



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, inXY, vertreten durch Müller, Mang & Partner KEG, Steuerberatungskanzlei, 5020 Salzburg, Hellbrunnerstr. 7a, vom 21. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 4. März 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw hat mit 31.12.2001 seine selbständige Tätigkeit als Handelsvertreter aufgegeben und bezieht ab dem Jahr 2002 eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Aufgrund der damit verbundenen Beendigung der Vertragsverhältnisse erhielt er einen Ausgleichsanspruch gemäß § 24 Handelsvertretergesetz (HVertrG 1993) in Höhe von S 1,355.142,83, das sind € 98.482,07.

In den Beilagen zur Einkommensteuererklärung für 2001 setzte der Bw diese Ausgleichszahlung bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes an und machte dafür den Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 geltend.

Das Finanzamt vertrat unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 21.06.1994, 91/14/0165, sowie vom 18.12.1997, 96/15/0140, die Auffassung, dass der Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG 1993 keinen Veräußerungsgewinn darstelle, sondern als laufender Gewinn zu versteuern sei, und erließ einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und eingewendet, dass gemäß Rz 5663 der Einkommensteuerrichtlinien zwar Entschädigungen des Handelsvertreters nach Beendigung des Vertragsverhältnisses der laufenden Tätigkeit zuzurechnen seien, sie würden aber zum Aufgabegewinn zählen, wenn sie mit der gleichzeitigen Einstellung der Tätigkeit zusammenfallen. Das VwGH-Erkenntnis vom 18.12.1997, 96/15/0140, sei nicht vergleichbar, da der Beschwerdeführer in diesem Verfahren die Absicht hatte, den Betrieb fortzuführen.

Das Finanzamt legte die Verwaltungsakten ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor und beantragte die Abweisung der Berufung.

Die Berufungsbehörde hat beiden Parteien das in der Zwischenzeit ergangene Erkenntnis des VwGH vom 04.06.2003, 97/13/0195, zur Kenntnis gebracht (E-Mail vom 14.01.04). Während die Amtspartei die Ansicht vertrat, dass diese Entscheidung ihren Antrag untermauere, brachte der Bw vor, dass dem Erkenntnis ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liege und zwar aus folgenden Gründen:

Das Erkenntnis setze sich mit dem Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters auseinander, dessen Vertragsverhältnis durch seinen Geschäftsherrn gekündigt wurde. Aufgrund dieser Kündigung habe der Beschwerdeführer in der Folge seinen Betrieb aufgegeben und machte die begünstigte Besteuerung dieses Ausgleichsanspruches gemäß § 32 EStG geltend. Der VwGH habe diesen Anspruch als Ersatz für entgehende Provisionen des Handelsvertreters qualifiziert, wobei der Ausgleich gemäß § 24 Abs. 4 HVertrG 1993 für höchstens ein Jahr gewährt werde und habe die begünstigte Besteuerung mit dem Hinweis auf den für Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 EStG normierten Zeitraum von mindestens 7 Jahren abgelehnt. Im gegenständlichen Berufungsfall sei jedoch ein nicht vergleichbarer Sachverhalt gegeben, da der Bw aufgrund des Erreichens seines Pensionsantrittsalters von sich aus die Vertragsverhältnisse gekündigt und einen Anspruch gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 HVertrG erworben habe. Es liege diesbezüglich sicherlich jener Tatbestand vor, auf den der § 24 EStG, nämlich die Begünstigung der "Finalbesteuerung" (siehe Doralt, EStG Kommentar § 24 TZ 4), abziele. Eine andere Auslegung würde den Intentionen des Gesetzgebers widersprechen und es würde keine sachliche Rechtfertigung dafür geben, eine Ausgleichszahlung, die im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe im Folgejahr gewährt werde, steuerlich schlechter zu behandeln als Einnahmen aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern oder aus der Ablöse eines Kundenstockes. Ergänzend wurde angemerkt, dass man der in den EStR 2000 veröffentlichten Rechtsmeinung vertraut habe.

In einem weiteren Vorhalteverfahren wurde die Anwendbarkeit des § 117 BAO erörtert, wobei die Amtspartei im Gegensatz zum Bw die Auffassung vertrat, dass ein Fall des § 117 BAO nicht vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

In gegenständlicher Berufungssache ist zum einen strittig, ob § 117 BAO zu berücksichtigen und zum anderen, ob der ermäßigte Steuersatz des § 37 EStG 1988 auf den Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG 1993 anzuwenden ist.

- "Verböserungsverbot nach § 117 BAO" (vgl. Ritz, RdW 2002, 758):

§ 117 BAO wurde neu eingefügt durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG, BGBl. I 2002/97). Diese neue Bestimmung ist mit 26.06.2002 (= Tag nach Kundmachung des AbgRmRefG im Bundesgesetzblatt) in Kraft getreten und wäre, da es sich um eine Verfahrensvorschrift handelt, auch anzuwenden, wenn die für das Verböserungsverbot maßgebenden Umstände vor seinem In-Kraft-Treten verwirklicht wurden (vgl. Ritz, RdW 2002, 762).

Nun hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 02.12.2004, G95/04 ua., § 117 BAO idF BGBl. I 2002/97 als verfassungswidrig aufgehoben. Das Höchstgericht hat weiters ausgesprochen, dass die aufgehobene Vorschrift nicht mehr anzuwenden ist und begründete dies wie folgt:

"Der Ausspruch, dass die aufgehobene Vorschrift nicht mehr anwendbar ist, beruht auf Art140 Abs7 B-VG. Im Hinblick auf die rechtsstaatlichen Einwände, die gegen die aufgehobene Vorschrift bestehen, sah der Gerichtshof sich nicht veranlasst, dem Antrag der Bundesregierung auf Fristsetzung zu entsprechen. Eine gleichmäßige, dem Legalitätsprinzip entsprechende Rechtsanwendung scheint vielmehr nur dann gewährleistet zu sein, wenn die Vorschrift auch in offenen Fällen nicht mehr anwendbar ist."

Da die Vorschrift des § 117 BAO nicht mehr anwendbar ist, hat eine weitere Prüfung, ob und inwieweit im gegenständlichen Fall der Tatbestand dieser Bestimmung erfüllt ist, zu entfallen.

- Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG 1993 - § 37 EStG 1988:

§ 24 Handelsvertretergesetz - HVertrG 1993 - lautet:

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

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

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

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

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

(3) Der Anspruch besteht nicht, wenn

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

2. der Unternehmer das Vertragsverhältnis wegen eines schuldhaften, einen wichtigen Grund nach § 22 darstellenden Verhaltens des Handelsvertreters gekündigt oder vorzeitig aufgelöst hat oder

3. der Handelsvertreter gemäß einer aus Anlass der Beendigung des Vertragsverhältnisses getroffenen Vereinbarung mit dem Unternehmer, die Rechte und Pflichten, die er nach dem Vertrag hat, einem Dritten überbindet.

(4) Der Ausgleichsanspruch beträgt mangels einer für den Handelsvertreter günstigeren Vereinbarung höchstens eine Jahresvergütung, die aus dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre errechnet wird. Hat das Vertragsverhältnis weniger als fünf Jahre gedauert, so ist der Durchschnitt der gesamten Vertragsdauer maßgeblich.

(5) Der Handelsvertreter verliert den Ausgleichsanspruch, wenn er dem Unternehmer nicht innerhalb eines Jahres nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mitgeteilt hat, dass er seine Rechte geltend macht."

Gemäß § 37 Abs. 1 zweiter Teilstrich des EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 144/2001 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes. Außerordentliche Einkünfte nach § 37

Abs. 5 leg.cit. sind.:

"(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist,

- erwerbsunfähig ist oder

- 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."

Nach § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne ua. die bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes) erzielten Gewinne.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 04.06.2003, 97/13/0195, ÖStZB 2003/530, ARD 5430/14/2003, folgende Rechtsansicht vertreten:

"Ein Handelsvertreter bewirkt durch seine Tätigkeit nicht den Aufbau eines eigenen Kundenstocks, sondern dieser entsteht beim Unternehmer. Die vom Beschwerdeführer vertretene Ansicht, im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses zwischen dem Handelsvertreter und dem Unternehmer käme es zu einer Übertragung eines Kundenstockes, ist unzutreffend. Aus dem Wortlaut des § 24 HVertrG 1993 ergibt sich, dass der Ausgleichsanspruch nicht ein Entgelt für die Übertragung eines Kundenstocks des Handelsvertreters darstellt, sondern dass der Ausgleichsanspruch in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten soll (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1997, 96/15/0140, VwSlg. 7.243/F). Da es sich beim Ausgleichsanspruch gemäß § 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."

Der Bw trägt vor, dass er aufgrund des Erreichens seines Pensionsantrittsalters von sich aus die Vertragsverhältnisse gekündigt und einen Anspruch gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 HVertrG erworben habe. Es würde den Intentionen des Gesetzgebers widersprechen und keine sachliche Rechtfertigung dafür geben, eine Ausgleichszahlung, die im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe im Folgejahr gewährt werde, steuerlich schlechter zu behandeln als Einnahmen aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern oder aus der Ablöse eines Kundenstockes.

Die Argumentation des Bw würde im Ergebnis bedeuten, dass die begünstigte Besteuerung vom Rechtsgrund des Ausgleichsanspruches abhängig ist.

Die Aufgabe des Betriebes setzt auf jeden Fall einen einheitlichen Vorgang voraus, durch den zumindest die wesentlichen Grundlagen des Betriebes an dritte Personen oder ins Privatvermögen des Betriebsinhabers übergehen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III B, Tz 31 zu § 24, Seite 20/1).

Wesentliche Betriebsgrundlagen sind aber Wirtschaftsgüter, die es im Fall der Veräußerung eines Betriebes dem Erwerber ermöglichen mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerer ohne weiteres fortzusetzen (vgl. Doralt, EStG³, § 24 Tz 14).

Damit ist aber das Schicksal der Berufung entschieden, da es bereits am Wirtschaftsgutbegriff fehlt. Der VwGH hat klargestellt (siehe die oben zitierten Erkenntnisse vom 04.06.2003, 97/13/0195, und vom 18.12.1997, 96/15/0140), dass der Ausgleichsanspruch seine Ursache in der Beendigung des Vertragsverhältnisses hat und es zu einer Übertragung von Wirtschaftsgütern "nicht" kommt. Es somit auch nicht von Bedeutung, aus welchen der in § 24 HVertrG normierten Rechtsgründen eine Zahlung erfolgt.

Abschließend ist noch einmal festzuhalten, dass es im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses nicht zu einer Übertragung von Wirtschaftsgütern gekommen ist, woraus sich ergibt, dass der in Erfüllung des Ausgleichsanspruchs zugekommene Betrag nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen ist.

Das Finanzamt ist daher im angefochtenen Bescheid zu Recht davon ausgegangen, dass der Ausgleichsanspruch als laufender Gewinn im Jahr 2001 zu versteuern ist.

Salzburg, am 11. Februar 2005