



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Johanna Lanser und die weiteren Mitglieder Dr. Walter Auer, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach über die Berufung des Bw, vom 22. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 26. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 am 19. September 2013 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war seit 1994 bei der J U GmbH, einem Großhandelsunternehmen für den Gastronomiebereich als selbständiger Handelsvertreter tätig. Den Gewinn aus dieser gewerblichen Tätigkeit ermittelte er gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Nach einer am 23. Juni 2006 erklärungsgemäß durchgeführten Veranlagung für 2005, teilte er dem Finanzamt mit Schreiben vom 2. März 2009 mit, er habe zum Ende seiner selbständigen Tätigkeit als Handelsvertreter im Jahr 2005 eine „Abfertigung“ erhalten. Er sei der Meinung gewesen, diese sei steuerfrei. Nun habe er erfahren, dass dem nicht so sei und er diese „Abfertigung“ versteuern müsse. In der beigelegten, berichtigten Einkommensteuererklärung für 2005 beantragte er für den nachträglich erklärten als „Jahresprovision-Abfertigung“ bezeichneten Betrag von 31.917,81 € den Halftesteuersatz.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens nahm das Finanzamt das Verfahren wieder auf und erließ am 26. Mai 2009 einen neuen Einkommensteuerbescheid 2005 in dem es den nachträglich erklärten Betrag, entgegen dem Begehren des Bw, der Tarifbesteuerung unterzog. Begründend wurde dazu ausgeführt, die Abfertigung (Ausgleichsanspruch) sei nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen und berechtige nicht zur Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 EStG 1988.

In der gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 22. Juni 2009 eingebrachten Berufung und in einem Ergänzungsschreiben vom 27. Juli 2009 führte der Bw aus, das Rechtsmittel richte sich gegen die Nichtgewährung des Hälftesteuersatzes im Sinne des § 37 EStG 1988. Der Ausgleichsanspruch sei sehr wohl als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich seiner Betriebsaufgabe anzusehen. Er sei bei der J U GmbH über 18 Jahre beschäftigt gewesen, die den im § 37 EStG geforderten Zeithorizont für Entschädigungszahlungen von sieben Jahren deutlich überstiegen. Wenn nun in einigen Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes dahingehende Ansichten vertreten werden, dass ein Handelsvertreter durch seine Tätigkeit nicht den Aufbau eines eigenen Kundenstockes bewirke, dieser vielmehr dem Unternehmen zuwachse, so sei die durchaus spezifische Situation der Handelsvertreter im Gastronomiebedarf im Bereich V hervorgehoben, die mit dieser eher undifferenzierten Betrachtung nicht im Einklang stehe. Im Bezirk V gebe es zwei Großhandelsunternehmen mit eindeutigem Gastronomieschwerpunkt, nämlich die Fa. U in V und die Fa. K in A und B. Die beiden Unternehmen würden rd. 12 Vertreter beschäftigen, die die Gastronomiebetriebe in diesem Bereich abdecken würden. Die Handelsvertreter würden mit den Gastronomiebetrieben im Regelfall ein enges Vertrauensverhältnis aufbauen, das nur sekundär der vertretenen Firma zufalle. Daraus resultiere auch bei einem Wechsel des Handelsvertreters zu einem der vorgenannten Konkurrenzbetriebe ein häufig zu beobachtender „Mitzug“ von Kunden zur nunmehr neuen Firma. Gerade daraus erhellte sich die enge Verknüpfung zwischen den Handelsvertretern und ihrer Kundschaft, die eine fallspezifische Beurteilung erfordere. Unter Beachtung der vorstehenden Ausführungen ersuche er, den erhaltenen Ausgleichsanspruch als Erlös für ein über einen Zeitraum von mehr als sieben Jahre aufgebautes Wirtschaftsgut einzustufen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. September 2009 wies das Finanzamt die Berufung unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.6.2003, 97/13/0195 als unbegründet ab. Zusammengefasst wird unter Zitierung aus dem angeführtem Erkenntnis ausgeführt, aus dem Wortlaut des § 24 HVertrG ergebe sich, dass der Ausgleichsanspruch

nicht ein Entgelt für die Übertragung eines Kundenstocks des Handelsvertreters darstelle, sondern in erster Linie künftig entgehende Provisionen dem Handelsvertreter abgelten soll. Der dem Handelsvertreter in Erfüllung des Ausgleichsanspruches zugekommene Betrag sei daher nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anzusehen. Da es somit im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses zu keiner Übertragung von Wirtschaftsgütern gekommen sei, sei die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2009 beantragte der Bw die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend verwies er auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.6.1994, 91/14/0165, in dem der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen habe, dass der Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters einer „Einmalvergütung“ für alle künftigen von alten Kunden herbeigebrachten Aufträge näherstünde, als eine „Nachvergütung“ von schon vor der Beendigung des Vertragsverhältnisses erbrachter Leistungen. Diese Sicht zeige die offenkundige Verknüpfung des Entgeltanspruchs mit dem vom Handelsvertreter über die langen Jahre seiner Tätigkeit aufgebauten firmenwertähnlichen Geschäftsbeziehung und erlaube sohin die begünstigte Besteuerung im Sinne der §§ 32, 37 EStG 1988.

In einer Anfragebeantwortung vom 9. August 2013 stellte die J U GmbH klar, dass es sich bei der im Jahr 2005 dem Bw anlässlich der Beendigung des Vertragsverhältnisses gewährten als „Abfertigung“ bezeichneten Zahlung von 38.301,37 € brutto nicht um eine zusätzliche vertragliche Leistung sondern ausschließlich um den dem Bw nach § 24 HVertrG gebührenden gesetzlichen Ausgleichsanspruch handelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Ausgleichszahlung von 31.917,81 € gemäß § 24 HVertrG, die der Bw nach Beendigung seines Vertragsverhältnisses als selbständiger Handelsvertreter von der J U GmbH erhalten hat, als Entgelt für die Übertragung eines Kundenstockes im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe anzusehen ist und als Betriebsaufgabegewinn der begünstigten Halbsatzbesteuerung unterliegt.

§ 24 Abs. 1, 4 und 5 HVertrG 1993 hat folgenden Wortlaut:

(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.*
- (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 (Abs. 4).*
- (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.*

Nach § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne (neben den in Z 1 genannten Gewinnen aus der Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder eines Anteiles an einer Mitunternehmerschaft) auch Gewinne, die erzielt werden bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes). Die Aufgabe eines Betriebes setzt auf jeden Fall einen einheitlichen Vorgang voraus, durch den zumindest die wesentlichen Grundlagen eines Betriebes veräußert oder ins Privatvermögen überführt werden (Doralt, EStG ¹⁰, § 24, Tz 122).

Gemäß § 37 Abs. 1 zweiter Teilstrich EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 (idF des AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180) sind außerordentliche Einkünfte Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

- 1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.*
- 2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.*
- 3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten*

22.000,00 € und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

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

Die Voraussetzungen für den vom Bw beantragten Hälftesteuersatz für Veräußerungs- und Aufgabegewinne liegen somit nur dann vor, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerb sieben Jahre verstrichen sind und der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben werden muss, weil der Steuerpflichtige gestorben ist und dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst wird, oder infolge Erwerbsunfähigkeit den Betrieb nicht fortführen kann, oder weil er das 60. Lebensjahr vollendet hat und deshalb seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Keine dieser Voraussetzungen liegt im gegenständlichen Fall vor. Der Bw hat zwar die Tätigkeit als selbständiger Handelsvertreter mehr als sieben Jahre ausgeübt, war aber zum Zeitpunkt der Aufgabe dieser Tätigkeit erst 42 Jahre alt und musste seine Tätigkeit auch nicht wegen Erwerbsunfähigkeit aufgeben. Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, hat der Bw, nachdem im November 2005 sein Vertragsverhältnis mit der J U GmbH aufgelöst worden ist und er damit seine selbständige Handelsvertreterertätigkeit aufgegeben hat, bereits im Dezember 2005 im Rahmen eines Dienstverhältnisses die Vertreterertätigkeit bei der K GmbH, (dem in der Berufung angeführten Konkurrenzunternehmen der J U GmbH) aufgenommen.

Eine begünstigte Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 5 EStG kommt daher nicht in Betracht

Nur vollständigkeithalber sei darauf hingewiesen, dass die Ausgleichszahlung nach § 24 HVertrG 1993 entgegen der Ansicht des Bw auch nicht als Erlös für die Übertragung eines Kundenstockes und damit im gegebenen Zusammenhang auch nicht als Betriebsaufgabegewinn anzusehen ist, was (neben der Vollendung des 60. Lebensjahres bzw. der Erwerbsunfähigkeit) die Grundvoraussetzung für eine begünstigte Besteuerung gewesen wäre.

Mit der Rechtsnatur der Ausgleichszahlung gemäß § 24 HVertrG 1993, insbesondere mit der Frage, ob diese als Ablöse für den Kundenstock des Handelsvertreters zu qualifizieren ist, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach auseinander gesetzt. So hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4.6.2003, 97/13/0195, den Erlös aus dem Ausgleichsanspruch nicht dem Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn des Handelsvertreters

zugerechnet und ausgesprochen, aus dem Wortlaut des § 24 HVertrG 1993 ergebe sich, 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 abgelten solle. Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 29.3.2007, 2006/15/0297 und 25.4.2013, 2010/15/0207 ausdrücklich bestätigt.

Worin sich der gegenständliche Sachverhalt in entscheidungswesentlichen Punkten gegenüber dem vom Verwaltungsgerichtshof beurteilten Sachverhalt unterscheidet, der nach Ansicht des Bw eine andere Beurteilung zuließe, wurde in der Berufung nicht aufgezeigt. Das vom Bw angeführte enge Vertrauensverhältnis des Handelsvertreters zu seinen Kunden, das beim Wechsel des Handelsvertreters zu einem Konkurrenzunternehmen häufig den „Mitzug“ von Kunden zur Folge habe, vermag jedenfalls eine andere Beurteilung nicht zu begründen, vielmehr bestärkt dies die hier vertretene Ansicht, dass die bei Auflösung des Vertragsverhältnisses vom bisherigen Geschäftsherr zu leistende Ausgleichszahlung gerade nicht als Entgelt für die Übertragung eines Kundenstocks anzusehen ist.

Auch aus dem im Vorlageantrag angeführten Erkenntnis vom 21.6.1994, 91/14/0165 ist für den Bw nichts zu gewinnen. In diesem Erkenntnis, in dem der VwGH die Rückstellungsfähigkeit einer Ausgleichsverpflichtung nach § 89 b des deutschen HGB - einer Bestimmung, die weitgehend dem § 24 HVertrG 1993 entspricht – zu überprüfen hatte, hat er (der Ansicht des Bundesfinanzhofes in seinem Urteil vom 20.1.1983, IV R 168/81 folgend) erstmals ausgesprochen, dass der Ausgleichsanspruch in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten will. Auf dieses Erkenntnis hat der VwGH zur Untermauerung seiner Ansicht, wonach der Ausgleichsanspruch nach § 24 HVertrG 1993 eben nicht als Entgelt für die Übertragung eines Kundenstocks des Handelsvertreters anzusehen ist, in seiner Entscheidung vom 18.12.1997, 96/15/0140 ausdrücklich verwiesen.

Im Hinblick auf den vom Bw beantragten Hälftesteuersatz braucht im Berufungsfall auch nicht näher geprüft zu werden, ob es sich bei dem in Rede stehenden Ausgleichsanspruch um eine Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 handelt.

Zudem wären Entschädigungen die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden (§ 32 Z 1 lit. a EStG 1988), nur dann nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auf Antrag begünstigt auf drei Jahre zu verteilen, wenn der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt. Diese Begünstigung ist deshalb auf seltene Ausnahmefälle beschränkt (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 37 Tz 90; Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2013, § 37 Rz 60; VwGH 4.6.2003, 97/13/0195). Die vom Bw

als Entschädigung angesprochene Ausgleichszahlung ist als Ausgleich für ein Jahr entgangener Provisionen gewährt worden. Es wären somit auch die Voraussetzungen für die Verteilungsbegünstigung nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht gegeben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. September 2013