



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des EB, vom 30. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2001 festgesetzt mit:	58.634,70 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	1.846.310 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.846.310 S
Sonderausgaben	-860 S
Einkommen	1.845.450 S
ausländische Einkünfte	130.385 S
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz (gerundet)	1.975.800 S
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	863.900 S
Durchschnittssteuersatz	43,72%
Einkommensteuer 43,72% von 1.845.450	806.830,74 S
Festgesetzte Einkommensteuer	58.634,70 €

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater. Am 1. Mai 2001 verlegte er seine Kanzlei von seinem Wohnsitz im Inland ins benachbarte Ausland nach Liechtenstein, den Wohnsitz behielt er im Inland.

Aufgrund dieser Betriebsverlegung ermittelte der Berufungswerber per 30. April 2001 einen Aufgabegewinn (-187.981 S) und, da er seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte, zuvor auch noch den Übergangsgewinn (608.708,96 S). Die beiden Ergebnisse zusammen mit dem laufenden Jahresgewinn (473.237,39 S) erklärte er in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (893.965 S).

Im Zuge einer Betriebsprüfung die Jahre 1999 bis 2001 betreffend wurde diese Gewinnermittlung in Streit gezogen. Nach Ansicht der Prüferin wurden bei der Ermittlung des Übergangsgewinnes eine offene Forderung in Höhe von 99.952 S nicht berücksichtigt und bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes kein Firmenwert angesetzt. Dieser Firmenwert wurde von der Großbetriebsprüfung Feldkirch mit 1.239.242 S errechnet. Abweichend von der Steuererklärung des Berufungswerbers wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 1.935.159,35 S ermittelt.

Dieses Ergebnis wurde der Einkommensteuerberechnung 2001 zu Grunde gelegt und die Einkommensteuer mit Bescheid vom 27. November 2003 mit 61.837,17 € festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid er hob der Berufungswerber mit Schreiben vom 29. Dezember 2003 Berufung, die er zusammengefasst wie folgt begründete: Bei der Umsatzentwicklung für das Jahr 1998 sei der Bruttoumsatz einschließlich der Umsatzsteuer statt richtig mit 879.325,83 S mit 1.055.191 S angesetzt worden. Im Jahr 2000 sei der Umsatz ebenfalls um 33.333,33 S zu hoch festgesetzt worden. Für das Jahr 2001 sei der Umsatz mit einer Hochrechnung ermittelt worden, obwohl der tatsächliche, aber wesentlich niedrigere Umsatz dem Finanzamt bekannt gewesen sei. Aus diesen Zahlen seien Umsatzsteigerungen und Umsatzerwartungen konstruiert worden, die weit entfernt von der Realität seien. Im Jahr 2000 sei eine ganze Reihe von zum Teil mehrere Vorjahre betreffenden offenen Forderungen abgerechnet worden. Dies bedeute, dass vom Honorareingang 2000 ein Betrag in Höhe von 706.000 S den Zeitraum 1996 bis 1999 beträfe. Tatsächlich seien dem Jahr 827.000 S zuzurechnen, mit 54% somit nur geringfügig mehr als Hälfte. Zudem seien in den tatsächlich dem Jahr 2000 zugerechneten Geldeingängen Beträge in Höhe von 224.000 S enthalten, bei denen bereits im Jahr 2000 festgestanden habe, dass der Klient wegfallen werde oder bereits weggefallen sei.

Der Ansatz eines Firmenwertes stehe sowohl in Widerspruch zur einkommensteuerlichen Regelung in Verbindung mit dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Liechtenstein (DBA-FL), als auch mit Gemeinschaftsrecht. Nach § 6 Z 6 EStG werde angeordnet, dass bei ins Ausland

überführten Wirtschaftsgütern ein fiktiver Veräußerungsgewinn zu besteuern sei. Aufgrund der Regelungen des DBA-FL verbleibe der Firmenwert eindeutig in der österreichischen Steuerhoheit und sei im Falle einer Verwertung in Österreich immer voll zu besteuern. Wenn nun die Ausübung der Bürotätigkeit in Liechtenstein dazu führe, dass lediglich der laufenden Gewinn in Liechtenstein steuerlich zu erklären sei, der Firmenwert bei jeglicher Verwertung in Österreich zusammen mit dem im Ausland erarbeiteten Zuwachs voll steuerhängig und steuerpflichtig bleibe, so könne er im Zuge der Büroverlegung nicht aus dem österreichischen Betriebsvermögen ausgeschieden sein und somit auch zu keiner Besteuerung führen. Seine Bürotätigkeit in Liechtenstein sei genau dieselbe wie zuvor in Österreich. Aus diesem Grunde müsse der Firmenwert in Österreich Betriebsvermögen sein und auch bleiben. Er verlasse die betriebliche Sphäre nicht, da er immer steuerhängig bleibe und durch seine berufliche Tätigkeit sich auch ständig ändere.

Zudem sei die Besteuerung des Firmenwertes auch nicht gemeinschaftsrechtskonform. Loukota in SWI 2001, 67 ff, begründe ausführlich, warum die Besteuerung der stillen Reserven von Wirtschaftsgütern bereits bei der Verbringung ins Ausland und nicht erst bei der tatsächlichen Realisierung mit dem EU-Recht unvereinbar sei. Wenn nun bei der Verbringung von Wirtschaftsgütern ins Ausland die sofortige Besteuerung der stillen Reserven allein mit dem Argument des Steuerverlustes nicht EU-konform sei, dann müsse das erst recht bei Wirtschaftsgütern gelten, die aus der österreichischen Steuerhängigkeit von vornherein nicht ausschieden und zudem im Betriebsvermögen verblieben. Diese Meinung vertrete auch der deutsche Fiskus, der die Besteuerung der stillen Reserven bis zur tatsächlichen Realisierung ausgesetzt habe.

Die im Übergangsgewinn enthaltenen Forderungen an die RH in Höhe von 18.360 S und jene an DM in Höhe von 11.220 S seien uneinbringlich. Er beantragte daher, den Übergangsgewinn um diese beiden Forderungen zu reduzieren.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2004 teilweise statt. Die uneinbringlichen Forderungen von insgesamt 29.580 S wurden aus dem Übergangsgewinn ausgeschieden und der Firmenwert mit 1.179.973 S neu ermittelt. Weiters wurde für das Jahr 1998 der Netoumsatz (879.325,83 S) angesetzt und der Jahresumsatz für das Jahr 2000 um die Darlehensrückzahlungen in Höhe von 33.333,33 S reduziert.

Im Übrigen wies es die Berufung als unbegründet ab und setzte die Einkommensteuer mit 58.634,70 € fest.

Mit Schreiben vom 5. Mai 2004 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Damit galt die Berufung wiederum als unerledigt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 6 Z 6 EStG 1998 sind bei der Überführung von Wirtschaftsgütern von einem im Inland gelegenen Betrieb (Betriebsstätte) in einen anderen Betrieb im Ausland die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn

- der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,
- der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen Betriebes ist,
- der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft zu mehr als 25% beteiligt ist oder
- bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben.

Dies gilt auch, wenn ein im Inland gelegener Betrieb (Betriebsstätte) ins Ausland verlegt wird, weiters wenn Wirtschaftsgüter oder Betriebe (Betriebsstätten) aus dem Ausland in das Inland überführt oder verlegt werden.

Im Falle der Betriebsverlegung ins Ausland sind die Bestimmungen für eine Betriebsveräußerung analog anzuwenden (Vgl. Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 6, Rz 388). Das heißt, dass auf den Bewertungsstichtag hin ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist, bei dem es zur Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Wird wie im vorliegenden Fall eine Kanzlei eines freiberuflich Tätigen ins Ausland verlegt, betrifft die steuerliche Erfassung auch und in erster Linie den im Inland angewachsenen Firmenwert.

Diese durch das Gesetz angeordnete Firmenwertbesteuerung im Zeitpunkt der Betriebsverlegung steht nicht in Widerspruch zum zwischenstaatlichen Abkommen vom 5. November 1969 zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Liechtenstein). Erstens knüpft die innerstaatliche Vorschrift des § 6 Z 6 EStG 1988 an die Betriebsverlegung ins Ausland an und nicht wie Artikel 13 DBA-Liechtenstein an die Veräußerung einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte, sodass im Zeitpunkt der Betriebsverlegung kein zwischenstaatlicher Anknüpfungspunkt vorliegt. Davon abgesehen widerspricht die Versteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Betriebsverlegung aber auch nicht den Grundsätzen der Doppelbesteuerungsabkommen. Zwar ist dem Berufungswerber darin Recht zu geben, dass auch nach der Verlegung seiner Kanzlei nach Liechtenstein die stillen Reserven des verlegten Betriebes gemäß Artikel 13 Abs. 2 DBA-Liechtenstein aufgrund des gemäß Artikel 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein zur Anwendung gelangenden Anrechnungsverfahrens weiterhin in Österreich steuerhängig

bleiben; dies gilt allerdings nur so lange, als auch die Ansässigkeit in Österreich beibehalten wird. Es ist daher auch nach internationalem Steuerrecht gerechtfertigt, wenn ein Staat seinen Steueranspruch dadurch sichert, dass er schon vorzeitig eine Gewinnrealisierung annimmt. Diese Sichtweise wird im OECD-Kommentar in Z 15 (letzter Satz) zu Artikel 7 des OECD-Musterabkommens bestätigt. Danach ist es mit der Betriebsstättenbesteuerung vereinbar, in Fällen einer Überführung von Wirtschaftsgütern im Jahr der Verlegung der Wirtschaftsgüter eine Besteuerung vorzunehmen, wenn nach innerstaatlichem Recht eine Gewinnrealisierung anzunehmen ist. Auf Grund dieser Rechtsauffassung kann daher auch bei DBAs mit Anrechnungsmethode durch die steuerliche Erfassung im Jahr der Betriebsverlegung sichergestellt werden, dass nicht im Fall einer nachfolgenden Wohnsitzverlegung dieses Abkommen einer späteren Besteuerung entgegensteht (vgl. hiezu SWI 11/2003, 482).

Was nun das Argument betrifft, die Besteuerung des Firmenwertes verstöße gegen Gemeinschaftsrecht, ist zu sagen: Mit Urteil vom 11.3.2004, Rs C-9/02, "Hughes des Lasteyrie du Saillant", hat der EuGH die französische Wegzugsbesteuerung für Beteiligungen in privater Hand für gemeinschaftswidrig erklärt. Nach einhelliger Meinung im Schrifttum hat dieses Urteil auch auf die vergleichbare Regelung des § 6 Z 6 EStG 1988 Auswirkung und zwar insofern, als die Besteuerung der stillen Reserven eines Wirtschaftsgutes anlässlich dessen Transfers ohne Realisierung gegen die in Artikel 43 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft idF des Amsterdamer Vertrages vom 24. Juni 1994 (EGV) festgehaltene Niederlassungsfreiheit verstößt. Die Frage ist aber, ob dieses Urteil auch auf streitgegenständlichen Fall zu übertragen ist. Ausgangssachverhalt ist im vorliegenden Fall eine Büroverlegung von Österreich nach Liechtenstein, es liegt daher, da Liechtenstein nicht Mitglied der Europäischen Gemeinschaft ist, kein Sachverhalt mit gemeinschaftsrechtlichem Bezug vor. Liechtenstein wie auch Österreich sind aber Mitglieder des Europäischen Wirtschaftsraumes und es ist daher zu prüfen, ob ein Verstoß gegen das EWR-Abkommen vorliegt. Wie der EGV normiert auch das EWR-Abkommen die Niederlassungsfreiheit als Grundfreiheit (Artikel 31). Ohne auf die Frage, ob Artikel 31 EWR-Abkommen wie Artikel 43 EGV unmittelbare Wirkung zukommt (dies ist durchaus strittig, da das EWR-Abkommen als multilateraler Vertrag traditioneller Art anzusehen ist, während der Europäischen Gemeinschaft supranationaler Charakter zukommt, vgl. etwa Verwaltungsgerichtshof vom 10.3.1996, 95/06/0246), ist der direkte Durchgriff des Artikel 31 EWR-Abkommen auf § 6 Z 6 EStG 1988 im vorliegenden Fall zu verneinen, und zwar aus folgenden Gründen:

Zweck der Wegzugsbesteuerung im Sinne des § 6 Z 6 EStG 1988 ist es, die stillen Reserven eines Wirtschaftsgutes bei Überführung in die ausländische Betriebsstätte zu erfassen und damit das inländische Besteuerungsrecht sicherzustellen (vgl. Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 6, Rz 378). Nun ist zwar nach dem vorerwähnten Urteil des EuGH vom 11.3.2004, Rs C-9/02, die Besteuerung

anlässlich eines Wirtschaftsguttransfers ohne Realisierung der stillen Reserven gemeinschaftswidrig. Allerdings ist dieses Urteil des EuGH nur zu verstehen vor dem Hintergrund des im Gemeinschaftsgebiet durch die Amtshilferichtlinie, RL 77/799/EWG, sowie die Beibringungsrichtlinie, RL 76/308/EWG gewährleisteten umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe. Denn erst durch diese zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen ist der auch nach Gemeinschaftsrecht zulässige Weg, die Besteuerung bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven aufzuschieben, überhaupt praktikabel (so auch der vom Berufungswerber zitierte Artikel von Walter Loukota, SWI 2001, S 67 ff.). Eine mit dem EU-Bereich vergleichbare Amtshilfe besteht mit Liechtenstein aber nicht (Artikel 25 DBA-Liechtenstein sieht lediglich ein Verständigungsverfahren vor). Der nach Betriebsverlegung aufgrund des DBA-Liechtenstein allenfalls bei Österreich verbleibende Steueranspruch auf den später realisierten Firmenwert wäre daher lediglich theoretischer Natur. In diesem Falle erscheint die bereits bei Betriebsverlegung nach Liechtenstein vorgenommene Erfassung des fiktiven Veräußerungsgewinnes auch in unmittelbarer Anwendung des EWR-Vertrages als ein angemessenes und verhältnismäßiges Mittel, um den im Inland bestehenden Steueranspruch sicherzustellen.

Dementsprechend sieht auch der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 geänderte § 6 Z 6 EStG 1988 die Unterbleibung der Festsetzung der durch die Betriebsverlegung entstandenen Steuerschuld auf Antrag nur in jenen Fällen vor, in denen die Verlegung in einen Staat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes erfolgt, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht. Somit bleibt es auch nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004 bei der bisherigen Wegzugsbesteuerung, wenn ein Betrieb von Österreich nach Liechtenstein verlegt wird. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Was die Höhe des ermittelten Übergangsgewinnes sowie des Firmenwertes anlangt, wird auf die entsprechenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2004 verwiesen. Der unabhängiger Finanzsenat sieht keine Veranlassung, von der Ermittlung des Firmenwertes in dieser Entscheidung abzugehen, zumal der Berufungswerber mit Schreiben vom 22. November 2004 die Berufung hinsichtlich der Ermittlung des Firmenwertes zurückgezogen hat.

Insgesamt war der Berufung somit im Umfang der Berufungsvorentscheidung statzugeben.

Feldkirch, am 2. Mai 2005