

Absetzungen für Abnutzung auf eine Windkraftanlage

HGB § 255; EStDV § 9a

Zum Begriff der Anschaffung und der Herstellung von WG.

Ein Anschaffungsgeschäft liegt auch dann vor, wenn Vertragsgegenstand ein erst zu errichtendes WG ist und der Veräußerer unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten als Hersteller zu beurteilen ist.

Ist eine Stpfl. nicht Herstellerin sondern Erwerberin einer Windkraftanlage, so sind sämtliche Aufwendungen, die sie gezahlt hat, um die Anlage zu erhalten, AK.

Zeitpunkt der Anschaffung ist ertragsteuerlich der Zeitpunkt der Lieferung. Vor dem Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung können AfA nicht geltend gemacht werden.

FG Niedersachsen *URTEIL* vom 28.09.2009 - 14 K 12354/07

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Komplementärin ist die B-GmbH. Die B-GmbH ist am Vermögen der Klägerin nicht beteiligt. Kommanditisten der Klägerin sind WT mit einer Kommanditeinlage von 175.000 € und die WS-GmbH mit einer Kommanditeinlage von 350.000 €. Das Geschäftsjahr der Klägerin, die ihren Gewinn durch Vermögensvergleich gemäß § 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt, ist das Kalenderjahr. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Planung, Finanzierung und Errichtung einer Windkraftanlage sowie deren Betrieb und Verwaltung.

Die Klägerin schloss mit der AN-GmbH unter dem 29. Mai 2000/30. Mai 2000 einen Vertrag über die Lieferung einer AN-Windenergieanlage mit einer Nabenhöhe von 68 Metern am Standort S-B, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Das Grundstück, auf dem die Windenergieanlage (WEA) errichtet werden sollte, stand nicht im Eigentum der Klägerin. Der Kaufpreis der WEA betrug 2.037.000 DM zuzüglich Umsatzsteuer. Nach Ziff. II des Vertrags umfasste der Kaufpreis auch die Inbetriebnahme und den Probetrieb der WEA sowie eine komplett installierte Fernüberwachungsanlage. Nach Ziff. IX.1 des Vertrags war die Klägerin zur Abnahme und Unterzeichnung des Übergabeprotokolls verpflichtet, sobald die Anlage montiert und der vertraglich vorgesehene Probelauf von 4 Wochen stattgefunden hatte. Nach der ersten Betriebswoche sollte die Gefahr für den Betrieb der WEA auf die Klägerin übergehen. Sofern sich die Abnahme ohne Verschulden der AN-GmbH verzögerte, sollte die Abnahme nach Ziff. IX.2 des Vertrags nach Ablauf von 5 Tagen seit Beendigung des Probetriebs als erfolgt gelten. Sofern die Klägerin die WEA in Betrieb nahm oder in sonstiger Weise nutzte, sollte die Übergabe nach Ablauf von zwei Wochen danach als erfolgt gelten, wodurch die Gefahr auf die Klägerin übergehen sollte (Ziff. IX.2 des Vertrags).

Unter dem 13. November 2000 schloss die Klägerin mit den WS-GmbH einen Generalunternehmervertrag, in dem sich die WS-GmbH gegenüber der Klägerin ebenfalls zur Errichtung einer betriebsbereiten AN-WEA in S-B verpflichtete. Nach diesem Vertrag, auf den wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, sollte die Übergabe der betriebsbereiten WEA spätestens zum 30. Dezember 2000 erfolgen. Für die gemäß § 1 des Generalunternehmervertrags geschuldeten Lieferungen und Leistungen hatte die Klägerin nach § 2 des Vertrags einen pauschalen Festpreis in Höhe von 2.633.000 DM zuzüglich Umsatzsteuer zu zahlen. Nach § 9 Abs. 1 des Generalunternehmervertrags sollten alle Gefahren mit der Abnahme auf die Klägerin übergehen. Die Abnahme sollte im Rahmen der Übergabe gemäß § 11 des Vertrags erfolgen. Mit der Abnahme sollte auch das Eigentum an der WEA auf die Klägerin übergehen, soweit sie es nicht bereits vorher kraft Gesetzes oder durch gesonderte Vereinbarung erworben haben sollte. Gemäß § 11 Abs. 1 des Generalunternehmervertrags sollte nach Inbetriebnahme und vor Abnahme der WEA durch einen geeigneten Sachverständigen die Funktionsfähigkeit der Anlage bestätigt werden. Nach § 11 Abs. 2 des Generalunternehmervertrags war eine förmliche Abnahme der schlüsselfertig hergestellten und betriebsbereiten WEA vereinbart. Die förmliche Abnahme sollte weder durch vorherige Teilabnahmen, die Schlusszahlung oder die Inbesitznahme der WEA ersetzt werden (§ 11 Abs. 3 des Generalunternehmervertrags).

Bereits am 9. November 2000 hatte die Klägerin mit der I-KG, an der sie auch als Gesellschafterin beteiligt war, einen Geschäftsbesorgung- und Erlöspoolvertrag geschlossen, auf den wegen der Einzelheiten ebenfalls Bezug genommen wird. Nach der Vorbemerkung zu diesem Vertrag sollten im Gesamtwindpark S-K die WEA der Betreiber, zu denen die Klägerin gehörte, in bis zu drei Windparks zusammengeschaltet werden, die über je einen eigenen Mittelspannungszähler in ein gemeinsames Umspannwerk einspeisen sollten. Die Klägerin sollte gemeinsam mit den weiteren Betreibern im Windpark ein Umspannwerk zur gemeinsamen Weiterleitung und Messung des von den WEA aller im Windpark ansässigen Betreibergesellschaften erzeugten Stroms an den Netzbetreiber errichten, welches künftig für alle Betreiber der WEA von der I-KG organisatorisch und juristisch eigenverantwortlich betrieben werden sollte. Die Klägerin verpflichtete sich nach § 3 Abs. 1 des Vertrages insbesondere, die mit der WEA erzeugte elektrische Energie gemäß den vertraglichen Regelungen und den Regeln der Technik herzustellen. Die I-KG verpflichtete sich in § 4 des Vertrags zur kaufmännischen Verwaltung, zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs, zur Finanzbuchhaltung und zu weiteren Aufgaben im Zusammenhang mit der Verwaltung des Windparks. In § 6 des Vertrages war hinsichtlich der Erlösverteilung vereinbart, dass innerhalb des Windparks die Erlöse gleichmäßig auf die einzelnen WEA verteilt werden sollten, soweit nicht etwas anderes vereinbart wurde.

Die I-KG schloss als Versicherungsnehmer mit Vertragsbeginn 21. Dezember 2000 für den Windpark eine Maschinen-Versicherung und eine Maschinen-Betriebs-Versicherung ab. Im Anlagenverzeichnis zu diesem Vertrag ist unter Ziff. 1.13 auch die WEA der Klägerin aufgeführt. Versicherungsbeginn war insoweit der 22. Dezember 2000. Die Klägerin schloss außerdem eine Betriebs-Haftpflichtversicherung für den Betrieb der WEA ab. Versicherungsbeginn war der 22. Dezember 2000.

Die WS-GmbH teilte der AN-GmbH in einem Schreiben vom 6. Dezember 2000 mit, dass die Netzzuschaltung des Windparks am Freitag, den 15. Dezember 2000 erfolgen solle. Die Inbetriebnahme der WEA solle spätestens am 18. Dezember beginnen. Die WEA könnten "für die Probephase ohne gesonderte Abnahme ... vorläufig in Betrieb genommen werden."

In einem Schreiben vom 15. Dezember 2000 teilte die WS-GmbH der AN-GmbH mit, dass während eines Besuchs im Windpark am 14. Dezember 2000 festgestellt worden sei, dass bis dahin in keiner einzigen WEA die Verkabelung fertig gestellt gewesen sei. Bei der WEA der Klägerin (Anlage B3) sei erst gegen Mittag begonnen worden, die Niederspannungskabel zu montieren. Da am Montag, den 18. Dezember 2000 mit der Inbetriebnahme begonnen werden solle, bestünden ernsthafte Bedenken, ob bis 31. Dezember 2000 alle Anlagen in Betrieb genommen werden könnten. Die Netzzuschaltung am Umspannwerk erfolge aufgrund festgestellter Fehler nunmehr am 18. Dezember 2000 abends.

Die AN-GmbH teilte der WS-GmbH daraufhin in einem Schreiben vom 18. Dezember 2000 mit, dass drei WEA noch im Jahr 2000 ans Netz gehen würden.

Die Inbetriebnahme der WEA der Klägerin (Anlagen-Nr.: 1300-XXX-3) erfolgte am 20. Dezember 2000. Über die Inbetriebnahme wurde von den Monteuren der AN-GmbH ein Inbetriebnahmeprotokoll erstellt, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Im Jahr 2000 wurden aufgrund des Betriebs der WEA der Klägerin 50.853 kWh Strom eingespeist und sprechende Einspeiserlöse erzielt.

Das Ingenieurbüro W erstellte unter dem Datum 12. März 2001 das technische Protokoll über die Prüfung der WEA der Klägerin. Nach dem Protokoll wurde die Prüfung am 27. Februar 2001 durchgeführt. Der Sachverständige stellte bei der WEA einen Mangel am Vibrationssensor fest. Außerdem trete beim Versuch, die WEA zu starten, häufig ein bestimmter Fehler auf. Im Übrigen sei die Anlage jedoch lauffähig und zeige keine Auffälligkeiten hinsichtlich der Geräuschbildung. Insgesamt mache die WEA einen guten Eindruck und der Qualitätsstandard sei hoch. Wenn die genannten Punkte beachtet und die Wartungen regelmäßig und sorgfältig durchgeführt würden, bestünden für den Betrieb der Anlage keine Bedenken.

Mit Schreiben vom 25. April 2001 teilte die WS-GmbH dem zuständigen Versicherungsbüro mit, dass es bei der WEA der Klägerin aufgrund eines Defekts im Zeitraum vom 15. Januar 2001 bis zum 6. Februar 2001 zu einem Stillstand und damit zu einem Produktionsausfall gekommen sei. Zur Zeit des Stillstands sei die Fernüberwachung noch nicht installiert gewesen. Die WS-GmbH, die erst von einem Anwohner zufällig vom Ausfall der WEA erfahren habe, sei bis dahin von einer Abschaltung der WEA seitens der AN-GmbH im Zusammenhang mit den Inbetriebnahmearbeiten ausgegangen. Die Versicherung zahlte aufgrund dieser Betriebsunterbrechung an die I-KG als Versicherungsnehmer (im Juli 2002) eine Entschädigung in Höhe von 7.965,50 €. Zu dem vorgenannten Schadensfall nahm die AN-GmbH mit Schreiben vom 10. Mai 2002 Stellung. In diesem Schreiben teilte sie der I-KG mit, zu dem Stillstand sei es aufgrund eines Fehlers im Umspannwerk am 15. Januar 2001 gekommen. Zu diesem Zeitpunkt habe sich die WEA noch im Probetrieb befunden. Da die Fernüberwachungsanlage noch nicht installiert gewesen sei, sei der Stillstand erst einige Tage nach seinem Auftreten durch eines der Inbetriebnahmeteam der AN-GmbH entdeckt worden.

Nach dem Übergabeprotokoll wurde die WEA der Klägerin von der AN-GmbH am 27. April 2001 übergeben, wobei ein Vorbehalt hinsichtlich der gutachterlich festgestellten Nacharbeiten in das Übergabeprotokoll aufgenommen wurde. Wegen der Einzelheiten wird auf das Übergabeprotokoll vom 27. April 2001 Bezug genommen.

Die AN-GmbH stellte daraufhin gegenüber der Klägerin unter dem 30. April 2001 die Schlussrechnung. In dieser Schlussrechnung wird auf den "Kaufvertrag vom 29.05.2000" Bezug genommen.

Auf Verlangen der WS-GmbH stellte die AN-GmbH anschließend eine neue Schlussrechnung, ebenfalls unter dem Datum 30. April 2001. Auch in dieser Schlussrechnung wird auf den "Kaufvertrag vom 29.05.2000" Bezug genommen. Die geänderte Rechnung unterscheidet sich von der ursprünglichen Schlussrechnung jedoch dadurch, dass als Rechnungsadressat nicht mehr die Klägerin sondern die WS-GmbH angegeben wurde. Die Zahlung der Schlussrechnung erfolgte aufgrund von Beanstandungen an der WEA und deren Aufarbeitung durch die AN-GmbH in zwei Teilbeträgen.

Die WS-GmbH hatte gegenüber der Klägerin bereits unter dem Datum 23. April 2001 unter Bezugnahme auf den Generalunternehmervertrag vom 13. November 2001 die Schlussrechnung erstellt, die die Klägerin im Mai 2001 bezahlte.

Die Klägerin aktivierte in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2000 die WEA mit Anschaffungskosten in Höhe von 2.633.000 DM. Von diesen Anschaffungskosten nahm sie Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe von 855.725 DM vor, so dass sich zum 31. Dezember 2000 ein Buchwert in Höhe von 1.777.275 DM ergab. Zum 31. Dezember 2001 nahm die Klägerin AfA auf die WEA in Höhe von 444.319 DM vor. Der Buchwert zum Ablauf des Jahres 2001 betrug dementsprechend 1.332.956 DM. Für 2002 setzte die Klägerin AfA in Höhe 170.383 € an, so dass sich zum 31. Dezember 2002 ein Restbuchwert der WEA von 511.147 € ergab.

Der Beklagte (das Finanzamt – FA –) stellte den Gewinn der Klägerin für die Streitjahre (2000 bis 2002) zunächst erklärungsgemäß unter Nachprüfungsvorbehalt gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) fest.

Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die Klägerin habe zu Unrecht alle Anschaffungskosten als solche der WEA behandelt. Tatsächlich habe die Klägerin neben der WEA auch folgende, selbstständige Wirtschaftsgüter angeschafft, nämlich Standort, Verkabelung, Zuwegung, Datenübertragungskabel und Umspannwerk. Die Anschaffungskosten der WEA seien um die auf die vorgenannten Wirtschaftsgüter entfallenden Anschaffungskosten zu kürzen. Im Übrigen habe die Klägerin unzutreffender Weise bereits in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2000 AfA auf die Anschaffungskosten der WEA berücksichtigt. Die WEA sei aber erst Anfang 2001 geliefert worden, so dass AfA erstmals im Jahr 2001 möglich sei.

Das FA folgte der Auffassung des Prüfers und erließ entsprechende, gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre.

Die Klägerin legte gegen die Änderungsbescheide Einspruch ein, mit dem sie sich gegen die Auffassung des FA wandte, die WEA sei erst im Jahr 2001 geliefert worden. Die Lieferung sei vielmehr im Jahr 2000 erfolgt. Die WEA habe im Jahr 2000 bereits Strom produziert. Die Klägerin habe dementsprechend im Jahr 2000 Einspeiservergütungen in Höhe von 7.148,77 DM erzielt, die sie in ihrer Gewinnermittlung für 2000 berücksichtigt habe. Die Lieferung im Jahr 2000 werde darüber hinaus durch den Versicherungsbeginn im Dezember 2000 belegt. Aufgrund der Versicherungspolice und der Gutschrift der

Einspeisevergütung müsse man davon ausgehen, dass der Nutzen- und Lastenübergang im Jahr 2000 stattgefunden habe, so dass der AfA-Beginn auch in jenem Jahr gewesen sei. Da die WEA im Dezember 2000 in Betrieb gegangen sei, müsse sie betriebsbereit gewesen sein. Die Einspeisevergütung belege, dass sie unter der Regie der Klägerin Strom produziert habe. Da die Deckungszusagen der Versicherungen ab dem 22. Dezember 2000 erfolgt seien, seien auch die entsprechenden Lasten übergegangen. Der Vertrag zwischen der Klägerin und der AN-GmbH vom 29. Mai 2000/30. Mai 2000 über die Lieferung der WEA sei ersatzlos aufgehoben worden, so dass unerheblich sei, was in diesem Vertrag vereinbart worden sei. Tatsächlich sei die WEA von der WS-GmbH und nicht von der AN-GmbH geliefert worden, wobei der entsprechende Generalunternehmervertrag keine Probebetriebsvereinbarungen enthalten habe. Die AN-GmbH und die WS-GmbH hätten sich, ohne dass ein schriftlicher Aufhebungsvertrag bezüglich des Vertrags vom 29. Mai 2000/30. Mai 2000 geschlossen worden sei, mündlich darauf geeinigt, dass sie AN-GmbH die WEA an die WS-GmbH liefere und ihr in Rechnung stellen solle. Die WS-GmbH habe die WEA dann sofort an die Klägerin weiter liefern sollen.

Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Zwar sei in Übereinstimmung mit der Klägerin davon auszugehen, dass die WEA noch im Jahr 2000 in Betrieb genommen worden sei und Strom produziert habe. Dies reiche ebenso wie die Versicherung der WEA jedoch nicht aus, um schon im Jahr 2000 von einer Lieferung der WEA ausgehen zu können. Entgegen dem Vorbringen der Klägerin hätten die Ermittlungen des FA geben, dass der Liefervertrag vom 29./30. Mai 2000 nicht aufgehoben worden sei. Vielmehr habe die WS-GmbH die AN-GmbH erst nach Absendung der Schlussrechnung unter Hinweis auf die interne Übernahme des ursprünglichen Liefervertrages gebeten, die Schlussrechnung auf sie umzuschreiben. Der ursprüngliche Liefervertrag sei daher nicht durch den Generalunternehmervertrag ersetzt worden. Da der ursprüngliche Liefervertrag einen Probebetrieb von vier Wochen vorgesehen habe, könne die Lieferung selbst bei Inbetriebnahme der WEA am 22. Dezember 2000 nicht mehr im Jahr 2000 erfolgt sein. Die Lieferung könne auch deshalb im Jahr 2000 noch nicht stattgefunden haben, weil zu diesem Zeitpunkt die Fernüberwachungsanlage, die ausdrücklich Gegenstand des ursprünglichen Liefervertrages gewesen sei, noch nicht installiert gewesen sei. Bei der Fernüberwachungsanlage handele es sich um eine wesentliche Komponente der WEA. Zudem habe die AN-GmbH auf Nachfrage des FA unter Hinweis auf das Übergabeprotokoll ausdrücklich bestätigt, dass die WEA erst am 27. April 2001 übergeben worden sei. Selbst wenn die Klägerin die WEA nur aufgrund des Generalunternehmervertrags angeschafft hätte, sei die Lieferung nicht im Jahr 2000 erfolgt. Denn auch die nach dem Generalunternehmervertrag vorausgesetzte Betriebsbereitschaft der WEA sei erst dann anzunehmen, wenn die WEA im Probebetrieb technisch abgestimmt und eingestellt worden sei. Werde anstelle einer direkten Lieferung vom Hersteller an die Klägerin als Betreiber der Umweg einer Lieferkette über einen Zwischenhändler (WS-GmbH) gewählt, könne die Lieferung vom Zwischenhändler an den Betreiber nicht vor der Lieferung vom Hersteller an den Zwischenhändler erfolgen. Die Lieferung vom Hersteller an den Zwischenhändler sei aber nicht vor Abschluss des Probebetriebs erfolgt. Zudem habe auch der Generalunternehmervertrag die Lieferung der Fernüberwachung beinhaltet, die im Jahr 2000 noch nicht erfolgt sei. Nach dem Generalunternehmervertrag sei der Gefahrübergang außerdem an die Abnahme im Rahmen einer Übergabe geknüpft. Die Übergabe der WEA durch den Hersteller sei erst am 27. April 2001 erfolgt. Ferner sei nach dem Generalunternehmervertrag die Funktionsfähigkeit der WEA vor der Abnahme durch einen Sachverständigen zu prüfen. Eine solche Sachverständigenprüfung habe erst am 27. Februar 2001 stattgefunden.

Die Klägerin hat am 19. November 2007 Klage erhoben.

Sie trägt vor, die WEA sei im Dezember 2000 fertig gestellt und betriebsbereit gewesen. Sie habe begonnen, Strom zu produzieren und diesen in das Stromnetz einzuspeisen. Die technische Abnutzung habe mithin gleichzeitig mit der technischen Fertigstellung im Jahr 2000 begonnen. Die Klägerin habe die WEA nach den Bestimmungen des Generalunternehmervertrags im Dezember 2000 erworben und auf ihre Gefahr der bestimmungsgemäßen Nutzung zugeführt. Die vertraglichen Voraussetzungen, die zwischen dem Generalunternehmer (WS-GmbH) und dem Hersteller (AN-GmbH) vereinbart worden seien, würden nicht für die Rechtsbeziehungen zwischen der Klägerin und der WS-GmbH gelten. Da das Steuerrecht grundsätzlich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folge, sei allein die tatsächliche Durchführung der Sachverhalte entscheidungserheblich und nicht der formale Inhalt der Verträge. Danach ergebe sich, dass die Klägerin im Dezember 2000 Nutzungen und Lasten der technisch fertig gestellten und betriebsbereiten WEA übernommen habe. Die Klägerin habe die Einspeisevergütung steuerpflichtig vereinnahmt und müsse den bereits mit der Fertigstellung eintretenden Wertverzehr wirtschaftlich tragen. Im Zeitpunkt der Übernahme seien auch alle Betriebsrisiken zu Gunsten und zu Lasten der Klägerin versichert gewesen, so dass ihr auch Versicherungsentschädigungen zugestanden hätten.

Die Klägerin beantragt,

die Bescheide für 2000 bis 2002 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... dahin abzuändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb für 2000 auf ... DM, für 2001 auf ... DM und für 2002 auf ... € festgestellt werden.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Es trägt unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung ergänzend vor, die AN-GmbH habe die Verfügungsmacht an der WEA dem Abnehmer erst mit der Übergabe am 27. April 2001 verschaffen können und auch tatsächlich verschafft. Da die WS-GmbH vor der Übergabe am 27. April 2001 ebenfalls weder Verfügungsmacht noch Eigentum an der WEA erlangt habe, habe sie auch der Klägerin im Jahr 2000 weder Eigentum noch Verfügungsmacht an der WEA verschaffen können.

Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Klägerin steht für die WEA in den Streitjahren keine höhere AfA zu, als sie das FA in den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheiden berücksichtigt hat.

Das FA ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin die WEA angeschafft und nicht hergestellt hat. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.

a) Unter Anschaffung ist steuerrechtlich allgemein der Erwerb vorhandener Werte in Gestalt von Wirtschaftsgütern im Wege der Überlassung durch Dritte gegen Entgelt zu verstehen (derivativer

Erwerb). Demgegenüber handelt es sich bei einer Herstellung grundsätzlich um die Erzeugung (Schaffung) zuvor nicht vorhandener Werte in Bezug auf Wirtschaftsgüter durch Eigenleistung ohne Herleitung von Dritten (originärer Erwerb; Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 30. November 1976 VIII R 202/72, BFHE 120, 522, BStBl II 1977, 384).

b) Nach diesen Grundsätzen hat die Klägerin die WEA nicht selbst hergestellt, sondern angeschafft. Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass die WEA bei Abschluss des Vertragswerks noch nicht fertig gestellt war. Zwar ist im Regelfall die Anschaffung auf die Übertragung eines bereits fertig gestellten, die Herstellung auf die Schaffung eines noch nicht vorhandenen Wirtschaftsguts gerichtet (BFH-Urteil vom 2. September 1988 III R 53/84, BFHE 154, 413, BStBl II 1988, 1009). Ein Anschaffungsgeschäft liegt aber auch dann vor, wenn Vertragsgegenstand ein erst zu errichtendes Wirtschaftsgut ist und der Veräußerer unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten als Hersteller zu beurteilen ist (BFH-Urteil vom 14. November 1989 IX R 197/84, BFHE 158, 546, BStBl II 1990, 299). So verhält es sich im Streitfall. Denn die Klägerin hat die WEA nicht durch Eigenleistung selbst geschaffen. Vielmehr hat sie die WEA – wie sich aus den vorliegenden Verträgen ergibt – derivativ zu einem vertraglich festgelegten Preis erworben.

c) Hersteller der WEA war die AN-GmbH. Die AN-GmbH hat das Herstellungsgeschehen hinsichtlich der WEA beherrscht. Bei der WEA handelte es sich um ein Produkt, welches zum Sortiment der AN-GmbH gehörte, dessen technische Daten ausweislich des Datenblatts von der AN-GmbH vorgegeben waren und das von der AN-GmbH unter eigenem Namen vertrieben wurde. Ferner hat die AN-GmbH die Durchführung des Baus der WEA wesentlich beeinflusst. Nach dem Vertrag vom 29./30. Mai 2000 war die AN-GmbH verpflichtet, die WEA zu liefern, zu montieren, aufzustellen und in Betrieb zu nehmen. Dies hat die AN-GmbH im Streitfall auch tatsächlich getan. Soweit Subunternehmer eingeschaltet waren, wurden sie – wie sich aus dem vorliegenden Schriftverkehr, der sich in der Gewinnfeststellungsakte für 2002 befindet, ergibt – von der AN-GmbH beauftragt. Sie waren somit auf deren Rechnung und Gefahr tätig. Lediglich hinsichtlich einiger Hauptkomponenten war die AN-GmbH vertraglich verpflichtet, diese von bestimmten Lieferanten zu beziehen (Ziff. XVI. 10 des Vertrags vom 29./30. Mai 2000). Die AN-GmbH trug darüber hinaus das Wagnis, das der Herstellung einer erst zu errichtenden Anlage typischer Weise anhaftet. Sie übernahm aufgrund des vereinbarten Preises das Risiko, dass die WEA zu diesem Preis, der nach Ziff. V. des Vertrags bis zum Ablauf des Monats März 2001 fest war, errichtet werden konnte. Ferner trug sie die Vergütungsgefahr bis zur Abnahme.

Die WS-GmbH war – ungeachtet des Generalunternehmervertrags – demgegenüber nicht Hersteller der WEA. Soweit sich die WS-GmbH in dem Generalunternehmervertrag gegenüber der Klägerin zur Lieferung einer betriebsbereiten WEA verpflichtet hatte, handelte es sich um genau die WEA, zu deren Bau sich die AN-GmbH bereits durch den Vertrag vom 29./30. Mai 2000 verpflichtet hatte und die die AN-GmbH auch tatsächlich errichtete. Anders als die AN-GmbH hat die WS-GmbH das Baugeschehen hinsichtlich der WEA nicht selbst beherrscht. Vielmehr ergibt sich aus dem vorliegenden Schriftverkehr zwischen der WS-GmbH und der AN-GmbH, dass die WS-GmbH selbst keine Bauleistungen ausführte, sondern sich hierzu stets der AN-GmbH bzw. der von dieser eingeschalteten Subunternehmer bediente. Auch die Inbetriebnahme der WEA wurde von den Monteuren der AN-GmbH durchgeführt, wie sich dem Inbetriebnahmeprotokoll entnehmen lässt. Das Abnahmeprotokoll vom 27. April 2001 bestätigt ebenfalls die Herstellereigenschaft der AN-GmbH. Denn hiernach trat die AN-GmbH – und nicht etwa die WS-GmbH – als Übergeberin der WEA auf. Es war auch die AN-GmbH, die nach dem Protokoll noch die "gutachterlichen Nacharbeiten" durchzuführen hatte.

Ist die Klägerin demnach nicht als Herstellerin, sondern als Erwerberin der WEA zu beurteilen, so sind sämtliche Aufwendungen, die sie gezahlt hat, um die WEA zu erhalten, Anschaffungskosten. Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugerechnet werden können (§ 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs). Der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im EStG auch der steuerbilanziellen Beurteilung zugrunde zu legen (BFH-Urteile vom 19. Dezember 2000 IX R 100/97, BFHE 194, 182, BStBl II 2001, 345; vom 17. Oktober 2001 I R 32/00, BFHE 197, 58, BStBl II 2002, 349, m.w.N.).

Im Streitfall besteht hinsichtlich der Höhe der Anschaffungskosten, die auf das Wirtschaftsgut WEA entfallen, kein Streit. Bei den Anschaffungskosten der WEA ist das FA zunächst von dem an die WS-GmbH gezahlten Betrag von 2.633.000 DM ausgegangen. Dies entspricht dem Begehren der Klägerin und lässt eine Rechtsverletzung zum Nachteil der Klägerin nicht erkennen. Die Klägerin hat zu Recht die Auffassung des Prüfers, der sich das FA in den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheiden angeschlossen hat, nicht weiter beanstandet, wonach es sich bei Standort, Verkabelung, Zuwegung,

Datenübertragungskabel und Umspannwerk um selbständige Wirtschaftsgüter handelt, denen Anschaffungskosten einzeln zuzurechnen sind. Soweit das FA den Betrag von 2.633.000 DM dementsprechend um die auf die vorgenannten Wirtschaftsgüter entfallenden Anschaffungskosten – über deren Höhe zwischen den Beteiligten ebenfalls kein Streit besteht – reduziert hat, hat sich die Klägerin hiergegen mit dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Klageantrag folglich auch nicht mehr gewandt.

Die Klägerin hat die WEA im Streitjahr 2000 jedoch noch nicht angeschafft. Sie konnte für das Streitjahr 2000 deshalb auch noch keine AfA von den Anschaffungskosten vornehmen.

a) Zeitpunkt der Anschaffung ist ertragsteuerrechtlich der Zeitpunkt der Lieferung (§ 9a der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung). Geliefert ist das Wirtschaftsgut, wenn der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann. Das ist in der Regel ab dem Zeitpunkt der Fall, ab dem nach den vertraglichen Vereinbarungen Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (z.B. BFH-Urteile vom 23. Januar 1980 I R 27/77, BFHE 130, 24, BStBl II 1980, 365; vom 7. November 1991 IV R 43/90, BFHE 166, 329, BStBl II 1992, 398; vom 4. Juni 2003 X R 49/01, BFHE 202, 320, BStBl II 2003, 751, und vom 28. November 2006 III R 17/05, BFH/NV 2007, 975).

Wird – wie im Streitfall – ein Wirtschaftsgut aufgrund eines Werk(lieferungs)vertrags angeschafft, kommt es für die Entscheidung, wann der Erwerber die Verfügungsmacht darüber erlangt, ebenfalls auf die vertraglichen Vereinbarungen an. Nur soweit vertragliche Vereinbarungen fehlen, ist auf die (abdingbaren) zivilrechtlichen Regelungen insbesondere über die Gefahrtragung abzustellen (vgl. für vor dem 1. Januar 2002 abgeschlossene Werklieferungsverträge über eine nicht vertretbare Sache § 651 Abs. 1 Satz 2 BGB in der bis zu diesem Tag geltenden Fassung i.V.m. Art. 229 § 5 Satz 1 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch; danach trägt der Unternehmer die Gefahr bis zur Abnahme des Werkes; vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 975).

b) Im vorliegenden Fall wurde die WEA der Klägerin von der AN-GmbH aufgrund des Vertrags vom 29./30. Mai 2000 geliefert.

aa) Dieser Vertrag wurde – entgegen der Auffassung der Klägerin – von den Vertragsparteien jedenfalls vor Lieferung der WEA nicht aufgehoben oder abgeändert.

Die Klägerin hat schon nicht hinreichend dargelegt, durch wen und wann eine Aufhebung oder Abänderung des Vertrags (mündlich) vereinbart worden sei. Die Klägerin räumt selbst ein, dass eine Aufhebung oder Abänderung des Vertrags schriftlich nicht vereinbart wurde. In Ziff. XVII. 3 des Vertrags haben die Parteien jedoch vereinbart, dass Änderungen und Ergänzungen des Vertrags der Schriftform bedürfen; dies gilt hiernach auch für eine Änderung der Schriftformklausel.

Es kommt hinzu, dass nach dem Schreiben der S-AG vom 10. August 2007, die die AN-GmbH übernommen hatte, der ursprüngliche Liefervertrag vom 29./30. Mai 2000 mit der Klägerin "nicht aufgehoben" wurde. Dies wird dadurch bestätigt, dass die AN-GmbH ihre Schlussrechnung zunächst gegenüber der Klägerin stellte. Nach dem Schreiben der S-AG vom 10. August 2007, gegen dessen inhaltliche Richtigkeit insoweit keine Zweifel bestehen, wurde die Schlussrechnung lediglich auf Wunsch der WS-GmbH umgeschrieben, da die WS-GmbH "die Verträge intern übernommen hätte." Dies erhellt, dass es eine Vereinbarung mit der AN-GmbH zur Vertragsübernahme durch die WS-GmbH gerade nicht gegeben hat.

Dem steht auch nicht entgegen, dass das Abnahmeprotokoll vom 27. April 2001 unter "Kunde" von einem Mitarbeiter der WS-GmbH "i.A." unterschrieben wurde. Die Unterschrift mag ein Indiz dafür sein, dass die WS-GmbH den Vertrag vom 29./30. Mai 2000 intern im Verhältnis zur Klägerin "übernommen" hatte. Genauso gut kann die Zeichnung des Übergabeprotokolls "i.A." allerdings bedeuten, dass der "Kunde" – also die Klägerin – die WS-GmbH bzw. den unterzeichnenden Mitarbeiter beauftragt hatte, für sie die Abnahme "i.A." durchzuführen. Keinesfalls wurde hierdurch aber der Vertrag vom 29./30. Mai 2000 geändert. Eine derartige Vereinbarung lässt sich dem Übergabeprotokoll nicht ansatzweise entnehmen.

bb) Ist die Lieferung der WEA an die Klägerin hiernach auf Grund des Vertrags vom 29./30. Mai 2000 erfolgt, wurde die Lieferung nicht bereits im Streitjahr 2000 vorgenommen.

Denn im Jahr 2000 hat die Klägerin weder Eigenbesitz an der WEA erworben, noch gingen Gefahr und Lasten auf sie über. Der Umstand, dass die Klägerin im Streitjahr bereits Nutzen aus der WEA zog,

indem sie die Einspeiserlöse aus der Lieferung des von der WEA erzeugten Stroms erfolgswirksam vereinnahmte, reicht nicht aus, um eine Lieferung noch im Jahr 2000 anzunehmen.

Nach Ziff. IX. 1 des Vertrags vom 29./30. Mai 2000 war die Klägerin zur Abnahme der WEA verpflichtet, sobald die Anlage fertig montiert und der vertraglich vorgesehene automatische Probelauf von vier Wochen stattgefunden hat. Nach der ersten Betriebswoche sollte dann die Gefahr auf die Klägerin übergehen.

Im Streitfall wurde die WEA laut Inbetriebnahmeprotokoll am 20. Dezember 2000 von der AN-GmbH in Betrieb genommen. Sodann erfolgte der vertraglich vorgesehene Probelauf. Dass dieser auch tatsächlich durchgeführt wurde, ergibt sich insbesondere aus dem Schreiben der WS-GmbH vom 25. April 2001 und dem Schreiben der AN-GmbH vom 10. Mai 2002, in denen über einen Stillstand im Zusammenhang mit Inbetriebnahmearbeiten bzw. während des Probetriebs Anfang 2001 berichtet wurde. Nach Ziff. VII. lit. e) des Vertrags vom 29./30. Mai 2000 erfolgten Inbetriebnahme und Probetrieb unter Leitung und Verantwortung der AN-GmbH.

Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin die WEA abweichend von Ziff. IX. 1 des Vertrags vom 29./30. Mai 2000 (ohne Probetrieb) nach Ziff. IX. 2 des Vertrags vor dem 20. Dezember 2000 selbst in Betrieb genommen oder in sonstiger Weise genutzt hätte, so dass ein Gefahrübergang nach Ziff. IX. Abs. 2 noch im Jahr 2000 in Betracht gekommen wäre, liegen nicht vor und sind von den Beteiligten auch nicht geltend gemacht worden.

Ausweislich des Übergabeprotokolls vom 27. April 2001 fand die Übergabe der WEA durch die AN-GmbH erst zu diesem Zeitpunkt statt. Dabei kann hier dahin stehen, ob die Übergabe unmittelbar an die Klägerin oder zunächst an die WS-GmbH erfolgte. Denn vor dem 27. April 2001 hatte jedenfalls die Klägerin keinen Eigenbesitz an der WEA erworben und musste auch die Gefahr nicht tragen.

Gegenteiliges ergibt sich insbesondere nicht daraus, dass die I-KG als Versicherungsnehmer mit Vertragsbeginn 21. Dezember 2000 für den Windpark eine Maschinen-Versicherung und eine Maschinen-Betriebsunterbrechungs-Versicherung abgeschlossen hatte, die die WEA der Klägerin mit berücksichtigte, und die Klägerin selbst eine Betriebs-Haftpflichtversicherung für den Betrieb der WEA mit Versicherungsbeginn ab dem 22. Dezember 2000 abgeschlossen hatte. Denn durch den Abschluss dieser Versicherungsverträge konnten weder Besitz noch Lasten und Gefahr der WEA auf die Klägerin übergehen.

c) Selbst wenn man – wie von der Klägerin behauptet – indessen annehmen wollte, dass die Lieferung der WEA aufgrund des Generalunternehmervertrags vom 13. November 2000 erfolgt sei, ergäbe sich kein früherer Lieferzeitpunkt. Denn die Klägerin hat auch insoweit nicht hinreichend dargelegt, dass ihr die WEA noch im Streitjahr 2000 geliefert wurde.

Nach § 9 des Generalunternehmervertrags sollten Eigentum und Gefahr mit der Abnahme (§ 11 des Generalunternehmervertrages) auf die Klägerin übergehen. Nach § 11 Abs. 1 des Generalunternehmervertrags sollte vor der Abnahme durch einen geeigneten Sachverständigen die Funktionsfähigkeit der Anlage bestätigt werden. Der Sachverständige hat die WEA aber erst am 27. Februar 2001 überprüft. Das Protokoll über das Ergebnis der Prüfung wurde vom Sachverständigen erst unter dem Datum 12. März 2001 erstellt.

Darüber hinaus ist in § 11 Abs. 2 des Generalunternehmervertrags eine förmliche Abnahme vereinbart. Die Klägerin hat nicht dargelegt, dass sie gegenüber der WS-GmbH die WEA (förmlich) abgenommen hat; insbesondere hat sie kein Abnahmeprotokoll über eine Abnahme zwischen ihr und der WS-GmbH vorgelegt. Ebenso wenig hat sie dargelegt, dass die Voraussetzungen für eine Abnahme nach § 11 Abs. 2 des Generalunternehmervertrages erfüllt waren.

Letztlich kommt hinzu, dass die WS-GmbH der Klägerin den Eigenbesitz an der WEA tatsächlich nicht verschaffen konnte, bevor sie nicht selbst (Eigen-)Besitz an der WEA erlangt hatte. Die Übergabe der WEA durch die AN-GmbH erfolgte nach dem Übergabeprotokoll aber erst am 27. April 2001.

Einwendungen gegen die Höhe der vom FA in den Streitjahren 2001 und 2002 angesetzten AfA-Beträge für die WEA zum Nachteil der Klägerin sind weder geltend gemacht worden noch sonst ersichtlich.

Da der Streit im vorliegenden Fall (nur) die Höhe des Gesamtgewinns der Klägerin betrifft, war die Beiladung von Gesellschaftern der Klägerin nicht notwendig, da diese insoweit nicht klagebefugt sind. Dies gilt auch in Bezug auf WT. Soweit die Klägerin in ihrem in der mündlichen Verhandlung überreichten Schriftsatz mit dem Klageantrag auch die Ergänzungsbilanz von WT vorgelegt hat, sind

dort lediglich die Änderungen, die sich aufgrund der von der Klägerin begehrten AfA der WEA ergeben, nachgezeichnet. Einwendungen, die die Ergänzungsbilanz selbst betreffen, sind dagegen nicht erhoben worden.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Gründe für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) liegen nicht vor.