jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/3/19 2005/15/0076

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.03.2008

**Index**

E1E;
E6J;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
39/03 Doppelbesteuerung;
59/04 EU - EWR;

**Norm**

11997E043 EG Art43;
62002CJ0009 de Lasteyrie du Saillant VORAB;
DBAbk Liechtenstein 1971 Art14;
EStG 1988 §6 Z6;
EWR-Abk Art31;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des B in G, vertreten durch Dr. Robert Briem, Rechtsanwalt in 1016 Wien, Volksgartenstraße 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 2. Mai 2005, GZ. RV/0108- F/04, betreffend Einkommensteuer 2001, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer, ein Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, hat seinen Angaben zufolge mit 1. Mai 2001 seine Kanzlei von seinem Wohnsitz im Inland nach Liechtenstein verlegt. Seinen Wohnsitz hat er im Inland beibehalten. Auf Grund dieser behaupteten Betriebsverlegung hat er u.a. einen Aufgabegewinn ermittelt und seiner Einkommensteuererklärung zu Grunde gelegt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung hat das Finanzamt u.a. den Aufgabengewinn um einen ermittelten Firmenwert erhöht. Die belangte Behörde hat sich mit dem angefochtenen Bescheid der Auffassung des Finanzamtes angeschlossen. Die Besteuerung des Firmenwertes im Zeitpunkt der Betriebsverlegung bildet den Streitpunkt des Verfahrens.

Die belangte Behörde hat im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides dazu ausgeführt, bei der im vorliegenden Fall vorgenommenen Verlegung eines Betriebes ins Ausland seien die Bestimmungen für eine Betriebsveräußerung analog anzuwenden. Dies führe zu einer steuerlichen Erfassung des im Inland angewachsenen Firmenwertes. Diese Firmenwertbesteuerung im Zeitpunkt der Betriebsverlegung stehe nicht im Widerspruch zum 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). Die Vorschrift des § 6 Z. 6 EStG 1988 knüpfe an eine Betriebsverlegung ins Ausland an. Im Zeitpunkt der Betriebsverlegung liege kein zwischenstaatlicher Anknüpfungspunkt vor. Abgesehen davon widerspreche die Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Betriebsverlegung nicht den Grundsätzen eines Doppelbesteuerungsabkommens. Dem Beschwerdeführer sei zuzustimmen, dass auch nach der Verlegung seiner Kanzlei nach Liechtenstein die stillen Reserven des verlegten Betriebes gemäß Art. 13 Abs. 2 DBA-Liechtenstein auf Grund des Art. 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein weiterhin in Österreich steuerhängig seien. Dies gelte allerdings nur so lange, als auch die Ansässigkeit des Beschwerdeführers in Österreich beibehalten werde. Es sei daher gerechtfertigt, wenn ein Staat seinen Steueranspruch dadurch sichere, dass er schon vorzeitig eine Gewinnrealisierung annehme.

Zur Behauptung des Beschwerdeführers, die Besteuerung des Firmenwertes verstoße gegen Gemeinschaftsrecht, sei Folgendes auszuführen:

Der EuGH habe mit Urteil vom 11. März 2004, C-9/02, Lasteyrie du Saillant, die französische Wegzugsbesteuerung für Beteiligungen in privater Hand für gemeinschaftswidrig erklärt. Nach einhelliger Meinung im Schrifttum habe dieses Urteil auf die hier anzuwendende Bestimmung des § 6 Z. 6 EStG 1988 insofern Auswirkungen, als die Besteuerung der stillen Reserven eines Wirtschaftsgutes anlässlich dessen Transfers ohne Realisierung gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße. Liechtenstein sei aber nicht Mitglied der europäischen Gemeinschaft, sodass kein Sachverhalt mit gemeinschaftsrechtlichem Bezug vorliege. Österreich und Liechtenstein seien Mitglieder des europäischen Wirtschaftsraumes. Auch das EWR-Abkommen normiere die Niederlassungsfreiheit als Grundfreiheit. Ein direkter Durchgriff des Art. 31 EWR-Abkommens auf § 6 Z. 6 EStG 1988 sei aber zu verneinen: Das erwähnte Urteil des EuGH sei nur vor dem Hintergrund der im Gemeinschaftsgebiet durch die Amtshilferichtlinie sowie die Betreibungsrichtlinie gewährleisteten umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe zu verstehen. Erst durch diese zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen sei auch der nach Gemeinschaftsrecht zulässige Weg, die Besteuerung bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven aufzuschieben, überhaupt praktikabel. Eine mit dem EU-Bereich vergleichbare Amtshilfe bestehe mit Liechtenstein aber nicht. Der nach Betriebsverlegung auf Grund des DBA-Liechtenstein allenfalls bei Österreich verbleibende Steueranspruch auf den später realisierten Firmenwert wäre daher lediglich theoretischer Natur. In diesem Fall erscheine daher 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerde behauptet, § 6 Z. 6 EStG 1988 verstoße gegen die im EWR-Abkommen verankerte Niederlassungsfreiheit. Die Niederlassungsfreiheit bewirke, dass eine Betriebsverlegung nach Liechtenstein genauso behandelt werden müsse, wie eine innerhalb Österreichs. Deshalb dürfe ein Firmenwert nicht angesetzt werden. Das Fehlen der Amts- und Vollstreckungshilfe rechtfertige es nicht, einen anderen Maßstab anzulegen.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt:

Im vorliegenden Fall ist die Bestimmung des§ 6 Z. 6 EStG 1988 in der Stammfassung anwendbar; sie lautet:

"6. Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt, so sind 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 wesentlich, das ist 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."

Die belangte Behörde ist zutreffend davon ausgegangen, dass § 6 Z. 6 EStG 1988 auch für die vollständige Verlegung von Betrieben vom Inland in das Ausland gilt. Unter die Bestimmung fällt somit auch die Verlegung des Betriebes ins Ausland beim Belassen des Wohnsitzes im Inland. Eine solche Konstellation liegt dem gegenständlichen Beschwerdefall den behördlichen Annahmen nach zu Grunde. Im Falle der Überführung eines gesamten Betriebes ins Ausland sind die Bestimmungen für eine Betriebsveräußerung analog anzuwenden (Doralt, EStG6, § 6 Rz. 388; Hofstätter/Reichel, § 6 Z. 6 EStG 1988). Dass hiebei zum (Bewertungs-)Stichtag ein Veräußerungsgewinn inklusive des Firmenwertes zu ermitteln ist, ist nicht strittig.

§ 6 Z. 6 EStG 1988 will hintanhalten, dass in Österreich eingetretene Wertsteigerungen der Besteuerung entzogen werden. Damit wird die Betriebsverlegung in einen anderen Staat schlechter behandelt als die Betriebsverlegung innerhalb Österreichs. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen daher zutreffend übereinstimmend davon aus, dass für eine Betriebsverlegung innerhalb (der EU und) des EWR zu prüfen ist, ob ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegt.

Im Rahmen des mit 1. Jänner 1994 in Kraft getretenen EWR-Abkommens (BGBl. Nr. 909/1993) unterliegt die freie Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten keiner Beschränkung (Art. 31). Unter Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind staatliche Maßnahmen zu verstehen, die geeignet sind, die Steuerpflichtigen davon abzuhalten, sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen, oder die eine Ausübung des grenzüberschreitenden Niederlassungsrechtes auch nur weniger attraktiv machen. Die Niederlassungsfreiheit entfaltet ihren Schutz dabei auch für eigene Staatsangehörige des Mitgliedstaates, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen wollen (EuGH C-9/02, Randnrn. 42 ff).

Der Europäische Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 18. Dezember 2007, Rechtssache C-101/05, A, in Bezug auf eine nationale Regelung, die die Ausübung einer der durch den Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten beschränkt, entschieden, dass ein Mitgliedstaat sich nicht auf die Unmöglichkeit, die Zusammenarbeit eines anderen Mitgliedstaats bei der Durchführung von Ermittlungen oder der Beschaffung von Auskünften zu verlangen, berufen kann, um die Versagung eines Steuervorteils zu rechtfertigen. Der Gerichtshof hat in diesem Urteil (Randnr. 61) ausgeführt, dass sich die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten in einem gemeinsamen rechtlichen Rahmen abspielen, der durch das Vorliegen einer gemeinschaftlichen Regelung, wie der Richtlinie 77/799, gekennzeichnet ist, durch die wechselseitige Verpflichtungen zur gegenseitigen Amtshilfe festgelegt worden sind. Auch wenn die Verpflichtung zur Amtshilfe mit den unter diese Richtlinie fallenden Bereich nicht unbegrenzt ist, schafft diese Richtlinie doch einen Rahmen für die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten, den es zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittlandes nicht gibt, wenn dieses keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist.

Unbestritten ist, dass es zwischen Österreich und Liechtenstein keine Amts- und Vollstreckungshilfe in Steuerangelegenheiten gibt. Hingegen gilt innerhalb der EU die Amtshilferichtlinie und die Beitreibungsrichtlinie. Die in der Besteuerung des Firmenwertes nach § 6 Z. 6 EStG 1988 im Zeitpunkt der Betriebsverlegung in einen anderen Staat gelegene Benachteiligung ist dann gerechtfertigt, wenn es sich bei dem Staat, in welchen der Betrieb verlegt wird, um einen solchen handelt, mit dem keine Amtshilfe und damit kein Informationsaustausch besteht. Der belangten Behörde kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie in dieser Bestimmung keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit des EWR-Abkommens erblickt hat.

Der Beschwerdeführer behauptet weiters, § 6 Z. 6 EStG 1988 widerspreche dem DBA-Liechtenstein.

Der Beschwerdeführer ist als selbständiger Wirtschaftstreuhänder tätig. Auf ihn ist daher Art. 14 DBA-Liechtenstein

anzuwenden. Nach dieser Bestimmung dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Nach dieser in Betracht kommenden Bestimmung sind Einkünfte eines Wirtschaftstreuhänders im Ansässigkeitsstaat zu besteuern, und zwar unabhängig davon, ob in diesem Staat eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung besteht. Nur für den Fall des Vorliegens einer festen Einrichtung im anderen Staat dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, "jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können".

Die belangte Behörde ist, ohne auf Sachverhaltsebene zu prüfen, ob die Voraussetzungen dieser Bestimmung vorliegen, davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer eine "Feste Einrichtung" i. S.d. Abkommensbestimmung tatsächlich unterhält und dass der Gewinn des Beschwerdeführers zur Gänze einer solchen festen Einrichtung in Liechtenstein zuzurechnen ist. Die belangte Behörde hat sich nur mit der Feststellung begnügt, dass der Beschwerdeführer seine Kanzlei nach Liechtenstein verlegt hat. Sie hat sich jedoch in Verkennung der Rechtslage nicht damit auseinander gesetzt, ob und von wo aus der Beschwerdeführer seine in Österreich ansässigen Klienten betreut, wo der im Auftrag der Klienten abzuwickelnde Kontakt mit den österreichischen Behörden stattfindet. Ohne Feststellungen über die Tätigkeit des Beschwerdeführers in dieser Hinsicht ist die Zurechnung des Gewinnes oder eines Teiles davon einer in Liechtenstein gelegenen festen Einrichtung nicht möglich. Ebenso wird aber die Beurteilung hintangehalten, ob der Firmenwert (Kundenstock) von Österreich zur gegebenenfalls bestehenden festen Einrichtung in Liechtenstein "verlegt" worden ist. Der Sachverhalt ist daher auf Grund der Rechtsansicht der belangten Behörde, die vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilt werden kann, ergänzungsbedürftig geblieben.

Überdies hat die belangte Behörde in Verkennung der durch Art. 14 DBA-Liechtenstein vorgegebenen Rechtslage Feststellungen darüber unterlassen, welche Berufsbefugnisse dem Beschwerdeführer in Liechtenstein überhaupt zukommen. Ohne derartige Feststellungen dazu ist es dem Verwaltungsgerichtshof nicht möglich zu prüfen, ob die einer gegebenenfalls bestehenden liechtensteinischen festen Einrichtung zuzuordnende Tätigkeit eine solche eines Wirtschaftstreuhänders im Sinne des Art. 14 Abs. 2 DBA-Liechtenstein ist, ob also überhaupt ein Anwendungsfall dieses Artikels vorliegt.

Aus all diesen Gründen erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG Abstand genommen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, dass eine mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt. Die Durchführung der mündlichen Verhandlung war auch nicht unter dem Aspekt des Art. 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl. Nr. 201/1958, erforderlich, weil die vorliegende Abgabensache nicht "civil rights" betrifft.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. März 2008

**Gerichtsentscheidung**

EuGH 62002J0009 de Lasteyrie du Saillant VORAB

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2005150076.X00

**Im RIS seit**

24.04.2008

**Zuletzt aktualisiert am**

21.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at