

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, y, vertreten durch M.S. Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m.b.H., Prinz Eugen-Str 42, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 21. Oktober 2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Wien 1/23 vom 21. September 2015, betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die X (v, i.d.F. Bf.) ist als Handelsvertreter für die L Handels GmbH (i.d.F. L) mit Sitz in der BRD tätig. Die L produziert und vertreibt M für die von der Bf. in Österreich Kunden akquiriert werden. Gesellschafter der Bf. sind K (Komplementär) sowie O als Kommanditistin (mit einer Hafeinlage i.H.v. € 100,-).

Die Bf. wird im Namen und auf Rechnung der L tätig und ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Einnahmen-/Ausgabenrechnung).

Für ihre Tätigkeit lukriert sie Provisionserlöse, hat der L aber anteilige, von dieser getragene Werbekosten zu erstatten.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2011 bis 2013 wurde festgestellt, dass die Bf. bei Vertragsabschlüssen regelmäßig Anzahlungen von Kunden in einer Höhe entgegennahm, die die ihr zustehenden Provisionen überstiegen. Da die vereinnahmten Zahlungsmittel nicht vollständig an die L weitergeleitet wurden, erhöhte sich die Schuld der Bf. ihr gegenüber laufend.

Die Ap. ging davon aus, dass eine Rückführung (des Zuwachses) der Schuld an die L auszuschließen sei und setzte die im Prüfungszeitraum erhaltenen Anzahlungen (abzüglich weitergeleiteter Gelder sowie unter Berücksichtigung der in die E/A-Rechnung aufgenommenen Geschäftsvorfälle mit der L) bei der Bf. als Einnahmen an. Dem Gewinn der Bf. wurden auf Grundlage dieser Feststellung in den Jahren 2011 € 62.354,77, 2012 € 50.635,40 und 2013 € 23.039,45 zugerechnet.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Ap. und erließ für die Jahre 2011 bis 2013 im wiederaufgenommenen Verfahren neue Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO.

Die Ap. hielt in ihrer Niederschrift zur Schlussbesprechung fest, dass es sich bei der Verbindlichkeit der Bf. nach Auskunft der steuerlichen Vertretung der L (Schreiben v. 17. Februar 2015) um einen Kontokorrentkredit handle, für den keine schriftliche Vereinbarung abgeschlossen worden sei.

Nach Ansicht der Ap. war der offene Saldo (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) dagegen u.a. deshalb als Lieferverbindlichkeit einzustufen, weil Buchungen auf dem normalen Debitorenkonto erfolgten und keine Rückzahlungsmodalitäten vereinbart worden waren. Zivilrechtliche Forderungen würden nach 3 Jahren verjähren und dadurch selbst durch Klage nicht mehr einbringlich sein.

Der Schuldenstand sei von Anfang 2011 von rund € 155.000,- bis Ende 2013 auf fast € 300.000,- angestiegen.

Die Bf. sei Einnahmen-/Ausgabenrechnerin, die Verbuchung der Geschäftsfälle mit der L jedoch in der Form erfolgt, dass jeder in Rechnung gestellte Ertrag bzw. Aufwand ohne Rücksichtnahme auf die Bezahlung sofort verbucht worden sei. Im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sei aber auf den Geldfluss abzustellen.

Es seien keine Sicherheiten oder ein Kreditrahmen vereinbart und keine Zinsen verrechnet worden, alles Umstände, die auf eine nicht fremdübliche Kreditvertragsgestaltung hinweisen würden.

Die Gesellschafter der Bf. hätten das Pensionsalter bereits erreicht. Neben den Pensionseinkünften und den (z.T. negativen) Tangenten würde ihnen kein weiteres Einkommen zur Verfügung stehen.

Die Korrektur des Gewinnes erfolgte in der Form, dass die nicht weitergeleiteten Anzahlungen als Einnahmen angesetzt und die tatsächlich an die L abgeführten Beträge als Ausgaben anerkannt wurden.

In die Niederschrift zur Schlussbesprechung wurde auch die Rechtsansicht der Bf. dargelegt, nach der weder Schriftlichkeit noch Fremdüblichkeit für die Annahme eines Kontokorrentverhältnisses erforderlich sei. Bei den von der Bf. vereinnahmten Geldern handle es sich um durchlaufende Posten. Die als Werbekosten angesetzten Beträge

würden Betriebsausgaben, die laufenden Zahlungen an die L Rückzahlungen des Kredites darstellen. Es sei dadurch zu keiner Vermögensmehrung der Bf. gekommen, eine solche sei allenfalls darin zu erblicken, dass es zu keiner Verzinsung des Kontokorrentkredites gekommen sei.

Die Bf. brachte am 21. Oktober 2015 (im elektronischen Weg) Beschwerde zu den gegenständlichen Bescheiden ein und reichte mit 27. Oktober 2015 eine Begründung nach.

Darin wurde ausgeführt, dass die Bf. eine monatliche Provisionsabrechnung erhalte die dann negativ ausfalle, wenn sie mehr Anzahlungen einbehalte (und diese nur zum Teil an die L weiterleite) als die Provisionshöhe des jeweiligen Monats betrage. Zudem würden der Bf. monatlich Werbekostenbeiträge in Rechnung gestellt. Die benannten Posten wie auch die Tilgungszahlungen hätten den Saldo in den Jahren 2011 bis 2013 von rd. € 125.000,- auf ca. € 290.000,- erhöht. Es liege ein mündlich vereinbarter Kontokorrentkredit vor.

Der Abgabenerhebung seien grundsätzlich die zivilrechtlichen Rechtsgeschäfte zu Grunde zu legen.

Davon könne nur dann abgegangen werden, wenn entweder Familienverträge vorlägen die einem Fremdvergleich nicht standhalten würden (von der Literatur und Judikatur entwickelte Erfordernisse wurden näher dargestellt), oder ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeit des bürgerlichen Rechts gegeben sei.

Da der gegenständliche Vertrag zwischen fremden Vertragspartnern abgeschlossen worden sei, liege ein Interessensgegensatz vor, da davon auszugehen sei, dass fremde Dritte einander nichts zu schenken pflegen (vgl. VwGH 24. Juni 2009, 2007/15/0113).

Nach der Judikatur des VwGH (26. Februar 2015, 2012/15/0177) sei selbst bei Nahebeziehungen keine Schriftlichkeit der Vereinbarungen erforderlich und auch bei fehlender Fremdüblichkeit nicht von vornherein von verdeckten Ausschüttungen auszugehen.

Diesfalls sei zu prüfen, worin der allenfalls zugewendete Vorteil bestanden und ob eine ernsthafte Rückzahlungsabsicht der geschuldeten Beträge vorgelegen habe, wobei die Bonität des Gesellschafters zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung zu prüfen sei.

Zur Verjährung der Kreditforderungen wurde dargelegt, dass die allgemeine Verjährungsfrist für Forderungen auf Rückzahlung gewährter Kredite 30 Jahre betrage. Bei Kontokorrentkrediten seien darüber hinaus die Forderungen sowie Zinsen gemäß § 355 Abs. 1 HGB während der Verrechnungsperiode gebunden und die Verjährung gehemmt. Diese beginne erst mit Ablauf der Verrechnungsperiode wieder zu laufen. Wenn der Saldo als neuer Rechnungsposten vorgetragen werde, sei die Verjährung bis Ende des gesamten Kontokorrentverhältnisses gehemmt (OGH v. 14. Oktober 1993, 8Ob21/93).

Die Ap. habe den Sachverhalt insofern unvollständig angenommen, als

- sie das Schreiben der L an das Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst in welchem die Werthaltigkeit der Forderungen gegenüber der Bf. dargelegt werde, nicht weiter gewürdigt habe;

- man sich mit der Frage des Rückführungswillens der geschuldeten Beträge nicht auseinander gesetzt und lediglich behauptet habe, dass eine Tilgung des Kredits aufgrund des Alters der Gesellschafter nicht mehr möglich scheine;
 - man von einer unrichtigen Verjährungsfrist ausgegangen sei und den von den Vertragsparteien konkludent vereinbarten Verjährungsverzicht nicht erfragt habe;
 - eine Bonitätsprüfung der Bf. ebenso unterblieben sei wie
 - eine Überprüfung, worin die Vermögensmehrung der Bf. gelegen war oder sein könnte.
- Zwischen den Vertragsparteien herrsche Einigkeit, dass der am 31. Dezember 2013 offene Saldo i.H.v. € 291.792,76 von der Bf. zurückzuführen sei und auch zurückgeführt werden könne.

Der Beschwerde liegt das Schreiben des steuerlichen Vertreters der L an das Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst vom 17. Februar 2015 bei, in dem dargelegt wird, dass geschäftliche Beziehungen mit der Bf. auf Basis eines Handelsvertretervertrages aus dem Jahr 2004 aufgenommen worden waren. Der Leistungs- Zahlungs- und Verrechnungsverkehr mit der Bf. sei im Rahmen der Buchführung der L in einem Kontokorrentkonto abgebildet worden. Kopien desselben wurden dem Schreiben (für die Jahre 2011 bis 2013) ebenso beigelegt wie statistische Aufzeichnungen über die Geschäftsbeziehung für die Jahre 2011 bis 2014.

Die Forderungen seien im Laufe der Geschäftsbeziehung angewachsen und würden auf einem erheblichen Finanzbedarf der Bf. beruhen. Die L habe sich der Finanzierungshilfe aus vertriebspolitischen Gründen nicht entziehen können und die Bf. damit zur Sicherung des von ihr betreuten Absatzgebietes an sie binden wollen. Dadurch sei es zu einer finanziellen Abhängigkeit gekommen, durch die eine fristgerechte Kündigung des Handelsvertretervertrages, die sonst jederzeit möglich gewesen sei eingeschränkt bzw. sogar verhindert worden sei.

Nach Auskunft der L sei eine Konsolidierung der finanziellen Verhältnisse abzusehen und eine Tilgung der Verbindlichkeit ab dem Jahr 2015 geplant. Die L rechne mit einem Eingang der offenen Beträge, widrigenfalls sie diese hätte wertberichtigen müssen.

In einem weiteren, der Beschwerde beigelegten Schreiben vom 29. Juli 2015 legt die L gegenüber der Bf. dar, dass die Leistungsbeziehungen durch ein Kontokorrentkonto abgebildet würden und es sich dabei um ein vor Jahren mündlich konkludent vereinbartes Kreditverhältnis handle.

In ihrer Stellungnahme vom 19. Jänner 2016 repliziert die Ap., dass die von der Bf. zu viel einbehaltenen Beträge (Anzahlung abzügl. Provision) nicht an die L weitergeleitet worden seien, weshalb mangels Verausgabung kein durchlaufender Posten vorliege. Ein Kontokorrentkredit enthalte im Normalfall Regelungen über Kreditrahmen, Laufzeit, Zinsen, Zweck und Sicherheiten und somit Inhalte, die gegenständlich sämtlich fehlen würden.

Wenn die Bf. anführe, dass die Angehörigenjudikatur zur Überprüfung der Fremdüblichkeit mangels Naheverhältnis nicht heranzuziehen sei werde dazu dargelegt, dass die mündliche Vereinbarung eines Kontokorrentkredits ohne jegliche Regelung nicht

fremdüblich sei und man in Anwendung des § 21 BAO von einer Lieferverbindlichkeit ausgehe.

Zur Auffassung der Bf., wonach sich Fremde nichts schenken würden sei anzumerken, dass gegenständlich keine Zinsen verrechnet werden würden, was die Annahme der Ap. nach Vorliegen einer Lieferverbindlichkeit unterstreiche.

Die VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 14. November 1990, ZI. 90/13/0104 erwogen, dass § 4 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz für die Annahme eines durchlaufenden Postens die Vereinnahmung und Verausgabung im Namen und für Rechnung eines anderen fordere und derjenige, der die Zahlungen im Namen und auf Rechnung eines anderen in Empfang nehme sowohl den Willen als auch die Möglichkeit zur Verausgabung haben müsse.

Die Ap. habe neben der Beziehung zur L auch die Lebenshaltungskosten von K hinterfragt.

Die Bf. habe dazu angeführt, dass K und O gemeinsam eine Wohnung in 1230 Wien bewohnen würden, wobei die Kommanditistin der Bf. die Wohnungskosten alleine durch ihre Pensionsbezüge leiste. Zu K sei angeführt worden, dass er Taggelder aus einer privaten Krankenversicherung erhalten habe. Weder die Bf. noch deren Gesellschafter seien im Besitz von Grundvermögen. Da O nur über Pensionseinkünfte und K nur über nicht weitergeleitete Anzahlungen und Krankengelder verfügen könne sei nicht nachvollziehbar, mit welchen Mitteln die Rückzahlung des offenen Saldos erfolgen solle. Die L habe zwar bestätigt, dass der geschuldete Betrag zurückgeführt werden könne, auf welche Tatsachen (Zahlungspläne, liquide Mittel) sich diese Behauptung stütze werde aber nicht angeführt.

Zur Einnahmen-/Ausgabenrechnung legt die Ap. dar, dass Betriebseinnahmen bzw. –ausgaben mit dem Zahlungsfluss zu erfassen seien.

Die von der L vorgeschriebenen Werbekostenbeiträge seien daher erst mit der Bezahlung als Ausgabe abzugsfähig. Da die an die L rückgeführten Beträge keine Verrechnungsanweisung enthalten und immer auf Saldo erfolgen würden könne nicht nachvollzogen werden, ob sich die Zahlungen als Tilgung der Schuld (erfolgsneutral) oder als Bezahlung der Werbekostenbeiträge (erfolgswirksam) darstellen würden.

In der Gegenäußerung vom 29. März 2016 wiederholt die Bf. ihre Ansicht, wonach Verträge zwischen fremden Dritten keiner Überprüfung der Fremdüblichkeit zu unterziehen seien.

Bei der Vereinnahmung der Kundenanzahlungen durch die Bf. handle es sich um durchlaufende Posten, die gemäß § 4 Abs. 3 EStG bei ihr außer Ansatz bleiben würden und der L zuzurechnen seien. Der UFS habe entschieden (28. Dezember 2004, RV/0299-W/04), dass es für den Zufluss genüge, wenn der Empfänger rechtlich und wirtschaftlich über den Betrag verfügen könne.

Für eine Zurechnung der Einnahmen beim Bf. müssten sie in sein Vermögen übergegangen sein. Nach Lehre und Judikatur sei § 19 EStG dahingehend zu interpretieren, dass ein steuerlich beachtlicher Zufluss erst dann vorliege, wenn der Steuerpflichtige über das Geld verfügen könne, wobei der Vermögenszuwachs ein endgültiger sein müsse (UFS v. 14. Jänner 2005, RV/1731-W/02).

Die L habe die nicht erhaltenen Kundenanzahlungen in ihren Büchern erfolgswirksam berücksichtigt und dem Kontokorrentkonto der Bf. angelastet, weshalb sie darüber rechtlich und wirtschaftlich verfügen konnte. Dass sie dies aufgrund vertriebspolitischer Gesichtspunkte unterlassen habe könne nicht der Bf. angelastet werden.

Die teilweise Einbehaltung der Anzahlungen habe die Schuldpost erhöht und stelle bei der Bf. eine Vermögensumschichtung dar, die bei ihr zu keinem Vermögenszuwachs geführt habe.

Die Ap. stütze sich auf die Rechtsprechung des VwGH und könne nicht nachvollziehen, mit welchen Mitteln eine Rückzahlung des offenen Saldos erfolgen solle. Sie habe zwar Fragen zu den Lebenshaltungskosten von K gestellt, hätte sich aber auch mit der Frage auseinander setzen müssen, ob die Rückzahlung der Schulden von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten sei, wobei auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Kreditgewährung abzustellen wäre (VwGH 26. Februar 2015, 2012/15/0177).

Zur Einnahmen/Ausgaben-Rechnung erläutert die Bf., dass Ausgaben im Jahr der Hingabe zu berücksichtigen seien, wobei jener Zeitpunkt maßgeblich sei, in dem sie die wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren habe. In dem Zeitpunkt, in dem die Kosten für Werbung dem Kontokorrent angelastet worden seien, habe die Bf. die Verfügungsmacht über diese Beträge verloren und es liege ein Abfluss vor.

Die Kredittilgung stelle sich auf dem Kontokorrentkonto in der Form dar, dass immer Zahlungen mit (runden) Beträgen (z.B. € 1.000,-, 1.500,- ...) Kreditrückzahlungen darstellen würden, die nicht als Ausgaben angesetzt werden könnten, da es sich dabei um bloße Vermögensumschichtungen handle.

Wenn die Ap. behaupte, dass die rückgeführten Beträge keine Verrechnungsweisung enthalten und immer auf Saldo erfolgen würden (wobei nicht nachvollzogen werden könne, ob sie zur Tilgung der Schuld oder als Bezahlung der Werbekostenbeiträge diene), so werde mit dieser Vorgangsweise dokumentiert, dass Tilgungszahlungen vorliegen würden.

Mit Beschwerdevereentscheidungen vom 22. September 2016 wurden die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme und Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 2011-2013 als unbegründet abgewiesen.

Nach wiederholter Darstellung des Sachverhaltes erläutert die Behörde, dass durchlaufende Posten dann vorliegen, wenn eine Vereinnahmung und Verausgabung im Namen und Rechnung eines Dritten erfolgt. Die Bf. hätte die einbehaltenen Beträge nicht an die L weitergeleitet. Ein durchlaufender Posten sei so lange anzunehmen, als die Mittelsperson zur Verausgabung verpflichtet und gewillt sei. Dieser Wille zur Verausgabung sei auch dann abzusprechen, wenn ihn die Mittelsperson mangels vorhandener Mittel nicht mehr realisieren könne (VwGH v. 14. November 1990, 90/13/0104).

Zur Kontokorrentvereinbarung wurde mit Hinweis auf höchstgerichtliche Entscheidungen erläutert, dass eine solche auch formfrei und konkludent abgeschlossen werden könne.

Es liege weder ein schriftlicher Vertrag noch ein schlüssiges Verhalten vor, dass auf den Abschluss eines derartigen Vertrages schließen lassen würde.

Gemäß § 355 Abs. 1 UGB habe eine Verrechnung in regelmäßigen Zeitabständen (also solchen von gleicher Dauer) zu erfolgen. Die Rechnungsperiode betrage gemäß § 355 Abs. 2 UGB ein Jahr, wobei eine abweichende Parteienvereinbarung zulässig sei.

Unter näheren Bezug auf ergangene Judikatur wurde dargelegt, dass die Verjährung für kontokorrentgebundene Ansprüche so lange gehemmt sei, als eine Bindung durch das Kontokorrent bestehe, grundsätzlich somit bis Ende der jeweiligen Rechnungsperiode. Bei Vortragung des Saldos werde die Hemmung erst mit Ende des gesamten Kontokorrentverhältnisses beendet, wobei erst die Saldofeststellung zu einer Vereinheitlichung der Verjährungsfrist führe.

Nach Ansicht der Behörde liege aber kein Kontokorrentkredit vor.

Auch der Rückführungswille sei der Bf. aufgrund der fehlenden Bonität abzusprechen. Es sei auf die Verhältnisse im Streitraum abzustellen, wobei später zustande gekommene Verträge nicht zu berücksichtigen seien (VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115).

Die im Streitzeitraum verbuchten Forderungen gegen die Bf. seien uneinbringlich und eine Rückzahlung nicht zu erwarten gewesen. Das ständige Anwachsen des Saldos sowie das Fehlen von Sicherheiten weise auf die fehlende Rückzahlungsabsicht hin, wodurch es zu Vermögensverschiebungen zu Gunsten der Bf. gekommen sei. Die Forderungen seien laut Darstellung der Geschäftspartnerin im Laufe ihrer über zehn Jahre andauernden Geschäftsbeziehung aufgelaufen, wobei gemäß ihrer Darstellung ein erheblicher Finanzbedarf der Bf. bestanden habe. Aus dem Schreiben der steuerlichen Vertretung der L vom 18. Dezember 2015 ergebe sich, dass die Bf. nicht zahlungsfähig gewesen sei, weshalb die L eine die Bf. begünstigende Vereinbarung getroffen habe, die der Bf. zum Abbau ihrer Verbindlichkeit verhelfen sollte.

Die Behauptung der L, wonach die Forderung weiterhin werthaltig gewesen sei, stütze sich auf keine Tatsachen.

Eine langandauernde weitere Tätigkeit der Bf. sei aufgrund des Alters des Komplementärs nicht zu erwarten. Auf die finanzielle Situation der Gesellschafter (die eine Rückzahlung nicht erwarten ließe), wurde verwiesen.

Die Anzahlungen der Kunden seien damit wirtschaftlich in das Betriebsvermögen der Bf. gelangt und hätten als Zuflüsse in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung berücksichtigt werden müssen.

Die Bf. stellte mit Eingabe vom 29. November 2016 hinsichtlich der Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011-2013 einen Antrag auf Vorlage der Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (BFG).

In der Begründung wurde ergänzend festgehalten, dass es sich bei der Darstellung der Behörde, wonach kein Kontokorrentverhältnis entstanden sei, um eine nicht nachvollziehbare Vermutung handle. Es liege ein entsprechendes Verhalten der Handelspartner vor, worauf schon die monatlichen und jährlichen Saldofeststellungen hindeuten würden.

Die Behörde habe zutreffend dargelegt, dass § 355 UGB abweichende Parteienvereinbarungen zulasse. Woraus sie schließe, dass solche gegenständlich nicht vorliegen würden, sei nicht nachvollziehbar.

Der erhebliche Finanzbedarf der Bf. den die L hingenommen habe sei ein Indiz für die Existenz einer Kreditvereinbarung. Die Behörde versuche den tatsächlichen Sachverhalt in einen fiktiven umzuinterpretieren.

Es sei unbeachtlich, dass es sich bei der Bf. um einen Einnahmen-/Ausgabenrechner handle, da wie bei Transaktionen betreffend Bankkredite um erfolgsneutrale Vermögensverschiebungen vorliegen würden, deren Aufnahme (obwohl zugeflossen) keine Einnahmen darstellen würden. Es widerspreche der Systematik des Steuerrechts, wenn derartige Geldflüsse zu einer abweichenden rechtlichen Beurteilung führen würden. Dies deshalb, weil es aufgrund der späteren Rückzahlung zu keiner Bereicherung im Zuge der Kreditgewährung komme.

Die Bf. wurde mit Vorhalt des BFG vom 27. Mai 2019 um Beantwortung weiterer Fragen bzw. Vorlage von Unterlagen ersucht.

Festgestellte Abweichungen der in Bezug auf den Handelsvertretervertrag seien aufzuklären. Zum Kontokorrentkredit wurde die Bf. aufgefordert darzulegen, worin der von der Geschäftspartnerin L behauptete erhebliche Finanzbedarf der Bf. (speziell im Prüfungszeitraum) bestanden habe. Weiters wurde festgestellt, dass die mit der L am 21. Dezember 2015 getroffene Vereinbarung, die eine Grundlage für die gesicherte Rückführung der Verbindlichkeit darstellen sollte, als solche nicht geeignet sei und um Stellungnahme ersucht. Der BFG legte dar, dass die Bf. nicht über die erforderlichen Mittel zur Rückzahlung der aufgelaufenen Schulden hatte. Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass die von der L übermittelten, am Kontokorrentkonto ausgewiesenen Saldenbeträge nicht mit dem tatsächlich bestehenden Saldo übereinstimmen würden. Weitere Fragen ergingen zur Einkommens- und Vermögenssituation des Komplementärs, da die Bf. soweit ersichtlich nicht in der Lage war, die seit Beginn des Prüfungszeitraums angewachsenen Schuldenstände zu bedienen.

In Beantwortung des Vorhalts mit Schreiben vom 25. April 2019 erläutert die Bf., dass der Handelsvertretervertrag aufgrund einer telefonischen Mitteilung abgeändert worden sei (Verringerung der Provisionshöhe von 38% auf 34%). Der Zeitpunkt der Änderung sei nicht mehr bekannt. Eine weitere Änderung des Handelsvertretervertrages vom 25. April 2019 wurde vorgelegt. Die vertraglich vereinbarte Altersgrenze mit der die Tätigkeit zu beenden sei würde auf kein bestimmtes Alter hindeuten. K sei zwar bereits über 70 Jahre alt jedoch sehr agil und könne selbst entscheiden, wann er aufhören wolle, für die L zu arbeiten.

Warum mit der Rückführung des Kredites entgegen dem Schreibens des steuerlichen Vertreters der L vom 17. Februar 2015 nicht schon im Jahr 2015 begonnen worden sei, sei möglicherweise damit zu begründen, dass eine Verringerung des Kreditstandes ab dem Ende 2015 erfolgen sollte.

Von Seiten der L sei der Bf. monatlich eine Saldenaufstellung übermittelt worden. Nachdem diese nicht beanstandet worden seien, liege gemäß § 863 ABGB eine stillschweigende Anerkennung der Salden vor.

Wie die im Schreiben vom 18. Dezember 2015 angesprochene, am 21. Dezember 2015 schriftlich vereinbarte jährliche Mindest-Sondertilgungsrate über € 3.000,- von den übrigen Rückzahlungen der Bf. zu unterscheiden sei, könne nicht gesagt werden. Diesbezüglich sei Kontakt zur L aufzunehmen. Zur festgestellten Saldendifferenz der statistischen Aufstellung der Buchhaltungskonten bzw. der ihrer Konten könne nur die L Auskunft geben. Die Bf. legte dem Schreiben eine Entwicklung des Kontokorrentkontos, Kontenblätter, Belege sowie Kassenbuchaufzeichnungen der Bf. vom 1. Jänner 2015 bis 31. Mai 2019 bei. Differenzen zur Finanzbuchhaltung der L seien dadurch entstanden, dass Einzahlungen der Bf. bei der L erst im Folgemonat berücksichtigt worden seien. Aus einer Darstellung der Entwicklung des Kontokorrentkredites gehe hervor, dass es in der Zeit vom 31. Dezember 2015 bis 31. Mai 2019 zu einem Schuldenabbau i.H.v. € 41.685,25 auf nunmehr € 303.979,67 gekommen sei.

Es sei unrichtig, den zu versteuernden Gewinn als Maßstab für die Deckung des Schuldenabbaus heranzuziehen. Dieser sei vielmehr um nicht zahlungswirksame Ausgaben wie z.B. den Gewinnfreibetrag, Afa, bzw. Diäten zu adaptieren. Weiters würden Pensionsbezüge bestehen und auch hinsichtlich der abgeschlossenen Krankenversicherungen sei zu bemerken, dass die ausgezahlten Tagsätze die Versicherungsprämien übersteigen würden.

Der Komplementär habe vor, noch weit über Vollendung des 75. Lebensjahres für die KG tätig zu sein und werde mit Einstellung seiner Tätigkeit die Schulden komplett abgebaut haben. Zudem stehe ihm nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gemäß § 24 HVertrG ein Ausgleichsanspruch in Höhe einer Jahresentschädigung zu, die sich aus dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre errechne.

K erfreue sich bester Gesundheit, habe seine Diabetes sehr gut im Griff und empfinde auch seine chronische Erkrankung des Bewegungsapparates als nicht belastend.

Die L habe den Aufbau des Produktes und die Erweiterung des Marktes in Österreich finanziert woraus sich eine Kreditschuld ergeben habe. Dies sei auch mit einer gewollten Bindung der Bf. an die L verbunden gewesen da sie befürchtet habe, dass die Bf. das Vertragsverhältnis ohne ‚Abhängigkeitsverhältnis‘ jederzeit kündigen könne.

Zur Bonität erläutere die Bf., dass sie über keine nennenswerten Vermögenswerte verfüge. In dem Schreiben der L vom 17. Februar 2015 habe die steuerliche Vertretung die Forderung gegenüber der Bf. als werthaltig angesehen und entsprechend in den Büchern ausgewiesen.

Der Eingabe wurden weiters die vom BFG angeforderten Polizzen von K betreffend Krankenversicherungen (Generali und Allianz), Kontoauszüge hinsichtlich der 2011 bis 2013 erhaltenen Versicherungsleistungen (Taggelder) sowie Nachweise dafür beigelegt, dass die Lebensgefährtin des Komplementärs (die Kommanditistin der Bf.) die Mietkosten des gemeinsamen Haushalts übernommen hatte.

Die Bonität sei letztlich durch den Kreditgeber zu beurteilen. Eine Betriebseinnahme liege erst in dem Zeitpunkt vor, wenn der Kreditgeber die Forderung abschreibe, was im Falle der L nicht der Fall sei.

Aufgrund der vorgelegten und im gegenständlichen Schreiben aufgezählten Beweismittel sei das Vorliegen eines Kontokorrentkredites als erwiesen anzusehen.

Schließlich sei die Bonität, das Alter und der Gesundheitszustand des Schuldners für die steuerliche Beurteilung des Sachverhaltes der Kreditaufnahme und Kreditbedienung vollkommen irrelevant. Wesentlich sei bloß, dass ein Kreditverhältnis vorliege. Eine Abwertung der Verbindlichkeiten beim Kreditnehmer sei nach § 6 Z 3 EStG nicht vorgesehen. Anderes gelte nur bei Verjährung (Frist 30 Jahre) bzw. bei Insolvenz samt Sanierungsgewinn, Sachverhalte, die gegenständlich nicht vorliegen würden.

über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 21 Abs. 1 BAO lautet:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

§ 4 Abs. 3 EStG 1988 lautet (auszugsweise)

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...

Gemäß § 19 EStG 1988 gelten (mit hier nicht maßgeblichen Ausnahmen) Einnahmen als in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Von Seiten der Ap. wurde festgestellt, dass eine hohe Verbindlichkeit der Bf. gegenüber der L bestand, die sich im Prüfungszeitraum weiter erhöhte.

Nach Ansicht der Bf. liegt ein mit der L abgeschlossenes Kreditverhältnis (Kontokorrentkredit) vor, dessen Fremdüblichkeit aufgrund einander fremder Vertragsparteien nicht zu prüfen ist. Sie geht davon aus, dass die Verbindlichkeit von ihr beglichen werden kann und verweist auf eine gleichlautende Stellungnahme der L. Die Ap. nimmt hingegen an, dass ein Lieferantenkredit vorliegt, der zu fremdunüblichen Konditionen abgeschlossen wurde, für den keine Rückzahlungsmöglichkeit besteht, der zudem der kurzen Verjährungsfrist (3 Jahre) unterliegt. Sie rechnete die im Prüfungszeitraum verzeichneten Zuwächse der Verbindlichkeit den Einnahmen hinzu.

Die Behörde schloss es dabei (nahezu) aus, dass der Zuwachs der Verbindlichkeit der Bf. gegenüber der L rückzahlbar war und ging von einer Bereicherung der Bf im Prüfungszeitraum aus. Begründet wurde dies u.a. mit dem Alter der Gesellschafter sowie der Einkommenssituation des Komplementärs, die sich alleine auf Gewinn tangential der Bf. stützt.

Dass es sich bei der Bf. und der L um einander fremd gegenüberstehende dritte Parteien handelt wird von der Behörde nicht bestritten. Dennoch hat die Ap. die Kreditvereinbarung als nicht fremdüblich qualifiziert.

Sie verweist darauf, dass der Kredit von Seiten der L ohne Besicherung, Rückzahlungsvereinbarungen, Kreditrahmen und Zinsen eingeräumt worden ist, die Gesellschafter über kein Grundvermögen verfügen und die Lebenshaltungskosten des Komplementärs z.T. von seiner Lebensgefährtin getragen werden.

Wenn die Bf. dazu erläutert, dass Verträge zwischen fremden Dritten seitens der Abgabenbehörde keiner Überprüfung der Fremdüblichkeit zu unterziehen ist, so ist diese Ansicht insoweit richtigzustellen, als nach der Judikatur des VwGH u.a. 24. Juni 2009, 2007/15/0113, RS 2) im geschäftlichen Verkehr zwar grundsätzlich vermutet werden kann, dass zwei unabhängige Vertragspartner einander "nichts schenken wollen" eine solche Vermutung aber widerlegt werden kann, was darzutun Aufgabe der Behörde ist, wobei dem BFG nach § 269 (1) BAO dieselben Befugnisse im Ermittlungsverfahren zukommen. Dass die Vertragsparteien Änderungen von wesentlicher Bedeutung (wie die Herabsetzung des Provisionsanspruches von 38% auf 34%) in Abkehr von der vertraglichen Regelung mündlich vereinbart haben, ist ungewöhnlich und stößt schon insoweit auf Bedenken, als sich im Falle diesbezüglicher Differenzen einander fremder Parteien eine entsprechende Nachweisführung schwierig erweist.

Die Bf. hat dazu auch ausgeführt, dass die Verringerung des Provisionssatzes von der Bf. deshalb hingenommen werden musste, weil aufgrund der bestehenden Schulden ein Abhängigkeitsverhältnis zwischen ihr und der Kreditgeberin bestand.

Die Bf. hat sich somit sehenden Auges in ein Abhängigkeitsverhältnis begeben.

Andererseits wurde dargelegt, dass die L deshalb als Kreditgeberin auftrat, da sie sich der Finanzierungshilfe aus vertriebspolitischen Gründen nicht entziehen konnte und die Bf. an sich binden wollte.

In dem Handelsvertretervertrag wurde (im Gegensatz dazu) vereinbart, dass falls die Bf. höhere Anzahlungen entgegen nimmt sie verpflichtet ist, den Differenzbetrag bis zum Ende der jeweiligen Beratungswoche der L zu überweisen.

Durch die Verringerung des Provisionsanspruches der Bf. auf 34% erhöhte sich ihre Verbindlichkeit tendenziell und wurde mit Vertragsänderung vom 21. Dezember 2015 zurückgenommen, um die ausufernden Kreditverbindlichkeit des Bf. zu verringern.

Dass die L für ihre ständig anwachsende Forderung keine Zinsen verlangte und keine sonstigen Rahmenvereinbarungen traf ist im Fremdvergleich jedenfalls als unüblich anzusehen.

In dem Handelsvertretervertrag wurde zudem vereinbart, dass dieser mit Erreichen der Altersgrenze des Handelsvertreters endet. Entgegen dieser Vereinbarung wurde keine

konkrete Altersgrenze vereinbart, der Komplementär kann nach seiner Darstellung selbst entscheiden, wann er mit seiner Tätigkeit für die L aufhört.

Wenn man der Bf. folgt, wonach K (geb. Datum****1946) zwar im vorgerückten Alter ist aber weiterhin Freude an seiner Arbeit hat, könnte er demnach seine Tätigkeit jederzeit beenden, womit die aushaftende Verbindlichkeit angesichts fehlender Vermögenswerte der Bf. nicht rückzahlbar und auch im Haftungsweg beim Komplementär nicht einbringlich wäre (s. unten).

Vereinbart wurde in dem Vertrag weiters, dass dem Handelsvertreter bei Beendigung der Zusammenarbeit kein Abfindungsanspruch zusteht. Dementgegen wird im Schreiben vom 18. Juli 2019 davon ausgegangen, dass der Bf. ein solcher in dem gemäß § 24 Abs. 4 HVertrG gesetzlich vorgesehenen Höchstausmaß zusteht.

Die Bf. sollte laut Schreiben der steuerlichen Vertretung der L vom 17. Februar 2015 ab dem Jahr 2015 auch beginnen, die aushaftende Verbindlichkeit zurückzuzahlen. Entgegen dieser Darstellung erhöhte sich die Forderung noch (auf den Vorhalt des BFG vom 27. Mai 2019 wird verwiesen) und betrug per 30. November 2015 € 345.383,69. Die Bf. vermag diesen Widerspruch nicht aufzuklären und vermeint dazu wenig glaubhaft, dass darunter möglicherweise zu verstehen sei, dass ab dem Ende des Jahres 2015 mit einer Rückzahlung begonnen werde.

Auch die nachträgliche Vereinbarung (vom 21. Dezember 2015) einer jährlichen Mindest-Sondertilgungsrate i.H.v. € 3.000,- ist insoweit unbestimmt, als nicht zu klären war, wie sich diese von ‚üblichen‘ Tilgungsraten unterscheiden und für die L erkennbar sein sollten. Solcherart lässt auch die Erklärung der L, die von einem nicht näher definiertem (und für das BFG nicht ersichtlichen) hohen Finanzierungsbedarf der Bf. ausgeht (dass der österreichische Markt im Prüfungszeitraum wesentlich erweitert wurde und einer entsprechenden Finanzierung bedurfte ist nicht zu erkennen) und sie durch die Einräumung des Kredites geschäftlich an sie binden will, wobei sie von einer Werthaltigkeit ihrer Forderungen ausgeht, die angesichts der Bonität der Bf. sowie ihres Komplementärs nicht zu erkennen ist, zu Recht an einem Interessensgegensatz der Geschäftspartner im Allgemeinen und der Fremdüblichkeit der getroffenen Vereinbarungen im Speziellen zweifeln.

Anzumerken bleibt auch, dass die von der Bf. vorgelegte Änderung des Handelsvertretervertrages betreffend das Werbekostenpauschale (vgl. Schreiben der L vom 25. April 2019) für den gegenständlich zu beurteilenden Zeitraum unbeachtlich ist.

Die von der Bf. von den Kunden übernommenen Anzahlungen erfolgen im Namen und auf Rechnung der L. Dabei handelt es sich grundsätzlich um durchlaufende Posten, die gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 aus der Überschussermittlung auszuschneiden wären.

Die Ap. hat in ihrer Stellungnahme dargelegt, dass der VwGH mit Erkenntnis v. 14. November 1990 Zl. 90/13/0104, im Zusammenhang mit Fremdgeldern (durchlaufende Posten) eines Rechtsanwalts, die von Seiten der Behörde als Betriebseinnahme angesetzt wurden, unter Hinweis auf die in Plückebaum/-Malitzky, Mehrwertsteuer-Kommentar¹⁰, § 10 Rz 332/1 der dort vertretenen Rechtsansicht, die für den vereinnahmten Betrag so

lange einen durchlaufenden Posten annehmen, als die Mittelsperson zur Verausgabung verpflichtet und gewillt ist, mit der Maßgabe beigetreten ist, daß der Mittelsperson der Wille zur Verausgabung auch dann abzusprechen ist, wenn sie ihn mangels vorhandener Mittel nicht mehr realisieren kann.

Wenn es daher als erwiesen anzunehmen ist, dass die Mittelsperson durchlaufende Gelder nicht mehr rückzahlen kann, ist ihr nach der benannten Rechtsprechung auch der Rückzahlungswille abzusprechen.

Im dortigen Verfahren handelte es sich um Fremdgelder einer dritten Partei, wobei der VwGH sowohl auf das Erfordernis des Willens wie auch der Fähigkeit zur Rückzahlung abstellt, widrigenfalls von Einnahmen auszugehen ist.

Auch Doralt/Kichrmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG § 4 Tz. 195 erläutern mit Hinweis auf dieses Urteil, dass Leistungsstörungen bei der Durchleitung (insb. bei Zahlungsunfähigkeit eines Beteiligten) den Charakter als bloß durchlaufende Posten beenden *„Wenn feststeht, dass die Durchleitung nicht mehr realisiert wird, liegen Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen vor.“*

Zu prüfen ist in diesem Zusammenhang die Bonität der Bf., worunter die Eigenschaft zu verstehen ist, aufgenommene Schulden zurückzahlen zu können (wirtschaftliche Rückzahlungsfähigkeit) und zurückzahlen zu wollen (Zahlungswilligkeit).

Die L hat mit der Bf. am 21. Dezember 2015 eine die Bf. begünstigende, zeitlich bis 31. Dezember 2020 begrenzte Vereinbarung getroffen (die Provision wurde wie im ursprünglichen Handelsvertretervertrag vereinbart, von 34% auf 38% angehoben, die Werbekostenbeiträge um ca. 20% verringert) womit die Bf. laut ihrer Darstellung in die Lage versetzt werden sollte, ihre Wirtschaftlichkeit zu erhöhen und den aushaftenden Saldo bis zu diesem Zeitpunkt zurückzuführen.

Auch in diesem Fall liegt eine nachträglich (2015) abgeschlossene Vereinbarung vor, die gegenständliche Beurteilung grundsätzlich unmaßgeblich ist.

Aber selbst wenn man die Vereinbarung in die Überlegung mit einbeziehen würde ergäbe sich daraus, dass diese nicht dazu geeignet wäre, die Bf. dadurch in die Lage zu versetzen, den per 31. Dezember 2013 aushaftenden Saldo i.H.v. € 291.792,76 (der bis 30. November 2015 auf € 345.383,69 angestiegen ist), binnen 5 Jahren (der Komplementär wird dann das 79. Lebensjahr erreicht haben) zurückzuführen (was einer jährlichen Tilgung i.H.v. rd. € 69.000,- entsprechen würde). Entsprechende Überlegungen wurden der Bf. von Seiten des BFG mit Schreiben vom 27. Mai 2019 auf das hier verwiesen wird, dargelegt.

Die Bf. hat dazu erläutert, dass im Zeitraum vom 1. Jänner 2016 bis 31. Mai 2019 Tilgungszahlungen i.H.v. gesamt € 41.685,25 erfolgten.

Dass die aushaftende Schuld wie anlässlich der Änderung der Konditionen für die Bf. dargelegt, bis Ende 2020 rückzahlbar sein wird, erscheint gegenständlich völlig ausgeschlossen.

Aus der Höhe der Tilgungszahlungen nach Wirksamkeitsbeginn der die Bf. begünstigenden Vereinbarung ergibt sich vielmehr, dass sich die Verbindlichkeit (in 41 Monaten) im Schnitt um monatlich € 1.016,71 verringerte hat.

Da die Schuld zum 31. Mai 2019 noch immer mit € 303.979,67 (lt. Konto der L) aushaftet, würde sie, vergleichbare Rückzahlungen und eine Perpetuierung der begünstigenden Provisionsvereinbarung über das Jahr 2020 hinaus vorausgesetzt, in rund 25 Jahren (im Jahr 2044) abgetragen sein.

Die mangelnde Rückführungsmöglichkeit ergibt sich für das BFG auch aus den, in den Folgejahren (nach Wirksamkeitsbeginn der Vereinbarung) erzielten Einkünften (2016 € 17.135,39, 2017 € 25.244,73) die für die erforderlichen Tilgungszahlungen nicht einmal ansatzweise ausreichen.

Die Bf. hat in ihrem Schreiben theoretisch zutreffend dargelegt, dass die zu versteuernden Einkünfte hinsichtlich der Tilgungsmöglich und -fähigkeit um nicht zahlungswirksame Ausgaben wie z.B. Afa, Gewinnfreibetrag und Diäten zu adaptieren wäre, entsprechende Auswirkungen sind aber überschaubar. Die Afa beträgt im Jahr 2013 € 176,49, der Grundfreibetrag im Jahr 2013 € 1.569,71 (max. € 3.900,-) und den Diäten betrugen 2013 € 5.127,63.

Die Bf. verfügt über kein maßgebliches Vermögen oder erkennbare stille Reserven, der Buchwert der Wirtschaftsgüter liegt laut Anlageverzeichnis zum Ende des Prüfungszeitraums bei € 425,50.

Auch der von der Bf. erwähnte Umstand, dass der Bf. bei Beendigung seiner Tätigkeit ein Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG in Höhe einer Jahresentschädigung, die sich aus dem Durchschnitt der letzten 5 Jahre errechnet zusteht, ist hinsichtlich der behaupteten Höhe in Zweifel zu ziehen.

Zieht man die Provisonerlöse des Prüfungszeitraums (2011-2013, Grundlage statistische Auswertungen der L) heran, läge der durchschnittliche Jahresumsatz als Basis des Abfertigungsanspruches bei beachtlichen € 90.673,-.

Gemäß § 24 Abs. 4 HVertrG handelt es sich dabei um eine Höchstgrenze.

Der im Jahr 2004 mit der L abgeschlossene Handelsvertretervertrag bestimmt dazu aber explizit, dass der Bf. bei Beendigung der Tätigkeit kein Abfindungsanspruch entsteht.

Der EuGH hat es in seinem Urteil vom 9. November 2000 in der Rs C-381/98 („Ingmar“) als für die gemeinschaftliche Rechtsordnung von grundlegender Bedeutung bezeichnet, dass die Bestimmungen der Art 17-19 der HandelsvertreterRL nicht schlicht durch eine Rechtswahlklausel umgangen werden können, weshalb ein Ausgleichsanspruch nicht nur nach innerstaatlichem Recht sondern auch unter Beachtung auf das Gemeinschaftsrecht zwingend ist.

Dass die L entgegen ihrer Intention einen Anspruch in maximaler Höhe gewähren würde, ist angesichts der Vereinbarung im Handelsvertretervertrag aber auszuschließen und deren Ausmaß wäre ggf. im Zivilrechtsweg festzustellen.

Zudem anspruchsmindernd wirken sich die Bestimmungen des § 24 Abs. 1 Z 1 bis 3 HVertrG aus. Demnach ergibt sich u.a. nur dann und insoweit ein Anspruch, wenn zu erwarten ist, dass der Unternehmer oder dessen Rechtsnachfolger aus diesen Geschäftsverbindungen auch noch nach Auflösung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile ziehen kann.

Wenn die L aber bereit war, der Bf. hohe Zahlungsmittelbeträge über einen langen Zeitraum unverzinst zu überlassen, um sie als Vertragspartner an sich zu binden, spricht dieser Umstand dafür, dass sie für den Fall der Auflösung des Vertragsverhältnisses befürchtet, maßgebliche Umsatzverluste im von der Bf. bearbeiteten Absatzgebiet Österreich zu erleiden.

Der der Bf. zustehende Ausgleichsanspruch würde daher schon aus diesen Gründen weit unter dem gesetzlichen Höchstbetrag liegen.

Der Komplementär der Bf., K, geb. Datum****1946 hat zu Beginn des Prüfungszeitraums das gesetzliche Pensionsalter erreicht und es ist fraglich, ob er entgegen seinen Beteuerungen (die Bf. verfügt über keine Dienstnehmer) aufgrund seines Gesundheitszustandes, er leidet laut mail vom 2. Dezember 2014 an einer chronischen Erkrankung des Bewegungsapparates sowie Diabetes, die regelmäßig längere Spitalsaufenthalte erforderlich machen in der Lage sein wird, seiner Tätigkeit weiterhin uneingeschränkt weiterzugehen und das Betriebsergebnis in dem für die Rückzahlung erforderlichen Ausmaß zu steigern.

Als unbeschränkt haftendem Gesellschafter (§ 161 UGB) war entgegen der Ansicht der Bf., nach der weder die Bonität, das Alter noch der Gesundheitszustand des Schuldners für die steuerliche Beurteilung der Kreditbedienung maßgeblich sind, auch die Ertrags- und Vermögenssituation von K in die Überlegungen mit einzubeziehen.

Der Komplementär der Bf. verfügt über keine privaten Vermögenswerte die er dem BFG zur Kenntnis gebracht hätte.

Einkünfte aus Pensionszahlungen wurden von ihm erst ab dem Jahr 2015 (i.H.v. rd. € 16.000,-) bezogen.

Der Komplementär erhält Gewinnanteile aus der Bf., wobei im Prüfungszeitraum laut Erklärungen lediglich im Jahr 2013 eine Ergebniszurückweisung an ihn i.H.v.

€ 10.504,99 erging. Entsprechende Beträge (auch Verluste) wären zwar um aus Liquiditätsüberlegungen um unbare Aufwendungen zu korrigieren, deren Ausmaß aber, wie oben dargestellt eher gering ist.

Daneben konnte der Komplementär auf an ihn ausbezahlte Taggelder aus zwei von ihm abgeschlossenen Krankenversicherungen zurückgreifen.

Dazu wurde dem BFG eine Anpassung einer Gesundheitsvorsorgeversicherung der Generali Versicherungs AG vom 1. Dezember 2018 vorgelegt, nach der er ab 1.1.2019 zur monatlichen Zahlung einer Prämie i.H.v. € 377,89 verpflichtet ist. Des weiteren eine Krankenversicherungsurkunde der ***** Versicherungs AG, nach der ab 1. Juli 2000 jährlich Zahlung von gesamt € 530,28 zu leisten ist. Die Gesamthöhe der Versicherungszahlungen liegt (lässt man die Valorisationen außer Acht) bei rund € 5.000,- denen nach übermittelten Aufstellungen ausgezahlte Versicherungsleistungen i.H.v. 2011 € 32.750,36, 2012 € 23.477,40 und 2013 € 23.293,45 gegenüberstehen.

Der Komplementär hat damit im Prüfungszeitraum (3 Jahre) knapp € 65.000,- (Versicherungsleistungen abzüglich Prämienzahlungen) lukriert, was aber auch seine Darstellung, wonach sich der Bf. bester Gesundheit erfreut zweifelhaft erscheinen lässt.

Schließlich konnte er auch über Geldmittel, die aus der gestiegenen Verbindlichkeit der Bf. resultieren und die im Prüfungszeitraum (1.1.2011 bis 31.12.2013) um € 136.076,12 angestiegen ist, verfügen.

Da betriebliche Erfordernisse nicht ersichtlich sind, auf die die gestiegene Schuld zurückzuführen wäre, ist davon auszugehen, dass der Bf. auch die sich daraus resultierende Liquidität zur Bestreitung seiner Lebensführung eingesetzt hat.

Weitere Einkünfte des Komplementärs sind nicht auszumachen.

Ohne Rückgriff auf die von der L stammenden liquiden Mittel wären die Lebenshaltungskosten von K somit zum überwiegenden Teil aus an ihn ausbezahlten Versicherungsleistungen bzw. Einkünften seiner Lebensgefährtin (Pensionseinkünfte im Prüfungszeitraum rd. € 18.500,- jährlich) bestritten worden.

Da die Bf. in zwei der drei Jahre des Prüfungszeitraums einen Verlust erzielte und sich der Schuldenstand gegenüber der L trotz eines 2013 erklärten Gewinnes auch in diesem Jahr erhöhte, ist es als erwiesen anzunehmen, dass der eklatante Zuwachs des Schuldenstandes nicht rückzahlbar war, was auch in den geringen Tilgungszahlungen der Folgejahre zum Ausdruck kam.

Wenn die Bf. moniert, dass sich die Ap. nicht mit ihrem Rückzahlungswillen auseinandergesetzt und lediglich auf die nicht mögliche Rückzahlung verwiesen hat ist dazu zu bemerken, dass, selbst wenn man von einem solchen ausgehen wollte, der Rückzahlungswille ohne gleichzeitiger Möglichkeit zur Bedeckung der Schuld nach der dargestellten Judikatur nicht ausreichend ist eine ausreichende Bonität der Bf. für die Bedeckung der gesamten Schuld anzunehmen.

Die Ap. hat ihrer Beurteilung daher zu Recht die Ansicht zugrunde gelegt, dass eine Rückzahlung des Zuwachses der Verbindlichkeit gegenüber der L nicht möglich war. Dem liegt die Überlegung zu Grunde, dass eine fehlende Rückzahlungsabsicht und -möglichkeit zwar nicht bereits im Vorhinein, somit zu Beginn der Vereinbarung des ‚Kontokorrentkredites‘ bestand, im Prüfungszeitraum aber jedenfalls vorlag.

Diese Annahme erweist sich als nachvollziehbar, da es zunächst (vor 2011) zu einem vergleichsweise langsamen Anstieg der Schuld kam und in den ersten Jahren nach Abschluss des Handelsvertretervertrages (2004 bis 2008) auch höhere Gewinne (im benannten Zeitraum jährlich durchschnittlich € 48.136,-) erzielt wurden, was eine Rückzahlungsmöglichkeit der bis dahin aufgelaufenen Verbindlichkeit nicht ausschloss. Der Saldo der Verpflichtung der Bf. wuchs aber stetig und wie die Ap. zu Recht darstellt, im Prüfungszeitraum stark an (von € 155.716,64 per 1. Jänner 2011 auf € 291.792,76 per 31. Dezember 2013) und erreichte damit eine Höhe, die eine Rückzahlung auch nach Ansicht des BFG nicht mehr zulässt.

Damit einhergehend war für die Bf. eine Vermögensmehrung ihres Betriebsvermögens verbunden.

Mit dieser Ansicht in Einklang steht auch, dass trotz Absichtserklärung der L vom 17. Februar 2015, wonach mit einer Tilgung der Verbindlichkeiten ab dem Jahr 2015 zu rechnen ist, der Saldo bis 30. November 2015 aber (lt. Schreiben vom 18. Dezember 2015) weiter auf € 345.383,69 anstieg und es erst in der Folge zu vergleichsweise

geringen Rückzahlungen kam, die eine vollständige Rückführung aussichtslos erscheinen lassen.

Ob die L diese Überlegungen teilt hat Indizwirkung (Unterlagen über die Werthaltigkeit der Forderung wurden nicht vorgelegt, die L verlässt sich vielmehr auf die Auskunft der Bf., wonach 2015 mit einer Konsolidierung der Verhältnisse und Tilgung der Verbindlichkeiten begonnen werden kann), ihre Ansicht nach der eine werthaltige Forderung vorliegt geht über die Behauptungsebene aber nicht hinaus und ist angesichts der dargestellten Sachverhaltselemente unbeachtlich.

Die Bf. war als Einnahmen-/Ausgabenrechnerin nicht verpflichtet, ihre gegenüber der L bestehende Verbindlichkeit im Rahmen der Gewinnermittlung auszuweisen.

Die Schuld gegenüber der Geschäftspartnerin resultiert

a) aus ‚durchlaufenden Posten‘ (für die L eingehobene Anzahlungen, weitergeleitete Beträge blieben der Höhe nach regelmäßig unter den Anzahlungen) die nicht in die Einnahmen/Ausgabenrechnung aufgenommen wurden und

b) Geschäftsvorfällen, die in die Einnahmen-/Ausgabenrechnung Eingang fanden wie der Bf. zustehende Provisionen (+) und Akquisen (+) sowie Werbekosten (-) und Wareneinkäufe (-).

Der Saldo der ‚Verbindlichkeit‘ veränderte sich unabhängig davon, ob Geschäftsvorfälle der Bf. mit der L vorlagen oder ihr ein ‚Kredit‘ infolge nur teilweiser Weiterleitung von Anzahlungen gewährt wurde.

Wirksame Zuflüsse von Zahlungsmitteln erfolgten durch die Anzahlungen der Geschäftskunden, Abflüsse durch den Saldo der Verbindlichkeit vermindernde Zahlungen der Bf. an die L.

Die Ap. war es mangels Verrechnungsweisung der an die L weitergeleiteten Beträge nicht möglich festzustellen, ob es sich bei diesen Zahlungen um von ihr vorgeschriebene Werbekostenbeiträge oder die Tilgung des Kredites handelte.

An die L weitergeleitet wurden gemäß den von ihr vorgelegten statistischen Auswertungen dort als Einzahlungen dargestellte Beträge.

Das von der Bf. geführte ‚Kontokorrentkonto‘ stellt sich daher als ‚Mischkonto‘ dar.

Wie hoch der Teilsaldo aus a) durchlaufenden Geldern, d.h. Kundenanzahlungen einerseits und b) der in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung abgebildeten Geschäftsvorfälle (Provisionen, Werbekosten) andererseits ist und ob die Rückführungen an die L den Bereich a) oder b) zuzuordnen sind, ist nicht ersichtlich.

Die Bf. erläutert zu den Geschäftsvorfällen, dass als Ausgaben (laut Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung) den Saldo beeinflussende erfolgswirksame Beträge bei ihr sofort abgeflossen sind, da sich das Kreditvaluta durch die Buchung erhöht hat und die Verfügungsmacht über diese Beträge auf die L übergegangen ist.

Dass Ausgaben für Werbekosten bei der L mit der Aufnahme in das ‚Kontokorrentkonto‘ bereits verausgabt wurden und sie alleine dadurch die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese Gelder erhalten hätte ist nicht zutreffend.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 7. Februar 1990, 86/13/0072 im Falle eines Hausverwalters erwogen, dass ‚*Geldleistungen, die ein Hausverwalter im Namen*

und für Rechnung des Hauseigentümers vereinnahmt oder verausgabt steuerlich grundsätzlich (als durchlaufende Posten beim Hausverwalter) unmittelbar dem Hauseigentümer zuzurechnen sind... Während dieser Grundsatz auf der Einnahmenseite regelmäßig zum Tragen kommt, weil Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung vom Hausverwalter stets im Namen und für Rechnung des Hauseigentümers bezogen werden, erfährt er auf der Ausgabenseite insoweit eine Einschränkung, als der Hausverwalter Ausgaben im EIGENEN Namen, wenn auch für Rechnung der Hauseigentümer tätigt. Solche Ausgaben haben nicht den Charakter durchlaufender Posten und sind beim Hauseigentümer erst in jenem Zeitpunkt als Ausgaben zu berücksichtigen, in dem er sie dem Hausverwalter tatsächlich ersetzt... Ebenso wie das Honorar für die Tätigkeit des Hausverwalters beim Hauseigentümer erst mit seiner tatsächlichen Bezahlung als verausgabt anzusehen ist (und nicht etwa bereits mit Ausweis einer Forderung im Rechenwerk des Verwalters) werden Aufwendungen des Hausverwalters, die diesem in Ausübung seiner Verwaltungstätigkeit erwachsen und dem Hauseigentümer zusätzlich zum Honorar als Kostenersatz in Rechnung gestellt werden, von letzterem erst mit der tatsächlichen Bezahlung verausgabt . ‘

Bezogen auf den gegenständlichen Sachverhalt folgt daraus:

- Die im Namen der L von der Bf. vereinnahmten Beträge sind als durchlaufende Posten sofort der L zuzurechnen und von dieser eine Forderung einzustellen.

Eine zeitliche Inkongruenz zwischen der Behandlung der Betriebseinnahmen bei der L, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt und der Bf. als Einnahmen/-Ausgabenrechner ergibt sich daraus, dass Ausgaben bei dieser erst nach Maßgabe der tatsächlichen Bezahlung zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 17. Oktober 1984, 82/13/0266).

Diese Feststellung ist auch deshalb zutreffend, da die Bf. über die ihr zugeflossenen Zahlungsmittel objektiv und tatsächlich verfügen kann. Mit der Aufnahme einer Forderung von Seiten der L ist bei ihr (mangels wirtschaftlicher Verfügungsmöglichkeit) noch kein Zufluss verbunden.

- Die Ausgaben der Bf. für Werbekosten bzw. Waren gelten mit der Aufnahme in den Saldo der Schuld der Bf. bzw. der Aufnahme der korrespondierenden Forderung in das Rechenwerk der L noch nicht abgefließen sondern sind erst mit der tatsächlichen Bezahlung als verausgabt anzusehen.

Auch in diesem Fall sind die Ausgaben bei der Bf. erst mit dem Abfluss der Zahlungsmittel zu berücksichtigen.

Da sich der Saldo der Verbindlichkeit nicht nur um die bei der Bf. vermögensneutralen (durchlaufenden) Posten ‚Anzahlungen‘, sondern auch um erfolgswirksam verbuchte Werbekosten erhöht hat, war wie dargestellt bei den Zahlungen an die L mangels Verrechnungsweisung nicht erkennbar, wofür die Zahlungen erfolgt sind.

Betreffen die Zahlungen die Werbekosten bzw. Wareneinkäufe, gelten diese mit der tatsächlichen Zahlung als verausgabt und sind in der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung der Bf. als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, betreffen sie die Rückzahlung des Darlehens, sind sie als neutrale Vermögensumschichtung zu behandeln.

Die Bf. hat dazu angeführt, dass im Fall von Zahlungen an die L mangels Verrechnungsweisung immer Tilgungszahlungen und damit (erfolgsneutrale) Vermögensumschichtungen vorliegen.

Dies würde gegenständlich zu dem Ergebnis führen, dass die Bf. im Prüfungszeitraum mangels Abfluss der Ausgaben für Werbekosten diese nicht in der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ausweisen dürfte, die Aufwendungen der Bf. damit (aufgrund vorrangiger Tilgungszahlungen) jahrelang nicht erfolgswirksam berücksichtigen und auch die erfolgten Rückzahlungen als Tilgungszahlungen nicht erfolgswirksam behandeln könnte. Zudem wäre ein Vormerkposten zu führen, aus dem die Höhe des von der L der Bf. überlassenen ‚Kreditbetrages‘ eindeutig hervorgeht.

Die Ap. hat den Gewinn der Bf. insoweit berichtigt, als sie die Rückzahlungen an die L erfolgsmindernd und somit entgegen der Darstellung der Bf. (die eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung nahelegen würde) als Betriebsausgaben der jeweiligen Jahre behandelt hat.

Damit wurde von einer die Bf. begünstigenden Annahme ausgegangen und nur der Differenzbetrag (erhaltene Anzahlungen abzüglich an die L weitergeleitete Zahlungsmittel) dem Gewinn hinzugerechnet, dem Zahlungsabfluss an die L somit dem Grunde nach Zahlungen für Werbekosten (bzw. Waren) unterstellt.

Diese Vorgangsweise stößt angesichts der fehlenden Möglichkeit, die Abflüsse entsprechend zuzuordnen, auf keine Bedenken des BFG.

Die Bf. geht vom Vorliegen eines Kontokorrentkredites aus wohingegen die Bf. aufgrund der Verbuchung auf einem ‚normalen‘ Debitorenkonto von einer Lieferverbindlichkeit ausging, deren Forderungen nach 3 Jahren verjähren.

Die Feststellung der Behörde, wonach kein schriftlicher Vertrag vorliegt, blieb unwidersprochen.

Zum Abschluss einer derartigen Vereinbarung ist eine Willenserklärung erforderlich.

Willenserklärungen können gemäß Begriffslexikon (help.gv.at)

*,- ausdrücklich, z.B. durch Worte oder allgemein angenommene Zeichen, oder
- stillschweigend, z.B. durch Handlungen, die eindeutig einen bestimmten Willen erkennen lassen, erfolgen.*

Diese stillschweigenden Handlungen werden auch konkludente oder schlüssige Handlungen genannt. Diese sind bei Handlungen anzunehmen, die bei Überlegung aller Umstände keinen vernünftigen Grund daran zu zweifeln übrig lassen, dass ein bestimmter Wille vorliegt.

Die Beschwerde spricht von einem mündlich vereinbarten Kontokorrentkredit wohingegen die L von einem mündlich konkludent vereinbarten Kreditverhältnis ausgeht.

Eine mündliche und zugleich ‚stillschweigende‘ Handlung (s.o.) ist denkunmöglich.

Die Bf. erläutert dazu in ihrer Beschwerde, dass die Behörde den konkludent vereinbarten Verjährungsverzicht nicht erfragt habe.

Bedeutsam für einen Verjährungsverzicht ist im Zusammenhang mit

Kontokorrentverhältnissen wie von der Behörde dargestellt die Frage, ob ein

Abrechnungszeitraum vereinbart wurde, wobei im Fall der Vortragung des Saldos die Verjährung bis zum Ende des Kontokorrentverhältnisses gehemmt ist. Dafür bedarf es einer Saldofeststellung, die zu einer Vereinheitlichung der Verjährungsfrist führt.

§ 355 (1) UGB verlangt für Kontokorrentverhältnisse, *„ dass die aus der Verbindung entspringenden beiderseitigen Ansprüche und Leistungen nebst Zinsen in Rechnung gestellt und in regelmäßigen Zeitabschnitten durch Verrechnung und Feststellung des für den einen oder anderen Teil sich ergebenden Überschusses ausgeglichen werden (laufende Rechnung, Kontokorrent) ... ,*

Gemäß § 355 Abs. 2 UGB beträgt die Rechnungsperiode ein Jahr.

Die Bf. wurde mit Vorhalt des BFG dazu ersucht, den Inhalt der laut ihr vorliegenden mündlichen Vereinbarung näher darzulegen. Da sich im Antwortschreiben keine Vereinbarung einer abweichenden Abrechnungsperiode findet, ist die gesetzliche Bestimmung (Abrechnungsperiode ist das Jahr) als Ausgangspunkt weiterer Überlegungen heranzuziehen.

Jabornegg/Artmann, Unternernehmensgesetzbuch², § 355 Rz. 5 erläutern zu Kontokorrentvereinbarungen:

„Der Kontokorrentvertrag hat gem § 355 Abs 1 zum Inhalt, dass die aus der Geschäftsverbindung entstehenden beiderseitigen Ansprüche und Leistungen in regelmäßigen Zeitabschnitten verrechnet werden und dass für den sich daraus zugunsten einer Partei ergebenden Überschuss eine von den einzelnen Posten unabhängige Forderung begründet wird.

Das bloße Buchen der beiderseitigen Ansprüche und Leistungen ohne Vereinbarung einer periodischen Gesamtabrechnung ist nur eine sog laufende (offene) Rechnung, aber kein Kontokorrent (OGH 5 Ob 26/69; 5 Ob 167/70; 1 Ob 80/74; 3 Ob 518/77; 6 Ob 549/79; 4 Ob 514/96; 1 Ob 83/01i; vgl auch OGH 6 Ob 216/68; 7 Ob 37/78; 7 Ob 790/81; 8 Ob 578/83; 8 Ob 511/88; 7 Ob 706/89; 2 Ob 50/02w); zur Abgrenzung insb OGH 1 Ob 83/01i.

Gemäß do. Rz. 6 kann der Kontokorrentvertrag formfrei und auch konkludent geschlossen werden (OGH 6 Ob 530/84; 8 Ob 578/83; 4 Ob 514/96; 4 Ob 36/06g; 8 Ob 66/06y);

„...ein entsprechendes schlüssiges Verhalten wird etwa in der wiederholten Übersendung von Kontoauszügen und der Anerkennung von Salden gesehen (OGH 1 Ob 271, 272/53; 1 Ob 80/74; 3 Ob 518/77; 1 Ob 83/01i).

Gegenständlich zeichnete die L zwar ihre Forderungen und Gegenforderungen mit der Bf. auf ihrem Konto auf, aufgrund nachfolgender Feststellungen ist es aber nicht glaubhaft, dass die sich in den jeweiligen Abrechnungsperioden ergebenden Salden jährlich oder gar monatlich (wie im Vorlageantrag bzw. im Schreiben vom 25. April 2019 behauptet) abgestimmt worden wären (Saldofeststellungen).

Die L legte Kontoblätter ihres ‚Kontokorrentkontos‘ für den fraglichen Zeitraum vor.

Der auf dem ‚Kontokorrentkonto‘ zu Beginn des Prüfungszeitraums (d.h. 1. Jänner 2011) ausgewiesenen Saldo beträgt €124.184,87.

Der Saldo stieg lt. Beschwerdeschrift mit Ende 2013 auf € 291.792,76 an und entspricht damit dem auf dem ‚Kontokorrentkonto‘ der L abgebildeten Saldo.

Der Ap.-Bericht hat demgegenüber bei der Bf. zu Beginn des Jahres 2011 einen Kontensaldo i.H.v. rund € 155.000,- festgestellt.

Rechnet man die von der L vorgelegten statistischen Aufzeichnungen, die die Geschäftsvorfälle mit der Bf. abbilden für die einzelnen Jahre (ausgehend von ihrem zum 31. Dezember 2013 ausgewiesenen Kontensaldo) zurück (auf den Vorhalt des BFG vom 27. Mai 2019 wird verwiesen), ergibt sich zum 1. Jänner 2011 ein Anfangssaldo i.H.v. € 155.716,64.

Ein zwischen der Bf. und der L übereinstimmender Saldo (Die Bf. führte als Einnahmen-/Ausgabenrechner erstmals für das Jahr 2013 ein vergleichbares Konto ‚69000‘) zum 31. Dezember 2013 wurde von der L dadurch realisiert, dass sie am 1. Jänner 2013 eine (händische) Korrekturbuchung i.H.v. € 36.578,78 auf ihrem ‚Kontokorrentkonto‘ vornahm. Der Stand ihres der Behörde vorgelegten ‚Kontokorrentkontos‘ zum 31. Dezember 2012 (i.H.v. € 232.225,40) stimmt nicht mit jenem vom 1. Jänner 2013 (€ 268.804,18) überein. Das Kontokorrentkonto der L (das nach ihren Angaben den Leistungs-, Zahlungs- und Verrechnungsverkehr beinhalten soll...) wies in den Jahren 2011 und 2012 somit einen unrichtigen Saldo auf und wurde erst mit der Ausgleichsbuchung der Höhe nach abgestimmt.

Obwohl der Bf. monatlich Saldenaufstellungen übermittelt worden sein sollen und diese nach ihrer Darstellung niemals beanstandet wurden, wurden entsprechende Unterlagen dem BFG auf Anforderung nicht vorgelegt.

Gemäß Jabornegg/Artmann, Unternehmensgesetzbuch², § 355 Rz. 15, *erfolgt der Ausgleich der kontokorrentzugehörigen Forderungen und Leistungen in regelmäßigen Zeitabschnitten durch Verrechnung und Feststellung des für den einen oder anderen Teil sich ergebenden Überschusses. Nach richtiger Ansicht ist die Verrechnung von der Saldofeststellung bzw -anerkennung streng zu trennen.*

Es durchaus möglich, dass Abstimmungen der die jeweilige Periode betreffenden Geschäftsvorfälle durchgeführt wurden, ein Nachweis dass der Gesamtsaldo im Prüfungszeitraum (vor 2013) abgeglichen wurde, wurde jedoch nicht erbracht und ist angesichts des differierenden Gesamtsaldos in Zweifel zu ziehen.

Daraus folgt, dass ein Kontokorrentverhältnis zwischen der Bf. und der L schon mangels regelmäßiger Saldofeststellungen nicht zustande kam und eine Hemmung der Verjährung nicht vorlag.

Die obigen Feststellungen stützen zwar zusammen mit jenen der Ap. betreffend fehlender Vereinbarungen zu Kreditrahmen, Laufzeit und Zinsen des behaupteten Kontokorrentkredites die Annahme des Vorliegens eines fremdunüblichen Verhaltens zwischen den Vertragsparteien, ihnen kommt aber angesichts der festgestellten mangelnden Rückzahlungsmöglichkeit der Verbindlichkeit der Bf. keine weitergehende Bedeutung mehr zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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. Da das gegenständliche Erkenntnis in Übereinstimmung mit den darin angeführten höchstgerichtlichen Entscheidungen steht, war eine Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 26. Juli 2019