

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.06.1970

Geschäftszahl

0974/70

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Dr. Reichel, Dr. Heller und Dr. Simon als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Smekal, über die Beschwerde des HK in W, vertreten durch Dr. Peter Ponschab, Rechtsanwalt in Wien I, Teinfaltstraße 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 4. März 1970, Zl. VI-2875/2/69, betreffend Umsatzsteuer 1967, gesonderte Feststellung von Einkünften 1967 und Gewerbesteuer 1967, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist selbständiger Handelsvertreter. Im Jahre 1967 war er nach den in der Beschwerde unbestrittenen Feststellungen des angefochtenen Bescheides für vier Firmen tätig. Die Firma F. löste im Laufe des Jahres 1967 das Vertragsverhältnis mit dem Beschwerdeführer und zahlte ihm 1967 gemäß § 25 Handelsvertretergesetz eine Entschädigung von S 141.784,85. Das Finanzamt erblickte in diesem Betrag eine umsatzsteuerpflichtige Einnahme, behandelte ihn als laufenden gewerblichen Gewinn und unterzog ihn auch der Gewerbesteuer. Hingegen vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, es liege kein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch vor, der strittige Beitrag sei nicht gewerbesteuerpflichtig und er zähle zu den sonstigen Einkünften und sei gemäß § 34 Abs. 1 EStG begünstigt. Diesbezüglich wurde die Berufung des Beschwerdeführers gegen die entsprechenden Bescheide des Finanzamtes durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz abgewiesen. Dabei berief sich die Berufungsbehörde in der umsatzsteuerrechtlichen Frage auf das hg. Erkenntnis vom 24. November 1967, Zl. 1154/67, mit dem die Umsatzsteuerpflicht einer Entschädigung nach § 25 Handelsvertretergesetz bejaht wurde. Zur gesonderten Feststellung des Gewinnes und zur Gewerbesteuer führte die belangte Behörde im wesentlichen aus:

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers für mehrere Auftraggeber bilde einen einheitlichen Gewerbebetrieb, der auch nach Aufhören der selbständigen Tätigkeit für die Firma F. weiter bestanden habe. Die sogenannte Abfertigung oder Entschädigung sei dem Beschwerdeführer daher im Rahmen seines Gewerbebetriebes zugeflossen und bilde einen Bestandteil seines Gewinnes. Die Z. 2 und 3 des § 34 Abs 2 EStG schieden für den vorliegenden Fall aus. Die Voraussetzungen der Z. 1 würden durch die Abfertigung des Beschwerdeführers nicht erfüllt. Bei Gewinnbetrieben könne nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von außerordentlichen Einkünften im Sinne des § 34 Abs. 2 Z. 1 EStG nur in solchen Ausnahmefällen gesprochen werden, in denen eine Tätigkeit vorliege, die aus dem Rahmen des gewöhnlichen Gewerbebetriebes herausfalle und es ermögliche, ihr einen besonderen Gewinn, d. h. Reinertrag, zuzurechnen. Das wäre z. B. dann der Fall, wenn ein Unternehmer, dessen Tätigkeit für gewöhnlich in der laufenden Behandlung einer Mehrzahl von Geschäftsfällen bestünde, sich durch mehrere Jahre nur mit einem einzigen Fall beschäftige, oder wenn ein Unternehmer neben seiner laufenden Tätigkeit eine von dieser verschiedene Sondertätigkeit entfalte, für die eine gesonderte Ermittlung des Reinertrages aus anderen als nur steuerlichen Erwägungen sinnvoll sei. Dies träfe aber bei der Abfertigung des Beschwerdeführers von der Firma F nicht zu, weil der Beschwerdeführer diesen Betrag ebenso wie die laufenden Provisionen für die einzige den Inhalt seines Gewerbebetriebes bildende Tätigkeit, nämlich die Zuführung von Kunden, erhalten habe. Es läge auch keine Entschädigung im Sinne des § 24 Z. 1 EStG vor, weil der Beschwerdeführer die Abfertigung im Rahmen seines Gewerbebetriebes erzielt habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides geltend macht. Da der Inhalt der Beschwerde erkennen läßt, daß die vom

Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, hat der Verwaltungsgerichtshof ohne weiteres Verfahren (§ 35 Abs. 1 VwGG 1965) darüber erwogen:

1.) Zur Umsatzsteuer:

Über die Ansprüche des mit der Kundenzuführung betrauten Handelsvertreters bei Lösung des Vertragsverhältnisses vor Ablauf von 15 Jahren bestimmt § 25 des Handelsvertretergesetzes in der Fassung des Bundesgesetzes vom 13. Juli 1960, BGBl. Nr. 153/1960:

(1) Hat der Geschäftsherr das Vertragsverhältnis mit dem Handelsvertreter, der ausschließlich oder vorwiegend mit der Zuführung von Kunden beschäftigt war, vor Ablauf von 15 Jahren gelöst, ohne daß der Handelsvertreter durch schuldbares Verhalten dem Geschäftsherrn begründeten Anlaß zur vorzeitigen Lösung oder zur Kündigung des Vertragsverhältnisses gegeben hat, so gebührt dem Handelsvertreter eine angemessene Entschädigung, wenn dem Geschäftsherrn oder dessen Rechtsnachfolger aus der Geschäftsverbindung mit der zugeführten Kundschaft Vorteile erwachsen sind, die nach Lösung des Vertragsverhältnisses fortbestehen.

(2) Die angemessene Entschädigung darf die Höhe einer Jahresprovision nicht überschreiten.

(3) Nach dreijähriger Vertragsdauer verringert sich das im Abs. 2 vorgesehene Höchstausmaß des Entschädigungsanspruches für jedes weitere Jahr um ein Zwölftel der Jahresprovision; hat das Vertragsverhältnis länger als 15 Jahre gedauert, so besteht kein Anspruch auf Entschädigung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit dem Erkenntnis vom 24. November 1967, Zl. 1154/67, in einem umsatzsteuerrechtlich gleichgelagerten Fall entschieden und ausführlich begründet, daß die "Entschädigung" im Sinne des zitierten Gesetzes umsatzsteuerrechtlich keinen nicht steuerbaren Schadenersatz darstellt, sondern umsatzsteuerpflichtiges Entgelt ist. Der Beschwerdeführer - der übrigens einräumt, daß ihm dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bekannt ist - behauptet, daß das Schwergewicht auf dem Worte "Entschädigung" liege und daß die Voraussetzung, dem Geschäftsherrn müßten aus der Tätigkeit des Handelsvertreters Vorteile erwachsen sein, nur eine Bedingung für das Entstehen des Anspruches überhaupt darstelle, keinesfalls aber den Grund hierfür. Dieser sei vielmehr in dem "quasischuldhaften und rechtswidrigen Verhalten" des Geschäftsherrn zu finden, der vorzeitig zur Vertragsauflösung mit dem Handelsvertreter ohne schuldhaftes Verhalten von dessen Seite geschritten sei. Diese Ausführungen sind aber nicht geeignet, den Gerichtshof zu veranlassen, von der im zitierten Erkenntnis ausgesprochenen Rechtsansicht abzugehen. Maßgebend ist nämlich - wie der Gerichtshof ausgeführt hat -, daß dem Vertreter ein Entgelt für eine Leistung gewährt wird. Die Leistung erblickte der Gerichtshof darin, daß der Handelsvertreter während seiner Tätigkeit für den Geschäftsherrn diesem Vorteile verschafft hat, die auch nach Vertragsauflösung fortwirken und für die er aus Anlaß der Vertragsauflösung ein Entgelt, nämlich die vom Handelsvertretergesetz als "Entschädigung" bezeichnete Gegenleistung erhält. Bei dieser Betrachtungsweise ist es gleichgültig, ob die dem Geschäftsherrn zugekommenen Vorteile nur eine Bedingung für den Anspruch sind.

2.) Zur einkommensteuerrechtlichen und gewerbesteuerrechtlichen Beurteilung:

Was zunächst das Beschwerdevorbringen betrifft, es könne nicht ohne weiteres gesagt werden, daß die "Entschädigung" nicht eine solche nach § 24 Z. 1 lit. a oder b sei, so ist darauf zu verweisen, daß nach ständiger Lehre und Rechtsprechung § 24 EStG keine im Verhältnis zu den in § 2 Abs. 3 EStG erschöpfend aufgezählten Einkünften zusätzliche Einkunftsart schafft, sondern nur ermöglicht, bestimmte Einnahmen ebenfalls einer der in der zuletzt genannten Gesetzesstelle aufgezählten Einkünfte zurechnen zu können, wenn diese Einnahmen nach Beendigung einer Tätigkeit entfallen, die ansonst im Rahmen der sieben Einkunftsarten ausgeübt wird. Für den Beschwerdefall bedeutet das, daß es der Vorschrift des § 24 Z. 1 EStG keineswegs bedurfte, um die gegenständliche Entschädigung in die gewerblichen Einkünfte des Beschwerdeführers einzubeziehen, denn der Beschwerdeführer übte als selbständiger Handelsvertreter eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Z. 1 EStG aus, sodaß alle durch diese Tätigkeit erzielten Einnahmen zu den gewerblichen Einkünften des einen, in der Besorgung von Handelsvertretungen gelegenen Gewerbebetriebes zu rechnen sind. Diese Einnahmen unterliegen daher auch der Gewerbesteuer gemäß § 6 Abs. 1 GewStG, weil in dem Falle, daß ein Handelsvertreter für mehrere Geschäftsherrn tätig ist, nicht jede der Vertretungen für sich einen Betrieb oder auch nur einen Teilbetrieb im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 1 EStG bildet, sodaß von einem nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Veräußerungsgewinn nicht die Rede sein kann. Die Feststellung, daß im Beschwerdefall die Veräußerung eines Gewerbebetriebes (allenfalls Teilbetriebes) nicht gegeben ist - was übrigens von der Beschwerde auch nicht behauptet wird -, schließt aber auch die Anwendung der Steuersätze für außerordentliche Einkünfte gemäß § 34 Abs. 2 Z. 2 EStG aus. In der Frage der Anwendbarkeit der Steuersätze für außerordentliche Einkünfte kann der Beschwerde auch unter dem Gesichtswinkel kein Erfolg beschieden sein, daß gemäß § 34 Abs. 2 Z. 4 EStG die unter § 24 Z. 1 einzuordnenden Entschädigungen schlechthin begünstigungsfähig seien, denn abgesehen davon, daß der Beschwerdeführer diesbezüglich dem angefochtenen Bescheid keine Rechtswidrigkeit vorgeworfen hat, vertritt der Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich die Rechtsansicht, daß Entschädigungen für entgangene Einnahmen dann nicht als außerordentliche Einkünfte behandelt werden können, wenn sie innerhalb eines weiter bestehenden Gewerbebetriebes vereinnahmt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Mai 1970, Zl. 55/69, und die dort angeführte weitere Rechtsprechung).

Der Beschwerdeführer ist der Meinung, die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 EStG käme deswegen zum Zuge weil es sich bei der stritten Entschädigung um eine Entlohnung für eine Tätigkeit handle, die sich über

mehrere Jahre erstreckt habe. Dazu ist jedoch zu sagen, daß § 34 Abs 2 Z. 1 EStG, wenn es sich um Einnahmen im Rahmen eines Gewerbebetriebes handelt, überhaupt nur dann Anwendung finden kann, wenn die Einnahmen für eine von der üblichen gewerblichen Tätigkeit klar abgrenzbare Sondertätigkeit entfällt, d. h. die Entlohnung darstellt für eine von der üblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen verschiedene Tätigkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Mai 1970, Zl. 579/69, und die dort zitierten weiteren Erkenntnisse des Gerichtshofes). Hat aber ein Handelsvertreter seinem Geschäftsherrn durch seine Tätigkeit Vorteile verschafft und erhält er dafür ein Entgelt, so handelt es sich um eine Entlohnung für Leistungen, die mit seiner üblichen Tätigkeit als Vertreter verbunden sind, und es macht keinen Unterschied, ob die Entlohnung für bereits vermittelte Geschäfte oder für Vorteile gezahlt wird, die dem Geschäftsherrn erst in der Zukunft zum Nutzen gereichen.

Da sich die Beschwerde somit in allen Punkten als unbegründet erwies, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965, abzuweisen. Die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung hatte gemäß § 35 Abs. 1 VwGG 1965 zu entfallen.

Wien, am 30. Juni 1970