

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder Richter, Laie1 und Laie2 im Beisein der Schriftführerin SF in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt, vertreten durch Amtsvertreter, vom 07.05.2015 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO für das Jahr 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Hinweis: Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

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

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende KG (Bf.) erzielte im Streitjahr 2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Versicherungsagenturgesellschaft.

Das Finanzamt erließ am 7.5.2015 den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2013 und stellte Einkünfte in Höhe von € 83.490,49 fest und verteilte sie an die Beteiligten wie folgt:

Beteiligter	Anteil
RR	17.065,09
Grundfreibetrag	797,14
KK	4.299,17
Grundfreibetrag	200,83
NN	62.126,23
Grundfreibetrag	2.902,03

Die Bf. erhob Beschwerde gegen den Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2013 und führte aus, dass die Einnahmen der Bf. Provisionen und Zahlungen seitens der Versicherung seien und bei der Ermittlung der Einkünfte 2013 Einnahmen seitens dieser Versicherung berücksichtigt worden seien, die das Jahr 2013 betreffen, jedoch erst im Jahr 2014 zu berücksichtigen seien.

Von der Versicherung sei laut Mitteilungsverpflichtung gem. § 109a Abs. 5 EStG für das Kalenderjahr 2013 ein Betrag von € 148.734,06 gemeldet und in der Steuererklärung berücksichtigt worden. In diesem Gesamtbetrag sei neben Provisionen auch ein Ausgleichsanspruch enthalten. Die Fälligkeit der Auszahlung des Ausgleichsanspruches sei per 2.1.2014 gültig und daher auch erst mit diesem Datum steuerlich geltend zu machen. Der Betrag von € 49.669,02 sei bei der Bf. erst im Jahr 2014 zu berücksichtigen.

Die Bf. ersuchte um Korrektur des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2013 insofern, als der Herrn NN als anteiliges Ergebnis zugewiesene Betrag bei der Gewinnverteilung 2013 nicht zu berücksichtigen sei, sodass insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 33.821,47 (€ 83.480,49 minus € 49.669,02) festzustellen seien und der Gewinnanteil des NN € 12.457,21 (€ 62.126,23 abzüglich € 49.669,02) betrage.

Die Bf. legte der Beschwerde die Mitteilung gemäß § 109a EStG, die Bestätigung über Auszahlung des Ausgleichsanspruches, sowie die korrigierte Einnahmen/Ausgabenrechnung bei.

Die Mitteilung der Versicherung gemäß § 109a EStG vom 25.1.2014 über die Zahlung von € 148.734,06 an die Bf. im Jahr 2013 enthält einen Ausgleichsanspruch 1.12.2013 in Höhe von € 49.669,02. Im Schreiben der Versicherung wird bestätigt, dass im Zuge der einvernehmlichen Auflösung des Agenturvertrages per 31.12.2013 die Zahlung eines Ausgleichsanspruches in Höhe von € 49.669,02 per 2.1.2014 fällig wird. Im selben Schreiben der Versicherung wird ausgeführt, dass der Ausgleichsanspruch bereits früher (per 16.12.2013) angewiesen wurde, die Fälligkeit jedoch per 2.1.2014 gültig sei.

Das Finanzamt erließ am 12.6.2015 eine abweisende Beschwerdeentscheidung und führte zu deren Begründung aus, dass der Zahlungsfluss unstrittigerweise am 18.12.2013 erfolgte, ein steuerlich wirksamer Zufluss betreffend vorausgezahlte Provisionen daher bereits 2013 vorliege (VwGH 5.10.82, 82/14/0006). Auf die Fälligkeit wirtschaftlich bereits zugangener Einnahmen komme es nicht an (VwGH 10.11.1987, 86/14/0201).

Die Bf. stellte den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, sowie den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat gemäß § 272 und § 284 BAO.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Ausgleichsanspruch die Ablöse zukünftiger Provisionen betreffe und als Einmalbetrag abgelöst worden sei. Es liege mit Jänner 2014 keine Gesamtbetriebsaufgabe, sondern nur eine Teilbetriebsaufgabe gem. § 24 EStG vor. Bei einer solchen Teilbetriebsaufgabe sei nicht der Zeitpunkt des Zuflusses, sondern der Betriebsaufgabezeitpunkt maßgeblich, welcher erst im Jahr 2014 vorgelegen sei.

Für den Zeitpunkt der Veräußerung des Teilbetriebes müsse ein Einnahmen Ausgabenrechner zum Betriebsvermögensvergleich hinsichtlich des Teilbetriebes übergehen. Im konkreten Fall habe der Verkauf der Provisionsansprüche an die Versicherungsgesellschaft nach Ansicht der Bf. am 2.1.2014 stattgefunden. Der Zeitpunkt des Zahlungszuflusses sei für den Zeitpunkt der Teilbetriebsaufgabe unmaßgeblich. Die Teilbetriebsaufgabe sei im Jahr 2014 zu berücksichtigen.

Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht zur Auffassung gelangen sollte, dass die Versteuerung schon im Jahr 2013 vorzunehmen sei, stelle die Bf. den Antrag auf Ermäßigung der Steuerbelastung gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG und Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes. Der Mitunternehmer NN, für den die Ausgleichszahlung erfolgt sei, sei am 17.3.1947 geboren und erfülle die Anforderung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG. Er sei an der Bf. zwar weiter beteiligt, jedoch werden seine Einkünfte nicht über den in § 37 Abs. 5 Z 3 EStG angeführten Beträgen liegen.

In der mündlichen Verhandlung wiederholte die Bf. ihr bisheriges Vorbringen und führte ergänzend aus, dass gemäß § 19 EStG regelmäßig wiederkehrende Einnahmen in dem Wirtschaftsjahr als zugeflossen gelten, zu dem sie wirtschaftlich gehören, dies sei konkret das Jahr 2014; gemäß Z 1 leg.cit. gelte für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören zugeflossen sind, dass sie in diesem Kalenderjahr bezogen wurden.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.7.1996,92/13/0015, in welchem ausgeführt wird, dass bei vorausgezahlten Prämien eines Handelsvertreters bereits zum Zeitpunkt der Zahlung der Zufluss vorliegt, sowie auf das Erkenntnis des BFG vom 11.11.2016, RV/3101064/2015, in welchem ausgesprochen wurde, dass die Ablöse für künftig entgehende Provisionen im Jahr der Bezahlung als zugeflossen gilt und in diesem Jahr zu versteuern ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob und wie der an den Mitbeteiligten der Bf. am 18.12.2013 ausbezahlte Ausgleichsanspruch in Höhe von € 49.669,02 im Rahmen der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bf. im Jahr 2013 zu versteuern ist.

Das Bundesfinanzgericht geht im gegenständlichen Fall von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Die Bf. erzielte im Streitjahr 2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Versicherungsagenturgesellschaft. An dieser Gesellschaft waren drei natürliche Personen beteiligt und die Einkünfte wurden gemäß § 188 BAO an diese verteilt.

Gemäß Mitteilung gemäß § 109a Abs. 5 EStG wurde seitens der Versicherung ein Gesamtbetrag von € 148.734,06 gemeldet. Dieser Betrag besteht aus Provisionen und

einem Ausgleichsanspruch des Beteiligten NN in Höhe von € 49.669,02 als Ablöse für künftige Provisionen.

Der Ausgleichsanspruch ist laut Vereinbarung per 2.1.2014 fällig, wurde jedoch seitens der Versicherung der Betrag unstrittig bereits im Dezember 2013 an die Bf. überwiesen.

Das Finanzamt vertritt im Erstbescheid vom 7.5.2015 und in der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 12.6.2015 die Ansicht, dass aufgrund des Zuflusses der Ausgleichszahlung im Jahr 2013 diese auch im Jahr 2013 zu versteuern ist.

Die Bf. widerspricht dieser Auffassung und begehrt eine Versteuerung der Ausgleichzahlung als Ablöse für zukünftige Provisionen im Jahr der Fälligkeit (2014) und entsprechende Korrektur des Gewinnfeststellungsbescheides für das Jahr 2013. Die Bf. vertritt die Meinung, dass eine Teilbetriebsaufgabe gem. § 24 EStG vorliege und der Veräußerungsgewinn erst im Jahr 2014 zu berücksichtigen sei.

Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht eine Versteuerung im Jahr 2013 annimmt, stellte die Bf. den Antrag auf Ermäßigung der Steuerbelastung gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG, da der Mitunternehmer NN die Voraussetzungen erfülle. Er sei an der Bf. weiterhin beteiligt, jedoch lägen seine Einkünfte nicht über den in § 37 Abs. 5 Z 3 EStG genannten Beträgen.

Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung:

Gemäß § 24 Handelsvertretergesetz HVertrG BGBl 88/1993 gebührt einem Handelsvertreter nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein angemessener Ausgleichsanspruch.

Im vorliegenden Fall hat der an der Versicherungsagentur Beteiligte NN als Versicherungsvertreter anlässlich der Beendigung seines Vertragsverhältnisses mit der Versicherung eine Zahlung in Höhe von € 49.669,02 als Ausgleichsanspruch erhalten.

§ 37 Abs. 1 und Abs. 5 EStG 1988 lauten:

Abs. 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 Verlaust 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 Durchschnittsatzes.

Abs. 5: außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

Z 1: gestorben ist,

Z 2: erwerbsunfähig ist oder

Z 3: das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

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

§ 24 Abs. 2 EStG 1988 sieht vor, dass ein Veräußerungsgewinn für den Zeitpunkt der Veräußerung (Aufgabe) nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln ist. Wurde der Gewinn bis zu diesem Zeitpunkt gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, so ist ein Wechsel der Gewinnermittlungsart auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 vorzunehmen. Nach § 4 Abs. 10 EStG 1988 ist dabei durch Zu- und Abschläge beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden.

Bei dem Anspruch eines Versicherungsvertreters auf Folgeprovisionen für bereits erfolgreich vermittelte Versicherungsverträge bei Beendigung des Vertragsverhältnisses handelt es sich um eine dem Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreter nach § 24 HVertrG 1993 korrespondierende Forderung. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen vom 29. 3. 2007, 2006/15/0297 und vom 23.2.2017, Ra 2015/15/0015, unter Hinweis auf die Vorjudikatur dargelegt, 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.

Im vorliegenden Fall handelt es sich, da der hier an den Beteiligten der Bf. gezahlte Ausgleichsanspruch des Versicherungsvertreters analog dem eines Handelsvertreters zu behandeln ist - wie sich aus den zitierten Erkenntnissen und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt - nicht um eine Teilbetriebsaufgabe. Dem Antrag der Bf. auf Berücksichtigung der Zahlung erst im Jahr 2014 und Zuerkennung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 EStG ist daher nicht zu folgen.

Die vom Beteiligten NN erhaltene Ausgleichszahlung ist als Ausgleich für künftig entgehende Provisionen bezahlt worden und ist nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen (VwGH 97/13/0195, 4.6.2003).

Ein steuerlich wirksamer Zufluss liegt bei Anzahlungen auf noch nicht erbrachte Leistungen, Akontozahlungen oder Vorauszahlungen vor (VwGH 15.6.1979, 659/75; VwGH 31.7.1996, 92/13/0015, betreffend vorausgezahlte Provisionen), (VwGH 5.10.1982, 82/14/0008 betreffend Handelsvertreter). Auf die Fälligkeit wirtschaftlich bereits zugegangener Einnahmen kommt es grundsätzlich nicht an (VwGH 10.11.1987,

86/14/0201; VwGH 26.6.1990, 89/14/0278), die Zahlung des Ausgleichsanspruches im Dezember 2013 ist daher vor Fälligkeit 2.1.2014 tatsächlich der Bf. zugeflossen.

Da im gegenständlichen Fall keine Teilbetriebsaufgabe gemäß § 24 EStG vorliegt, war der im Dezember 2013 zugeflossene Ausgleichzahlungsbetrag zu Recht bei der Bf. als laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2013 zu versteuern.

Dem Einwand der Bf. es handle sich beim Ausgleichsanspruch um eine regelmäßig wiederkehrende Leistung, für welche die Regelung des § 19 Abs. 1 Z 1 EStG anzuwenden sei, ist entgegen zu halten, dass diese Gesetzesstelle nur auf solche Zahlungen anzuwenden ist, welche wiederkehrend und regelmäßig erfolgen. Wie sich schon aus dem Gesetzeswortlaut ergibt bedeutet "wiederkehrend" : Aufgrund von bestehenden Rechtsverhältnissen nicht nur einmalig, sondern in regelmäßigen Abständen erbrachte Zahlungen und "regelmäßig" : Zwischen den einzelnen Einnahmen liegen gleiche Zeiträume. Die im gegenständlichen Fall erfolgte Ausgleichsanspruchszahlung vom Dezember 2013 erfüllt die Kriterien wiederkehrend und regelmäßig des § 19 Abs. 1 Z 1 EStG nicht. Sie ist vielmehr als Zufluss im Sinn des § 19 Abs. 1 EStG zu werten, weshalb die Versteuerung des Betrages im Jahr 2013 zu erfolgen hat.

Die Ausgleichszahlung zur Abgeltung zukünftig entgangener Provisionen ist den laufenden Einnahmen des Jahres 2013 zuzurechnen.

Der Beschwerde der Bf. gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2013 war spruchgemäß keine Folge zu geben.

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 Rechtsfrage wie Ausgleichszahlungen für zukünftige Provisionen eines Versicherungsvertreters zu behandeln sind, ist von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt, von dieser wird im Erkenntnis nicht abgegangen, die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 18. März 2019

