



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder HR Dr. Jutta Pronegg, Dr. Bernhard Koller und Dr. Erich Dietrich im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw., vertreten durch die WT-GmbH, vom 20. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 23. Mai 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2006 nach der am 15. Oktober 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorfstr. 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob ein Wertverzehr für zwei von der Bw. angeschaffte Bergbahnen bereits vor Aufnahme des Echtbetriebes eintritt und die ersten Probeläufe bereits zur Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung berechtigen.

Die Bw. hat im Juli 2006 die Errichtung von zwei Seilbahnen an die S-GmbH (=S-GmbH) in Auftrag gegeben. Der Echtbetrieb (offizieller Fahrbetrieb) für die beiden Seilbahnen, die PB (=kurz PB) und die WB (= Kurz ZB) wurde am 24. Dezember 2006 aufgenommen.

Für beide Bahnen erfolgten die ersten Probeläufe Ende November 2006 (und zwar für die ZB am 30. November und für die PB ab dem 28. November), dem letzten Monat des abweichenden Wirtschaftsjahres 2005/2006 der Bw.

Die Bw. ging davon aus, dass bereits die ersten Probeläufe Ende November 2006 die Absetzung für Abnutzung (kurz AfA) der Liftanlagen in Gang gesetzt hätten. Die Bw. brachte daher bereits im Wirtschaftsjahr 2005/2006 für beide Liftanlagen eine Halbjahres-AfA in Abzug.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass durch die Probeläufe Ende November 2006 noch keine die AfA rechtfertigende Wertminderung für die Liftanlagen erfolgt sei. Diese könne erst mit Aufnahme des Echtbetriebes im Dezember 2006 begonnen haben.

Der Prüfer machte daher Aufwendungen für die PB in Höhe von 123.711,43 Euro und für die WB in Höhe von 109.504,29 Euro rückgängig, was zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens für 2006 um 233.215,72 Euro führte.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers im angefochtenen Bescheid.

Dagegen brachte die Bw. Berufung ein und führte aus:

Aus den Aufzeichnungen in den Betriebstagebüchern gehe hervor, dass ab dem 28. November 2006 mit der PB und ab dem 30. November mit der WB umfassende Personentransporte *im Rahmen eines Probetriebes* vorgenommen worden seien. Die Aufnahme des öffentlichen Betriebes sei unmittelbar nach Abschluss des Probetriebes erfolgt.

Die AfA beginne mit der betrieblichen Verwendung eines Wirtschaftsgutes. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei dies grundsätzlich mit der Inbetriebnahme eines Wirtschaftsgutes als Einkunftsquelle der Fall. Auch ein Probetrieb könne eine Inbetriebnahme darstellen, wenn dies mit dem „Echtbetrieb“ vergleichbar sei (vgl. *Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 7 Tz 47 mwN*). Dieses Erfordernis sei erfüllt, wenn bereits der Probetrieb zu einem der bestimmungsgemäßen Verwendung der Gesamtanlage vergleichbaren Wertverzehr führt. Werden bei einem Sessellift bereits vor der Erteilung der Betriebsgenehmigung des Liftes Materialien und Arbeiter befördert, liege darin bereits eine Inbetriebnahme vor (*Doralt EStG Band I, 6. Auflage, § 7 Rz 31* mit Verweis auf BMF, SWK 1992, A 1 111). Auch nach der Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates (=UFS) sei in der Beförderung von Materialien und Arbeitern vor der offiziellen Eröffnung eines für Skifahrer bestimmten Sesselliftes ein der bestimmungsgemäßen Verwendung der Anlage vergleichbarer Probetrieb zu erblicken (UFS RV/1057-L/04 vom 21. September 2005). Darüber hinaus folgte der Echtbetrieb der gegenständlichen Seilbahnen unmittelbar auf den Probetrieb.

Nach der Rz 3128 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 sei die Aufnahme des Probetriebes in diesem Fall ebenfalls als Inbetriebnahme zu betrachten.

Selbst wenn man nicht von der Inbetriebnahme der Anlagen vor dem 30. November 2006 ausgehe, seien die streitgegenständlichen Abschreibungen zu Recht vorgenommen worden. Für alle Wirtschaftsgüter, die bereits durch ihre Existenz einer technischen Abnutzung unterliegen, könne die AfA bereits vor Inbetriebnahme geltend gemacht werden (*Doralt, aaO.*,

§ 7 Rz 33, *Quantschnigg/Schuch*, aaO. § 7 Tz 47, jeweils mwN). Diese Auffassung werde auch in Rz 3127 der Einkommensteuerrichtlinien mit Verweis auf VwGH 83/14/0086 sowie 92/15/0048 bestätigt. Als Beispiel würden in den Richtlinien Wohngebäude genannt. Diese Interpretation müsse allerdings unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auf alle Wirtschaftsgüter angewendet werden, die Witterungseinflüssen ausgesetzt seien und damit einer technischen Abnutzung unterlägen (UFS RV/0634-I/02). Bei den gegenständlichen Seilbahnen liege auf Grund ihrer exponierten Lage eine witterungsbedingte Abnutzung auf der Hand.

Die Bw. beantragte daher die Anerkennung der Halbjahres-AfA für die beiden Liftanlagen im Wirtschaftsjahr 2005/2006 und damit bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer 2006.

Laut den vorliegenden Unterlagen stellt sich der Ablauf der Errichtung und Genehmigung der strittigen Anlagen, wie folgt dar:

PB

27.07.2006 Auftragsbestätigung der S-GmbH

18.08.2006 Baugenehmigung

22.09.2006 Naturschutzrechtliche Bewilligung

19.12.2006 Verhandlungsschrift betreffend die Erteilung der Betriebsbewilligung für die PB durch das Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie

20.12.2006 Schlussrechnung der S-GmbH über den Leistungszeitraum 10.07. bis 19.12.2006;

Aufzeichnungen im Betriebstagebuch

28.11.2006 Kontrollfahrt und Sicherheitskontrolle, Transport Personal und S-GmbH, Ss

(Anmerkung: Transport von Personal der Bw., der S-GmbH und der Ss)

29.11.2006 Betriebsanweisung: Leer Seil - Probefahrt, Transport Personal + S-GmbH, Ss,

30.11.2006 -,-

02.12.2006 -,-

04.12.2006 -,-

05.12.2006 -,-

06.12.2006 -,-

07.12.2006 -,-

09.12.2006 Probefahrt

11., 12., 13., 14., 15., 18., 19.12. und 23.12. 2006 Probefahrt, Personen Transport S-GmbH

24.12.2006 erster öffentlicher Betrieb;

Laut Verhandlungsschrift betreffend die seilbahnrechtliche Betriebsbewilligung (Seite 3) wurden die Einrichtungen und die dazugehörige Ausrüstung der Seilbahn vom *11.12. bis 15.12.2006 und am 18.12.2006* von Sachverständigen für Seilbahn und Elektrotechnik einer eingehenden Besichtigung, Überprüfung und Erprobung unterzogen. Es waren zu diesem Zwecke Vertreter der Bewilligungserwerberin, der Bau ausführenden Unternehmen und das Betriebspersonal anwesend.

WB

27.07.2006 Auftragsbestätigung der S-GmbH

18.08.2006 Baugenehmigung des Bundesministeriums für Verkehr, Innovation und Technik

29.11. und 04.12 bis 07.12.2006 Durchführung der technischen Überprüfung

Dezember 2006 diverse Sachverständigengutachten

20. 12. 2006 Schlussrechnung der S-GmbH über den Leistungszeitraum 10.07 bis 19.12.2006

Aufzeichnungen im Betriebstagebuch:

30.11.2006 Probefahrt

01. bis 4.12.2006 Probefahrt, Firmentransport und Personal

5.12 bis 7.12.2006 Abnahme

23.12.2006 Saisonbeginn 2006/2007, Abnahme

24.12.2006 ab heute Liftbetrieb

zwischen dem 8.12.2006 und dem 22.12.2006 kein Betrieb;

Laut Verhandlungsschrift betreffend die seilbahnrechtliche Betriebsbewilligung, aufgenommen am *29. November sowie vom 4. bis 7. Dezember 2006*, ausgefertigt am 15. Jänner 2007, begann die technische Überprüfung des Amtssachverständigen für Elektronik und Maschinenbautechnik am *29. November und wurde vom 4. Dezember bis 7. Dezember 2006* einschließlich der anderen Sachverständigenüberprüfungen fortgesetzt.

Am *7. Dezember 2006* fand die abschließende Verhandlung betreffend die seilbahnrechtliche Betriebsbewilligung statt. Grundlage dafür bildeten ua. folgende Stellungnahmen, Befunde und Gutachten:

07.12.2006 Befund und Gutachten des hochbautechnischen Sachverständigen (SV)

07.12.2006 Stellungnahme des Vertreters der Landesstelle für Brandverhütung

06.12.2006 Äußerung des Vertreters des Bundesministeriums für Verkehr, Innovation und Technologie, Verkehrs-Arbeitsinspektorat

6.12.2006 Stellungnahme des Vertreters der Wildbach- und Lawinenverbauung

06.12.2006 Stellungnahme des Vertreters des E-Werkes

15.01.2007 schriftliche Bescheidausfertigung über die seilbahnrechtliche Betriebsbewilligung

Die erforderliche Bergeübung fand am *2. Dezember 2006* statt. Der behördlich angeordnete Erste-Hilfekurs für das Liftpersonal wurde am *5. Dezember 2006* durchgeführt.

Die Probebetriebe wurden von der Behörde angeordnet und wurden zu diesem Zweck Belastungsproben mit schweren Lasten durchgeführt. Die Probeläufe mussten mindestens 50 Stunden umfassen. Die Durchführung des Probebetriebes war Voraussetzung für die Erteilung der Betriebsbewilligung. Der Probebetrieb war unter Anleitung und Beziehung der Vertreter der Herstellerfirmen von den Bediensteten der Bw. durchzuführen.

Die darüber geführte schriftliche Dokumentation war zu Beginn der technischen Vorerhebungen für die Betriebsbewilligung bereit zu halten.

Bei den Schlussverhandlungen über die seilbahnrechtliche Betriebsbewilligung am 7. Dezember 2006 für die ZB und am 19. Dezember 2006 für die PB waren Vertreter der S-GmbH anwesend und erfolgte damit die offizielle Übergabe. Die von den Behörden aufgenommenen Protokolle samt Betriebsbewilligung sind gleichzeitig die Übernahmeprotokolle.

In der am 15. Oktober 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass im Falle man der Ansicht der Bw. folge, dass ein Wirtschaftsgut jedenfalls witterungsbedingten Einflüssen ausgesetzt sei und eine technische Abnutzung bewirkt werde, sich die Frage der Inbetriebnahme eines

Wirtschaftsgutes künftig nicht mehr stelle. Die witterungsbedingte Abnutzung könne systematisch nur sehr eingeschränkt zum Tragen kommen. Im Berufungsfall sei die Errichtungsphase in der schönen Jahreszeit gelegen, der Vollbetrieb sei hingegen im Winter aufgenommen worden. In diesem Fall sei eine witterungsbedingte AfA nicht zu erkennen. Die unbestrittenen Probeflüge mit dem Personal könnten keinesfalls dem Vollbetrieb gleichgesetzt werden.

Über Frage der Referentin, was unter einem Leerseilbetrieb zu verstehen sei, führte der Geschäftsführer der Bw. aus, dass unter Leerseilbetrieb das Betreiben der Anlage ohne Fahrbetriebsmittel zur Minderung des Seildralls zu verstehen sei.

Wenn im Betriebstagebuch für die PB am 29. November 2006 bspw. "Leerseilbetrieb" eingetragen sei und gleichzeitig auf den Transport von eigenem Personal und dem der Herstellerfirmen hingewiesen werde, so sei dies so zu verstehen, dass an diesem Tag beide Betriebsarten erfolgt seien.

Durch die Aufnahme des Probeflüges sei die Inbetriebnahme erfolgt und sei die Anschaffung zu diesem Zeitpunkt abgeschlossen gewesen. Der Probeflug diene dem Austesten von Extremsituationen (z.B. Bremsproben) und sei daher mit dem Echtbetrieb vergleichbar. Dass es Unterschiede zwischen Echtbetrieb und Probeflug gebe, sei unbestritten. Allerdings sei auch im Echtbetrieb nicht immer eine volle Auslastung gegeben.

Der zweite Aspekt ist darin zu erblicken, dass bereits witterungsbedingt vor Inbetriebnahme die technische Abnutzung eintrete und durch die Montage der Seilbahnanlagen und der Verankerung mit dem Boden ein Wirtschaftsgut anderer Marktähnlichkeit entstehe, was auch eine wirtschaftliche Abnutzung bedinge.

Weiters sei zu berücksichtigen, dass die Mitarbeiter der Herstellerfirma entgeltlich mit den Seilbahnen befördert worden seien, was im Kaufpreis berücksichtigt worden sei.

Über Frage der Vorsitzenden, zu welchem Zweck diese Mitarbeiter befördert worden seien, gab der Geschäftsführer an, dass diese Mitarbeiter zur Vornahme von *Einstellungsarbeiten* an den Anlagen befördert worden seien.

Der Vertreter des Finanzamtes führte in der Folge aus, dass ein Probeflug, der einem Echtbetrieb vergleichbar sei, mit einer durchschnittlichen Auslastung eines Echtbetriebes vergleichbar sein müsse, wenn nicht sogar mit Spitzenauslastungen, um Sicherheitsmängel überhaupt entdecken zu können. Schwache Tage im Echtbetrieb seien kein Argument. Der durchgeföhrte Probeflug sei einem derartigen Sachverhalt nicht vergleichbar.

Dazu äußerte sich der Vertreter der Bw., dass gerade im Probetrieb durch Simulierung von Extremsituationen die Spitzenbelastung getestet werde, um Sicherheitsmängeln vorzubeugen. Eine Seilbahn sei nicht mit anderen Maschinen vergleichbar, die bei einer geringen Kapazitätsauslastung zu einer geringeren Abnutzung führe.

Über Befragen, ob ein Probetrieb gesetzlich vorgeschrieben sei, gab der Geschäftsführer an, dass Probetriebe im Interesse der Erzeugerfirma und der Betreiber jedenfalls erfolgten.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die Bestimmungen des § 44 Seilbahngesetz, wonach die Behörde einen Probetrieb anordnen könne, der jedoch ohne Personenbeförderung zu erfolgen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu klären ist im vorliegenden Fall der Zeitpunkt der Inbetriebnahme zweier Seilbahnanlagen für Zwecke der AfA bzw. der Zeitpunkt, ab welchem eine alterungsbedingte Abnutzung auf Grund von Witterungseinflüssen eintritt.

Es ist zwar unstrittig, dass für beide Seilbahnanlagen die offizielle Inbetriebnahme erst nach dem Bilanzstichtag, also nach dem 30. November 2006 lag. Nach Ansicht der Bw. sei jedoch bereits im Wirtschaftsjahr 2005/2006 ein Wertverzehr zum einen bedingt durch Witterungseinflüsse und zum anderen auf Grund der Aufnahme des Probetriebes vor der Aufnahme des „Voll- bzw. Echtbetriebes“ eingetreten.

Nach § 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.

Die Absetzung für Abnutzung (AfA) beginnt mit der betrieblichen Verwendung des Wirtschaftsgutes. Dies ergibt sich aus der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Gesamtdauer der "Verwendung oder Nutzung" (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 7, Tz 31).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. bspw. 11.08.1993, 91/13/0159, 25.11.2002, 97/14/0010) kommt eine AfA im Sinne des § 7 Abs. 1 EStG 1988 erst dann in Betracht, wenn ein Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes dient und deshalb einer Abnutzung unterliegt.

Der VwGH vertritt dazu die Ansicht, dass die Voraussetzungen für die AfA erst mit der Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes als **Einkunftsquelle** vorliegen (bspw. Erkenntnis 25.11.2002, 97/14/0010).

Im Berufungsfall wurden die strittigen Seilbahnanlagen zweifellos erst im Dezember 2006 als Einkunftsquelle genutzt und liegen daher schon unter diesem Aspekt die Voraussetzungen für die AfA erst im Dezember 2006 vor.

Bei hergestellten Wirtschaftsgütern ist die AfA in der Regel ausgeschlossen, solange das Wirtschaftsgut nicht fertig gestellt ist (VwGH 11.8.1993, [91/13/0159](#)). Nichts anderes kann für angeschaffte Wirtschaftsgüter gelten. Die AfA kann nicht vor Anschaffung beginnen.

Üblicherweise beginnt die AfA aber nicht schon mit dem Zeitpunkt der Anschaffung, sondern erst mit der Inbetriebnahme (betrieblichen Verwendung) des Wirtschaftsgutes.

Die Anschaffung erfolgt dann, wenn der Erwerber das wirtschaftliche Eigentum erwirbt, also die betriebliche Nutzungsmöglichkeit erlangt. Dies ist dann der Fall, wenn der Lieferer den betreffenden Vermögensgegenstand vertragsgemäß übergeben hat. Und dadurch der Anspruch auf Gegenleistung entstanden ist (siehe *Doralt*, aaO., § 6 Tz 41).

Nach Ansicht der Bw. liege *neben* der altersbedingte Abnutzung auf Grund von Witterungseinflüssen bereits mit Beginn der von der Behörde angeordneten Probefahrt am Anfang November 2006 eine Inbetriebnahme vor, die die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStG 1988 erfülle.

Dem ist zu entgegnen, dass die Probefahrten nicht mit dem Echtbetrieb vergleichbar sind. Der Zweck eines Probefahrten dient der Feststellung der Übereinstimmung mit den der Bewilligungsbehörde vorgelegten Unterlagen und der Prüfung der einzelnen Bauteile sowie deren Zusammenwirken mit dem örtlichen Umfeld. Im Probefahrten wird vor allem auch die Belastbarkeit und die Funktionstüchtigkeit der Anlage getestet, um einen betriebsbereiten Zustand zu gewährleisten.

Die Absolvierung des behördlich angeordneten Probefahrten ist eine zu erfüllende Auflage zur Erlangung der Betriebsbewilligung.

Es liegt jedoch in der Natur der Sache, dass ein solcher Probefahrten vor Inbetriebnahme erfolgt und auch für die Übergabe einer funktionstüchtigen Anlage erforderlich ist.

Die Mitarbeiter der Herstellerfirmen und das Personal der Bw. wurden vor Inbetriebnahme zum *Zwecke von Einstellungsarbeiten* mit den Bahnen transportiert. Sie haben also Arbeiten durchgeführt, die die Montage bzw. Lieferung der Seilbahnen betroffen haben.

Die Teilnahme der Mitarbeiter der Herstellerfirmen am Probebetrieb war im Übrigen behördlich angeordnet. Eine zur AfA berechtigende Inbetriebnahme ist darin nicht zu erblicken.

Zu Illustration wird dargelegt:

Die WB verzeichnet in den Jahren 2006/2007 (davon 9 Tage Betrieb im Dezember 2006) und 2007/2008 die geringste *durchschnittliche* Auslastung im April 2007 mit einer Beförderung von 2.939 Personen pro Tag.

Mit der PB wurden am 24. Dezember 2006 insgesamt 2.178 und am 25. Dezember 2006 insgesamt 1.677 Personen befördert.

Die im Berufungsfall im November 2006 vorgenommene Beförderung von Personen zum Zwecke von Einstellungsarbeiten ist daher mit dem Echtbetrieb in keiner Weise vergleichbar.

Die *vor der Inbetriebnahme* einer Seilbahn erforderlichen Belastungs- und Bremsproben zur Überprüfung der Sicherheit lösen als Teil des Herstellungsvorganges im Hinblick auf die Lieferung einer funktionstüchtigen Anlage, die auch den Erfordernissen der seilbahnrechtlichen Betriebsbewilligung entsprechen muss, nicht den Beginn der AfA aus. Daran kann auch eine von der Bw. in der mündlichen Verhandlung am 15. Oktober 2009 vorgebrachte Entgeltlichkeit des Transportes der Dienstnehmer der Herstellerfirmen nichts ändern. Die Bw. führte dazu aus, dass das Entgelt für die Beförderung des Personals der herstellenden Unternehmen Eingang in den Preis gefunden habe.

Dem ist zu entgegnen, dass sich unter Punkt F „Preisbildung“ in der Auftragsbestätigung an die S-GmbH vom 27. Juli 2007 kein Hinweis auf diesen Umstand findet. Es ist auch nicht glaubwürdig, dass für die Beförderung der Montagearbeiter der Herstellerfirmen zum Zwecke von Einstellungsarbeiten, die der Lieferung der bestellten Anlagen dienten bzw. den behördlich angeordneten Probebetrieben ein Entgelt vereinbart wurde.

Die S-GmbH hat mit Auftragsbestätigung vom 27. Juli 2007 die Errichtungen der beiden strittigen Seilbahnen übernommen. Gegenstand war die Errichtung der beiden Seilbahnen. *Die Abnahme und Übergabe* erfolgte jeweils zu den Schlussverhandlungen am 7. Dezember 2006 für die WB und am 19. Dezember 2006 für die PB an denen auch befugte Vertreter der S-GmbH und weiterer Herstellerfirmen teilnahmen. Im Zuge dieser Schlussverhandlungen fand auch gleichzeitig die offizielle Übergabe der Anlagen an die Bw. statt.

Die Verhandlungsschriften vom 7. bzw. 19. Dezember 2006 über die Fertigstellung und behördliche Freigabe zur Betriebsbewilligung der beiden berufungsgegenständlichen Anlagen zum öffentlichen Betrieb gelten gleichzeitig als Dokument über die Übergabe an die Bw.

Die *Schlussrechnung* basiert auf dieser Verhandlungsschrift mit gleichzeitiger Erteilung der Betriebsbewilligung.

Die S-GmbH stellte am 20. Dezember 2006 die Schlussrechnung für beide Seilbahnen. Als Liefer- und Leistungszeitraum ist darauf der *Zeitraum 10. Juli bis 19. Dezember 2006 angeführt*. Danach lag für beide Anlagen ein Teil des Leistungszeitraumes noch im Dezember 2006.

Auf Grund der dargestellten Abwicklung der Übergabe erfolgte die Anschaffung für beide Seilbahnen im Dezember 2006, auch wenn die Bw. diese bereits in die Bilanz des Wirtschaftsjahres 2005/2006 aufgenommen hat.

Die AfA kann aber frühestens ab dem Zeitpunkt der Anschaffung erfolgen. Folglich ist der Beginn der AfA im November 2006 ausgeschlossen.

Der VwGH hat sich außerdem jüngst in einem Erkenntnis betreffend einen Schilift zur Frage des Wertverzehrs, der letztendlich durch die AfA abzugelten ist, dezidiert geäußert.

Im Erkenntnis vom 4.3.2009, 2006/15/0378, hat dieser im Hinblick auf § 108e EStG 1988 die Ansicht vertreten, dass eine von einer GmbH erworbene Schiliftanlage nach dem Probetrieb von neun Tagen und einem Normalbetrieb von fünf Tagen das Tatbestandelement "ungebraucht" erfüllt.

Danach ist ein Wirtschaftsgut "gebraucht", wenn es schon in einer Weise verwendet wurde, dass darin eine seinen Wert mindernde Benutzung zu erblicken ist (vgl. etwa das Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2006/15/0130). Das Wirtschaftsgut Schilift wurde in diesem Fall nach positiver Absolvierung des Probelaufes der widmungsgemäßen Verwendung zugeführt und fünf Tage im Echtbetrieb genutzt. Nach diesem fünftägigen Gebrauch wurde die Anlage von der GmbH erworben. Ihre Auffassung, sie habe damit ein "gebrauchtes" Wirtschaftsgut erworben, könne laut VwGH nicht geteilt werden. Für die Unterscheidung "ungebraucht" und "gebraucht" sei ausschlaggebend, ob das Wirtschaftsgut schon in einer einen Wertverzehr bewirkenden Weise verwendet wurde. Dabei sei eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzustellen. Im Beschwerdefall handle es sich um ein Wirtschaftsgut mit einer langjährigen Nutzungsdauer. Eine fünftägige Verwendung sei in Anbetracht der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes aus wirtschaftlicher Sicht vernachlässigbar. Wirtschaftlich betrachtet sei mit einem fünftägigen Betrieb keine den Wert mindernde Verwendung verbunden. Gegenteiliges behauptet auch die Beschwerde nicht. Wenn die belangte Behörde vom Erwerb eines ungebrauchten Wirtschaftsgutes ausgegangen sei, könne ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Laut VwGH liegt daher bei einem Schilift nach *einem neuntägigen Probebetrieb* und selbst nach einem fünftägigen Echtbetrieb keine einen Wertverzehr bewirkende Verwendung vor.

Nichts anderes kann daher für die beiden berufungsgegenständlichen Anlagen gelten, die im November 2006 unstrittig noch nicht in Betrieb genommen worden waren. Nach § 108e Abs. 1 EStG kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden. Diese Bestimmung knüpft unmittelbar an § 7 EStG 1988 an. Es kann daher das Erkenntnis 2006/15/0378 eins zu eins auf den Berufungsfall angewandt werden.

Mangels eines Wertverzehrs durch den Probetrieb liegt auch nach diesem Judikat im Berufungsfall der Beginn der AfA nicht im November 2006.

Zur geltend gemachten AfA auf Grund von Witterungseinflüssen ist auszuführen:

Der Anschaffungszeitpunkt ist ausnahmsweise bei einer **alterbedingten Abnutzung** dann maßgeblich, wenn die tatsächliche Abnutzung des Wirtschaftsgutes von der Inbetriebnahme unabhängig ist (zB.: bei Gebäuden, VwGH 27.11.1984, [83/14/0046](#), 0048 zu einem außerbetrieblich genutzten Gebäude). Schließt sich an die altersbedingte AfA mit Inbetriebnahme eine höhere technische AfA an, ändert sich allenfalls die Nutzungsdauer und damit die Höhe der AfA.

Eine AfA vor Inbetriebnahme lässt sich daraus für alle Wirtschaftsgüter ableiten, die bereits durch ihre Existenz einer technischen Abnutzung (zB.: Maschinen, die der Witterung ausgesetzt sind und rosten) oder einer wirtschaftlichen Abnutzung (hochtechnisierte Anlagen) unterliegen (siehe *Doralt*, aaO., § 7 Tz 32 und 33).

Der VwGH hat in den zitierten Erkenntnissen ausnahmsweise eine altersbedingte AfA bei Gebäuden vor Inbetriebnahme bzw. vor Nutzungnahme zugelassen, weil bei Gebäuden der Wertverzehr primär durch Witterungseinflüsse eintritt und der Wertverzehr durch die Nutzung bspw. durch Mieter in den Hintergrund tritt.

Auch wenn eine Seilbahn unbestritten Witterungseinflüssen unterliegt, liegt der Wertverzehr primär im Betrieb und trägt die AfA der technischen Abnutzung durch den Betrieb Rechnung. Abgesehen davon kann ein Wertverzehr auf Grund von Witterungseinflüssen nicht schon vor Fertigstellung eines Wirtschaftsgutes zu seinem bestimmungsgemäßen Gebrauch und vor Anschaffung eintreten (siehe auch VwGH 11.08.1993, [91/13/0159](#)).

Diese von der Bw. vertretene Ansicht würde bedeuten, dass bei jedem Herstellungsvorgang einer Anlage im Freien bereits eine altersbedingte AfA auf Grund von Witterungseinflüssen

zum Tragen käme. Der im Gesetz geforderte Zeitpunkt der Inbetriebnahme wäre danach unmaßgeblich.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 20.2.2008, 2006/15/0130, bspw. die Ansicht vertreten, dass ein aus mehreren Komponenten zusammengesetztes Wirtschaftsgut auch dann als neu zu betrachten ist, wenn die einzelnen Komponenten gebrauchte Wirtschaftsgüter darstellen.

Entsteht nämlich durch den Prozess der Herstellung ein bisher noch nicht existentes Wirtschaftsgut, das eine andere Verkehrsgängigkeit aufweist als seine Bestandteile, kann das Wirtschaftsgut nicht bereits vor seiner Inbetriebnahme in einer Weise verwendet worden sein, dass darin eine seinen Wert mindernde Benutzung zu erblicken ist.

Wenn nun während des Montagevorganges die einzelnen Komponenten der Seilbahnanlagen Witterungseinflüssen ausgesetzt waren, kann dennoch frühestens nach Fertigstellung des Wirtschaftsgutes eine Wertminderung eintreten. Die Ausführungen der Bw. in der Berufung hinsichtlich Herstellung eines Gegenstandes anderer Marktängigkeit gehen damit ins Leere.

Unabhängig davon sind die Witterungseinflüsse während der Montage von wenigen Monaten bezogen auf die Gesamtnutzungsdauer der Seilbahnen wohl eher als gering einzustufen.

Auch in dem bereits zitierten Erkenntnis vom 4.3.2009, 2006/15/0378, hat der VwGH Witterungseinflüsse vor Inbetriebnahme nicht berücksichtigt.

Die Bw. hat ua. auch die wirtschaftliche Absetzung für Abnutzung ins Treffen geführt, ohne dies jedoch weiter auszuführen. Eine wirtschaftliche Abnutzung liegt ua. dann vor, wenn hochtechnisierte Wirtschaftsgüter auf Grund der technischen Entwicklung eine kürzere als die technische Nutzungsdauer auf Grund des Gebrauchs haben. Für das Vorliegen derartiger Umstände finden sich aber keine Anhaltspunkte.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Graz, am 15. Oktober 2009