

Urteil vom 01. Februar 2012, I R 57/10

Abschreibungsbeginn bei Windkraftanlagen - Übergang des wirtschaftlichen Eigentums - Bindung des Revisionsgerichts an die Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG

BFH I. Senat

AO § 39, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 1, EStG § 7 Abs 1, EStG § 7 Abs 1, HGB § 242 Abs 1, FGO § 118 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 05. Mai 2010, Az: 1 K 2037/07

Leitsätze

1. Bei einem Windpark stellt einerseits jede einzelne Windkraftanlage einschließlich des dazugehörigen Transformators sowie der verbindenden Verkabelung, andererseits die externe Verkabelung sowie die Zuwegung im Regelfall ein jeweils eigenständiges Wirtschaftsgut dar (Bestätigung des BFH-Urteils vom 14. April 2011 IV R 46/09, BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696). Der Beginn der Abschreibung ist für jedes Wirtschaftsgut eigenständig zu prüfen.
2. Die Abschreibung der Windkraftanlage kann zwar schon vor deren Inbetriebnahme beginnen. Im Falle ihrer Anschaffung ist jedoch erforderlich, dass (Eigen-)Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergehen und dieser damit das wirtschaftliche Eigentum an der Windkraftanlage erlangt.
3. Sind am Bilanzstichtag nicht alle Einzelkriterien erfüllt, bedarf es einer wertenden Beurteilung anhand der Verteilung von Chancen und Risiken, die aus dem zu bilanzierenden Vermögensgegenstand erwachsen. Danach setzt die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums aber jedenfalls dann den Übergang der Gefahr des zufälligen Untergangs voraus, wenn der Verkäufer (Werklieferer) eine technische Anlage zu übereignen hat, die vom Erwerber erst nach erfolgreichem Abschluss eines Probetriebs abgenommen werden soll.

Tatbestand

I.

- 1 Gegenstand des Unternehmens der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, ist u.a. der Bau und das Betreiben von Anlagen zur Erzeugung regenerativer Energien.
- 2 Am 25. Juli 2000 hatte die Klägerin einen Kaufvertrag mit der S-GmbH über den Erwerb von zwei Windkraftanlagen (im Folgenden: WKA) geschlossen. Nach § 2 des Kaufvertrags (KV) war die S-GmbH zur Lieferung von zwei "betriebsfertigen und betriebsfähigen" WKA ... frei Baustelle einschließlich Kraneinsatz, Montage und Inbetriebnahme am Standort sowie von zwei mit dem Energieversorgungsunternehmen abgestimmten Trafostationen einschließlich der Niederspannungsverkabelungen zu den WKA verpflichtet. Der Kaufpreis in Höhe von insgesamt 5,3 Mio. DM (netto) wurde nach § 4 KV ratenweise fällig: zu 10 % bei Vorliegen der vorbehaltlosen Finanzierungszusage und vorbehaltlosem Kaufvertrag, zu 85 % bei Errichtung der jeweiligen WKA und zu 5 % nach Abschluss des Probetriebs. Der Probetrieb sollte mit der ersten Hauptinspektion enden und zusammen mit dieser sollte "die Abnahme der Anlage durch den Käufer erfolgen" (§ 4 Nr. 1.3 KV). Hierbei war die ordnungsgemäße Funktion der WKA von den Vertragsparteien zu prüfen und ein Abnahmeprotokoll zu erstellen, in das im Falle der uneingeschränkten Betriebsfähigkeit der WKA auch die Maßnahmen und Fristen zur Behebung etwaiger Mängel und die Höhe eines Teilrückbehalts der dritten Kaufpreisrate einzutragen waren (§ 4 Nr. 2 KV). Nach Beendigung der Abnahme sollte die Gefahr auf den Käufer übergehen (§ 13 KV). Nach § 7 KV hatte die Klägerin rechtzeitig die Anlagenfundamente zu erstellen (Nr. 3 f.), für eine feste Zuwegung zu den Fundamenten (Nr. 7) sowie vor Beginn der Montagearbeiten für die Netzanbindung, d.h. die Herstellung eines Stromanschlusses (Mittelspannung) "bis zu den Endverschlüssen der (von der Verkäuferin gelieferten) Trafostationen (zu sorgen), so dass die jeweilige WKA unmittelbar nach Aufstellung in Betrieb genommen werden (konnte)" (Nr. 6). Nach § 17 Nr. 1 Satz 2 KV bedurften Änderungen und Ergänzungen des Vertrags zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform.

- 3 Die WKA wurden am 5. und 7. Dezember 2000 auf dem von der Klägerin gemieteten Grund und Boden der Gemeinde A errichtet. Aus einem Schreiben der Klägerin an die S-GmbH vom 29. Dezember 2000 geht hervor, dass die WKA vor Ort überprüft worden seien und die Klägerin davon ausgehe, dass die Anlagen Ende Januar ans Netz gehen könnten. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wurde bei diesem sog. Inbetriebnahme-Check Strom auf die Anlagen gegeben; danach hätten die WKA ordnungsgemäß funktioniert und Strom liefern können.
- 4 Nachdem die Klägerin am 5. Dezember 2000 einem Fremdunternehmen den Auftrag zur Verlegung eines Erdkabels (Mittelspannung) von den Trafostationen der WKA zur Stromübergabestation erteilt hatte, wurde --nach Fertigstellung dieser Arbeiten und der Installation eines Stromzählers-- am 8. Februar 2001 erstmals Strom in das Netz des Energieversorgungsunternehmens eingespeist.
- 5 Nach den von den Vertretern beider Vertragsparteien unterzeichneten "Inbetriebnahme- und Abnahmeprotokollen" vom 16. Mai 2001 sind die Windenergieanlagen am 15. bzw. am 22. März 2001 erfolgreich in Betrieb genommen worden. Die Protokolle listen verschiedene Mängel an beiden WKA auf, die aber --nach den weiteren Protokollinhalten-- die Funktion der Anlagen nicht beeinträchtigten. Nach einem weiteren, gleichfalls von beiden Vertragsparteien erstellten Protokoll vom 16. Mai 2001 ("Abnahmeprotokoll") ging die "Verfügungsgewalt" über die WKA "mit heutiger Wirkung" sowie die "Beweisführungspflicht eines mangelhaften Produktes auf (die Klägerin) über"; der vertraglich vereinbarte Probetrieb sei abgeschlossen.
- 6 Am 22. Dezember 2000 hatte die S-GmbH der Klägerin eine Schlussrechnung über brutto 6.148.000 DM erteilt. Daraufhin leistete die Klägerin, die zuvor (30. Oktober/14. Dezember 2000) bereits Abschlagszahlungen in Höhe von insgesamt rund 2,17 Mio. DM erbracht hatte, am 2. Februar 2001 weitere 3,2 Mio. DM an die S-GmbH. Die Restzahlung von 307.400 DM (= 5 % des Bruttokaufpreises), die lt. der Schlussrechnung mit Abschluss des Probetriebs fällig wurde, ist von der Klägerin im Jahre 2001 erbracht worden.
- 7 Die Klägerin ging zunächst von einer einheitlichen "Gesamtanlage" (WKA einschließlich Zuwegung, externer Verkabelung sowie Übergabestation) aus und schrieb diese erstmals im Streitjahr 2000 gemäß § 7 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) mit 25 % ihrer Anschaffungs- und Herstellungskosten ab; zudem machte sie für die Streitjahre 2000 bis 2002 Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1997 geltend.
- 8 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat demgegenüber die Auffassung, dass es sich bei der Zuwegung, der externen Verkabelung einschließlich Übergabestation sowie den beiden WKA einschließlich Fundament und Trafostation um vier Wirtschaftsgüter mit jeweils eigenständigen Nutzungsdauern handele. Die WKA könnten noch nicht im Streitjahr 2000 abgeschrieben werden, da das wirtschaftliche Eigentum erst mit der Abnahme der Anlagen im Mai 2001 auf die Klägerin übergegangen sei. Da die nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG 1997 zu wählende Wertgrenze des Betriebsvermögens nach den Verhältnissen zum 31. Dezember 2000 überschritten worden sei, scheidet auch eine Sonderabschreibung nach dieser Vorschrift aus. Dementsprechend kürzte das FA die geltend gemachten Abschreibungen für die Streitjahre 2000 bis 2002 und erließ entsprechend geänderte Steuerbescheide.
- 9 Der dagegen erhobene Klage, mit der die Klägerin beehrte, die angefochtene Bescheide dahin zu ändern, dass die beiden WKA bereits im Streitjahr 2000 abgeschrieben und hierbei auf der Grundlage einer Nutzungsdauer von 12 Jahren sowohl die degressive Abschreibung als auch die Sonderabschreibung nach § 7g EStG 1997 anerkannt werden, hat das FG stattgegeben (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 6. Mai 2010 1 K 2037/07, abgedruckt in Versorgungswirtschaft 2010, 254).
- 10 Dem FA sei zwar insoweit zu folgen, als es sich bei den WKA um eigenständige Wirtschaftsgüter gehandelt habe. Auch habe die Klägerin sich in der mündlichen Verhandlung der vom FA vertretenen Ansicht zu den Abschreibungen bezüglich der Zuwegung und der externen Verkabelung (einschließlich Übergabestation) angeschlossen. Entgegen der Auffassung des FA seien die WKA jedoch bereits im Dezember 2000 angeschafft worden. Maßgeblich hierfür sei weder die Kaufpreiszahlung noch der Zeitpunkt der Inbetriebnahme. Vielmehr erfordere der Anschaffungsbegriff nach § 9a der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) die Lieferung und damit die Verschaffung der Verfügungsmacht, d.h. die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums. Letzteres sei regelmäßig bei Übergang von Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen anzunehmen. Allerdings könnten die Parteien die Vertragsabreden nachträglich ändern. Im Streitfall sei zu berücksichtigen, dass die Vertragsparteien eine vertragliche Aufgabenverteilung vorgenommen hätten, nach der die S-GmbH nur zur Lieferung der WKA verpflichtet gewesen sei. Hiervon seien die für die Inbetriebnahme der Gesamtanlage erforderlichen weiteren Komponenten (insbesondere externes Kabelnetz und Übergabestation) zu trennen. Demgemäß sei das wirtschaftliche Eigentum an den WKA noch im Jahre 2000 auf die Klägerin übergegangen, da

die WKA nicht nur im Dezember dieses Jahres angeliefert und aufgebaut, sondern auch einem Inbetriebnahme-Check unterzogen worden seien. Dieser habe nach den glaubhaften Darlegungen des Geschäftsführers der Klägerin nicht nur die Prüfung der mechanischen Funktionsfähigkeit der WKA beinhaltet, sondern sei auch darauf gerichtet gewesen, die technische Funktionsfähigkeit der WKA wie "im Echtbetrieb" (drehende Rotorblätter) und damit deren Betriebsfertigkeit und -fähigkeit zu bestätigen.

- 11 Diese Beurteilung werde zusätzlich nicht nur durch das Schreiben der Klägerin an die S-GmbH vom 29. Dezember 2000, in dem auf die erfolgte "Überprüfung der Anlagen" vor Ort hingewiesen worden sei, sondern auch dadurch bestätigt, dass die S-GmbH am 22. Dezember 2000, dem Tag des Inbetriebnahme-Checks, für die vollständige Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtung der Klägerin eine Schlussrechnung, nicht hingegen eine (weitere) Abschlagsrechnung erteilt habe. Anderes ergebe sich nicht aus der Schriftformklausel des § 17 Nr. 1 Satz 2 KV. Die Parteien seien mehrfach, so auch bei der Zahlung, vom Vereinbarten abgewichen; dies indiziere, dass auch die Regelung des § 13 KV zum Gefahrübergang konkludent und formfrei aufgehoben worden sei.
- 12 Mit der vom FG zugelassenen Revision beantragt das FA, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist begründet. Der Senat kann aufgrund der Feststellungen der Vorinstanz nicht beurteilen, ob die Klägerin bereits im Jahr 2000 zur Inanspruchnahme der begehrten Abschreibungen befugt war. Das Urteil des FG ist deshalb --ohne dass der Senat auf die Verfahrensrügen des FA einzugehen hätte-- aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1997 (i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--, für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 des Gewerbesteuergesetzes) kann das Einkommen bei Erwerb abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens um Absetzungen für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen gemindert werden (sog. degressive Abschreibung). Zusätzlich können bei neuen Wirtschaftsgütern der vorbezeichneten Art nach § 7g Abs. 1 EStG 1997 (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) im Jahr der Anschaffung und den folgenden vier Jahren Sonderabschreibungen bis zu 20 % der Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden. Beide Abschreibungen setzen die Anschaffung des in Frage stehenden Wirtschaftsguts und damit nach ständiger Rechtsprechung voraus, dass der Steuerpflichtige (Erwerber) zumindest die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut in dem Sinne erlangt hat, dass er als dessen wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Juni 2003 X R 49/01, BFHE 202, 320, BStBl II 2003, 751; vom 14. April 2011 IV R 52/09, BFHE 233, 257, BStBl II 2011, 929). Dabei kann offenbleiben, ob die Zurechnungs- und Aktivierungsvoraussetzung des wirtschaftlichen Eigentums durchgängig auf der steuerrechtlichen Vorschrift des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) beruht oder ob sie im Falle der bilanziellen Ermittlung gewerblicher Einkünfte vorrangig auf den nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 1997 i.V.m. § 8 Abs. 1 und Abs. 2 KStG zu beachtenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und damit auf der Regelung des § 242 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) gründet, nach der der Kaufmann sein Vermögen zu bilanzieren hat (vgl. ausführlich Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 510 ff.). Auf diesen Meinungsstreit ist im anhängigen Verfahren nicht einzugehen, weil auch vor Inkrafttreten der --nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/10067, S. 47) lediglich deklaratorischen-- Neufassung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl I 2009, 1102) im Handelsrecht Einvernehmen darüber bestand, dass die Vermögensgegenstände --auch in Fällen ihres Erwerbs-- dem wirtschaftlichen Eigentümer als Inhaber der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zuzurechnen sind (BFH-Urteile vom 3. August 1988 I R 157/84, BFHE 154, 321, BStBl II 1989, 21; vom 14. Mai 2002 VIII R 30/98, BFHE 199, 181, BStBl II 2002, 741; Förtschle/Kroner in Beck Bil-Komm., 6. Aufl., § 246 Rz 5; Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 512; Kußmaul/Gräbe in Petersen/ Zwirner, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG, 2009, 384, jeweils m.w.N).
- 16 a) Bei der Prüfung dieser Voraussetzung ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass es sich bei den beiden WKA sowie der externen Übergabestation um jeweils selbständige Wirtschaftsgüter handelt. Der BFH hat hierzu mit Urteil vom 14. April 2011 IV R 46/09 (BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696) entschieden, dass jede WKA mit dem

dazugehörigen Transformator nebst der verbindenden (inneren) Verkabelung ein zusammengesetztes Wirtschaftsgut darstelle und daneben die (externe) Verkabelung von den Transformatoren bis zum Stromnetz des Energieversorgers zusammen mit der Übergabestation als ein weiteres zusammengesetztes Wirtschaftsgut anzusehen sei, wenn dadurch mehrere WKA miteinander verbunden werden. Auch stelle die Zuwegung ein weiteres eigenständiges Wirtschaftsgut dar (gleicher Ansicht Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 310). Der erkennende Senat schließt sich dieser Beurteilung an und verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Gründe des genannten Urteils.

- 17** b) Dem FG ist ferner darin zu folgen, dass die Klägerin die beiden WKA nicht hergestellt, sondern angeschafft hat. Kennzeichen des Herstellers (Bauherrn) ist, dass er auf eigene Rechnung und Gefahr ein Wirtschaftsgut herstellt oder herstellen lässt und er das Baugeschehen beherrscht (BFH-Urteil vom 2. September 1988 III R 53/84, BFHE 154, 413, BStBl II 1988, 1009; § 15 Abs. 1 EStDV). Die Klägerin erfüllte diese Voraussetzungen erkennbar nicht. Vielmehr hat sie die von der S-GmbH gefertigten WKA entgeltlich erworben. Der Annahme eines Anschaffungsvorgangs steht nicht entgegen, dass die Anlagen von der S-GmbH montiert werden mussten und die Klägerin selbst zur Erstellung der Anlagenfundamente verpflichtet war (vgl. BFH-Urteil in BFHE 154, 413, BStBl II 1988, 1009). Gleichfalls bedarf es keiner Würdigung des Vertragstextes, ob die S-GmbH sich gegenüber der Klägerin nur zum Verkauf oder auch zur Herstellung der WKA verpflichtet hatte. Zwar wäre in diesem Fall --da die WKA auf fremdem Grund und Boden errichtet wurden (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 12. Mai 1976 VIII ZR 26/75, Neue Juristische Wochenschrift 1976, 1539; Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 60. Aufl., § 651 Rz 1)-- von einem Werklieferungsvertrag gemäß § 651 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) a.F. i.V.m. Art. 229 § 5 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuche auszugehen. Abgesehen davon, dass auf einen solchen Vertrag grundsätzlich die Vorschriften über den Kauf Anwendung finden (§ 651 Abs. 1 Satz 2, erster Halbsatz BGB a.F.), würde hierdurch jedoch selbst dann, wenn die WKA als nicht vertretbare Sachen i.S. von § 651 Abs. 1 Satz 2, zweiter Halbsatz BGB a.F. einzustufen sein sollten (vgl. dazu aber Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 71. Aufl., § 651 Rz 8), die Stellung der Klägerin als Erwerberin der Anlagen nicht berührt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 154, 413, BStBl II 1988, 1009; vom 28. November 2006 III R 17/05, BFH/NV 2007, 975: jeweils betreffend Werklieferungsvertrag; vom 14. November 1989 IX R 197/84, BFHE 158, 546, BStBl II 1990, 299, zu II.1.c und II.2.: betreffend Werkvertrag).
- 18** c) Das Begehren der Klägerin, bereits für das Streitjahr 2000 Abschreibungen für die WKA vorzunehmen, ist nicht deshalb von vorneherein abzuweisen, weil die externe Verkabelung einschließlich der Übergabestation erst im Folgejahr fertig gestellt worden ist und mithin die WKA im Jahr 2000 noch nicht zur Stromerzeugung und Stromeinspeisung eingesetzt werden konnten. Letzteres steht dem Klagebegehren nicht entgegen, weil es sich zum einen bei den WKA sowie der externen Verkabelung (einschließlich Übergabestation) um eigenständige Wirtschaftsgüter handelt und zum anderen nach allgemeiner Ansicht Abschreibungen auch für Jahre vor Inbetriebnahme des zur Einkunftserzielung zu nutzenden Wirtschaftsguts geltend gemacht werden können (BFH-Urteil vom 11. Januar 2005 IX R 15/03, BFHE 209, 77, BStBl II 2005, 477; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 302; Schmidt/Kulosa, EStG, 30. Aufl., § 7 Rz 90). Demgemäß kann auch der Abschreibung der WKA nicht entgegen gehalten werden, dass ihr betrieblicher Einsatz erst nach Fertigstellung der externen Verkabelung möglich ist. Anderes ergibt sich nicht daraus, dass nach dem BFH-Urteil in BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696 grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter eines Windparks aufgrund ihres wirtschaftlichen Verbrauchs in Anlehnung an die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der WKA über einen einheitlichen Zeitraum abzuschreiben sind. Die Aussage betrifft --als Grundregel-- lediglich den Abschreibungszeitraum, d.h. dessen einheitliche Schätzung. Sie lässt jedoch die vorrangige und auf das einzelne Wirtschaftsgut zu beziehende Entscheidung darüber, zu welchem Zeitpunkt das (einzelne) Wirtschaftsgut angeschafft wurde und somit abgeschrieben werden kann, unberührt und hat deshalb lediglich zur Folge, dass im Falle eines unterschiedlichen Abschreibungsbeginns der Ablauf der jeweiligen Abschreibungszeiträume am Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der WKA auszurichten ist (s. dazu unten zu II.d dd).
- 19** d) Soweit das FG jedoch im Streitfall angenommen hat, dass die Klägerin die WKA noch im Dezember 2000 angeschafft hat, wird diese Einschätzung durch die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht getragen.
- 20** aa) Wie ausgeführt, sind Wirtschaftsgüter auch im Falle ihrer Anschaffung dem Erwerber bereits vor Erlangung des zivilrechtlichen Eigentums (§ 39 Abs. 1 AO) zuzurechnen, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsguts geworden ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Dies erfordert nicht nur im Falle eines Grundstückserwerbs, sondern auch im Falle der Anschaffung beweglicher Wirtschaftsgüter --wie z.B. Maschinen-- in der Regel den Übergang von (Eigen-)Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten (z.B. BFH-Urteile vom 28. April 1977 IV R 163/75, BFHE 122, 121, BStBl II 1977, 553; in BFHE 154, 413, BStBl II 1988, 1009). Dabei ist unter Besitz nicht der Eigenbesitz i.S. von § 854 BGB, sondern der Besitz in Erwartung des Eigentumserwerbs zu verstehen (BFH-Urteil vom 15. März 1973 VIII R

90/70, BFHE 109, 254, BStBl II 1973, 591; BFH-Beschlüsse vom 15. März 2002 X B 175/01, BFH/NV 2002, 944; vom 13. Januar 2006 I B 93/05, BFH/NV 2006, 706; Fischer in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 39 AO Rz 54a). Sind am Bilanzstichtag nicht alle vorbezeichneten Einzelkriterien erfüllt, bedarf es einer wertenden Beurteilung anhand der Verteilung von Chancen und Risiken, die aus dem zu bilanzierenden Vermögensgegenstand erwachsen (so zutreffend die Gesetzesbegründung in BTDrucks 16/10067, S. 47 zu § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB n.F.; vgl. auch BFH-Urteile vom 17. Dezember 2009 III R 92/08, BFHE 228, 559; in BFH/NV 2007, 975).

- 21** bb) Vorliegend ist die Klägerin zwar mit der Anlieferung sowie dem Aufstellen der WKA und damit noch vor Ablauf des Jahres 2000 deren Besitzerin in der Erwartung geworden, im Folgejahr das zivilrechtliche Eigentum an den Anlagen zu erwerben. Allein hierdurch war sie jedoch noch nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der WKA zu qualifizieren. Hiergegen spricht nicht nur, dass die Klägerin vor Fertigstellung der externen Verkabelung keine Nutzungen aus den Anlagen ziehen konnte; auch kann nach den Feststellungen der Vorinstanz sowie dem Revisionsvorbringen nicht davon ausgegangen werden, dass die Klägerin noch vor Ablauf des Jahres 2000 die mit den Anlagen verbundenen Lasten (insbesondere die Versicherungsbeiträge) übernommen hätte. Letztlich kommt es hierauf aber nicht an, da nach der Rechtsprechung des BFH die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums jedenfalls dann an den Übergang der Gefahr des zufälligen Untergangs der Sache gebunden ist, wenn der Verkäufer (Werklieferer) eine technische Anlage zu übereignen hat, die vom Erwerber erst nach erfolgreichem Abschluss eines Probebetriebs abgenommen werden soll (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 975). Nichts anderes kann im Streitfall gelten, in dem die Abnahme der von der S-GmbH "betriebsfähig" zu liefernden WKA an den erfolgreichen Abschluss des Probebetriebs und der sich daran anschließenden Hauptinspektion gebunden war (§ 4 Nrn. 1 und 2 i.V.m. § 13 KV). Diese Beurteilung widerspricht nicht dem Senatsurteil in BFHE 154, 321, BStBl II 1989, 21, nach dem der Erwerber die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die von ihm gekauften Waren (Kaffee) selbst dann, wenn die Gefahr des zufälligen Untergangs bereits auf ihn übergegangen ist, erst mit dem unmittelbaren oder mittelbaren Besitz erlange (anderer Ansicht z.B. Grottel/Gadek in Beck Bil-Komm., 8. Aufl., § 255 Rz 31). Abgesehen davon, dass diese Ausführungen nach der zitierten ständigen Rechtsprechung keinen Umkehrschluss des Inhalts gestatten, dass der Erwerber --ohne Rücksicht auf die Gefahrtragung-- allein aufgrund der Erlangung des Besitzes wirtschaftlicher Eigentümer der Kaufsache werde, ist das Urteil in BFHE 154, 321, BStBl II 1989, 21 bereits im Ausgangspunkt auf den Streitfall nicht übertragbar, der durch die vertragliche Abrede über die technische Erprobung des Kaufgegenstands gekennzeichnet ist. Von dem hiernach gebotenen Gefahrübergang kann schließlich auch nicht deshalb abgesehen werden, weil die Klägerin im Oktober und Dezember 2000 Kaufpreiszahlungen in Höhe von insgesamt 2,17 Mio. DM geleistet hatte. In der Rechtsprechung ist geklärt, dass Kaufpreisvorauszahlungen vor Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht zur Annahme einer vorzeitigen Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut berechtigen; vielmehr sind sie beim Erwerber zu aktivieren und beim Veräußerer zu passivieren (BFH-Urteil vom 7. November 1991 IV R 43/90, BFHE 166, 329, BStBl II 1992, 398, zu II.3.a).
- 22** cc) Die Entscheidungsgründe des vorinstanzlichen Urteils lassen nicht mit Sicherheit erkennen, ob das FG --abweichend von den vorstehenden Erläuterungen-- deshalb vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Zeitpunkt der Übergabe der WKA (Dezember 2000) ausgegangen ist, weil die S-GmbH nach der vertraglichen Aufgabenteilung ihre Leistungspflicht mit der Errichtung der Anlagen vollständig erfüllt habe, oder ob das FG insoweit angenommen hat, dass die Vertragsparteien die Regelungen in den §§ 13, 4 KV, denen zufolge die Gefahr bei Beendigung des Probebetriebs und der Hauptinspektion auf die Klägerin übergehen sollte, konkludent geändert hätten. Hierauf ist indes nicht weiter einzugehen. Zwar ist die Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG, zu der auch die Auslegung von Verträgen gehört, für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Vorinstanz die Denkgesetze und Erfahrungssätze sowie die für die Vertragsauslegung zu beachtenden Auslegungsregeln zutreffend angewandt hat. Die Bindungswirkung entfällt deshalb insbesondere dann, wenn die Auslegung in sich widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist, weil beispielsweise die für die Interessenlage der Beteiligten bedeutsamen Begleitumstände nicht erforscht und/oder nicht zutreffend gewürdigt worden sind (z.B. BFH-Urteile vom 11. Januar 2005 IX R 15/03, BFHE 209, 77, BStBl II 2005, 477; vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, jeweils m.w.N.). Das ist hier der Fall.
- 23** aaa) So ist für den Senat bereits im Ausgangspunkt nicht nachvollziehbar, weshalb die vertragliche Aufgabenteilung, nach der die Klägerin für die externe Verkabelung zu sorgen hatte, zu der Annahme berechtigen sollte, dass die Gefahr des zufälligen Untergangs der WKA vor Abschluss des Probebetriebs der Gesamtanlage auf die Klägerin übergehen sollte. Der Vertragstext ist insoweit eindeutig. Auch hat das FG außer Acht gelassen, dass die Mitwirkungspflichten der Klägerin (Käuferin) in § 7 KV im Einzelnen beschrieben sind und nach § 3 Nr. 2 KV für

den Fall, dass sich die Inbetriebnahme der Anlage aufgrund von Umständen verzögert, die von der Käuferin zu vertreten sind, diese die hierdurch entstehenden Mehrkosten zu tragen hatte. Zudem sieht § 8 Nr. 3 KV eine wechselseitige schriftliche Unterrichtungspflicht für den Fall der verzögerten Vertragserfüllung vor; auch wäre gemäß § 8 Nr. 5 KV die S-GmbH für eine verspätete Inbetriebnahme der WKA nach dem 31. Dezember 2000 nur dann schadensersatzpflichtig gewesen, wenn die Klägerin die Fundamente bis 13. Oktober 2000 sowie die externe Verkabelung bis 10. Dezember 2000 fertig gestellt hätte. Im Hinblick auf diese detaillierten Regelungen erkennt der Senat keinerlei Anhalt dafür, dass der Vertragstext nicht den konkreten Umständen des Streitfalls entsprochen oder gar Veranlassung gegeben hätte, ohne Hinzutreten weiterer Umstände von den Bestimmungen zum Gefahrübergang gemäß den §§ 13, 4 Nr. 1 und Nr. 2 KV abzurücken.

- 24** bbb) Sollte die Vorinstanz dahin zu verstehen sein, dass die Vertragsbeteiligten anlässlich des Inbetriebnahme-Checks die §§ 13, 4 Nr. 1 und Nr. 2 KV mündlich abgeändert (s. dazu Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 71. Aufl., § 125 Rz 19) und den sofortigen Gefahrübergang vereinbart hätten, bindet auch diese Würdigung den Senat --mangels hinreichender Feststellungen-- nicht. Soweit das FG insoweit auf das Schreiben vom 29. Dezember 2000, in dem die Klägerin der S-GmbH mitgeteilt hatte, dass die Anlagen "aufgrund der Überprüfung Ihres Teams vor Ort ... Ende Januar ... ans Netz gehen können" sowie auf die in Übereinstimmung mit § 4 KV am 22. Dezember 2000 erteilte Schlussrechnung verweist, ist die Würdigung der Vorinstanz jedenfalls unvollständig. Das FG hat insoweit ausweislich der Entscheidungsgründe nicht beachtet und damit auch nicht in nachvollziehbarer Weise gewürdigt, dass --trotz der angenommenen Vertragsänderung-- am 16. Mai 2001 verschiedene Protokolle (Inbetriebnahme- und Abnahmeprotokolle) erstellt wurden, denen zufolge die WKA --im Einklang mit den §§ 13, 4 Nr. 1 und Nr. 2 KV-- nach Ende des Probebetriebs einer Hauptinspektion unterzogen und unter Übergang der Verfügungsgewalt "mit heutiger Wirkung" abgenommen worden sind. Für sich genommen lückenhaft und damit nicht bindend ist ferner der Hinweis darauf, dass die Klägerin nach Aussage ihres Geschäftsführers den ungünstigeren Abschreibungsbedingungen ab dem Jahr 2001 entgehen wollte und deshalb bereit gewesen sei, zivilrechtliche Risiken in Kauf zu nehmen. Ohne konkrete Erläuterungen dazu, dass die Klägerin mit der S-GmbH tatsächlich noch im Jahre 2000 den vorzeitigen Gefahrübergang vereinbart hat, kann auch diese Einlassung nicht den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums rechtfertigen.
- 25** dd) Das FG wird deshalb im zweiten Rechtsgang den Inhalt der zwischen den Vertragsbeteiligten bis zum Ablauf des Jahres 2000 getroffenen Abreden konkret zu ermitteln und unter Berücksichtigung der Vertragsabwicklung im Jahre 2001 zu würdigen haben, ob die Beteiligten tatsächlich eine Änderung des Kaufvertrags mit der Folge eines vorzeitigen Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums vereinbart haben. Sollte sich dies --insbesondere mit Rücksicht auf die im Mai 2001 erstellten Inbetriebnahme- und Abnahmeprotokolle-- nicht mit der gebotenen Sicherheit nachweisen lassen, wird das FG dem Klagebegehren im Hinblick auf den Beginn der Abschreibungen der WKA im Jahre 2000 nicht entsprechen können. Auch in diesem Fall muss aber im Rahmen der Entscheidung über die Klage nicht nur beachtet werden, dass die Abschreibungen für die einzelnen Wirtschaftsgüter des Windparks entsprechend dem jeweiligen Zeitpunkt ihrer Anschaffung oder Fertigstellung beginnen (s. oben zu II.c) und deshalb die Zuwegung bereits im Jahre 2000 abgeschrieben werden konnte. Das FG wird hierbei jedoch auch zu berücksichtigen haben, dass sich sämtliche Wirtschaftsgüter des Windparks nach Maßgabe der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der WKA wirtschaftlich verbrauchen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696) und an deren Ablauf mithin auch das Ende der Abschreibungszeiträume sowohl für die externe Verkabelung einschließlich Übergabestation als auch --ungeachtet des früheren Abschreibungsbeginns-- für die Zuwegung auszurichten ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de