versicherungsagent der A-Versicherung eine gänzlich kundengebundene Tätigkeit ausgeübt, sodass die Geschäftsbeziehungen zu seinen Kunden als betriebswesentlich anzusehen seien und damit die wesentlichen Betriebsgrundlagen bilden würden. Mit der Ablöse durch die A-Versicherung sei XY der gesamte Kundenstock entzogen worden,

sodass dieser zwangsweise mit der Tatsache konfrontiert worden sei, den Kundenstock wieder von Null aufzubauen. Mit der Ablöse sei XY vonseiten der A-Versicherung auch die Verpflichtung auferlegt worden, dass er für den Zeitraum von sechs Monaten keinen Kontakt zu seinen bisherigen Versicherungskunden pflegen dürfe. Damit habe die A-Versicherung eine zwangsweise Beendigung der betrieblichen Tätigkeit von XY als Versicherungsagent bewirkt und es sei die Absicht der A-Versicherung gewesen, dass er mit dieser angeordneten Zwangspause seinen gesamten Kundenstock verliere.

bb) Das Versicherungsagenturverhältnis sei vonseiten der A-Versicherung aufgrund von internen Auffassungsunterschieden und Meinungsdivergenzen zwangsweise aufgelöst worden. Bei zwangsweiser Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit sei aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen des § 37 EStG 1988 der begünstigte Steuersatz für Veräußerungs- und Aufgabegewinne anzusetzen.

cc) Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne stehe der ermäßigte Steuersatz nach § 37 EStG 1988 über Antrag zu, wenn seit der Eröffnung des Betriebes mehr als sieben Jahre verstrichen seien. Aufgrund der zwangsweisen Auflösung der Versicherungsagentur durch die A-Versicherung liege eine begünstigte Betriebsaufgabe vor. Dies bedinge, dass der Gewinn aus der Betriebsaufgabe nach dem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) zu ermitteln sei. Werde der Gewinn eines Betriebes vor der Betriebsaufgabe aufgrund einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, sei aufgrund des Übergangs von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 der Übergangsgewinn zu ermitteln. Nachdem der Betrieb (Versicherungsagentur) mehr als sieben Jahre bestanden habe, unterliege der Übergangsgewinn der begünstigten Besteuerung.

Es werde daher beantragt, die Ausgleichszahlung von 46.309,00 € auf drei Jahre zu verteilen, in eventuelle diese aufgrund der zwangsweisen Beendigung des Versicherungsagenturverhältnisses durch die A-Versicherung mit dem begünstigten Steuersatz gemäß § 37 EStG 1988 zu besteuern oder in eventuelle die Versicherungsablässe von 46.309,00 € als Übergangsgewinn zu behandeln und der begünstigten Besteuerung gemäß § 37 EStG 1988 zu unterziehen.

b) Streichung Parkgebühren

XY habe die tatsächlichen Kosten im Zusammenhang mit der Nutzung des Kraftfahrzeuges geltend gemacht und seien daher auch die Parkgebühren als Betriebsausgabe anzusetzen. Die private Nutzung des Kraftfahrzeuges werde mit dem Ansatz eines Privatanteiles steuerlich berücksichtigt.

c) Privatanteil Telefon

Das Finanzamt habe einen Privatanteil von 30% berücksichtigt. Im Betrieb würden drei Handy's genutzt: eines von XY, eines für Urlaubsvertretungen und Sonderfälle sowie eines von einer namentlich angeführten Mitarbeiterin. Nach Auskunft von XY sei der Ansatz eines Privatanteiles von 10% der gesamten Telefonkosten oder eines pauschalen Privatanteiles von jährlich 120,00 € vorstellbar und würde die wirtschaftlichen

Verhältnissen des Aufwandes für die private Telefonnutzung wiedergeben. Dies entspreche einem Privattarif mit entsprechenden Freiminuten bei diversen Netzanbietern. Schließlich würde bei den Telefonkosten der Ansatz eines Privatanteiles von pauschal 120,00 € einem Privatanteil von ca. 30% der Handykosten von XY entsprechen.

d) Kundenessen

Bei den im Jahresabschluss 2012 ausgewiesenen Aufwendungen für Kundenessen handle es sich nicht um Bewirtungskosten im Sinne des Handelsvertreterpauschales, sondern um Abschlusskosten, welche somit ohne Anrechnung auf das Handelsvertreterpauschale steuerlich abzugsfähigen Werbeaufwand darstellen würden. Die jeweiligen Vertragsabschlüsse und die Versicherungskunden seien auf den Belegen für Kundenessen vermerkt.

e) Aufwand für Frühstück/Jausen bei Kundenterminen

Die Aufwendungen im Zusammenhang mit Frühstück und Jausen bei Kundenterminen beträfen keine Bewirtungskosten, sondern Aufwand für Vertragsabschlüsse, welche somit als Werbeaufwand zur Gänze - ohne Anrechnung auf das Handelsvertreterpauschale - steuerlich anzuerkennen seien. Die jeweiligen Vertragsabschlüsse und Versicherungskunden seien auf den Belegen vermerkt.

f) Jausen für Mitarbeiter bei den diversen Versicherungen und Zulassungsstellen

XY sei für die prompte Erledigung seiner Anträge und Kfz-Zulassungen auf die Unterstützung von betriebsfremden Personen angewiesen. Als Anerkennung für deren prompte Erledigung bringe XY diesen Personen von Zeit zu Zeit eine Jause. Eine prompte und rasche Erledigung von Anträgen und Kfz-Zulassungen sei gerade im Bereich von Versicherungsmaklern als Dienstleister von besonderer Bedeutung und Wichtigkeit und stelle eine Geschäftsmaßnahme für das Halten bestehender Versicherungskunden und das Werben neuer Kunden dar.

6.

Mit weiterem Vorhalt vom 6. März 2014 wurde der Beschwerdeführer ersucht, nachzuweisen, dass die per Scheck erfolgte Ausgleichszahlung in Höhe von 14.000,00 € (20.000,00 € abzüglich Rechtsanwaltshonorar) in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2012 Berücksichtigung gefunden habe, andernfalls dieser Betrag gewinnerhöhend berücksichtigt werden müsste. Weiters wurde der Beschwerdeführer ersucht, konkrete Nachweise über das Ausmaß der betrieblichen Verwendung der Telefonanschlüsse zu erbringen und im Einzelnen angeführte Rechnungen bzw. Belege betreffend die geltend gemachten Aufwendungen für Kundenessen sowie Jausen udgl. vorzulegen.

7.

Mit Schreiben vom 22. März 2014 hat der Beschwerdeführer mitgeteilt, die angesprochene Restzahlung sei per Scheck erfolgt. Der Scheck sei vom Rechtsanwalt per Post übermittelt worden. Schecks würden immer umgehend eingelöst. Da er die Zeit von Weihnachten

bis 6. Jänner immer im Ausland verbringe, bestehe die Möglichkeit, dass der Scheck danach in der Post gelegen sei. Bei seiner Rückkehr sei er dann umgehend eingelöst worden. Er halte sich an das Zu-/Abflussprinzip; ein Scheck stelle erst nach der Gutschrift auf einem Konto (dies dauere bekanntlich einige Arbeitstage und könne aufgrund des Jahreswechsels und der Feiertage auch länger gedauert haben) ein verfügbares Vermögen dar. Der Scheck sei mit Einlösedatum 7. Jänner 2013 gebucht worden und werde die Zahlung daher in der Steuerklärung 2013 entsprechend berücksichtigt. Auch bei Provisionszahlungen entstehe der Anspruch teilweise noch im alten Jahr, gebucht würden sie als Eingang jedoch erst mit dem Zugang auf dem Konto im neuen Jahr.

Hinsichtlich des Privatanteils Telefon werde auf das Schreiben vom 22. November 2013 verwiesen. Das angeführte Handy sei sein Firmenhandy und werde von ihm auch privat genutzt. Ein weiteres Privathandy habe er nicht, das Festnetz werde derzeit aufgrund der Nichtbesetzung des Büros weder privat noch betrieblich genutzt. Dieses diene ausschließlich zur Rufumleitung auf das Handy und als Internetanschluss. Ein Abzug von 10% der Gesamtkosten oder von 120,00 € sei vorstellbar.

Betreffend die strittigen Repräsentationsaufwendungen wurde bei vier Belegen der Name sowie die Art des Aufwandes (Warengutschein, Pralinen, Einkaufsgutschein) angeführt. Weiters habe ein Student bei ihm EDV-Reparaturen sehr günstig bzw. teilweise sogar kostenlos durchgeführt. Als Abgeltung habe er eine Jause erhalten, ab und zu habe er ihn auch zu einem Essen eingeladen. Zudem handle es sich um einen Kunden von ihm. Die gewünschten Belege seien angeschlossen. Anzumerken sei auch, dass es sich hierbei nicht um Bewirtungskosten im Sinne des Handelsvertreterpauschales handle, sondern um Abschlusskosten und somit um abzugsfähige Aufwendungen. Zudem sei diese Vorgehensweise in den vergangenen zehn Jahren vom Finanzamt anerkannt worden.

8.

Mit Beschwerde vorentscheidung hat das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid insoweit abgeändert, als die Ablösezahlung von der A-Versicherung um die Abschlagszahlung in Höhe von 20.000,00 € erhöht und das Honorar des Rechtsanwaltes (6.000,00 €) als Betriebsausgabe in Abzug gebracht wurde. Die strittigen Kfz-Kosten (92,24 €) wurden antragsgemäß als Betriebsausgaben berücksichtigt, der Privatanteil Telefon wurde entsprechend dem Vorschlag in der Beschwerde mit 10% (273,97 €) in Ansatz gebracht. Im Übrigen wurde der Einkommensteuerbescheid vom 7. November 2013 bestätigt.

Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt:

a) Ausgleichsanspruch A-Versicherung

Einnahmen seien einem Steuerpflichtigen zugeflossen, sobald er die volle Verfügungsmacht über sie erhalte, wobei entscheidend die objektive Verfügungsmöglichkeit und nicht die Kenntnis des Steuerpflichtigen vom Geldeingang sei. Die Entgegennahme eines ordnungsgemäß ausgestellten Schecks führe daher im Zeitpunkt der Übernahme zu einem Zufluss. Der Einwand, der Scheck sei aufgrund

eines Auslandsaufenthaltes erst am 7. Jänner 2013 bei der Bank eingelöst worden, gehe daher ins Leere. Die damit im Zusammenhang stehenden Rechtsanwaltskosten seien als Aufwand in Abzug gebracht worden.

Die Voraussetzungen für den vom Beschwerdeführer beantragten Hälftesteuersatz für Veräußerungs- und Aufgabegewinne lägen gemäß § 37 EStG 1988 nur dann vor, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerb sieben Jahre verstrichen seien und der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben werden müsse, weil der Steuerpflichtige gestorben sei und dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst werde, oder er infolge Erwerbsunfähigkeit den Betrieb nicht fortführen könne, oder weil er das 60. Lebensjahr vollendet habe und deshalb seine Erwerbstätigkeit einstelle.

Da keine der im § 37 Abs. 5 Z 1, 2 und 3 EStG 1988 genannten Voraussetzungen vorliege, könne dahingestellt bleiben, ob das zusätzliche Erfordernis, dass seit der Eröffnung des Betriebes sieben Jahre verstrichen sind, erfüllt sei. Eine begünstigte Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 5 EStG komme daher nicht in Betracht.

Vollständigkeitshalber werde darauf hingewiesen, dass die Ausgleichszahlung nach § 24 HVertrG 1993 entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers auch nicht als Erlös für die Übertragung eines Kundenstockes und damit im gegebenen Zusammenhang auch nicht als Betriebsaufgabegewinn angesehen werden könne, was die Grundvoraussetzung für eine begünstigte Besteuerung gewesen wäre.

Mit der Rechtsnatur der Ausgleichszahlung gemäß § 24 HVertrG, insbesondere mit der Frage, ob diese als Ablöse für den Kundenstock des Handelsvertreters zu qualifizieren sei, habe sich der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach auseinandergesetzt. So habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4. Juni 2003, 97/13/0195, den Erlös aus dem Ausgleichsanspruch nicht dem Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn des Handelsvertreters zugerechnet und ausgesprochen, dass der Ausgleichsanspruch nach dem Wortlaut des § 24 HVertrG nicht ein Entgelt für die Übertragung eines Kundenstocks des Handelsvertreters darstelle, sondern in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten solle. Diese Rechtsansicht habe der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 29. März 2007, 2006/15/0297, und vom 25. April 2013, 2010/15/0207, bestätigt. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsnatur der Ausgleichszahlung gemäß § 24 HVertrG folgend, sei die Ausgleichszahlung in Höhe von 66.309,00 € sohin nicht als Entgelt für die Übertragung eines Kundenstockes anzusehen. Da es sich beim Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG nicht um das Entgelt für einen Kundenstock oder ein anderes Wirtschaftsgut handle, sei der dem Handelsvertreter anlässlich der Beendigung des Vertragsverhältnisses in Erfüllung des Ausgleichsanspruchs zugekommene Betrag auch nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen (Hinweis auf VwGH 4.6.2003, 97/13/0195, und VwGH 29.3.2007, 2006/15/0297).

Eine Verteilung der Ablösezahlung auf drei Jahre setze gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 das Vorliegen eines Gewinnes aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes (Teilbetriebes) im Sinne des § 24 EStG 1988 voraus und sei daher im Beschwerdefall ebenfalls nicht anwendbar.

Auch eine Besteuerung als gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 begünstigte Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 EStG 1988 komme nicht in Betracht, da der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werde, mindestens sieben Jahre betragen müsse. Dass eine Vergütung für einen die Siebenjahresfrist des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erreichenden Zeitraum vorgelegen wäre, sei vom Beschwerdeführer nicht eingewendet worden.

b) Parkgebühren

Aus den aktenkundigen Unterlagen sei zu entnehmen, dass von den Kfz-Kosten im Streitjahr ein Privatanteil von 7,76 %, abgezogen worden sei. In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 habe der Beschwerdeführer angegeben, dass im Kalenderjahr 2012 insgesamt 33.240 km zurückgelegt worden seien, wobei der Anteil der beruflichen Fahrten 30.660 km (92,24%) und der Anteil der privaten Fahrten 2.580 km (7,76%) betragen habe. Dieses Ergebnis sei anhand des Fahrtenbuches und der Terminaufstellungen belegbar.

Nachdem der Beschwerdeführer die tatsächlichen Kfz-Aufwendungen berücksichtigt und gleichzeitig die auf die private Verwendung anteilig entfallenden Aufwendungen wiederum als Entnahme gewinnerhöhend angesetzt habe, werde seinem Einwand gefolgt, die in Rede stehenden Aufwendungen würden daher aufwandswirksam berücksichtigt.

c) Privatanteil Telefon

Der Beschwerdeführer habe Aufzeichnungen über die berufliche oder private Veranlassung der einzelnen Telefongespräche nicht geführt und sei der Privatanteil daher im Wege einer Schätzung zu ermitteln. Dem Vorschlag des Beschwerdeführers, den Privatanteil mit 10% der gesamten Telefonkosten anzusetzen, werde gefolgt und somit ein Privatanteil in Höhe von 273,97 € berücksichtigt.

d) Kundenessen / Aufwand für Frühstück und Jausen

Im Hinblick auf die geltend gemachten Aufwendungen (Einladungen, Konditor- und Backwaren, Getränke, Gasthaus- und Hotelgutscheine, Einkaufsgutscheine) sei anzumerken, dass abzugsfähiger Werbeaufwand dann vorliege, wenn Werbezweck und Werbewirkung dargetan und nachgewiesen würden und der Repräsentationsaspekt völlig in den Hintergrund trete. Der Beschwerdeführer habe jedoch den konkreten Bezug zu einzelnen Vermittlungsaufträgen weder dargestellt noch mit konkreten Beweismitteln (Namen, Anschriften der Versicherten, vom Beschwerdeführer vermittelte Versicherungsverträge und Bezug der Werbeaufwendungen zur Prämienvereinnahmung) untermauert, sodass diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden könnten.

Mit Schreiben vom 6. Mai 2014 hat der steuerliche Vertreter die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Ergänzend zum bisherigen Vorbringen hat der steuerliche Vertreter ausgeführt:

a) Ablösezahlung A-Versicherung (46.309,00 €)

Die Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung der Abfindung/Ablöse der A-Versicherung in Höhe von 46.309,00 € seien in mehrfacher Hinsicht als erfüllt anzusehen:

aa) Entschädigungen und Ersatz für entgangene und entgehende Einnahmen

Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung einer Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 EStG 1988 sei gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988, dass die Entschädigung für einen Zeitraum von zumindest sieben Jahren gewährt werde. Beim gegebenen Sachverhalt lägen daher Entschädigungen nach § 32 Z 1 lit. a und b EStG 1988 vor.

In der übermittelten Berechnung der Ausgleichszahlung habe die A-Versicherung einen nach der Rahmenvereinbarungen bestehenden durchschnittlichen Folgeprovisionsanspruch von 102.747,00 € ermittelt, wobei die Folgeprovisionsansprüche auf Basis der allgemeinen Versicherungsvertragsdauer von zehn Jahren berechnet worden seien. Unter Berücksichtigung des abgelaufenen Versicherungsbestandes und der Restlaufzeiten der einzelnen Versicherungsverträge sei der Folgeprovisionsanspruch mit 76.171,00 € ermittelt worden. Im Vergleich zum vollen Folgeprovisionsanspruch von 102.747,00 €, welcher auf 10 Jahre Folgeprovisionsanspruch gerechnet worden sei, berechne sich aus dem Folgeprovisionsanspruch von 76.171,00 €, welcher die Restlaufzeiten der einzelnen Versicherungsverträge berücksichtige, eine durchschnittliche Laufzeit bzw. ein Zeitraum, auf welchen sich die Ausgleichszahlung beziehe, von 7,41 Jahren. Damit sei die im § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 normierte Bedingung, dass Entschädigungen nach § 32 Z 1 EStG 1988 einen Zeitraum von zumindest sieben Jahre umfassen müssten, als erfüllt anzusehen.

bb) Entschädigung für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit

Der Beschwerdeführer sei am 20. Juni 2011 überraschend zur A-Versicherung zitiert worden. Dabei sei ihm mitgeteilt worden, dass das Agenturverhältnis unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist auf das Jahresende 2011 von der A-Versicherung aufgelöst werde. Als Grund für die Auflösung des Agenturverhältnisses sei von der A-Versicherung allgemein angegeben worden, dass der Beschwerdeführer Produkte der A-Versicherung ohnehin nicht mehr mit Enthusiasmus vertreibe und er das Provisionssystem der A-Versicherung ausnutzen würde. Der Vertrieb der Produkte der A-Versicherung habe jedoch keinen Grund darstellen können, weil der Beschwerdeführer auch im Jahr 2011 mit guten Verkaufszahlen der Produkte der A-Versicherung habe aufwarten können. Die tatsächlichen Gründe für die Auflösung des Agenturverhältnisses seien vielmehr in den unterschiedlichen Auffassungen zwischen der A-Versicherung und dem Beschwerdeführer zu suchen, nachdem es in der Vergangenheit immer wieder zu Verstimmungen gekommen sei, wenn der Beschwerdeführer auf seinen Rechten bestanden habe. Ganz offensichtlich habe die A-Versicherung einen fordernden Versicherungsagenten loswerden wollen.

Die am 20. Juni 2011 vonseiten der A-Versicherung ausgesprochene Kündigung des Agenturverhältnisses habe für den Beschwerdeführer dramatische Folgen gehabt:

- er sei mit dem nächsten Tag vom Dienst freigestellt worden und habe unter Androhung des Verlustes des Ausgleichsanspruches keinen Kontakt mit seinen Kunden herstellen dürfen;
- mit der Freistellung durch die A-Versicherung habe er das gesamte Geschäftsmaterial wie Antragsvordrucke, Tarife, Bedingungen, Bestandsausdrucke, Kundenkarteikarten und Kundenakten, EDV-Speicherungen, etc. an die A-Versicherung zurückgeben müssen;
- im Weiteren habe er bis 31. Dezember 2011 keine Tätigkeit für andere Unternehmen ausüben dürfen.

Damit sei der Beweis erbracht, dass der von der A-Versicherung bezahlte Ausgleichsbetrag von 46.309,00 € eine Entschädigung für die Aufgabe und Nichtausübung einer Tätigkeit darstelle.

cc) Begünstigte Besteuerung von Veräußerungs- und Übergangsgewinnen

In der erstinstanzlichen Beschwerde sei der Eventualantrag auf begünstigte Besteuerung des Ausgleichsbetrages als Übergangsgewinnes gestellt worden. In der Beschwerdeentscheidung sei das Finanzamt mit keinem Wort auf diesen Antrag eingegangen.

Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne stehe der ermäßigte Steuersatz nach § 37 EStG 1988 über Antrag zu, wenn seit der Eröffnung des Betriebes mehr als sieben Jahre verstrichen seien. Aufgrund der zwangsweisen Auflösung der Versicherungsagentur des Beschwerdeführers durch die A-Versicherung liege eine begünstigte Betriebsaufgabe vor und sei infolge des Übergangs von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, ein Übergangsgewinn zu ermitteln.

Nachdem der Betrieb (Versicherungsagentur) des Beschwerdeführers mehr als sieben Jahre bestanden habe, unterliege der Übergangsgewinn von 46.309,00 € der begünstigten Besteuerung.

Weiters sei anzuführen, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit als Versicherungsagent mit 20. Juni 2011 habe beenden müssen und aufgrund der Kündigung der A-Versicherung eine zwangsweise Betriebsaufgabe vorliege.

b) Kundenessen und Jausen für Mitarbeiter von Versicherungen und Zulassungsstellen

Bei den im Jahresabschluss 2012 ausgewiesenen Aufwendungen für Kundenessen handle es sich nicht um Bewirtungskosten im Sinne des Handelsvertreterpauschales, sondern um Abschlusskosten, welche somit Werbeaufwand darstellen würden. Die jeweiligen Vertragsabschlüsse und die Versicherungskunden seien auf den Belegen vermerkt. Es werde daher beantragt, die Aufwendungen als Werbeaufwand - ohne Anrechnung auf das Handelsvertreterpauschale - zu berücksichtigen

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1. Ausgleichsanspruch A-Versicherung

a) Sachverhalt

Der im Jahr 1961 geborene Beschwerdeführer hat eine Generalagentur der A-Versicherung betrieben. Mit Schreiben vom 20. Juni 2011 hat die A-Versicherung dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass der Agenturvertrag unter Einhaltung der gesetzlich vorgesehenen Kündigungsfrist von sechs Monaten mit Wirkung zum 31. Dezember 2011 aufgekündigt wird und er unter Fortzahlung der bisher im Durchschnitt der letzten 12 Monate verdienten Provisionen mit Wirkung ab dem 21. Juni 2011 von jeder weiteren Tätigkeit freigestellt ist.

Seit 1. Jänner 2012 betreibt der Beschwerdeführer am selben Standort als selbständiger Versicherungsmakler wieder ein Versicherungsbüro.

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2012 hat die A-Versicherung dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass sich nach den anzuwendenden Bestimmungen des § 24 HVertrG ein Ausgleichsanspruch von 39.094,00 € ergebe, entgegenkommenderweise anstelle des im HVertrG vorgesehenen Ausgleichsanspruches jedoch die vertraglich vereinbarte Ausgleichszahlung von 46.309,00 € ausbezahlt werde. Diese wurde wie folgt ermittelt:

Ausgleichszahlung zu Pkt. 7a der Rahmenvereinbarung

Provisionen S/U	S/UoK	KFZ	Gesamt
2009	83.897 €	16.328 €	100.225 €
2010	80.652 €	16.398 €	97.050 €
2011	93.356 €	17.610 €	110.966 €
TOTAL	257.905 €	50.336 €	308.241 €
Durchschnitt			102.747 €
Davon 4/12			34.249 €

Ausgleichszahlung zu Pkt. 7a der Rahmenvereinbarung

S/UoK Betreuungsprovisionen aus zurückgelegtem Bestand unter Berücksichtigung der Restlaufzeit	Davon 1/3	Davon 50% (abzgl. 5% Stornoquote einmalig)
76.171 €	25.390 €	12.060 €

Ausgleichszahlungssumme gem. Pkt. 7a und b	46.309 €
---	-----------------

Im Dezember 2012 hat die A-Versicherung zudem eine Vergleichszahlung in Höhe von 20.000,00 € an die rechtliche Vertretung des Beschwerdeführers geleistet. Dies geht zum einen aus dem vorgelegten Schreiben der V Rechtsanwalt GmbH vom 19. November 2012 an die A-Versicherung hervor, in dem unter Bezugnahme auf ein geführtes Telefonat ausgeführt wird, dass mit einer Restzahlung von 20.000,00 € alle wechselseitigen Ansprüche, insbesondere auch der Ausgleichsanspruch ein für allemal

erledigt sind. Zum anderen hat die V Rechtsanwalt GmbH am 11. Dezember 2012 unter Bezugnahme auf die Zahlung der A-Versicherung in Höhe von 20.000,00 € abzüglich des Rechtsanwalts honorars (6.000,00 €) einen auf den Beschwerdeführer lautenden Verrechnungsscheck über 14.000,00 € ausgestellt. Per 7. Jänner 2013 wurde der Betrag von 14.000,00 € auf dem Konto des Beschwerdeführers gutgeschrieben.

b) Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

§ 37 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),*
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,*
- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)*

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

(2) Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

- 1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.*
- 2. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.*

...

(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

- 1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.*
- 2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.*
- 3. 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.

Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

..."

§ 32 EStG 1988 in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung lautet auszugsweise:

"Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:

1. Entschädigungen, die gewährt werden

a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen oder

b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder

..."

§ 24 Handelsvertretergesetz (HVertrG) lautet:

"(1) Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gebührt dem Handelsvertreter ein angemessener Ausgleichsanspruch, wenn und soweit

1. er dem Unternehmer neue Kunden zugeführt oder bereits bestehende Geschäftsverbindungen wesentlich erweitert hat,

2. zu erwarten ist, daß der Unternehmer oder dessen Rechtsnachfolger aus diesen Geschäftsverbindungen auch noch nach Auflösung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile ziehen kann, und

3. die Zahlung eines Ausgleichs unter Berücksichtigung aller Umstände, insbesondere der dem Handelsvertreter aus Geschäften mit den betreffenden Kunden entgehenden Provisionen, der Billigkeit entspricht.

(2) Der Ausgleichsanspruch besteht auch dann, wenn das Vertragsverhältnis durch Tod des Handelsvertreters endet und die in Abs. 1 genannten Voraussetzungen vorliegen.

(3) Der Anspruch besteht nicht, wenn

1. der Handelsvertreter das Vertragsverhältnis gekündigt oder vorzeitig aufgelöst hat, es sei denn, daß dem Unternehmer zurechenbare Umstände, auch wenn sie keinen wichtigen Grund nach § 22 darstellen, hiezu begründeten Anlaß gegeben haben oder dem Handelsvertreter eine Fortsetzung seiner Tätigkeit wegen seines Alters oder wegen Krankheit oder Gebrechen nicht zugemutet werden kann, oder

2. *der Unternehmer das Vertragsverhältnis wegen eines schuldhaften, einen wichtigen Grund nach § 22 darstellenden Verhaltens des Handelsvertreters gekündigt oder vorzeitig aufgelöst hat oder*
3. *der Handelsvertreter gemäß einer aus Anlaß der Beendigung des Vertragsverhältnisses getroffenen Vereinbarung mit dem Unternehmer, die Rechte und Pflichten, die er nach dem Vertrag hat, einem Dritten überbindet.*
- (4) *Der Ausgleichsanspruch beträgt mangels einer für den Handelsvertreter günstigeren Vereinbarung höchstens eine Jahresvergütung, die aus dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre errechnet wird. Hat das Vertragsverhältnis weniger als fünf Jahre gedauert, so ist der Durchschnitt der gesamten Vertragsdauer maßgeblich.*
- (5) *Der Handelsvertreter verliert den Ausgleichsanspruch, wenn er dem Unternehmer nicht innerhalb eines Jahres nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mitgeteilt hat, daß er seine Rechte geltend macht."*

Der begünstigten Besteuerung gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 unterliegen ua. außerordentliche Einkünfte. Außerordentliche Einkünfte sind gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus einem der unter Z 1 bis Z 3 angeführten Gründe (Tod des Steuerpflichtigen, Erwerbsunfähigkeit, Vollendung des 60. Lebensjahres und Einstellung der Erwerbstätigkeit) erfolgt und überdies seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind. Die Kündigung eines Vertragsverhältnisses stellt, selbst wenn man den Ausführungen des steuerlichen Vertreters folgend von einer zwangsweisen Beendigung durch die A-Versicherung ausgehen wollte, keinen solchen unter § 37 Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988 fallenden Tatbestand dar und kam eine begünstigte Besteuerung eines Veräußerungs- oder Übergangsgewinnes nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 sohin schon aus diesem Grund nicht in Betracht.

Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass der Erlös aus dem Ausgleichsanspruch im Sinne des § 24 HVertrG 1993 nicht dem Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn des Handelsvertreters zuzurechnen ist (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0207, VwGH 29.3.2007, 2006/15/0297, und VwGH 4.6.2003, 97/13/0195).

Begründend hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4. Juni 2003, 97/13/0195, ausgeführt, ein Handelsvertreter bewirke durch seine Tätigkeit nicht den Aufbau eines eigenen Kundenstocks, sondern es entstehe dieser beim Unternehmer. Aus dem Wortlaut des § 24 HVertrG 1993 ergebe sich, dass der Ausgleichsanspruch nicht ein Entgelt für die Übertragung eines Kundenstocks des Handelsvertreters darstelle, sondern dass der Ausgleichsanspruch in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelden solle. Da es sich beim Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG 1993 nicht um das Entgelt für einen Kundenstock oder ein

anderes Wirtschaftsgut handle, sei der dem Handelsvertreter in Erfüllung des Ausgleichsanspruchs zugekommene Betrag nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen.

Das Bundesfinanzgericht bezweifelt nicht, dass die Geschäftsbeziehungen des Beschwerdeführers zu seinen Kunden als betriebswesentlich anzusehen sind, vermitteln sie ihm doch entsprechende Provisionen und damit Betriebseinnahmen. Es vermag dies aber nichts daran zu ändern, dass der Kundenstock als eigenständig bewertbares Wirtschaftsgut bei der A-Versicherung entstanden ist und nicht beim Beschwerdeführer. Er war im Namen der A-Versicherung tätig, die jeweiligen Versicherungsverträge wurde zwischen der A-Versicherung und den vom Beschwerdeführer akquirierten Kunden abgeschlossen. Ist dem Beschwerdeführer somit aber keine rechtliche oder wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Kundenstock bzw. die Kundenbeziehungen zugekommen, kann die in Rede stehende Zahlung auch nicht als Entgelt für die Übertragung eines solchen Wirtschaftsgutes angesehen werden. Vielmehr werden mit der Ausgleichszahlung die Vorteile, die die A-Versicherung auch nach dem Ausscheiden des Beschwerdeführers aus den von ihm vermittelten Geschäftsverbindungen (Versicherungsabschlüssen) erzielt, abgegolten (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0207).

Nach § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne die bei der Veräußerung des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles bzw. bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes) erzielten Gewinne. Die Veräußerung eines Betriebes (Teilbetriebes) liegt vor, wenn der Erwerber ein lebensfähiges Unternehmen, somit alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, in einem einheitlichen Vorgang übernimmt [vgl. VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178, sowie Fellner in Hofstätter/Reichel (Hrsg.), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, 58. Lfg., § 24 Tz 15, mwN] .

Die Aufgabe des Betriebes setzt einen einheitlichen Vorgang voraus, durch den zumindest die wesentlichen Grundlagen des Betriebes an verschiedene Erwerber oder ins Privatvermögen des Betriebsinhabers übergehen [vgl. VwGH 28.10.2009, 2007/15/0114; sowie Fellner in Hofstätter/Reichel (Hrsg.), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, 58. Lfg., § 24 Tz 52, mwN] . Eine Betriebsaufgabe hat somit die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit zur Voraussetzung (vgl. VwGH 9.9.2004, 2001/15/0215).

Nachdem die Ausgleichszahlung nicht als Entgelt für die Übertragung eines Kundenstocks angesehen werden kann und der Beschwerdeführer nicht dargetan hat, welche sonstigen als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehenden Wirtschaftsgüter veräußert oder ins Privatvermögen übernommen worden wären, hat eine (Teil)Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der A-Versicherung jedenfalls nicht vorgelegen (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0140). Eine Betriebsaufgabe lag zudem auch deshalb nicht vor, weil der Beschwerdeführer nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der A-Versicherung und dem Ablauf der mit dieser vereinbarten Frist am selben Standort wiederum eine Versicherungsagentur eröffnet hat und der Betrieb sohin lediglich vorübergehend geruht hat.

Da ein zu einem Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 führender Tatbestand im Beschwerdefall somit nicht verwirklicht wurde, kam auch die Verteilung eines Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG auf drei Jahre gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 nicht in Betracht. Übergangsgewinne sind von dieser Bestimmung im Übrigen, abgesehen davon, dass der Verwaltungsgerichtshof auch die Einbeziehung der Ausgleichszahlung in einen allfälligen Übergangsgewinn verneint hat (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/15/0297, mwN), nicht erfasst (vgl. Doralt, EStG, 10. Lfg., § 37 Tz 19).

Ebenso war für den Beschwerdeführer mit dem Einwand, es liege eine begünstigt zu besteuernende Entschädigung für entgangene und entgehende Einnahmen (§ 32 Z 1 lit. a EStG 1988) bzw. für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit (§ 32 Z 1 lit. b EStG 1988) vor, nichts zu gewinnen.

Nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 lit. a und b EStG 1988, dass der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.

Die vom Beschwerdeführer als Entschädigung angesprochene Ausgleichszahlung stellt nicht eine Entschädigung als Ersatz für in einem verstrichenen Zeitraum entgangene Einnahmen dar, sondern einen Ausgleich für dem Handelsvertreter künftig für höchstens ein Jahr (§ 24 Abs. 4 HVertrG 1993) entgehende Provisionen (vgl. VwGH 4.6.2003, 97/13/0195). Die im Beschwerdefall zur Anwendung gelangte vertragliche Regelung sieht zwar offensichtlich eine für den Beschwerdeführer günstigere Berechnung des Ausgleichsanspruches vor, es ergibt sich aber kein Hinweis dafür, dass die entgehenden Provisionen abweichend von § 24 Abs. 4 HVertrG für mehr als ein Jahr oder gar für einen die Siebenjahresfrist des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erfüllenden Zeitraum abgegolten worden wären. Ob dem errechneten Ausgleichsanspruch Verträge mit einer durchschnittlichen Restlaufzeit von 7,41 Jahren zu Grunde lagen, kann sohin dahingestellt bleiben, ändert dies doch nichts daran, dass lediglich der durchschnittliche Provisionsanspruch für ein Jahr und die dafür laut Rahmenvereinbarung zustehende Ersatzleistung errechnet wurde.

Nachdem die vom Beschwerdeführer als Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 EStG 1988 beurteilte Ausgleichszahlung nicht für einen Zeitraum von mindestens sieben Jahren gewährt wurde und eine Verteilung gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 auf drei Jahre daher nicht in Betracht kommt, kann dahingestellt bleiben, ob es sich bei dem in Rede stehenden Ausgleichsanspruch tatsächlich um eine Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 lit. a oder b EStG 1988 handelt.

Gesamthaft gesehen hat das Finanzamt die strittige Ausgleichszahlung somit zu Recht weder der begünstigten Besteuerung gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 noch jener gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 unterzogen.

In der Beschwerdevorentscheidung hat das Finanzamt auch die offensichtlich im Zusammenhang mit der Ausgleichszahlung von der A-Versicherung geleistete Vergleichszahlung in Höhe von 20.000,00 € dem Ausgleichsanspruch hinzugerechnet

und den Gesamtbetrag von 66.309,00 € als Betriebseinnahme im Jahr 2012 erfasst. In der Vorhaltsbeantwortung vom 22. März 2014 hat der Beschwerdeführer dagegen eingewendet, dass der Zufluss erst mit der Gutschrift auf dem Konto und somit im Jahr 2013 erfolgt sei.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Zugeflossen ist eine Einnahme nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich verfügen kann (vgl. VwGH 29.1.2014, 2009/13/0209, mwN).

Nach den Sachverhaltsfeststellungen hat die vom Beschwerdeführer mit der Vertretung in der Rechtsstreitigkeit mit der A-Versicherung betraute Rechtsanwaltskanzlei den in Rede stehenden Scheck am 11. Dezember 2012 ausgestellt, nachdem diese die Vergleichszahlung in Höhe von 20.000,00 € von der A-Versicherung erhalten hat. Ist die Zahlung der A-Versicherung somit aber an einen Bevollmächtigten des Beschwerdeführers erfolgt, wurde damit auch der Zufluss beim Beschwerdeführer verwirklicht [vgl. Büsser in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, 55. Lfg., § 19 Tz 20, mit Hinweis auf VwGH 12.11.1980, 1300/80; s.a. BFH 10.12.1985, VIII R 15/83]. Der strittige Betrag ist dem Beschwerdeführer daher schon aus diesem Grund jedenfalls im Jahr 2012 zugeflossen.

Davon abgesehen waren auch die Einwendungen des Beschwerdeführers betreffend die erst im Jahr 2013 erfolgte Gutschrift des Betrages auf seinem Konto, nicht geeignet, einen erst im Jahr 2013 erfolgten Zufluss aufzuzeigen. Ein Scheck dient dem Zahlungsverkehr und ermöglicht eine Verfügung über Buchgeld. Der Empfänger kann im Regelfall davon ausgehen, dass ihm die Schecksumme ausgezahlt oder gutgeschrieben wird. Er ist damit wirtschaftlich in der Lage, über den Scheckbetrag zu verfügen. Der Besitz der Scheckurkunde ist für den Inhaber somit faktisch mit der Verfügungsmöglichkeit über die Schecksumme gleichzusetzen. Scheckzahlungen sind daher grundsätzlich mit der Übernahme des Schecks zugeflossen (vgl. Doralt, EStG, 10. Lfg., § 19 Tz 30 Stichwort "Scheckzahlungen", mit Hinweis auf VwGH 19.12.1990, 87/13/0147). Auch nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs führt die Hingabe eines (gedeckten) Schecks zum Zufluss des entsprechenden Geldbetrags (vgl. BFH 20.10.2015, VIII R 40/13, mwN, sowie BFH 30.10.2001, VIII R 15/01, mwN).

Nicht nur, dass der Beschwerdeführer den diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung, der insoweit Vorhaltscharakter zukommt, in keiner Weise entgegengetreten ist, hat er weder konkrete Angaben gemacht, wann er ins Ausland gereist ist oder gar Nachweise darüber erbracht, wann und in welcher Form ihm der von der V Rechtsanwalt GmbH am 11. Dezember 2012 ausgestellte Scheck zugekommen ist und kann dem Finanzamt daher auch unter diesem Gesichtspunkt nicht entgegengetreten werden, wenn es von einem Zufluss der Zahlung im Jahr 2012 ausgegangen ist, zumal sich das diesbezügliche Vorbringen des Beschwerdeführers im Wesentlichen darauf

beschränkt, dass ein Scheck erst nach der Gutschrift auf dem Konto ein verfügbares Vermögen darstelle.

2. Kundenessen und Jausen für Mitarbeiter von Versicherungen und Zulassungsstellen

Gemäß § 1 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern können bei einer Tätigkeit als Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl. Nr. 88/1993, im Rahmen der Gewinnermittlung bestimmte Betriebsausgaben bzw. der Entrichtung der Umsatzsteuer bestimmte abziehbare Vorsteuerbeträge jeweils mit Durchschnittssätzen angesetzt werden.

Gemäß § 2 Abs. 2 der Durchschnittssatzverordnung umfasst der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben

- Mehraufwendungen für die Verpflegung (Tagesgelder im Sinne des § 4 Abs. 5 in Verbindung mit § 26 Z 4 EStG 1988),
- Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume (insbesondere Lagerräumlichkeiten und Kanzleiräumlichkeiten),
- Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden,
- üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Unter Repräsentationsaufwendungen sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, also dazu dienen, zu "repräsentieren" (vgl. VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).

Den Gründen, die dazu Anlass geben, einen solchen Aufwand zu tragen, kommt keine Bedeutung zu; es ist auch nicht maßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand hätte entziehen können und ob er ausschließlich im betrieblichen Interesse lag. Repräsentationsaufwendungen in diesem Sinne sind ua. Ausgaben für die Bewirtung von Arbeitskollegen sowie Geschenke an Kunden, Klienten und Mitarbeiter aus

bestimmten Anlässen (vgl. VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119, mwN; s.a. Doralt/Kofler, EStG, 11. Aufl., § 20 Tz 86, mit weiteren Beispielen und entsprechenden Verweisen). Solche Repräsentationsaufwendungen sind auch im Falle des Vorliegens eines damit verbundenen Werbezweckes nicht abziehbar (vgl. VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119, und VwGH 10.8.2005, 2005/13/0049, mwN).

Eine Ausnahme vom Abzugsverbot besteht nur für die Bewirtung (einschließlich Beherbergung) von Geschäftsfreunden, wobei hier allerdings der Nachweis erforderlich ist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Unter dem Begriff der Werbung ist dabei eine Produkt- und Leistungsinformation, also eine auf die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationsleistung, zu verstehen (vgl. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0159). Eine bloße Glaubhaftmachung, dass die in Rede stehenden Aufwendungen dem Werbezweck gedient haben, reicht für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus. Soweit die als Betriebsausgaben geltend gemachten Bewirtungsspesen lediglich der Kontaktpflege dienen und damit nur einen werbeähnlichen Aufwand begründen, fallen sie unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (vgl. VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119, mwN).

Vor diesem Hintergrund hat das Finanzamt die in Rede stehenden Aufwendungen zurecht nicht aufwandswirksam berücksichtigt. Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer zwar die jeweiligen Empfänger durch Angabe von Familien- und Vorname auf den Belegen namhaft gemacht hat, ungeachtet der Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung aber nicht dargelegt hat, mit welchen konkreten Vertragsabschlüssen die jeweilige Einladung im Zusammenhang gestanden ist und sohin weder einen Nachweis darüber, dass die Aufwendungen der Werbung für seine Tätigkeit gedient haben, noch darüber, dass die betriebliche oder berufliche Veranlassung des Aufwandes für die Bewirtung weitaus überwiegt, erbracht hat, sind Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden gemäß § 2 Abs. 2 der Durchschnittsatzverordnung von dem im Beschwerdefall berücksichtigten Handelsvertreterpauschale umfasst. Die Bestimmung enthält keine Einschränkung dahingehend, dass Ausgaben für die Bewirtung von Geschäftsfreunden im Falle eines damit verbunden Werbezweckes nicht unter die vom Pauschalbetrag umfassten Ausgaben fielen. Vielmehr ist wohl davon auszugehen, dass der Gesetzgeber gerade solche Aufwendungen pauschal abgegolten wissen wollte, die dem Grunde nach abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen und sohin nicht unter das Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988 fallen.

Soweit die strittigen Aufwendungen kleine Geschenke und Aufmerksamkeiten für Kunden bzw. die Mitarbeiter von Zulassungsstellen betreffen, kann im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein Zweifel bestehen, dass diese zu den dem Abzugsverbot unterliegenden Repräsentationsaufwendungen zählen und ist diesbezüglich daher auch nicht maßgeblich, ob mit den Aufwendungen ein Werbezweck verbunden ist oder nicht.

Soweit Bewirtungskosten nach Angaben des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit EDV-Reparaturen durch einen Studenten angefallen sind, ist gänzlich im Dunkeln geblieben, worin die angeblichen Reparaturen bestanden haben und wann diese ausgeführt worden sein sollen und kann diesen Aufwendungen daher auch kein allfälliger Entgeltcharakter beigemessen werden.

Gesamthaft gesehen hat der Beschwerdeführer durch die bloße Vorlage von mit Namen von Kunden bzw. Geschäftspartnern versehenen Restaurantrechnungen und Einkaufsbelegen (Bäckerei, Metzgerei) den Nachweis von abzugsfähigen Aufwendungen, soweit diese nicht ohnedies vom Handelsvertreterpauschale umfasst sind, nicht erbracht.

Soweit der Beschwerdeführer darauf hinweist, dass derartige Aufwendungen vom Finanzamt in den Vorjahren anerkannt worden seien, ist ihm entgegenzuhalten, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt, sondern die Behörde vielmehr verpflichtet ist, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. VwGH 22.3.2010, 2007/15/0256, und VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136).

3. Telefon

Bei der Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Telefonkosten ist auf die Veranlassung abzustellen (vgl. VwGH 27.2.2002, 96/13/0101, mwN; s.a. Jakom/Marschner, EStG, 2016, § 4 Rz 330 Stichwort "Telefonkosten"). Kann die Zahl und die Dauer der beruflichen Gespräche nicht mittels beweiskräftiger Unterlagen belegt oder zumindest glaubhaft gemacht werden, muss der beruflich bzw. privat veranlasste Anteil an den gesamten Telefonkosten im Schätzungswege ermittelt werden.

Unbestritten ist, dass Unterlagen über die Zahl und die Dauer der beruflichen bzw. privaten Gespräche nicht vorgelegt wurden. Soweit die Privatgespräche in der Beschwerdeentscheidung daher im Schätzungswege mit 10% berücksichtigt wurden, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden, zumal der Beschwerdeführer selbst einen solchen Anteil als "vorstellbar" bezeichnet hat und der ausgeschiedene Privatanteil auch betragsmäßig nicht als realitätsfremd angesehen werden kann.

Im Übrigen (Parkgebühren) verweist das Bundesfinanzgericht auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung, zumal sich der Beschwerdeführer insoweit nicht als beschwert erachten kann. Gesamthaft gesehen war der Einkommensteuerbescheid 2012 daher im Umfang der Beschwerdeentscheidung abzuändern.

4. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall liegen die gesetzlichen Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 für eine begünstigte Besteuerung gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 nicht vor. Zudem ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt, dass in Erfüllung des Ausgleichsanspruchs eines Handelsvertreters geleistete Zahlungen weder als Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn (vgl. VwGH 4.6.2003, 97/13/0195, VwGH 29.3.2007, 2006/15/0297, und VwGH 25.4.2013, 2010/15/0207), noch als Übergangsgewinn (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/15/0297), noch als gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 begünstigt zu besteuernende Entschädigung gemäß § 32 Z 1 EStG 1988 anzusehen sind (vgl. VwGH 4.6.2003, 97/13/0195). Auch hinsichtlich der Anerkennung der Aufwendungen für Bewirtung und Geschenke entspricht das Erkenntnis der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im Übrigen fußt das Erkenntnis auf nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen.

Feldkirch, am 14. April 2016