



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T, W, vertreten durch DGM TREUHANDGESELLSCHAFT M.B.H., Buchprüfung und Steuerberatung, 1010 Wien, Rosenbursenstraße 4/3, vom 19. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk, vom 16. Dezember 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war neben einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit als Handelsvertreter tätig. Mit Ende 2002, nachdem er das 65. Lebensjahr vollendet hatte, gab er sowohl seine nichtselbständige als auch seine gewerbliche Tätigkeit auf, um in Pension zu gehen. Seither bezieht er eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Mit Beendigung des Vertragsverhältnisses erhielt er von seiner Vertragspartnerin in Abgeltung des Ausgleichsanspruches gemäß § 24 Handelsvertretergesetz (HVertrG 1993) einen Betrag in Höhe von 92.032,00 €.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 beantragte er die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 EStG auf einen Aufgabegewinn in Höhe von 88.988,67 €, den er wie im Folgenden dargestellt ermittelte:

Handelsvertreterablässe	92.032,00 €
Buchwertabgang Anlagevermögen	-1.141,00 €
Entnahmen Anlagevermögen	1.141,00 €
Auflösung IFB	209,08 €
Auflösung Aktivposten p. 31.12.02	-3.377,77 €
Luxustangente von Aktivpostenauflösung	125,36 €
Veräußerungsgewinn	<u>88.988,67 €</u>

Das Finanzamt versagte in dem ansonsten erklärungsgemäß erlassenen Einkommensteuerbescheid 2002 die Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes mit der Begründung, dass die nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gemäß § 24 Handelsvertretergesetz 1993 gebührenden Entschädigungen der laufenden Tätigkeit zuzurechnen seien und auch dann nicht zum begünstigten Aufgabegewinn zählten, wenn sie mit der gleichzeitigen gänzlichen Einstellung der Tätigkeit zusammenfielen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung führte die steuerliche Vertretung des Bw. aus, die Begünstigung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 sei u.a. auf Veräußerungsgewinne anzuwenden, die entstünden, wenn der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet habe, seine Erwerbstätigkeit einstelle, und seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen seien.

Der Bw. habe nach Vollendung seines 65. Lebensjahres seine nichtselbständige und selbständige Tätigkeit aufgegeben, um in Pension zu gehen.

Im Zuge der Einstellung seiner gesamten Erwerbstätigkeit habe er von seiner Vertragspartnerin eine Ablösezahlung von 92.032,00 € erhalten. Es handle sich dabei um einen begünstigten Aufgabegewinn gemäß § 24 EStG.

In RZ 5663 der Einkommensteuerrichtlinien mit Stand 1.5.2003 sei noch festgehalten worden, dass Entschädigungen des Handelsvertreters zum begünstigten Aufgabegewinn zählten, wenn sie mit der gleichzeitigen gänzlichen Einstellung der Tätigkeit zusammenfielen. Die Änderung sei im Jahr 2003 aufgrund eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs erfolgt.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 4.6.2003, 97/13/0195, liege ein Sachverhalt zugrunde, bei dem der Betrieb infolge Kündigung des Handelsvertreters durch den Geschäftsherren aufgegeben worden sei.

Beim Bw. habe es sich jedoch um einen einheitlichen Vorgang gehandelt. Die gänzliche Einstellung seiner Erwerbstätigkeit sei im Zuge der Pensionierung und gleichzeitigen Auflösung des Handelsvertretervertrages, die zwangsweise damit verbunden gewesen sei, erfolgt.

Die Bestimmung des § 37 EStG beziehe sich auf die ursprüngliche Intention des Gesetzgebers geballte Einkünfte begünstigt zu besteuern. Im Zuge der Änderung der Einschränkung im Jahr 1996 sei jedoch die Betriebsaufgabe im Zuge der Pensionierung explizit angeführt worden.

Die Interpretation der Finanzverwaltung im Jahr 2002 (für das Veranlagungsjahr 2002) sei eindeutig und es sollte der Vertrauensschutz bei derart eindeutig formulierten Richtlinien nicht außer Acht gelassen werden.

Im konkreten Fall handle es sich um einen aus der Betriebsaufgabe resultierenden Gewinn, der der begünstigten Besteuerung unterliege. Der Bw. stelle daher den Antrag, die Begünstigung des § 37 Abs. 5 EStG anzuwenden.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf die anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen und die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen:

Der Bw. war seit 1994 für die Firma Z als Handelsvertreter tätig. Nachdem er im Jahr 2002 das 65. Lebensjahr vollendet hatte, beendete er seine beruflichen Tätigkeiten, um in Pension zu gehen. Er legte auch seine Gewerbeberechtigung zurück und gab seine Tätigkeit als Handelsvertreter auf. Seitdem bezieht er eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Anlässlich der Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der oben genannten Vertragspartnerin erhielt er nach Übergabe der Unterlagen als Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG 1993 einen Betrag in Höhe von 92.032,00 €. Dieser Betrag setzt sich laut Vereinbarung vom 29.10.2002 wie folgt zusammen:

Für 1994 - 1998 Basisbetrag	61.355,00 €
"best effort"-Betrag	20.452,00 €
1999 – 2002	10.225,00 €

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf das Vorbringen des Bw. sowie die von ihm vorgelegten Unterlagen und ist auch nicht strittig. Er ist rechtlich folgendermaßen zu beurteilen:

§ 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."

Strittig ist im vorliegenden Fall die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes des § 37 EStG 1988 auf die in Rede stehende Ausgleichszahlung.

Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2002 geltenden Fassung ermäßigt sich der Steuersatz u.a. für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes. Außerordentliche Einkünfte nach § 37 Abs. 5 leg.cit. 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 u.a. die bei der Aufgabe eines Betriebes (Teilbetriebes) erzielten Gewinne.

Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 leg. cit. ist gemäß Abs. 2 der zitierten Bestimmung der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

Der Bw. geht davon aus, dass er seinen Betrieb im Hinblick auf seine Pensionierung mit der Aufkündigung des Handelsvertretervertrages aufgegeben hat. 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, Tz 31 zu § 24).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bewirkt ein Handelsvertreter durch seine laufende aktive Tätigkeit nicht den Aufbau eines eigenen Kundenstockes, sondern entsteht dieser beim Unternehmer. Im Zusammenhang mit der Beendigung des

Vertragsverhältnisses zwischen dem Handelsvertreter und dem Unternehmer kommt es damit auch zu keiner Übertragung eines Kundenstockes. Aus dem Wortlaut des § 24 HVertrG 1993 ergibt sich, dass der Ausgleichsanspruch nicht ein Entgelt für die Übertragung eines Kundenstockes des Handelsvertreters darstellt, sondern dass der Ausgleichsanspruch in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten soll (vgl. VwGH 4.6.2003, 97/13/0195).

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 Ausgleichsanspruches zukommende Betrag nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen (vgl. VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 18.12.1997, 96/15/0140; VwGH 4.6.2003, 97/13/0195).

Damit kann der von der Vertragspartnerin dem Bw. anlässlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses gewährte Betrag nicht in die Ermittlung des gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 anlässlich der Betriebsaufgabe zu ermittelnden Veräußerungsgewinnes einbezogen werden. Auch wenn der Bw. die in § 37 Abs. 5 Teilstrich 3 EStG 1988 normierten Voraussetzungen erfüllt, kann die Tarifbegünstigung mangels Vorliegens eines Veräußerungserlöses und damit eines Veräußerungsgewinnes nicht zur Anwendung gelangen. Insofern ist der gegenständliche Fall durchaus mit dem dem Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofs vom 4.6.2003, 97/13/0195, zugrunde liegenden Sachverhalt vergleichbar.

Dem Vorbringen, der Schutz des Vertrauens des Bw. in die ursprünglichen Ausführungen der Einkommensteuerrichtlinien gebiete es, die genannten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes dahingehend auszulegen, dass der dem Bw. gewährte Ausgleichsanspruch einen Veräußerungserlös im Sinne der genannten Bestimmungen darstelle, ist entgegen zu halten, dass Erlässen oder Richtlinien unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht eine vergleichbare Wirkung beizumessen ist wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde voraussetzt, bei dem allein sich eine Vertrauenssituation bilden kann (vgl. VwGH 25.10.2006, 2005/15/0012 und die darin zitierte Literatur und Judikatur). Aus diesem Grund kann auch der vom Bw. eingeforderte Vertrauensschutz im gegenständlichen Fall nicht zu einer abweichenden rechtlichen Beurteilung führen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 20. April 2007