

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch
den Richter
Ri.

in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Traunsteiner & Mayer Wirtschafts- und SteuerberatungsGmbH, 3300 Amstetten, Hauptplatz 14b, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Hofrat Dr. Wolfgang Bichler, vom 3.3.2011 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.), ein Handelsvertreter, hat sich am 23. Februar 2005 ab 1. März 2005 um € 75.000,-- in das Vertretungsgebiet eingekauft (§ 8 des abgeschlossenen Handelsvertretervertrages) und machte diese Kosten in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005 – 2008 in den Einnahmen-Ausgabenrechnungen unter dem Titel "AfA Kundenstock" – verteilt auf 15 Jahre - geltend.

Auf Grund einer Nachschau wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen.

Die Bescheide wurden wie folgt begründet:

"Handelsvertretervertrag:

Bei den von Ihnen in der Einnahmen Ausgabenrechnung 2005 – lfd. angeführten AfA Kundenstock (AW 75.000,--) handelt es sich nach Ansicht des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs um ein erworbenes Recht das ein nichtabnutzbares Wirtschaftsgut darstellt. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind auch von einem § 4 (3) Rechner zu aktivieren. Durch die betriebliche Verwendung, die sich bei Anlagevermögen über einen mehrjährigen Zeitraum erstreckt, unterliegt das Anlagegut, wenn es abnutzbar ist, einem Wertverzehr. Nicht abnutzbar sind Wirtschaftsgüter, die durch ihre Nutzung keine Wertminderung erfahren. Der § 8 Ihres Handelsvertreter-Vertrages lautet

'Der HV kauft sich in das übernommene Vertretungsgebiet ein mit einem Betrag in Höhe von 75.000,-- EUR. Z. gewährt dem HV einen Kredit in gleicher Höhe.

Bei Ausscheiden des HV wird die Kreditsumme mit einer nach §§ 89 b ff HGB zu leistenden Ausgleichssumme verrechnet. Der vom Handelsvertreter bei Beendigung des Handelsvertreter-vertrages zu zahlende Darlehensbetrag in Höhe von EUR 75.000,-- wird vom Unternehmen als Mindestausgleich gem. § 89 b HGB geschuldet, gleich aus welchem Grund und welchem Anlass der Handelsvertretervertrag sein Ende findet.'

D.h. das Recht ist nicht abnutzbar u. unterliegt keinem Wertverzehr da Hr. Bf immer 75.000,-- Euro bekommt.

Kürzung Ausgaben 2005 bis 2008 5.000,-- Euro pro Jahr.

Diese o.a. Tatsache ist im Zuge der Nachschau neu hervorgekommen und stellt somit den Wiederaufnahmsgrund gem. § 303 Abs. 4 BAO dar."

Der Bf. erhob gegen die Sachbescheide mit folgender Begründung Berufung:

"Es wird die Abänderung obiger Bescheide und die Neufestsetzung der Einkommensteuer von einer um Euro 5.000,--pro Jahr verminderten Berechnungsbasis beantragt.

Zur Begründung dieser Berufung führen wir aus wie folgt:

I. Sachverhalt

Herr B. Bf (der Handelsvertreter - kurz HV) hat per 1.3.2005 mit Fa. Z GmbH und Co (kurz Fa. Z.) einen Handelsvertretervertrag für das Gebiet Ost-Österreich abgeschlossen.

Bei Abschluss des Vertrages musste sich der HV mit einem Betrag iHv Euro 75.000,-- in das Gebiet 'einkaufen' (s. § 8 des Vertrages), weil die bisher von der Fa. Z. belieferten Kunden in diesem Raum vom HV übernommen wurden (s. § 2 des Vertrages).

Die dazu gehörige Rechnung lautet: "Für die Übertragung der Handelsvertretung mit dem im Vertrag vom 23.2.2005 festgelegten Gebiet zum 01.03.2005 berechnen wir 75.000,-- Eur".

Zur Finanzierung des Betrages gewährte Fa. Z. dem HV einen Kredit iHv 75.000,- Euro, welcher bei Ausscheiden des HV aus dem HV-Vertrag endfällig ist. Zwecks Abkürzung des Zahlungsweges wurde die Forderung aus L&L an den HV mit der ihm zugezählten Kreditsumme gegenverrechnet (Buchungssätze bei Fa. Z. dazu: Forderung

aus L&L an Erlös (erfolgserhöhende Buchung); Kreditforderung an Forderung aus L&L (erfolgsneutraler Aktivtausch und Aktivierung der Kreditforderung).

Laut gesetzlicher Regelung (vgl. zB § 24 HVertrG) steht dem HV bei Beendigung des HV-Vertrages eine Ausgleichssumme in Höhe einer durchschnittlichen Jahresprovision zu. Bereits bei Abschluss des HV-Vertrages wurde zu diesem zukünftigen Anspruch vereinbart, dass dieser mindestens 75.000,-- beträgt.

In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des HV wird die Einstandszahlung lt. Erklärung (Anm: analog der Dauer einer Firmenwertabschreibung) seit 2005 auf 15 Jahre verteilt als Betriebsausgabe angesetzt und offengelegt.

Das Finanzamt beurteilt diese Gebiets-Einstandszahlung in der durchgeführten Nachschau als "nicht abnutzbares Recht" (= entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut), welches erst bei Beendigung des HV-Vertrages dadurch zur Betriebsausgabe werden wird, dass es quasi wieder an den Geschäftsherrn zurück verkauft wird, wobei als Gegenleistung dafür die gesetzliche HV-Ausgleichssumme gesehen wird.

II. Materielles Recht (ESt)

Literatur bzw. Judikatur zum Thema:

1. VwGH RS 96/15/0140 vom 18.12.1997: Ein HV bewirkt den Aufbau eines Kundenstocks beim beauftragenden Unternehmen. Der gesetzliche Ausgleichsanspruch des HV gilt nicht die Übertragung eines Kundenstocks ab, sondern will in erster Linie künftig entstehende Provisionen des HV abgelten.
2. OGH 4 Ob 255/97x vom 7.10.1997 (s. ARD 4944/24/98 v. 3.7.1998): Unter dem Titel 'Einstandszahlungen für HV-Vertrag und Gebietsablöse' hat der OGH ausgesprochen,
 - a. dass Vereinbarungen, wonach der HV für die Überlassung der Handelsvertretung ein Entgelt zu zahlen hat rechtskonform sind, wenn dem HV ein Gebiet mit Kundenstock übergeben wird und er sich dadurch die besonderen Mühen und Aufwendungen zur Erlangung eines solchen Kundenstocks erspart.
 - b. dass der Geschäftsherr dem scheidenden HV eine entsprechende gesetzliche Ausgleichszahlung zu leisten hat und in der 'Einstandszahlung für HV-Vertrag und Gebietsablöse' (des neuen HV) lediglich eine Überwälzung dieser Kosten zu sehen ist.
 - c. dass dies nicht sittenwidrig ist, weil der (neue) HV dadurch die uneingeschränkte Möglichkeit hat Provisionen zu verdienen.
3. VwGH RS 97/13/0195 vom 4.6.2003: 'Da es sich beim Ausgleichsanspruch gem. § 24 HVertrG 1993 nicht um das Entgelt für einen Kundenstock oder ein anderes Wirtschaftsgut handelt, ist der dem Handelsvertreter in Erfüllung des Ausgleichsanspruchs zugekommene Betrag nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen.'

Es ist somit an dieser Stelle festzustellen wie folgt:

Es sind im ggstl. Sachverhalt folgende 3 Rechtsgeschäfte gegeben, welche auch getrennt steuerlich zu behandeln sind:

'Einkauf in das Vertretungsgebiet' iHv Euro 75.000,-- , welche zu Beginn des HV-Vertrages durch Kreditaufnahme finanziert worden ist.

'Kreditvertrag' iHv 75.000,-- , welcher zu Beginn des HV-Vertrages an den HV gewährt worden ist (lediglich die Zinsen daraus, haben als Betriebsausgaben eine steuerliche Auswirkung).

'Anspruch auf Ausgleichszahlung gem. Handelsvertreterrecht', welcher erst in der Zukunft entsteht (Zeitpunkt ist aktuell natürlich noch unbekannt) und welcher die dann zukünftigen Provisionen abgelten wird (Anm: diese Zahlung wird in der Zukunft zur Gänze steuerpflichtigen Erlös darstellen).

Der HV verzeichnet im Jahr 2005 eine Vermögensminderung iHv Euro 75.000,- durch Darlehensaufnahme.

Die im Jahr 2005 von Herrn Bf geleistete Einstandszahlung ist keine Ausgleichszahlung iSd HVertrR, da ja Fa. Z. kein HV ist und sich nicht auf das HVertrR berufen kann.

Die von B. Bf 2005 an Fa. Z. geleistete Zahlung ist lt. OGH 4 Ob 255/97x eine Abgeltung für ersparte zukünftige Aufwendungen zur Erlangung eines Kundenstocks, welcher lt. § 2 des HV-Vertrag vom HV 'übernommen' wird. Anders ausgedrückt, ein neu beginnender HV, der sich erst ein Vertretungsgebiet aufbauen muss hat jedenfalls mit Anlaufverlusten zu rechnen, ein HV der ein bereits bestehendes Vertretungsgebiet 'einkauft', kann infolge der Erstinvestition sofort Gewinne erwirtschaften. **Dies dokumentiert eindeutig die Absetzbarkeit der 'Gebietsablösezahlung', als Antizipation der 'Leerkosten für den Gebietsaufbau', welche auf den Vorauszahlungszeitraum sachgerecht zu verteilen ist.**

Der zukünftig erst entstehende gesetzliche Anspruch auf die HV Ausgleichssumme ist lt. VwGH **weder Gegenleistung für einen Kundenstock noch für irgend ein anderes Wirtschaftsgut** (Anm: also auch nicht für die Übertragung eines 'Gebietsrechtes'!).

Unsere rechtliche Beurteilung:

Aus dem bisher gesagten, folgt sich schlüssig folgende Rechtsmeinung.

1. Da die Einstandszahlung für die "Erlangung" (besser Bewirtschaftung) eines bereits bestehenden Kundenstocks in einem bestimmten Vertretergebiet geleistet wird, ist darin ein kundenstockähnliches Wirtschaftsgut gegeben, welches auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben ist. Im ggstl. Fall wurde in Analogie zur Dauer einer Firmenwertabschreibung eine Nutzungsdauer von 15 Jahren angenommen.

2. Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt man, wenn man diese entgeltlich erworbene Bewirtschaftungsmöglichkeit als Pacht- oder Vertriebskostenvorauszahlung gem. § 19 Abs. 3 EStG auf die (geschätzte) Vorauszahlungsdauer (von 15 Jahren) als

Betriebsausgabe verteilt. (Anm: Dies wäre uE auch sachgerecht, da der wahre Grund der Leistung (Anm: die wahre wirtschaftliche Funktion lt. OGH) die ersparten, zukünftigen Aufwendungen zum Kundenstockaufbau, ebenfalls nicht in einem Kalenderjahr kumuliert anfallen würden.)

3. Käme man zum Schluss, dass die Einstandszahlung nicht unter § 19 Abs. 3 EStG subsumierbar ist, wäre gemäß ESt-Richtlinien RZ 1382 von einem Sofortaufwand im Leistungszeitpunkt 2005 auszugehen. Unter Hinweis auf VwGH 94/14/0064 wird in dieser Randzahl weiters ausgeführt, dass es nicht auf die Bezeichnung, sondern auf die wirtschaftliche Funktion maßgebend ankommt (Anm: und die wahre wirtschaftliche Funktion spricht eindeutig für eine Verteilung auf mehrere Wirtschaftsjahre).

Die steuerliche Einstufung der von Herr Bf geleisteten Zahlung als Anschaffungsvorgang eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsgutes 'Recht' scheitert uE an folgenden wesentlichen Punkten.

Der zwischen Fremden abgeschlossene HV-Vertrag lautet nicht auf den Verkauf eines 'Rechts' sondern auf den 'Einkauf in ein Vertretergebiet', worin lt. OGH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Überwälzung einer HV-Ablösezahlung zu verstehen ist.

Auch die Rechnung der Fa. Z. lautet nicht auf die Übertragung eines Rechts, sondern auf die 'Übertragung der Handelsvertretung in dem im Vertrag vom 23.2.2005 festgelegten Gebiet'.

Ein immaterielles Wirtschaftsgut 'Recht', müsste dem HV nach der vermeintlichen Anschaffung im Jahr 2005 zurechenbar sein. Der HV müsste darüber verfügen können - es zB (an Dritte) veräußern können. All dieses ist aber in realita nicht gegeben, sodass für eine derartige Auslegung kein Raum verbleibt.

Bei Beendigung des HV-Vertrages wird lt. VwGH RS 97/13/0195 KEIN Wirtschaftsgut übertragen (somit aber auch unmöglich ein 'Recht' nämlich ein immaterielles Wg), weshalb die gesetzliche Ausgleichssumme keine Gegenleistung für den (Rück-)Verkauf des von der Behörde unterstellten 'Rechts' sein kann.

Die Fälligkeiten der Rechtsgeschäfte sind unterschiedlich! Die Zahlung für die HV im definierten Vertretergebiet war bereits im Jahr 2005 fällig und wurde auch 2005 bezahlt. Die Kreditsumme ist endfällig in der Zukunft im Zeitpunkt der Beendigung des HV-Vertrages, der Anspruch auf HV-Ablöse entsteht überhaupt erst mit der Beendigung des HV-Vertrages und ist erst danach fällig.

Der nunmehr in der Auslegung strittige § 8 des HV-Vertrages war Bedingung der Fa. Z.. Die Vorgehensweise (sprich die Überwälzung der Kosten für die Ablöse an den alten HV an den neuen HV) ist in der Branche üblich und erfolgt zum Schutze des Geschäftsherren, der ja sonst Gefahr laufen würde ein und das selbe HV-Gebiet mehrmals ablösen zu müssen.

Aus all den aufgezeigten außersteuerlichen Gründen der tangierten Rechtsgeschäfte zwischen Fremden, verbleibt für die Sachverhaltsauslegung der Behörde, welche sie den

bekämpften Bescheiden zugrunde gelegt hat, im Lichte der Bestimmungen der §§ 21f BAO kein Platz und hat die Behörde die bekämpften Bescheide somit mit Rechtswidrigkeit belastet.

Aufgrund der obigen Ausführungen, ersuchen wir den UFS festzustellen, dass die strittige Betriebsausgabeneigenschaft der geleisteten Zahlung und deren Verteilung auf mehrere Veranlagungszeiträume (beginnend ab 2005) iSd EStG korrekt ist bzw. war und somit in weiterer Folge ein zukünftiger HV-Ablöseanspruch in voller Höhe (und nicht nur der 75.000,-- Euro übersteigende Teil - wie die Behörde meint) steuerhängig sein wird..."

Der im Akt aufliegende Handelsvertretervertrag lautet auszugsweise wie folgt:

"Handelsvertreter-Vertrag

Zwischen

Z. - nachstehend Firma genannt -

und Bf.

- nachstehend Handelsvertreter (HV) genannt -

wird folgender Vertrag geschlossen:

§ 1

Die Firma überträgt dem HV die Handelsvertretung, d.h. die alleinigen Vertriebsrechte, für das P-Programm ... ab dem 01.03.2005. Es gelten die gesetzlichen Kündigungsfristen des HGB.

§ 2

Die Vertretung umfasst das Gebiet Österreich Ost (lt. PLZ-Liste). Eine entsprechende Karte über das Vertretungsgebiet befindet sich als Anlage.

Die bisher von der Firma belieferten Kunden in diesem Raum werden vom HV übernommen. Ausgeschlossen sind Mitbewerberfirmen, mit denen evtl. gegenseitige Lieferverträge vereinbart wurden und werden. In einem solchen Fall ist mit dem HV separat zu verhandeln.

...

§ 5

Die Firma verpflichtet sich ihrerseits, die Zusammenarbeit mit dem HV insbesondere dadurch zu unterstützen, dass

- a) alle erforderlichen Unterlagen, wie Angebote, Preis- und Kundenlisten, Werbedrucksachen, Geschäftsbedingungen und sonstige Verkaufsunterlagen unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden;
- b) technische Verbesserungsvorschläge in angemessener Zeit zu realisieren und Reklamationen schnellstens erledigt werden;

c) alle erforderlichen Nachrichten zu geben, die dem Fortgang des Geschäfts dienen, d.h. die Firma wird dem HV Durchschriften des Schriftverkehrs, der Auftragsbestätigungen, der Rechnungen und der Mahnungen zur Verfügung stellen.

d) Zur Erleichterung der Planungs- und Produktionsdispositionen wird eine Umsatzvorgabe erstellt, die sich für das Gebiet nach den Zahlen des Vorjahres orientiert. Hier wird gemeinsam mit dem HV ein entsprechendes Umsatzziel erstellt.

...

§ 7

Der Handelsvertreter verpflichtet sich, solange er vertragsgemäß für die Firma seine Tätigkeit ausübt, die unter § 2 festgelegten Verkaufsgebiete nicht mit Wettbewerbs- und anderen Erzeugnissen zu bereisen.

§ 8

Es gelten die Kündigungsfristen der §§ 89 ff HGB.

Die Kündigung muss immer mittels eingeschriebenen Briefs, ersatzweise persönlich, erfolgen. Der HV kauft sich in das übernommene Vertretungsgebiet ein mit einem Betrag in Höhe von 75.000,00 EUR. Z. gewährt dem HV einen Kredit in gleicher Höhe. Bei Ausscheiden des HV wird die Kreditsumme mit einer nach §§ 89 b ff HGB zu leistenden Ausgleichssumme verrechnet.

Der vom Handelsvertreter bei Beendigung des Handelsvertretervertrages zu zahlende Darlehensbetrag in Höhe von EUR 75.000,00 wird vom Unternehmen als Mindestausgleich gem. § 89 b HGB geschuldet, gleich aus welchem Grund und welchem Anlass der Handelsvertretervertrag sein Ende findet.

Bis zur Beendigung des Handelsvertretervertrages stundet das Unternehmen dem Handelsvertreter die Rückzahlung des Darlehens bzw. wird den Darlehensvertrag nicht kündigen.

Der HV verpflichtet sich, regelmäßig an Weiterbildungsmaßnahmen im technischen und verkäuferischen Bereich teilzunehmen.

Änderungen und Ergänzungen des Vertrages, die schriftlich im gemeinsamen Einvernehmen festgelegt werden, berühren die Vertragsdauer nur dann, wenn dies ausdrücklich geregelt ist.

Sollten sich aus diesem Vertragsverhältnis Streitigkeiten ergeben, so kann der einzelne Partner die Entscheidung durch ein Schiedsgericht unter gleichzeitiger Ernennung eines Schiedsrichters zur Vermeidung eines ordentlichen Gerichts anrufen.

Gerichtsstand ist in beiden Fällen der Sitz des Klägers.

Wird ein Schiedsgericht gefordert und lehnt der andere Teil innerhalb einer Woche nach Zugang dieser Aufforderung die Entscheidung durch ein Schiedsgericht ab, so sind nur noch die ordentlichen Gerichte zuständig. Im anderen Fall hat er nach Zugang der

Forderung auf Entscheidung durch ein Schiedsgericht ebenfalls den Schiedsrichter zu ernennen.

Gerät er damit in Verzug, so ist der erste Teil berechtigt, von der für ihn zuständigen Industrie- und Handelskammer einen zweiten Schiedsrichter ernennen zu lassen. Die Schiedsrichter ihrerseits wählen einen Obmann; so kann jeder Teil die für den Sitz des Klägers zuständige Industrie- und Handelskammer ersuchen, einen Obmann zu bestimmen.

Dem Sprüche dieses Schiedsgerichts sich zu fügen, verpflichten sich beide Teile. Ist eine Streitigkeit vor dem ordentlichen Gericht anhängig, so ist eine schiedsrichterliche Entscheidung nur mit dem Einverständnis beider Teile möglich."

In der am 12. Februar 2014 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Steuerberater Mayer führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

Wie bereits in der Berufung ausgeführt, handelt es sich bei den gegenständlichen Vorgängen um drei voneinander getrennt zu sehende Rechtsgeschäfte, nämlich den Einkauf in das Vertretungsgebiet, den Kreditvertrag sowie den derzeit zeitmäßig noch nicht feststehenden Anspruch auf Ausgleichszahlung gemäß Handelsvertreterrecht.

Das Finanzamt vertritt demgegenüber die Ansicht, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise diese drei Rechtsgeschäfte als Einheit zu sehen seien. Dies ist unserer Ansicht nach unrichtig. Ich lege dem Gericht eine Aufstellung vor, aus der die Buchungen, die getätigten werden mussten, ersichtlich sind.

2005 gab es abgekürzt eine Buchung Aufwand/Kredit iHv 75.000 Euro, ab 2006 müsste entweder eine Verteilung des in Rede stehenden Betrages auf dessen Nutzungsdauer oder aber ein Verlustvortrag auf Grund der 2005 angefallenen sofort absetzbaren Betriebsausgabe vorliegen.

Wir haben bei Abgabe unserer Steuererklärung 2005 die Ansicht vertreten, dass es sich bei dem Betrag von 75.000 Euro um einen auf 15 Jahre absetzbaren Betrag handelt, dies deshalb, weil der Einkauf in das Vertretungsgebiet analog dem Erwerb eines Firmenwertes zu sehen sein könnte.

Wie erwähnt, steht noch nicht fest, zu welchem Zeitpunkt überhaupt der Vertretungsvertrag beendet werden wird. Nimmt man an, dass gem. Handelsvertretergesetz eine Ablöse von bloß 50.000 Euro erfolgen wird, entstünde dadurch ein Erlös in eben dieser Höhe sowie zusätzlich durch die Bestimmungen des § 8 des Vertrages ein außerordentlicher Erlös von 25.000 Euro. Dem gegenüber vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass zum Ende des Vertretungsvertrages die Buchungssätze lauten müssten: Kredit/Erlös 75.000 sowie Aufwand/Immaterielles Wirtschaftsgut in gleicher Höhe. Als Zwischenergebnis resultierte hieraus ein Betrag von Null. Weiters würde gebucht werden müssen Forderung/Erlös 50.000, wobei jedoch Z. auf Grund der

abgeschlossenen Vereinbarung nichts zahlt und sich hieraus im Ergebnis kein Erlös ergebe.

Dr. Bichler:

Ich verweise auf die Bescheidbegründung; aus § 8 des Vertrages geht eindeutig hervor, dass sich der Beschwerdeführer mit einem Betrag von 75.000 Euro in das Vertretungsgebiet einkauft, er aber in gleicher Höhe einen Kredit von der Fa. Z. bekommt, der mit dem Handelsvertreteranspruch am Ende der Vertretungsvereinbarung verrechnet wird. Er erwirbt dadurch also ein Recht, das aber nach Meinung des Finanzamtes nicht abnutzbar ist, da ihm garantiert ist, dass am Ende der Laufzeit des Vertrages er jedenfalls die 75.000 Euro wieder zurückbekommt. Dies egal aus welchem Grund und auch gleichgültig, ob die Auflösung des Vertrages im ersten oder fünfzehnten Jahr erfolgt.

Steuerberater Mayer:

Nach unserer Ansicht handelt es sich weder um ein Recht noch um ein Wirtschaftsgut; die Fa. Z. hat vielmehr Beträge auf den Beschwerdeführer überwälzt. Betonen möchte ich, dass aus höchstgerichtlichen Urteilen hervorgeht, dass einerseits der Geschäftsherr keine Rückstellung für Provisionszahlungen bilden kann, da diese erst in der Zukunft anfallen bzw. fällig werden und andererseits der Handelsvertreter den Gewinn auf Grund der Ausgleichszahlung gemäß Handelsvertreterrecht nicht als Veräußerungsgewinn, sondern als laufenden Gewinn besteuern muss. Hieraus wird ersichtlich, dass die Ansicht des Finanzamtes, es müssten die Rechtsgeschäfte zusammengefasst werden, unrichtig ist.

Dr. Bichler:

Es gilt die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht; das Finanzamt sieht keine Möglichkeit, die Zahlungen als Miet- oder Pachtaufwand zu qualifizieren.

Steuerberater Mayer:

Unklar wäre es weiters, wie das Finanzamt den Sachverhalt ansehen würde, wenn als Mindestausgleichsbetrag nicht 75.000 sondern 50.000 Euro garantiert würden."

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Der dieser Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt ist unstrittig; der Bf., der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, hat per 1.3.2005 mit Fa. Z. einen Handelsvertretervertrag für das Gebiet Ost-Österreich abgeschlossen. Bei Abschluss des Vertrages musste sich der Bf. mit einem Betrag iHv 75.000 € in das Gebiet "einkaufen", weil die bisher von der Fa. Z. belieferten Kunden in diesem Raum vom Bf. übernommen wurden.

Zur Finanzierung des Betrages gewährte Fa. Z. dem Bf. einen Kredit iHv 75.000 €, der bei Ausscheiden des Bf. aus dem HV-Vertrag endfällig ist. Die Forderung aus L&L an den Bf. wurde mit der ihm zugezählten Kreditsumme gegenverrechnet.

Der vom Bf. bei Beendigung des Handelsvertretervertrages zu zahlende Darlehensbetrag in Höhe von 75.000 € wird von der Fa. Z. als Mindestausgleich geschuldet, gleich aus welchem Grund und welchem Anlass der Handelsvertretervertrag sein Ende findet.

Bis zum Ende des Handelsvertretervertrages hat der Bf. daher nur die Kreditszinsen zu leisten. Unstrittig ist, dass diese als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Fest steht weiters, dass der Bf. bei Ende des Handelsvertretervertrages keinerlei Zahlungen zu leisten haben wird, da der Darlehenssumme von 75.000 € jedenfalls die vereinbarte Ausgleichszahlung in zumindest gleicher Höhe gegenübersteht. Bei einer höheren Ausgleichszahlung wird der Darlehensbetrag hiervon abgezogen.

Strittig ist ausschließlich, ob der zu Beginn des Vertragsverhältnisses zu entrichtende kreditierte Betrag von 75.000 € sofort oder auf 15 Jahre verteilt absetzbar ist (Meinung des Bf.) oder als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut anzusehen ist (Meinung des Finanzamtes).

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. § 19 Abs. 3 EStG 1988 normiert ein Verteilungsgebot für bestimmte Vorauszahlungen.

Es ist dem Bf. Recht zu geben, dass der Betrag, den er für den Einkauf in das Vertretungsgebiet zu leisten hatte, dann abzugsfähig wäre, wäre nicht die vorliegende Konstruktion der Gegenverrechnung der Handelsvertreteransprüche mit dem endfälligen Kredit gewählt worden.

Das Bundesfinanzgericht vertritt jedoch aus folgenden Gründen die Rechtsansicht, dass der Betrag von 75.000 € weder sofort noch verteilt absetzbar ist:

Fest steht, dass der Bf. für den Einkauf in das Vertretungsgebiet keine Zahlung zu leisten hat. Ein Abfluss tritt zwar grundsätzlich auch dann ein, wenn der entsprechende Betrag fremdfinanziert wird (sh. zB Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 19 Rz 5 mwN), im vorliegenden Beschwerdefall steht allerdings fest, dass auch das Darlehen mit Gewissheit nicht zurückbezahlt werden muss, sondern mit der Ausgleichszahlung bei Beendigung des Handelsvertretervertrages gegenverrechnet wird. Durch die bereits jetzt vertraglich erfolgte Festlegung der Ausgleichszahlung zumindest in Höhe der Darlehenssumme ist für den Bf. garantiert, dass er bei Beendigung des Handelsvertretervertrages mit Sicherheit nichts zu zahlen haben wird, sondern allenfalls noch einen darüber hinausgehenden Betrag, der dann auch nur in dieser Höhe steuerpflichtig ist, erhalten wird.

Eine Ausgabe setzt aber ein Abfließen voraus, das sich wirtschaftlich tatsächlich in einer Verminderung des Vermögens des Stpfl auswirkt (Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 32, unter Verweis auf VwGH 20.5.1987, 86/13/0180). Die Vermögensminderung muss zwar nicht endgültig sein (sh. VwGH 21.12.1993, 90/14/0258, zu bereits zugeflossenen

Einnahmen); steht aber wie im Beschwerdefall eindeutig fest, dass auch in Zukunft keine Vermögensminderung gegeben sein wird, liegt kein Abfließen vor.

Diese Rechtsansicht wird auch durch das Erkenntnis des VwGH 17.9.1996, 92/14/0100, bestätigt, bei dem der Verlust eines stillen Gesellschafters durch eine Bankgarantie abgedeckt wird; der Gerichtshof führt wörtlich aus:

"Ein Abfluß iSd § 19 Abs 2 EStG erfordert, daß Geldwerte aus der Verfügungssphäre eines Steuerpflichtigen tatsächlich ausscheiden und damit bei diesem wirtschaftlich eine Vermögensminderung eintritt (vgl das hg Erkenntnis vom 20. Mai 1987, 86/13/0180, und Taucher, das Zufluss-Abflussprinzip im Einkommensteuerrecht, 43 ff). Wie sich aus dem angefochtenen Bescheid ergibt, hat das Bankhaus A dem Beschwerdeführer als stiller Gesellschafter einen Anteil seiner Einlage von Anfang an garantiert. Insoweit der Beschwerdeführer als stiller Gesellschafter aufgrund dieser Bankgarantie ungeachtet einer allfälligen Kompensation mit Verlusten stets davon ausgehen konnte, seine Einlage zurückzuerhalten, führt die Kompensation nicht zu einer wirtschaftlichen Vermögensminderung und daher zu keinem Abfluß iSd § 19 Abs 2 EStG (vgl sinngemäß zur Maßgeblichkeit der echten Vermögensminderung, allerdings für den Bereich betrieblicher Einkünfte das hg Erkenntnis vom 15. April 1980, 1661/79). Insoweit damit aufgrund der Bankgarantie die Kompensation von Verlusten mit der Einlage nicht zur Zurechnung von steuerlichen Verlusten führt, wären korrespondierend spätere Gewinnanteile zur Auffüllung der aufgezehrten stillen Einlage auch nicht als positive Einkünfte zu erfassen. In dem Ausmaß, in dem die Garantieerklärung der Bank die Rückzahlung der Einlage sicherstellt, führt nämlich weder die Minderung des Einlagenstandes durch Verlustverrechnung noch die spätere Wiederauffüllung der Einlage durch Gewinnzuweisungen zu steuerlich relevanten Vorgängen (VwGH 17.9.1996, 92/14/0100)."

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist kein Unterschied zu erblicken, ob eine Vermögensminderung durch eine Bankgarantie vermieden wird, oder ob dies wie im Beschwerdefall dadurch erfolgt, dass das Darlehen mit dem Ausgleichsanspruch verrechnet wird. Da in beiden Fällen kein Abfluss iSd § 19 Abs. 2 EStG 1988 gegeben ist, war die Beschwerde abzuweisen, ohne dass auf eine etwaige Verteilung des in Rede stehenden Betrages einzugehen war. Nicht entscheidend ist auch, ob es sich hierbei um ein (nicht abnutzbares) Recht handelt. Aufgrund der wechselseitig abgestimmten Verrechnung zwischen Darlehen und Ausgleichsanspruch spielt auch eine etwaige abweichende Fälligkeit der in Rede stehenden Beträge keine Rolle.

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.

Die Judikatur des VwGH hat sich bisher nur mit dem Vorliegen einer Bankgarantie befasst und für diesen Fall einen Abfluss iSd § 19 Abs. 2 EStG 1988 verneint. Zum hier vorliegenden Rechtsproblem der Verrechnung eines Darlehens mit Ausgleichsansprüchen eines Handelsvertreters existiert allerdings noch keine Rechtsprechung, weshalb eine (ordentliche) Revision zulässig ist.