

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Verlassenschaft nach B.K, Adr. vertreten durch die erbserklärte Erbin K.K. , Adr. gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 22.08.2012, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

B.K (im Folgenden. Bf) war als selbständiger Handelsvertreter tätig. In seiner Einkommensteuererklärung für 2010 wies er bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb neben einem laufenden Gewinn einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 36.000,-€ aus und beantragte den Veräußerungsgewinn mit dem halben Durchschnittssatz zu versteuern.

Laut Vorhaltbeantwortung vom 6. Juli 2012 wurde ihm nach Pensionsantritt als Erlös für den Verzicht auf eine weitere Nutzung des aufgebauten Kundenstockes gemäß § 24 Abs. 4 HVertG ein Ausgleichsanspruch ausbezahlt, der aufgrund seines Alters und des Pensionsantrittes gemäß § 37 (5) EStG mit dem halben Steuersatz zu versteuern ist.

Das Finanzamt nahm in der Folge die Einkommensteuerveranlagung 2010 vor, wobei ein begünstigter Veräußerungsgewinn nicht zum Ansatz kam. Begründet

wurde dieses Abgehen von der begehrten Versteuerung mit dem Hälftesteuersatz im Wesentlichen damit, aus dem Wortlaut des § 24 HVertG würde sich ergeben, dass der Ausgleichsanspruch nicht ein Entgelt für die Übertragung eines Kundenstockes darstelle, sondern dass der Ausgleichsanspruch in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten solle.

In seiner gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 erhobenen Berufung brachte der Bf. vor, wie aus der vorgelegten Vereinbarung vom 2. November 2010 hervorgehe, umfasse die Zahlung von 36.000,- € nicht nur die Ablösezahlung im Sinne des § 24 HVertG, sondern insbesondere den unter Punkt 5 dieses Vertrages angeführten Verkauf des im Eigentum des Bf. befindlichen Kundenstockes.

Mit Vorlagebericht vom 8. Oktober 2012 legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

An Sachverhalt besteht kein Streit darüber, dass B.K nach seinem Pensionsantritt von der K GmbH unter Bezugnahme auf § 24 Handelsvertretergesetz eine Abfindung für den von ihm aufgebauten bzw. von ihm betreuten Kundenstock in Höhe von netto 36.000,00 € erhalten hat. Mit Zahlung dieser Vergütung waren sämtliche Ansprüche des B.K aus dem Kundenstock abgegolten und allfällige Rechte gingen damit auf die K GmbH über. Dieser aufgrund des Ausgleichsanspruches erhaltene Betrag von 36.000 € wurde bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Veräußerungsgewinn erklärt und für diese Einkünfte die Besteuerung gemäß § 37 Abs. 5 EStG mit dem Hälftesteuersatz beantragt.

Im gegenständlichen Fall besteht allein Streit darüber, ob in Entsprechung der in der Steuererklärung beantragten Tarifbegünstigung der nach § 24 Abs. 4 HVertG ausbezahlte Ausgleichsanspruch im Betrag von 36.000 € als Veräußerungsgewinn (Betriebsaufgabe nach § 24 Abs. 1 Z 2 EStG) gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern ist. Das Finanzamt ist diesem Antrag aus den im Einkommensteuerbescheid angeführten Gründen nicht gefolgt.

Die Abs. 1 und 5 des § 37 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 85/2008 lauten auszugsweise:

„(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5)

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

(5) Außerordentliche Einkünfte sind 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.*
- 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 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro 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.“

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes. Dabei ist nach Abs. 2 der Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt.

§ 24 Handelsvertretergesetz 1993 (HVertG, BGBl. Nr. 88/1993) lautet auszugsweise:

„(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 den Geschäften mit den betreffenden Kunden entgehenden Provisionen, der Billigkeit entspricht.*

(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.“

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (siehe die Erkenntnissen vom 29. März 2007, 2006/15/0297 und vom 25. April 2013, 2010/15/0207) ist der Erlös aus dem

Ausgleichsanspruch im Sinne des § 24 HVertrG 1993 nicht dem Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn des Handelsvertreters zuzurechnen, weil er nicht für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes (Kundenstock) geleistet wird. Für den Verwaltungsgerichtshof ergebe sich nämlich aus dem Wortlaut des § 24 HVertrG, dass der Ausgleichsanspruch nicht ein Entgelt für die Übertragung eines Kundenstockes des Handelsvertreters darstelle, sondern dass der Ausgleichsanspruch in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten solle. Da es sich beim Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG nicht um das Entgelt für einen Kundenstock oder ein anderes Wirtschaftsgut handle, sei der dem Handelsvertreter in Erfüllung des Ausgleichsanspruches zugekommene Betrag nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen.

Den (implizit diese VwGH- Rechtsprechung wiedergebenden) Ausführungen in der Begründung des angefochtenen Bescheides hält die Berufung das alleinige Argument entgegen, aus der zwischen der K GmbH und B.K abgeschlossenen Vereinbarung gehe hervor, dass die Zahlung von 36.000 € nicht nur Ablösezahlungen im Sinne des § 24 HVertrG umfasste, sondern insbesondere den unter Punkt 5 der Vereinbarung angeführten Verkauf des im Eigentum des B.K befindlichen Kundenstockes. Dieser Kundenstock sei zwar immer von der K GmbH mit Zustimmung von B.K verwaltet worden, habe sich jedoch immer im persönlichen Eigentum des B.K befunden.

Dieses Vorbringen rechtfertigt jedoch nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes aus nachstehenden Gründen kein Abgehen von angeführten VwGH- Rechtsprechung.

Die in Rede stehende Vereinbarung vom 2. November 2010 hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

„ 3. Unter Bezugnahme auf § 24 HVG erhält Herr B.K eine Abfindung für den durch ihn aufgebauten bzw. betreuten Kundenstock in Höhe der Jahresprovision für das Geschäftsjahr 2009/2010 von EUR 36.000,00 zuzüglich 20 % USt.

4. Die Abrechnung erfolgt mit gesonderter Rechnung.

5. Mit Zahlung der unter Punkt 3. angeführten Vergütung sind sämtliche Ansprüche von Herrn B.K aus den Kundenstock abgegolten. Allfällige Rechte gehen damit auf die K GmbH über.“

Die Wortfolge „unter Bezugnahme auf § 24 HVG“ im Konnex gesehen mit den in § 24 Abs. 1 Z 1 bis 3 HVertrG angeführten Fällen, in denen ein Ausgleichsanspruch gebührt, lässt erkennen, dass B.K diesen Ausgleichsanspruch deshalb erhielt, weil er der K GmbH nach deren Errichtung neue Kunden zugeführt hat, die GmbH aus diesen Geschäftsverbindungen auch noch nach Auflösung des Vertragsverhältnisses mit B.K erhebliche Vorteile ziehen kann und dem Handelsvertreter B.K aus diesen Geschäften der GmbH mit den betreffenden Kunden nach seiner Pensionierung künftig keine Provisionen mehr zustehen/zukommen sollen. Gerade für diese Fälle gebührt aber nach § 24 Abs. 1 Z 1 bis 3 HVertrG dem Handelsvertreter ein Ausgleichsanspruch iSd § 24 HVertrG. Aus dem Wortlaut des Pkt. 5 der Vereinbarung vom 2. November 2010 lässt sich

hingegen keinesfalls schlüssig und zweifelsfrei entnehmen, dass ein Teil der erhaltenen Zahlung nicht als Erlös für den Ausgleichsanspruch gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 bis 3 HVertG geleistet wurde, sondern als gesondertes Entgelt für den Verkauf des im Eigentum des Handelsvertreters befindlichen Kundenstockes. Für diese in der Berufung aufgestellte Behauptung fehlt in der Vereinbarung jeglicher konkreter Anhaltspunkt dem Grunde nach und auch hinsichtlich der darauf entfallenden Höhe. Bezeichnenderweise vermochte deshalb auch die Berufung den vom Zahlungsbetrag von 36.000 € auf die Abtretung des Kundenstockes entfallenden Betrag nicht zu beziffern. Im Übrigen ist hinsichtlich des Ausgleichsanspruches eines Handelsvertreters von folgender allgemein gültiger Sachlage auszugehen. Nach der Begriffsbestimmung des § 1 HVertG ist der selbständige Handelsvertreter von einem anderen (im Gesetz als „Unternehmer“ bezeichnet) mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften in dessen Namen und dessen Rechnung ständig betraut. Werden somit vom selbständigen Handelsvertreter die Geschäfte mit den Dritten im Namen und auf Rechnung des Unternehmers abgeschlossen, dann entsteht nicht beim Handelsvertreter, sondern beim Unternehmer der Kundenstock, ist doch der Unternehmer letztendlich der Geschäftspartner der Kunden. Dem Handelsvertreter gebührt, soweit nichts anderes vereinbart ist, nach § 8 Abs. 2 HVertG für jedes durch seine Tätigkeit zustande gekommene Geschäft als Vergütung eine Provision bzw. nach Abs. 3 im Zweifel auch für solche Geschäfte, die ohne seine unmittelbare Mitwirkung während der Dauer des Vertragsverhältnisses zwischen der ihm zugewiesenen oder von ihm zugeführten Kundschaft und dem Unternehmer geschlossen worden sind. Die Provisionszahlungen gebühren daher für solche Rechtsgeschäfte, die der Unternehmer während der Dauer des Vertragsverhältnisses mit der dem Handelsvertreter zugewiesenen bzw. von diesem dem Unternehmer zugeführten Kundschaft geschlossen hat. Ratio des § 24 HVertG ist es daher, dass der Handelsvertreter bei seinem Ausscheiden für den durch die laufenden Provisionszahlungen noch nicht abgegoltenen Aufbau eines Kundenstockes von demjenigen, der daraus einen erheblichen Vorteil zieht, eine Vergütung erhalten soll. Gerade diese von der Zielsetzung des § 24 HVertG abgedeckte Sachverhaltskonstellation liegt im Gegenstandsfall konkret vor.

Im Jahr 1997 wurde mit Gesellschaftsvertrag die Schuh-Agentur K GmbH (ab 5.2.1998 geändert in K GmbH) errichtet. Deren Geschäftszweig ist die Handelsagentur mit Schuhen. Bis zur am 17. Juli 2003 im Firmenbuch eingetragenen Änderung war B.K. einziger Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der GmbH. Am 15. August 1997 vereinbarte B.K. mit der Schuh-Agentur K GmbH, dass B.K. als selbständiger Handelsvertreter für die Schuh-Agentur K GmbH die Akquisition von Aufträgen und die laufende Kundenbetreuung übernimmt. Nach dieser (im Bemessungsakt vorliegenden) Vereinbarung erhielt B.K. für seine Tätigkeit eine Provision in Höhe von 40 % der erzielten Nettoumsätze. Die vorliegenden Steuererklärungen lassen des Weiteren mit aller Deutlichkeit erkennen, dass dem B.K. bis zu seinem Pensionsantritt im Jahr 2010 solche Provisionen, erklärt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ausbezahlt wurden. Anlässlich seines Pensionsantrittes wurde dann mit Vereinbarung vom 2. November 2010, abgeschlossen zwischen der K GmbH und B.K., unter ausdrücklicher Bezugnahme

auf § 24 HVertG die Auszahlung des streitgegenständlichen Ausgleichsanspruches als Abfindung für den durch ihn aufgebauten bzw. betreuten Kundenstock vereinbart. Der Umstand, dass der Kundenstock von B.K „aufgebaut bzw. betreut“ worden ist, ändert jedoch nichts am Tatumstand, dass bei der K GmbH selbst der Kundenstock entstanden ist, war es doch diese Kapitalgesellschaft (Geschäftszweig: Handelsagentur mit Schuhen), auf deren Namen und Rechnung vom Handelsvertreter B.K seit dem Jahr 1997 die Kunden akquiriert und die Geschäfte mit der Kundschaft geschlossen wurden. Unterhielt somit die K GmbH die Geschäftsbeziehungen mit der Kundschaft, dann hat der Kundenstock bei dieser Handelsagentur bestanden. Mit dieser Rechtslage korrespondiert und hängt augenscheinlich der Umstand zusammen, warum die Vereinbarung vom 2. November 2010 keinen konkreten Anhaltspunkt enthält der die in der Berufung aufgestellte Behauptung verifizieren würde, dass der Kundenstock im persönlichen Eigentum des B.K gestanden sei und ein wesentlicher Teil der Ablösezahlung auf den Verkauf des Kundenstockes entfalle. Vielmehr lässt der Wortlaut der Vereinbarung im Konnex gesehen mit dem Umstand, dass diese Vereinbarung unstrittig anlässlich des Pensionsantrittes des B.K abgeschlossen worden war schlüssig erkennen, dass B.K als Abgeltung dafür, weil ihm mit Pensionsantritt hinsichtlich der von der K GmbH mit der Kundschaft abgeschlossenen (und bislang seinen Provisionsanspruch begründenden) Geschäfte künftig keine Provisionen mehr zustehen sollten, diesen Ausgleichsanspruch iSd § 24 HVertG erhalten hat.

Zusammenfassend ist an Sachverhalt schlüssig davon auszugehen, dass die streitgegenständliche Zahlung als Abgeltung eines Anspruches im Sinne des § 24 HVertG zu beurteilen ist. Gegenteiliges wurde mit dem Berufungsvorbringen nicht aufgezeigt. Damit ist das Schicksal des Beschwerdefalles entschieden, ist doch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Erk. vom 4. Juni 2003, 97/13/0195, vom 29.3.2007, 2006/15/0297 und zuletzt vom 25.4.2013, 2010/15/0207) der Erlös aus dem Ausgleichsanspruch im Sinne des § 24 HVertG nicht dem Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn des Handelsvertreters zuzurechnen, weil dieser Ausgleichsanspruch nicht für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes (Kundenstock) geleistet wird. Vom Finanzamt wurde daher zu Recht der strittige Erlös aus dem Ausgleichsanspruch nicht (wie erklärt und beantragt) als Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn (§ 24 EStG) des Handelsvertreters B.K beurteilt und gemäß § 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG mit dem halben Durchschnittssatz versteuert, sondern als laufender Gewinn aus Gewerbebetrieb mit dem Normalsteuersatz. Dem Berufungsbegehren war deshalb nicht zu entsprechen.

Allerdings bedingt die Zurechnung des erklärten „Veräußerungsgewinnes“ von 36.000 € zum laufenden Gewinn, dass sich die bisherige Bemessungsgrundlage (= 5.058,84 € x 13 %) des Gewinnfreibetrages (siehe § 10 Abs. 1 Z 1 EStG) um den Betrag von 36.000 € erhöht; der Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag) steht nunmehr von der höchstmöglichen Bemessungsgrundlage von 30.000 € zu. Als Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag) ist ein Betrag von 3.900 € (= 13 % von 30.000 €) gewinnmindernd zu berücksichtigen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen daher 37.158,84 € (= bisher erklärte/angesetzte

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 40.401,20 € plus bisher abgezogener Gewinnfreibetrag von 657,64 € minus nunmehr abzuziehender Gewinnfreibetrag von 3.900 €).

Im Ergebnis war somit über die Beschwerde (Berufung) gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 spruchgemäß zu entscheiden. Die Bemessungsgrundlagen und die Steuerberechnung ergeben sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt, das einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, ist doch durch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnisse vom 29.3.2007, 2006/15/0297 und vom 25.04.2013, 2010/15/0207) die Rechtsfrage bereits geklärt, dass einem Handelsvertreter bei gegebener Sachverhaltskonstellation für den Ausgleichsanspruch gemäß § 24 Handelsvertretergesetz der Hälftesteuersatz nicht zusteht.