

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch V und die weiteren Senatsmitglieder R, B1 und B2 in der Beschwerdesache Bf vormals WIND KG, Adr, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfung GmbH, Renngasse/Freyung 1, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 07.01.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 16.12.2013 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Wirtschaftsjahr 2004 (Kalenderjahr 2003, 2. Teil) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24.5.2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Einleitend ist festzuhalten, dass mit Berufungsentscheidung des UFS 29.11.2012, RV/0461-W/06, über die Berufung der WIND KG, der Bescheid betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Kalenderjahr 2003, 2. Teil, gemäß § 289 Abs. 1 BAO aF unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben wurde.

Nach Vornahme ergänzender Erhebungen durch die Großbetriebsprüfung setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf.) Bf (vorm. WindGmbH als RNF der WIND KG) die Investitionszuwachsprämie für das Wirtschaftsjahr 2004 (Kalenderjahr 2003, 2. Teil) mit **Bescheid vom 16.12.2013** in Höhe von 11.025.706,20 Euro fest. Soweit für die gegenständliche Beschwerde relevant enthält der Bescheid folgende Begründung:

Am 31.8.2004 seien die Windkraftanlagen a (gesamter Windpark A) und b (Teile des Windparks B) an die X veräußert worden.

Es liege die Veräußerung eines Teilbetriebes vor, wenn sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an einen einzigen Erwerber entgeltlich übertragen werden. Die wesentlichen Grundlagen müssen dem Erwerber ausschließlich dienen (EStR Rz 5578).

Für die Annahme eines Teilbetriebes müssen aus der Sicht des Verkäufers zwingend kumulativ vorliegen (EStR Rz 5579):

- Betriebsteil eines Gesamtbetriebes
- Organische Geschlossenheit des Betriebsteiles innerhalb des Gesamtbetriebes
- Gewisse Selbständigkeit des Betriebsteiles gegenüber dem Gesamtbetrieb
- Eigenständige Lebensfähigkeit des Betriebsteiles.

Nach ständiger Judikatur des VwGH müssen für einen Teilbetrieb alle diese Voraussetzungen erfüllt sein (VwGH 5.11.1991, 91/14/0135). Es müsse schon vor der Übertragung tatsächlich ein Teilbetrieb selbständig geführt worden sein, wobei die Frage der Selbständigkeit aus der Sicht des Übertragenden zu beantworten sei. Die Selbständigkeit müsse auch nach außen in Erscheinung treten (VwGH 20.11.1990, 89/14/0157).

Betreffend den Windpark A seien sämtliche an diesem Standort vorhandenen Windkraftanlagen sowie sämtliche bestehenden und für den Betrieb notwendigen Vertragsverhältnisse und Berechtigungen übertragen worden. Nach der Beurteilung der Behörde liege eine für die Investitionszuwachsprämie unschädliche Teilbetriebsveräußerung vor.

Betreffend den Verkauf von Teilen des Windparks B seien neben den Windkraftanlagen b ebenfalls sämtliche bestehenden und für den Betrieb notwendigen Vertragsverhältnisse und Rechte (zB. öffentlich-rechtliche Genehmigungen, Flächendienstbarkeiten, Verkabelungen, Wegdienstbarkeiten, Garantievereinbarungen, Servicevereinbarungen, ...) übertragen worden. Lediglich das Netzzutrittsrecht sei nach § 10(3) des Vertrages vorläufig bei der Veräußerin verblieben, sei aber bis 31.12.2004 anteilig zu übertragen gewesen.

Bei der Veräußerung von Teilen des Windparks B sei eine Mehrheit zusammenhängender Wirtschaftsgüter, die sich aus der Gesamtbetätigung ohne organisatorische Schwierigkeiten herauslösen lassen und dem Erwerber die umgehende Fortführung der Tätigkeit ermöglichen, verkauft worden, womit ein grundsätzlich eigenständig lebensfähiger Betriebsteil entgeltlich veräußert worden sei. Es könne aber eine bereits vor Veräußerung nach außen in Erscheinung getretene Selbständigkeit des Betriebsteiles ebenso wenig wie eine organisatorische Geschlossenheit erkannt werden. Es liege daher keine Teilbetriebsveräußerung vor (BFH 25.11.2009, X R 23/09; UFS 12.8.2004, RV/1074-W/02).

Zum Vorbringen der konzerninternen Veräußerung entgegnete das Finanzamt, dass nur Wirtschaftsgüter, die zumindest einen größeren Zeitraum der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer dem Geschäftsbetrieb dienen, die Voraussetzungen für die Investitionszuwachsprämie erfüllen. Die WindGmbH & Co KG (nunmehr Bf) habe die Windkraftanlagen b an die X, bei der die WindGmbH und die C GmbH je zur Hälfte beteiligt seien, veräußert. Die Anspruchsvoraussetzungen seien für jedes Steuersubjekt

getrennt zu beurteilen (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0236), weshalb die Konzernbetrachtung nicht greifen könne.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass die Veräußerung der Windkraftanlagen B weder als Teilbetriebsveräußerung noch als Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit Buchwertfortführung qualifiziert werde. Es liege vielmehr eine Veräußerung der einzelnen Anlagen an ein anderes Unternehmen, an welchem die Bf beteiligt sei, vor. Der Verkauf im Konzern sei ein begünstigungsschädlicher Verkauf (UFS 10.10.2012, RV/0655-G/08). Unwägbarkeiten seien nicht vorgebracht worden. Die Investitionszuwachsprämie sei in diesem Punkt zum Nachteil der Steuerpflichtigen zu korrigieren (Verminderung der Bemessungsgrundlage um 8.303.957,39 Euro). Da verfahrensrechtlich bei einem vorzeitigen Ausscheiden von Wirtschaftsgütern ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO vorliege, sei die Korrektur im Zeitpunkt der Anschaffung vorzunehmen.

In der **Beschwerde vom 7.1.2014** beehrte die Bf die Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie Kalenderjahr 2003, Teil 2, um 8.303.957,39 Euro. Begründend verwies der steuerliche Vertreter auf ein Gespräch vom 25.4.2013 mit dem Finanzamt und die zusammengefassten Argumente zur Teilbetriebseigenschaft von Windkraftanlagen in der E-Mail vom 1.12.2013. Festzuhalten sei, dass die Übertragung der Windkraftanlagen auf die X aus konzerninternen Gründen erfolgt sei und nicht in Zusammenhang mit der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gestanden sei oder gar zur Erhöhung der Investitionszuwachsprämie erfolgt sei.

Es werde auch auf das Telefongespräch mit dem steuerlichen Vertreter Bezug genommen und ersucht, vor Erlassung der Beschwerdeentscheidung den Sachverhalt bezüglich der Teilbetriebseigenschaft und der aufgrund von Unwägbarkeiten erfolgten Übertragung der Windkraftanlagen innerhalb der Konzerngesellschaften erläutern zu können.

Mit der erwähnten **E-Mail vom 1.12.2013** legte der steuerliche Vertreter seine Rechtsansicht dar, dass jede Windkraftanlage einen Teilbetrieb darstelle. Jede Windkraftanlage werde für sich selbständig betrieben und erfolge die Inbetriebnahme nach Fertigstellung unabhängig von der Fertigstellung anderer Windkraftanlagen. Es gebe auch keine Windparkwächter, sondern bloß Mitarbeiter, die alle Windkraftanlagen der Bf. zu betreuen haben. Ein Windpark als solcher stelle keinen Betrieb bzw. einen Teilbetrieb dar. Der Windpark sei lediglich die organisatorische Bezeichnung für räumlich nahestehende Windkraftanlagen.

Die Netzzutritte seien vertragsrechtlich auf jede einzelne Windkraftanlage bezogen. Auch die Serviceverträge der Hersteller seien auf die X übertragen worden. Für jede einzelne dieser Windkraftanlagen würden exakte Aufzeichnungen über den „Output“ und die anfallenden Kosten geführt.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdeentscheidung vom 27.6.2014** ab. Begründend führte das Finanzamt aus, dass sich im Zuge von Erhebungen im

fortgesetzten Verfahren ergeben habe, dass am 31.8.2004 der gesamte Windpark A und Teile des Windparks B an die X veräußert worden seien. Während die Veräußerung des Windparks A als Teilbetriebsveräußerung beurteilt worden sei, sei der Verkauf von Teilen des Windparks B als Veräußerung von einzelnen Teilen qualifiziert worden. Dem Einwand der Bf hinsichtlich der Übertragung im Konzern habe nicht gefolgt werden können, da ein Verkauf und nicht eine Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit Buchwertfortführung erfolgt sei.

Die Beschwerde beziehe sich auf eine elektronische Stellungnahme vom 1.12.2013, wonach jede Windkraftanlage für sich selbständig betrieben werden könne und auch betrieben werde. Bei Errichtung mehrerer räumlich nahestehender Windkraftanlagen erfolge die Fertigstellung und Inbetriebnahme nach und nach und somit setze die Inbetriebnahme einer Anlage den Betrieb von weiteren Anlagen nicht voraus. Weiters sei seitens der Bf eingewendet worden, dass es keine Windparkwächter, sondern bloß Mitarbeiter gebe, die alle Windkraftanlagen der Bf zu betreuen haben. Im Ergebnis stelle laut Bf jede Windkraftanlage für sich einen Teilbetrieb dar und der Windpark sei bloß die organisatorische Bezeichnung für räumlich nahestehende Windkraftanlagen. Es sei außerdem eingewendet worden, dass die Netzzutritte vertragsrechtlich auf jede einzelne Windkraftanlage bezogen seien und die Serviceverträge auf die übernehmende Gesellschaft übertragen worden seien. Es gebe für jede einzelne Windkraftanlage exakte Aufzeichnungen über Output und anfallende Kosten.

In der Beschwerdebegründung sei darüber hinaus vorgebracht worden, dass der Sachverhalt seitens der Bf noch zu ergänzen sei, dass die entgeltliche Übertragung aus konzerninternen Gründen und aufgrund von Unwägbarkeiten erfolgt sei und dass noch weitere relevante Aspekte eingewendet werden müssen.

Diesem Berufungsbegehren sei zu entgegnen, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Investitionszuwachsprämie für jedes Steuersubjekt getrennt zu beurteilen seien (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0236), weshalb die Konzernbetrachtung nicht greifen könne.

Zu den angesprochenen Unwägbarkeiten habe sich die Bf trotz mehrfacher Aufforderung nicht näher geäußert. Auch Sachverhaltsergänzungen seien trotz Aufforderung nicht schriftlich dargelegt worden und können daher nicht gewürdigt werden.

Nach der Rechtsprechung des VwGH können begünstigungsfähige Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie vermitteln, wenn sie dazu gewidmet werden, über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen zu dienen. Im Anlassfall seien die Windkraftanlagen b veräußert worden. Vertragsgegenstand sei auch die Übertragung sämtlicher bestehender und für den Betrieb notwendigen Vertragsverhältnisse und Rechte (zB öffentlich-rechtliche Genehmigungen, Flächendienstbarkeiten, Verkabelungen, Wegdienstbarkeiten, Garantievereinbarungen, Servicevereinbarungen, ...) gewesen. Lediglich das Netzzutrittsrecht sei vorläufig bei der Veräußerin verblieben, sei aber bis 31.12.2004 als anteiliges Recht zu übertragen gewesen.

Dem Prüfer sei von der Bf lediglich eine Anlagenbuchhaltung samt Journal der Anlagenkonten vorgelegt worden. Laut Kostenstellenplan gebe es aber für jeden Windpark eine eigene Kostenstelle. Die Servicearbeiten seien extern an die Erzeugerfirmen vergeben worden. Es gebe eine einheitlich technische und wirtschaftliche Organisation und für jeden Windpark einen örtlich Verantwortlichen. Die gesamte erzeugte Energie werde an einen einzigen Abnehmer geliefert.

Für einen Teilbetrieb und damit eine Teilbetriebsveräußerung gebe es folgende zwingende Voraussetzungen (VwGH 5.11.1991, 91/14/0135):

- Betriebsteil eines Gesamtbetriebes
- Organisch in sich geschlossener Betriebsteil innerhalb eines Gesamtbetriebes
- Gewisse Selbständigkeit gegenüber dem Gesamtbetrieb
- Selbständigkeit bereits vor der Übertragung
- Selbständigkeit nach außen bereits vor der Veräußerung
- Möglichkeit der Weiterführung des Teilbetriebes durch den Erwerber
- Mitübertragung aller wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebes

Es müsse also schon vor der Übertragung aus der Sicht des Übertragenden tatsächlich ein Teilbetrieb selbständig geführt worden sein, wobei die Selbständigkeit nach außen in Erscheinung treten müsse (VwGH 20.11.1990, 89/14/0157).

Bei der Veräußerung von Teilen eines Windparks sei eine Mehrheit zusammenhängender Wirtschaftsgüter, die sich aus der Gesamtbetätigung ohne organisatorische Schwierigkeiten herauslösen lassen und einem Erwerber die umgehende Fortführung der Tätigkeit ermögliche, verkauft worden, womit ein grundsätzlich eigenständig lebensfähiger Betriebsteil entgeltlich übertragen worden sei. Eine gewisse Selbständigkeit der einzelnen Windkraftanlagen, die bereits vor Veräußerung nach außen in Erscheinung getreten sei, könne aber ebenso wenig wie eine organische Geschlossenheit des veräußerten Betriebsteiles erkannt werden.

Aus diesen Gründen habe das Finanzamt eine Teilbetriebsveräußerung verneint.

Die Bf beantragte die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Inhaltlich verwies die Bf wieder auf das E-Mail vom 1.12.2013.

Die Bf widersprach weiters der Darstellung in der Beschwerdevorentscheidung, dass die Bf die angekündigten Sachverhaltsergänzungen unterlassen habe. Die Bf habe vielmehr um eine Besprechung mit der Abgabenbehörde ersucht, um danach eine schriftliche Stellungnahme abzugeben. Die Feststellungen des Fachbereichs zu Windkraftanlagen seien nämlich für die Vertreter der Bf nicht nachvollziehbar und seien fern der Tatsachen, sodass die Vermutung bestehe, es sei ein anderes Unternehmen beurteilt worden und der Text nur irrtümlich in den angefochtenen Bescheid aufgenommen worden. Eine schriftliche Stellungnahme zu einem u.U. nicht die Bf betreffenden Sachverhalt sei daher nicht möglich gewesen.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Bf mit **Schreiben vom 6.2.2018** zur Vorlage von Unterlagen auf und bot Gelegenheit zur ergänzenden Stellungnahme. Eine Beantwortung langte - auch nach zahlreichen Fristverlängerungsansuchen - nicht ein.

In der **mündlichen Verhandlung vom 24.5.2019** führten die Parteien des Verfahrens aus:

Der steuerliche Vertreter begründete die Teilbetriebseigenschaft der einzelnen Windkraftanlagen damit, dass es für jede Windkraftanlage einen eigenen Buchungskreis gebe. Es würden die Kosten und der Output extra erfasst. Es gebe auch für jede Windkraftanlage einen eigenen Servicevertrag sowie einen eigenen Zähler. Die geförderten Tarife seien vorgegeben. Es gebe in ganz Österreich für Windkraftanlagen nur einen wirtschaftlichen Abnehmer, nämlich die ÖMAG, die bis zum Auslaufen der Förderung auf Grund des Zählerstandes der einzelnen Anlage die Verrechnung vornehme.

Jede Windkraftanlage werde nach Fertigstellung unabhängig von anderen Windkraftanlagen in Betrieb genommen und könne auch unabhängig außer Betrieb genommen werden. Es bestehe kein innerer Zusammenhang zwischen mehreren Windkraftanlagen.

Auf Vorhalt der Vorsitzenden, dass laut Kaufvertrag unter § 7 Punkt 2 mit dem Hersteller (D GmbH) ein Servicevertrag vom 23.12.2003 für alle Windenergieanlagen abgeschlossen worden sei, entgegnete der Geschäftsführer der Bf: Es handle sich um einen Rahmenvertrag. Der Servicevertrag beziehe sich insofern auf die einzelnen Windkraftanlagen, als er mit Inbetriebnahme der einzelnen Windkraftanlagen beginne. Der Servicevertrag sei dann auf die X und die Bf. aufgesplittet worden.

Der Geschäftsführer erläuterte dazu, dass sich der Vertrag nur kaufmännisch und rechtlich auf alle Windenergieanlagen beziehe, die Abrechnung sei dann aber für jede Anlage einzeln, je nach Verfügbarkeit, erfolgt. Das Fullservicepaket gewährleiste nämlich auf die einzelne Anlage bezogen eine 95%ige Verfügbarkeit. Bei einer geringeren Verfügbarkeit habe die D einen finanziellen Ausgleich zu leisten.

Zu § 6 Punkt 3 des Vertrages, wonach sich die Verträge mit der Gemeinde B auf den gesamten Windpark beziehen, erklärte der Geschäftsführer, dass mit der Gemeinde B eine Entschädigung pro Windkraftanlage vereinbart worden sei und nicht für den gesamten Windpark. Die öffentlich-rechtlichen Genehmigungen lt. § 9 des Kaufvertrages seien so zu verstehen, dass jeweils das Gesamtprojekt Windpark B eingereicht wurde, aber die Genehmigungen sich dann auf die einzelnen Windkraftanlagen beziehen. Die Anerkennung als Ökoanlage sei Voraussetzung für die Förderung gewesen. Bei einem Verkauf einer einzelnen Anlage, nehme diese die Förderung mit.

Das in § 11 des Vertrages erwähnte Umspannwerk werde laut Geschäftsführer nicht nur vom Windpark B, sondern auch von anderen Windparks genutzt. Das Umspannwerk sei eine eigene Gesellschaft und nicht Teil des Windparks.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass die nicht veräußerten Windkraftanlagen des Windparks B organisatorisch von der E betrieben worden seien, die sechs veräußerten

Windkraftanlagen hingegen von der C. Der Betrieb durch die unterschiedlichen Betreiber sei durch eine Hinweistafel zum Ausdruck gekommen.

Der Geschäftsführer meinte, dass es schon vor der Veräußerung in irgendeiner Form einen Netzzutrittsvertrag mit der E gegeben habe, da sonst eine Inbetriebnahme nicht möglich gewesen wäre. Die letzte Windkraftanlage in B sei am 30.12.2003 in Betrieb gegangen. Nachweise für die Inbetriebnahme bzw einen Netzzutrittsvertrag im Zeitraum vor der Veräußerung könne er - abgesehen von einer Exceltabelle über die Inbetriebnahme diverser Windenergieanlagen - derzeit nicht vorlegen.

Der ehemalige Geschäftsführer, F, ergänzte, dass in einem Netzzutrittsvertrag grundsätzlich die einzelnen Windkraftanlagen mit ihren einzelnen Leistungen angeführt werden.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass die erzeugte Energie unabhängig davon abgenommen werde, ob sie auch verbraucht werde.

Die Finanzamtsvertreterin wendete zum bisherigen Vorbringen seitens der Bf ein, dass die von der Bf. behaupteten gesonderten Buchungskreise für das Finanzamt nicht nachvollziehbar seien. Die auf die einzelnen Windkraftanlagen entfallenden Kosten habe der Betriebsprüfer teilweise erst zuordnen bzw. schätzen müssen.

Der Betriebsprüfer ergänzte dazu, dass ihm für die einzelnen Windkraftanlagen keine Buchhaltung übermittelt worden sei. Es gebe für jede einzelne Windkraftanlage eine Rechnung und zusätzlich sehr viele kleine Rechnungen, die nicht auf eine einzelne Windkraftanlage zuordenbar seien.

Laut steuerlichem Vertreter handle es sich dabei um Gemeinkosten, die sich nicht auf eine einzelne Anlage beziehen.

Die Finanzamtsvertreterin macht darauf aufmerksam, dass sich die Verträge immer auf den gesamten Windpark beziehen unabhängig davon, dass der Vertrag bei einem Ausscheiden eines einzelnen Wirtschaftsgutes für dieses nicht mehr weiter gelte.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass bei den Serviceverträgen die Betriebsgarantie mit 95% wesentlich gewesen sei. Diese habe sich auf die einzelne Windkraftanlage bezogen.

Die Finanzamtsvertreterin meinte dazu, dass sich eine Betriebsgarantie immer auf ein einzelnes Wirtschaftsgut beziehe.

Zum Einwand des Betriebsprüfers, wonach sich die Subventionszusagen jeweils auf einen gesamten Windpark bezogen hätten, merkte der steuerliche Vertreter an, dass der Fördervertrag auf die einzelnen Anlagen aufgeschlüsselt sei.

Der Betriebsprüfer entgegnete, dass die Anschaffungskosten der einzelnen Windenergieanlagen zusammengerechnet werden und die Förderung als Gesamtbetrag ausbezahlt werde.

Bezüglich der Unwägbarkeiten verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass ursprünglich bei Errichtung der Windenergieanlagen noch nicht geplant gewesen sei, sie im Jahr 2004 wieder zu veräußern. Auf Grund einer Kooperationsvereinbarung habe sich die C an einer gewissen Anzahl von Windenergieanlagen beteiligen wollen.

Die Finanzamtsvertreterin wendete ein, dass sie Unabwägbarkeiten hier nicht erkennen könne. Es handle sich um eine unternehmerische Entscheidung.

Der steuerliche Vertreter erläuterte, dass sich die Unwägbarkeit für die Bf. aus den Verträgen zwischen der E und der C ergeben habe. Die E sei die Obergesellschaft der Bf.

Über Befragen durch die Finanzamtsvertreterin gab der steuerliche Vertreter an, dass die C schon vor der Veräußerung die betreffenden Windenergieanlagen betrieben habe. Die C habe sich schon vor der rechtlichen Übernahme verpflichtet Ökostrom abzunehmen. Dies habe sich auf andere Windenergieanlagen bezogen.

Der Verkauf habe zwar auf einer Vereinbarung aus dem Jahr 2002 beruht, für die Bf. habe sich der Verkauf von Teilen des Windparks B aber unvorhergesehen ergeben.

Der seitens des Finanzamtes vorgebrachte Einwand, dass Nebenkosten einer Windkraftanlage (eines anderen Windparks) von 990.345,60 € zu Unrecht im angefochtenen Bescheid berücksichtigt worden seien, wurde von der Finanzamtsvertreterin nach eingehender Diskussion zurückgenommen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

#### **Sachverhalt:**

Die Bf ließ im Jahr 2003 eine große Anzahl von Windkraftanlagen in verschiedenen Windparks errichten und machte für die im Zeitraum Oktober bis Dezember 2003 angeschafften Windkraftanlagen, u.a. für jene im Windpark A und im Windpark B, die Investitionszuwachsprämie geltend. Die Bf veräußerte am 31.8.2004 den gesamten Windpark A mit acht Windkraftanlagen und sechs (von insgesamt elf) Windkraftanlagen des Windparks B an die X. Gleichzeitig wurden auch sämtliche für den Betrieb notwendigen Vertragsverhältnisse und Berechtigungen übertragen. Das Finanzamt beurteilte den Verkauf des Windparks A als – für die IZP unschädliche – Teilbetriebsveräußerung. Strittig ist aber, ob die Veräußerung von Teilen des Windparks B eine Veräußerung von einzelnen Wirtschaftsgütern darstellt oder ob jede Windkraftanlage als Teilbetrieb anzusehen ist und somit ebenfalls von einer Teilbetriebsveräußerung auszugehen ist. Seitens der Bf wurde der Verkauf mit Unwägbarkeiten begründet.

#### **Rechtslage:**

Nach der Regelung des § 108e Abs. 1 EStG 1988 konnte in den Jahren 2002 bis 2004 für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung war, dass



die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter waren gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

### **Erwägungen:**

Die Anschaffung von Windkraftanlagen im Jahr 2003 ist eine prämiengünstigte Investition. Eine bestimmte Mindestbeholdendauer des Wirtschaftsgutes im Fall des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen ist in § 108e EStG 1988 nicht explizit geregelt. Es besteht aber zur Beholdendauer, zum vorzeitigen Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes und zu nachträglich eintretenden Unwägbarkeiten folgende ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 2013/15/0305, 22.10.2015):

*"§ 108e Abs. 1 EStG 1988 normiert als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie u.a., dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der prämiengünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden. Daraus ergibt sich, dass Wirtschaftsgüter nur dann Anspruch auf Investitionszuwachsprämie im Sinne des § 108e EStG 1988 vermitteln können, wenn sie dazu gewidmet sind, langfristig dem Betrieb als Anlagevermögen zu dienen. Aus dem Zweck der Regelung des § 108e EStG 1988 ergibt sich ebenfalls, dass Wirtschaftsgüter, die in die Berechnungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie eingehen, zum längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. April 2012, 2009/15/0139, und vom 24. Mai 2012, 2010/15/0194, je mwN). Als Indiz für die maßgebliche Widmung des Wirtschaftsgutes dient dabei die tatsächliche Abschreibung im Wege der AfA im Ausmaß von 50% der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Ein im konkreten Betrieb bestehender, aus den betrieblichen Erfordernissen abgeleiteter üblicher (Re-)Investitionszyklus für bestimmte Arten von Wirtschaftsgütern ist dahin zu berücksichtigen, dass es noch nicht als Indiz gegen die Widmung des Wirtschaftsgutes zum längerfristigen Einsatz im Betrieb zu werten ist, wenn bei Vorliegen eines solchen Zyklus das vorgenannte Ausmaß der tatsächlichen Abschreibung im Wege der AfA in geringem Ausmaß unterschritten wird. Ebenfalls nicht als Indiz gegen die Widmung eines Wirtschaftsgutes zum längerfristigen Einsatz im Betrieb kann es gewertet werden, wenn ein Wirtschaftsgut aufgrund von nachträglich eintretenden Unwägbarkeiten aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, bevor 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der AfA abgeschrieben sind (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2012, mwN). Für diese auch den subjektiven Investitionswillen berücksichtigende Unwägbarkeit kommt es nicht auf eine Unvorhersehbarkeit an sich, sondern darauf an, ob die Unbrauchbarkeit mangels dafür bestehender konkreter Anhaltspunkte für den Steuerpflichtigen "unvorhergesehen" eingetreten ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 2012, 2008/13/0246)."*

### **Teilbetriebsveräußerung:**

Die am 31.8.2004 veräußerten Windenergieanlagen der Windparks A und B wurden Ende 2003 angeschafft. Nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spricht dieser Umstand gegen eine Widmung der Windenergieanlagen zum längerfristigen Einsatz im Betrieb der Bf.

Dem Zweck der Förderung des Zuwachses an betrieblichen Investitionen entsprechend ist aber ein Betriebsübergang nicht schädlich (vgl. *Zorn* in Hofstätter/Reichel, § 108e Rz 3, sowie VwGH 26.7.2007, 2006/15/0262). In gleicher Weise ist wegen der betriebsbezogenen Betrachtung auch eine Teilbetriebsveräußerung zu beurteilen (UFS 30.11.2010, RV/3496-W/08).

Die Veräußerung der gesamten Windenergieanlagen des Windparks A ist unbestritten als Veräußerung eines Teilbetriebes zu beurteilen. Für die Anschaffung der Wirtschaftsgüter des Windparks A hat daher die Abgabenbehörde zu Recht einen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie anerkannt.

Die Veräußerung von einigen Windkraftanlagen des Windparks B wertete das Finanzamt hingegen als Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter, die wegen vorzeitigen Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen keinen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie vermitteln.

Seitens der Bf wurde hinsichtlich des Windparks B eingewendet, dass jede Windenergieanlage für sich einen Teilbetrieb darstelle und es sich somit bei der Veräußerung eines Teiles des Windparks B ebenfalls um eine – nicht begünstigungsschädliche - Veräußerung von Teilbetrieben handle.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 24 EStG 1988 (Veräußerungsgewinne) ist ein Teilbetrieb ein organisch in sich geschlossener Teil eines Betriebs, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. Wie beim Betrieb kommt es auch beim Teilbetrieb auf die Betätigung an, die sich aus der Gesamtbetätigung ohne organisatorische Schwierigkeiten herauslösen lassen muss. Das Vorliegen eines selbständig abgegrenzten Teilbetriebs ist aus der Sicht des Veräußerers zu beurteilen. Der Teilbetrieb muss aus der Sicht des Übertragenden **schon vor seiner Übertragung selbständig geführt** worden sein. Eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht, diese muss **auch nach außen** in Erscheinung treten. Eine völlige Selbständigkeit ist aber nicht erforderlich (siehe dazu JAKOM/*Kanduth-Kristen* EStG, 2018, § 24 Rz 20, und die dort angeführten Judikaturhinweise).

Für einen Teilbetrieb sprechen nach JAKOM/*Kanduth-Kristen* EStG, 2018, § 24 Rz 22, unter Bezugnahme auf EStR 5584, folgende Merkmale:

eigenes Anlagevermögen, insbesondere bei mehreren Produktionszweigen,  
eigenes Warenlager,  
unterschiedliches Warenangebot,  
Branchenungleichheit,  
örtliche Distanz zwischen den Tätigkeitsbereichen,

selbständige Organisation,  
eigene Verwaltung,  
eigenes (im jeweiligen Betriebszweig unmittelbar tätiges) Personal,  
eigene Buchführung und Kostenrechnung,  
eigene Rechnungen, eigenes Geschäftspapier,  
eigenständige Gestaltung des Einkaufs,  
eigene Preisgestaltung,  
eigener Kundenkreis,  
eigene Werbetätigkeit,  
eigene Gewerbeberechtigungen.

Das Vorliegen eines Merkmals genügt idR nicht; es ist auf das Gesamtbild abzustellen (s EStR 5584) . Eine räumliche Trennung und eine getrennte Buchhaltung begründen alleine daher noch keinen Teilbetrieb (s VwGH 16.12.99, 96/15/0109 ). Nach der Rspr des BFH (ua 4.7.07, X R 49/06; 24.8.89, IV R 120/88) kommt den einzelnen Abgrenzungsmerkmalen, zB gesonderte Buchführung, verschiedenes Personal etc, je nach Branchenzugehörigkeit des Unternehmens (Fertigungs-, Handels- oder Dienstleistungsbranche) unterschiedliches Gewicht zu. Eine getrennte Buchführung ist danach bei einem Steuerpflichtigen, der mehrere selbständige, wesensmäßig verschiedene Tätigkeiten ausübt, Voraussetzung für die Annahme von Teilbetrieben, bei einem Dienstleistungsbetrieb hingegen nicht, vor allem, wenn aus der einheitlichen Buchhaltung sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben auf die Betriebsteile zuordenbar sind (s *Manhal* ÖStZ 97, 530).

Der dt. Bundesfinanzhof (BFH 25.11.2009, X R 23/09) hat die Veräußerung einer Windkraftanlage (von insgesamt drei) nicht als Veräußerung eines Teilbetriebes angesehen. Entscheidungswesentlich war, dass es für die einzelne Windkraftanlage keine eigene Buchführung, sondern nur gesonderte Buchungskonten gab. Es existierte kein Personal, keine eigene Verwaltung oder eine eigenständige Organisation. In den drei Windkraftanlagen wurden keine wesensverschiedenen Tätigkeiten ausgeübt und die gleichartigen Leistungen wurden gegenüber einem einzigen Abnehmer erbracht. Als nicht ausschlaggebend erachtete der BFH hingegen eine gewisse Selbständigkeit der Windkraftanlagen, die durch folgende Umstände zum Ausdruck kam: eigene Wartungsverträge, getrennte Versicherungen, verschiedene Finanzierung, getrennte Rechnungserstellung, eigene Windgutachten, eigenes Anlagevermögen der einzelnen Windkraftanlagen.

Das Finanzamt räumte eine eigenständige Lebensfähigkeit der entgeltlich übertragenen Windkraftanlagen b des Windparks B ein. Eine gewisse nach außen schon vor der Übertragung in Erscheinung tretende Selbständigkeit dieses Betriebsteiles konnte das Finanzamt hingegen nicht erkennen.

Anhand der oben angegebenen Merkmale ist nun die Teilbetriebseigenschaft der einzelnen veräußerten Windkraftanlagen des Windparks B zu beurteilen.

Die Bf stützte sich darauf, dass jede Windkraftanlage für sich selbständig betrieben wird. Dazu ist festzuhalten, dass zweifellos der unabhängige Betrieb der einzelnen Windkraftanlagen technisch möglich ist.

Für jede einzelne Windkraftanlage gebe es laut Bf einen Zähler und würden Aufzeichnungen über den Output und die anfallenden Kosten geführt. Dem ist entgegenzuhalten, dass eine gesonderte Buchführung fehlt und dass - wie sich in der mündlichen Verhandlung ergab - dem Außenprüfer gesonderte Aufzeichnungen für jede einzelne Windkraftanlage nur unvollständig vorlagen. Die Bf hat Nebenanschaffungskosten und Gemeinkosten nicht einzelnen Windenergieanlagen zugeordnet.

Aus dem Kaufvertrag betreffend die Windkraftanlagen des Windparks B, abgeschlossen am 30.7.2004 mit der X ist ersichtlich, dass bis spätestens 31.12.2004 ein Netzzutrittsvertrag mit der E "zwecks Anschlusses des **Windparks B** an das Verteilernetz" in Aussicht gestellt wurde (§ 10 Pkt. 3 des Vertrages). In der mündlichen Verhandlung konnte nicht eindeutig geklärt werden, ob es bereits vor der Veräußerung einen Netzzutrittsvertrag mit der E gegeben hat oder nur ein Probebetrieb stattgefunden hat. Es fehlen jedenfalls Anhaltspunkte für die Annahme, dass gesonderte Verträge für jede Windkraftanlage abgeschlossen wurden, und wurde solches auch nicht behauptet.

Damit wird deutlich, dass die Bf den Windpark als solchen als Einheit gesehen hat. Dass in einem Netzzutrittsvertrag regelmäßig die einzelnen Windenergieanlagen mit ihren spezifizierten Leistungen angeführt sein mögen, kann an dieser Beurteilung nichts ändern.

Auch weitere Punkte des Kaufvertrages sprechen dafür, dass die Windkraftanlagen des Windparks als Einheit behandelt wurden. So beziehen sich die Vereinbarungen mit der Gemeinde B (§ 6 Pkt. 3 des Vertrages) ebenso wie die im Jahr 2003 erwirkten öffentlich-rechtlichen Genehmigungen (elektizitätsrechtliche, naturschutzrechtliche und luftfahrtrechtliche Genehmigungen, Baubewilligung und Anerkennung als Ökoanlage, siehe § 9 des Vertrages) auf den gesamten Windpark B.

Hinsichtlich der öffentlich-rechtlichen Genehmigungen wurde Seitens der Bf eingeräumt, dass jeweils das Gesamtprojekt Windpark B eingereicht worden sei. Die Genehmigung, etwa die Anerkennung des Windparks als Ökostromanlage, würde sich aber auf die einzelnen Windkraftanlagen beziehen. Auch in den Verträgen mit der Gemeinde B sei eine Entschädigung pro Windkraftanlage vereinbart und nicht für den Windpark als solchen.

Festzustellen ist auch, dass die Bf mit der Erzeugerfirma D einen einheitlichen Servicevertrag vom 23.12.2003 abgeschlossen hat und nicht für jede Windkraftanlage einzeln (§ 7 Pkt. 2 des Vertrages). Die Bf bestätigte, dass der Servicevertrag kaufmännisch und rechtlich für alle Windkraftanlagen gelte, wandte aber ein, dass sich die vereinbarte Betriebsgarantie von 95% auf die einzelnen Windkraftanlagen beziehe und die Vertragslaufzeit von der Inbetriebnahme der konkreten Anlage abhängig sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass eine Konkretisierung des Vertragsgegenstandes im Geschäftsleben üblich ist. Man kann aber keineswegs daraus schließen, dass die einzelne

Windkraftanlage schon vor der Veräußerung betriebsintern und nach außen als Teilbetrieb wahrgenommen wurde. Ebenso wenig ist ausschlaggebend, ob die öffentlich-rechtlichen Genehmigungen des Windparks die Windenergieanlagen im einzelnen anführen.

Zusammenfassend ist hinsichtlich der Verhältnisse vor der Übertragung der Windkraftanlagen Folgendes festzuhalten:

Es bestanden keine Branchenungleichheit und keine größere örtliche Distanz zwischen den Windkraftanlagen des Windparks. Für die einzelnen Windkraftanlagen gab es vor der Veräußerung keine eigene Buchführung, sondern nur gesonderte Aufzeichnungen und eigene Zähler. Die Bf beschäftigte kein Personal (siehe III § 1 des Vertrages) und keine eigene Verwaltung oder Organisation. Es gab nur einen Abnehmer und nur eine Hauptzuleitung vom Windpark B (und anderen Windparks) in das Umspannwerk G (§ 11 des Vertrages). Die geförderten Abnahmetarife waren vorgegeben. In den öffentlich-rechtlichen Genehmigungen bzw den Verträgen mit der Gemeinde B und dem Servicevertrag mit D war der gesamte Windparks B erfasst.

Aufgrund dieser Umstände ist nach dem Gesamtbild die einzelne Windkraftanlage nicht als Teilbetrieb zu betrachten. Eine selbständige Führung der einzelnen Windkraftanlage, die auch nach außen zum Ausdruck kam, kann nicht festgestellt werden. Die technisch unabhängige Inbetriebnahme der Windkraftanlage und eine gewisse Eigenständigkeit etwa durch die anlagenbezogene Betriebsgarantie des Herstellers sind nicht ausschlaggebend und für die Qualifikation als Teilbetrieb zu wenig.

Geht man der Frage nach, ob allenfalls die gegenständlichen sechs Windkraftanlagen vor der Übertragung bereits als selbständiger Teilbetrieb nach außen in Erscheinung getreten sind, so erschöpft sich eine Einheit dieser sechs Windkraftanlagen darin, dass sie behauptetermaßen durch die C und nicht durch die E betrieben wurden. Dieses Abgrenzungsmerkmal allein ist nicht ausreichend, um von einem Teilbetrieb der sechs Windkraftanlagen sprechen zu können.

Der Förderungszweck der Investitionszuwachsprämie erfasst nicht die Anschaffung von Wirtschaftsgütern zum Weiterverkauf. Solche Wirtschaftsgüter werden auch nicht Teil des Anlagevermögens.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die verkauften Windkraftanlagen B als einzelne Wirtschaftsgüter und nicht als Teilbetriebe zu qualifizieren sind, und wegen vorzeitigen Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen keinen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie vermitteln.

Die Bf hat des Weiteren die Veräußerung der Windkraftanlagen mit **Unabwägbarkeiten** begründet. Dazu ist Folgendes auszuführen:

Die Prämie steht dann zu, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten (zB Schaden aufgrund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im

Betrieb) aber zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen geführt haben (vgl. *Zorn in Hofstätter/Reichel*, § 108e Rz 3).

Wie der UFS (UFS 2.3.2010, RV/0143-F/08; UFS 27.12.2012, RV/1133-L/07) und das BFG (BFG 28.5.2015, RV/5101201/2008) ausgeführt haben, sind unter Unwägbarkeiten gewöhnlich nicht vorhersehbare Risiken, unberechenbare bzw. wertmäßig nicht oder nur schlecht quantifizierbare Einflussfaktoren zu verstehen. Als Unwägbarkeiten gelten Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen, und die folglich in der Regel vom Steuerpflichtigen nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände sind.

Der Verkauf im Jahr 2004 ist aus konzerninternen Gründen erfolgt (lt. Beschwerdeschrift) und beruhte auf einer Kooperationsvereinbarung aus dem Jahr 2002 zwischen der Konzernmutter E mit der C (lt. Bf in der mündlichen Verhandlung). Diesem Vorbringen können keine Unwägbarkeiten im obigen Sinne entnommen werden. Der Verkauf an eine Tochtergesellschaft der Bf wurde von der Konzernführung beschlossen. Eine unternehmerische Entscheidung des Gesellschafters begründet aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Unwägbarkeit (VwGH 23.2.2017, Ro 2015/15/0036). Es handelt sich hier um einen betrieblichen Vorgang in einem Unternehmen, der im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht ungewöhnlich ist. Von einem unvorhersehbaren Risiko, das nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entspricht, kann keine Rede sein.

Bei der vorliegenden Sachlage steht fest, dass die Windkraftanlagen nicht aufgrund von nachträglich eingetretenen Unwägbarkeiten aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind. Mit dem frühzeitigen Verkauf fehlt ein wesentliches Indiz für die maßgebliche Widmung der Windkraftanlagen zum längerfristigen Einsatz im Betrieb. Das Vorbringen der Bf, wonach der Verkauf der Windkraftanlagen ursprünglich bei der Errichtung noch nicht geplant gewesen sei, verblieb auf der Behauptungsebene und ist bei der vorliegenden Sachlage als unglaubwürdig anzusehen.

Zum Einwand der **Übertragung der Windenergieanlagen innerhalb des Konzerns** ist schließlich auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen.

Danach sind die Anspruchsvoraussetzungen für die Investitionszuwachsprämie für jedes Steuersubjekt getrennt zu beurteilen (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0236; VwGH 19.12.2006, 2006/15/0275).

Da das Gesetz für eine "Konzernbetrachtung" keine Handhabe gibt, sind im Bereich der Investitionszuwachsprämie konzernmäßig verbundene Kapitalgesellschaften nicht als Einheit zu betrachten. Es kann nicht der geringste Zweifel daran bestehen, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Investitionszuwachsprämie für jedes Steuersubjekt (bzw. die Mitunternehmerschaft als Gewinnermittlungssubjekt) getrennt zu beurteilen sind (vgl. VwGH 21.9.2006, 2006/15/0236, unter Verweis auf *Hofstätter/Reichel*, § 108e EStG 1988, Seite 3 sowie Tz 8; *Doralt*, RdW 2005/506).

Abschließend ist daher festzuhalten, dass für die veräußerten Windkraftanlagen des Windparks B keine Investitionsprämie zuzuerkennen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 5. Juni 2019