



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W.W., Gb., vertreten durch Dkfm. Dr. Josef MAYRL, Wirtschaftsprüfer, Buchprüfer und Steuerberater, 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 52, vom 11. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Harald Schlager, vom 20. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist mit 01. April 2003 in den Ruhestand getreten, er hat seine Gewerbeberechtigung zurückgelegt und seine Handelsagentur aufgegeben. Seitdem bezieht er eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Aufgrund der damit verbundenen Beendigung des Vertragverhältnisses erhielt er einen Ausgleichsanspruch gemäß § 24 Handelsvertretergesetz (HVertrG 1993) in der Höhe von € 166.620,95. Dieser Betrag setzt sich laut Beleg vom 24. April 2003 aus der Abfertigungszahlung gemäß Vereinbarung in Höhe von € 125.455,68 und € 41.165,27 zusammen.

In der beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für 2003 setzte der Berufungswerber diese Ausgleichszahlung bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes an und machte dafür den Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 geltend.

Das Finanzamt erließ vorerst keinen Jahresbescheid sondern führte zunächst eine Betriebsprüfung durch. In der Schlussbesprechung bzw. im Bericht vom 16. Juni 2005 wurde festgestellt, dass in der Aufgabegewinnermittlung 2003 unter den sonstigen Erlösen ein Betrag von € 166.620,95 als Abfertigung ausgewiesen wurde.

Nach den Prüfungsfeststellungen wurden die Provisionszahlungen der T-KG an den Bw von Jänner 2002 bis September 2002 laufend bezahlt, von Oktober 2002 bis März 2003 wurden die Provisionen ausgesetzt (durch Abschlagszahlungen im April 2003 ausgeglichen). Ab April 2003 wurden die Provisionen bei der Firma W-GmbH steuerlich erfasst. Der Bw ist in der GmbH als Geschäftsführer tätig, laut unwiderruflicher Erklärung erhält der Bw für diese Tätigkeit keine Bezahlung.

Bezüglich der Ausgleichszahlungen gemäß § 24 HVertG vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass der Hälftesteuersatz nicht zur Anwendung gelange, da es sich um den letzten Geschäftsfall des Gewerbebetriebes handle und dieser dem laufenden Gewinn zuzurechnen sei.

Daraufhin erließ das Finanzamt am 20. Juni 2005 den Einkommensteuerbescheid 2003 ohne Begünstigung des Hälftesteuersatzes, unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dieser ESt-Bescheid führte zu einer Nachforderung von € 53.170,07.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und eingewendet, dass gemäß den Bestimmungen des § 37 Abs. 1 EStG außerordentliche Einkünfte gemäß § 37 Abs. 5 EStG mit der Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes zu versteuern sind. Ab 01. April 2003 gelte dies nicht für Einkünfte, die durch eine gemäß Abs. 8 erlassene Verordnung von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen werden. Diese in Abs. 8 angeführten Einkünfte betreffen jedoch nicht diese Angelegenheit, sondern es handle sich hierbei um Einkünfte, die ohnedies mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern seien.

Die Betriebsaufgabe zum 31. März 2003 bedingte einen Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 zu § 4 Abs.1 EStG. Wenn nun die Übergangsgewinne bei einem Steuerpflichtigen, der das 60. Lebensjahr vollendet habe und seine Erwerbstätigkeit einstelle, mit dem halben Steuersatz zu versteuern sind, so gelte dies nicht nur für alle übrigen Steuerpflichtigen, sondern selbstverständlich auch für Handelsvertreter. Keine Bestimmung besage, dass die Handelsvertreter von den Begünstigungsbestimmungen des § 37 EStG ausgenommen sind.

Schlussendlich nahm der Bw Bezug auf die Randziffer 5663 der Einkommensteuerrichtlinien und führte dazu aus, dass diese Richtlinien aufgrund des darin zitierten

Verwaltungsgerichtshofurkenntnisses in diesem Fall nicht zur Anwendung gelangen, da es in diesem Erkenntnis um einen Gewinn aus dem Jahre 1994 gehe und in diesem Zeitraum nur Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 begünstigt waren, wenn seit der Eröffnung oder dem letztendlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind. Gegenständliche Richtlinie stehe in diesem Fall nicht zur Diskussion.

Weiters wird in der Berufungsschrift ausgeführt, dass es sich um eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes handle, wenn ein Veräußerungs-, Aufgabe- oder Übergangsgewinn bei einem Steuerpflichtigen, der das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt, nicht mit dem Hälftesteuersatz begünstigt wird.

Das Finanzamt legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor und beantragte die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

In gegenständlicher Berufungssache ist strittig, ob der ermäßigte Steuersatz des § 37 EStG 1988 auf den Ausgleichsanspruch gemäß § 24 HVertrG 1993 anzuwenden ist.

§ 24 Handelsvertretergesetz – HVertrG 1993 – lautet:

"§ 24 Abs.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.

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

Abs.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.

Abs.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.

Abs.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.

Gemäß § 37 Abs. 1 zweiter Teilstrich des EStG 1998 idF BGBl. I 2003/71 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes. Außerordentliche Einkünfte nach § 37 Abs. 5 leg. cit. sind:

"(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist oder

- wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, oder

- das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

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

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 04.06.2003, 97/13/0195, ÖStZB 2003/530, 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 Kundenstockes, 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. Erkenntnis vom 18.12.1997, 96/15/0140). 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."

Entgegen den Berufungsausführungen ist dieses Erkenntnis vom 06.04.2003, 97/13/0195, auch auf den vorliegenden Berufungsfall anzuwenden, obwohl es sich um eine andere Bestimmung handelt, die erst später aufgenommen wurde. Anwendbar ist jedoch die rechtliche Qualifizierung der Ausgleichszahlung, bei der es sich um eine Einnahme aus der bisherigen Tätigkeit, an deren Wesen auch die Tatsache der Einmalzahlung und der Beendigung des Vertragsverhältnisses nichts ändere, handelt. Die Bestimmung des § 24 EStG 1988 wolle die im Zuge einer Betriebsaufgabe aufgedeckten stillen Reserven begünstigen und setze einen Gewinn voraus, welcher sich aus der Aufgabe des Betriebes ergebe. Die Ausgleichszahlung, in deren Folge der Betrieb dann eingestellt wurde, könne auch nicht unter diese Bestimmung eingereiht werden, weil es sich nicht um einen besonderen, sich aus der Betriebsaufgabe ergebenden Gewinn handle (vgl. die Begründung des genannten VwGH-Erkenntnisses).

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, Einkommensteuer III B, Tz 31, Seite 20/1).

Wesentliche Betriebsgrundlagen werden für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Veräußerung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiters fortsetzen kann (vgl. Doralt, EStG, § 24, Tz 14).

In diesem Fall fehlt bereits das übertragene Wirtschaftsgut. Der VwGH hat klargestellt (siehe die oben zitierten Erkenntnisse vom 04.06.2003, 97/13/0195, und vom 18.12.1997, 96/15/0140), dass es sich beim Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters nicht um das Entgelt für einen Kundenstock oder ein anderes Wirtschaftsgut handelt, und dieser daher nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen ist. Der Ausgleichsanspruch soll in erster Linie künftig entgehende Provisionen des Handelsvertreters abgelten (Doralt, EStG, § 9 Tz 35, Stichwort "Handelsvertreter").

In der Berufung wird schließlich auch eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes eingewendet, wenn gerade bei einem Handelsvertreter der begünstigte Steuersatz nicht zur Anwendung komme. Dazu ist festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde seine Entscheidungen auf der Grundlage der geltenden Gesetze zu treffen hat. Die Klärung allfälliger verfassungsrechtlicher Zweifelsfragen steht ihm hingegen nicht zu. Anzumerken ist allerdings, dass die begünstigte Besteuerung der Betriebsaufgabe im EStG an den Umstand der Aufdeckung stiller Reserven anknüpft, und gerade diese wesentliche Voraussetzung bei einer Ausgleichszahlung im Sinne des § 23 HVertrG 1993 nicht gegeben ist.

Das Finanzamt ist daher im angefochtenen Bescheid zu Recht davon ausgegangen, dass der Ausgleichsanspruch als laufender Gewinn im Jahr 2003 zu versteuern ist.

Der dagegen erhobenen Berufung war der Erfolg zu versagen.

Salzburg, am 3. Juli 2006