



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte u. a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Handelsvertreter. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 beantragte er den Hälftesteuersatz für einen Betrag von € 39.790,79 mit folgender Begründung:

„Unter Kz 423 wird der Hälftesteuersatz für den Betriebsaufgabegewinn beantragt. Bei diesem Aufgabegewinn handelt es sich um eine Entschädigung im Sinne des § 24 HVertrG in Höhe von € 46.000,00, die anlässlich der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Beantragung der Begünstigung abweichend zu Rz 5663 der Einkommensteuerrichtlinien beantragt wird, da die in dieser Rz vertretene Rechtsauffassung nicht geteilt wird, und gegebenenfalls im Rechtsmittelwege die Anerkennung der zugeflossenen Entschädigung als begünstigter Veräußerungsgewinn erreicht werden soll.“

Mit Bescheid vom 31. März 2008 setzte das zuständige Finanzamt (FA) die Einkommensteuer fest, ohne den Hälftesteuersatz zu gewähren: „*Da es sich bei diesem Aufgabegewinn um eine*

Entschädigung im Sinne des § 24 HandelsvertreterG handelt, sind diese Entschädigungen der laufenden Tätigkeit zuzurechnnen.“

Dagegen wurde elektronisch – via Finanz-Online – Berufung erhoben: „*Es wurde die Berücksichtigung eines Hälftesteuersatzes für einen Betriebsaufgabegewinn in Höhe von € 39.790,79 (Eingabe unter Kz 423) beantragt. Das Finanzamt ist diesem Antrag nicht gefolgt. Es wird der Rechtsstandpunkt vertreten, dass es sich bei diesem Betriebsaufgabegewinn aus einer Entschädigung im Sinne des § 24 HVertrG um einen begünstigungsfähigen Aufgabegewinn handelt. Es wird daher beantragt die Begünstigung entsprechend zuzuerkennen.“*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Juni 2008 wies das FA die Berufung unter Hinweis auf die §§ 37 Abs. 1 und Abs. 5 sowie 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 als unbegründet ab. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bewirke ein Handelsvertreter durch seine laufende aktive Tätigkeit nicht den Aufbau eines eigenen Kundenstocks, sondern entstehe dieser beim Unternehmer. Im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses zwischen dem Handelsvertreter und dem Unternehmer komme es damit auch zu keiner Übertragung eines Kundenstocks. 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.

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 Ausgleichsanspruches zukommende Betrag nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen.

Damit könne der anlässlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses gewährte Betrag nicht in die Ermittlung des gemäß § 24 Abs. 2 EStG anlässlich der Betriebsaufgabe ermittelten Veräußerungsgewinn einbezogen werden und könne die Tarifbegünstigung mangels Vorliegens eines Veräußerungserlöses und damit eines Veräußerungsgewinnes nicht zur Anwendung gelangen.

Dagegen stellte der Bw. einen Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der dem Bw. anlässlich der Beendigung seines Handelsvertretervertrages zugeflossene Abfindungsanspruch einen „*begünstigungsfähigen Aufgabegewinn*“ darstellt.

§ 37 EStG 1988 Abs. 1 und 5 lauten:

"(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),
 - außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),
 - Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust 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 Durchschnittssteuersatzes."
-

"(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."

§ 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.

§ 24 Handelsvertretergesetz, BGBI 88/1993, lautet:

„(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 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."

In der Berufung wird lediglich vorgebracht, es werde „der Rechtsstandpunkt vertreten, dass es sich bei diesem Betriebsaufgabegewinn aus einer Entschädigung im Sinne des § 24 HVertrG um einen begünstigungsfähigen Aufgabegewinn handelt“.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 29. März 2007, 2006/15/0297 (unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 4. Juni 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. 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.

Aufgrund der gegebenen Sachlage im Zusammenhang mit der zu dieser Thematik ergangenen – eindeutigen – verwaltungsgerichtlichen Judikatur ist davon auszugehen, dass mit dem in Streit stehenden Betrag der dem Bw. gesetzlich zustehende Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertG abgegolten wurde. Da das Wirtschaftsgut „Kundenstock“ bei dem Unternehmer liegt, in dessen Namen der Handelsvertreter (als Abschluss- oder Vermittlungsvertreter) tätig wird, kann es daher auch zu keiner Übertragung eines solchen an den Unternehmer kommen. Durch den gegenständlich zur Auszahlung gebrachten Betrag wurde dem Bw. weder ein ihm gehöriger Kundenstock noch ein sonstiges Wirtschaftsgut abgelöst.

In Anlehnung an die ergangene verwaltungsgerichtliche Judikatur, wonach es sich beim Ausgleichsanspruch um einen erst nach Beendigung des Vertretungsverhältnisses entstehenden Entschädigungsanspruch für das Fortwirken jener durch den Handelsvertreter geschaffenen Geschäftsbeziehungen zwischen seinem Geschäftsherrn und die vom Handelsvertreter akquirierten bzw. betreuten Kunden handle, kann der strittige Betrag auch nicht als begünstigter Veräußerungsgewinn gewertet werden. Der Ausgleichsanspruch stellt nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur (vgl. VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 18.12.1997, 96/15/0140; VwGH 4.6.2003, 97/13/0195, VwGH 29.3.2007, 2006/15/0297) Teil des laufenden Gewinnes dar und ist daher als solcher auch nicht steuerbegünstigt.

Die vorliegende Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 10. März 2011