



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Josef Sporer, vom 14. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12. November 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige war als selbständiger Handelsvertreter tätig, der Gewinn aus dieser Tätigkeit wurde gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Dieser Betrieb wurde am „28. Februar 2008“ aufgegeben. Im Zuge der am 2. September 2009 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 wurde die Auffassung vertreten, dass die gemäß [§ 24 Handelsvertretergesetz](#) 1993 ausbezahlte „Ablösezahlung“ von 29.483,71 € bei der Ermittlung des (begünstigten) Aufgabegewinnes zu erfassen sei. Dementsprechend erklärte er einen laufenden Verlust aus Gewerbebetrieb von -5.085,29 €, einen Übergangsverlust von -4.942,50 € und einen Aufgabegewinn von 29.900,34 €. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen demnach insgesamt 19.872,55 €, die zur Gänze dem Halftesteuersatz zu unterziehen seien.

Das Finanzamt erließ am 12. November 2009 einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008, mit dem die Ansicht vertreten wurde, dass Geschäftsfälle, die zur normalen Geschäftstätigkeit gehören, nicht zum Aufgabegewinn, sondern zum laufenden Gewinn zähl-

ten. Entschädigungen eines Handelsvertreters nach [§ 24 Handelsvertretergesetz](#) 1993, die nach Beendigung des Vertragsverhältnisses geleistet werden, seien der laufenden Tätigkeit zuzurechnen. Sie zählten auch dann nicht zum begünstigten Aufgabegewinn, wenn sie mit der gleichzeitigen gänzlichen Einstellung der Tätigkeit zusammenfallen. Der begünstigte Aufgabegewinn verringere sich somit - bei gleich bleibendem Gesamtbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb - auf 416,63 €.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 14. Dezember 2009 fristgerecht Berufung, die vom Finanzamt unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurde. Die Berufung richtete sich gegen die Verweigerung des Hälftesteuersatzes „für die Kundenstock-Ablöse“ gemäß [§ 24 Handelsvertretergesetz](#) 1993 von 29.483,71 €. Begründend führte der Abgabepflichtige aus, dass dem Finanzamt bezüglich der Zuordnung der Entschädigung gemäß [§ 24 Handelsvertretergesetz](#) 1993 zum laufenden Gewinn (und nicht zum begünstigten Aufgabegewinn) keinerlei Vorwurf gemacht werden könne, weil damit nur die in den Einkommensteuerrichtlinien geäußerte Rechtsauffassung des bundesweiten Fachbereiches angewendet worden sei (auf EStR 2000, Rz 5663, wurde diesbezüglich verwiesen). Trotz der eindeutigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der daraus abgeleiteten Richtlinien-Meinung liege eine unrichtige Rechtsanwendung vor und zwar aus folgenden Gründen:

- 1) Die Entschädigung gemäß [§ 24 Handelsvertretergesetz](#) 1993 sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise richtig als Ablöse für den Kundenstock zu qualifizieren, wie sich aus dem Gesetzeswortlaut ergebe. Sowohl im gewerblichen Bereich als auch bei den Freiberuflern werde die Kundenstock-Ablöse keinesfalls als Entgelt für eine frühere Tätigkeit, sondern vielmehr dafür bezahlt, dass mit dem Kundenstock zukünftige Erträge erwirtschaftet werden können. Auch der Geschäftsherr des Handelsvertreters zahle die Ablöse für den Kundenstock zweifellos ebenfalls nur in der Absicht, mit diesem Kundenstock künftige Erträge zu erzielen.
- 2) Die Kundenstock-Ablöse zähle dann zum Veräußerungsgewinn bzw. Aufgabegewinn, wenn sie bei der Beendigung der Tätigkeit anfalle. Diesbezüglich sei die Kundenstock-Ablöse nicht anders zu behandeln als der Verkaufserlös für eine Maschine: Während der laufenden Tätigkeit zähle der Verkaufserlös einer Maschine als normaler Anlagenverkauf zum laufenden Gewinn. Im Falle der Betriebsaufgabe sei für diese Maschine allerdings gemäß § 24 Abs. 3 EStG 1988 der Verkaufserlös bzw. der gemeine Wert anzusetzen und zähle sodann zum Aufgabegewinn.

In der Berufung stellte der Abgabepflichtige gleichzeitig auch den Eventualantrag, die Einkünfte „aus der Kundenstock-Ablöse“ zwecks Progressionsmilderung gemäß [§ 37 Abs. 2 Z 1 bzw. Z 2 EStG 1988](#) auf drei Jahre zu verteilen.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 2009 übermittelte der Abgabepflichtige in Ergänzung zur Berufung eine detaillierte Liste jener Kunden, die von ihm für den Geschäftsherrn als Neukunden angeworben worden waren.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Berufungswerber (Bw.) war selbständiger Handelsvertreter. Der Gewerbebetrieb wurde mit „28. Februar 2008“ (aufgrund des Schaltjahres und zufolge eines Versicherungsdatenauszuges der Österreichischen Sozialversicherung offensichtlich mit 29. Februar 2008) aufgegeben, gleichzeitig ist er in den Ruhestand getreten. Seit dem 1. März 2008 bezieht er eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Die Gewerbeberechtigung (Handelsagent gemäß § 126 Z 13 GewO 1973) wurde mit 30. Mai 2008 - nach Vollendung seines 60. Lebensjahres - zurückgelegt. Aufgrund der Beendigung des Handelsvertretungsverhältnisses hat er unbestritten einen Ausgleichsanspruch gemäß [§ 24 Handelsvertretergesetz 1993](#) (kurz: [HVertrG 1993](#)), [BGBl. Nr. 88/1993](#), in Höhe von 29.483,71 € zugestanden bekommen. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 setzte der Bw. diese Ausgleichszahlung bei der Ermittlung eines Betriebsaufgabegewinnes an und beantragte die Anwendung des Hälftesteuersatzes nach [§ 37 EStG 1988](#).

Gemäß [§ 37 Abs. 1 EStG 1988](#) ermäßigt sich der Steuersatz ua. für außerordentliche Einkünfte auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. 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 medizinischen 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 € und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 € 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.

Strittig ist, ob die dem Bw. zugestandene Ausgleichszahlung gemäß [§ 24 HVertrG 1993](#) in Höhe von 29.483,71 € bei der Ermittlung des (begünstigten) Betriebsaufgabegewinnes oder des laufenden Gewinnes zu erfassen ist. Nach Ansicht des Bw. sei die Ausgleichszahlung dem Gesetzeswortlaut des [§ 24 HVertrG 1993](#) zufolge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Kundenstock-Ablöse zu qualifizieren, die nicht als Entgelt für eine frühere Tätigkeit, sondern dafür bezahlt werde, dass mit dem Kundenstock zukünftige Erträge erwirtschaftet werden können. Sie gehöre daher zum (begünstigten) Betriebsaufgabegewinn.

[§ 24 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.*

*(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."*

Mit der Rechtsnatur der Ausgleichszahlung gemäß [§ 24 HVertrG 1993](#), insbesondere der hier strittigen Frage, ob diese als Ablöse für den Kundenstock des Handelsvertreters zu qualifizieren sei, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach auseinander gesetzt. So führte er etwa im Erkenntnis vom 18. Dezember 1997, Zl. 96/15/0140, aus wie folgt:

*„Ein Handelsvertreter bewirkt durch seine laufende aktive Tätigkeit den Aufbau eines Kundenstocks beim Unternehmer. Unzutreffend ist, dass es im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses zwischen dem Handelsvertreter und dem Unternehmer zu einer Übertragung eines Kundenstockes kommt. Auch aus dem Wortlaut des § 24 HandelsvertreterG 1993 ergibt sich, dass der Ausgleichsanspruch nicht ein Entgelt für die Übertragung eines Kundenstocks des Handelsvertreters darstellt. In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. Juni 1994, [91/14/0165](#), zu einem Anspruch nach § 89 b des deutschen HGB - diese Bestimmung entspricht weitgehend § 24 HandelsvertreterG 1993 - ausgesprochen, dass der Ausgleichsanspruch in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten will (vgl. auch Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 9 Tz 35, Stichwort ‚Handelsvertreter‘).*

*Die belangte Behörde ist sohin im angefochtenen Bescheid zu Recht nicht der Ansicht des Beschwerdeführers gefolgt, die Ausgleichszahlung sei das Entgelt für die Übertragung eines Kundenstockes gewesen. Es ist im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses nicht zu einer Übertragung von Wirtschaftsgütern gekommen, woraus sich ergibt, dass eine (Teil)Betriebsveräußerung jedenfalls nicht vorgelegen ist."*

Nicht zum (begünstigten) Aufgabegewinn, sondern zum laufenden Gewinn zählen Geschäftsfälle, die zur normalen Geschäftstätigkeit gehören, wie zB der Warenabverkauf an den bisherigen Abnehmerkreis, auch wenn sie im engsten zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe stehen (VwGH 13.4.2005, [2001/13/0028](#); VwGH 27.6.1989, [88/14/0133](#)). Der Ausgleichsanspruch nach [§ 24 HVertrG 1993](#) hängt (vergleichbar dem Anspruch nach § 89 b des deutschen HGB) - aus der Sicht des Handelsvertreters - mit dem Verlust künftiger Provisionen und - aus der Sicht des Unternehmers - mit zu erwartenden künftigen Vorteilen aus den Geschäftsverbindungen mit vom Handelsvertreter geworbenen Kunden zusammen (vgl. auch VwGH 27.11.2001, [2001/14/0081](#); VwGH 18.12.2001, [98/15/0177](#); VwGH 29.4.2003, [98/14/0037](#)). Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gemäß [§ 24 HVertrG 1993](#) gebührende Entschädigungen des Handelsvertreters sind somit der laufenden Tätigkeit zuzurechnen (VwGH 13.9.1989, [88/13/0042](#); VwGH 30.6.1970, [0974/70](#)); sie zählen auch dann nicht zum begünstigten Aufgabegewinn, wenn sie mit der gleichzeitigen gänzlichen Einstellung der Tätigkeit zusammenfallen (VwGH 4.6.2003, [97/13/0195](#); VwGH 29.3.2007, [2006/15/0297](#)).

Der Unabhängige Finanzsenat hat keine Veranlassung, von der gefestigten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsnatur der Ausgleichszahlung gemäß [§ 24 HVertrG 1993](#) abzugehen. Dem Finanzamt folgend ist sohin die Ausgleichszahlung in Höhe von 29.483,71 € nicht als Entgelt für die Übertragung eines Kundenstockes anzusehen. 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 anlässlich der Beendigung des Vertragsverhältnisses in Erfüllung des Ausgleichsanspruchs zugekommene Betrag auch nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen (vgl. insbesondere VwGH 4.6.2003, [97/13/0195](#); VwGH 29.3.2007, [2006/15/0297](#)). Somit geht auch der vom Bw. angezogene Vergleich, wonach die Ausgleichszahlung gemäß [§ 24 HVertrG 1993](#) nicht anders zu behandeln sei als der Verkaufserlös für eine Maschine, ins Leere.

Dem Eventualantrag des Bw., die Einkünfte „aus der Kundenstock-Ablöse“ zwecks Progressionsmilderung gemäß [§ 37 Abs. 2 Z 1 bzw. Z 2 EStG 1988](#) auf drei Jahre zu verteilen, ist wie folgt zu begegnen:

Gemäß [§ 37 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind über Antrag nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.
2. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.

[§ 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) setzt das Vorliegen eines Gewinnes aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes (Teilbetriebes) im Sinne des § 24 leg.cit. voraus und ist daher im Streitfall im Hinblick auf die Ausgleichszahlung gemäß [§ 24 HVertrG 1993](#) genauso wenig anwendbar. Auf die vorstehenden Ausführungen zur Rechtsnatur der Ausgleichszahlung gemäß [§ 24 HVertrG 1993](#) wird verwiesen.

[§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) bezieht sich auf Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 leg.cit. Gemäß [§ 32 Z 1 EStG 1988](#) gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 leg.cit. auch: Entschädigungen, die gewährt werden

- a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen oder
- b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder
- c) für die Aufgabe von Bestandrechten, sofern der Bestandgegenstand enteignet wird oder seine Enteignung nachweisbar unmittelbar droht, oder

d) für die Aufgabe von Bestandrechten, deren zwangsweise Auflösung im Hinblick auf die künftige Verwendung des Bestandgegenstandes für einen Zweck, für den Enteignungsrechte in Anspruch genommen werden könnten, nachweisbar unmittelbar droht.

Mit dem Hinweis auf [§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung (und damit auf § 32 Z 1 leg.cit.) ging der Bw. offensichtlich davon aus, dass es sich bei der in Rede stehenden Ausgleichszahlung um eine Entschädigung als Ersatz für entgehende Einnahmen ([§ 32 Z 1 lit. a EStG 1988](#)) handle. Dass es sich bei dieser Ausgleichszahlung um eine Entschädigung für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit handle ([§ 32 Z 1 lit. b EStG 1988](#)), wurde auch vom Bw. nicht behauptet. Der Bw. übersieht, dass [§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) als Einkünfte, die der Verteilungsbegünstigung unterliegen, nur diejenigen Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 leg.cit. sieht, für die im Fall der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.

Die Steuerbegünstigung des [§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) ist somit an die Bedingung gebunden, dass der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt. Diese Begünstigung ist deshalb auf seltene Ausnahmefälle beschränkt (vgl. Doralt, EStG, 10. Lieferung, § 37 Tz 90). Dazu genügt es darauf hinzuweisen, dass die vom Bw. als Entschädigung angesprochene Ausgleichszahlung einen Ausgleich für künftig für höchstens ein Jahr entgehende Provisionen des Handelsvertreters darstellt (vgl. [§ 24 Abs. 4 HVertrG 1993](#)). Dass eine für den Bw. vertraglich zulässige günstigere Vereinbarung über eine Vergütung für einen die Siebenjahresfrist des [§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) erreichenden Zeitraum vorgelegen wäre, wurde auch vom Bw. nicht behauptet.

Die aufgrund des Eventualantrages des Bw. beantragten Verteilungsbegünstigungen des [§ 37 Abs. 2 Z 1 bzw. Z 2 EStG 1988](#) stehen im Streitfall nicht zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. Februar 2011