

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterIn in der Beschwerdesache Bf, Bf_Adr, über die Beschwerde vom 4. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck (nunmehr: FA Österreich) vom 23. Juni 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2005 Steuernummer Bf_StNr zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe betragen:

Einkommen: € 1.198.772,98; Körperschaftsteuer: € 317.658,95

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zum bisherigen Verlauf des Verfahrens wird auf die Erkenntnisse des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. Juni 2010, GZ. RV/0601-I/08, und vom 24. September 2012, GZ. RV/0189-I/12, sowie auf die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Februar 2012, Zl. 2010/15/0143, und vom 30. Juni 2015, Zl. 2012/15/0207, verwiesen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9. Dezember 2020 wurde die gegenständliche Rechtssache dem bisher zuständig gewesenen Richter wegen Versetzung in den Ruhestand gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der nunmehr ausgewiesenen RichterIn zugeteilt.

II. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin (Bf), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, betreibt ein Seilbahnunternehmen und ermittelt den Gewinn gem. § 5 Abs. 1 EStG 1988. Bilanzstichtag ist der 31. Oktober.

2. Im Jahr 2005 wurde die bestehende Dreisesselbahn abgetragen und eine Sechssesselbahn errichtet.

2.1. Über den seilbahntechnischen Teil der Seilbahnanlage schloss die Bf am 4. März 2005 mit der A GmbH einen Leistungsvertrag mit folgendem Inhalt:

Gegenstand:

Lieferung und Montageleitung des mechanischen Teiles der B_Bahn

Vertragsbasis:

Offerte der Fa. A vom 26.1. und 7.2.2005, sowie das Vergabegespräch vom 28.1.2005.

Leistungsumfang:

Die Anlage wird mit 111 Haubensesseln mit beheizbaren Sesselsitzen ausgeführt und mit einem ebenerdigen Schleifenbahnhof im Tal. Die Bergstation wird mit hoher begehbare Verkleidung errichtet, deren Einfahrtsöffnungen mit überwachten Abdeckungen versehen sind. Die Anlage verfügt über Talbeförderung mit einem Drittel der Förderleistung.

Die Umlenkspannstation im Tal wird ohne Verkleidung ausgeführt gemäß Zeichnung N40-06426/2 mit ebenerdigem Schleifenbahnhof mit Förderband.

Die Fa. A liefert die Anlagenteile frei jeweiliger Einbaustelle, Berg- und Talstation sind mit LKW erreichbar, die Stützen werden geflogen und stellt einen Obermonteur samt Montagegerät, lässt den Seilzug auf ihre Kosten ausführen; mit der Seillieferung ist auch der Spleiss nach erster Kürzung enthalten.

Die Elektrotechnik wird von Fa. C geliefert und ist im Vertragsumfang nicht enthalten; die Elektrotechnik der Sitzheizung wird von Fa. A gestellt. Die Lieferung der Statik für die Schwergewichtsfundamente der Stützen obliegt Fa. A.

Seitens des Auftraggebers werden gestellt alle Hochbauten gemäß Plänen von Architekt D, alle Fundamente, Kabelgraben und Erdbewegungen.

Der Auftraggeber stellt 2.400 kostenlose Helferstunden (4-6 Mann). Sollten darüber hinaus weitere Helferstunden erforderlich sein, werden diese mit Euro 29,-/Std. verrechnet. Über alle Helferstunden sind Aufzeichnungen zu führen, die wöchentlich vom Baustellenkoordinator der Fa. A abzuzeichnen sind.

Der Auftraggeber stellt alle Vermessungen, die Statik der Stationen, allfällige Sonderstützenstatik, die Baustellenkoordination, die Gutachten für die Sicherheitsanalysen, ausgenommen Seilbahn- und Elektrotechnik, sowie den Sicherheitsbericht.

Termine:

Es wird einvernehmlich ein Bauzeitplan mit Lieferungen und Montagen, sowie Übergabeterminen der Baumeisterarbeiten erstellt.

Die Abnahmebereitschaft der Anlage wird für KW 42 vereinbart unter Annahme eines Bauverhandlungstermines bis Anfang Juni.

Vertragspreis:

Der Preis für den beschriebenen Leistungsumfang beträgt

Euro 4,151.725,-- + MWST (in Worten: viermillioneneinhunderteinundfünfzigtausendsiebenhundertfünfundzwanzig)

Zahlungsbedingungen:

20% bei Baugenehmigung

20% bei Montagebeginn

20% bei erfolgtem Seilspleiß

20% bei erfolgter Abnahme und Betriebsfreigabe durch die Behörde

20% am 15.2.2006

Die MWSt der Schlussrechnung ist zur gesetzlichen Fälligkeit zu überweisen

Allgemeine Bedingungen:

Es gelten die allgemeinen Lieferbedingungen für den Seilbahnbau des Fachverbandes der Maschinen- und Stahlbauindustrie Österreichs in der Fassung 1.12.2003, Gerichtsstand ist Innsbruck (siehe Beilage).

2.2. In den Offerten der A GmbH vom 26.01.2005 bzw. 07.02.2005 sind jeweils unter Pt. 6.0 („Angebotspreis netto ohne MwSt.“) die vom Angebotspreis umfassten Leistungen der A GmbH aufgelistet. Unter Nr. 5. findet sich der Posten „20 Streckenstützen komplett“, unter Nr. 14 sind folgende Posten angeführt: „Transporte zu den Einbaustellen, Seilzug und Komplettmontage aller elektromechanischen Teile der Anlage, Projektierung, Inbetriebnahme und Abnahme der Anlage unter kostenloser Helferbeistellung durch den Auftraggeber.“

Unter Pt. 7.0 („Optionen netto ohne MwSt.“) des Angebotes vom 07.02.2005 ist außerdem die elektrische Antriebsausrüstung einschließlich Montage und Inbetriebnahme angeführt.

2.3. Im Anschluss an die Verhandlung betreffend die Erteilung der Baugenehmigung für die Sechssesselbahn wurde der Bf die Baugenehmigung mit Bescheid des BMVIT vom 24. Mai 2005

erteilt. In der über den Verlauf der Verhandlung aufgenommenen Verhandlungsschrift ist unter Punkt C. *Sachverständigengutachten und Vorschriften*, Unterpunkt g) *Allgemeine Vorschriften* festgehalten, dass die Seilbahn ohne Betriebsbewilligung nicht in Betrieb genommen werden darf. An dieser Stelle der Verhandlungsschrift ist ua außerdem festgehalten:

8. Nach Fertigstellung der für einen sicheren Betrieb erforderlichen Einrichtungen und Anlageteile der Seilbahn sowie der Feststellung über deren Übereinstimmung mit den vorgelegten Unterlagen und der Prüfung der einzelnen Bauteile, ihres Zusammenwirkens und mit dem örtlichen Umfeld durch die Herstellerfirmen ist ein mindestens 50-stündiger Probetrieb zu führen. Zu Beginn des Probetriebes ist darüber von den Herstellerfirmen eine Bestätigung dem Seilbahnunternehmen zu übergeben.

Der Probetrieb ist unter Anleitung und Beiziehung der Vertreter der Herstellerfirmen von den Bediensteten durchzuführen (...)

9. Während des Probetriebes hat der vorgesehene Betriebsleiter das Betriebspersonal (...) eingehend zu schulen.

(...)

14. Noch vor der beabsichtigten Inbetriebnahme der Seilbahn sind Berge-, Brandschutz- und Rettungsübungen (...) durchzuführen.

(vgl. Verhandlungsschrift v. 24.05.2005, BFG-Akt S. 170ff).

Der behördlich vorgeschriebene Probetrieb fand vor dem Bilanzstichtag im Ausmaß von 22 Betriebsstunden statt.

Die behördlich vorgeschriebene Bergeübung fand am 2. Dezember 2005 statt (vgl. Auflistung Montagetermine, BFG-Akt S. 91).

2.4. Mit Schreiben vom 10. Oktober 2005 ersuchte die Bf beim Amt der Vorarlberger Landesregierung um Erteilung der seilbahnrechtlichen Betriebsbewilligung für die B_Bahn.

Die seilbahntechnische Abnahme der Anlage „B_Bahn“ wurde am 10. November durch das Amt der Vorarlberger Landesregierung abgeschlossen. Nach Durchführung der mündlichen Verhandlung wurde der Bf mit Bescheid des Landeshauptmannes von Vorarlberg vom 10. November 2005 die seilbahnrechtliche Betriebsbewilligung bei Einhaltung im Weiteren aufgeführter Bedingungen und Auflagen erteilt. Bezug genommen wurde in diesem Zusammenhang ua auf Abschnitt C lit. a der Verhandlungsschrift. An der bezeichneten Stelle der Verhandlungsschrift ist das Gutachten des seilbahntechnischen Amtssachverständigen wiedergegeben; dieses lautet auszugsweise wie folgt:

Die Überprüfungen an der Anlage wurden am 19.10.2005, 04.11.2005, 07.11.2005 und 08.11.2005 durchgeführt. Die Anlage wurde nicht im fertig gestellten Zustand vorgefunden. Es kam immer wieder zu Verzögerungen durch Montage- und Einstellarbeiten, sodass eine zügige

Überprüfung nicht möglich war. Die ersten Unterlagen der Herstellerfirmen wurden am 25.10.2005 vorgelegt.

2.5. Die A GmbH stellte gemäß Vertrag vom 04.03.2005 folgende Zahlungsanforderungen an die Bf:

- 1. Zahlungsanforderung vom 24.05.2005 nach erfolgter Bauverhandlung
- 2. Zahlungsanforderung vom 01.08.2005 nach erfolgtem Montagebeginn
- 3. Zahlungsanforderung vom 15.09.2005 nach erfolgtem Seilspleiß
- 4. Zahlungsanforderung vom 15.11.2005 nach erfolgter Abnahme
- Schlussrechnung vom 21.11.2005 (mit Fälligkeit der Abschlusszahlung am 15.02.2006)

3.1. Die Stationsgebäude (Berg- und Talstation) wurden von der Firma E_GmbH errichtet. Die Fertigstellung der Gebäude erfolgte insoweit bereits im August/Anfang September 2005, als sodann ab Anfang September die Montage der seilbahntechnischen Anlage, welche zT innerhalb der Stationsgebäude gelegen war, erfolgen konnte. Die Fertigstellung zur betrieblichen Nutzung erfolgte somit vor dem Bilanzstichtag 31. Oktober 2005.

3.2. Die Stützen wurden von der A GmbH geliefert; die A GmbH stellte das Montagegerät und einen Obermonteur für die Montage der Stützen. Ebenso waren die Seilrollen und das Förderseil Teil des Vertragswerkes mit der A GmbH. (vgl. Leistungsvertrag v. 04.03.2005, BFG-Akt S. 325; Offerte v. 26.01. bzw. 07.02.2005, BFG-Akt S. 350 bzw. 357 R).

4. Das Kostenrisiko ging jedenfalls nicht vor der am 10. November erfolgten behördlichen Abnahme der Anlage „B_Bahn“, welche die Voraussetzung für die 4. Zahlungsanforderung lt. Leistungsvertrag vom 4. März 2005 darstellte, von der Herstellerin A GmbH auf die Bf über. Die tatsächliche Übergabe der Seilbahnanlage lt. Leistungsvertrag erfolgte am 24. November 2005.

Mit der Übergabe der Anlage „B_Bahn“ erwarb die Bf die faktische Verfügungsmöglichkeit und damit das wirtschaftliche Eigentum über die Anlage.

5. Die Inbetriebnahme der Seilbahnanlage zum öffentlichen Liftbetrieb erfolgte am 5. Dezember 2005.

6. Nicht festgestellt werden konnte, dass die Seilbahnanlage „B_Bahn“ von der Bf selbst hergestellt wurde.

Ebenfalls nicht festgestellt werden konnte, dass die Anschaffung der Seilbahnanlage vor dem Bilanzstichtag 31. Oktober 2005, somit noch im Wirtschaftsjahr 2004/2005 erfolgt ist.

III. Rechtslage

1. Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen

Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist gemäß Abs. 2 leg. cit. der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

2. Mit der Absetzung für Abnutzung (AfA) werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Dauer der Nutzung des Wirtschaftsgutes verteilt abgesetzt. Die AfA beginnt keinesfalls vor der Anschaffung bzw. Herstellung des Wirtschaftsgutes (zB VwGH 28.02.2012, 2010/15/0143).

Beim Anschaffungsvorgang wird ein Wirtschaftsgut entgeltlich von einer fremden Verfügungsmacht in die Verfügungsmacht des Erwerbers überführt. Die Anschaffung zielt auf den Erwerb bestehender Wirtschaftsgüter, während die Herstellung auf die Schaffung bisher nicht in dieser Form vorhandener Wirtschaftsgüter gerichtet ist. Bei einem neu herzustellenden Wirtschaftsgut liegt Anschaffung vor, wenn der Beauftragte (Werkunternehmer) das Herstellerrisiko trägt. Trägt dieser das Risiko für die Kosten und die Funktionsfähigkeit, dann liegt beim Auftraggeber (Besteller) eine Anschaffung vor (Erwerb eines bereits hergestellten Wirtschaftsgutes). Trägt der Auftraggeber das Risiko, dann liegt Herstellung vor (VwGH 30.06.2015, 2012/15/0207, mwN).

Die AfA beginnt grundsätzlich mit der Inbetriebnahme (betrieblicher Verwendung oder Nutzung) des Wirtschaftsgutes für den bestimmungsgemäßen Zweck. Dies ergibt sich aus der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die „Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“. Daher ist der Zeitpunkt der Anschaffung für den Beginn der AfA grundsätzlich nicht maßgeblich.

Der Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt bzw. eine AfA vor der Benützung (Vermietung) ist bei einer altersbedingten Abnutzung maßgeblich, wenn die tatsächliche Abnutzung des Wirtschaftsgutes von der Inbetriebnahme unabhängig ist. (Kirchmayr/Geringer in Doralt et al, COVID-Bestimmungen, § 7 Tz 31f mwN).

Der Übergang des wirtschaftlichen Risikos muss bei einem Probetrieb einer Seilbahn noch nicht zwingend stattgefunden haben, weshalb durch den Testbetrieb nicht jedenfalls bereits von einer erfolgten Inbetriebnahme und Möglichkeit einer Geltendmachung von AfA beim Auftraggeber auszugehen ist (Kirchmayr/Geringer in Doralt et al, COVID-Bestimmungen, § 7 Tz 65 mwN, ua VwGH 28.02.2012, 2009/15/0218).

Ebenso VwGH 29.03.2017, Ra 2016/15/0007: Ein Probetrieb setzt nicht zwingend voraus, dass der Seilbahnbetreiber bereits wirtschaftlicher Eigentümer der Seilbahnanlage ist, kann doch dieser Probetrieb zweifellos auch zu einem Zeitpunkt beginnen, zu dem insbesondere das Risiko von zufälligen (oder von außenstehenden Dritten verursachten) Schäden mangels Übergabe noch nicht den Seilbahnbetreiber trifft. Auch Beiser (SWK 2010, S 453ff) verweist darauf, dass ein Probetrieb vor „Auslieferung oder Übergabe“ noch dem Herstellungsvorgang zuzurechnen ist.

3. Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 3%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen.

4. Nach § 1151 Abs. 1 ABGB liegt ein Werkvertrag vor, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt. Dabei wird die persönliche (nicht wirtschaftliche) Unabhängigkeit des Werkunternehmers vom Besteller betont. Zudem ist hervorzuheben, dass das Werk eigens für den Besteller hergestellt wird: also unter Beachtung der für ihn spezifischen Umstände und iS seiner speziellen Vorstellungen u Anweisungen. Sie betreffen allerdings nur das Werk, nicht die Art u Weise seiner Herstellung. Unter einem Werkvertrag versteht man demnach eine Vereinbarung, in der sich jemand gegen Entgelt verpflichtet, ein den Umständen und Vorstellungen des Vertragspartners (Bestellers) entsprechendes Werk entweder persönlich selbständig herzustellen oder unter persönlicher Verantwortung durch Dritte herstellen zu lassen. (*Krejci* in Rummel, ABGB³ § 1166 ABGB Rz 4 mwN)

Ein Werkvertrag liegt ua vor, wenn eine Anlage individuell hergestellt werden soll, zB eine Klimaanlage, Kühlanlage, Warmwasseranlage, Apparat nach Patent des Bestellers, aber auch eine Industrieanlage. Wesentlich ist somit, dass die geschuldete Leistung nach den Umständen und Vorstellungen des Bestellers herzustellen ist. (*Rebhahn/Kietzbl* in Schwimann/Kodek [Hrsg], ABGB Praxiskommentar⁴, § 1165 ABGB Rz 2 u. 12). Wesentlich ist außerdem, dass der Werkunternehmer typischerweise nicht nur zielstrebige Sorgfalt zur Erfolgserreichung wie der Dienstnehmer schuldet, sondern den zugesagten Erfolg selbst (*Krejci* in Rummel, ABGB³ § 1166 ABGB Rz 9 mwN).

IV. Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen

Der unter Pt. II. dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den jeweils in Klammer angeführten Aktenstücken und Beweismitteln.

1. Anschaffung oder Herstellung

Laut VwGH-Erkenntnis vom 30. Juni 2015, ZI. 2012/15/0207, war im gegenständlichen (fortgesetzten) Verfahren festzustellen, ob die Bf die Anlage angeschafft oder (selbst) hergestellt hat, bei wem also – der Bf oder dem beauftragten Unternehmen A GmbH – das Kostenrisiko für die Errichtung der Seilbahnanlage lag.

1.1. Die A GmbH schuldete aufgrund des Leistungsvertrages vom 4. März 2005 nicht bloß die Lieferung der in der Anlage „B_Bahn“ zu verbauenden Elemente, sondern übernahm außerdem die oben unter Pt. II.2.1. und II.2.2. dargestellten Leistungen (vgl. Leistungsvertrag v. 4.3.2005, BFG-Akt S. 325; Angebote v. 26.1. u. 7.2.2005, BFG-Akt S. 350 u. 357ff). Sie schuldete somit insgesamt die Herstellung des im Leistungsvertrag vom 4. März 2005 beschriebenen Werkes, wobei die Bezahlung der Leistungen der A GmbH in Teilbeträgen erfolgte, und zwar – abgesehen von der 5. Teilzahlung – nicht nach fixen Terminen, sondern nach Montagefortschritt bzw. Fertigstellung iSd behördlichen Abnahme der Anlage. (vgl. Leistungsvertrag v. 4.3.2005, BFG-Akt S. 325)

Dazu wurde unter Bezugnahme auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Juni 2015, ZI 2012/15/0207 seitens der Bf im Schreiben vom 13. August 2015 zwar zunächst ausgeführt, es seien im weiteren Verfahren somit Sachverhaltsfeststellungen über den Inhalt des Leistungsvertrages vom 4. März 2005 zu treffen, jedoch nicht dargelegt, weshalb im gegenständlichen Fall die Herstellung durch die Bf erfolgt sein soll. Dass der Bf, wie in dem Schreiben vorgebracht, die Bauherreneigenschaft iSd § 28 EStG für die gesamte Seilbahnanlage zukomme, ist für die Entscheidung nicht von Relevanz, da der „Bauherr“ iSd § 28 EStG 1988 bzw. der Bauherrenverordnung nicht auch der Hersteller (eines Gebäudes) sein muss. Es darf darauf hingewiesen werden, dass gem. Art. 1 Abs. 5 der Richtlinie 2000/9/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. März 2000 über Seilbahnen für den Personenverkehr „Bauherr“ jede natürliche oder juristische Person ist, die den Auftrag für die Errichtung einer Anlage iSd Richtlinie erteilt.

Es ist unbestritten, dass die Bf mehrere Firmen mit der Errichtung der Seilbahnanlage und der Stationsgebäude beauftragt und dementsprechend mehrere Leistungsverträge vergeben hat. Daraus ist jedoch nicht zwangsläufig der Schluss zu ziehen, wie dies im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 13. August 2015 erfolgte, dass das gesamte Kostenrisiko zB aus Bauverzögerungen, Umplanungen und Behördenverfahren bei der Bf gelegen gewesen sei. Tatsächlich trafen die Folgen der im Beschwerdefall im Baufortschritt eingetretenen Verzögerungen zwar die Bf in der Form, dass die Fertigstellung der Seilbahnanlage, und in der Folge die behördliche Abnahme und die Inbetriebnahme, nicht zu den ursprünglich anvisierten Zeitpunkten erfolgten. Das Kostenrisiko daraus hatte allerdings, soweit die Seilbahnanlage betroffen war, die Herstellerfirma A GmbH zu tragen, zumal die Bezahlung des fix vereinbarten Werklohnes in Teilbeträgen nach Baufortschritt zu erfolgen hatte. Notwendige Verbesserungen

und die Beseitigung von Mängeln hatte die A GmbH auf ihre Kosten vorzunehmen. So handelte es sich beim Angebotspreis laut Offerten vom 26.01.2005 und vom 07.02.2005 um einen Festpreis (vgl. BFG-Akt S. 351 u. 358 R). Die letzte Teilzahlung, welche lt. Leistungsvertrag vom 4. März 2005 am 15.02.2006 iHv € 996.474,00 fällig sein sollte, wurde tatsächlich erst am 14. März 2006 und nur zum Teil bezahlt, weil die von der Firma A in Gang zu setzende Sitzheizung noch nicht funktionierte (vgl. Niederschrift v. 31.07.2008, BFG-Akt S. 99ff).

Die gegenständliche Anlage wurde somit von der Bf angeschafft, und nicht (selbst) hergestellt. Es erfolgte zwar eine Bezahlung des Leistungsentgeltes an die A GmbH nach „Baufortschritt“, das Kostenrisiko lag aber, nicht zuletzt iZm den relevanten Teilzahlungen Nr. 3 („nach erfolgtem Seilspleiß“) und vor allem Nr. 4 („bei erfolgter Abnahme und Betriebsfreigabe durch die Behörde“), bei der Herstellerfirma.

Der Gefahrenübergang erfolgt laut Anfragebeantwortung der A GmbH vom 23. August 2021 für gewöhnlich nach einer sog. „ersten Übergabe“ in Form eines Schreibens an den Kunden, in dem ua die Erfüllung der A-Vorschriften bestätigt wird (vgl. BFG-Akt S. 363 R). Im Beschwerdefall war dies das bereits mehrfach erwähnte Schreiben vom 24. November 2005.

1.2. Im Übrigen darf angemerkt werden, dass im Verfahren zu GZ RV/0601-I/08 die Herstellung der Seilbahntechnik durch die A GmbH nicht infrage gestellt wurde. Ein derartiges Vorbringen erfolgte erst nach Ergehen der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.02.2012, 2010/15/0143. Im Schreiben vom 18. April 2012 des steuerlichen Vertreters wurde dazu ausgeführt, die Bf sei Bauherrin der B_Bahn und habe in ihrem Namen und auf ihre Rechnung die in einer Beilage angeführten Firmen, Personen und Behörden mit der Genehmigung, Errichtung und Abnahme der Seilbahn beauftragt (siehe dazu bereits oben Pt. IV.1.1.1. dieses Erkenntnisses).

Dem im selben Schreiben, ebenso wie bereits am 15. Oktober 2008 ins Treffen geführten Argument, die Bf habe an Berg- und Talstation und an den Stützen samt Fundamenten mittels Bauführung iSd §§ 414-419 ABGB das wirtschaftliche Eigentum erlangt, erteilte der Verwaltungsgerichtshof, nachdem das Bundesfinanzgericht dieser Auffassung der Bf in seiner Entscheidung vom 24.09.2012, GZ RV/0189-I/12, gefolgt war, im Erkenntnis vom 30.06.2015, 2012/15/0207, eine Absage.

2. Zeitpunkt der Anschaffung der Seilbahnanlage

2.1. In seiner Stellungnahme zur Beschwerde führte das Finanzamt ins Treffen, dass sich die Frage der Inbetriebnahme der Seilbahn schon aus dem Grund erübrige, dass die Bf erst mit der nach dem Bilanzstichtag erfolgten Übergabe der Anlage durch die A GmbH wirtschaftliche Eigentümerin geworden sei (vgl. BFG-Akt S. 113). In der Replik vom 15. Oktober 2008 wurde, wie im vorigen Absatz erwähnt, der sukzessive Eigentumserwerb durch die Bf als Grundeigentümerin sowie der Umstand eingewendet, dass die mit der Herstellung der

seilbahntechnischen Anlage betrauten Firmen, gegenständlich die A GmbH, für Zwecke der Abnahme üblicherweise die behördliche Abnahme zur Konzessionserteilung abwarten würden (vgl. BFG-Akt S. 115).

Wie oben unter Pt. II.2.4. wiedergegeben, fand der seilbahntechnische Amtssachverständige die Anlage anlässlich seiner Überprüfung nicht im fertig gestellten Zustand vor (vgl. Verhandlungsschrift v. 10.11.2005, BFG-Akt S. 180)

Laut einer Aufstellung der Montagetermine ab Durchführung des Seilzuges fand die Abnahme der Bahn durch die Seilbahnbehörde am 4., 7. und 8. November 2005 statt; am 23. November 2005 führte die Seilbahnbehörde eine Kontrolle des Einstiegsförderbandes durch (vgl. BFG-Akt S. 91). Dieser Förderbandeinstieg samt Steuerung war von der A GmbH geliefert und montiert worden (vgl. Offerte vom 26.1. und 7.2.2005, BFG-Akt S. 350 R; 357 R u. 358).

Laut Schreiben der A GmbH vom 24. November 2005 konnte ihrerseits die Betriebseröffnung der Anlage „B_Bahn“ nach Erledigung der A-Vorschriften am 24. November 2005 erfolgen. Es werde der Bf mitgeteilt, dass die A GmbH die Anlage mit diesem Datum als übergeben betrachte (vgl. BFG-Akt S. 102).

Laut Anfragebeantwortung der A GmbH vom 23. August 2021 sind „A-Vorschriften“ im Fachjargon solche Vorschriften, die vor Aufnahme des öffentlichen Personenverkehrs zu erfüllen sind (vgl. Mail v. 23.08.2021, BFG-Akt S. 364f). Eine Inbetriebnahme vor Erfüllung der „A-Vorschriften“ ist für den Seilbahnbetreiber somit nicht zulässig.

Zur Anfragebeantwortung der A GmbH hat der steuerliche Vertreter der Bf mit Schreiben vom 16. September 2021 ausführlich Stellung genommen. Der Unterschied zwischen A-Vorschriften, deren Nichterfüllung die Aufnahme des öffentlichen Personenverkehrs verhindert, und B-Vorschriften, die ebenfalls zu erfüllen sind, wobei dies jedoch auch noch bereits während des laufenden Betriebes nachgeholt werden kann, bestehe darin, dass die Nichterfüllung von A-Vorschriften als wesentlicher, die Nichterfüllung von B-Vorschriften als unwesentlicher Mangel im Sinne der Gewährleistung zu qualifizieren sei. Von der Gewährleistung für wesentliche und unwesentliche Mängel sei jedoch die Übergabe der Anlage in die wirtschaftliche Verfügungsgewalt des Abnehmers zu unterscheiden.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Eine Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen käme erst infrage, wenn die Sache bereits geliefert wurde, wenn somit der Verkäufer oder Werkunternehmer aus seiner Sicht den Vertrag erfüllt hat (*Ofner* in Schwimann/Kodek [Hrsg], ABGB Praxiskommentar4 [2014], § 922 Rz 9). Eine endgültige Vertragserfüllung wird lt. Anfragebeantwortung der A GmbH jedoch erst nach der sog. „zweiten Übergabe“ angenommen. Die „erste Übergabe“ erfolge demgegenüber durch ein Schreiben an den Kunden, in dem die Anlage an ihn übergeben und die Erfüllung der A-Vorschriften bestätigt werde. Diese erste Übergabe stelle den Gefahrenübergang dar (Anm.

seitens der A GmbH: „wir dürfen keine Seilbahnen im öffentlichen Betrieb betreiben“), sodass der Kunde die Anlage betreiben und damit verdienen könne (vgl. BFG-Akt S. 363 R).

Auch der seitens der Bf im Weiteren vertretenen Auffassung, wonach der behördlich vorgeschriebene Probetrieb, der bereits im Geschäftsjahr 2004/2005 im Ausmaß von 22 Wochenstunden durchgeführt worden sei, der Bf zuzurechnen sei und die bereits erfolgte Übergabe durch die A GmbH voraussetze, kann nicht beigelegt werden. So war der Probetrieb zwar von den Bediensteten der Bf durchzuführen, die während dieses Probetriebes durch den vorgesehenen Betriebsleiter zu schulen waren, er hatte jedoch unter Anleitung und Beiziehung der Vertreter der Herstellerfirma stattzufinden (vgl. oben Pt. II.2.3. dieses Erkenntnisses bzw. BFG-Akt S. 170 R). Der behördlich vorgeschriebene Probetrieb war somit noch Teil des Herstellungsvorganges. Er war vor der Verhandlung über die Erteilung der Betriebsbewilligung zu absolvieren, zumal in dieser Verhandlung ua die durchgeführte Schulung des Betriebspersonals nachzuweisen war (vgl. Verhandlungsschrift v. 24.05.2005 betr. Erteilung der Baugenehmigung, BFG-Akt S. 170 R).

Insgesamt widerspricht die Argumentation im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 16. September 2021, welche die Übergabe der Anlage vor dem 31. Oktober 2005 plausibilisieren soll, den Angaben der A GmbH in deren Vorhaltsbeantwortung. Zu den Gepflogenheiten iZm der Übergabe von Seilbahnanlagen wurde von der A GmbH angegeben, dass ein Kunde eine Anlage vor Erfüllung der A-Vorschriften ungern übernehmen werde, da er sie in diesem Zustand nicht in Betrieb nehmen könne. Grundsätzlich, bei einem guten Verhältnis zwischen Kunde und Lieferant, müssten die Übernahme der Anlage und die Erfüllung von Vorschriften jedoch nicht unbedingt zusammenhängen. Das Verweigern einer Abnahme sei eher ein Druckmittel, da damit üblicherweise Zahlungen verbunden seien.

Aufgrund der weiteren Ausführungen ist dies jedoch so zu verstehen, dass eine Übergabe für gewöhnlich nach Erfüllung der A-Vorschriften, aber vor Erfüllung aller B-Vorschriften erfolgt (vgl. Mail v. 23.08.2021, BFG-Akt S. 363 R). Auch im gegenständlichen Fall ist von der Übergabe durch die A GmbH an die Bf nach Erfüllung der A-Vorschriften, welche mit 24. November 2005 anzunehmen war, auszugehen (vgl. das bereits mehrfach erwähnte Schreiben v. 24.11.2005, BFG-Akt S. 102).

2.2. Die seilbahnrechtliche Betriebsbewilligung wurde der Bf am 10. November 2005 unter (aufschiebenden) Bedingungen erteilt. Die Anlage durfte vor Erteilung dieser Bewilligung nicht in Betrieb genommen werden; tatsächlich konnte die Inbetriebnahme erst nach Erfüllung der im Bewilligungsbescheid angeführten Bedingungen erfolgen (vgl. Verhandlungsschrift v. 24.05.2005, BFG-Akt S. 170; Bescheid über die Erteilung der seilbahnrechtlichen Betriebsbewilligung, BFG-Akt S. 189).

2.3. Sowohl die (behördliche) Abnahme der Anlage „B_Bahn“ als auch die Erteilung der Betriebsbewilligung erfolgten erst im November 2005. Dementsprechend datierte die 4.

Teilrechnung der A GmbH, welche laut Leistungsvertrag vom 4. März 2005 nach erfolgter Abnahme und Betriebsfreigabe durch die Behörde zu begleichen sein sollte, vom 15.11.2005 (vgl. BFG-Akt S. 373). Die Herstellerfirma A GmbH erachtete, wie bereits mehrfach erwähnt, die Anlage erst am 24. November 2005 als übergeben.

2.4. Eine zur Geltendmachung der Halbjahres-AfA im Wirtschaftsjahr 2004/2005 berechtigende Anschaffung iSd § 7 EStG 1988 vor dem Bilanzstichtag 31. Oktober 2005 hat demnach nicht stattgefunden. Eine Auseinandersetzung mit der Frage, wann die Inbetriebnahme der Seilbahnanlage stattgefunden hat, erübrigt sich damit. Feststehen dürfte allerdings, dass eine zur Vornahme der AfA berechtigende Inbetriebnahme durch die Bf vor der Anschaffung, also vor dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums, nicht stattfinden konnte.

3. Stationsgebäude und Strecke

3.1. Weshalb seitens der Abgabenbehörde lediglich die Stattgabe durch das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der seilbahntechnischen Anlage moniert wurde, nicht jedoch hinsichtlich der Stationsgebäude und der Strecke bzw. Stützen, erschließt sich aus den Beschwerden vom 3. August 2010 bzw. 30. Oktober 2012 nicht. Infolge der Aufhebung der Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes durch den Verwaltungsgerichtshof trat das Beschwerdeverfahren jedoch wiederum in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Entscheidungen befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG).

3.2. Es dürfte feststehen, dass die Stationsgebäude jedenfalls zu dem Zeitpunkt, als mit der Montage der seilbahntechnischen Anlage begonnen wurde, soweit fertiggestellt sein mussten, dass mit diesen Arbeiten begonnen werden konnte. Dies war jedenfalls Anfang September der Fall (vgl. Auflistung Montagetermine, BFG-Akt S. 91).

Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die „Anschaffung“ der Stationsgebäude iSd § 7 EStG 1988 erst nach dem Bilanzstichtag erfolgt wäre. Dem Beschwerdevorbringen, wonach die Stationsgebäude bereits im August 2005 fertiggestellt worden seien, wurde seitens des Finanzamtes während des gesamten Verfahrens nicht entgegengetreten. Die geltend gemachte Halbjahres-AfA für die Stationsgebäude und die Strecke wurde ausschließlich deshalb nicht gewährt, weil die Inbetriebnahme dieser Wirtschaftsgüter aufgrund des funktionalen Zusammenhangs mit der Seilbahnanlage für die gesamte Anlage einheitlich erfolgt sei (vgl. BP-Bericht v. 28.05.2008, BFG-Akt S. 33).

3.3. Uneinigkeit bestand zwischen den Verfahrensparteien in der Frage, ob eine altersbedingte AfA aufgrund der exponierten Lage der Stationsgebäude und der Strecke bereits ab Anschaffung, somit bereits im Wirtschaftsjahr 2004/2005 geltend gemacht werden könne, oder ob die AfA erst ab Inbetriebnahme iSd „Nutzung für betriebliche Zwecke“ möglich sei.

Im Betriebsprüfungsbericht wurde, damals noch ausgehend von der Maßgeblichkeit der Inbetriebnahme der Seilbahnanlage, ausgeführt, die Inbetriebnahme der Gesamtanlage (Stationsgebäude, Strecke und seilbahntechnische Anlagen) könne aufgrund des funktionalen Zusammenhanges nur zeitgleich erfolgen. Aus diesem Grund wurde die Halbjahres-AfA für die gesamte Anlage nicht gewährt.

In der Beschwerde vom 1. Juli 2008 wurde iZm den Stationsgebäuden ausgeführt, dass diese bereits im August 2005 fertig gestellt und seit diesem Zeitpunkt zum Schutz von Personen und Material vor hochalpinen Witterungseinflüssen verwendet worden seien. Bis zum Bilanzstichtag am 31. Oktober sei diese Funktion länger als zwei Monate erfüllt worden und seien die Stationsgebäude, ebenso wie die Seilbahnstützen, Rollen und Seile mehr als zwei Monate witterungsbedingtem Wertverzehr ausgesetzt gewesen.

Im Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 6. September 2021 wurde die Bf darauf hingewiesen, dass das Beschwerdeverfahren auch betreffend die Stationsgebäude und die Strecke wieder vollumfänglich offen sei und dass allfällige Äußerungen der Bf zu diesen Themen durch aussagekräftige Unterlagen zu belegen seien. In ihrer Stellungnahme vom 16. September 2021 führte die Bf aus, die A GmbH habe die Fertigstellung der Stationsgebäude und der Stützenfundamente vor der Installierung der Seilbahnanlage vorausgesetzt. Die Bf habe die Betriebsgebäude und die Stützenfundamente in ihrem Namen und auf ihre Rechnung und ihr Risiko errichtet. Die AfA für Gebäude und Außenanlagen beginne mit der Fertigstellung vor dem 31. Oktober 2005. Ein weiteres Vorbringen erfolgte, ebenso wie eine Vorlage von Unterlagen, nicht.

3.4. Die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.09.1993, 92/15/0048, und vom 27.11.1984, 83/14/0046, auf welche in der Beschwerde verwiesen wurde, vermögen das Beschwerdevorbringen nicht zu stützen, da sie dezidiert zu Wohngebäuden ergangen sind: Das Erkenntnis vom 27.11.1984 nimmt im Rechtssatz, wie zitiert in der Beschwerde, explizit Bezug auf Wohngebäude: „Bei bloßen Wohngebäuden tritt in der Regel die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in den Vordergrund.“

Die in der Beschwerde zitierte Aussage in der Entscheidung vom 22.09.1993 lautet vollständig:“ (...) Dem ist zu entgegnen, dass zwar grundsätzlich die AfA erst mit der Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes als Einkunftsquelle beginnt, dass jedoch nach der hg. Judikatur bei Gebäuden ausnahmsweise AfA bereits vor der Inbetriebnahme Berücksichtigung finden kann, sofern sich die ernsthafte Vermietungsabsicht erweist.“

3.5. Es ist jedoch dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.02.2010, 2008/15/0027, zu entnehmen, dass es für die Geltendmachung der AfA für ein betrieblich genutztes Gebäude auf die Fertigstellung zur betrieblichen Nutzung ankomme. Zudem ist denkbar, dass ein einheitlich geplantes Gebäude zwar insgesamt noch nicht fertig gestellt, jedoch in Teilen bereits nutzbar ist. Diesfalls gehören laut Verwaltungsgerichtshof auch die

noch in Bau befindlichen Gebäudeteile zur AfA-Bemessungsgrundlage (*Sadlo/Renner*, Lohn- und Einkommensteuer 2013, mwN).

Dazu kommt im Vorbringen der Bf insgesamt zum Ausdruck, dass die Halbjahres-AfA für das Wirtschaftsjahr 2004/2005 nicht nur aufgrund der alters- bzw. witterungsbedingten Abnutzung zustehen solle, sondern auch aufgrund einer (betrieblichen) Nutzung der Stationsgebäude. Dies gilt auch für die Strecke.

Dass im Beschwerdefall davon auszugehen ist, dass die Stationsgebäude bereits im September 2005 soweit fertig gestellt waren, dass Einbau bzw. Montage der Seilbahnanlage möglich war, wurde bereits oben unter Pt. IV.3.2. dieses Erkenntnisses ausgeführt. Ab September 2005 fand außerdem eine betriebliche Nutzung iWSt statt indem die Stationsgebäude bereits zum Schutz von Personen und Material vor Witterungseinflüssen, sowie der Beherbergung der Bestandteile der seilbahntechnischen Anlage (Antrieb, Spanneinrichtung), weiters der Fahrbetriebsmittel etc., genutzt wurden.

Das ausschließliche Abstellen auf den funktionalen Zusammenhang der Stationsgebäude mit der Seilbahnanlage als Kriterium für den Beginn der AfA ist in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht gedeckt (VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307; vgl. auch Zorn, RdW 2012, 306).

Die Halbjahres-AfA für die Stationsgebäude iHv € 11.447,70 (Talstation) bzw. € 8.939,04 (Bergstation) war für das Wirtschaftsjahr 2004/2005 somit zu gewähren und der Beschwerde insoweit stattzugeben.

3.6. Im gesamten Verfahrensverlauf wurde die „Strecke“, soweit erwähnt, als einheitliches Wirtschaftsgut mit einer Nutzungsdauer von 25 Jahren dargestellt und behandelt (vgl. ua BP-Bericht v. 25.8.2008, BFG-Akt S. 32; Beschwerde v. 01.07.2008, die Seilbahnstützen, Rollen und Seile erwähnend, BFG-Akt S. 109; sowie AfA-Liste der Steuerbilanz, BFG-Akt S. 382 R). Die Strecke besteht für gewöhnlich aus den Stützen, den Rollenbatterien und den CPS (= Cable Position Supervision; siehe Homepage der A GmbH). Die Stützenfundamente fanden erstmals ausdrücklich im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 16. September 2021 Erwähnung, jedoch wurde nicht dargetan, als Teil welcher Position lt. Anlagenverzeichnis diese zu behandeln wären.

Die Lieferung und Montage der Strecke ist Teil des mit der A GmbH geschlossenen Werkvertrages. Betreffend diesen Teil der Seilbahnanlage B_Bahn scheitert die Geltendmachung der Halbjahres-AfA im Wirtschaftsjahr 2004/2005 somit daran, dass die Anschaffung erst nach dem Bilanzstichtag 31. Oktober 2005 erfolgt ist (vgl. dazu Pt. IV.1. und IV.2. dieses Erkenntnisses).

V. Neuberechnung der Steuer

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.199.473,36 €
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	-700,38 €
Einkommen	1.198.772,98 €
Körperschaftsteuer gem. § 22 iVm § 26c Z. 2 KStG 1988:	
25 % v. 998.977,50 €	249.744,38 €
34 % v. 199.795,50 €	<u>67.930,47 €</u>
	317.674,85 €
Ausländische Steuer	-11,67 €
Einbehaltene Steuerbeträge	-4,23 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer	317.658,95 €

Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Verfahren war betreffend die Seilbahnanlage und die Strecke ausschließlich eine Sachverhaltsfrage zu klären; betreffend die Stationsgebäude stützt sich das gegenständliche Erkenntnis auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 2. November 2021