



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 4. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 23. Juni 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt ein Seilbahnunternehmen und ermittelt den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988. Bilanzstichtag ist der 31. Oktober. Die im Sommer 2005 neu errichtete Liftanlage (Sechsesselbahn) überwindet auf einer Länge von 2.200 Metern einen Höhenunterschied von 617 Metern. Die Bergstation befindet sich auf rund 2.300 m Seehöhe. Strittig ist der für den Beginn der Absetzung für Abnutzung maßgebende Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Liftanlage.

Bei der den Zeitraum 2004 – 2006 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde u.a. festgestellt, die Berufungswerberin habe im Wirtschaftsjahr 2004/05 die V-Bergbahn neu errichtet und kurz vor dem Bilanzstichtag 31.10.2005 „fertiggestellt“. Das Amt der Landesregierung habe die seilbahnrechtliche Betriebsbewilligung am

10.11.2005 erteilt. Die Aufnahme des Schibetriebes sei am 15.12.2005 erfolgt. Bereits im Wirtschaftsjahr 2004/05 sei die Abschreibung für Abnutzung gem. § 7 EStG (Halbjahres-AfA iHv 270.101,34 €) gewinnmindernd geltend gemacht worden. Die AfA könne aber erst zu dem Zeitpunkt berücksichtigt werden, „*zu dem das Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes dient und deshalb einer Abnutzung unterliegt*“. Im gegenständlichen Fall seien vor dem Bilanzstichtag nur 22 Betriebsstunden, verteilt auf zwei Kalenderwochen, nachgewiesen worden. Eine Inbetriebnahme sei darin noch nicht zu erblicken (Bericht vom 28.05.2008, AbNr. 108001/08, Tz 3).

Mit dem am 23.06.2008 ausgefertigten Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2005 folgte das Finanzamt dieser Feststellung und ließ die für die Liftanlage geltend gemachte Halbjahres-AfA nicht zu.

In der gegen den angeführten Bescheid eingebrachten Berufung wurde eingewendet, die im Sommer 2005 neu errichtete V-Bergbahn führe von der Alpe-R entlang einem Felsengrat zur U-Hütte auf über 2000 m Seehöhe. Ende September 2005 habe der Hersteller die Bahn fertiggestellt, erste Probefahrten durchgeführt, technische Feinabstimmungen vorgenommen und danach die Bahn zum behördlich vorgeschriebenen Testbetrieb und zur Einschulung des Betriebspersonals frei gegeben. Bei diesem Testbetrieb seien alle (im Gegensatz zum Echtbetrieb auch die talwärts fahrenden) Sessel mit Sandkanistern beladen worden, um eine Vollbesetzung mit Fahrgästen zu simulieren. Vollbremsungen bei Höchstgeschwindigkeit seien ebenso ausgetestet worden wie ein stundenlanger Dauerbetrieb. Im Testbetrieb sei die Bahn an ihre Belastungsgrenzen herangeführt und stärker belastet worden als im realen Echtbetrieb. Im Oktober 2005 sei die Bahn „*nachweislich und von der Betriebsprüfung anerkannt*“ 22 Wochenstunden gefahren worden. Diese Fahrten hätten

- dem behördlich vorgeschriebenen Test- und Probefahrt zur Erlangung der behördlichen Konzession zur Beförderung von Fahrgästen, wobei der Testbetrieb unter Extrembelastungen erfolgt sei,
- der betriebsinternen Einschulung des Bedienungspersonals und
- der Beförderung von Betriebspersonal und Material zwischen Tal- und Bergstation gedient.

Berg- und Talstation seien schon im August 2005 fertig gestellt worden. Bis zum Bilanzstichtag 31.10.2005 seien die Gebäude daher mehr als zwei Monate zum Schutz von Personen und Material vor hochalpinen Witterungseinflüssen verwendet worden.

Die Gebäude seien ebenso wie die Stützen, Seile und Rollen dem witterungsbedingten Wertverzehr ausgesetzt gewesen. Eine Halbjahres-Afa für die V-Bergbahn sei im Wirtschaftsjahr 2004/05 daher sowohl auf Grund der Inbetriebnahme noch im Oktober 2005 als auch auf Grund des mehrmonatigen witterungsbedingten Wertverzehrs der Außenanlagen gerechtfertigt.

Mit dem an den Unabhängigen Finanzsenat adressierten Schreiben vom 17.09.2008 führte das Finanzamt ergänzend aus, die Herstellerfirma habe die Übernahme der Bahn am 24.11.2005 angeboten. Die mechanischen Einstellarbeiten hätten sich „*nachweislich zumindest bis zur Kalenderwoche 44, somit bis nach dem Bilanzstichtag*“ hingezogen. Eine „*erwähnenswerte betriebsinterne Beförderung von Betriebspersonal und Material*“ werde bezweifelt. In einer Vorbesprechung vom 08.02.2008 habe ein Vertreter der Berufungswerberin mitgeteilt, daß „*bis 10.11. Probebetriebe stattgefunden hätten und ab dann für den internen Verkehr täglich Arbeiter auf die Bergstation befördert worden wären*“. Ein weiteres Indiz gegen den behaupteten internen Verkehr vor dem Bilanzstichtag möge auch die noch ausstehende seilbahnrechtliche Genehmigung sein. Es werde nicht bestritten, dass die Anlage vor dem Bilanzstichtag 22 Stunden in Betrieb war. Diese Betriebszeit sei jedoch „*nicht ausschließlich dem Herstellungsvorgang*“ zuzurechnen (Anm.: gemeint offenbar „ausschließlich dem Herstellungsvorgang zuzurechnen“). Der Herstellungsvorgang sei zum Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen gewesen. Erst nachdem die Vorschriften der Seilbahnbehörde erfüllt worden seien, habe die Herstellerfirma die Anlage als fertiggestellt betrachtet und die Abnahme durch die Berufungswerberin fordern können.

Mit Eingabe vom 21.10.2008 erwiderte die Berufungswerberin, die Betriebsprüfung habe die Inbetriebnahme noch vor dem Bilanzstichtag ausdrücklich anerkannt, indem unter Tz 3 des Prüfberichtes festgehalten sei: „*Im gegenständlichen Fall wurden vor dem Bilanzstichtag nur 22 Betriebsstunden, verteilt auf zwei Kalenderwochen, nachgewiesen.*“ Die nunmehr geäußerten Zweifel an einer Inbetriebnahme vor dem Bilanzstichtag stünden dazu in Widerspruch und seien aktenwidrig. Dass die Seilbahn vor dem Bilanzstichtag 22 Tage in Betrieb gewesen sei, sei aktenkundig. Dass Seilbahnanlagen vor einer Freigabe zum öffentlichen Verkehr einem aufwändigen Testbetrieb unterliegen und somit eine Inbetriebnahme der Seilbahnanlage einer Konzessionserteilung zwingend vorausgehe, entspreche der Verkehrssicherungspflicht des Anlagenbetreibers. Darüber hinaus sei die Anlage vor dem 31.10.2005 (Bilanzstichtag)

für innerbetriebliche Beförderungen von Arbeitern und Material zwischen Berg- und Talstation und zur Einschulung des Betriebspersonals verwendet worden.

Die am 01.03.2010 eingelangte Ergänzung zur Berufung enthält rechtliche Ausführungen zum „Merkmal ungebraucht im Sinne der Investitionszuwachsprämie nach § 108 e EStG“ und über den Beginn der AfA. Stelle man für den Beginn der AfA mit der herrschenden Meinung auf den Zeitpunkt der Inbetriebnahme ab, so sei jede Form der Inbetriebnahme ausreichend. § 7 EStG differenziere nicht zwischen verschiedenen Formen oder Intensitäten der Inbetriebnahme. Beim Probebetrieb sei zu unterscheiden: Ein Probebetrieb des Herstellers vor der Auslieferung oder Übergabe diene der Vollendung (Finalisierung) des Herstellungsvorganges und sei dem Hersteller zuzurechnen. Davon zu unterscheiden seien Testbetriebe, die der Abnehmer (hier die Berufungswerberin) im behördlichen Auftrag durchführen müsse, um eine Konzession zu erlangen. Ebenso betriebsnotwendig wie die Konzession (und der für deren Erlangung nötige Probebetrieb) sei das auf die Anlage geschulte Personal. Wechsle das Personal, seien neue Einschulungen notwendig. Der Einschulungsbetrieb sei dem Anlagenbetreiber und nicht dem Hersteller zuzurechnen. Beim behördlich vorgeschriebenen und der Konzessionerteilung vorgesetzten Probebetrieb werde eine Vollbesetzung durch Beladung aller berg- und talwärts fahrenden Sessel mit Gewichten (Sandsäcke, Sandkanister etc.) simuliert. Vollbremsungen würden bei Höchstgeschwindigkeit vorgenommen. Der Probebetrieb habe daher die Bahn stärker belastet als der nachfolgende Normalbetrieb. Material- und Personenbeförderungen zu innerbetrieblichen Zwecken seien bis 31.10.2005 mehrfach durchgeführt worden. § 7 EStG sehe keine Mindestnutzung für eine Inbetriebnahme und die daraus folgende Jahres- oder Halbjahres-AfA vor. Warum 22 Wochenstunden Test-, Schulungs- und innerbetrieblicher Beförderungsbetrieb eine Halbjahres-AfA nicht rechtfertigen sollen, sei angesichts des klaren Gesetzeswortlautes nicht ersichtlich. Weiters nimmt die Berufungswerberin Stellung zur Entscheidung des UFS vom 04.03.2009, GZ RV/0542-G/08, wo bei einem Schleplift (unter Berufung auf VwGH vom 04.03.2009, [2006/15/0378](#), ergangen zu § 108 e EStG) ein Probebetrieb als nicht ausreichend beurteilt wurde, um den Beginn der AfA auszulösen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Inbetriebnahme als Beginn der AfA

Die AfA beginnt mit der Inbetriebnahme (betrieblichen Verwendung) des Wirtschaftsgutes. Das ergibt sich aus der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Gesamtdauer der „*Verwendung oder Nutzung*“ (z.B. Doralt, EStG⁶, § 7 Tz 31; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2009, § 7 Rz 71; Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 7 Tz 48). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt daher „*eine Absetzung für Abnutzung (AfA) im Sinne des § 7 Abs. 1 EStG 1972 grundsätzlich erst dann in Betracht, wenn ein Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes dient und deshalb einer Abnutzung unterliegt. Bei hergestellten Wirtschaftsgütern ist die AfA in der Regel ausgeschlossen, solange das Wirtschaftsgut nicht fertiggestellt ist*“ (VwGH 11.08.1993, 91/13/0159 mit Hinweis auf Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, S. 199 f und die dort zitierte Judikatur).

2. Beginn der AfA vor Inbetriebnahme

Ein Beginn der AfA vor Inbetriebnahme kommt für Wirtschaftsgüter in Betracht, die bereits durch ihre Existenz einer technischen Abnutzung (zB Maschinen, die der Witterung ausgesetzt sind und rosten) oder einer wirtschaftlichen Abnutzung (hochtechnisierte Anlagen) unterliegen (Doralt, EStG⁶, § 7 Tz 33 mit Hinweis auf EStR 2000 Rz 3127 und VwGH 22.02.1993, 92/15/0048; ebenso Schubert/ Pokorny/ Schuch/ Quantschnigg, EStG 1972, § 7 Tz 12 letzter Satz mit Hinweis auf VwGH 02.11.51, 2717/49, wonach bei bereits in Verwendung genommenen Wirtschaftsgütern eine AfA auch schon vorgenommen werden kann, bevor der Betrieb seine werbende Tätigkeit aufnimmt; vgl. weiters Beiser, „AfA vor Inbetriebnahme eines Wirtschaftsgutes“ in Finanz-Journal, 1/1986, Seite 3 ff).

3. Probefbetrieb als Beginn der AfA

Die Verwaltungspraxis erblickt in einem Probefbetrieb noch keine Inbetriebnahme, es sei denn, es wird unmittelbar nach dem Probefbetrieb mit der Produktion begonnen. In diesem Fall beginne die AfA bereits mit dem Probefbetrieb (EStR 2000 RZ 3128).

Werden z.B. bei einem Sessellift bereits vor der Betriebsgenehmigung Materialien und Arbeiter befördert, ist der Lift damit in Betrieb genommen (BMF 21.07.88, SWK 1992 AI 111). Vorausgesetzt wird weiters, dass der Probefbetrieb mit einem Echtbetrieb vergleichbar ist, d.h. einen gewissen Umfang aufweist und zu einem Wertverzehr wie bei

bestimmungsgemäßer Verwendung des Wirtschaftsgutes führt. Dies trifft zB für die Produktion einer Nullnummer einer neuen Zeitung oder bei einer Beförderung von Materialien und Arbeitern vor der offiziellen Eröffnung eines für Schifahrer bestimmten Sesselliftes zu, nicht aber bei bloßer Abnahme einer Anlage, Einschulung der Mitarbeiter, Erstellung- von Schulungs- oder Wartungskonzepten oder einem probeweisen Testen von Teilen einer Anlage. Bei Betriebsgebäuden ist ein AfA-Beginn vor der technischen Fertigstellung denkbar (UFS 09.12.04, RV/0020-G/02 mit Hinweis auf VwGH 24.06.03, 99/14/0015 betreffend die betriebliche Nutzung eines Lagerraumes in einem Einkaufszentrum nach Innutzungnahme aber noch vor Fertigstellung).

4. Zeitlicher Ablauf der Anlagenerrichtung und –genehmigung

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist der Ablauf der Errichtung und Genehmigung wie folgt festgehalten:

07./08.09.2005	Seilzugarbeiten
13./14.09.2005	Seilspleissarbeiten
16.09. – 23.09.2005	Mit Notantrieb fahren, Sessel für Einstellarbeiten an der Tal- und Antriebstation vor und rückwärts fahren
26.09. – 15.10.2005	Montage Sesselbahnhof und FBM ^{*)}
17.09. – 21.09.2005	Mit Montagesessel Strecke spuren mit elektrischem Antrieb
19.10.2005	Begehung Strecke mit Ing. N.N. Vlbg. Seilbahnbehörde
24.10.2005	Alle FBM ^{*)} fünfmal Strecke beschicken und entleeren
25.10.2005	Bremsprobe Firma L und S (Anm. UFS: Lieferfirma)
26.10. – 29.10.	Täglich zweimal Strecke beschicken und entleeren
04.11.2005	Seilbahnbehörde Abnahme Bahn
07.11.2005	Seilbahnbehörde Abnahme Bahn
08.11.2005	Seilbahnbehörde Abnahme Bahn
09.11.2005	Verkehrsarbeitsinspektor Abnahme
10.11.2005	Schlussverhandlung
23.11.2005	Seilbahnbehörde Einstiegsförderband Kontrolle
30.11.2005	Grunddiagramm Förderseil TUFA Wien erstellen
02.12.2005	Bergeübung
03.12. – 16.12.2005	Endmontage Sesselbeheizung

*) FBM = Fahrbetriebsmittel

Der Landeshauptmann als Seilbahnbehörde hat mit Bescheid vom 10.11.2005

- gemäß § 41 SeilbG 2003 nachträglich die seilbahnrechtliche Baugenehmigung erteilt, „wenn die im überarbeiteten Sicherheitsbericht vom 10.11.2005 angeführten Vorschreibungen ordnungsgemäß und, sofern es sich nicht um Dauervorschreibungen handelt, termingerecht erfüllt werden“ und
- gemäß § 48 SeilbG 2003 die seilbahnrechtliche Betriebsbewilligung bei Einhaltung näher bezeichneter Bedingungen und Auflagen erteilt.

Mit Schreiben vom 24.11.2005 teilte die Herstellerfirma der Berufungswerberin mit:

„Am 10. November 2005 wurde die seilbahntechnische Abnahme obgenannter Anlage durch das Amt der ... Landesregierung abgeschlossen. Nach Erledigung der A-Vorschriften konnte „unsererseits“ die Betriebseröffnung am 24. November 2005 erfolgen; wir teilen Ihnen mit, dass wir die Anlage mit diesem Datum als übergeben betrachten.“

Bis zur Erledigung sämtlicher übrigen erteilten Abnahme-Vorschriften sowie anderer allfälliger Mängel wenden Sie sich bitte weiterhin an ...“

5. Die im bekämpften Bescheid erfolgte Kürzung der AfA ist im Prüfbericht wie folgt dargestellt:

Wirtschaftsgüter	AK	Halbjahres-AfA
Talstation	763.179,76	11.447,70
Bergstation	595.935,90	8.939,04
Strecke (Stützen)	400.600,75	8.012,02
Seilbahntechn. Anlage	4.834.051,75	241.702,59
Summe		270.101,35

Das Finanzamt folgte im bekämpften Bescheid der Ansicht der Betriebsprüfung, wonach „die Inbetriebnahme der Stationsgebäude, der Strecke sowie der seilbahntechnischen Anlagen aufgrund des funktionalen Zusammenhangs (Gesamtanlage) nur zeitgleich erfolgen“ könne (Seite 6 des o.a. Prüfberichtes). Eine Berücksichtigung einer AfA bereits im Berufungsjahr blieb insgesamt versagt.

6. AfA für Gebäude

Mit der Herstellung der Seilbahn und Gebäude wurden verschiedene Firmen beauftragt. Die in der Berg- und Talstation errichteten Gebäude dienen der Unterbringung von Personen und Gerätschaften, während der „Strecke (Stützen)“ und der „seilbahntechnischen Anlage“ Transportfunktion zukommt. Ein funktionaler Zusammenhang zwischen den Gebäuden und den anderen Teilen der Seilbahnanlage, der nur eine zeitgleich einsetzende AfA zulassen würde, ist daher nicht gegeben. Auch geht das

Finanzamt - wie die Berufungswerberin - von einer unterschiedlich starken Abnutzung aus, wurden doch die in den Steuererklärungen zum Ansatz gebrachten AfA-Sätze (3 % für Tal- und Bergstation, 4 % für Strecke/Stützen, 10 % für seilbahntechnische Anlage) von der Betriebsprüfung und im bekämpften Bescheid beibehalten. Dem Vorbringen in der Berufung, wonach die Gebäude (Tal- und Bergstation) schon im August 2005 fertiggestellt und seither bestimmungsgemäß verwendet wurden, ist das Finanzamt nicht entgegengetreten. Hinsichtlich der Gebäude waren die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der (Halbjahres-) AfA bereits im WJ 2004/2005 daher jedenfalls gegeben.

7. AfA für Seilbahn („*Stützen, seilbahntechnische Anlage*“)

Für den Bau und den Betrieb von Seilbahnen sind ... eine Baugenehmigung und eine Betriebsbewilligung erforderlich (§ 17 SeilbG 2003).

Die Behörde kann im Baugenehmigungsbescheid die Durchführung eines Probebetriebes anordnen. Dieser Probeflug hat ohne Beförderung von Fahrgästen zu erfolgen; Umfang und Dauer des Probefluges wird durch die Behörde bestimmt (§ 44 SeilbG 2003).

Die Durchführung eines Probefluges wurde der Berufungswerberin in der „*Verhandlungsniederschrift vom 24.05.2005 betreffend die Erteilung der Baugenehmigung für die Sechsseilbahn ...*“ wie folgt aufgetragen:

“ ...

8. Nach Fertigstellung der für einen sicheren Betrieb erforderlichen Einrichtungen und Anlagenteile 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 Probeflug zu führen. Zu Beginn des Probefluges ist darüber von den Herstellerfirmen eine Bestätigung dem Seilbahnunternehmen zu übergeben.

Der Probeflug ist unter Anleitung und Beziehung der Vertreter der Herstellerfirmen von den Bediensteten durchzuführen. Der Maschinist hat über den Probeflug Aufzeichnungen zu führen, in denen neben der gewählten Fahrgeschwindigkeit und Belastung auch sämtliche Störungen, deren Ursache und Behebung mit Angabe von Datum und Stand am Betriebsstundenzähler anzuführen sind. Im Zuge des Probefluges sind auch ausreichende Fahrten mit beladenen Fahrzeugen durchzuführen.

Die gesamte schriftliche Dokumentation ist zu Beginn der technischen Vorerhebung bereit zu halten.

9. Während des Probebetriebes hat der vorgesehene Betriebsleiter das Betriebspersonal über die Bestimmungen der Betriebsvorschrift, der Beförderungsbedingungen sowie über die praktische Dienst verrichtung eingehend zu schulen, wobei insbesondere auch auf das richtige Verhalten bei außerordentlichen Vorkommnissen Bedacht zu nehmen ist. Der vorgesehene Betriebsleiter hat jeden Bediensteten zu prüfen und das Prüfungsergebnis schriftlich festzuhalten.
10. Bei der Überprüfung der Seilbahn im Zuge des Betriebsbewilligungsverfahrens müssen der Sicherheitsberichtersteller, der vorgesehene Betriebsleiter, dessen Stellvertreter und das übrige Betriebspersonal anwesend sein. Die Schulung der Bediensteten muss zu diesem Zeitpunkt bereits abgeschlossen sein. Ferner muss ein schreibendes Messgerät bereitgestellt werden, mit dem bei den Bremsproben der Geschwindigkeitsverlauf und deren Ankerstrom aufgezeichnet werden können.
11. Bei der Betriebsbewilligungsverhandlung sind vorzulegen:
- a) ...
 - b) eine Polizze oder ein Deckungsbrieft, aus dem ersichtlich ist, dass hinsichtlich des Betriebes der Seilbahn gegen die Folgen der gesetzlichen Haftpflicht eine ausreichende Haftpflichtversicherung abgeschlossen und zum Zeitpunkt der Überprüfung der fertiggestellten Seilbahn anlage bereits rechtswirksam ist;
 - c) ...
 - d) die Nachweise über die durchgeführte Schulung des Betriebspersonals
 - e) ..."

Dem im Spruch des Baugenehmigungsbescheides (vom 24.05.2005) erteilten Auftrag, „*nach Fertigstellung des Bauvorhabens rechtzeitig um Erteilung der Betriebsbewilligung anzusuchen*“, hat die Berufungswerberin mit Eingabe vom 10.10.2005 entsprochen.

7.1. Zurechung des Probebetriebes

Die Berufungswerberin hatte also als künftige Seilbahn betreiberin nach Fertigstellung der für einen sicheren Betrieb erforderlichen Einrichtungen und Anlagenteile und der Prüfung der einzelnen Bauteile und ihres Zusammenwirkens einen mindestens 50-stündigen Probebetrieb zu führen. Zu Beginn dieses Probebetriebes hatten die Herstellerfirmen ihrem Auftraggeber (Berufungswerberin) die Fertigstellung sowie die Durchführung der o.a. Prüfungen zu bestätigen. Der Probebetrieb war bereits (im Beisein der Herstellerfirma) vom künftigen Liftpersonal, dessen Schulung zum Zeitpunkt des Betriebsbewilligungsverfahrens abgeschlossen sein musste, zu führen. Der

Probetrieb hatte zumindest zum Teil (nach den Feststellungen der Betriebsprüfung im Ausmaß von 22 Stunden) im Oktober 2005 stattgefunden. In einem im Zuge des Betriebsbewilligungsverfahrens von der Herstellerfirma der Liftanlage geführten Protokoll über „*Interne Proben und Fahrversuche*“ ist der „*Zeitraum der Inbetriebnahme*“ mit „*24.10.2005 – 28.10.2005*“ angegeben. Im Protokoll sind auch die beim Probetrieb anwesenden Personen der Herstellerfirmen und der Berufungswerberin namentlich angeführt.

Somit ergibt sich, dass die im Oktober 2005 erfolgten Probelaufe dem von der Behörde vorgeschriebenen Probetrieb zuzurechnen sind, bei dem die künftige Betreiberin – um eine Betriebsbewilligung zu erhalten - nachweisen musste, dass alle Auflagen erfüllt wurden und ein gefahrloser Personentransport gewährleistet ist. Die Herstellerfirmen hatten ihrer Auftraggeberin zu diesem Zeitpunkt die Fertigstellung der Anlage zu bestätigen. Es würde den Interessen der Hersteller zuwiderlaufen, eine noch nicht fertiggestellte Anlage zum behördlich vorgeschriebenen Probelauf zuzulassen. Die Ansicht, der Probetrieb sei als Teil des Herstellungsvorganges den Herstellerfirmen zuzurechnen, erwies sich insofern als unzutreffend. Dies ergibt sich schließlich auch aus der (telefonischen) Auskunft des für die Erteilung der nötigen Bewilligungen zuständigen Behördenleiters, wonach Ansprechpartner im Rahmen des Bewilligungsverfahrens ausschließlich die Berufungswerberin gewesen sei.

7.2. „Wertverzehr“ durch den Probetrieb

Ein Probetrieb muss – um den Beginn der AfA auslösen zu können - zu einem Wertverzehr wie bei bestimmungsgemäßer Verwendung des Wirtschaftsgutes führen (s.o.). Im Prüfbericht ist (unter Tz 3) festgehalten, es seien „*vor dem Bilanzstichtag nur 22 Betriebsstunden, verteilt auf zwei Kalenderwochen, nachgewiesen*“ worden und es liege „*somit kein einem Echtbetrieb vergleichbarer Probetrieb vor*“.

Es wurde auch vom Finanzamt nicht bestritten, dass die Seilbahn beim Probetrieb hohen Belastungen ausgesetzt wurde. Bei den Probefahrten wurden alle (Berufung: sowohl die berg- als auch talwärts fahrenden) Sessel mit Gewichten beladen und Beschleunigungen und Bremsmanöver durchgeführt. Die für Seilbahnbewilligungen zuständigen Abteilungen bei den Landesregierungen für Tirol und Vorarlberg erteilten dazu übereinstimmend die Auskunft, bei derartigen Probelaufen würden Belastungen herbeigeführt, wie sie vermutlich während des gesamten Bestehens der Bahn nicht

mehr auftreten werden (der für die Bewilligung der ggst. Bahn zuständige Behördenleiter wörtlich: „*dort geht es richtig zur Sache*“). Wenn daher zugestanden wird, dass eine Seilbahn beim täglichen Normalbetrieb einer Abnutzung unterliegt, muss dies umso mehr für einen Betrieb gelten, bei dem ganz gezielt eine vielfach höhere Belastung herbeigeführt wird.

Zu beachten bleibt weiters, dass der Probetrieb nicht nach 22 Stunden beendet war, sondern nach den behördlich erteilten Auflagen mindestens 50 Stunden zu umfassen hatte und im Anschluss an den Probetrieb am 15.12.2005 der Schibetrieb aufgenommen wurde. Die Betriebsprüfung hielt dazu fest, dies sei ca. drei Wochen nach Aufnahme des Schibetriebes im umliegenden Gebiet. Dazu erläuterte die Berufungswerberin, dass die in steilem und felsigem Gelände verlaufenden Pisten der V-Bergbahn eine bessere Schneelage erfordern als die „*Pisten über Matten und Wiesen*“ der umliegenden Bahnen. Eine ausreichende Beschneiungsmöglichkeit sei erst im Sommer 2008 geschaffen worden.

8. Betriebsbewilligung vom 10.11.2005 und Schreiben vom 24.11.2005

Einer Berücksichtigung einer AfA bereits im Berufungsjahr steht nach Ansicht des Finanzamtes weiters die Erteilung der Betriebsbewilligung mit Bescheid vom 10.11.2005 sowie das Schreiben der Herstellerfirma vom 24.11.2005 entgegen. Entscheidend für den Beginn der AfA ist aber einzig, wann der Wertverzehr für die Seilbahnanlage eingesetzt hat. Dies war mit Beginn des Probetriebes, der unbestritten bereits im Oktober 2005 aufgenommen wurde (vgl. Prüfungsbericht und Schreiben an den UFS vom 17.09.2008), der Fall. Dem Bescheid und dem Schreiben vom 24.11.2005 kam daher keine Bedeutung mehr zu, würde andernfalls doch der Beginn der AfA davon abhängen, wieviel Zeit die Behörde und die Herstellerfirma für schriftliche Ausfertigungen nach dem Probelauf noch benötigt haben.

Das Finanzamt weist auch darauf hin, dass nach dem Bilanzstichtag noch Arbeiten durchzuführen waren. Damit können nur jene Arbeiten gemeint sein, die der Betreiberin in der mündlichen Verhandlung vom 10.11.2005 noch aufgetragen wurden. Es handelt sich um Arbeiten wie das Anbringen fehlender Kennzeichnungen, Befestigung von Podesten durch Anbringen von Verstrebungen, Ergänzungen der Betriebsvorschrift, Zugänglichmachen von Notfallwerkzeug etc (seibahntechnischer Sachverständiger), Beibringen noch fehlender Bestätigungen div. Elektrofirmen,

Anbringen eines Witterungsschutzes (elektrotechnischer Sachverständiger), Anbringen von Absturzsicherung an Garagentüre und WC-Anlagen, fehlende Beleuchtung im Öltankraum (hochbautechnischer Sachverständiger), Austausch von Türen durch vorgeschriebene Brandschutztüren, Fertigstellen Brandmeldeanlage, Bereitstellen aller vorgeschriebenen Feuerlöscher (brandschutztechnischer Sachverständiger), Bereitstellen von Verbandskästen u.ä. (sanitätspolizeilicher Sachverständiger). Ungeachtet der erteilten Auflagen gaben alle Sachverständigen zu Protokoll, dass gegen die Erteilung der Betriebsbewilligung kein Einwand erhoben werde. Auch die der Betreiberin noch vorgeschriebenen Arbeiten ändern nichts daran, dass der im Oktober 2005 erfolgte Seilbahnbetrieb schon zu einer Abnutzung geführt hat.

9. Zusammenfassung

Der Unabhängige Finanzsenat kommt daher zum Ergebnis, dass

- der im Oktober 2005 erfolgte Probebetrieb nicht den Herstellerfirmen, sondern der Berufungswerberin zuzurechnen ist,
- mit dem Probebetrieb jene Abnutzung der Seilbahnanlage eingesetzt hat, der sie auch im Normalbetrieb unterliegt
- nach Abschluss des Probebetriebes (sobald eine ausreichende Schneelage vorhanden war) der Schibetrieb aufgenommen wurde.

Unter diesen Voraussetzungen war davon auszugehen, dass der Probebetrieb als Inbetriebnahme anzusehen und eine AfA bereits im Berufungsjahr zu berücksichtigen war (vgl. oben Pkt 1 - 3). Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb errechneten sich daher wie folgt:

Laut Betriebsprüfung	1.219.860,10
Absetzung für Abnutzung	-270.101,35
Laut Berufungsentscheidung	949.758,75

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. Juni 2010

Anlage: 1 Berechnungsblatt