



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Berater, vom 6. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 21. Juli 2004 betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 wird mit 2.199.971,70 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Der Sitz der Gesellschaft ist in X. Zum Unternehmensgegenstand der Bw. gehört ua. der An- und Verkauf und die An- und Vermietung von Beförderungsmitteln.

Im Jahr 2003 wurden von der Bw. zwei Beförderungsmittel angeschafft. Das Beförderungsmittel der Marke A wurde lt. Anlageverzeichnis am 1. Juni 2003 angeschafft und mit Vertrag vom 19. Oktober 2002 an die U-GmbH vermietet. Das Beförderungsmittel der Marke B wurde lt. Anlageverzeichnis am 6. Oktober 2003 angeschafft und mit Vertrag vom 13. Oktober 2003 an die U-GmbH vermietet.

Am 6. Februar 2004 wurde die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2003 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 bei Finanzamt eingereicht. Es wurde beantragt, eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von 2.199.971,70 € resultierend aus dem Kauf von zwei Beförderungsmitteln zuzuerkennen. Die

Investitionszuwachsprämie wurde in weiterer Folge auf dem Abgabenkonto der Bw. gutgeschrieben.

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Nachschau wurde mit Ausfertigungsdatum 21. Juli 2004 ein Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 erlassen. Die Investitionszuwachsprämie wurde mit 0 € festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, da die Beförderungsmittel überwiegend im Ausland im Einsatz seien (der An- und Abfahrtsort liege zumeist nicht in Österreich) würden diese nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet. Nach dem Gesetzeswortlaut stehe somit für die beiden Beförderungsmittel, die überwiegend im Ausland eingesetzt würden, die Investitionszuwachsprämie nicht zu.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung vom 6. August 2004 wurde ausgeführt, in Randziffer 3731 der Einkommensteuerrichtlinien werde für den Investitionsfreibetrag für nicht ortsfest eingesetzte Wirtschaftsgüter eine eigene Regelung getroffen. Bei nicht ortsfest eingesetzten Wirtschaftsgütern (zB. im internationalen Frachtverkehr eingesetzte geleaste LKW) liege keine überwiegende Auslandsverwendung vor, wenn das Wirtschaftsgut regelmäßig in die inländische Betriebsstätte zurückkehre, auch wenn es sich zeitmäßig überwiegend im Ausland aufhalte.

Die Bw. habe die Beförderungsmittel erworben und an die nur in Österreich ansässige U-GmbH (Sitz V) vermietet. Für den Inlandsbegriff sei die Verwendung bei der U-GmbH maßgebend (Fremdnutzung).

Laut vorgelegten Verträgen sollten die Beförderungsmittel in R basiert sein, dort würden auch regelmäßig die Gebühren entrichtet. Die Beförderungsmittel seien laut vorgelegten Büchern zwar überwiegend im Ausland im Einsatz, sie würden aber regelmäßig nach Österreich zurückkehren. Außerdem bestehe keine weitere ausländische Einrichtung der U-GmbH, von der aus die Wirtschaftsgüter für Auslandszwecke eingesetzt würden. Sowohl die Bw. als auch die U-GmbH würden im Ausland über keine weiteren Betriebsstätten verfügen und den gesamten Gewinn in Österreich versteuern.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 13. August 2004 wurde noch ausgeführt, laut vorgelegten Büchern seien die Beförderungsmittel überwiegend im Ausland im Einsatz, der An- und Abfahrtsort liege zumeist nicht in Österreich. Eine regelmäßige Rückkehr nach Österreich sei daher nicht gegeben.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 18. August 2004 wurde noch vorgebracht, die Beförderungsmittel seien im Streitjahr regelmäßig (mindestens drei bis viermal im Monat) nach Österreich zurückgekehrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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.

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

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
- 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.

Nach § 24 Abs. 6 KStG 1988 gelten die Bestimmungen der §§ 108c, 108d, 108e sowie 108f 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Unbestritten ist, dass die Bw., eine österreichische Kapitalgesellschaft, im Jahr 2003 zwei Beförderungsmittel angeschafft hat.

Unbestritten ist weiters, dass beide Beförderungsmittel nicht von der Bw., sondern von der U-GmbH betrieben werden.

Unbestritten ist ferner, dass die U-GmbH ihren Sitz in V hat.

Außer Streit steht weiters, dass beide Gesellschaften ausschließlich über eine Betriebsstätte im Inland, jedoch über keine Betriebsstätten im Ausland verfügen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. hat in seinem ergänzenden Schriftsatz vom 18. Dezember 2004 vorgebracht, dass die streitgegenständlichen Beförderungsmittel aufgrund von Agreements von der U-GmbH genutzt würden. Zu diesen Agreements sei vorweg zu bemerken, dass diese relativ leicht (binnen 120 Tagen) gekündigt werden könnten, sodass die Bw. die volle Dispositionsfähigkeit über das Wirtschaftsgut hinsichtlich der langjährigen Verwendung innehat. Nach den aktenkundigen Agreements erhalte die Bw. nicht etwa eine fixe monatliche "Mietgebühr", sondern vielmehr eine Gebühr für die Benutzung des Beförderungsmittels, die sich nach den tatsächlich eingesetzten Stunden errechne. Die Bw.

trage auch die Gebühr. Es liege somit kein reiner Mietvertrag vor, sondern ein Werkvertrag für die Durchführung von Dienstleistungen.

Eingeräumt werde, dass das überwiegende Einsatzgebiet der Beförderungsmittel im Ausland sei, es würden aber beide Wirtschaftsgüter regelmäßig nach Österreich zurückkehren.

Weiters wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. dargelegt, wie oft die Beförderungsmittel in den Jahren 2003 und 2004 nach Österreich zurückgekehrt sind.

In rechtlicher Hinsicht wurde zusammengefasst vorgebracht, dass keine entgeltliche Überlassung von Beförderungsmitteln erfolge. Vielmehr liege ein Werkvertrag vor. Es sei somit vom Eigennutzungstatbestand auszugehen. Unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 3.5.1983, 82/14/0254, wurde die Ansicht vertreten, dass das Fehlen einer ausländischen Betriebsstätte zwingend zur Folge habe, dass das Wirtschaftsgut nur Betriebsvermögen sein könne, das in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werde. Die Wortfolge "*die Wirtschaftsgüter müssen in einer im Inland gelegenen Betriebsstätte verwendet werden*", dürfte nach der Rechtsprechung des VwGH nicht wörtlich und isoliert betrachtet werden. Der Gesetzgeber würde zwar den Regelfall voraussetzen, in dem das der inländischen Betriebsstätte zuzurechnende "Dienen" durch eine in ihr erfolgte Verwendung geschehe. Aber auch der dauernde Einsatz eines Wirtschaftsgutes außerhalb der inländischen Betriebsstätte schließe das "Dienen" und damit die "Verwendung" für die inländische Betriebsstätte nicht stets aus (z.B.: dauernder Einsatz eines Autobusses auf Auslandsfahrten durch einen Autobusunternehmer).

Durch das zweite Abgabenänderungsgesetz 1987 sei der Ausschlusstatbestand der überwiegenden Auslandsverwendung eingeführt worden.

Nach dem eindeutigen Wortlaut müsse die Verwendung im Ausland "aufgrund" einer entgeltlichen Überlassung geschehen. Die überwiegende Auslandsverwendung stehe daher mit der Vermietung in einem Kausalitätsverhältnis. Dies sei aber im Berufungsfall nicht geschehen. Die beiden Beförderungsmittel seien nicht an die U-GmbH vermietet worden, weil diese und nur diese sie im Ausland einsetzen könne und wolle. Hätte die Bw. die entsprechende Konzession, würde auch sie die Beförderungsmittel überwiegend im Ausland einsetzen, da dies der Zweck der gegenständlichen Wirtschaftsgüter sei. Die vom Gesetzgeber geforderte Kausalität zwischen entgeltlicher Überlassung und Auslandseinsatz sei daher nicht gegeben. Wenn der VwGH aber bei der Eigennutzung ganz eindeutig den auch dauernden Auslandseinsatz als ein Dienen der inländischen Betriebsstätte definiere, könne auch für den vorliegenden Fall nicht anderes gelten. Diese Überlegung werde auch durch eine historische und teleologische Interpretation gestützt.

Der Gesetzestext bzw. die Erläuternden Bemerkungen zum 2. Abgabenänderungsgesetz, auf die sich der steuerliche Vertreter stützt, lauten wie folgt:

"Im § 8 Abs. 1 wird nach dem zweiten Satz folgender Satz eingefügt:

Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, gelten nicht als in einer im Inland gelegenen Betriebsstätte verwendet.

Im § 10 Abs.1 wird nach dem ersten Satz folgender Satz eingeführt:

Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, gelten nicht als in einer im Inland gelegenen Betriebsstätte verwendet.

§ 2 Abs. 2 Investitionsprämienengesetz lautet:

Eine Investitionsprämie kann nur für Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden, die in einer inländischen Betriebsstätte 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 im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

In der letzten Zeit werden die Investitionsbegünstigungen in verstärktem Maß für die Finanzierung von ausländischen Investitionsvorhaben in Anspruch genommen. Die Investitionsbegünstigungen können dadurch in Anspruch genommen werden, dass im Ausland eingesetzte Wirtschaftsgüter (zB Flugzeuge, EDV-Anlagen) über einen zwischengeschalteten inländischen Vermieter an den ausländischen Investor vermietet werden. Durch die Geltendmachung der österreichischen Investitionsbegünstigungen durch den inländischen Vermieter können dem ausländischen Mieter auch in allen anderen Fällen günstigere Finanzierungskonditionen angeboten werden. Zweck der Investitionsbegünstigungen ist es, die inländische Volkswirtschaft zu fördern. Die Bestimmungen über die Investitionsbegünstigungen verlangen daher schon jetzt den Einsatz der Wirtschaftsgüter in einer inländischen Betriebsstätte. Im Falle der Nutzung von Wirtschaftsgütern, die im Eigentum des Nutzenden stehen, ergeben sich hier keine Probleme, da dem Nutzer die Investitionsbegünstigungen zustehen. Werden Wirtschaftsgüter einem anderen Unternehmen überlassen, dann hindert dies nach derzeitiger Rechtslage nicht, dass der Vermieter – der das Wirtschaftsgut dadurch in seiner inländischen Betriebsstätte einsetzt, dass er es einem In- oder Ausländer zur Nutzung überlässt – die Investitionsbegünstigungen in Anspruch nimmt. Wird ein Wirtschaftsgut einem anderen entgeltlich überlassen und von diesem überwiegend im Ausland bzw. in einer ausländischen Betriebsstätte eingesetzt, dann erscheint der Nutzen für die österreichische Volkswirtschaft zu gering, als dass dafür die Gewährung von Investitionsbegünstigungen gerechtfertigt wäre.

Der Begriff der entgeltlichen Überlassung soll sich auf jede Art der entgeltlichen Nutzungsüberlassung, also insbesondere auf die Vermietung und das Verleasen, beziehen. Dabei wird es gleichgültig sein, ob ein Wirtschaftsgut direkt ins Ausland vermietet (verleast) wird oder ein weiterer (in- oder ausländischer) Unternehmer zwischengeschaltet wird.

Ein Auslandseinsatz durch den nutzenden Unternehmer wird jedenfalls bei ortsfestem Einsatz im Ausland, vor allem in einer ausländischen Betriebsstätte vorliegen. Bei nicht ortsfestem Einsatz wird dann kein Auslandseinsatz vorliegen, wenn ein vorübergehender Auslandseinsatz von einer inländischen Betriebsstätte des Nutzers aus seinen Ausgang nimmt und das Wirtschaftsgut weiter der inländischen Betriebsstätte des Nutzers dient (zB Einsatz von gemieteten Lastkraftwagen im internationalen Frachtverkehr durch einen inländischen Frächter).

Im Übrigen wird vor allem bei Wirtschaftsgütern, die von einem Nutzer mit in- und ausländischen Betriebsstätten eingesetzt werden, die Frage, ob ein überwiegender Auslandseinsatz vorliegt, anhand der voraussichtlichen Relation des Zeitausmaßes für Auslandseinsätze und der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes zu beurteilen sein."

Im ergänzenden Schriftsatz vom 18. Dezember 2004 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. noch ausgeführt, aus den grundlegenden Überlegen der Erläuternden Bemerkungen zum Abgabenänderungsgesetz 1987 ergebe sich, dass im Streitfall auch bei Anwendung des Fremdnutzungstatbestandes die Investitionszuwachsprämie zustehe.

Zunächst einmal werde die grundlegende Teleologie der Gesetzesänderung nicht erfüllt. Die Beförderungsmittel würden nicht einem ausländischen Investor überlassen und es werde nur ein inländischer Vermieter dazwischengestaltet. Vielmehr sei – wo immer man genau die Wertschöpfung ansetzen wolle – entweder bei der Bw. oder bei der U-GmbH in Österreich die Wertschöpfung gegeben bzw. teile sich zwischen diesen beiden österreichischen Gesellschaften auf. Insofern werde sehr wohl die österreichische Volkswirtschaft gefördert. Genau gleich argumentiere der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 22.1.1992, 90/13/0242), wenn er die Erläuternden Bemerkungen zu BGBl 1987/312 derart interpretiere, dass Investitionen, in denen der Nutzen für die österreichische Volkswirtschaft in Folge entgeltlicher Überlassung des Wirtschaftsgutes zum überwiegendem Einsatz im Ausland zu gering wäre, ausschließe. Der VwGH erkenne hinsichtlich eines entwickelten Softwareprogrammes mit Lizenzen im Ausland, dass das Softwareprogramm selbst, also die in der Entwicklung der Software gelegene Investitionsleistung, dort ihre wirtschaftliche Früchte trage, wo sich das Vermarktungsrecht durch die Vereinnahmung der Lizenzentgelte zu Buche schlage. Der Nutzen aus der Entwicklung der Software durch die Beschwerdeführerin komme somit der österreichischen Volkswirtschaft unabhängig davon zu gute, ob die der Beschwerdeführerin

zufließenden Entgelte für den Erwerb des andersartigen Wirtschaftsgutes des Lizenzrechtes durch überwiegend ausländische oder inländische Anwender entrichtet worden seien.

Gleiches gelte für den Streitfall: Die Gäste würden die Preise an eine österreichische Gesellschaft zahlen. Aufgrund des zwischen der Bw. und der U-GmbH abgeschlossenen Vertrages würden die Entgelte einer österreichischen Gesellschaft zukommen.

Zusammenfassend würde sich folgendes ergeben: Würde ein im Ausland eingesetztes – insbesondere ortsfest eingesetztes - Wirtschaftsgut hinsichtlich seiner Produktivität einer ausländischen Volkswirtschaft zugute kommen und werde ein inländischer Vermieter daher nur zwischengeschaltet, sei also der (End)Mieter und Nutzer ein Ausländer, so solle die Begünstigung nicht zustehen. Sei aber der Mieter und Nutzer ein Inländer und komme somit die Wertschöpfung aus dem Einsatz des Wirtschaftsgutes der österreichischen Volkswirtschaft zugute, so müsse auch das Wirtschaftsgut als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet gelten und stünden somit die Investitionsbegünstigungen zu. Insoweit seien die EStR 2000 in Rz 3733 letztlich sogar zu eng. Diese Auffassung basiere offensichtlich auf den Erläuterungen und fordere selbst bei überwiegendem Auslandseinsatz nur eine Rückkehr in die inländische Betriebsstätte mit einer gewissen Regelmäßigkeit. Nachdem aber der überwiegende Zeiteinsatz im Ausland sein dürfe, ergebe sich somit *e contrario*, dass die Regelmäßigkeit etwa nicht im Sinne eines Überwiegens zu sehen sei, sondern nur eine gewisse Periodizität im Sinne einer auch räumlichen Zuordnung zur österreichischen Betriebsstätte gegeben sein müsse. Wie dargestellt würden beide Beförderungsmittel immer wieder nach Österreich zurückkehren, sodass auch dieses Tatbestandsmerkmal erfüllt sei.

Der Eigennutzungstatbestand werde vom VwGH eindeutig so interpretiert, dass auch ein ständiger Auslandeinsatz nicht schade, da nur die funktionale und nicht die räumliche Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte gefordert sei. Außerdem könne bei Fehlen von ausländischen Betriebsstätten eine Zuordnung immer nur zur inländischen Betriebsstätte stattfinden. Unter den dargestellten Prämissen könne nichts anderes für den Fremdnutzungstatbestand gelten. In historischer und teleologischer Interpretation sei die im Berufungsfall unstrittig stattgefundene regelmäßige Rückkehr beider Flugzeuge nicht erforderlich gewesen. Man könne allenfalls noch entgegnen, dass nach dem Wortlaut der Bestimmung bei der entgeltlichen Überlassung auf den überwiegenden Auslandseinsatz abzustellen wäre, der im Sachverhalt auch unstrittig stattgefunden habe. Hierbei wäre wiederum auf die (im Fall nicht vorliegende) Kausalität zwischen entgeltlicher Überlassung und Auslandseinsatz hinzuweisen.

Bedenke man aber, dass es auf Basis der Teleologie sowohl des Eigennutzungs- als auch des Fremdnutzungstatbestandes ganz eindeutiger Zweck der Gesetzesbestimmungen sei, dass

eine Förderung für Investitionen durchgeführt werden solle und dass diese Investitionen der österreichischen Volkswirtschaft zugute kommen sollten und betrachte man weiters den – hier vorliegenden – Fall, dass auch der Mieter ein österreichisches Unternehmen sei, so hieße dies, dass im Fall der Eigennutzung auf Basis der eindeutigen Judikatur des VwGH die Investitionszuwachsprämie zustünde, bei der Vermietung die Investitionszuwachsprämie aber nicht zustünde, obschon einerseits in beiden Fällen eine österreichische Investition getätigt werde, die auch der österreichischen Volkswirtschaft zugute komme und in beiden Fällen auch der insofern gleiche Auslandseinsatz (bzw. Inlandseinsatz) erfolgt wäre. Die Konsequenz wäre, dass § 108e Abs. 2 4. TS 2. Satz (hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern) als gleichheitswidrig und somit verfassungswidrig im Sinne des Art 7 B-VG anzusehen wäre. In gleichheitskonformer Interpretation sei die Norm derartig zu interpretieren, dass auch im Falle der entgeltlichen Überlassung die Investitionszuwachsprämie beim Erwerber des Wirtschaftsgutes zustehe, wenn sie in der inländischen Betriebsstätte Einkünfte aus der Vermietung eines Wirtschaftsgutes erziele, wenn dieses an ein weiteres inländisches Unternehmen vermietet sei und die Wertschöpfung aus diesem Wirtschaftsgut entweder dem Mieter oder dem Vermieter zugute komme, auch wenn das Wirtschaftsgut überwiegend im Ausland eingesetzt werde.

Nach Meinung der Referentin war im Berufungsfall zunächst zu klären, ob die Bw. mit der U-GmbH Miet- oder Werkverträge abgeschlossen hat.

Nach Ansicht der Referentin handelt es sich bei den gegenständlichen Verträgen um eine entgeltliche Nutzungsüberlassung von Beförderungsmitteln. Dies ergibt sich aus dem Vertragstext, wonach die Bw. (Vermieterin) der Mieterin die Beförderungsmittel zum vermieten und verwalten überlässt. Zutreffend ist, dass vereinbart ist, dass während der Vertragsdauer der Mieter auch der Betreiber des Beförderungsmittels sein wird. Der letztgenannte Umstand macht den gegenständlichen Vertrag nach Ansicht der Referentin noch nicht zum Werkvertrag. An dieser rechtlichen Beurteilung vermag nach Auffassung der Referentin auch die Entgeltsvereinbarung (monatliches Entgelt nach den tatsächlich durchgeführten Stunden) nichts zu ändern.

Nachdem im Streitfall eine entgeltliche Nutzungsüberlassung vorliegt, war in weiterer Folge zu prüfen, ob die Wortfolge "...die aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden..." in dem die Begünstigung ausschließenden Tatbestand wörtlich und isoliert zu betrachten ist, oder ob der Gesetzeszweck mit zu berücksichtigen ist.

Wie schon der steuerliche Vertreter in seinem ergänzenden Schriftsatz vom 18. Dezember 2004 ausgeführt hat, gab es mit § 108e EStG 1988 vergleichbare Bestimmungen in § 8 Abs. 1 EStG 1972 (vorzeitigen Abschreibung), in § 2 Abs. 2 IPrämG (Investitionsprämie) sowie in §

10 Abs. 1 EStG 1972 bzw. in § 10 EStG 1988 (Investitionsfreibetrag). Die zu den angeführten Investitionsbegünstigungen ergangene Judikatur ist nach Meinung der Referentin somit auf den Berufungsfall übertragbar. Auch sind nach Ansicht der Referentin die Gesetzesmaterialien zum 2. Abgabenänderungsgesetz 1987 zur Auslegung der Wortfolge "...die aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden..." heranzuziehen.

Vor Inkrafttreten des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1987 war Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer Investitionsprämie, dass die begünstigten Wirtschaftsgüter in einer im Inland gelegenen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1972 diene. Dieselbe Formulierung hat sich in § 8 Abs. 1 EStG 1972 befunden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestand kein Grund zur Annahme, dass dieser Ausdruck im Investitionsprämiengesetz anders zu verstehen war. Im Erkenntnis vom 3.5.1983, 82/14/0254, hat der Verwaltungsgerichtshof zu § 8 Abs. 1 EStG 1972 dargelegt, dass zur Verwirklichung des zitierten Tatbestandsmerkmals eine räumliche Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte im Sinne einer "körperlichen Anwesenheit" nicht erforderlich und eine auf den Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsgutes bezogene Betrachtung geboten sei. Die Wortfolge "die Wirtschaftsgüter müssen in einer im Inland gelegenen Betriebsstätte verwendet" werden, dürfe nicht wörtlich und isoliert betrachtet werden. Der Sinn des Gesetzes liege nur darin, dass das jeweilige Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Anschaffung zur Verwendung für eine inländische Betriebsstätte bestimmt sei, die ihrerseits zur Erzielung von betrieblichen Einkünften diene. Der Gesetzgeber setzte den Regelfall voraus, in dem das der inländischen Betriebsstätte zuzurechnende "Dienen" durch eine in ihr erfolgte Verwendung geschehe. Aber auch der dauernde Einsatz eines Wirtschaftsgutes außerhalb der inländischen Betriebsstätte schließe das "Dienen" und damit die "Verwendung" für die inländische Betriebsstätte nicht immer aus.

Wenn es also auch keiner körperlichen Anwesenheit des Wirtschaftsgutes in der inländischen Betriebsstätte bedarf, um das erwähnte Tatbestandsmerkmal der Verwendung in einer im Inland gelegenen Betriebsstätte als erfüllt ansehen zu dürfen, so muss ihr das Wirtschaftsgut doch dienen, also eine funktionelle Zugehörigkeit zur inländischen Betriebsstätte gegeben sein, es muss ihrem Aufgabenbereich zuordenbar sein.

Der VwGH ist somit der Rechtsansicht von Doralt (ÖStZ 1976, 221) und Nolz (ÖStZ 1982, 77 mit Hinweis auf die Verwaltungspraxis) gefolgt, wonach grundsätzlich die "funktionelle Zugehörigkeit" von Wirtschaftsgütern zu einer inländischen Betriebsstätte ausreicht. Eine körperliche Anwesenheit des Wirtschaftsgutes im Inland sei nicht erforderlich.

Diese Rechtsansicht dürfte einige ausländische Leasingunternehmen in weiterer Folge dazu angeregt haben, ihre Investitionen, die von vornherein nur für ausländische Mieter bestimmt

waren, über Österreich laufen zu lassen, um in den Genuss der österreichischen Investitionsprämie zu kommen (vgl. auch RdW 1985, 228).

Als Reaktion auf diese Entwicklung sah sich der Gesetzgeber offensichtlich veranlasst, die oben angeführten Investitionsbegünstigungen nicht zu gewähren, wenn Wirtschaftsgüter aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zum 2. Abgabenänderungsgesetz 1987 erscheint der Nutzen für die österreichische Volkswirtschaft zu gering, wenn ein Wirtschaftsgut einem anderen entgeltlich überlassen und von diesem überwiegend im Ausland bzw. in einer ausländischen Betriebsstätte eingesetzt wird, als dass dafür die Gewährung von Investitionsbegünstigungen gerechtfertigt wäre. In weiterer Folge wird ausgeführt, dass die abgabenrechtlichen Begünstigungen dann nicht zustehen sollen, wenn Wirtschaftsgüter direkt oder unter Zwischenschaltung eines weiteren (in- oder ausländischer) Unternehmers ins Ausland vermietet (verleast) werden. Weiters wird in den Erläuternden Bemerkungen beispielhaft aufgezählt, wann ein Auslandseinsatz jedenfalls gegeben ist.

Berücksichtigt man den in den Erläuternden Bemerkungen wiedergegebenen Hintergrund und Inhalt des Ausschlussstatbestandes, so kann nach Ansicht der Referentin nicht davon ausgegangen werden, dass tatsächlich jede entgeltliche Nutzungsüberlassung, die letztendlich zu einem überwiegenden Auslandeinsatz des Wirtschaftsgutes, für das die Investitionsbegünstigung in Anspruch genommen wird, führt, begünstigungsschädlich ist. Ein begünstigungsschädliches Verhalten wird nach Meinung der Referentin jedenfalls dann gesetzt, wenn die entgeltliche Nutzung des Wirtschaftsgutes ins Ausland entweder direkt mit einem ausländischen Investor oder unter Zwischenschaltung eines (weiteren) Unternehmers vereinbart wird. In derartigen Fällen kommt der Nutzen der Investitionen nämlich nicht der österreichischen, sondern einer ausländischen Volkswirtschaft zu gute. Das gleiche gilt, wenn Wirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte (entgeltlich) zur Nutzung überlassen werden.

Versteht man die Wortfolge "...die aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden..." auf die oben wiedergegebene Weise, wird zudem erreicht, dass die eigenbetriebliche Nutzung im Ausland mit der fremdbetrieblichen Nutzung im Ausland gleichgestellt wird. Die eigenbetriebliche Nutzung im Ausland bzw. der Wegfall der funktionalen Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte bei der Eigennutzung verhindert nämlich die Inanspruchnahme der Investitionsbegünstigung.

Im Berufungsfall wurden die Wirtschaftsgüter nicht einem ausländischen Abnehmer, sondern einer österreichischen Kapitalgesellschaft, einem Unternehmen, entgeltlich zur Nutzung überlassen. Der Umstand, dass dieses Unternehmen, das unbestritten nur über eine

inländische Betriebsstätte verfügt, internationale Beförderungsleistungen durchführt, steht der Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie daher nicht entgegen.

Abschließend sei noch bemerkt, dass die von der Bw. vorgebrachte Behauptung, die Beförderungsmittel seien regelmäßig nach Österreich zurückgekehrt, vom Finanzamt dezidiert nicht in Abrede gestellt wird. Das Finanzamt vermutet lediglich, dass bei einem überwiegenden Auslandseinsatz der Wirtschaftsgüter von einer regelmäßigen Rückkehr nach Österreich nicht ausgegangen werde könnte.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder
2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Die Bw. hat weder in der Berufung noch im Vorlageantrag einen Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt. Erst in der ergänzenden Eingabe des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 3. November 2004 wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Ein rechtswirksamer Antrag und damit ein Anspruch des Bw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung liegt im Berufungsfall somit nicht vor (vgl. VwGH 23.4.2001, 96/14/0091, Ritz, BAO - Handbuch mit einem Kommentar zum neuen Abgabenrechtsmittelverfahren, Seite 213).

Im Übrigen hält die Referentin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung für nicht erforderlich, weil der Bw. im gesamten Verwaltungsverfahren ausreichend Gelegenheit geboten worden ist, ihren Rechtsstandpunkt zu erläutern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Jänner 2005