

Investitionszuwachsprämie

IZP für (vermietete) Luftfahrzeuge

IZP steht auch für im Ausland verwendete Flugzeuge zu

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)



UFS interpretiert § 108e Abs. 2 TS 4 EStG

Der UFS¹⁾ hatte über die IZP für zwei Flugzeuge zu entscheiden, die der Steuerpflichtige angekauft und verchartert hatte. Die Luftfahrzeuge wurden überwiegend im Ausland eingesetzt. Der UFS hat in systematischer, historischer und teleologischer Interpretation die Prämienfähigkeit erkannt.²⁾

1. Sachverhalt

Der Steuerpflichtige, eine österreichische GmbH, hat im Jahr 2003 zwei Businessjets angeschafft. Diese Luftfahrzeuge wurden grundsätzlich von Österreich aus operiert und es wurde hierfür auch in Österreich ein Hangar angemietet. Das überwiegende Einsatzgebiet der Flugzeuge war – nach dem Zweck, dem Typus und der Art der angekauften Flugzeuge – das Ausland. Nichts desto trotz sind die Flugzeuge mehrere Male pro Monat nach Österreich zurückgekehrt. Nachdem der Steuerpflichtige nicht selbst über die luftfahrtrechtlichen Genehmigungen für den Betrieb derartiger Luftfahrzeuge verfügte³⁾, wurden die beiden Flugzeuge an eine ebenfalls österreichische GmbH verchartert, die im Besitz des AOC ist. Dabei erhielt der Steuerpflichtige nicht etwa eine fixe Miete, sondern vielmehr ein Entgelt, das auf den geflogenen Flugstunden basierte. Weiters trug der Steuerpflichtige auch die Hangarierungskosten und indirekt auch die Kosten der Versicherung. Die Kosten des laufenden Flugbetriebes wurden vom Operator gezahlt.

2. Gang des Verfahrens

Die IZP wurde zunächst vom Finanzamt nicht anerkannt. Dies mit der Begründung, dass die Flugzeuge überwiegend im Ausland im Einsatz seien und sohin nicht in der inländischen Betriebsstätte verwendet würden.

In der Berufung wurde argumentiert, dass auf Basis der EStR 2000 Rz. 3731 bei nicht ortsfest eingesetzten Wirtschaftsgütern dann keine überwiegende Auslandsverwendung vorliege, wenn das Wirtschaftsgut regelmäßig in die inländische Betriebsstätte zurückkehre, auch wenn es sich zeitmäßig überwiegend im Ausland aufhalte.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde zusätzlich argumentiert, dass der An- und Abfahrtsort zumeist nicht in Österreich liege und somit eine regelmäßige Rückkehr nach Österreich nicht gegeben sei.

3. Rechtliche Erwägungen

In einem ergänzenden Schriftsatz hat der Steuerpflichtige wie folgt argumentiert: Von der IZP seien nach dem Gesetzeswortlaut ausgeschlossen:

- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden.
- Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ UFS 28. 1. 2005, GZ RV/0446-I/04.

²⁾ Vgl. hierzu auch Bergmann, UFS 2005, 101.

³⁾ Das so genannte Aircraft-Operator-Certificate, AOC.

Zunächst ist festzuhalten, dass es zur IZP in diesem Belang kaum Literatur und keine Judikatur gibt.

Basierend auf den Ausführungen etwa der EStR 2000 zu § 10 EStG können die oben genannten Tatbestände als Eigennutzungstatbestand bzw. Fremdnutzungstatbestand bezeichnet werden.

Der Eigennutzungstatbestand sei wortgleich dem InvPrG⁴⁾, den Bestimmungen des IFB nach § 10 EStG 1972 bzw. EStG 1988, der vorzeitigen AfA nach § 8 EStG 1972 und der Übertragung stiller Reserven nach § 12 EStG nachempfunden.

Unter Verweis auf die Judikatur des VwGH⁵⁾ führte der Steuerpflichtige aus, dass die Judikatur und Literatur zu diesen Gesetzesstellen auch zu § 108e EStG herangezogen werden kann.⁶⁾

Der Fremdnutzungstatbestand wurde durch das 2. AÄG 1987⁷⁾ sowohl hinsichtlich des InvPrG als auch hinsichtlich des IFB eingeführt und in § 10 EStG 1988 wieder übernommen. Fraglich war nun, ob der Eigennutzungs- oder der Fremdnutzungstatbestand anzuwenden war. Dies ist naturgemäß eine reine Sachverhaltsfrage. Zunächst konnte aus dem Charter-Agreement erkannt werden, dass die Risikotragung letztlich beim Eigentümer und nicht beim Operator lag, sodass keine reine entgeltliche Überlassung im Sinne eines klassischen Mietverhältnisses vorlag.

Daher wurde zunächst der Eigennutzungstatbestand unterstellt. Dies geschah auch deshalb, da aus der Judikatur zum Eigennutzungstatbestand wichtige Erkenntnisse zum Fremdnutzungstatbestand gewonnen werden können.

Zum Eigennutzungstatbestand ist zunächst ein grundlegendes Judikat des VwGH zu § 8 EStG 1972⁸⁾ heranzuziehen. In diesem Erkenntnis ging es um ein österreichisches Unternehmen, das in Deutschland eine Maschine bestellte, die zunächst dort verwendet werden sollte und erst kurze Zeit später nach Österreich verbracht werden sollte. Dazu kam es jedoch nie.

Der VwGH hat ausgeführt, dass immer dann, wenn ein Unternehmen mit einer Betriebsstätte im Inland keine Betriebsstätte im Ausland hätte, logischerweise sämtliche Einkünfte nur dieser (österreichischen) Betriebsstätte dienen können. Ist daher klar, dass eine operative Steuerung nur über die österreichische Betriebsstätte gegeben ist, wird man auch für die IZP erkennen müssen, dass dann die Prämie für in eben dieser Betriebsstätte verwendete Wirtschaftsgüter zusteht, auch wenn die Wirtschaftsgüter im Ausland verwendet werden sollten. Dies ergibt sich auch aus dem Zweck der Bestimmung, die im „Anreiz für Investitionen“ besteht.⁹⁾

Weiters hat der VwGH judiziert, dass eine räumliche Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte i. S. einer „körperlichen Anwesenheit“ nicht erforderlich sei. Die Wortfolge „in einer im Inland gelegenen Betriebsstätte verwendet“ darf nicht wörtlich und isoliert betrachtet werden. Auch der dauernde Einsatz eines Wirtschaftsgutes außerhalb der inländischen Betriebsstätte schließt das „Dienen“ und damit die „Verwendung“ für die inländische Betriebsstätte nicht stets aus (z. B. dauernder Einsatz eines Autobusses auf Auslandsfahrten durch ein Autobusunternehmen).¹⁰⁾ Beiläufig wird diese Judikatur auch von den EStR 2000¹¹⁾ als richtig angesehen. Erfolgen die kaufmännischen organisatorischen Maßnahmen von der inländischen Betriebsstätte aus, ist das Wirtschaftsgut eben dieser zuzuordnen. Nach den EStR gilt dies auch dann, wenn das Wirtschaftsgut ausschließlich im Ausland stationiert ist und die Einsätze von diesem Ort aus erfolgen (betreffend ein Luftfahrzeug i. S. des § 101 LFG).

⁴⁾ BGBl. Nr. 110/1982.

⁵⁾ VwGH 23. 4. 1985, 84/14/0160 zu § 3 InvPrG und § 8 Abs. 1 EStG 1972.

⁶⁾ Vgl. zur Gleichbedeutung gleichverwendete Gesetzesbegriffe VwGH VwSlg. 8447 A/1973.

⁷⁾ BGBl. Nr. 312/1987.

⁸⁾ VwGH 3. 5. 1983, 82/14/0254.

⁹⁾ Vgl. FA 1285 BlgNR 21. GP.

¹⁰⁾ Diese Judikatur wurde im Erkenntnis 14. 11. 1990, 83/13/0089 auch ausdrücklich bestätigt.

¹¹⁾ EStR 2000 Rz. 3728-3730.

Eben jene Auffassung vertreten auch *Hofstätter/Reichel*¹²⁾, *Doralt*¹³⁾ und *Quantschnigg/Schuch*¹⁴⁾.

Das BMF¹⁵⁾ hat den IFB für Luftfahrzeuge auch dann zugelassen, wenn das Luftfahrzeug ausschließlich im Ausland stationiert, d. h. dort entgeltlich in einem Hangar abgestellt ist, wobei die Einsätze von diesem ausländischen Flughafen erfolgen. Gegen den IFB bestünden dann keine Bedenken, wenn sich die Auslandsbeziehung ausschließlich aus dem bloßen Einstellen im Hangar ergibt und sämtliche kaufmännischen und einsetzorganisatorischen Maßnahmen von der inländischen Betriebsstätte aus erfolgen.

In eventu¹⁶⁾ wurde vom Steuerpflichtigen auch zum Fremdnutzungstatbestand Stellung genommen: Zunächst ist zum Wortlaut festzuhalten, dass (zunächst) Wirtschaftsgüter, die aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet gelten.

Man könnte nun in einem ersten Schritt daraus folgern, dass dieser Wortlaut ganz eindeutig ist und es – bei einer entgeltlichen Überlassung – ausschließlich auf den Verwendungsort ankommt. Wie zu zeigen ist, ist dies aus systematischen, historischen, teleologischen und verfassungsrechtlichen Gründen nicht haltbar.

Darüber hinaus ist der Wortlaut auch insofern problematisch, als das Gesetz ganz eindeutig von Wirtschaftsgütern spricht, die „aufgrund“ einer entgeltlichen Überlassung im Ausland verwendet werden. Es ist daher stets zu prüfen, ob die Verwendung im Ausland kausal deshalb geschieht, weil eine entgeltliche Überlassung stattgefunden hat. Im Fall hat der Steuerpflichtige nämlich argumentiert, dass der Eigentümer die Wirtschaftsgüter, hätte er selbst die luftfahrtrechtlichen Genehmigungen zum Betrieb der Flugzeuge gehabt, aufgrund der Eigenschaften der Flugzeuge ganz genauso im Ausland eingesetzt hätte. Daher würde schon das tatbestandliche Kausalitätsverhältnis zwischen entgeltlicher Überlassung und Auslandsverwendung fehlen. Wenn aber der VwGH bei der Eigennutzung ganz eindeutig den dauernden Auslandseinsatz auch als Dienen für die inländische Betriebsstätte definiert, kann für die Fremdnutzung insofern nichts anderes gelten.

Der entscheidende Schlüssel liegt in der Historie und Teleologie des Fremdnutzungstatbestandes. Dieser wurde wie erwähnt durch das 2. AÄG 1987¹⁷⁾ eingeführt. Die erläuternden Bemerkungen halten fest, dass für die Finanzierung von ausländischen Investitionsvorhaben österreichische Investitionsbegünstigungen in Anspruch genommen würden. Dies geschehe dadurch, dass im Ausland eingesetzte Wirtschaftsgüter über einen zwischengeschalteten inländischen Vermieter an einen ausländischen Investor vermietet werden. Die Vermietung sei nun grundsätzlich der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen. Der Zweck der Investitionsbegünstigung, die inländische Volkswirtschaft zu fördern, sei nach den Materialien bei der entgeltlichen Überlassung und Verwendung im Ausland zu gering.

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

Auf Basis einer historischen und teleologischen Interpretation ergibt sich daher, dass die IZP auch dann zustehen muss, wenn das Wirtschaftsgut vom Eigentümer an einen weiteren österreichischen Steuerpflichtigen vermietet wird, der das Wirtschaftsgut im Ausland einsetzt. Im Gegensatz zur Intention der Gesetzesänderung¹⁸⁾ erfolgt dabei sehr

¹²⁾ § 108e Tz. 4 m. V. a. § 10 Tz. 5.

¹³⁾ § 10 Tz. 32.

¹⁴⁾ § 10 Tz. 65.

¹⁵⁾ BMF 30. 10. 1996, SWK-Heft 36/1996, Seite A 646.

¹⁶⁾ Nämlich im konkreten Sachverhalt für den Fall, dass das Charteragreement doch als entgeltliche Überlassung angesehen werden sollte; die folgenden Ausführungen gelten daher immer auch für jenen Fall, in dem der zweite Tatbestand der entgeltlichen Überlassung ganz eindeutig erfüllt ist.

¹⁷⁾ Siehe RV 108 BlgNR 17. GP.

¹⁸⁾ Einführung des Fremdnutzungstatbestandes.

wohl eine Investition in die österreichische Volkswirtschaft, da ja auch die Erträge (und indirekt auch die Aufwendungen) aus dem Flugzeugbetrieb in Österreich anfallen.

Diese Argumentation steht auch auf der Grundlage der Rechtsprechung des VwGH¹⁹⁾, der auf Basis der EB zu BGBl. Nr. 312/1987 ausgeführt hat, dass bei einem im Inland entwickelten Software-Programm mit Lizenzen im Ausland die in der Entwicklung der Software gelegene Investitionsleistung dort ihre wirtschaftlichen Früchte trägt, wo sich das Vermarktungsrecht durch die Vereinnahmung der Lizenzen zu Buche schlägt.

Fasst man also diese Erkenntnisse und die Überlegungen zum Eigennutzungstatbestand zusammen, so ergibt sich, dass die IZP immer dann zustehen muss, wenn zwar allenfalls auch eine Vermietung der Luftfahrzeuge erfolgt, diese jedoch an einen inländischen Operator geschieht. Ob die Flugzeuge im Inland oder im Ausland eingesetzt werden, ist letztlich egal, da auf Basis der Judikatur des VwGH eine funktionelle Zuordnung ausreicht. Es wäre auch völlig widersinnig, Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Eigenart überwiegend im Ausland eingesetzt werden müssen, deshalb von der IZP auszuschließen, obschon der Nutzen dem österreichischen Steuerpflichtigen und somit der österreichischen Volkswirtschaft zugute kommt. Die IZP steht andererseits dann nicht zu, wenn die Vermietung ins Ausland erfolgt und damit nur der Versuch gemacht wird, eine IZP ohne Förderung der österreichischen Volkswirtschaft durch eine sozusagen „künstliche“ Zuordnung zu einer österreichischen Betriebsstätte im Rahmen eines reinen Mietverhältnisses zu kreieren.

Die EStR 2000²⁰⁾ gehen daher hinsichtlich des Erfordernisses der regelmäßigen Rückkehr in die inländische Betriebsstätte bei überwiegender Auslandsverwendung zwar vom Zweck her betrachtet in die richtige Richtung, sind aber letztlich zu eng.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass auch beim Fremdnutzungstatbestand eine Zuordnung eines im Ausland eingesetzten Wirtschaftsgutes dann zur österreichischen Betriebsstätte zu erfolgen hat, wenn zum einen die Vermietung an einen weiteren Österreicher erfolgt, sodass der Nutzen jedenfalls in Österreich anfällt und zum anderen allenfalls sogar nur eine Inlandsbetriebsstätte vorhanden ist. Unter Beachtung des Zweckes der Bestimmung muss auch auf die Eigenart des jeweiligen Wirtschaftsgutes abgestellt werden. Man könnte allenfalls noch entgegenen, dass diesem Interpretationsergebnis der Wortlaut der Bestimmung entgegensteht. Dagegen wurde schon oben eingewendet, dass das vom Wortlaut geforderte Kausalitätsverhältnis zwischen Vermietung und Auslandsverwendung nicht gegeben sei.

Darüber hinaus muss man festhalten, dass bei erkannter Teleologie der Bestimmung ein Auslegungsergebnis, dass bei der Eigennutzung des Flugzeuges (im Fall: der Eigentümer hätte die luftfahrtrechtlichen Genehmigungen selbst) die IZP zusteht und bei der Fremdnutzung (der Eigentümer hat die luftfahrtrechtlichen Genehmigungen nicht selbst und bedient sich daher eines Dritten als Operator) dem Fremdnutzer, der wirtschaftlich letztlich in der genau gleichen Situation wie der Eigennutzer ist²¹⁾, die Begünstigung aber nicht zusteht, ein gleichheitswidriges und somit verfassungswidriges Ergebnis zeitigt. Der Fremdnutzer ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise unter Beachtung der Teleologie dem Eigennutzer gleichgestellt. Wird einmal die IZP zuerkannt und einmal nicht, wird ein gleicher Sachverhalt ungleich behandelt, sodass die Bestimmung verfassungswidrig wäre. Nachdem der Wortlaut aber offensichtlich schon aufgrund des angesprochenen Kausalitätsverhältnisses nicht eindeutig ist, kann auch in verfassungskonformer Interpretation die Richtigkeit der IZP auch für das vermietete Luftfahrzeug erkannt werden.

4. Entscheidung des UFS

Der UFS²²⁾ hat wie folgt entschieden: Zunächst wurde zum Eigennutzungs- bzw. Fremdnutzungstatbestand Stellung genommen. Der UFS hat entschieden, dass nach den Char-

¹⁹⁾ VwGH 22. 1. 1992, 90/13/0242.

²⁰⁾ Rz. 3733.

²¹⁾ Er hat ein Flugzeug angeschafft, trägt Teile der Kosten und jedenfalls das Risiko; die Investition kommt der österreichischen Volkswirtschaft zugute.

²²⁾ UFS 28. 1. 2005, GZ RV/0446-I/04.

terverträgen der Operator zwar das Flugzeug auch eben operativ zu verwalten hätte, nichts desto trotz aber auch als Mieter eingesetzt sei. Daran kann auch die Entgeltvereinbarung (monatliches Entgelt nach den tatsächlich durchgeführten Flugstunden) nichts ändern.

Der UFS schließt sich in weiterer Folge der Argumentation im Schriftsatz und der Judikatur des VwGH an, wonach eine körperliche Anwesenheit für die Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte nicht erforderlich sei. Der VwGH sei der Rechtsansicht von *Doralt*²³⁾ und *Nolz*²⁴⁾ hinsichtlich der (ausreichenden) funktionellen Zugehörigkeit gefolgt.

Der UFS bezieht sich dann wiederum auf den in den EB zum 2. AÄG 1987 wiedergegebenen Hintergrund und Inhalt des Ausschlussstatbestandes und kommt zur – richtigen – Auffassung, dass nicht jede entgeltliche Nutzungsüberlassung, die letztendlich zu einem überwiegenden Auslandseinsatz des Wirtschaftsgutes führt, begünstigungsschädlich sei. Begünstigungsschädliches Verhalten sei dann gegeben, wenn die entgeltliche Nutzung im Ausland entweder direkt mit einem ausländischen Investor oder unter Zwischenschaltung eines (weiteren) Unternehmers vereinbart wird. In diesen Fällen komme der Nutzen nämlich nicht der österreichischen, sondern einer ausländischen Volkswirtschaft zugute.

Verstehe 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. Im Berufungsfall wurden die Wirtschaftsgüter nicht einem ausländischen Abnehmer, sondern einer österreichischen Kapitalgesellschaft, einem Luftverkehrsunternehmen, entgeltlich zur Nutzung überlassen. Der Umstand, dass dieses Unternehmen internationale Beförderungsleistungen durchführt, steht der Inanspruchnahme der IZP daher nicht entgegen.

Somit wurde der Berufung Folge gegeben.

5. Zusammenfassung

Der UFS hat die IZP einem österreichischen Steuerpflichtigen zugestanden, der zwei Luftfahrzeuge erworben und diese entgeltlich einem österreichischen Operator zur Verfügung gestellt hatte, wobei die Luftfahrzeuge überwiegend im Ausland eingesetzt wurden.

Der UFS hat – auf der Basis der Argumente des Berufungswerbers – zunächst die Judikatur des VwGH unterstützt, wonach nicht eine räumliche, sondern eine funktionelle Zuordnung zur österreichischen Betriebsstätte ausreichend sei. Hinsichtlich der Fremdnutzung hat der UFS festgehalten, dass die Teleologie des Fremdnutzungstatbestandes sei, eine Begünstigung bei reiner Zwischenschaltung eines Mietverhältnisses mit einem ausländischen Mieter hintanzuhalten, wenn die Investition auch im Ausland eingesetzt wird.

Im Fall sei jedoch das Wirtschaftsgut an einen inländischen Betreiber entgeltlich überlassen worden. Daher stehe der überwiegende Auslandseinsatz der Flugzeuge der IZP nicht entgegen. Der UFS hat damit statt einer äußerst vordergründigen und blassen Argumentation²⁵⁾ eine tief schürfende Analyse des Eigennutzungstatbestandes und des Fremdnutzungstatbestandes unter Beachtung des historischen Werdegangs der Bestimmungen, der Teleologie und des Gleichheitsgrundsatzes dargeboten. Damit setzt der UFS seine – wohlthuende – Art der Rechtsprechung²⁶⁾ fort. Verwiesen sei etwa auf die grundlegende Entscheidung des UFS zur IZP bei Neugründungen²⁷⁾ sowie etwa auch zur Angemessenheitsgrenze für PKW bzw. zum Leasing von PKW aus dem Ausland.

²³⁾ ÖStZ 1976, 222.

²⁴⁾ ÖStZ 1982, 77.

²⁵⁾ Wie noch vom Finanzamt als Begründung vorgebracht.

²⁶⁾ Im wahrsten Sinne des Wortes.

²⁷⁾ UFS 25. 10. 2004, GZ RV/1050-W/03.