



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die steuerl. Vertreter, gegen den Bescheid des Finanzamtes xx, betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) - ein am 31.12.2009 in den Ruhestand getretener selbständiger Handelsvertreter - hat in der am 28. März 2011 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 218.384,56 €, einen Übergangsgewinn von 125.350,35 € sowie einen Veräußerungsgewinn von 14.301,37 € erklärt und für einen Betrag von 124.697,14 € den Hälftesteuersatz beantragt. Am 23. März 2011 ist beim FA bereits die dazu gehörige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2009, ein Anlagenverzeichnis sowie eine Übergangs- und eine Betriebsaufgabegewinnermittlung per 31.12.2009 eingelangt. Der Steuerpflichtige habe mit 31.12.2009 anlässlich seiner Pensionierung seinen Gewerbebetrieb geschlossen. Die Gewerbeberechtigung sei zurückgelegt worden. Es sei Betriebsaufgabe zu unterstellen. In der

elektronischen Einkommensteuererklärung wurde auch eine Beteiligung an der xxx KG eingetragen, Einkünfte aus dieser Beteiligung wurden mit dem Hinweis „*Betrag unbekannt*“, nicht erklärt.

Mit Bescheid vom 28. Juni 2011 erfolgte zunächst eine erklärungsgemäße Veranlagung zur Einkommensteuer 2009.

Am 28. Juli 2011 ist sodann beim Finanzamt eine Einkommensteuererklärung für 2009 samt Beilagen (E1a und E 11) eingelangt, in der nunmehr als Folge einer Berichtigung der Ermittlung des Übergangsgewinnes (Erhöhung „*Forderung xxxx Provisionen 2009*“) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 221.113,59 € und ein Übergangsgewinn in Höhe von 128.079,38 € erklärt wurden. Das Finanzamt hat die berichtigte Einkommensteuererklärung 2009 als Berufung gewertet.

Mit Vorhalt vom 22. August 2011 wurde der Bw gebeten, in Anbetracht der im Jahre 2009 erfolgten Betriebsaufgabe zur Forderung xxxx Ausgleichszahlung in Höhe von 110.395,77 € Auskunft zu geben und geeignete Unterlagen beizubringen. Der Bw hat daraufhin nach der Aktenlage (*Anmerkung der Referentin: ob per Post oder persönlich und wann eingereicht, kann mangels Eingangsstempel nicht festgestellt werden*) die Vereinbarung vom 18.2.2010 „*Ausgleichszahlung laut GA-Vertrag*“ und eine nicht näher erläuterte Berechnung auf Basis eines Durchschnittseinkommens für den Zeitraum 1.1.2005 - 31.12.2009 mit einem Endbetrag von 141.976,01€ beim Finanzamt eingereicht.

Das Finanzamt hat am 9. November 2011 eine Berufungsvorentscheidung erlassen, in der nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 110.717,45 € der Besteuerung unterzogen wurden. Der Hälftesteuersatz wurde bei Berechnung der Einkommensteuer lediglich (unter Ausklammerung der Ausgleichszahlung) auf einen Betrag von 17.683,61 € zur Anwendung gebracht. Das Finanzamt vertrat in der Begründung die Ansicht, bei der „*Ausgleichszahlung xxxx*“ (*Anmerkung der Referentin: die der Bw in der Übergangsgewinnermittlung als Forderung (Zuschlag) erfasst hatte*) handle es sich um einen Ausgleichsanspruch für künftig entgehende Provisionen und somit um Einnahmen aus der laufenden Geschäftstätigkeit. Dieser Erlös sei 2010 (Zufluss) als laufender Gewinn zu erfassen. Eine Zuordnung zum Übergangsgewinn sei deshalb nicht möglich, da zum Stichtag 31.12.2009 eine Gewinnrealisierung noch nicht eingetreten sei (Einverständnis zu dieser Ausgleichszahlung sei erst am 24.2.2010 erfolgt).

Mit Schriftsatz vom 22. Dezember 2011 hat der Bw innerhalb der bescheidmäßige verlängerten Frist einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Die steuerliche Vertretung beantrage die erklärungsgemäße Behandlung

dieser „Ausgleichszahlung“ - in Wirklichkeit handle es sich um eine Stockablöse - als Teil des Übergangsgewinnes und somit als Teil des Aufgabegewinnes gem. § 37 Abs. 5 EStG 1988.

In der Begründung wurde vorgebracht, laut Generalagenturvertrag (GA-Vertrag) des Bw mit der xxxx xxxx AG erhalte er bei Einstellung seiner werbenden Tätigkeit eine Stockablöse in Abhängigkeit von der zeitlichen Dauer seiner Tätigkeit für die xxxx und nicht eine Abgeltung der Folgeprovisionen entsprechend dem Ausgleichsanspruch des § 24 des HVertrG, welcher in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten solle (z.B. VwGH 18.12.1997, 96/15/0140). Vielmehr müsse die Nachfolgeagentur (xxx KG) in Form von Provisionskürzungen durch Raten und mit voller Haftung den Kundenstock des Bw ablösen, der der Höhe nach genau der Kundenstockablöse des Bw, nämlich 110.395,77 € entspreche. Die Nachfolgeagentur und nicht der Bw erhalte die Folgeprovisionen aus dem abgelösten Kundenstock und habe den Kaufpreis für den abgelösten Kundenstock zu bezahlen (Verweis auf Beilage Übergabe Bestand).

Wenn es aus zivilrechtlichen Gründen möglich gewesen wäre, hätte der Bw seinen Kundenstock an die Nachfolgeagentur verkauft, und diese hätte den Kaufpreis an den Bw zahlen müssen. Aus den genannten Gründen habe dieser Weg aber nicht beschritten werden können, sodass die Versicherung quasi als Vermittler die Zahlung übernommen habe und diese dann an die Nachfolgeagentur weiterverrechnet habe. Somit liege in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Verkauf eines Kundenstockes vor und damit die Behandlung der Ablöse als Teil des Übergangsgewinnes. Da dieser im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe des Bw ermittelt und dies auch in der ESt-Erklärung beantragt worden sei, sei nach Auffassung des Bw die „Ausgleichszahlung“ in Höhe von 110.395,77 € mit dem halben Steuersatz gem. § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 zu besteuern. Dem Vorlageantrag wurde die zwischen dem Bw und der xxxx xxxx AG und dem Bw am 24.2.2010 abgeschlossene Vereinbarung (datiert mit 18.2.2010) betreffend „Ausgleichszahlung gemäß GA-Vertrag“ sowie die Vereinbarung der xxxx (datiert mit 17.2.2010) mit der Generalagentur xxx KG angeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die vom Bw mit der xxxx am 24.2.2010 (Tag der Unterfertigung des Anbots durch den Bw) vereinbarte „Ausgleichszahlung gemäß GA-Vertrag“ in Höhe von 110.395,77 € als Kundenstockablöse zu beurteilen ist, ob sie im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung als Forderung zu behandeln und gem. § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern ist.

Gem. § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne, die erzielt werden bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Gemäß § 37 Abs. 1 2. Unterabsatz EStG 1988 (idF BGBl. I 2003/71) ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte.

Gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 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. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

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 (eingefügt mit BudBG 2009, BGBl. I 2009/52 ab 18.6.2009).

Der Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1 EStG 1988, zu dem gem. dessen Ziffer 2 auch ein Gewinn gehört, der aus der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes) erzielt wird, ist gem. Abs. 2 leg. cit. für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder nach § 17 EStG 1988 ist zur Ermittlung des Veräußerungs- / Augabegewinnes zunächst zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung (-aufgabe) auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 umzustellen. Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden (§ 4 Abs. 10 Z 1 erster Satz EStG 1988). Aus den Zu- und Abschlägen ergibt sich ein Übergangsgewinn (bzw.-verlust), der die Besonderheiten der einzelnen Gewinnermittlungsarten ausgleichen soll (vgl. JAKOM/Marschner, EStG 2011, § 4 Rz 386 f.).

Fallbezogen ist davon auszugehen, dass der Bw u.a. und (laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen) ab 2006 ausschließlich für die xxxx xxxx AG als selbständiger Handelsvertreter (Versicherungsagent) tätig war. Anlässlich seiner Pensionierung hat er per 31.12.2009 auch

seine selbständige und steuerrechtlich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führende Tätigkeit als Handelsvertreter aufgegeben und (nach seinem Vorbringen) die Gewerbeberechtigung zurückgelegt. Am 24. Februar 2010 hat er mit der xxxx xxxx AG eine (mit 18.2.2010 datierte) Vereinbarung über eine „*Ausgleichszahlung gemäß GA-Vertrag*“ in Höhe von 110.395,77 € abgeschlossen.

Laut dem von der Referentin am 15. Februar 2012 eingeholten Firmenbuchauszug wurde die xxx KG (im Weiteren auch als Nachfolgeagentur bezeichnet) mit Gesellschaftsvertrag vom 29. Mai 2009 gegründet und am 10. Juni 2009 im Firmenbuch eingetragen. Der Bw ist einer von zwei unbeschränkt haftenden Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft.

Die steuerliche Vertretung geht im Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz davon aus, dass „*in wirtschaftlicher Betrachtungsweise*“ der Verkauf eines Kundenstocks vorliege und dass die Ablöse als Teil des Übergangsgewinnes mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern sei.

Diesbezüglich ist festzustellen, dass der VwGH wiederholt ausgesprochen hat, dass es sich beim Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters nicht um das Entgelt für die Übertragung eines Kundenstocks handelt. Ein Handelsvertreter bewirkt laut VwGH durch seine Tätigkeit nicht den Aufbau eines eigenen Kundenstocks. Der Kundenstock entstehe beim Unternehmer, für den er tätig wird, und nicht beim Handelsvertreter. Der Ausgleichsanspruch dient laut VwGH in erster Linie der **Abgeltung künftig entgehender Provisionen** (so genannter Folgeprovisionen) des Handelsvertreters. Der **Erlös aus dem Ausgleichsanspruch ist nicht dem Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn des Handelsvertreters zuzurechnen** (vgl. VwGH 4.6.2003, 97/13/0195, VwGH 29.3.2007, 2006/15/0297, Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 38/1, JAKOM/Kanduth-Kristen EStG 2011, § 24 Rz 97 „*Einzelfälle - Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters*“ mit weiteren Nachweisen). Die Ansicht des Bw, er habe der xxxx oder gar der Nachfolgeagentur ein Wirtschaftsgut (nämlich seinen Kundenstock) veräußert, widerspricht klar der vom VwGH in ständiger Rechtsprechung vertretenen Ansicht. Einen Nachweis dafür, dass es sich um seinen Kundenstock gehandelt hat und er diesen veräußert hat, ist der Bw schuldig geblieben.

Der mit 18. Februar 2010 datierten Vereinbarung zwischen dem Bw und der xxxx ist unzweifelhaft zu entnehmen, dass „*mit obigem Betrag*“ (gemeint die Ausgleichszahlung in Höhe von 110.395,77 €) sämtliche Provisionsansprüche gegen die xxxx sowie eventuelle Ansprüche aus dem Titel Ausgleichszahlung oder Bestandsentfertigung abgegolten sind. Die Vereinbarung trägt (in Fettdruck) die Überschrift „*Ausgleichszahlung gemäß GA-Vertrag*“ und nicht etwa Kaufvertrag über den Kundenstock des Bw. Dass die UNIQA Versicherungen AG - wie die steuerliche Vertretung behauptet - als „*Vermittler*“ tätig geworden sei, ist weder der

von der UNIQA mit dem Bw getroffenen Vereinbarung noch jener mit der Nachfolgeagentur zu entnehmen. Die xxxx hat sich dem Bw gegenüber zur Leistung der Ausgleichszahlung und dazu verpflichtet, den Kundenbestand der GA xxx KG „*zur weiteren Betreuung*“ zuzuweisen. Dass mit der Vereinbarung zwischen ihm und der xxxx zivilrechtlich sein Kundenbestand an die UNIQA veräußert (übertragen) worden wäre, behauptet der Bw aber im Vorlageantrag ohnedies selbst nicht. Er geht vielmehr davon aus, dass „*in wirtschaftlicher Betrachtungsweise*“ der Verkauf eines Kundenstocks an die xxxx vorliege. Für die Referentin ist schon mangels Begründung nicht erkennbar, inwiefern bei Anlegen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Veräußerung eines Kundenstocks anzunehmen wäre. Auf die vorstehend angeführte Judikatur des VwGH, insbesondere auch zur Frage, wer den Kundenbestand bildet und allenfalls übertragen kann, wird nochmals hingewiesen.

Laut der mit 17. Februar 2010 datierten Vereinbarung zwischen der xxxx und der GA xxx KG (vom Bw als Nachfolgeagentur bezeichnet) wird die dem Bw gebührende „*Ausgleichszahlung*“ in Teilbeträgen in Höhe von 22.079,15 € pro Jahr x 5 Jahre dem Vermittlerkonto (*Anmerkung der Referentin: der Nachfolgeagentur*) belastet. Auch dieser Umstand spricht dafür, dass es sich um einen mit dem Ausgleichsanspruch iSd. HVertrG 1993 vergleichbaren Anspruch handelt, zumal gem. § 24 Abs. 4 HVertrG 1993 der Ausgleichsanspruch bei einem Vertragsverhältnis, das zumindest bzw. mehr als fünf Jahre gedauert hat, aus dem Durchschnitt der Provisionen der letzten fünf Jahre errechnet wird. Die steuerliche Vertretung hat im Vorlageantrag selbst darauf verwiesen, dass die Nachfolgeagentur die Folgeprovisionen erhalte. Eine Belastung des Vermittlerkontos der Nachfolgeagentur mit der Ausgleichszahlung in fünf Teilbeträgen à 22.079,15 pro Jahr wurde seitens der UNIQA nur deshalb zugestanden, weil ansonsten „*die Folgeprovision in vollem Umfang mit der Ausgleichszahlung belastet wäre*“. Lediglich die der Nachfolgeagentur eingeräumte „*Teilzahlungsmöglichkeit*“ (Belastung des Vermittlerkontos) weicht damit „*von der üblichen Form der Nachprovisionierung*“ ab. Damit steht für die Referentin auch fest, dass die Belastung desjenigen, der die „*weitere Betreuung*“ des Kundenbestandes übernimmt, mit der Ausgleichszahlung durchaus üblich ist und fallbezogen mit der „*Nachfolgeagentur*“ nur eine abweichende Belastung mit der Ausgleichszahlung vereinbart wurde.

Der Bw hat die mit der UNIQA am 24.2.2010 (Tag der Unterfertigung des Anbots durch den Bw) vereinbarte Zahlung als Teil des Übergangsgewinnes (Zuschlag „*Forderung UNIQA Ausgleichszahlung*“) behandelt. Eine Einbeziehung der am 24. Februar 2010 vereinbarten Ausgleichszahlung (Ansatz einer Forderung in Höhe der Ausgleichszahlung) in die Übergangsgewinnermittlung zum 31.12.2009 kommt ebenfalls nicht in Betracht, zumal bis zum Stichtag keine Gewinnrealisierung eingetreten ist (vgl. VwGH 4.2.2009, 2006/15/0182 mwN, JAKOM Marschner EStG 2011, § 4 Rz 396).

Der Bw ist dieser bereits vom Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vertretenen Ansicht, der die Feststellung zu Grunde liegt, dass der Bw erst am 24.2.2010 sein Einverständnis zur Ausgleichszahlung gegeben habe, im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat in keiner Weise entgegengetreten. Da den in einer Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellungen nach der Rechtsprechung des VwGH Vorhaltswirkung zukommt und es sich bei der Besteuerung des Übergangsgewinnes mit dem Hälftesteuersatz (§ 37 EStG 1988) zweifellos um eine Begünstigungsbestimmung handelt, wäre es aber Aufgabe des Bw bzw. seiner steuerlichen Vertretung gewesen, den Feststellungen des Finanzamtes substantiiert entgegenzutreten.

Das Entstehen eines Ausgleichsanspruches eines selbständigen Handelsvertreters ist laut VwGH jedenfalls erst Folge der Beendigung des Vertragsverhältnisses. Zahlungen, die im Aufgabepunkt (fallbezogen 31.12.2009) noch nicht als Forderungen bestehen, zählen nicht zum Übergangsgewinn (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/15/0297 unter Verweis auf die Erkenntnisse vom 15.9.1999, 94/13/0005 und vom 27.7.1999, 94/14/0053). Der Bw hat erst mit der Unterfertigung am 24.2.2010 das Angebot der UNIQA vom 18. Februar 2010 angenommen und mit seiner Einverständniserklärung die Forderung in Höhe von 110.395,77 € gegenüber der UNIQA erworben. Der „*Ausgleichsanspruch laut GA-Vertrag*“ ist daher auch nicht im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung als Forderung (Zuschlag) zu berücksichtigen. Ein dieser Beurteilung entgegenstehendes Vorbringen hat der Bw weder vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung noch im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat erstattet. Da der Bw bzw. seine steuerliche Vertretung ausreichend Gelegenheit hatte, seinen bzw. ihren Standpunkt zu erläutern und durch entsprechende Unterlagen zu belegen, bestand für die Referentin auch keine Notwendigkeit, weitergehende Sachverhaltsermittlungen vorzunehmen.

Zusammengefasst gelangt die Referentin daher in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass die erst 2010 vereinbarte Ausgleichszahlung aus den angeführten Gründen weder dem Aufgabe- noch dem Übergangsgewinn zuzurechnen ist. Eine begünstigte Besteuerung der Ausgleichszahlung kommt daher nicht in Betracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. Februar 2012