



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0151-K/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Mag. Gerhard Verderber, Heinz Hengl und Mag. Josef Bramer im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Berufung des Bw, wohnhaft in Wohnort, vertreten durch STB, Wirtschaftsprüfung-und Steuerberatung GmbH in Adresse1, vom 1. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch OR Mag. Marieta Schönsleben, vom 23. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 13. Oktober 2010 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war bis Dezember 2005 als selbständiger Handelsvertreter tätig. Im Streitzeitraum erklärte dieser in seiner im elektronischen Wege eingereichten Einkommensteuererklärung für 2005 gewerbliche Einkünfte (Kz. 330) in Höhe von € 299.580,80. Gleichzeitig beantragte der Bw., die Behörde möge den in diesem Betrag enthaltenen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 163.591,21 mit dem halben Durchschnittssteuersatz (§ 37 Abs. 5 EStG) versteuern.

Vor Durchführung der Veranlagung führte das Finanzamt beim Bw. eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO ab.

Im Zuge dieser traf die Betriebsprüferin in ihrem Bericht wörtlich nachstehende Feststellungen:

"Tz 1 Betriebsaufgabe

Seitens der Bp wird die gebührende Entschädigung des Handelsvertreters, sprich Ausgleichsanspruch, der laufenden Tätigkeit zugerechnet und daher nicht als begünstigter Aufgabegewinn gewürdigt.

Es wird auf das VwGH-Erkenntnis vom 04.06.2003 (GZ: 97/13/0195) verwiesen. Aus diesem Erkenntnis geht hervor, dass es sich bei der Entschädigung des Handelsvertreters gemäß [§ 24 Handelsvertretergesetz](#) um die Abgeltung für die dem Geschäftsherrn auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses verbleibenden Vorteil und damit um ein Entgelt für frühere Vermittlungsleistungen handle und nicht um eine Entschädigung für die Aufgabe der Tätigkeit.

Habe ein Handelsvertreter seinem Geschäftsherrn durch seine Tätigkeit Vorteile verschafft, und erhalte er dafür ein Entgelt, so handle es sich dabei um eine Entlohnung für Leistungen, die mit seiner üblichen Tätigkeit als Vertreter verbunden seien, und es mache keinen Unterschied, ob die Entlohnung für bereits vermittelte Geschäfte oder für Vorteile gezahlt werde, die dem Geschäftsherrn erst in der Zukunft zum Nutzen gereichten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bewirkt ein Handelsvertreter durch seine laufende aktive Tätigkeit nicht den Aufbau eines eigenen Kundenstocks, sondern entsteht dieser beim Unternehmer. Im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses zwischen dem Handelsvertreter und dem Unternehmer kommt es damit auch zu keiner Übertragung des Kundenstocks. Aus dem Wortlaut des § 24 HVertG 1993 ergibt sich, dass der Ausgleichsanspruch nicht ein Entgelt für die Übertragung des Kundenstocks des Handelsvertreters darstellt, sondern dass der Ausgleichsanspruch ein erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten soll.

Da es sich beim Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertG 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 der Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen.

Nach Ansicht des Pflichtigen, Herrn B, handelt es sich nicht um einen Ausgleichsanspruch, da die Firma AS den Kundenstock mit dem gleichen Betrag an den Nachfolger von Herrn B weiterverrechnet hat.

Da der Veräußerungsgewinn nach der Änderung durch die Bp. nur noch 1.859,83 € beträgt und daher den Freibetrag von 7.300 € nicht übersteigt, bleiben die Halbsatzeinkünfte außer Ansatz.

	2005
Veräußerungsgewinn lt Erklärung	163.591,21
Veräußerungsgewinn lt Bp	1.859,83
Differenz	161.731,38
Steuerliche Auswirkung	
Zeitraum	2005
Einkommensteuer	
[329] Auszuscheidender Betrag lt § 24 (4) (Gewerbebetrieb)	1.859,83
[423] Halbsatzeinkünfte (nicht endbesteuerte Kapitalerträge – Ausgleichsanspruch	-163.591,21

Das Finanzamt schloss sich den Ausführungen der Betriebsprüfung an und erließ einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid, in welchem der begehrte Hälftesteuersatz versagt blieb.

Mit seiner am 01.10.2007 in verlängerter Frist eingebrachten Berufungseingabe wandte sich der Bw. gegen die von der Behörde vertretene Rechtsansicht. Konkret brachte der Bw. vor, dass er seit dem Jahre 1970 als selbständiger Handelsvertreter für die in E situierte Firma AS GmbH (im Folgenden kurz X. genannt) tätig gewesen sei. Seine Tätigkeit habe sich auf die Vermittlung von Geschäften (Verkauf von Damenschuhen und Stiefel der Marke X.) erstreckt. Zu Beginn seiner Agententätigkeit sei zwischen ihm und der Firma X. vereinbart worden, dass er für den von seinem Vorgänger aufgebauten Kundenstock eine Ablösezahlung zu entrichten habe. Durch die Bezahlung der vorgeschriebenen Ablösesumme an die Firma X. habe er (Bw.) seinerseits auch das Recht erworben, bei Beendigung seiner Tätigkeit für den von ihm entrichteten Ablösebetrag bzw. für den Ausbau des Kundenstocks eine Abgeltung zu verlangen.

Mit Beendigung seiner Agententätigkeit (2005) habe er von seiner Geschäftsherrin (X.) einen Betrag in Höhe von € 161.731,38 netto (bzw. € 194.077,66 brutto) als Ablöse für den aufgebauten Kundenstock bzw. für das erworbene Kundenstockrecht erhalten. Entgegen der Annahme der Betriebsprüfung stelle dieser Betrag keine Ausgleichszahlung iSd [§ 24 HVertrG 1993](#) dar, sondern vielmehr eine Ablösezahlung auf Basis einer getrennt mit der X. abgeschlossenen Vereinbarung im Zusammenhang mit dem zu Beginn seiner Tätigkeit (1970) erworbenen Recht. Dieser Umstand werde seitens der X. mit Schreiben vom 22.02.2007 („*Die Gutschrift Nr. 1111 vom 23. Dezember 2005 betrifft die Ablöse Ihres Kundenstocks*“) auch ausdrücklich bestätigt.

Die Betriebsprüfung sei bei ihrer rechtlichen Beurteilung von der unrichtigen Annahme ausgegangen, dass der strittige Betrag als Ausgleich für künftig entgehende Provisionszahlungen zur Auszahlung gebracht worden sei. In seinem Fall jedoch seien aus Anlass der faktischen Beendigung der Vertretertätigkeit im Frühjahr 2005 sämtliche Provisionsansprüche entsprechend der zugrunde liegenden Provisionsvereinbarung abgerechnet und ausbezahlt worden. Jene Provisionen, die in Folge einer späteren Auslieferung der Schuhe erst nach Beendigung seiner Vermittlungstätigkeit angefallen seien, seien ebenfalls noch im Jahre 2005 abgerechnet worden und zur Auszahlung gelangt. Somit könne die Annahme der Betriebsprüfung, wonach es sich bei der Ausgleichszahlung um künftig entgehende Provisionen handle, auch aus diesem Grunde ausgeschlossen werden.

Weiters sei festzuhalten, dass seine Tochter SB den von ihm beendeten Agenturvertrag übernommen habe und habe diese dafür – wie auch er seinerzeit – einen Ablösbetrag zu entrichten gehabt. Dieser Betrag sei von der Firma X. wiederum dafür verwendet worden, seine nunmehr verfahrensgegenständliche Ablösezahlung zu begleichen. Wirtschaftlich gesehen sei daher das Recht für den Vertrieb von X. Schuhwaren von ihm (Bw.) an seine Tochter veräußert worden. Die Abwicklung dieses Vorganges sei aus verrechnungstechnischen Gründen über die X. erfolgt, zumal dies so vereinbart gewesen sei.

Der Bw. verwies in seiner Berufungseingabe ferner auf die EStR 2000, welche in ihrer ursprünglichen Fassung festhalten würden, dass sämtliche an Handelsvertreter geleistete Entschädigungen – und damit seien auch Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit Folgeprovisionen mitumfasst – zum begünstigten Aufgabegewinn zählen würden. Gegenständlich handle es sich aber nicht um Ausgleichszahlungen gemäß § 24 HVertrG, sondern um die Abgeltung eines Rechtes für die Übernahme eines von ihm erweiterten Kundenstocks. Die behördenseits angezogenen verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisse seien im vorliegenden Fall nicht anwendbar, zumal eine Identität des Sachverhaltes in keiner Weise gegeben sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 04.02.2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

In der Bescheidbegründung führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 4.6.2003, 97/13/0195, festgehalten, dass ein Handelsvertreter keinen eigenen Kundenstock aufbauen könne. Die Tätigkeit eines Handelsvertreters bewirke nicht den Aufbau eines eigenen Kundenstocks, sondern den des Unternehmers (Geschäftsherrn). Mangels Vorliegens eines dem Bw. gehörigen Kundenstocks könne dieser auch keinen derartigen übertragen. Aus diesem Grunde sei die von der Firma X. an den Bw. geleistete Zahlung auch nicht als Kundenstockablöse zu qualifizieren. Die beiden strittigen Beträge würden vielmehr den Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG abdecken. Da es sich beim Ausgleichsanspruch nicht um das Entgelt für einen Kundenstock oder ein anderes Wirtschaftsgut handle, sei der dem Bw. zugekommene Betrag auch nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich der Betriebsaufgabe anzusehen. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 18.12.1997, 96/15/010, die Ansicht vertreten, dass der Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG, welcher erst nach Beendigung des Vertragsverhältnisses entstehe, in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten solle. Die in diesem Zusammenhang zugeflossenen Beträge seien der laufenden Tätigkeit zuzuordnen und würden auch dann nicht zum begünstigten

Aufgabegewinn zählen, wenn sie mit der gleichzeitigen Einstellung der Tätigkeit zusammenfielen.

Mit Eingabe vom 14.02.2008 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde der Bw. mit Vorhalt vom 16.02.2010 aufgefordert, sämtliche zwischen ihm und der Firma X. abgeschlossene Vereinbarungen über die Leistungen einer Ablösezahlung samt Zahlungsnachweise, die Vereinbarung über die Erstattung der Ablösesumme inklusive deren Berechnung, sowie die mit der Firma X. abgeschlossene Provisionsvereinbarung zur Vorlage zu bringen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 24.3.2010 legte der Bw. nachstehende Verträge bzw. Unterlagen dem UFS in Ablichtung vor:

1. Vertretervertrag vom 05.02.1985
2. Zusatzvertrag zum Vertretervertrag vom 05.02.1985
3. Nachtrag Nr. 1 zum Vertretervertrag vom 28.06.1990
4. Nachtrag Nr. 1 zum Zusatzvertrag vom 28.06.1990
5. Nachtrag Nr. 2 zum Zusatzvertrag vom 28.06.1990
6. Nachtrag Nr. 3 zum Vertretervertrag vom 04.02.1994
7. Nachtrag Nr. 3 zum Zusatzvertrag vom 04.02.1994
8. Nachtrag Nr. 4 zum Vertretervertrag vom 05.08.1998
9. Nachtrag Nr. 5 zum Zusatzvertrag vom 27.01.2003
10. Zusatzvertrag zum Vertretervertrag vom 02.02.2003

Darüber hinaus gab der Bw. bekannt, dass zu Beginn seiner Vertretertätigkeit im Jahre 1970 über Verlangen des damaligen Chefs der Firma X. sämtliche Vereinbarungen nur mündlich abgeschlossen worden seien. Aus diesem Grunde sei auch die zu Beginn seiner Agententätigkeit mit der Firma X. getroffene Übereinkunft hinsichtlich Zahlung einer Ablösesumme auch nicht schriftlich festgehalten worden.

Der Bw. führte weiters aus, dass die Höhe der an ihn zur Auszahlung gebrachten Ablösesumme auf Basis des Durchschnittswertes der in den letzten fünf Jahren vor Leistung der Zahlung vergüteten Jahresprovisionen errechnet worden sei.

Zum Nachweis des Zahlungsflusses übermittelte der Bw. zwei Kontoauszüge der Bank AG vom 01.07.2005 bzw. 27.12.2005. Daraus ist zu ersehen, dass dem Bw. auf sein beim genannten Institut eingerichteten Konto Nummer 111 mit Datum 01.07.2005 ein Betrag von € 140.000,00 sowie mit Datum 27.12.2005 ein weiterer Betrag in Höhe von € 54.077,66 unter

dem Titel „AS GmbH Ausgleichsanspruch a/cto“ bzw. „AS GmbH Ausgleich“ gutgebucht wurden.

In der am 13.10.2010 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter ergänzend aus, dass im Zeitpunkt der Übernahme des Agenturvertrages im Jahre 1970 es durchaus üblich gewesen sei, Verträge nur mündlich abzuschließen. Der Bw. habe an die Firma X. eine Gebietsablösezahlung zu leisten gehabt und habe dafür ein Wirtschaftsgut, nämlich einen Kundenstock, erworben. Von seinem Vertretervorgänger habe er zudem wesentliche Informationen über die übernommenen Kunden erhalten. Der Bw. habe seinerseits über einen Zeitraum von 35 Jahren Kontakte auf- und ausgebaut und das Vertrauen der Kunden erworben. Sein Fachwissen und die umfangreichen Kundenkontakte seien die wesentlichen Betriebsgrundlagen gewesen, die er auf seine Nachfolgerin SB übertragen habe. Aus Anlass der Beendigung seiner Tätigkeit habe er (Bw.) in gleicher Weise ein Entgelt erhalten, wie sein Vorgänger im Jahre 1970. SB habe anlässlich der Übernahme der Gebietsvertretung für Südtirol ebenso eine Ablösezahlung zu leisten gehabt, wie er zu Beginn seiner Tätigkeit. Im Ergebnis habe er seinen Betrieb an seine Tochter verkauft, wobei dieser Vorgang von der Geschäftsherrin (X.) zwischenfinanziert worden sei.

Über Befragen gab der Bw. bekannt, dass seine Vorgängerin, deren Gebietsvertretung er im Jahre 1970 übernommen habe, die in Wi ansässige Firma W gewesen sei. Er (Bw.) habe damals anlässlich der Übernahme der Gebietsrepräsentanz insofern eine Ablösezahlung an die X. zu leisten gehabt, als dass Teile seiner Provisionsansprüche so lange mit dem Ablösebetrag, dessen Höhe er allerdings nicht mehr wisse, gegen- bzw. aufgerechnet worden seien, bis seine Verbindlichkeit zur Gänze getilgt worden sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes brachte im Zuge der Verhandlung vor, dass nahezu im gesamten Schriftverkehr zwischen dem Bw. und der Firma X. ausschließlich von Ausgleichszahlungen die Rede sei. Auch bei der Ausmittlung der Höhe des Ausgleichsanspruches seien in Übereinstimmung mit [§ 24 HVertrG 1993](#) die durchschnittlichen Jahresprovisionen der letzten fünf Jahre zugrunde gelegt worden.

Der steuerliche Vertreter replizierte, dass im Jahre 1970 eine gesetzliche Grundlage in Form des HVertrG noch nicht existiert habe. Es sei bei der Firma X. schon immer üblich gewesen, sich als Handelsvertreter einzukaufen. Jeder andere Unternehmer, der seinen Betrieb auflöse, erhalte für kumulierte Einkünfte eine steuerliche Begünstigung in Form des Hälftesteuersatzes. Es gehe nicht an, dass dies für Handelsvertreter nicht gelten solle.

Gegenständlich seien keine Ausgleichszahlungen für künftig entgehende Provisionen geleistet worden, sondern sei ein Vertretungsgebiet mit all den dazugehörigen Kunden und dem spezifischen Know-how gegen Bezahlung eines Ablösebetrages aufgegeben worden. Dieses Wirtschaftsgut habe letztlich SB erworben. Evident sei in diesem Zusammenhang, dass die Firma X. den Ablösebetrag nicht aus Eigenem getragen habe, sondern habe diese den Veräußerungsvorgang lediglich abgewickelt.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Geschäftsführer der Firma X., L, als Zeuge einvernommen. Dieser gab über Befragen an, dass es sich bei den nämlichen als Ausgleichsanspruch titulierten Zahlungen von € 140.000,- und € 54.077,66 seinem Verständnis nach um eine Kundenstockablöse handle. Es sei zu bedenken, dass der Bw. in den Jahren seiner Tätigkeit einen umfangreichen Kundenstock aufgebaut habe. Der Terminus „Ausgleichsanspruch“ sei aus dem Grunde verwendet worden, da die Firma X. darauf bedacht gewesen sei, Rechtssicherheit dahingehend zu haben, dass mit der Zahlung der beiden Beträge sämtliche aus dem HVertrG resultierende Ansprüche des Bw. abgegolten seien. Für die Firma X. seien die beiden Begriffe „Ausgleichsanspruch“ und „Kundenstock“ bislang Synonyme gewesen. Der Zeuge führte ferner aus, dass seinem Rechtsverständnis nach mit den beiden geleisteten Zahlungen auch der Ausgleichsanspruch nach dem HVertrG abgegolten sei. Seiner Ansicht nach habe SB einen Kundenstock erworben, den die X. quasi zwischenfinanziert habe.

Über Befragen durch die Amtsvertreterin gab der Zeuge zu Protokoll, dass sich die X. lediglich als „Clearingstelle“ verstanden habe, zumal diese die Ablösezahlung an die nachfolgende Gebietsvertreterin wirtschaftlich nicht getragen habe. Es sei gängige Praxis, dass X. den Kundenstock vorfinanziere, um so den nachfolgenden Handelsagenten eine wirtschaftliche Grundlage zu verschaffen. Die auf diese Art und Weise vorfinanzierte Kundenstockablöse werde mit den künftigen Provisionsansprüchen aufgerechnet. Dieser Modus gehe im Fall von SB auch aus dem Schreiben vom 06.06.2005 in eindeutiger Weise hervor.

Der Zeuge legte das besagte Schreiben der Firma X. an SB vom 06.06.2005 vor. Darin hielten die Vertragsparteien Nachstehendes fest:

„Wie bereits mündlich vereinbart, ist die Übernahme der Vertretung für die Marken X., XR, XJ und XT für das Vertretergebiet KK und KN mit der Zahlung eines Ausgleichsanspruches an Herrn Bw verbunden.“

Dieser Ausgleichsanspruch wird durch die X. bzw. die AS Vertriebs GmbH vorfinanziert.

Die Rückzahlung des von Ihnen zu bezahlenden Ausgleichsanspruches für das obgenannte Vertretergebiet erfolgt dergestalt, daß so lange 1% der vertraglich vereinbarten Gesamtprovision einbehalten wird, bis der durch die Kundenstockablöse aushaftende Betrag getilgt ist.

Die genaue Höhe des Ausgleichsanpruches wird im Dezember 2005 errechnet und Ihnen mitgeteilt. [..]"

Gegenständlich, so der Zeuge, sei zwar als Ablösesumme eine durchschnittliche Jahresprovision errechnet und zur Auszahlung gebracht worden. Dieser Umstand könne allerdings nicht als Präjudiz für die Einstufung der Zahlung als Ausgleichsanspruch gewertet werden. Die Jahresprovisionssumme sei als Höchstbetrag zu verstehen; man hätte ebenso eine andere Vereinbarung hinsichtlich der betraglichen Höhe treffen können.

Es sei zutreffend, dass der Bw. der Firma X. neue Kunden zugeführt und bestehende Geschäftsverbindungen erweitert habe. Von der Tätigkeit des Bw. habe die Firma X. auch nach Auflösung des Agentenvertrages profitiert. Ein „Vertretungsverkauf“ im Sinne des § 24 Abs. 3 HVertrG sei nach Ansicht des Zeugen formalrechtlich nicht gegeben, da das Vertragsverhältnis mit dem Bw. beendet worden sei und mit SB ein neuer Vertretungsvertrag abgeschlossen worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abs. 1 und 5 des [§ 37 EStG 1988](#) idF BGBl I 2004/180 ordnen an:

„(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),
- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,
- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Dies gilt nicht für Einkünfte, die durch eine gemäß Abs. 8 erlassene Verordnung von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.

(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 Gebrechen 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 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.“

Die Bestimmung des § 24 Handelsvertretergesetz (HVertrG), BGBl 88/1993, regelt den „Ausgleichsanspruch“ wie folgt:

- (1) Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gebührt dem Handelsvertreter ein angemessener Ausgleichsanspruch, wenn und soweit
 1. er dem Unternehmer neue Kunden zugeführt oder bereits bestehende Geschäftsverbindungen wesentlich erweitert hat,
 2. zu erwarten ist, dass der Unternehmer oder dessen Rechtsnachfolger aus diesen Geschäftsverbindungen auch noch nach Auflösung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile ziehen kann, und
 3. die Zahlung eines Ausgleichs unter Berücksichtigung aller Umstände, insbesondere der dem Handelsvertreter aus Geschäften mit den betreffenden Kunden entgehenden Provisionen, der Billigkeit entspricht.
- (2) Der Ausgleichsanspruch besteht auch dann, wenn das Vertragsverhältnis durch Tod des Handelsvertreters endet und die in Abs. 1 genannten Voraussetzungen vorliegen.
- (3) Der Anspruch besteht nicht, wenn
 1. der Handelsvertreter das Vertragsverhältnis gekündigt oder vorzeitig aufgelöst hat, es sei denn, dass dem Unternehmer zurechenbare Umstände, auch wenn sie keinen wichtigen Grund nach § 22 darstellen, hiezu begründeten Anlass gegeben haben oder dem Handelsvertreter eine Fortsetzung seiner Tätigkeit wegen seines Alters oder wegen Krankheit oder Gebrechen nicht zugemutet werden kann, oder
 2. der Unternehmer das Vertragsverhältnis wegen eines schuldhaften, einen wichtigen Grund nach § 22 darstellenden Verhaltens des Handelsvertreters gekündigt oder vorzeitig aufgelöst hat oder
 3. der Handelsvertreter gemäß einer aus Anlass der Beendigung des Vertragsverhältnisses getroffenen Vereinbarung mit dem Unternehmer, die Rechte und Pflichten, die er nach dem Vertrag hat, einem Dritten überbindet.
- (4) Der Ausgleichsanspruch beträgt mangels einer für den Handelsvertreter günstigeren Vereinbarung höchstens eine Jahresvergütung, die aus dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre errechnet wird. Hat das Vertragsverhältnis weniger als fünf Jahre gedauert, so ist der Durchschnitt der gesamten Vertragsdauer maßgeblich.
- (5) Der Handelsvertreter verliert den Ausgleichsanspruch, wenn er dem Unternehmer nicht innerhalb eines Jahres nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mitgeteilt hat, dass er seine Rechte geltend macht.“

§ 27 HVertrG determiniert ua., dass § 24 leg.cit. im voraus durch Vertrag zum Nachteil des Handelsvertreters weder aufgehoben noch beschränkt werden kann.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 4.6.2003, 97/13/0195, zur Thematik der Abgrenzung zwischen Kundenstockablöse und Ausgleichsanspruch sowie zur steuerlichen Behandlung des Ausgleichsanspruches folgende Rechtsansicht vertreten:

"Ein Handelsvertreter bewirkt durch seine Tätigkeit nicht den Aufbau eines eigenen Kundenstocks, sondern dieser entsteht beim Unternehmer. Die vom Beschwerdeführer vertretene Ansicht, im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses zwischen dem Handelsvertreter und dem Unternehmer käme es zu einer Übertragung eines Kundenstocks, ist unzutreffend. Aus dem 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. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1997, 96/15/0140, VwSlg. 7.243/F). 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 Ausgleichsanspruchs zugekommene Betrag nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen."

Mit diesem Erkenntnis hat der Gerichtshof unmissverständlich klar gestellt, dass der Kundenstock, den ein Handelsvertreter in den Jahren seiner Tätigkeit unzweifelhaft aufbaut, nicht ihm, sondern vielmehr dem Unternehmer, in dessen Namen und auf dessen Rechnung er tätig ist bzw. war, zuzurechnen ist. Für den Handelsvertreter selbst, so der VwGH in einhelliger Rechtsprechung, stelle der Kundenstock demnach auch kein eigenes Wirtschaftsgut dar. Im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses zwischen dem Handelsvertreter und dem Unternehmer kann es daher begrifflicherweise zu keiner Übertragung eines Kundenstocks kommen.

Aus dem Wortlaut des [§ 24 HVertrG 1993](#) ergibt sich, dass der Ausgleichsanspruch in erster Linie die in Folge der Beendigung des Vertreterverhältnisses künftig entgehende Provisionen abgelten soll (vgl. VwGH 4.6.2003, [97/13/0195](#)). Der Ausgleichsanspruch soll demnach den Handelsagenten dafür entschädigen, dass dieser den beim Unternehmer verbleibenden Kundenstock, für dessen Aufbau er substanziell verantwortlich war, nicht mehr für die Vermittlung von Geschäften nützen kann, wodurch auch keine Provisionsansprüche gegenüber dem Unternehmer mehr entstehen können.

Der Bw. wendet ein, dass es im vorliegenden Fall – aus wirtschaftlicher Sicht betrachtet – zu einem Verkauf des Kundenstocks an SB gekommen sei und die X. die von der Erwerberin zu tragenden Kaufsumme lediglich vor- bzw. zwischenfinanziert hätte.

Dieser Argumentation stehen nach Ansicht des erkennenden Senates allerdings eine Reihe von Umständen entgegen. Laut Aussage des Zeugen L wurde das Vertragsverhältnis zwischen der X. und dem Bw. explizit beendet und wurde in weiterer Folge ein neues Vertragsverhältnis mit dessen Tochter SB begründet. Vom Vorliegen eines „Vertretungsverkaufes“ iSd [§ 24 Abs. 3 Z 3 HVertrG 1993](#), welcher eine echte Vertragsübernahme im Sinne einer Überbindung sämtlicher Rechte und Pflichten (inklusive des Ausgleichsanspruches) vom Handelsvertreter auf seinen Rechtsnachfolger mit Zustimmung des Unternehmers darstellt, kann daher im vorliegenden Fall nicht gesprochen werden. Bei einem „Vertretungsverkauf“ im Sinne der

genannten Bestimmung würde der alte Handelsvertreter seinen Ausgleichsanspruch zur Gänze verlieren. Diese Regelung beruht auf der Annahme, dass der alte Vertreter von seinem Nachfolger eine Abgeltung für die geleistete Aufbauarbeit und den angeworbenen Kundenstock erhält, sodass die Leistung eines zusätzlichen Ausgleichs an den ausscheidenden Vertreter durch den Unternehmer unbillig wäre (vgl. Viehböck, ecolex 1993, 221). Im gegenständlichen Fall allerdings ist unbestritten, dass der Bw. die verfahrensgegenständliche Ausgleichszahlung von seiner ehemaligen Geschäftsherrin, der Firma X., und nicht von seiner Tochter erhalten hatte. Zudem fand eine Überbindung der aus dem Agenturvertrag sich ergebenden Rechte und Pflichten an SB offenkundig nicht statt.

Auch das Vorbringen, die X. habe die Kaufsumme lediglich vor- bzw. zwischenfinanziert, um auf diese Art und Weise der Nachfolgerin des Bw. die Übernahme des Vertretungsgebietes zu ermöglichen, vermag nicht zu überzeugen. Die von Seiten der X. diesbezüglich gewählte Vorgangsweise, der nachfolgenden Handelsvertreterin so lange ihre Vermittlungsprovision um einen Prozentpunkt einzukürzen, bis der in Erfüllung des HVertrG 1993 an den Altvertreter zur Auszahlung gebrachte „Ausgleichsanspruch“ nach § 24 leg.cit. getilgt ist, impliziert keineswegs die Schlussfolgerung einer bloßen Vorfinanzierung der Ablösezahlung. Derartiges manifestiert sich bereits im Umstand, dass etwa im Falle einer vorzeitigen Beendigung des Agenturvertrages zwischen SB und der Firma X. nicht einmal ein geringer Bruchteil der an den Bw. unter dem Titel „Ausgleichsanspruch“ zur Auszahlung gebrachten Summe getilgt wäre. Auch unter diesem Aspekt vermag die vom Bw. angezogene Umdeutung des von der X. auf Grund gesetzlicher Bestimmungen (§ 27 iVm § 24 HVertrG 1993) geleisteten Ausgleichsanspruchs in eine – wirtschaftlich von SB als Nachfolgevertreterin zu tragenden – Ablösezahlung für einen erworbenen Kundenstock nach Ansicht des Senates nicht zu verfangen.

Weiters ist evident, dass in den aktenkundigen Belegen (Gutschrift der Fa. X. vom 23.12.2005, Gutschriften-Nr. 1111, über brutto € 194.077,66 sowie Kontoauszüge der V AG vom 01.07.2005 bzw. 27.12.2005 über € 140.000,- und € 54.077,66) der „Ausgleichsanpruch“ als Rechtsgrundlage dieser Zahlungen expressis verbis angeführt wird.

Ebenso wird auch im Schreiben der X. an SB vom 23.12.2005 unter dem Betreff „Rückzahlung – Ausgleichsanspruch“ wörtlich Nachstehendes ausgeführt:

„[...] zumal wir den *Ausgleichsanspruch* von Herrn B mit heutigem Datum abgerechnet haben, teilen wir Ihnen nur die Höhe Ihres Betrages mit, der mit Ihren zukünftigen Provisionen gemäß der Vereinbarung vom 06.06.2005 verrechnet wird:

Ausgleichsanspruch	161.732,- €
abzügl. Kunden ohne Ablöse lt Beilage	18.799,- €
Ausgleichsanspruch	142.933,- €

In dem an den Bw. ergangenen Schreiben der Fa. X. vom 22.02.2007 bestätigt diese, dass mit der Gutschrift Nr. 1111 vom 23.12.2005 über die Ablöse des Kundenstockes fakturiert worden sei. Die Gutschrift Nr. 1111 vom 23.12.2005 selbst weist allerdings als Rechtsgrundlage den „Ausgleichsanspruch gemäß Vereinbarung“ aus. Dass die Geschäftsherrin X. gewusst hatte, dass ihrem Agenten ein Ausgleichsanspruch zustehen würde, lässt sich auch aus dem zur Vorlage gebrachten Vertretervertrag für selbständige Handelsvertreter vom 05.02.1985 erkennen, in welchem unter Par. 14 die Rückforderbarkeit von Überzahlungen gemäß § 25 HVG geregelt wurde. Festzuhalten bleibt, dass die Bestimmung des § 25 Handelsvertretergesetz idF des BGBI Nr. 305/1978 vom Sinngehalt her im Wesentlichen mit der Regelung des § 24 HVertrG 1993 korrespondiert. So wird etwa in Abs. 1 des § 25 leg.cit. geregelt, dass „... dem Handelsvertreter eine angemessene Entschädigung gebührt, wenn dem Geschäftsherrn oder dessen Rechtsnachfolger aus der Geschäftsverbindung mit der zugeführten Kundschaft Vorteile erwachsen sind, die nach Lösung des Vertragsverhältnisses fortbestehen.“

Wenn der Zeuge L zu Protokoll gibt, dass für ihn der Unterschied zwischen Ausgleichsanspruch und Kundenstockablöse nicht erkennbar sei und es sich bei diesen Begriffen seiner Meinung nach um Synonyme handle, so ist dies für die hier zu treffende steuerliche Beurteilung ohne Relevanz.

Aufgrund der gegebenen Sachlage im Zusammenhang mit der zu dieser Thematik ergangenen – eindeutigen – verwaltungsgerichtlichen Judikatur gelangt der erkennenden Senat zur Auffassung, dass mit dem in Streit stehenden Betrag (€ 161.731,38 netto) der dem Bw. gesetzlich zustehende Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertG abgegolten wurde. Da das Wirtschaftsgut „Kundenstock“ bei dem Unternehmer liegt, in dessen Namen der Handelsvertreter (als Abschluss- oder Vermittlungsvertreter) tätig wird, kann es daher auch zu keiner Übertragung eines solchen an den Unternehmer kommen. Durch den gegenständlich zur Auszahlung gebrachten Betrag wurde dem Bw. weder ein ihm gehöriger Kundenstock noch ein sonstiges Wirtschaftsgut, und zwar weder von seiner Geschäftsherrin, der Fa. X., noch von seiner Vertretungsnachfolgerin SB abgelöst.

In Anlehnung an die ergangene verwaltungsgerichtliche Judikatur, wonach es sich beim Ausgleichsanspruch um einen erst nach Beendigung des Vertretungsverhältnisses entstehenden Entschädigungsanspruch für das Fortwirken jener durch den Handelsvertreter geschaffenen Geschäftsbeziehungen zwischen seinem Geschäftsherrn und den vom Handelsvertreter akquirierten bzw. betreuten Kunden hande, kann der strittige Betrag auch nicht als begünstigter Veräußerungsgewinn gewertet werden. Der Ausgleichsanspruch stellt nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur (vgl. VwGH 21.6.1994, [91/14/0165](#); VwGH

18.12.1997, [96/15/0140](#); VwGH 4.6.2003, [97/13/0195](#)) Teil des laufenden Gewinnes dar und ist daher als solcher auch nicht steuerbegünstigt.

Aus den genannten Gründen war die vorliegende Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Der Vollständigkeit halber bleibt Nachstehendes anzumerken: Dem Vorbringen, der Schutz des Vertrauens des Bw. in die ursprünglichen Ausführungen der Einkommensteuerrichtlinien gebiete es, die genannten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes dahingehend auszulegen, dass der dem Bw. gewährte Ausgleichsanspruch einen Veräußerungserlös im Sinne der genannten Bestimmungen darstelle, ist entgegen zu halten, dass diese Rechtsansicht in keiner Fassung der besagten Richtlinien vertreten wurde. Sämtliche Fassungen der Rz 5663 der EStR 2000 halten wörtlich Folgendes fest: „Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gemäß § 24 HandelsvertreterG gebührende Entschädigungen des Handelsvertreters (Ausgleichsansprüche, Ablöse von Folgeprovisionen) sind der laufenden Tätigkeit zuzurechnen (VwGH 13.9.1989, [88/13/0042](#); VwGH 30.6.1970, 974/70). [...]“.

Abgesehen davon, dass Erlässe oder Richtlinien unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht eine vergleichbare Wirkung beizumessen ist wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall und daher bereits aus diesem Grunde ein Vertrauenschutz nicht greifen kann (vgl. VwGH 25.10.2006, [2005/15/0012](#)), erweist sich das diesbezügliche Vorbringen bereits aufgrund seiner sachlichen Unrichtigkeit als nicht zielführend.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. November 2010