



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 23. Oktober 2003 über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling, vertreten durch Mag. Rudolf Sutterluti, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1995 sowie Umsatzsteuer 1995, Umsatzsteuer für das Jahr 1995, Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995, nach in Wien III., Vordere Zollamtstraße 7, über Antrag der Partei durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung, entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und Umsatzsteuer 1995 wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Soweit sich die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1994 und Umsatzsteuer 1995 richtet, wird sie als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1995 und Einkommensteuer 1995 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betrieb im Streitzeitraum eine Handelsagentur und einen Großhandel mit Beleuchtungskörpern.

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung erließ das zuständige Finanzamt (FA) Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 1995 und 1996, Einkommensteuer 1994 bis 1996 sowie die entsprechenden Abgabenbescheide.

In der Textziffer (Tz.) 24 des Betriebsprüfungsberichtes hielt der Prüfer fest, dass es sich bei der *„Ausgleichszahlung 1995“* in Höhe von S 1,261.578,01 nicht um eine Entschädigung im Sinne des § 32 EStG 1988 gehandelt habe und auch keine Teilbetriebsveräußerung im Sinne des § 24 EStG 1988 vorliege und führte zum Sachverhalt aus:

Der Abgabepflichtige war als selbständiger Handelsvertreter für die Firmen H. und S. tätig, weiters betrieb er einen Großhandel mit Beleuchtungskörpern.

Der Handelsvertretervertrag H. und S. wurde mit Wirkung zum 31. Juli 1995 aufgehoben.

Zur Abgeltung seines Ausgleichsanspruches gem. § 24 Handelsvertretergesetz 1993 erhielt der Abgabepflichtige einen Betrag von netto S 1,261.578,01 und erblickte in dem Vorgang eine Teilbetriebsveräußerung und beantragte dafür den begünstigten Steuersatz im Zusammenhang mit § 24 EStG.

Laut ständiger Rechtsprechung seien Entschädigungen, die ein Handelsvertreter bei Auflösung seines Vertragsverhältnisses gemäß § 24 Handelsvertretergesetz von seinem Geschäftsherrn erhalte, mit dem normalen Steuersatz zu versteuern. Der Abgabepflichtige habe in Erfüllung des bestehenden Rechtsverhältnisses eine Ausgleichszahlung erhalten. Diese Ausgleichszahlung sei im Handelsvertretergesetz geregelt. Es werde dabei dem Handelsvertreter ein Entgelt für seine früheren Leistungen in einem Betrag gewährt, soweit diese über die Auflösung des Vertragsverhältnisses hinaus für den Geschäftsherrn zu einem Wert geführt haben. Dabei handle es sich jedoch nicht um eine Entschädigung im Sinne des § 32, da die Ausgleichszahlung in Erfüllung des bestehenden Vertragsverhältnisses und nicht aufgrund einer, infolge eines eingetretenen Schadens, neuen Rechtsgrundlage geleistet worden sei. Vielmehr handle es sich schlechthin um eine Einnahme aus der bisherigen Tätigkeit, an deren Wesen auch die Tatsache der Einmalzahlung und der Beendigung des Vertragsverhältnisses nichts ändere.

Was die Anwendung des § 24 EStG betreffe sei anzuführen, dass diese Bestimmung die Besteuerung der im Zuge der Betriebsaufgabe aufgedeckten stillen Reserven begünstigen will. Dies setze begrifflich einen Gewinn voraus, der aus der Aufgabe des Betriebes resultiere.

"Die Ausgleichszahlung, in deren Folge der Betrieb dann eingestellt wird, kann nicht unter diese Bestimmung subsumiert werden, da es sich dabei nicht um einen besonderen Gewinn, der aus der Aufgabe resultiert, handelt. Die Ausgleichszahlung ist somit mit dem Normalsteuersatz zu versteuern."

Weiters stellte der Betriebsprüfer fest (Tz. 17), dass für einen im Jahr 1993 angeschafften und aktivierten Schreibtisch sowie eine Vitrine im Gesamtwert von S 24.316,00, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von bisher fünf auf zehn Jahre zu erhöhen sei, woraus sich erfolgsmäßige Änderungen von jeweils S 2.917,00 für 1994 und 1995 und S 1.458,00 für 1996 ergaben.

In Tz. 18 wurde die Abschreibungsdauer für einen im Jahr 1995 angeschafften Neuwagen der Marke VW Passat mit einem Anschaffungswert von S 347.959,00 von bisher vier auf fünf (für 1995) bzw. ab dem Jahr 1996 auf acht Jahre erhöht. Dies führte zu Erfolgsänderungen von S 8.698,00 (1995) bzw. S 21.747,00 (1996).

Schließlich wurden Aufwendungen für *"Zeitungen"* und *"Computer"* in Höhe von S 890,00 für 1995 und S 1.200,00 für 1996 unter Hinweis auf § 20 EStG 1988 als nicht abzugsfähig ausgeschieden (Tz. 20). Die auf diese Aufwendungen entfallende Vorsteuer in Höhe von S 81,00 für 1995 und S 200,00 für 1996 wurde gekürzt (Tz. 14a).

Die nach zweimaliger Fristverlängerung vom steuerlichen Vertreter eingebrachte Berufung vom 25. November 1998 richtet sich gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 1995, Einkommensteuer 1994 und 1995 sowie die entsprechenden Sachbescheide.

Gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Jahre 1994 und 1995 wendete der Bw. ein, dass die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen keine neu hervorgekommenen Tatsachen seien, da diese im Veranlagungsverfahren bereits offengelegt worden seien.

In Anlage A/2 des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1993 sei eine Liste der Neuzugänge des Anlagevermögens ersichtlich. Unter Konto 400 sei mit Inventarnummer 7 der Schreibtisch und mit Inventarnummer 8 die Vitrine jeweils unter Angabe des Anschaffungswertes, der Abschreibung und des Abschreibungsprozentsatzes (20 %), angeführt.

Wenn die Finanzbehörde in Tz. 17 entgegen der Einschätzung des Bw. von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren ausgehe, so hätte diese Korrektur bereits im

Zuge der Veranlagung erfolgen können. Es handle sich daher nicht um eine neue Tatsache, die eine Wiederaufnahme rechtfertige.

Auch bezüglich Tz. 18 liege kein Wiederaufnahmegrund vor, da in Anlage A/2 des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1995 eine Liste der Neuzugänge des Anlagevermögens ersichtlich sei und unter Konto 450 mit Inventarnummer 2 der VW-Passat mit Angabe des Anschaffungswertes, der Abschreibung und des Abschreibungsprozentsatzes (25 %), angeführt sei.

Bei den von der Betriebsprüfung im Jahr 1995 unter Tz. 20 ausgeschiedenen Kosten für Zeitschriften in Höhe von S 890,00, habe es sich um die Zeitschrift "Gewinn" gehandelt. Die Art der angeschafften Literatur sei aus dem Jahresabschluss nicht zu erkennen gewesen, jedoch konnte der Bw. durch den wirtschaftlichen Inhalt dieses Druckwerkes wesentliche Informationen über mögliche Kunden erhalten. Eine Begründung warum dieser Aufwand nicht als Betriebsausgabe anerkannt wurde, fehle überhaupt.

Er verweise auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. 12. 1995, 94/15/0003, wonach eine Wiederaufnahme dann nicht vorzunehmen sei, wenn die bei der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen relativ geringfügig seien.

In Anbetracht des Umstandes, dass die vom Bw. in den Jahren 1994 und 1995 erzielten Umsätze zwischen *"rd. S 2,7 Mio. und S 4,4 Mio. bzw. Gewinne zwischen rund S 850.000,00 und S 1.820.000,00 lagen, wäre die BP verpflichtet gewesen darzutun, weswegen sie bei derart geringen Änderungen in dem Eingriff in die Rechtskraft durch Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Streitjahre keine Unbilligkeit gegenüber dem Beschwerdeführer erblickt hat, die die Zweckmäßigkeit überwiegt"*.

Zur Feststellung laut Tz. 24 (Ausgleichszahlung) sei anzumerken, dass auf Seite 21 des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1995 der Außerordentliche Ertrag aus *"Entschädigungszahlungen für die Auflösung der Provisionsverträge der Firma H. und S."* in Höhe von S 1,272.610,16 offen ausgewiesen worden sei. In einer gesonderten Beilage zur Einkommensteuererklärung 1995 sei das zugrundeliegende Rechtsgeschäft detailliert dargestellt und erläutert worden, was der Abgabenbehörde im Veranlagungsverfahren jedenfalls die Möglichkeit geboten hätte, den Sachverhalt entsprechend zu beurteilen.

Laut Verwaltungsgerichtshof (9. 7. 1997, 96/13/0185) biete die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie diene aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen.

Auch der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts sei zu widersprechen. Das vom Betriebsprüfer vorgelegte VwGH-Erkenntnis vom 18. 12. 1997, 96/15/0140 sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, weil der Bw. seine gesamte betriebliche Tätigkeit zu Beginn des Jahres 1996 endgültig eingestellt habe und auch keine weiteren Vertretungen mehr übernommen habe. Im Jahr 1996 sei die Betriebsaufgabe von der Betriebsprüfung auch als solche eingestuft worden.

Aus den Ausführungen des BP-Berichtes seien nicht die tatsächlichen Verhältnisse die zur Betriebsaufgabe geführt hätten ersichtlich und würden deshalb ein falsches Bild über den gesamten Vorgang abgeben, der letztendlich im zeitlichen Zusammenhang zur Aufgabe des Betriebes des Bw. geführt habe.

Der Hauptunternehmenszweck sei die Vertretung zweier ausländischer Produzenten für Lampen und Beleuchtungskörper in Österreich sowohl im Bereich Großhandelskunden, als auch bei Erstausrüstung von Betrieben gewesen. Der Großhandel mit Beleuchtungskörpern sei nur als Ergänzung zu den erteilten Aufträgen geführt worden, um das angebotene Programm der vertretenen Produzenten abzurunden. Dieser Umsatz habe gegenüber den Provisionserträgen nur geringfügige Gewinne erbracht und sei im wesentlichen nur ein Spesenträger gewesen.

Durch die Aufkündigung der Vertretung durch die Produzenten im Jahre 1995, sei es für den Bw. klar gewesen, dass seinem Betrieb damit die wesentliche Geschäftsgrundlage entzogen worden sei. Da altersbedingt neue Vertretungen nicht mehr zu bekommen waren, habe er seine betriebliche Tätigkeit 1995 eingestellt und sei nur durch den Abverkauf des Warenlagers aus dem Großhandel noch bis März 1996 tätig gewesen.

Mit diesen Ausführungen könne der Beweis erbracht werden, dass der Bw. bezüglich der wesentlichen Geschäftstätigkeit seinen Betrieb 1995 aufgegeben habe und deshalb die vereinnahmten Abstands Zahlungen für die endgültige Auflösung der Handelsvertreterverträge gemäß § 24 EStG als Veräußerungsgewinn zu versteuern seien.

Die Ausführungen im BP-Bericht würden auf den tatsächlichen Sachverhalt keine Rücksicht nehmen, sondern in der Begründung völlig die Tatsache übersehen, dass die Zahlungen bei Beendigung des Vertretungsverhältnisses nicht zur Abgeltung bestimmter Aufträge geleistet wurden, sondern den durch die Tätigkeit des Bw. in den vergangenen Jahren geschaffenen Bekanntheitsgrad abgelten sollten.

In einem am 14. Dezember 1998 beim zuständigen FA eingelangten Schreiben wies der Bw. ergänzend zu den Ausführungen in der Berufung darauf hin, dass die Einstellung des Betriebes infolge seiner Pensionierung erfolgt sei. Wie aus beiliegendem Bescheid der Sozial-

versicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 7. Juni 1996 ersichtlich, sei ihm per 1. Mai 1996 eine vorzeitige Alterspension wegen dauernder Erwerbsunfähigkeit zugesprochen worden. Wenn wie bei einer Alterspensions-Betriebsaufgabe (ab dem 60. Lebensjahr), eine Beantragung auf ½ Steuersatz notwendig sein sollte, so werde dies damit nachgeholt, der Betrieb habe ohne Unterbrechung 30 Jahre bestanden.

Der Hauptunternehmenszweck sei immer die Vertretung der (zusammengehörenden) Firmen H. und S. gewesen. Der Großhandel habe nur dem Zweck gedient, Klein-, Nach- und Teillieferungen einer Kundenbestellung – wenn diese Artikel vom Kunden rasch benötigt wurden – auch liefern zu können. Diesen Teil seiner Arbeit habe er immer als Kundenservice und Spesen-träger betrachtet. Nur eine Teilbetriebsaufgabe und Weiterführung des Großhandels wäre aus den angeführten Gründen nicht möglich gewesen und sei in Hinblick der sich abzeichnenden Pensionierung auch nicht beabsichtigt gewesen.

Der Grund der Vertragsauflösung sei ein Fehlverhalten des Unternehmers gewesen. Dafür habe er eine Ausgleichszahlung bekommen. Nicht, wie der Prüfer ausführt, für frühere Leistungen (die seien durch Provisionszahlung abgegolten), sondern für die Vorteile nach Beendigung des Vertragsverhältnisses, die dem Unternehmer zugute gekommen seien.

Dass die Vertragsauflösung nicht mit dem Zeitpunkt Pensionierung und somit Betriebsbeendigung zusammenfalle, liege darin begründet, dass das betrügerische Fehlverhalten des Unternehmers nicht vorhersehbar gewesen sei.

Was der Betriebsprüfer mit dem Satz "*...da die Ausgleichszahlung in Erfüllung des bestehenden Vertragsverhältnisses und nicht aufgrund einer infolge eines eingetretenen Schadens neuer Rechtsgrundlage geleistet wird*" meine, sei nicht klar. Falls damit gemeint sein sollte, dass die Ausgleichszahlung im bestehenden Vertragsverhältnis geleistet worden sei, so stimme das nicht, der Anspruch entstehe erst nach Auflösung des Vertretungsvertrages. Der einzige "Schaden" sei der Grund der Vertragsauflösung – nämlich das Fehlverhalten des Unternehmers. Die Betriebsaufgabe sei auch keine unmittelbare Folge der Ausgleichszahlung – sondern der Pensionierung.

Ergänzend zu den Ausführungen in der Berufung betreffend den Wiederaufnahmegrund werde auch noch auf das Erkenntnis VwGH 93/13/0023 vom 27. 8. 1998 hingewiesen.

Zu der in der Berufung behaupteten Offenlegung des Sachverhaltes bezüglich der Ausgleichszahlung 1995 hielt die Gruppenleiterin des Betriebsprüfers in ihrer Stellungnahme zunächst fest, dass auf Seite 21 des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1995 ein "*außerordentlicher Ertrag aus Entschädigungszahlungen für die Auflösung der Provisionsverträge der Firmen H.*

und S." in Höhe von S 1,272.610,16 ausgewiesen worden sei. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1995 sei das zugrundeliegende Rechtsgeschäft wie folgt dargestellt worden:

"Im Jahr 1995 wurden die für die nachfolgend angeführten Firmen besorgten Handelsvertretungen, die bereits länger als sieben Jahre vertraglich bestanden haben, gekündigt. Entsprechend den Bestimmungen des Handelsvertretergesetzes wurden für den zukünftigen Gewinnentgang und Aufbau des Kundenstockes in Österreich folgende einmalige Entschädigungen bezahlt, die entsprechend § 32 Abs. 1 b EStG in Verbindung mit § 37 Abs. 2 Ziff. 2 EStG 1988 mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern sind."

Anschließend folge die betragsmäßige Darstellung, deren Summe als "Außerordentliche Einkünfte" bezeichnet werde.

Der Begriff Entschädigung setze gedanklich einen erlittenen Schaden voraus, der ausgeglichen werden müsse. Dieser Tatbestand sei in § 23 HVertrG 1993 wie folgt geregelt:

"Trifft einen Teil ein Verschulden an der vorzeitigen Auflösung des Vertragsverhältnisses nach § 22, so kann der andere Teil Ersatz des ihm dadurch verursachten Schadens verlangen."

In seinen ergänzenden Ausführungen zur Berufung behaupte der Bw. ein "betrügerisches Fehlverhalten des Unternehmers". Tatsächlich habe der Bw. mit Schreiben vom 1. April 1995 an die Firma S. die Kündigung per 31. Dezember 1995 unter Wahrung seiner Ausgleichsansprüche ausgesprochen. Daraufhin seien Kündigungsschreiben der Firmen S. und H., jeweils vom 18. April 1995 zum nächst zulässigen Termin gefolgt. Nach Kenntnis der Betriebsprüfung seien vom Bw. keinerlei Schadenersatzansprüche geltend gemacht, sondern laut undatiertem Aufhebungsvertrag (mit Post vom 22. August 1995) der Ausgleichsanspruch geregelt worden. Dieser Vertrag sei von beiden Vertragspartnern unterzeichnet und halte fest, dass mit der Zahlung des Ausgleichsanspruches sämtliche gegenseitigen Ansprüche aus dem Handelsvertreterverhältnis erledigt seien.

"Ohne weitere amtswegige Ermittlung war somit der wahre Sachverhalt, dass es sich nicht um einen Schadenersatz, sondern um eine Ausgleichszahlung nach § 24 HVertrG 1993 handelt, wie aus dem erst im Rahmen der Betriebsprüfung hervorgekommenen Aufhebungsvertrag klar ersichtlich ist, nicht zu erkennen. Diese Unrichtigkeit der Angaben des Bw. konnte vom FA nicht schon bei der Veranlagung zu Einkommensteuer 1995 festgestellt werden."

Zu der in der Berufung behaupteten Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG 1988 und zur Rüge des Bw., dass aus den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht nicht die tatsächlichen Verhältnisse, die zur Betriebsaufgabe geführt hätten, ersichtlich seien und deshalb ein falsches Bild über den gesamten Vorgang, der letztendlich im zeitlichen Zusammenhang zur Betriebsaufgabe geführt hätte, wird entgegnet, dass der Prüfer von dem auch in der Berufung nicht anders dargestellten Sachverhalt ausgegangen ist, dass die Aufkündigung der Vertretung durch die Produzenten im Jahr 1995 erfolgt sei, sowie die wesentliche Geschäftstätigkeit im Jahr 1995 eingestellt worden sei.

Dem Argument des Bw., dass durch die Zahlungen nicht bestimmte Aufträge, sondern der durch seine Tätigkeit in den vergangenen Jahren geschaffene Bekanntheitsgrad abgegolten werden sollte, werde entgegnet, dass sich bereits aus dem Handelsvertretergesetz ergebe, dass die Ausgleichszahlung nicht für die Aufgabe des Betriebes, sondern für Vorteile, die dem Geschäftsherrn in Zukunft aus Leistungen des Vertreters in der Vergangenheit erwachsen, geleistet werde. Der Handelsvertreter habe somit keine stillen Reserven, die mit der Ausgleichszahlung anlässlich der Übertragung aufgelöst werden könnten. Die Tatsache, dass der Handelsvertreter gleichzeitig mit Beendigung des Vertragsverhältnisses bezüglich der wesentlichen Geschäftstätigkeit seinen Betrieb 1995 aufgegeben habe, ändere nichts daran, dass die Ausgleichszahlung anlässlich der Beendigung des Vertragsverhältnisses und nicht für die Aufgabe des Betriebes geleistet werde. Die beiden Ereignisse Ausgleichszahlung und Aufgabe des Betriebes stünden nicht in einem finalen Verhältnis zueinander, dass das erste Ereignis Ausgleichszahlung bewirkt werde, um das zweite Ereignis Aufgabe des Betriebes zu erreichen. Ursache für die Ausgleichszahlung sei die Beendigung des Vertragsverhältnisses und nicht die Aufgabe des Betriebes.

Die Ausführungen des Bw. zur Tz 17, wonach der Sachverhalt unter Angabe des Abschreibungsprozentsatzes von 20 % offengelegt worden sei, seien zutreffend, sodass auch in Hinblick auf die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung der Berufung hinsichtlich des Jahres 1994 stattzugeben sei. Da aber eine aus der Abgabenerklärung übernommene offensichtliche Unrichtigkeit vorliege, werde beantragt, eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO vorzunehmen.

Die rechtliche Würdigung zu Tz 18 (Fuhrpark) sei vom Bw nicht bestritten worden, den maßgeblichen Wiederaufnahmegrund für das Jahr 1995 bilde nach Ansicht der Betriebsprüfung die Feststellung zu Tz 24.

Zu den im Jahr 1995 ausgeschiedenen Kosten für die Zeitschrift "Gewinn" in Höhe von S 890,00 habe der Bw. nicht vorgebracht, dass er eine Vielzahl von Publikationen benötige, aus denen er Informationen über mögliche Kunden erhalten könnte. Da der finanzielle Aufwand nicht über jenem liege, der für die private Lebensführung als üblich bezeichnet werde, sei nicht von einer nur untergeordneten privaten Mitveranlassung auszugehen.

Über Vorhalt der Stellungnahme der Betriebsprüfung brachte der Bw. vor, dass er die Vergleichszahlung auch als Entschädigung für die Aufgabe bzw. die Nichtausübung der (weiteren) Tätigkeit als Handelsvertreter ansehe, die unter die Bestimmung des § 32 Abs. 1 b EStG in Verbindung mit § 37 Abs. 2 Z 2 EStG falle. Da seine gewerbliche Tätigkeit fast ausschließlich

die Vertretung der beiden Firmen umfasst habe, wäre für den Erhalt der Vergleichszahlung auch die Aufgabe seiner gewerblichen Tätigkeit Voraussetzung gewesen.

Im übrigen sei festzuhalten, dass die Beendigung des Handelsvertretervertrages nicht in der Form einer üblichen Kündigung mit Vereinbarung einer Ausgleichszahlung nach § 24 HVertrG erfolgt sei. Vielmehr habe sich der Geschäftsherr durch sein vertragswidriges Verhalten gegenüber dem Bw. schadenersatzpflichtig gemacht; die vereinbarte Vergleichszahlung sei zur Vermeidung eines Schadenersatzprozesses erfolgt.

Entgegen den Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung seien daher im Jahresabschluss bzw. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1995 keine unrichtigen Angaben erfolgt. Die Finanzbehörde wäre verpflichtet gewesen, bei Zweifeln an der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes, diese bereits vor Erlassung eines endgültigen Bescheides im Rahmen eines Vorhalteverfahrens zu klären.

Der Hinweis auf das Handelsvertretergesetz und die daraus abgeleiteten steuerlichen Konsequenzen würden am Sachverhalt vollkommen vorbei gehen, da die vom Bw. vereinnahmten Beträge in Wirklichkeit eine Schadenersatzleistung darstellen würden.

Zur Tz. 17 führte der Bw. nochmals aus, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig sei, da die Behörde bereits im Zuge des Veranlagungsverfahrens in vollem Umfang die Möglichkeit zur rechtlichen Würdigung gehabt hätte und auch keine aus der Abgabenerklärung übernommene offensichtliche Unrichtigkeit vorliege.

Die nichtanerkannten Kosten für die Zeitschrift "Gewinn" in Höhe von S 890,00 seien ausschließlich betrieblich veranlasst, im übrigen müsse die von Betriebsprüfung zu Tz. 17 angeführte Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen auch in diesem Punkt gegeben sein.

In der am 23. Oktober 2003 über Antrag der Partei, in Wien III, Vordere Zollamtstraße 7, abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, dass er seinen Handelsvertretervertrag im April 1995, nach 23-jähriger Tätigkeit, zum 31. 12. 1995 gekündigt und seine Ansprüche laut Handelsvertretergesetz geltend gemacht habe. Er verweise diesbezüglich auf sein Schreiben vom 1. April 1995. Er habe sich mit dem Geschäftsherrn darauf geeinigt, dass er das Vertragsverhältnis auch schon früher beenden werde, wenn er seine Schadenersatzzahlung bekäme. Beendet wurde das Vertragsverhältnis dann am 4. 7. 1995.

Auf die Frage wie der Betrag in Höhe von ca. S 1,2 Mio. ermittelt worden sei, gab der Bw. bekannt, dass dieser aus den Komponenten Durchschnitt der Provisionserlöse der letzten 5 Jahre, angenommener Verdienstentgang bis zum 31. 12. 1995 und Kosten der Lagerauflösung

bzw. sonstige Beendigungskosten, zusammengesetzt sei. Schriftverkehr über diese Verhandlungen gäbe es nicht, man habe sich letztendlich auf diesen Betrag geeinigt.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass auch bei Trennung der Zahlung in die Komponenten Ausgleichszahlung und Schadenersatz, keine geänderte steuerliche Beurteilung zum Tragen käme. Hinsichtlich der Berechnung des Ausgleichsanspruches des Handelsvertreters verweise er auch auf den Artikel von Dr. Johannes Hirtzberger in RdW 2003/198.

Der Bw. wendete ein, dass kein Wiederaufnahmsgrund vorgelegen sei, denn das FA hätte alles schon zu einem früheren Zeitpunkt beanspruchen können. Des Weiteren sei die Wiederaufnahme an einer Geringfügigkeit (Zeitschrift Gewinn S 890,00) aufgehängt worden.

Der Bw. verwies weiters noch auf die §§ 22, 23 und 24 HVertrG, wo insbesondere im § 23 stehe, dass Schadenersatz geltend gemacht werden könne. Für ihn seien Ausgleichsanspruch und Schadenersatz untrennbar miteinander verbunden. Ein wesentlicher Grund warum er die Zahlung bekommen habe, sei die Zusage seiner Betriebsaufgabe bzw. Pensionierung gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1995

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung ausgeführt (zB VwGH 14. 12. 1995, 94/15/0003; 4. 10. 1995, 93/15/0126), dass eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 30. 5. 1994, 93/16/0096; 12.8.1994, 91/14/0018). Solche Tatsachen sind zum Beispiel für die

Bewertung von Wirtschaftsgütern oder für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagevermögen maßgebende Umstände.

Neu hervorkommen können als Beweismittel etwa Urkunden und Aufzeichnungen. "Beweismittel" sind in diesem Zusammenhang Mittel zur Herbeiführung der Überzeugung von Gegebensein oder Nichtzutreffen von Tatsachen, letztlich zur Herbeiführung eines Urteiles über den rechtsbedeutsamen Sachverhalt.

Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1995 stützt die Betriebsprüfung auf die Feststellungen laut Tz. 17 (Betriebs- und Geschäftsausstattung), Tz. 18 (Fuhrpark), Tz. 20 (nichtabzugsfähige Ausgaben, Zeitschrift Gewinn) und Tz. 24 (Ausgleichszahlung).

Entgegen der Meinung des Bw. stellen alle diese Tatsachen bzw. Umstände (über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Anlagevermögens bzw. das Vorliegen von nicht abzugsfähigen Ausgaben) taugliche Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar. Anzumerken ist, dass Dauersachverhalte, also über einen Besteuerungszeitraum hinauswirkende und bestehende Verhältnisse und Zustände (wie zB wirtschaftliche Nutzungsdauer von Gegenständen des Anlagevermögens) für jeden einzelnen Besteuerungszeitraum neu hervorgekommen sein können, auch wenn sie vorhergehend, bei Besteuerung eines früheren Zeitraumes bereits bekannt waren.

Soweit der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung im Zusammenhang mit der Feststellung laut Tz. 20, das Argument des Missverhältnisses der Auswirkungen der Wiederaufnahme des Verfahrens vorbringt, übersieht er, dass im gegenständlichen Fall sämtliche von der Betriebsprüfung vorgenommenen Änderungen aufgrund von Sachverhalten vorgenommen wurden, die erst im Zuge des Prüfungsverfahrens bekannt geworden sind.

Insbesondere bei der für die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1995 maßgeblichen Feststellung im Zusammenhang mit der Ausgleichszahlung, ist der Argumentation der Betriebsprüfung zu folgen, wonach der Bw. nicht alle für eine richtige rechtliche Subsumtion maßgeblichen Umstände des Sachverhalts bekannt gegeben hatte und der Umstand, dass es sich um eine Ausgleichszahlung nach § 24 HVertrG 1993 gehandelt hat, erst durch den im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt gewordenen Aufhebungsvertrag (Arbeitsbogen Seite 142) bzw. die Kündigungsschreiben (Arbeitsbogen Seite 138 bis 141), vollständig bekannt wurde. Durch die Vorlage dieser Schriftstücke ist eindeutig das Tatbestandsmerkmal des Hervorkommens neuer Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO erfüllt. Dagegen konnten die in der Abgabenerklärung bzw. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1995 hinsichtlich der "Entschädigung" ent-

haltenen Angaben, keinen vollständigen Sachverhalt über deren Entstehen oder rechtlichen Hintergrund vermitteln.

Wenn der Bw. zusätzlich einwendet, das Finanzamt wäre verpflichtet gewesen, bei Zweifeln an der rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts, diese bereits im Rahmen eines Vorhalteverfahrens zu klären, ist ihm entgegenzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Verschulden der Behörde, die Tatsachen vor Bescheiderlassung nicht ausreichend ermittelt zu haben, für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht hinderlich ist (zB VwGH 18. 9. 2002, 99/17/0261; 21.2.2001, 95/14/0007).

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1995 war daher abzuweisen.

Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1994 und des Umsatzsteuerverfahrens 1995 und zugehörige Sachbescheide

Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1994 erfolgte aufgrund der Feststellung laut Tz. 17, wonach die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für einen Schreibtisch und eine Vitrine von bisher fünf auf zehn Jahre zu erhöhen sei, woraus eine steuerliche Auswirkung von S 1.450,00 resultierte. Das Umsatzsteuerverfahren 1995 wurde aufgrund der Feststellung in Tz. 14a verfügt, wonach die auf die Zeitschrift "Gewinn" entfallende Vorsteuer, mit einer steuerlichen Auswirkung von S 81,00, nicht anzuerkennen sei.

Wie bereits oben ausgeführt, sind hier im Betriebsprüfungsverfahren eindeutig Tatsachen bzw. Umstände (über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bzw. den Abzug von nicht abzugsfähigen Ausgaben) im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen. Es ist jedoch zu beachten, dass die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenvorgangs im Ermessen der Behörde liegt und die Rechtmäßigkeit dieser Ermessensentscheidung unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen ist. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen. Danach wird eine Wiederaufnahme vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zum Beispiel im Erkenntnis vom 12. 4. 1994, 90/14/0044, Änderungen gegenüber den erklärten Gewinnen von jeweils unter 1 % als relativ geringfügig

und unbedeutend bezeichnet. Im gegenständlichen Fall steht dem vom Bw. im Jahr 1994 erzielten Gewinn von S 889.129,00, eine steuerliche Gesamtauswirkung des Wiederaufnahmegrundes von S 1.450,00, das sind 0,16 % des Gewinns, gegenüber. Im Falle des Umsatzsteuerverfahrens beträgt die Nachforderung lediglich 0,022 % der Umsatzsteuerzahllast des Jahres 1995.

Da die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe in beiden Fällen sowohl absolut als auch relativ als gering anzusehen sind, hat aus Billigkeitsgründen kein Eingriff in die Rechtskraft durch Wiederaufnahme sowohl des Umsatzsteuerverfahrens 1995 als auch des Einkommensteuerverfahrens 1994 zu erfolgen.

Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide war daher stattzugeben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheiden die Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand aus und war die Berufung insoweit zurückzuweisen.

Einkommensteuer 1995

Aufgrund der Abgabenerklärungen, der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung, den Ausführungen in der Berufung sowie den Stellungnahmen und den ergänzenden Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, ist folgender Sachverhalt zu beurteilen:

Der Bw. war als selbständiger Handelsvertreter für zwei ausländische Produzenten von Lampen und Beleuchtungskörpern in Österreich tätig und betrieb zusätzlich einen Großhandel mit Beleuchtungskörpern. Im Jahr 1995 wurden die Vertretungsverträge gekündigt und an den Bw. eine Zahlung in Höhe von S 1,272.610,16 geleistet.

Der Bw. erblickte in der Zahlung eine *"entsprechend den Bestimmungen des Handelsvertretergesetzes....für den zukünftigen Gewinnentgang und Aufbau des Kundenstockes in Österreich"* geleistete einmalige Entschädigung, die entsprechend § 32 Abs. 1 lit. b EStG 1988 in Verbindung mit § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern sei.

Aus den im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Schriftstücken (Kündigungsschreiben, Aufhebungsvertrag) schloss der Betriebsprüfer, dass es sich bei dieser Zahlung nicht um eine Entschädigung im Sinne des § 32 Abs. 1 lit. b EStG 1988, sondern um eine nach § 24 HVertrG 1993 gebührende Entschädigung nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gehandelt habe, und diese nach ständiger Rechtsprechung der laufenden Tätigkeit zuzurechnen und damit mit dem normalen Steuersatz zu versteuern sei. Ein Anwendungsfall des § 24 EStG 1988 liege ebenfalls nicht vor, da es sich bei der Ausgleichszahlung nicht um einen

besonderen Gewinn aus den im Zuge der Betriebsaufgabe aufgedeckten stillen Reserven gehandelt habe.

In der Berufung vom 25. November 1998 bzw. dem ergänzenden Schreiben vom 14. Dezember 1998 wendete der Bw. ein, dass die *“Abstandszahlungen für die endgültige Auflösung der Handelsvertreterverträge”* gemäß § 24 EStG als Veräußerungsgewinn zu versteuern seien. Da durch die Aufkündigung der Verträge dem Betrieb die wesentliche Geschäftsgrundlage entzogen worden sei und altersbedingt neue Vertretungen nicht mehr zu bekommen waren, habe der Bw. seine betriebliche Tätigkeit 1995 eingestellt und sei nur durch den Abverkauf des Warenlagers aus dem Großhandel noch bis März 1996 tätig gewesen. Die Einstellung des Betriebes sei infolge der Pensionierung per 1. Mai 1996 erfolgt. Der Grund für die Ausgleichzahlung sei ein *“betrügerisches Fehlverhalten des Unternehmers”* gewesen. Die Betriebsaufgabe sei auch keine unmittelbare Folge der Ausgleichzahlung, sondern der Pensionierung.

Über Vorhalt der Stellungnahme der Betriebsprüfung ergänzte der Bw. dass er die Vergleichszahlung auch als Entschädigung für die Aufgabe bzw. die Nichtausübung der (weiteren) Tätigkeit als Handelsvertreter ansehe, die unter die Bestimmung des § 32 Abs. 1 b in Verbindung mit § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 falle. Die Beendigung des Handelsvertretervertrages sei nicht in der Form einer üblichen Kündigung mit Vereinbarung einer Ausgleichszahlung nach § 24 HVertrG erfolgt, vielmehr habe sich der Geschäftsherr durch sein vertragswidriges Verhalten schadenersatzpflichtig gemacht. Die vereinnahmten Beträge würden in Wirklichkeit eine Schadenersatzleistung darstellen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hat der Bw. auf sein Schreiben vom 1. April 1995 hingewiesen, in dem er seine Kündigung per 31. 12. 1995 ausgesprochen und seine Ansprüche laut Handelsvertretergesetz geltend gemacht habe. Er habe sich dann mit dem Geschäftsherrn darauf geeinigt, dass er das Vertragsverhältnis auch schon früher beenden werde, wenn er seine Schadenersatzzahlung erhalte.

Diesem Schreiben vom 1. April 1995 an die Firma S. (Arbeitsbogen S. 138) ist zu entnehmen, dass zwischen dem Bw. und seinem Geschäftsherrn Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der dem Bw. zustehenden Provisionen bestanden haben und er schließlich das Vertragsverhältnis kündigt:

“Dies alles halte ich für keine gute Basis für eine weitere Zusammenarbeit. Aus obigem lässt sich wohl auch schließen, dass kein allzugroßer Wert darauf gelegt wird. Ich kündige daher das seit 23 Jahren mit der Fa. H. und der Fa. S. bestehende Vertragsverhältnis, ausdrücklich unter Wahrung meiner Ausgleichsansprüche, Ersatz der Kosten Lagerauflösung und Beendi-

gungskosten, in Anbetracht der erforderlichen Zeit für Beendigung, Abverkauf usw. nicht fristlos, wie es rechtens wäre, sondern per 31. 12. 1995.“

Mit Schreiben, jeweils vom 18. April 1995 (Arbeitsbogen Seite 139 und 140), gaben die Firmen H. und S. bekannt, dass sie nunmehr ihrerseits das mit dem Bw. bestehende Handelsvertretungsverhältnis zum nächst möglichen Termin aufkündigen. Mit Schreiben vom 29. Juni 1995 wurde der Aufhebungsvertrag (Seite 142) übersandt, in dem festgehalten wurde, dass das bestehende Handelsvertreterverhältnis mit Wirkung zum 31. Juli 1995 aufgehoben werde und der Bw. als Ausgleichsanspruch einen einmaligen Betrag in Höhe von DM 183.666,00 erhalte, womit sämtliche gegenseitigen Ansprüche aus dem bestehenden Handelsvertreterverhältnis erledigt seien.

Im Arbeitsbogen befinden sich zwei Schriftstücke (Memos) der Rechtsanwaltskanzlei H. & P. (Seite 123 und 129), die anlässlich zweier Besprechungen zwischen dem Bw. und seinem Rechtsanwalt angefertigt wurden. Dem Memo vom 13. April 1995 ist auszugsweise Folgendes zu entnehmen:

“Herr H. legt vor ein Schreiben an Herrn Hu., mit dem er seine Handelsvertreterverträge mit der H. und der S. mit 31. 12. 1995 aufkündigt....

Die Kündigung wurde von Herrn Hu. auch zur Kenntnis genommen, Herr Hu. hat jedoch gewünscht, dass der Herr H. seine Handelsvertretertätigkeit mit Ende Oktober 1995 beendet.....

Herr H. wird darüber informiert, dass er trotz der Kündigung auch jetzt noch bei Vorliegen eines wichtigen Grundes, wie etwa der Vorenthaltung und Schmälerung von Provisionen, den Handelsvertretervertrag einseitig auflösen kann. Gemäß § 23 Abs. 1 HVertrG würde ihm im Fall, dass die vorzeitige Auflösung von der Gegenseite, also von den beiden GmbH & Co KG, verschuldet wird, ein Schadenersatz nach § 23 Abs. 1 HVertrG zustehen.

Herr H. teilt mit, dass er kein Interesse an einer vorzeitigen Auflösung hat, er möchte seine Handelsvertretertätigkeit noch wenigstens bis 31. 12. 1995 ausüben. Er könnte sich jedoch durchaus vorstellen, dass er schon mit Ende Oktober ausscheiden würde, falls ihm von den Gegnern dafür eine Geldzahlung geleistet wird.....

Herr H. wird darüber informiert, dass ihm gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 HVertrG dann ein Ausgleichsanspruch zusteht, wenn er das Handelsverhältnis gekündigt hat, weil dem Unternehmer, also den Gegnern, zurechenbare Umstände dafür begründeten Anlass gegeben haben. Die Vorenthaltung der Provisionen bzw. Schmälerung der Provisionen und auch die Änderung des Vertriebsweges mit der Tendenz, das Alleinvertretungsrecht des Herrn H. einseitig zu beschränken, stellen solche wichtigen Gründe dar. Der Ausgleichsanspruch von Herrn H. besteht somit dem Grunde nach. Herr. H. gibt an, dass Herr Hu. seinen Ausgleichsanspruch auch dem Grunde nach anerkannt hat. Strittig ist lediglich die Höhe.....

Herrn H. wird geraten aus verhandlungstaktischen Gründen, den Höchstbetrag, also eine Jahresvergütung, die aus dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre zu errechnen ist, geltend zu machen. In diesem Schreiben kann Herr H. auch noch angeben, dass er gegen Geldentschädigung bereit wäre, seine Tätigkeit auch mit Ende Oktober 1995 zu beenden.....“

Im Memo vom 26. April 1995 wird unter anderem festgehalten:

"Herr H. teilt mit, dass nun seinerseits die Gegner die Kündigung des Handelsvertreterverhältnisses ausgesprochen haben. In dieser Kündigung ist jedoch kein bestimmter Endtermin genannt, sondern die Kündigung wurde zum frühesten Zeitpunkt ausgesprochen....."

Herr H. teilt mit, dass er seinerseits schon den Rohausgleich ausgerechnet hat und dieser höher ist als die aus dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre errechnete Jahresvergütung. Herr H. hat daher die Jahresvergütung geltend gemacht....."

Gemäß § 24 HVertrG 1993 gebührt dem Handelsvertreter bei Beendigung des Vertragsverhältnisses grundsätzlich ein Ausgleichsanspruch. Der Ausdruck "Beendigung des Vertragsverhältnisses" ist als Oberbegriff zu verstehen. In den folgenden Bestimmungen regelt das Gesetz als Arten der Beendigung den Fristablauf (§ 20), die Kündigung (§ 21) und die vorzeitige Auflösung (§ 22). Die einvernehmliche Vertragsauflösung ist nicht ausdrücklich erwähnt, führt aber zweifellos zur Vertragsbeendigung, womit das Tatbestandselement "Beendigung des Vertragsverhältnisses" erfüllt ist.

Gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 entfällt der Ausgleichsanspruch, wenn der Handelsvertreter das Vertragsverhältnis kündigt oder vorzeitig auflöst. Dies gilt jedoch nicht, wenn "dem Unternehmer zurechenbare Umstände....hiezuhin begründeten Anlass gegeben haben". An das Vorliegen eines begründeten Anlasses werden allerdings geringere Anforderungen als an das Vorliegen eines wichtigen Grundes iSd § 22 gestellt. D. h. selbst wenn eine dem Unternehmer anzulastende Vertragsverletzung nicht die vorzeitige Auflösung rechtfertigt, kann es sich dennoch um einen begründeten Anlass handeln, der den Handelsvertreter zur ausgleichserhaltenden Kündigung berechtigt.

Gemäß § 24 Abs. 4 beträgt der Ausgleichsanspruch mangels einer für den Handelsvertreter günstigeren Vereinbarung höchstens eine Jahresvergütung, die aus dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre errechnet wird.

Gemäß § 24 Abs. 5 verliert der Handelsvertreter seinen Ausgleichsanspruch, wenn er dem Unternehmer nicht innerhalb eines Jahres nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mitgeteilt hat, dass er seine Rechte geltend macht.

§ 22 regelt die vorzeitige Auflösung des Vertragsverhältnisses. Danach kann der Vertretungsvertrag jederzeit ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist von jedem Teil aus wichtigem Grund gelöst werden. Trifft einen Teil ein Verschulden an der vorzeitigen Auflösung nach § 22, so kann der andere Teil gemäß § 23 Ersatz des ihm dadurch verursachten Schadens verlangen. Demnach besteht der Ersatzanspruch nach § 23 zusätzlich zum Ausgleichsanspruch nach § 24 und soll den durch die vorzeitige (ohne Einhaltung der Kündigungsfrist gemäß § 21), Vertragsauflösung verursachten Schaden ersetzen.

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

Gemäß § 37 Abs. 1 des EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 2) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Außerordentliche Einkünfte nach § 37 Abs. 2 leg. cit. sind u. a.:

“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 Fall der lit. a oder b der Zeitraum für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt, sowie Rückzahlungen im Sinne des § 32 Z 3.”

Der Bw. führte in seiner Berufung zunächst aus, dass er nach Aufkündigung der Vertretung durch die Produzenten im Jahr 1995 bezüglich der wesentlichen Geschäftstätigkeit seinen Betrieb aufgegeben habe und deshalb die vereinnahmten Abstandszahlungen gemäß § 24 EStG 1988 als Veräußerungsgewinn zu versteuern seien. Die Zahlung sollte den durch die Tätigkeit des Bw. in den vergangenen Jahren geschaffenen Bekanntheitsgrad abgelten.

Nach § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne u. a. die bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes) erzielten Gewinne. 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 übertragen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB 21. 6. 1994, 91/14/0165; 18. 12. 1997, 96/15/0140; 4. 6. 2003, 97/13/0195) stellt der Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG 1993 nicht ein Entgelt für die Übertragung eines Kundenstockes des Handelsvertreters dar, sondern soll in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten. Da es sich folglich beim Ausgleichsanspruch 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.

Auch die Tatsache, dass im gegenständlichen Fall, durch die Lösung des Vertragsverhältnisses in der Folge eine Aufgabe des gesamten Betriebes gegeben war, ändert nichts an der Beurteilung. Der Grund für die Entstehung des Ausgleichsanspruches ist nämlich nicht die Betriebsaufgabe an sich, sondern die Beendigung des Vertragsverhältnisses als Handelsvertreter. Dies wird besonders dadurch verdeutlicht, dass einem Handelsvertreter bei Beendi-

gung seines Vertragsverhältnisses mit einem Unternehmer der Ausgleichsanspruch auch dann zusteht, wenn er seinen Gewerbebetrieb weiterführt, weil er noch für andere Unternehmer werbend tätig bleibt.

Der Bw. hat des weiteren argumentiert, dass er die Ausgleichszahlung sowohl als Entschädigung für den zukünftigen Gewinnentgang und den Aufbau des Kundenstockes in Österreich als auch als Entschädigung für die Aufgabe bzw. Nichtausübung der (weiteren) Tätigkeit als Handelsvertreter ansehe, die entsprechend § 32 Z 1 lit. b in Verbindung mit § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern sei.

Soweit der Bw. den in Rede stehenden Ausgleichsanspruch damit gleichzeitig als Teil des durch die Betriebsaufgabe entstehenden Veräußerungsgewinnes und als Entschädigung für entgehende Einnahmen sieht, ist er darauf hinzuweisen, dass Entschädigungen im Sinne des § 32 leg. cit. Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer drohenden Vermögensminderung sind, nicht jedoch Beträge, die wie bei einer Betriebsveräußerung für die erbrachte Leistung – die Übereignung der wesentlichen Betriebsgrundlagen – vereinnahmt werden.

Die in der mündlichen Berufungsverhandlung neuerlich vorgetragene Behauptung, dass es sich zumindest bei einem Teil der in Rede stehenden Zahlung um eine Entschädigung für die Aufgabe oder Nichtausübung der (weiteren) Tätigkeit im Sinne des § 32 Z 1 lit. b EStG 1988 gehandelt hat, konnte im übrigen durch keines der vom Bw. vorgelegten Schriftstücke belegt werden.

Abgesehen davon fallen Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen (§ 32 Abs. 1 lit. a), und für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit (lit. b) nur dann unter die Steuerermäßigung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, wenn der Zeitraum für den die Entschädigungen gewährt werden, **mindestens (volle) sieben Jahre** beträgt, weshalb diese Begünstigung auf seltene Ausnahmefälle beschränkt ist (vgl. Doralt, EStG II⁶, Tz 90 zu § 37).

Die vom Bw. als Entschädigung angesprochene Ausgleichszahlung stellt aber nicht eine Entschädigung als Ersatz für in einem verstrichenen Zeitraum entgangene Einnahmen dar, sondern einen Ausgleich für künftig für höchstens ein Jahr (§ 24 Abs. 4 HVertrG 1993) entgehende Provisionen des Handelsvertreters. Dass eine vertraglich zulässige günstigere Vereinbarung über eine Vergütung für einen die Siebenjahresfrist des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erreichenden Zeitraum vorgelegen wäre, hat sich weder aus den vorgelegten Unterlagen ergeben, noch wurde dies in der mündlichen Berufungsverhandlung behauptet.

Es ist daher die Steuerermäßigung schon deshalb zu verweigern, weil die vom Bw. als Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 lit. a bzw. alternativ lit. b EStG 1988 gesehene Ausgleichszahlung nicht für einen Zeitraum von mindestens sieben Jahren gewährt wurde. Es braucht daher auch nicht näher geprüft werden, ob es sich tatsächlich um eine Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 lit. a bzw. lit. b EStG 1988 handelt (VwGH 4. 6. 2003, 97/13/0195).

Zu den von der Betriebsprüfung ausgeschiedenen Kosten für die Zeitschrift "Gewinn" wendete der Bw. ein, dass er durch den wirtschaftlichen Inhalt dieses Druckwerkes wesentliche Informationen über mögliche Kunden erhalten habe und diese Kosten daher ausschließlich betrieblich veranlasst seien.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören die Kosten für Wirtschaftsmagazine (wie zB Trend, Gewinn, Fortune usw.) grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, weil es sich bei Zeitschriften dieser Art nicht um typische Fachliteratur, sondern um Publikationen handelt, die ähnlich wie Tageszeitungen eine breite Öffentlichkeit ansprechen und daher in der Regel auch losgelöst von der beruflichen Sphäre gelesen werden (VwGH 22.12.1980, 2001/79)

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1995 war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 30. Oktober 2003