

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die BDO Auxilia Treuhand GmbH, vom 5. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 10. November 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 betragen:

Investitionszuwachs des Jahres 2003: 60.590,29 €; Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003: 6.059,03 €

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige betreibt ein Bedarfsflugunternehmen. Am 31. März 2005 reichte sie beim Finanzamt eine Beilage zur Körperschaftsteuer für 2003 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 ein, mit der eine Investitionszuwachsprämie von 7.842,23 € beantragt wurde. Der Ermittlung des Investitionszuwachses wurden "*Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2003*" von 84.049,43 € zugrunde gelegt. Dem "*Verzeichnis von Wirtschaftsgütern*", denen der Investitionszuwachs 2003 zugeordnet wurde, zufolge handelte es sich dabei um ein "*Triebwerk TSIO-520-NB*"

(Anschaffungskosten: 66.217,43 €; Tag der Anschaffung: 24. Februar 2003) und eine "Air-Plus-Propellerüberholung" (Anschaffungskosten: 17.832 €; Tag der Anschaffung: 17. Jänner 2003). Der abzuziehende "*Investitions-Durchschnitt*" der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2003 geendet haben, wurde mit 5.627,14 € ermittelt. Der Investitionszuwachs 2003 (Bemessungsgrundlage für die 10 %ige Investitionszuwachsprämie) wurde demnach mit 78.422,29 € ermittelt.

Am 10. November 2005 erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003, mit dem die Investitionszuwachsprämie mit 0 € festgesetzt wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei den begünstigten Investitionen dem Anlagenverzeichnis zufolge um die Anschaffungskosten für ein Triebwerk TSIO-520-NB und um die Überholung eines Propellers handle. Beide Positionen werden auf eine Nutzungsdauer von zehn Jahren abgeschrieben. Ein Flugzeug sei als ein einheitliches Wirtschaftsgut anzusehen, einzelne Teile könnten nicht gesondert aktiviert werden. Der Austausch eines Triebwerkes sei Erhaltungsaufwand, auch wenn das Flugzeug abgeschrieben sei. Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 seien nur ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens prämiengünstigt. Eine Überholung des Propellers zähle nicht dazu. Die Kosten für die Propellerüberholung stellten kein körperliches Wirtschaftsgut dar.

Gegen diesen Bescheid er hob die Abgabepflichtige am 5. Dezember 2005 fristgerecht Berufung. Als Wirtschaftsgüter seien alle im wirtschaftlichen Verkehr befindlichen selbständigen bewertbaren Güter jeder Art anzusehen. Es sei nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen, ob einzelne selbständige bewertbare Wirtschaftsgüter oder bloß Teile eines einheitlichen Wirtschaftsgutes vorlägen. Das Triebwerk eines Flugzeuges sei als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen. Ein Triebwerk könne jederzeit ohne Verletzung der Substanz des Flugzeuges aus- und eingebaut werden. Ein Flugzeug benötige über die gesamte Lebensdauer auch mehrere Triebwerke. Die Nutzungsdauer eines Flugzeuges sei daher mit der eines Triebwerkes auch nicht ident. Der Ansatz einer 10-jährigen Nutzungsdauer für das Triebwerk sei im Streitfall nur zufälligerweise gleich dem der Flugzeuge, da die Flugzeuge im Jahr 2001 bereits gebraucht gekauft worden seien. Das Triebwerk als eine wesentliche Komponente eines Flugzeuges müsse gesondert betrachtet werden.

Mangels Rechtsprechung in Bezug auf Bestandteile eines Flugzeuges verwies die Abgabepflichtige zur Untermauerung ihres Vorbringens auf das Erkenntnis des VwGH vom 23. April 1985, 84/14/0188, und auf das Urteil des BFH vom 28. September 1990, III R 178/86. In diesen Entscheidungen sei die Selbständigkeit von Wirtschaftsgütern in vergleichbaren Fällen bejaht worden. Weitere Beispiele für selbständige Wirtschaftsgüter seien nach der

Rechtsprechung (Hinweis auf Doralt/Mayr, EStG, 6. Lieferung, § 6 Tz 9) eine an einen Dritten überlassene Wärmepumpe, auch wenn sie an eine Zentralheizung angeschlossen werde (VwGH 19.4.1988, 87/14/0082), Sondereinrichtungen eines Kraftfahrzeuges wie Autotelefon, Taxometer und Funkeinrichtung, sogar Zusatzreifen (Winterreifen), sowie Maschinenwerkzeug unabhängig von der Maschine (BFH, BStBl. 1973 II 53) und Ersatzteile (VwGH 26.4.1977, 671/75). Aufgrund dieser Beispiele aus der Rechtsprechung müsse es sich bei dem Triebwerk ebenfalls um ein eigenständiges Wirtschaftsgut handeln. Es wurde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie dahingehend abzuändern, dass die Anschaffung des Triebwerkes in Höhe von 66.217,43 € in die Basis für die Investitionszuwachsprämie einbezogen werde. (Die Nichtberücksichtigung der Kosten für die "Air-Plus-Propellerüberholung" blieb demgegenüber unbestritten.)

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 155/2002 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 EStG 1988) abgesetzt werden. Gemäß Abs. 2 leg.cit. sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt werden.
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personbeförderung 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 EStG 1988 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 idF BGBI. I Nr. 155/2002 gelten die Bestimmungen der §§ 108c, 108d, 108e sowie 108f EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Im Streitfall ist zu klären, ob mit der am 24. Februar 2003 erfolgten Anschaffung des neuen Triebwerkes TSIO-520-NB ein einheitliches, selbständig bewertbares Wirtschaftsgut erworben

wurde, oder ob das Triebwerk einen unselbständigen Bestandteil des (gebrauchten) Flugzeuges darstellt, in das es eingebaut wurde. Gegenstand der Bewertung ist das Wirtschaftsgut in seiner Einheit. Zur Frage, wann ein Wirtschaftsgut entsteht, gibt es in der Rechtsprechung und Literatur eine einheitliche Auffassung. Es besteht Übereinstimmung, dass das Entstehen eines Wirtschaftsgutes im Sinn der einkommensteuerlichen Bestimmungen sich nicht nach den sachenrechtlichen Normen des bürgerlichen Rechts oder nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes orientiert, sondern allein auf der **Verkehrsauffassung** basiert. Voraussetzung für die Annahme eines Wirtschaftsgutes ist demnach, dass Aufwendungen getätigt werden, deren Nutzung sich über den Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Abgrenzung und Bewertung zugänglich sind, sodass ein gedachter Erwerber des Betriebes bereit wäre, im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein gesondertes Entgelt anzusetzen. Nach der Rechtsprechung sind Wirtschaftsgüter somit alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art (VwGH 12.1.1983, 82/13/0174). Selbständige Bewertungsfähigkeit ist dann anzunehmen, wenn dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt (VwGH 18.9.1964, 1226/63; VwGH 27.11.1973, 790/73; vgl. auch Doralt, EStG, 7. Lieferung, § 4 Tz 36).

Nur ein selbständig bewertbares Gut kommt als Wirtschaftsgut in Betracht, daher sind Teile eines einheitlichen Wirtschaftsgutes nicht getrennt zu bewerten. Ein einheitliches Wirtschaftsgut liegt dann vor, wenn die Bestandteile in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (vgl. Doralt, aaO., § 4 Tz 38; Doralt/Mayr, EStG, 6. Lieferung, § 6 Tz 6 ff). Ausschlaggebend ist im Zweifel, ob dem einzelnen Teil bei einer allfälligen Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt würde (VwGH 15.2.1983, 82/14/0067; VwGH 9.6.1986, 84/15/0228). Zunächst ist festzuhalten, dass ein Triebwerk bereits nach den luftfahrtrechtlichen Bestimmungen ein einheitliches, selbständig bewertbares Wirtschaftsgut darstellt. Gemäß § 5 Abs. 1 der auch im Streitjahr anzuwendenden Zivilluftfahrzeug- und Luftfahrtgerät-Verordnung 1999 (ZLLV 1999), BGBl. II Nr. 363/1999, zählen Triebwerke (wie auch Hilfsenergieaggregate, Luftschauben usw.) zu den **Luftfahrtgeräten**. Davon zu unterscheiden sind die **Luftfahrzeuge**, die in § 4 ZLLV 1999 erfasst sind, worunter Flugzeuge (wie auch Hubschrauber, Motorsegler, Segelflugzeuge, Fallschirme, Hänge- und Paragleiter, Luftschiffe usw.) zu verstehen sind.

Die Unterscheidung geht auf das Luftfahrtgesetz zurück. § 22 Abs. 1 Luftfahrtgesetz in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. Nr. 253/1957 definiert ein Luftfahrtgerät als ein zur technischen Ausrüstung oder zum Betrieb eines Luftfahrzeuges bestimmtes, in das Luftfahrzeug nicht eingebautes Gerät oder ein Gerät, das selbständig im Fluge verwendet

werden kann, ohne Luftfahrzeug zu sein. Luftfahrtgeräte sind demnach insbesondere Startgeräte, Drachen und Fesselballone. Demgegenüber sind Luftfahrzeuge gemäß § 11 Abs. 1 Luftfahrtgesetz in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. Nr. 452/1992 Fahrzeuge, die sich zur Fortbewegung von Personen oder Sachen in der Luft ohne mechanische Verbindung mit der Erde eignen, gleichgültig, ob sie schwerer als Luft (zB. Flugzeuge, Segelflugzeuge, Hänge- oder Paragleiter, Schwingenflugzeuge, Hubschrauber, Tragschrauber und Fallschirme) oder leichter als Luft (zB. Luftschiffe und Freiballone) sind.

Das Triebwerk TSIO-520-NB ist demnach ein zur technischen Ausrüstung oder zum Betrieb eines Flugzeuges bestimmtes, in das Flugzeug nicht eingebautes Gerät. Die Eigenständigkeit (und damit selbständige Bewertungsfähigkeit) eines Triebwerkes kommt auch durch § 46 ZLLV 1999 zum Ausdruck, der die Instandhaltung von Luftfahrzeugen und Luftfahrtgeräten regelt. Demnach werden Instandhaltungsarbeiten (Wartung, Instandsetzung, Änderung, Austausch, Überholung, Inspektion oder Störungsbehebung) danach unterschieden, ob diese Arbeiten "*am Flugwerk, am Triebwerk oder an der Ausrüstung*" vorgenommen werden.

Voraussetzung für die Wirtschaftsguteigenschaft bei körperlichen und unkörperlichen Gütern ist stets, dass sie in irgendeiner Form eigenständig in Erscheinung treten. Es muss sich um nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter handeln und nicht bloß um den Ausfluss eines (anderen) Wirtschaftsgutes (vgl. VwGH 18.9.2003, 2000/15/0005). Die besondere Eigenständigkeit eines Antriebsaggregates spiegelt sich nicht nur in der luftfahrtrechtlichen Terminologie wider. Triebwerke repräsentieren auch aus ökonomischer Sicht selbständig greifbare Werte, zumal es organisierte Märkte gibt, auf denen sie einzeln gehandelt werden, und es branchenüblich ist, über ihren Erwerb selbst dann eine gesonderte Fakturenposition auszuweisen, wenn sie montiert auf einem Flugzeug angeschafft werden. Das selbständige Auftreten als Gegenstände des Rechts- und Handelsverkehrs ist ein hinreichendes Indiz, um Triebwerke als eigenständige Vermögensgegenstände zu behandeln. Ebenso ist die steuerliche Wirtschaftsguteigenschaft erfüllt, da es sich um selbständig bewertbare Güter handelt und Triebwerke derart eigenständig in Erscheinung treten, dass sie nicht bloß Ausfluss eines (anderen) Wirtschaftsgutes sind. Es besteht kein Unterschied zwischen den Triebwerken eines Flugzeuges und einer Seilbahnanlage, bei der die Kabinen, das Zugseil und die maschinelle Ausstattung (Motor) jeweils eine getrennte Beurteilung erfahren (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 11, Stichwort "Seilbahnanlagen"; vgl. zur streitgegenständlichen Problematik auch ausführlich Pircher/Hueber, "Component Approach und Wartungsintervalle bei Flugzeugtriebwerken", in RWZ 2005/15).

Auch nach Internationalen Rechnungslegungsstandards (International Accounting Standards - IAS) sind Flugzeugkörper und Triebwerke selbständig zu behandeln. Für Sachanlagen, die aus mehreren verschiedenen Bestandteilen bestehen, muss der so genannte "component approach" angewandt werden (IAS 16.12). Danach sind die Komponenten individuell planmäßig abzuschreiben und bei Ersatz zu aktivieren (vgl. Wagenhofer, "Aktuelle Entwürfe für Änderungen der IAS", in SWI 2002, 487; Wagenhofer, "Änderungen der IAS durch das Improvement-Projekt", in SWI 2004, 146). Paragraph 12 des International Accounting Standard IAS 16 (Bilanzierung von Sachanlagen) lautet:

"Unter bestimmten Bedingungen ist es angemessen, die gesamten Ausgaben für einen Vermögenswert auf seine Bestandteile aufzuteilen und jeden Bestandteil einzeln zu bewerten. Das gilt, wenn die einzelnen Bestandteile unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen oder in unterschiedlicher Weise Vorteile für das Unternehmen schaffen, was verschiedene Abschreibungsmethoden und Abschreibungssätze erforderlich macht. Beispielsweise müssen ein Flugzeug und seine Triebwerke als eigenständige abschreibungsfähige Vermögenswerte behandelt werden, wenn sie unterschiedliche Nutzungsdauern haben."

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass dem Triebwerk TSIO-520-NB und dem Flugzeug, in das es eingebaut wurde, von der Berufungswerberin eine unterschiedliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde. Für das neue Triebwerk wurde eine Nutzungsdauer von zehn Jahren als angemessen erachtet. Demgegenüber wurde für die beiden im Anlagevermögen befindlichen Flugzeuge eine **Restnutzungsdauer** von ebenfalls zehn Jahren ermittelt. (Die beiden Flugzeuge, Baujahr 1976 und 1979, wurden von der Berufungswerberin am 1. August 2001 gebraucht angekauft und in das Betriebsvermögen aufgenommen.) Auch der Einwand in der Berufung, dass ein Flugzeug über die gesamte Lebensdauer mehrere Triebwerke benötige, ist unter diesem Aspekt verständlich. Die unterschiedliche Nutzungsdauer eines Flugzeuges und eines Triebwerkes ist ein weiterer Anhaltspunkt für die selbständige Bewertungsfähigkeit des Triebwerkes.

Dem Antrag der Berufungswerberin folgend wird die am 24. Februar 2003 erfolgte Anschaffung des Triebwerkes TSIO-520-NB in Höhe von 66.217,43 € in die Basis für die Investitionszuwachsprämie einbezogen. Der Ermittlung des Investitionszuwachses sind daher "Anschaffungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2003" von 66.217,43 € zugrunde zu legen. Der abzuziehende "Investitions-Durchschnitt" der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2003 geendet haben, wurde unbestritten mit 5.627,14 € ermittelt. Der Investitionszuwachs 2003 (Bemessungsgrundlage für die 10 %ige Investitionszuwachsprämie) beträgt demnach 60.590,29 €. Die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 wird mit 6.059,03 € festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. April 2006