

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch STB gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 21.08.2013, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war und nach § 323 Bundesabgabenordnung als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG vom Bundesfinanzgericht zu erledigen ist.

Der Beschwerdeführer (Bf) war seit 1993 als selbständiger Handelsvertreter für die Firma Arbeitgeber (Schweiz) tätig. Die Gewinnermittlung erfolgte gemäß § 4 (1) EStG durch Bilanzierung. Mit der Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2012 gab der Bf die Beendigung seines Gewerbebetriebes infolge Pensionierung mit Wirkung vom 30.11.2012 bekannt. Neben einem laufenden Gewinn wies der Bf einen Betriebsaufgabegewinn aus, wobei er ua. beantragte, auch den "Verkaufserlös für den Kundenstock" in Höhe von € 65.000,00 dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 37 Abs 5 EStG zu unterwerfen.

Im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens wurde die "Kundenstockablöse" der Arbeitgeber seitens des Bf nicht mehr als Veräußerungserlös sondern nunmehr als Entschädigungszahlung für die Nichtausübung einer Tätigkeit dargestellt: Einkünfte im Sinne des § 32 Abs. 1 lit b EStG für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit seien in Verbindung mit § 37 Abs. 2 EStG über Antrag gleichmäßig auf 3 Jahre verteilt anzusetzen.

Über Aufforderung des Prüfers gab der Bf bekannt, im Jahr 2012 vor seiner vorzeitigen Pensionierung folgende Zahlungen erhalten zu haben:

Art des Bezuges im Jahr 2012	Beträge in €
Laufende Restprovision für das Geschäftsjahr 2011	36.419,73
Zahlungen für Vertreterausgleich	107.971,62
Zahlung einer Kundschaftsentschädigung	65.000,00
G e s a m t:	209.391,35

Nach den weiteren Ausführungen des Bf hätte dieser nach dem im Jahre 1993 abgeschlossenen Agenturvertrag mit der Rechtsvorgängerin der Arbeitgeber bei „normaler“ Pensionierung nur 50% seines Durchschnittsjahresverdienstes der Jahre 2010 und 2011 als Vertreterausgleich beanspruchen können. Die Provisionsansprüche für 2010 betrugen € 153.271,60, für 2011 € 149.751,08. Der Vertreterausgleich hätte vertragsgemäß bei Antritt der normalen Alterspension am 01.09.2014 lediglich € 75.755,67 betragen. Infolge der vorzeitigen Alterspensionierung zum 30.11.2012 hätte bei strenger Auslegung des seinerzeitigen Vertrages überhaupt kein Vertreterausgleichsanspruch bestanden. Durch die lange und gute Zusammenarbeit mit dem Auftraggeber und seinen Rechtsnachfolgern über ca. 20 Jahre sei es gelungen, sowohl eine angemessene Ausgleichszahlung („Abfertigung“) auszuhandeln als auch eine Ablösezahlung für eine sogenannte Kundschaftsentschädigung zu erreichen. Es handle sich bei letztgenannter Entschädigung nach Auffassung des Bf nicht um einen Vertreterausgleich im Sinne des § 24 HVertrG sondern um eine Entschädigung iS des § 32 Z 1 lit b EStG für die vorzeitige Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für welche in Verbindung mit § 37 (2) Zi 2 eine Verteilung auf drei Jahre zulässig sei.

Die Betriebsprüfung sah die Voraussetzungen für die Anwendung der §§ 24 und 37 EStG als nicht gegeben an, wobei im Betriebsprüfungsbericht unter anderem das Folgende ausgeführt wurde:

"Im gegenständlichen Fall fehlte es an einem übertragenen Wirtschaftsgut. Die geleistete Zahlung ist ein Teilbetrag des Ausgleichsanspruches. Die Summe aus „Vertreterausgleich“ und „Kundschaftsentschädigung“ ergibt circa 1/5 der Jahresvergütungen (Durchschnitt der letzten 5 Jahre). Eine begünstigte Besteuerung der Betriebsaufgabe knüpft an die Aufdeckung stiller Reserven an, gerade diese wesentliche Voraussetzung ist bei einer Ausgleichszahlung im Sinne des § 24 HVertrG nicht gegeben. Eine Begünstigung gem. § 24 EStG und § 37 Abs. 5 ist nicht gegeben. Auch stellt die Ausgleichszahlung für einen Handelsvertreter einen Ausgleich für eine künftig höchstens für ein Jahr entgehende Provision dar."

Der Auffassung der Betriebsprüfung Rechnung tragend wurde vom Finanzamt ein entsprechender Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 erlassen und die Ablösezahlung für den Kundenstock als laufender Gewinn der Versteuerung unterworfen.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid wurde Beschwerde erhoben und ausgeführt:

Es sei nicht das österreichische Handelsvertretergesetz 1993 sondern vielmehr der maßgebliche Agenturvertrag als Basis für entsprechende Regelungen anlässlich der Beendigung des Vertragsverhältnisses, insbesondere vor Erreichen des österreichischen gesetzlichen Pensionsalters (01.09.2014), anzuwenden.

"Demnach wurde zwischen dem Auftraggeber Arbeitgeber und dem Bf — wie bereits angeführt - bereits ein sogenannter Vertreterausgleich in Höhe von € 107.971,62 vereinbart, bezahlt, und als laufendes Ergebnis versteuert, obwohl gemäß Punkt 20 des Vertrages wahrscheinlich auch dieser Vertreterausgleich nicht durchsetzbar gewesen wäre, bevor das gesetzliche Pensionsalter erreicht war.

Punkt 20 des Agenturvertrages lautet:

„Wird das Agenturverhältnis aufgelöst aus einem Grunde, den der Agent nicht zu vertreten hat und steht fest, dass der Agent durch seine Tätigkeit den Kundenkreis des Auftraggebers wesentlich erweitert hat, so hat der Agent einen Anspruch auf eine einmalige Entschädigung in der Höhe von 50% eines Jahresnettoverdienstes (Jahresprovision) aus diesem Vertragsverhältnis, berechnet nach dem Durchschnitt der letzten 2 Jahre, oder, wenn das Verhältnis nicht so lange gedauert hat, nach demjenigen der ganzen Vertragsdauer.“

Wie in der Stellungnahme vom 13.08.2013 u.a. ausgeführt, ist es dem Bf gelungen, im Verhandlungswege trotz vorzeitiger Auflösung des Auftragsverhältnisses infolge Pensionierung einen weiteren Pauschalbetrag als sogenannte

„Kundschaftsentschädigung“ zu erwirken. Dieser Betrag stellt nach dem Verständnis der Parteien eine Mischung als Vergütung dafür dar, dass Arbeitgeber für die vom Bf vermittelten Umsätze in Hinkunft keine laufenden Provisionen mehr zahlen müsse als auch in Erfüllung des Punktes 14 des Agenturvertrages der wie folgt lautet:

Punkt 14.: Der Agent ist verpflichtet, nach seinem Ausscheiden sämtliche ihm überlassenen Unterlagen zurückzugeben, insbesondere die Kundenkartei sowie allfälliges Demonstrationsmaterial. Er verpflichtet sich ferner, keinerlei Abschriften der Kundenkartei und allfälliger weiterer Unterlagen anzufertigen.

Dass der sogenannte "Vertreterausgleich", welcher inhaltlich mit einer steuerlich begünstigten Abfertigung vergleichbar sei, auf Grund der österreichischen Judikatur praktisch als laufende Provision zu versteuern ist, werde vom Bf zwar als ungerecht empfunden, sei aber nicht zu ändern. Eine extra ausverhandelte Vergütung wegen der vorzeitigen Inanspruchnahme der Pension und als Abgeltung für die Übergabe eines selbst aufgebauten Kundenstockes bzw. für die vorzeitige Nichtausübung seiner Tätigkeit verdiene nach dessen Auffassung jedoch zumindest die Einstufung als Entschädigung im Sinne des § 32 EStG, weil diese ua. auch für die Anerkennung einer 20-jährigen Tätigkeit erwirkt worden wäre. Laut EStR RZ 6815, Doralt zu § 32, RZ 32 und Kommentar Baldauf/Kanduth-Kristen..ff zu § 32 RZ 13 sind auch freiwillige vertragliche Leistungen davon betroffen, auch wenn sie keinen Schadensfall voraussetzen.

Beantragt wird daher, den Betrag von € 65.000 - zumindest als eine Entschädigung im Sinne des § 32 Zi 1 lit b EStG einzustufen und auf drei Jahre im Sinne des § 37 (2) aufzuteilen.

Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß § 37 Abs. 1 Z 1 EStG ermäßigt sich der Steuersatz ua. für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) 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 erfolgt, weil der Steuerpflichtige gestorben, erwerbsunfähig ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

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.

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes. Dabei ist der Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt (Abs. 2 leg.cit.).

Gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG sind über Antrag ua. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 EStG, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.

Gemäß § 32 Abs. 1 EStG gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch: Entschädigungen die gewährt werden

- a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes oder vergleichbarer Leistungen oder
- b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche.

Gemäß § 24 Handelsvertretergesetz 1993 gebührt dem Handelsvertreter nach Beendigung des Vertragsverhältnisses 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 der Auflösung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile ziehen kann, und

(3) die Zahlung eines Ausgleiches unter Berücksichtigung aller Umstände, insbesondere der dem Handelsvertreter aus Geschäften mit den betreffenden Kunden entgehenden Provisionen, der Billigkeit entspricht.

Der Ausgleichsanspruch besteht auch dann, wenn das Vertragsverhältnis durch Tod des Handelsvertreters endet und die in Abs.1 genannten Voraussetzungen vorliegen.

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, hierzu 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.

Unstrittig ist, dass der Bf im Jahr 2012 von der Fa. Arbeitgeber in der Schweiz Abschlussprovisionen von Euro 36.419,72, eine Vertreterausgleichszahlung von 107.971,62 Euro und "Kundschaftsentschädigung" von 65.000,00 Euro bezogen hat .

Einzigen Streitpunkt im gegenständlichen Verfahren bildet die Frage, ob die „Kundschaftsentschädigung" bzw. "Kundenstockablöse" in Höhe von 65.000,- Euro als Betriebsaufgabegewinn oder als laufender Gewinn zu erfassen ist, bzw. ob hinsichtlich dieser eine Verteilung auf drei Jahre als Entschädigung gem. § 32 Z 1 lit b EStG erfolgen kann.

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 in seinem Erkenntnis vom 21.6.1994, 91/14/0165, in dem er die Rückstellungsfähigkeit einer Ausgleichsverpflichtung nach § 89 b des deutschen HGB - einer Bestimmung, die weitgehend dem Schweizer Art 418u OR sowie dem österreichischen § 24 HVertrG 1993 entspricht - zu überprüfen hatte, 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.

So hat der Verwaltungsgerichtshof auch bereits 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.

"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 Kundenstocks kommt. Auch aus dem Wortlaut des § 24 HVertrG ergibt sich, dass der Ausgleichsanspruch nicht ein Entgelt für die Übertragung eines Kundenstocks des Handelsvertreters darstellt."

Soweit der Bf sich auf die Anwendung des § 32 Z 1 lit b EStG 1988 beruft, so ist ihm entgegenzuhalten, dass Entschädigungen, die als Ersatz für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder Anwartschaft auf eine solche gewährt werden, nur dann nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auf Antrag begünstigt auf drei Jahre zu verteilen sind, wenn der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt. Diese Begünstigung ist deshalb auf seltene Ausnahmefälle beschränkt (vgl. Doralt, EStG, § 37, Tz 90, ua.)

Dass es sich bei der in Rede stehenden Ausgleichszahlung um **eine Entschädigung für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit für einen Zeitraum von sieben Jahren handle** (§ 32 Z 1 lit. b EStG 1988), behauptet auch der Beschwerdeführer nicht.

Wenn der Bf in diesem Zusammenhang auf Punkt 20 des Agenturvertrages verweist, so ist ihm entgegen zu halten, dass der genannte Agenturvertrag sogar eine (gegenüber § 24 HVertrG) ungünstigere **einmalige Entschädigung in der Höhe von 50 % eines Jahresnettoverdienstes** vorsieht. Für das Vorliegen eines die Siebenjahresfrist

des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erreichenden Zeitraumes bietet auch weder das Verwaltungsverfahren noch die Beschwerde einen Hinweis.

Die vom Beschwerdeführer als Entschädigung angesprochene Ausgleichszahlung stellt nach Aktenlage vielmehr einen Ausgleich **für höchstens ein Jahr** (§ 24 Abs. 4 HVertrG 1993) **künftig entgehender Provisionen des Handelsvertreters dar** (VwGH vom 04.06.2013, 97/13/0195).

Die Steuerermäßigung nach der vom Beschwerdeführer angesprochenen Bestimmung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 steht somit bereits deshalb nicht zu, weil die vom Bf als Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 lit. b EStG 1988 gesehene Ausgleichszahlung nicht für einen Zeitraum von mindestens sieben Jahren gewährt wurde.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist eine ordentliche Revision nicht zulässig, weil die Rechtsfrage der Besteuerung einer Ausgleichszahlung eines Handelsvertreters durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinlänglich geklärt ist.

Salzburg-Aigen, am 5. Februar 2016