



Beschluss

Der unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Wien, Senat 18) hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Stefanie Toifl sowie Michael Fiala in der Rechtsache der Bw., vertreten durch ECOVIS Austria Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, gegen das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs, Standort 3270 Scheibbs, Gamingerstraße 35, infolge Berufung der Berufungswerberin gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 1. April 2005 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003, am 26. Juni 2007 folgende Beschlüsse gefasst:

1. Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) wird gemäß Artikel 234 EGV folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Stehen die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit (Artikel 43 ff EG) und/oder über die Dienstleistungsfreiheit (Artikel 49 ff EG) einer am 31. Dezember 2003 bestehenden nationalen Regelung entgegen, wonach die Gewährung einer steuerlichen Begünstigung (Investitionszuwachsprämie) an Unternehmer für die Anschaffung ungebrauchter körperlicher Wirtschaftsgüter auch davon abhängig ist, dass diese Wirtschaftsgüter ausschließlich in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, wogegen für die Anschaffung ungebrauchter körperlicher Wirtschaftsgüter, die in einer ausländischen und somit auch in einer im übrigen Raum der Europäischen Union gelegenen Betriebsstätte Verwendung finden, die Gewährung dieser steuerlichen Begünstigung (Investitionszuwachsprämie) versagt bleibt ?

2. Die Entscheidung über die Berufung betreffend die Investitionsprämie für 2003 wird bis zum Ergehen der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes ausgesetzt.

Begründung

I. Sachverhalt

Die Berufungswerberin in dem beim Unabhängigen Finanzsenat zur Zahl RV/0953-W/06 anhängigen Verfahren, die JGesmbH, betreibt mit Sitz Ö den Unternehmensgegenstand der Vermögensverwaltung.

Am Stammkapital der J. GesmbH ist Ing. JB zu 100% beteiligt. Vertreten wird die J. GesmbH durch die beiden selbständig handelnden Geschäftsführer Ing. Josef B und Hermine B.

Im Rahmen ihres Unternehmensgegenstandes ist die J. GesmbH unter anderem zu 100% am Stammkapital der B Gesellschaft mit beschränkter Haftung beteiligt (in der Folge kurz B GesmbH). Sitz und Geschäftsanschrift der B GesmbH sind ident mit jenen der J. GesmbH. Als Geschäftsgegenstand übt die B GesmbH das internationale Transportgewerbe aus. Als selbständiger Geschäftsführer vertritt Ing. Josef B die B GesmbH.

Mit 26. August 2003 ließ die B GesmbH eine selbständige Zweigniederlassung in BRD im dortigen Handelsregister protokollieren und unterhält dort nunmehr eine (weitere) Betriebsstätte.

Die für die Ausübung des internationalen Transportgewerbes erforderlichen Lastkraftwagen mietet die B GesmbH – unter anderem – von der J. GesmbH auf Grundlage eines mit dieser abgeschlossenen Grundsatzmietvertrages an, wonach die J. GesmbH den in ihrem Eigentum stehenden Fuhrpark der B GesmbH gegen Entgelt zur gewerblichen Nutzung überlässt. Diese angemieteten Lastkraftwagen verwendet die B GesmbH überwiegend im Ausland, nämlich in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union zur Ausübung des Transportgewerbes.

Mit einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2003 machte die zum 31. März bilanzierende J. GesmbH hinsichtlich der im Zeitraum April bis September 2002 angeschafften Lastkraftwagen eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von € 46.770 geltend. Sämtliche angeschafften Lastkraftwagen hält die J. GesmbH im Betriebsvermögen und werden diese Wirtschaftsgüter auf die Nutzungsdauer von 5 Jahren abgeschrieben.

Die Investitionszuwachsprämie wurde am 28. Juni 2004 dem Abgabekonto der J. GesmbH gutgeschrieben.

Im Rahmen einer abgabenrechtlichen Nachschau gemäß § 144 BAO bei der J. GesmbH versagte das Finanzamt dieser die steuerliche Begünstigung (Investitionszuwachsprämie) mit der Begründung, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie deshalb nicht vorliegen, weil diese Lastkraftwagen nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden. Wirtschaftsgüter, die aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, gelten dabei nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

Die im anschließenden zweitinstanzlichen Abgabenrechtsmittelverfahren abweisende Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 2. November 2005 (RV/0936-W/05) wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20. April 2006, 2005/15/0156, vor allem deshalb wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, weil aus Sicht des Verwaltungsgerichtshofes die Frage, wem die Verfügungsmacht über die Lastkraftwagen zugekommen ist, nicht geklärt war.

Weiters vertrat der Verwaltungsgerichtshof unter anderem auch die Ansicht: *"Dass Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend in anderen Mitgliedstaaten der EU eingesetzt werden, nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen, steht möglicherweise im Widerspruch zur Dienstleistungsfreiheit des Art 49 EG. ..."*

Das im fortgesetzten Rechtsmittelverfahren durchgeführte Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass die J. GesmbH Eigentümerin der streitgegenständlichen Lastkraftwagen ist.

II. Die maßgebenden Bestimmungen des nationalen Rechts

Die im Ausgangsverfahren relevanten Bestimmungen sind die des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. 400/1988 in der Fassung BGBl. 155/2002 (EStG) und die des Körperschaftsteuergesetzes 1988, BGBl. 401/1988 in der Fassung BGBl. 155/2002 (KStG):

§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG lautet:

"(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

- 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),*
- 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),*
- 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),*

... "

§ 108e Absätze 1 und 2 EStG lauten:

"(1) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

...

- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet."

Die Absätze 1 und 2 des § 1 KStG lauten:

(1) Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Körperschaften.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben. Als Körperschaften gelten:

1. Juristische Personen des privaten Rechts.

2. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2).

3. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

...

§ 24 Absatz 6 KStG lautet:

"(6) Die Bestimmungen der §§ 108c, § 108d, 108e sowie 108f EStG 1988 gelten sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind."

III. Erläuterungen zur Vorlagefrage

Vorweg ist festzuhalten, dass über den vorstehenden Sachverhalt zwischen den Parteien des Abgabenrechtsmittelverfahrens Einvernehmen herrscht.

Als Anreiz für Investitionen und zur Förderung des Investitionsklimas führte der Gesetzgeber mit BGBl. I 2002/155, zur Belebung der Konjunktur eine, bis zum Ablauf des Jahres 2004, befristete steuerliche Förderung von Investitionszuwachsen in Form einer Investitionszuwachsprämie in Höhe von 10% ein. Die Investitionszuwachsprämie fördert die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit. Ziel dieser Förderung ist es, aus konjunkturellen Gründen in den Jahren 2002, 2003 und 2004 die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft anzukurbeln (vgl. Quantschnigg, ÖStZ 2003/239).

Eine tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Gewährung der Investitionsprämie ist die Verwendung des begünstigten Wirtschaftsgutes in einer inländischen Betriebsstätte. Von der Steuerbegünstigung (Investitionszuwachsprämie) ausdrücklich ausgenommen sind Wirtschaftsgüter, die in einer ausländischen Betriebsstätte verwendet werden, wobei Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet gelten.

Damit trifft diese Norm eine für die Verwendung der begünstigten Wirtschaftsgüter unterschiedliche Steuerregelung, je nach dem, ob diese Wirtschaftsgüter in Österreich oder im Ausland und somit auch in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union Verwendung finden. Auf die Ausführungen des EuGH im Urteil vom 10. März 2005 in der Rechtssache C-39/04, *Laboratoires Fournier*, darf in diesem Zusammenhang hingewiesen werden.

Es bestehen beim Unabhängigen Finanzsenat Bedenken, ob die in Rede stehende nationale gesetzliche Bestimmung, die eine auf den Ort der Erbringung einer Dienstleistung beruhende Ungleichbehandlung normiert, mit dem Gemeinschaftsrecht, nämlich der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG, insbesondere Anwendung des Art. 44 EG, und/oder der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 49 EG, insbesondere Anwendung des Art. 50 EG, vereinbar ist.

Art. 43 (Das Niederlassungsrecht):

"Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 48 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen."

Art. 44:

"(1) Der Rat erlässt gemäß dem Verfahren des Artikels 251 und nach Anhörung des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit für eine bestimmte Tätigkeit.

(2) Der Rat und die Kommission erfüllen die Aufgaben, die ihnen aufgrund der obigen Bestimmungen übertragen sind, indem sie insbesondere

- a) im Allgemeinen diejenigen Tätigkeiten mit Vorrang behandeln, bei denen die Niederlassungsfreiheit die Entwicklung der Produktion und des Handels in besonderer Weise fördert;
- b) eine enge Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Verwaltungen der Mitgliedstaaten sicherstellen, um sich über die besondere Lage auf den verschiedenen Tätigkeitsgebieten innerhalb der Gemeinschaft zu unterrichten;
- c) die aus innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder vorher zwischen den Mitgliedstaaten geschlossenen Übereinkünften abgeleiteten Verwaltungsverfahren und -praktiken ausschalten, deren Beibehaltung der Niederlassungsfreiheit entgegensteht;
- d) dafür Sorge tragen, dass Arbeitnehmer eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats beschäftigt sind, dort verbleiben und eine selbstständige Tätigkeit unter denselben Voraussetzungen ausüben können, die sie erfüllen müssten, wenn sie in diesen Staat erst zu dem Zeitpunkt einreisen würden, in dem sie diese Tätigkeit aufzunehmen beabsichtigen;
- e) den Erwerb und die Nutzung von Grundbesitz im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats durch Angehörige eines anderen Mitgliedstaats ermöglichen, soweit hierdurch die Grundsätze des Artikels 33 Absatz 2 nicht beeinträchtigt werden;

f) veranlassen, dass bei jedem in Betracht kommenden Wirtschaftszweig die Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit in Bezug auf die Voraussetzungen für die Errichtung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats sowie für den Eintritt des Personals der Hauptniederlassung in ihre Leitungs- oder Überwachungsorgane schrittweise aufgehoben werden; g) soweit erforderlich die Schutzbestimmungen koordinieren, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 48 Absatz 2 im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten;

h) sicherstellen, dass die Bedingungen für die Niederlassung nicht durch Beihilfen der Mitgliedstaaten verfälscht werden."

Art. 49 EG (Dienstleistungen):

"Die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Der Rat kann mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission beschließen, dass dieses Kapitel auch auf Erbringer von Dienstleistungen Anwendung findet, welche die Staatsangehörigkeit eines dritten Landes besitzen und innerhalb der Gemeinschaft ansässig sind."

Art. 50:

"Dienstleistungen im Sinne dieses Vertrags sind Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen. Als Dienstleistungen gelten insbesondere: a) gewerbliche Tätigkeiten, b) kaufmännische Tätigkeiten, c) handwerkliche Tätigkeiten, d) freiberufliche Tätigkeiten. Unbeschadet des Kapitels über die Niederlassungsfreiheit kann der Leistende zwecks Erbringung seiner Leistungen seine Tätigkeit vorübergehend in dem Staat ausüben, in dem die Leistung erbracht wird, und zwar unter den Voraussetzungen, welche dieser Staat für seine eigenen Angehörigen vorschreibt."

Bemerkt wird, dass der österreichische Gesetzgeber am 26. Juni 2006 mit dem

§ 10 EStG idF BGBl. 101/2006, Klein- und Mittelunternehmer-Förderungsgesetz 2006, eine dem oben dargestellten § 108e EStG ähnliche Regelung beschloss. Mit dieser Norm wird ab dem Jahr 2007 – zur wirtschaftlichen Stärkung der zahlreichen österreichischen Klein- und Mittelunternehmen und um diese den bilanzierenden Unternehmen gegenüber wirtschaftlich nicht zu benachteiligen – ein Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) eingeräumt. Im Wesentlichen soll ein Gewinnanteil von maximal 10% dann von der Einkommensteuer befreit sein, wenn und insoweit diesem Betrag Investitionen von begünstigten Wirtschaftsgütern im gleichen Kalenderjahr entgehen.

Diese dem § 108e EStG idF. BGBl. 155/2002 ähnliche Bestimmung des § 10 Abs. 3 Z 1 lit. b EStG idF BGBl. 101/2006 lautet:

"(3) Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes geltend gemacht werden, in dem

1. im Falle der Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Anlagegüter diese

a) eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und

b) in einer Betriebsstätte im Inland oder im übrigen EU/EWR-Raum verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb des EU/EWR-Raumes eingesetzt werden, nicht als in einer Betriebsstätte im EU/EWR-Raum verwendet. ..."

Im Gegensatz zur Regelung des § 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. 155/2002 definiert § 10 Abs. 3 Z 1 lit. b EStG idF BGBl. 101/2006 solche Wirtschaftsgüter als prämienbegünstigt, die *in einer inländischen Betriebsstätte verwendet* werden bzw. kann für solche Wirtschaftsgüter ein Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht werden, die *in einer Betriebsstätte im Inland oder im übrigen EU/EWR-Raum* Verwendung finden.

Die Auslegung der Art. 43 in Verbindung mit Art. 44 EG und der Art 49 in Verbindung mit Art. 50 EG erscheint nicht derart offenkundig, dass für Zweifel im Sinne der Rechtsprechung CILFIT (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 282/81) kein Raum bliebe. Die Frage wird daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Art. 234 EG vorgelegt.

IV. Voraussetzungen der Vorlage

Die Befugnis zur Stellung eines Vorabentscheidungsersuchens kommt nur Gerichten im gemeinschaftsrechtlichen Sinn zu (Artikel 234 Abs. 2 EG-Vertrag). Der Unabhängige Finanzsenat ist ein derartiges Gericht und somit vorlageberechtigt. Zur Gerichtseigenschaft des Unabhängigen Finanzsenates wird auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 24. Juni 2004, Rs C-278/02 (Herbert Handlbauer GmbH), verwiesen.

Beilagen: I. Akten des Finanzamtes

insbesondere Ablichtung des Bescheides des Finanzamtes betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 1. April 2005, Seiten 150 – 151,
insbesondere Ablichtung der Berufung vom 27. April 2005, Seiten 152 – 153,
insbesondere Ablichtung der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 2. November 2005, Seiten 163 – 166,

II. Akten des Unabhängigen Finanzsenates

insbesondere Ablichtung der Beschwerdeschrift, Seiten 41 – 47,
insbesondere Ablichtung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 2006, 2005/15/0156, Seiten 60 – 66,
insbesondere Ablichtung der weiteren Sachverhaltsermittlung (Vorhalt vom 25. Juli 2007), Seiten 67 – 70,
insbesondere Ablichtung der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Oktober 2007, Seiten 73 – 92,

Jeweils eine Ausfertigung dieses Beschlusses ergeht an die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens.

Wien, am 3. Juli 2007