

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***2***, ***3***, über die Beschwerde vom 18. Oktober 2023 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 15. September 2023 betreffend Einkommensteuer 2021 und 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 wird abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der Einkommensteuerbescheid 2022 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. In der am 05.10.2022 eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2021 wurde ein im Rahmen der Betriebsaufgabe bzw. -veräußerung realisierter Veräußerungsgewinn in Höhe von 266.357,38 Euro als mit dem Hälftesteuersatz begünstigt erklärt.
2. Mit Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2021 und 2022 am 15.09.2023 rechnete die belangte Behörde die Zahlung von 266.357,38 Euro nicht dem Gewinn des Jahres 2021, sondern dem laufenden Gewinn des Jahres 2022 zu. Im Einkommensteuerbescheid 2022

wurde der Hälftesteuersatz nicht anerkannt.

3. Gegen die Einkommensteuerbescheide 2021 und 2022 wurde mit am 18.10.2023 eingebrachter Beschwerdeschrift fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Diese richtet sich gegen die Besteuerung des Aufgabegewinns als laufenden Gewinn im Jahr 2022 und gegen die Verweigerung des Hälftesteuersatzes im Jahr 2021 für die Zahlung an den Beschwerdeführer in Höhe von 266.357,38 Euro. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass es sich dabei sehr wohl um einen Kaufpreis zum Erwerb des Kundenstockes handle, weil die gegenständliche Summe der Versicherungsagentur ***1*** OG von der ***A*** als Provisionsvorschuss gewährt worden war, aufgrund der erfolgreichen Vermittlungstätigkeit der Versicherungsagentur ***1*** OG. Ferner sei vereinbart worden die Ablösesumme direkt an den ausscheidenden Gesellschafter zu überweisen.
4. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 20.2.2024 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich beim Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters nicht um das Entgelt für die Übertragung eines Kundenstocks handle. Ein Handelsvertreter bewirkte durch seine Tätigkeit nicht den Aufbau eines eigenen Kundenstocks. Der Kundenstock entstehe vielmehr beim Unternehmer, für den er tätig wird. Der Ausgleichsanspruch diene der Abgeltung künftig entgehender Provisionen des Handelsvertreters. Daher sei der Betrag nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen (vgl. VwGH 4.6.2003, 97/13/0195 uvm.). Die nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erhaltene Entschädigung des Handelsvertreters sei der laufenden Tätigkeit zuzurechnen. Der Ausgleichsanspruch stelle nach der Judikatur des VwGH einen Teil des laufenden Gewinnes dar und unterliege demnach keiner Steuerbegünstigung.
5. Am 21.3.2024 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt. Am 24.7.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung unter Verweis auf die Begründung in der Beschwerdeverentscheidung.
6. Am 15.8.2024 übermittelte die beschwerdeführende Partei eine ergänzende Begründung zum Vorlageantrag samt acht Beilagen, welche das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde zur Kenntnis brachte. Im Wesentlichen wird vorgebracht, dass das Ausscheiden des Bf aus der Gesellschaft keine

Beendigung des Generalagenturvertrages ausgelöst habe und somit auch keinen Anspruch auf eine Ausgleichszahlung. Bei der Zahlung iHv. 266.357,38 Euro handle es sich nicht um eine von der ***A*** ausbezahlte Abgeltung zukünftiger Folgeprovisionen an den Bf, sondern um einen an den Bf geleisteten Kaufpreis für den Erwerb seines Mitunternehmeranteils.

7. Am 27.10.2025 übermittelte die belangte Behörde eine ergänzende Stellungnahme und brachte vor, dass gemäß § 24 HVertrG 1993 der Handelsvertreter bei seinem Ausscheiden für den durch die laufenden Provisionszahlungen noch nicht abgegoltenen Aufbau eines Kundenstocks von demjenigen, der daraus einen erheblichen Vorteil zieht, eine Vergütung erhalten soll.

Der Vertrag mit der ***A*** bleibt zwar weiter aufrecht, aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise finde die erhaltene Abfindungssumme in der Tätigkeit als Handelsvertreter Deckung. Sie werde also behandelt wie die Ablöse für künftig entgehende Provisionen.

Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter seien laufende Einkünfte und entstehen erst nach dem Aufgabezeitpunkt. Zahlungen, die im Aufgabezeitpunkt noch nicht als Forderungen bestehen, zählen nicht zum Übergangsgewinn (VwGH 29.3.2007, 2006/15/0297).

Würde eine Abschichtung des Mitunternehmeranteils vorliegen, hätte auch der Wegfall der Verbindlichkeiten, sowie die Wertsteigerung der Wohnung bei der Feststellung der Höhe der Ablösezahlung abgebildet werden müssen.

Der Kundenstock sei der ***A*** zuzurechnen und nicht der OG. Es sei zu keiner Übertragung des Kundenstockes gekommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 25.1.1995 wurde die Versicherungsagentur ***1*** OEG gegründet. Der Bf war als Gründungsgesellschafter zu einem Drittel beteiligt.

Die Gesellschafter verpflichteten sich, die Vermittlung von Versicherungen und die Beratung in Finanzierungsangelegenheiten zu betreiben. Die Verteilung der Ergebnisse erfolgte aufgrund der Leistungsnachweise der einzelnen Gesellschafter.

Unter § 17 des Gesellschaftsvertrags wurde vereinbart, dass im Falle eines Ausscheidens infolge von Pensionierung eines Gesellschafters von der Betreuungsprovision 25% von den zu diesem Zeitpunkt bestehenden Verträgen weiterhin den ausscheidenden Gesellschaftern

zufließen sollen. Zur Auszahlung dieser Ansprüche verpflichtet waren die verbleibenden Gesellschafter.

§ 18 des Gesellschaftsvertrages lautete ab 1.9.1999:

„Bei Auflösung der Gesellschaft infolge Todes oder Kündigung wegen Pensionierung oder Arbeitsunfähigkeit geht der gesamte Bestand des von diesen Ereignissen betroffenen Gesellschafters auf die anderen Gesellschafter über. Dem ausscheidenden Gesellschafter ist eine Abfindung zu bezahlen. Dabei ist der Wert des Gesellschaftsvermögens und der Wert des Kundenstockes des vom Auflösungsereignis betroffenen Gesellschafters durch Schätzung zu ermitteln, wenn die Gesellschafter keine Einigung erzielen. Bei Ermittlung des Wertes des dem vom Auflösungsereignis betroffenen Gesellschafters zuzuordnenden Kundenstockes sind auch die laufenden Provisionen (Folgeprovisionen) zu berücksichtigen.“

Im Februar 2004 schloss die Versicherungsagentur ***1*** OEG (vormals ***1*** OEG) mit der ***A*** Versicherungen AG (nunmehr ***A*** ***B*** AG) einen Generalagenturvertrag ab.

Die Versicherungsagentur ***1*** OEG wurde betraut, Versicherungsverträge für die ***A*** zu vermitteln und den von ihr vermittelten Versicherungsbestand zu betreuen. Dafür erhält die OEG vertraglich näher bestimmte Provisionen.

Gemäß Punkt 13 des Generalagenturvertrages gebührt der ***1*** OEG eine Ausgleichszahlung nur dann, wenn der Vertrag aufgelöst wird.

Der Bf hatte anlässlich seines Ausscheidens aus der Mitunternehmerschaft gegenüber der ***A*** keinen Anspruch auf eine Ablösezahlung von der ***A***, weil der Vertrag nicht aufgelöst wurde.

Die beiden verbleibenden Mitunternehmer traten an die ***A*** heran und ersuchten um Berechnung der auf den Bf aufgrund seines internen Leistungsnachweises entfallenden Folgeprovisionen.

Außerdem wurde vereinbart, dass die Zahlung, welche die verbleibenden Mitunternehmer an den Bf zu leisten hatten, von der ***A*** als Darlehen (bezeichnet als „Provisionsvorschuss“) vorfinanziert wird und mit einer monatlichen Tilgung in 60 Raten ab 1.1.2022 rückgezahlt werde, bzw. mit den laufenden Provisionsansprüchen der Mitunternehmerschaft verrechnet werde.

Mit Schreiben vom 13.1.2022 teilte die ***A*** der Mitunternehmerschaft mit:

*„Wie mit Ihnen besprochen bezahlt ***A*** ***B*** AG gemäß GA-Vertrag die Ausgleichszahlung anlässlich der Pensionierung von Herrn ***Bf1***. Diese Ausgleichszahlung wurde gemäß dem Stichtagsbestand vom 31.12.2021 in Höhe von € 266.357,38 berechnet. Die Auszahlung der Ausgleichszahlung erfolgt im Jänner 2022 durch Gutschrift auf dem Vermittlerkonto und Überweisung auf das Bankkonto von Herrn ***Bf1***. Der oben*

angeführte Betrag verkürzt entsprechend den Provisionsanspruch.“

In einem Schreiben vom selben Tag teilte die ***A*** der Mitunternehmerschaft mit:
*„Sie haben uns um Gewährung eines Provisionsvorschusses zur Finanzierung Ihrer Verpflichtungen gegenüber Herrn ***Bf1*** ersucht. Wir freuen uns Ihnen mitteilen zu können, dass ***A*** auf Grund Ihrer anhaltend erfolgreichen Vermittlungstätigkeit den Provisionsvorschuss in Höhe von 266.357,38 Euro gewährt. Die Auszahlung des Vorschusses erfolgt nach Unterfertigung dieser Vereinbarung durch die Vertragspartner und Herrn ***Bf1***.“*

Gleichzeitig mit dem Ausscheiden des Bf aus der Gesellschaft mit 31.12.2021 erfolgte die Änderung des Gesellschaftsnamens auf ***1*** OG, die diesbezügliche Firmenbucheintragung erfolgte am 4.1.2022.

Der Bf gab die Erwerbstätigkeit auf und bezieht seit dem 01.01.2022 eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2021 wurde die Ermittlung des Gewinnes aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils iHv. 261.797,83 Euro dargestellt.

Als Veräußerungserlös wurde die Zahlung der ***A*** auf das Bankkonto des Bf mit Bankeingang 11.2.2022 sowie die Übernahme eines Pkw ins Privatvermögen angesetzt. Davon wurden die Anteile der Buchwerte des Bf am Betriebsvermögen in Abzug gebracht. Veräußerungskosten gab es keine.

In einer weiteren Beilage zur Einkommensteuererklärung 2021 wurde für den Bf ein Übergangsgewinn iHv. 24.958,63 Euro anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart von § 4(3) auf § 4(1) EStG 1988 errechnet. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um Provisionszahlungen und Boni betreffend das Jahr 2021, welche erst im Jahr 2022 von der ***A*** ausbezahlt wurden und die Kosten für die Sozialversicherung.

Dieser Übergangsgewinn wurde von der belangten Behörde im Jahr 2021 als mit dem Hälftesteuersatz begünstigt anerkannt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von den Parteien vorgelegten Akten und kann als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Betreffend Spruchpunkt I (Jahr 2021)

Aus den §§ 185 ff BAO ergibt sich ein System von Grundlagenbescheiden und hievon abgeleiteten Bescheiden. Gem § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die zB für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt (vgl Ritz, BAO 8. Auflage, § 252, Rz. 1).

Der Feststellungsbescheid ist der Grundlagenbescheid, der Einkommensteuerbescheid (Abgabenbescheid) der davon abgeleitete Bescheid.

Gemäß § 252 Abs 1 BAO können die dem Einkommensteuerbescheid 2021 vom 15.09.2023 zu Grunde gelegten Entscheidungen, die im Feststellungsbescheid getroffen wurden (Höhe der Einkünfte des Bf auf Grund seiner Beteiligung an der KG als Kommanditist) nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die Norm des § 252 Abs 1 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein, d.h. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen können nur im Verfahren gegen den Grundlagenbescheid vorgebracht werden. Werden derartige Einwendungen, wie im vorliegenden Fall, im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Beschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl Ritz, BAO 8. Auflage, § 252, Rz. 3ff.; VwGH 28.05.1997, 94/13/0273; VwGH 23.03.2000, 2000/15/0001; VwGH 07.07.2004, 2004/13/0069; BFG 10.10.2014, RV/7103563/2014).

§ 252 Abs 1 BAO gilt für abgeleitete Bescheide auch dann, wenn sie sich nicht auf § 295 stützen, somit - wie im vorliegenden Fall - auch für abgeleitete Erstbescheide (Ritz, BAO 8. Auflage, § 252, Rz. 5).

Die Beurteilung der Höhe der festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (inklusive der Realisierung des Veräußerungsgewinns) ist somit einzig und allein dem Beschwerdeverfahren gegen den Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) vorbehalten.

Die Einwendungen des Bf betreffend das Jahr 2021 können nur im Feststellungsverfahren vorgebracht werden.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 war daher abzuweisen.

3.2. Betreffend Spruchpunkt II. (Stattgabe)

3.2.1. Rechtslage

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne unter anderem Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist.

Zur Veräußerung eines Mitunternehmeranteils kommt es etwa bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Personengesellschaft, wenn seine Anteile an die verbleibenden Gesellschafter entgeltlich übertragen werden.

Der Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt.

Bei einer Mitunternehmerschaft ergibt sich der Wert des Anteils am Betriebsvermögen iSd § 24 Abs 2 EStG 1988 aus dem Anteil der Buchwerte des gesamten Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft, das in der Gesellschafts-, Ergänzungs- und Sonderbilanz dargestellt ist (*Fraberger/Papst* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 24, Tz 171).

Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

Wird ein Mitunternehmeranteil übertragen, tritt die Gewinnrealisierung in dem Zeitpunkt ein, in dem vertragsgemäß die Übertragung der Gesellschaftsrechte wirksam wird (VwGH 6.4.1995, 94/15/0194).

Gemäß § 37 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte auf die Hälfte des sich auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Außerordentliche Einkünfte sind gemäß Abs. 5 leg. cit. unter anderem

Veräußerungsgewinne im Sinn des § 24 EStG 1988 sowie damit zusammenhängende Übergangsgewinne, wenn bei der Betriebsveräußerung der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

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

Gesetzeszweck ist die Begünstigung der zwangsweisen Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit, bei der es zu einer Zusammenballung von Einkünften damit einer Verschärfung der Steuerprogression käme.

3.2.2. Beurteilung

Es stellt sich die Frage, ob die Zahlung iHv. 266.357,38 Euro an den Bf in den Veräußerungsgewinn bzw. Übergangsgewinn anlässlich des Ausscheidens aus der Mitunternehmerschaft zum 31.12.2021 einzubeziehen und in der Folge mit dem Halftesteuersatz begünstigt ist.

Nach Meinung der belangte Behörde liege hier in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Ausgleichsanspruch nach § 24 HVertrG 1993 vor, der nach der Judikatur des VwGH dem laufenden Gewinn des Bf im Jahr 2022 zuzurechnen sei.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Meinung, dass die strittige Zahlung dem Gewinn des Jahres 2022 zuzurechnen sei, mit folgender Begründung nicht an:

Der Bf schied zum 31.12.2021 aus der Mitunternehmerschaft aus und übertrug damit lt. Gesellschaftsvertrag seine Gesellschaftsrechte an die verbleibenden Mitunternehmer.

Als Folge der Übertragung entstand für ihn gemäß § 18 des Gesellschaftsvertrages eine Forderung gegenüber den verbleibenden Mitunternehmern.

Die Gewinnrealisierung trat in dem Zeitpunkt ein, in dem vertragsgemäß die Übertragung der Gesellschaftsrechte wirksam wurde (VwGH 6.4.1995, 94/15/0194).

An dieser Beurteilung ändert auch nichts der Umstand, dass die Höhe der Forderung erst nach dem 31.12.2021 von der ***A*** betraglich ermittelt und von dieser direkt an den Bf überwiesen wurde.

Die Realisierung der strittigen Einnahme trat bereits im Jahr 2021 ein und ist daher im Feststellungsbescheid 2021 zu berücksichtigen.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt stattzugeben:

Im Einkommensteuerbescheid 2022 sind keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr anzusetzen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

Das Erkenntnis folgt der zitierten, einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshof. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, daher ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 25. November 2025

