



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bw., W.,H-Straße, vertreten durch Bernd Sykora, Steuerberater, 3002 Purkersdorf, Linzerstraße 63, vom 19. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 16. Dezember 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war als Werbevermittlerin tätig und arbeitete ausschließlich für die T-Zeitung. Per 1.9.2002 gab sie ihre Tätigkeit auf und stellte ihrem Vertragspartner eine Abfertigung laut Handelsvertretergesetz in Höhe von ATS 143.605,67 in Rechnung.

In der Einkommensteuererklärung des Jahres 2002 beantragte sie die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 EStG auf einen Aufgabegewinn in Höhe von ATS 116.715,59, den sie wie im Folgenden dargestellt ermittelte:

Abfertigung laut Handelsvertretergesetz	143.605,67
Forderungen	10.741,78
Lieferverbindlichkeiten	-3.855,24
FA Zahlung	-33.776,62
Überschuss	116.715,59

Das Finanzamt führte die Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2002 durch und versagte die Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes mit der Begründung, dass die nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gemäß § 24 Handelsvertretergesetz 1993 gebührenden Entschädigungen der laufenden Tätigkeit zuzurechnen seien und auch dann nicht zum

begünstigten Aufgabegewinn zählten, wenn sie mit der gleichzeitigen gänzlichen Einstellung der Tätigkeit zusammenfielen.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, die gesetzliche Abfertigung für Dienstnehmer sei in § 67 EStG definiert und mit einem begünstigten Steuersatz zu versteuern. Die Abfertigung habe bei den nichtselbständig Tätigen den Charakter einer Belohnung für langjährige Betriebszugehörigkeit. Weshalb die Abfertigung des Handelsvertreters, die ebenfalls den Charakter einer Belohnung für langjährige Treue zum Auftraggeber habe und eine einmalige und letztmalige Auszahlung darstelle, zum laufenden Einkommen zähle, sei nicht erklärbar. Aus der Sicht der Gleichheit und der gleichmäßigen Besteuerung sei daher der begünstigte Steuersatz des § 37 EStG anzuwenden.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde darauf hingewiesen, dass die Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit nicht wegen Lösung des Vertragsverhältnisses seitens des Auftraggebers erfolgt sei, sondern die Bw. auf Grund ihres Alters und aus gesundheitlichen Gründen ihre Tätigkeit einstellte. Daraufhin sei die Übergabe der gesamten Kundenunterlagen, Aufzeichnungen und Informationen an die Nachfolgerin im Verlag geregelt und das Vertragsverhältnis gelöst worden. Das veräußerte Wirtschaftsgut sei der übergebene Kundenstock. Eine weitere Tätigkeit im selbständigen Bereich werde nicht angestrebt.

In weiterer Folge übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw. eine berichtigte Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002, in der der ursprünglich als Abfertigung laut Handelsvertretergesetz bezeichnete Betrag nunmehr als Forderung ausgewiesen und die begünstigte Besteuerung des Betrages von ATS 116.715,59 als Übergangsgewinn beantragt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Bw. war 22 Jahre für die T-Zeitung als Werbemittlerin tätig.

Im Jahr 2002 wurde das Vertragsverhältnis gelöst; die Bw. verrechnete vereinbarungsgemäß laut Handelsvertretergesetz eine Abfertigung in Höhe von ATS 143.605,67 brutto (Rechnung vom 31.8.2002). Für einen Betrag von ATS 116.715,59 machte sie den Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG geltend.

Mit September 2002 stellte sie ihre betriebliche Tätigkeit ein, ohne eine weitere Tätigkeit im selbständigen Bereich anzustreben.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die der Behörde vorliegenden Unterlagen, das Vorbringen der Bw. und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

§ 24 Handelsvertretergesetz - HVertrG 1993 - lautet:

"§ 24. (1) Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gebührt dem Handelsvertreter ein angemessener Ausgleichsanspruch, wenn und soweit

1. er dem Unternehmer neue Kunden zugeführt oder bereits bestehende Geschäftsverbindungen wesentlich erweitert hat,
2. zu erwarten ist, dass der Unternehmer oder dessen Rechtsnachfolger aus diesen Geschäftsverbindungen auch noch nach Auflösung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile ziehen kann, und
3. die Zahlung eines Ausgleichs unter Berücksichtigung aller Umstände, insbesondere der dem Handelsvertreter aus Geschäften mit den betreffenden Kunden entgehenden Provisionen, der Billigkeit entspricht.

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

(3) Der Anspruch besteht nicht, wenn

1. der Handelsvertreter das Vertragsverhältnis gekündigt oder vorzeitig aufgelöst hat, es sei denn, dass dem Unternehmer zurechenbare Umstände, auch wenn sie keinen wichtigen Grund nach § 22 darstellen, hiezu begründeten Anlass gegeben haben oder dem Handelsvertreter eine Fortsetzung seiner Tätigkeit wegen seines Alters oder wegen seiner Krankheit oder Gebrechen nicht zugemutet werden kann, oder

2. der Unternehmer das Vertragsverhältnis wegen eines schuldenhaften, einen wichtigen Grund nach § 22 darstellenden Verhaltens des Handelsvertreters gekündigt oder vorzeitig aufgelöst hat oder

3. der Handelsvertreter gemäß einer aus Anlass der Beendigung des Vertragsverhältnisses getroffenen Vereinbarung mit dem Unternehmer, die Rechte und Pflichten, die er nach dem Vertrag hat, einem Dritten überbindet.

(4) Der Ausgleichsanspruch beträgt mangels einer für den Handelsvertreter günstigeren Vereinbarung höchstens eine Jahresvergütung, die aus dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre errechnet wird. Hat das Vertragsverhältnis weniger als fünf Jahre gedauert, so ist der Durchschnitt der gesamten Vertragsdauer maßgeblich.

(5) Der Handelsvertreter verliert den Ausgleichsanspruch, wenn er dem Unternehmer nicht innerhalb eines Jahres nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mitgeteilt hat, dass er seine Rechte geltend macht."

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

Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2002 geltenden Fassung ermäßigt sich der Steuersatz u.a. für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes. Außerordentliche Einkünfte nach § 37 Abs. 5 leg.cit. sind Veräußerungsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist,
- erwerbsunfähig ist oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Nach § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Aufgabe eines Betriebes (Teilbetriebes) erzielt werden.

Entsprechend der Bestimmung des § 24 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 ist dieser Gewinn für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln.

Wurde der Gewinn bis zu diesem Zeitpunkt gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, so ist gemäß § 4 Abs. 10 leg. cit. durch Zu- und Abschläge beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeit-

raumes vor Veräußerung oder Aufgabe auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden.

Führen diese Zu- und Abschläge zu einem Gewinn (sogenannter "Übergangsgewinn"), so unterliegt dieser gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 37 Abs. 5 EStG 1988 der begünstigten Besteuerung. Als Zuschläge sind insbesondere Forderungen zu erfassen, die bei der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung mangels Zuflusses noch nicht zu erfassen waren, bei der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich aber ebenfalls nicht erfasst würden, weil bei dieser Gewinnermittlungsart das (vermögenswirksame) Entstehen einer Forderung, nicht aber deren tatsächliche Bezahlung relevant ist.

ad Vorbringen "Aufgabegewinn"

Die Bw. geht zunächst – wie dies dem Vorlageantrag zu entnehmen ist – davon aus, dass sie ihre betriebliche Tätigkeit aus gesundheitlichen Gründen aufgegeben hat. Die Aufgabe des Betriebes setzt auf jeden Fall einen einheitlichen Vorgang voraus, durch den zumindest die wesentlichen Grundlagen des Betriebes an dritte Personen oder ins Privatvermögen des Betriebsinhabers übergehen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III, Tz 31 zu § 24).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bewirkt ein Handelsvertreter durch seine laufende aktive Tätigkeit nicht den Aufbau eines eigenen Kundenstocks, sondern entsteht dieser beim Unternehmer. Die von der Bw. vertretene Ansicht, im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses sei der Kundenstock als Wirtschaftsgut veräußert worden, ist daher unzutreffend. Aus dem oben zitierten Wortlaut des § 24 HVertrG 1993 ergibt sich, dass der Ausgleichsanspruch nicht ein Entgelt für die Übertragung eines Kundenstocks des Handelsvertreters darstellt, sondern dass der Ausgleichsanspruch in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten soll (vgl. VwGH 4.6.2003, 97/13/0195). Da es sich beim Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG 1993 nicht um das Entgelt für einen Kundenstock oder ein anderes Wirtschaftsgut handelt, ist der dem Handelsvertreter in Erfüllung des Ausgleichsanspruches zukommende Betrag nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen.

Das Vorbringen, der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters habe den Charakter einer Belohnung für langjährige Treue zum Auftraggeber und stelle eine einmalige und letztmalige Auszahlung dar, vergleichbar der Abfertigung eines nicht selbständig Tätigen, ist schon im Hinblick auf den Wortlaut der Bestimmung des § 24 HVertrG nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.

Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters entsteht erst nach Ausscheiden des Handelsvertreters und Beendigung des Vertragsverhältnisses auf Grund einer gesetzlich verankerten

Gegenleistungspflicht des Unternehmers als Wertausgleich für zukünftig entgehende Provisionen. Der Entstehungsgrund liegt in Wirtschaftsperioden nach Auflösung des Vertragsverhältnisses und der in dieser nachfolgenden Periode bewirkten Vorteile für den Unternehmer, er ist kein in einer vorangegangenen Wirtschaftsperiode begründeter Anspruch, wie z.B. der Abfertigungsanspruch. Beim Abfertigungsanspruch stehen – im Gegensatz zum Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters - Gesichtspunkte wie Betriebstreue, Versorgung und Überbrückung im Vordergrund (vgl. ÖStZ 1997, 185).

Da es im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu einer Übertragung von Wirtschaftsgütern kommt (vgl VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 28.12.1997, 96/15/0140; VwGH 4.6.2003, 97/13/0195), kann der in Erfüllung des Ausgleichsanspruches gemäß § 24 HVertG 1993 zugekommene Betrag nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe angesehen werden; das Finanzamt hat daher diesen Betrag zu Recht als laufenden Gewinn versteuert.

ad Vorbringen "Übergangsgewinn"

Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 37 Abs. 5 EStG 1988 ist, dass die Forderung der Bw. auf Zahlung gemäß § 24 HVertG 1993 bereits zum Stichtag der Übergangsgewinnermittlung bestanden hat.

Der Ausweis einer Forderung und damit eines aktivierungsfähigen Wirtschaftsgutes im Betriebsvermögen setzt nämlich voraus, dass eine Forderung bereits entstanden ist.

Dem Wortlaut des § 24 Abs. HVertG 1993 ist eindeutig zu entnehmen, dass dem Handelsvertreter **nach Beendigung des Vertragsverhältnisses** unter bestimmten Voraussetzungen ein angemessener Ausgleichsanspruch gebührt. Der Tatbestand, der das Entstehen einer Forderung auslöst, ist somit erst dann verwirklicht, wenn das Vertragsverhältnis beendet ist, der Betrieb also aufgegeben oder veräußert worden ist.

Da der Übergangsgewinn der Betriebsaufgabe gedanklich unmittelbar vorangeht, der Ausgleichsanspruch der Bw. gemäß § 24 HVertG 1993 aber erst nach Beendigung ihrer Tätigkeit am 1.9.2002 entstand, kann der Ausgleichsanspruch nicht als Forderung im Zuge der Ermittlung eines Übergangsgewinnes ausgewiesen werden (vgl VwGH 15.9.1999, 94/13/0005, VwGH 27.7.1999, 94/14/0053).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 18. Oktober 2006