



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Barbara Straka, Mag. Natascha Kummer und Reinhold Haring über die Berufung der Bw., die der A. GmbH (vormals B. GmbH.) als Rechtsnachfolgerin zuzurechnen ist, Adr., vertreten durch Deloitte Tax WP GmbH., 1013 Wien, Renngasse 1, vom 25. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 19. Jänner 2005 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003, 2. Teil, nach der am 14. November 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Anträge der Berufungswerberin

Die Bw. (Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom April 2003 zur Planung, Errichtung und Betrieb von Windkraftanlagen und Windparks errichtet. Die Gewinnermittlung der Bw. erfolgte für das abweichende Wirtschaftsjahr Oktober bis September. Die Investitionszuwachsprämie für 2003 machte die Bw. daher in zwei Teilen geltend.

Mit Beilage zur Feststellungserklärung vom 24. Oktober 2003 beantragte die Bw. die Festsetzung eines Teilbetrages der Investitionszuwachsprämie für den Zeitraum bis 30. September 2003. Dieser Teilbetrag von € 4,417.185,19 wurde der Bw. am 13. Jänner

2004 antragsgemäß gutgeschrieben. Für den gleichen Zeitraum erfolgte am 11. März 2004 eine zusätzliche Gutschrift von € 490.680,75 laut einem berichtigten Antrag vom 5. März 2004.

Mit Antrag vom 5. März 2004 machte die Bw. einen weiteren Teilbetrag der Investitionszuwachsprämie 2003 für die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Zeitraumes 1. Oktober 2003 bis 31. Dezember 2003 geltend. Die Investitionszuwachsprämie ist im Antrag mit einem Betrag von € 12.275.808,33 ausgewiesen und wurde der Bw. am 10. März 2004 gutgeschrieben. Insgesamt wurden für das Kalenderjahr 2003 Investitionszuwachsprämien von € 17.183.674,27 angewiesen.

## **2. Ermittlungen der Abgabenbehörde erster Instanz**

Zur Überprüfung der Berechnungsgrundlagen des geltend gemachten zweiten Teils der Investitionszuwachsprämie erfolgte durch das Finanzamt eine **Nachscha**u gemäß § 144 Abs. 1 BAO. Der Betriebsprüfer kam dabei zu dem Ergebnis, dass ein Betrag in Höhe von € 1.703.492,56 durch das Finanzamt rückzufordern sei. Es handelt sich um die Prämien

- für 13 im Jahr 2003 noch nicht fertiggestellte Windkraftanlagen,
- für eine bereits am 31. Juli 2004 weiterveräußerte Windkraftanlage samt Nebenanschaffungskosten und
- für Anschaffungskosten von Windkraftanlagen, soweit die Bw. Subventionszusagen erhalten hat.

Im Detail wurden vom Betriebsprüfer folgende Feststellungen getroffen (Niederschrift vom 6. Dezember 2004):

### **2.1. Noch nicht fertige Leistungen für 13 Windkraftanlagen**

Sachverhaltsdarstellung:

Von der Bw. seien erstmals im Jahr 2003 98 Windräder in verschiedenen Windparks im C. errichtet worden. Mit Rahmenvereinbarung vom 26. September 2003 mit dem Windenergieanlagenhersteller E. GmbH sei als Lieferumfang laut Pkt. 1 die Lieferung, der Transport, die Montage am Standort und die Inbetriebnahme, Übergabe und Einweisung nach erfolgreichem Probetrieb zu einem Gesamtpreis vereinbart und fakturiert worden. Bei vergleichbaren unterjährig mit der Firma E. abgewickelten Windparks sei die Übernahme vom einheitlichen Wirtschaftsgut Windkraftanlage nach erfolgreichem Probetrieb erfolgt, dokumentiert durch ein Übergabeprotokoll des Lieferanten. Ab diesem Zeitpunkt beginne auch die Gewährleistungsfrist zu laufen. Die bis zum 31. Dezember 2003 im Sinne des erfolgreich abgeschlossenen Probetriebes nicht funktionsbereiten vier Windkraftanlagen für den Windpark W1 und eine Windkraftanlage als Referenzanlage W2 seien in Einzelteilen notariell

---

beglaubigt, in externen Lagern in Höhe von insgesamt € 13.353.591,20 übernommen worden, wobei für diese einzelnen Teile Gefahr und Eigentum bei schriftlicher Meldung der Versandbereitschaft unter Mitteilung der Seriennummer ab Werk auf den Auftraggeber übergegangen seien. Für acht weitere Windkraftanlagen für den Windpark W1 seien nur die wertmäßig nicht überwiegenden Turmteile im Hafen Freudau übernommen worden.

Von der Bw. sei zu dem genannten Vertrag eingewendet worden, es handle sich nur um eine Rahmenvereinbarung. Die jeweils einzeln abberufenen Windkraftanlagen stellen einzelne Leistungen dar, welche sich entweder gesamthaft als Lieferungen der betriebsbereiten Windkraftanlagen (Pkt 1) oder als Lieferung von selbstbewertbaren, wiederveräußerbaren und konkretisierten Einzelkomponenten darstellen (Pkt 12.11). Nach Lieferung der Einzelkomponenten durch körperliche Übernahme im Werk bzw. im Außenlager (Hafen) entstehe automatisch für den Rest des im Rahmenvertrag vereinbarten gesamten Leistungsumfangs eine sonstige Leistung, die jedoch nicht gesondert fakturiert werde, da sie in der Gesamtrechnung enthalten sei.

Von der Finanzverwaltung werde dem folgendes entgegengehalten: Punkt 12.11 des Rahmenvertrages laute: „Gefahr und Eigentum gehen mit der Errichtung der jeweiligen Windenergieanlage bzw. wenn eine Errichtung vor dem 31. Dezember 2003 nicht möglich sein sollte, bei schriftlicher Meldung der Versandbereitschaft unter Mitteilung der Seriennummer ab Werk auf den Auftraggeber über. Der Auftragnehmer versichert die Gefahr bis zum Ende des Probetriebes unter anderem gegen den zufälligen Untergang, mit dem Auftraggeber als Begünstigten. Der Auftraggeber behält sich eine persönliche Werksabnahme mit Protokoll und Übergabe sämtlicher für den Betrieb der Windenergieanlage erforderlichen Dokumentationen vor.“

Über diese Vereinbarung hinaus bestehe keine klare Festlegung darüber, ob im Fall der Beanspruchung einer persönlichen Werksabnahme für den Rest des unter Pkt. 1 angeführten Leistungsumfanges dieser mit der Lieferung von Einzelkomponenten bereits als erfüllt und beendet gelte. Im Fall der in Einzelkomponenten übernommenen Turmteile entfalle ein Leistungsteil auf die Türme im Verhältnis zur Gesamtleistung Windenergieanlage laut Rechnung von ca. 35%. Auch bestehe keine gesonderte Leistungsvereinbarung für Montage, Inbetriebnahme, Probetrieb etc. neben dieser Rahmenvereinbarung. In Ermangelung dieser gesondert zur vereinbarenden Leistungskomponenten und dem Fehlen der Definition des zu liefernden Wirtschaftsgutes bei „Versandbereitschaft“ gehe die Betriebspflicht davon aus, dass letztlich ein einheitliches Wirtschaftsgut „betriebsfertige Windenergieanlage laut Rahmenvereinbarung Pkt 1“ angeschafft werde. Dafür spreche auch der Nachweis der Leistungserbringung - die Eingangsrechnung -, z.B. Schlussrechnung vom 29. Dezember 2003

„gemäß der Rahmenvereinbarung ... berechnen wir Ihnen ... für den Standort W1 ... Einzelpreis Windenergieanlage 1, netto als Rechnungsbetrag für Windenergieanlage 1 € 1.739.800,00“. Für eine schon im Voraus bestehende Beauftragung der Firma E. für die Gesamtleistung Lieferung, Errichtung und Probeflug spreche auch der Abschluss von einer weiteren Rahmenvereinbarung vom 12. Februar 2003 mit dem Lieferanten E. GmbH für den Windpark W3 mit 44 Windenergieanlagen, welche bereits im Juli 2004 ans Netz gegangen seien. In dieser Vereinbarung sei keine Werklieferung bis 31. Dezember 2003 ermöglicht, da die Liefertermine lt. Pkt. 3.1.2 spätestens mit der 50. Kalenderwoche enden.

Laut Rahmenvereinbarung vom 26. September 2003 Pkt. 3, Termine, sei „unter Lieferung der Transport sämtlicher Bestandteile der jeweiligen Windenergieanlagen zum jeweiligen Aufstellungsort zu verstehen.“ Für die Versandbereitschaft bis 31. Dezember 2003 für fünf Windenergieanlagen sei folgendes vereinbart: „Der Auftragnehmer wird sich bemühen, die vorgenannten Windenergieanlagen nicht nur versandfertig im Werk bereitzustellen, sondern auch zu liefern und gegebenenfalls vor Ort zu errichten.“ Als Lieferung für das Jahr 2004 und nicht in der Vereinbarung „Versandbereitschaft bis 31. Dezember 2003“ seien „voraussichtlich acht Windenergieanlagen 86 m Nabenhöhe“ ausgewiesen, welche tatsächlich 2003 in acht Turmteilen aktiviert worden seien.

Als Grund für die Eile und der gesonderten Vereinbarung der Versandbereitschaft bis zum 31. Dezember 2003 sei seitens der Bw. das förderungsbegünstigte Zeitfenster bis 31. Dezember 2004 genannt worden.

Rechtliche Würdigung:

Sei die Erstellung einer betriebsbereiten Windkraftanlage bedungen, sei diese erst in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem sie für den Besteller der Anlage betriebsbereit zur Verfügung stehe. Sei dies im Jahr 2004 der Fall, werde die Anlage erst 2004 angeschafft und es komme daher die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie im Jahr 2003 nicht in Betracht. Es könne auch keine Aufteilung der Bemessungsgrundlage im Schätzungswege für 2003 und 2004 erfolgen.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei von einer Anschaffung eines einheitlichen Wirtschaftsgutes Windkraftanlage auszugehen, da eine einheitliche Leistung vereinbart worden sei und nicht zwei eigenständige Rechtsgeschäfte Liefer- und Montagegeschäft. Anschaffungskosten seien die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Anschaffungszeitpunkt sei der Zeitpunkt der Lieferung, der erst mit der Nutzbarmachung in Form des erfolgreich abgeschlossenen Probefluges im Jahr 2004 liege. Diese Rechtsmeinung werde auch in ÖStZ-RME 1994/11 vom 10. März 1993 vertreten, wonach der Zeitpunkt der Anschaffung der

---

Maschinen erst mit der Lieferung und Montage eines Generators, Turbine und Rohranlage für ein Elektrizitätswerk anzunehmen sei.

Die Investitionszuwachsprämie 2003, 2. Teil, für 13 Windkraftanlagen sei daher um € 1.335.359,00 zu kürzen.

Von der Bw. sei argumentiert worden, dass wie beim Investitionsfreibetrag auch bei der Investitionszuwachsprämie ausschließlich der Übergang der Preisgefahr maßgeblich sei. Die vom Betriebsprüfer angeführte Entscheidung der Finanzlandesdirektion Tirol vom 10. März 1993 sei zum Investitionsfreibetrag ergangen. Außerdem seien die für ein E-Werk vom Auftraggeber selbst zu verlegenden Rohre bereits Teilherstellung. Dies sei auch für die bereits im Eigentum befindlichen Einzelkomponenten der Windenergieanlage gegeben. Wer dann zur Montage und Inbetriebnahme der Komponenten im Eigentum des Abgabepflichtigen in der Folge gesondert beauftragt werde, sei nicht mehr relevant. Auch für das Bestehen des wirtschaftlichen Eigentums an den Einzelkomponenten zum Zeitpunkt der notariell beglaubigten körperlichen Übernahme seien Vereinbarungen und tatsächliche Gegebenheiten für die Montage und andere noch folgenden Leistungen nicht relevant.

Der Betriebsprüfer führte dazu aus, dass als Grund für die Eile von der Bw. der förderungsbegünstigte Zeitraum bis 31. Dezember 2004 genannt worden sei. Dieses Argument sei jedoch nicht schlüssig. Für die BP sei kein außersteuerlicher Grund für die Erreichung eines maximalen Aktivierungszuganges noch im Jahr 2003 erkennbar.

Bei Beurteilung des Anschaffungszeitpunktes für die Investitionszuwachsprämie sei der Zeitpunkt des Überganges der Preisgefahr nicht allein maßgeblich. Der Anschaffungszeitpunkt entspreche dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums, das sei jener Zeitpunkt, zu dem die Möglichkeit ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen, übergehe. Es entscheide die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit und nicht nur der rechtliche Übergang von Besitz, Preisgefahr, Nutzen und Lasten. Da laut mit E. GmbH geschlossener Vereinbarung letztlich das Wirtschaftsgut Windenergieanlage angeschafft werde, kann die betriebliche Nutzungsmöglichkeit nur nach erfolgreichem Probetrieb gegeben sein. Da keine gesonderte Leistungsvereinbarung nach Risikoübergang der Einzelkomponenten bestehe, müsse die Finanzverwaltung von einer einheitlichen Leistung "betriebsbereite Windenergieanlage" ausgehen, deren Anschaffungszeitpunkt im Jahr 2004 liege.

## **2.2. Anschaffungskostenminderung durch Subventionszusage**

Sachverhaltsdarstellung:

Für sechs Projekte der Bw. sei eine Subvention beantragt worden. Lt. Schreiben des Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft und dem verbindlichen Förderungsvertrag der Abwicklungsstelle vom 24. Februar 2004 sei für die Projekte W3, W4, W5 und W6 eine Förderung iHv. insgesamt € 2,690.992,00 zugesagt worden. Die endgültige Absprache über das Projekt W1 sei noch ausständig.

Rechtliche Würdigung:

Die Zusage auf Gewährung einer Subvention sei am 24. Februar 2004 und damit vor dem maßgeblichen Bilanzstichtag, dem 30. September 2004 erteilt worden. Die Anschaffungskosten 2003 seien daher gemäß § 6 Z 10 EStG in Höhe der Subventionen von € 2,690.992,00 zu kürzen. Somit ergebe sich eine Kürzung der Investitionszuwachsprämie 2003, 2. Teil, iHv. € 269.099,00.

### **2.3. Referenzwindkraftanlage W2 kein Anlagevermögen**

Sachverhaltsdarstellung:

Auf dem Konto „Anlagen im Bau“ bis zum 31. Dezember 2003 sei die Referenzwindkraftanlage W2 iHv. € 1,686.000,00 aktiviert, welche in Einzelteilen notariell beglaubigt übernommen worden sei. Auf diesem Konto seien auch die Nebenanschaffungskosten für Planung, Fundamente und Hauptzuleitung iHv. € 990.345,55 aktiviert. Dafür sei eine Investitionszuwachsprämie 2003, 2. Teil, von € 99.034,56 geltend gemacht worden.

Diese Referenzanlage sei im eigenen Namen vom Erzeuger E. GmbH als Musteranlage angeschafft worden, um den zukünftigen Betreiber des Windparks W2 von dessen Funktionsfähigkeit zu überzeugen. Am 31. Juli 2003 (*richtig 31. Juli 2004*) sei diese Anlage samt Nebenkosten um € 2,780.840,82 innerhalb von 12 Monaten veräußert worden.

Rechtliche Würdigung:

Für die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen oder Umlaufvermögen sei deren wirtschaftliche Zweckbestimmung in Verbindung mit der Zeitkomponente entscheidend. Maßgeblich seien nicht die Verhältnisse am Bilanzstichtag, sondern die grundsätzliche Widmung. Die für die Zuordnung maßgebende Zweckbestimmung sei aus der tatsächlichen Nutzung als Referenzanlage zu entnehmen.

Als Anlagevermögen seien Gegenstände definiert, die dazu bestimmt seien, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Unter dauernd sei die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Windräder 15 bis 18 Jahre) oder zumindest ein größerer Zeitraum zu verstehen. Gegenstände des Anlagevermögens seien zum Gebrauch bestimmt. Laut Rechtsprechung gehöre eine Musterküche zum abnutzbaren Anlagevermögen, wenn sie dazu bestimmt sei, nicht wie eine Ware veräußert zu werden, sondern längerfristig dem Betrieb zu dienen.

Gegenstände des Umlaufvermögens hingegen sind nicht dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Umlaufvermögen sei nach objektiv erkennbaren Kriterien zum Verbrauch bzw. Absatz im Betrieb bestimmt. Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr gehören zum Umlaufvermögen.

Da die Referenzanlage nicht dem Zweck einer langfristigen Nutzung zur Stromproduktion diene, sondern dem Zweck einer Musteranlage, und die Nutzungsdauer nicht länger als auf 12 Monate hin ausgerichtet sei, stelle sie kein Anlagevermögen dar. Die bisher zu Unrecht geltend gemachte Investitionszuwachsprämie 2003, 2. Teil, iHv. € 99.034,56 sei daher zurückzuerstatten.

### **3. Berufung**

Die Bw. brachte gegen den Bescheid vom 10. Jänner 2005 über die Festsetzung der gekürzten Investitionszuwachsprämie eine **Berufung** ein und beantragte die Festsetzung des zweiten Teils der Investitionszuwachsprämie iHv. € 12.346.133,95.

In der Begründung führte die Bw. aus:

#### **3.1. Noch nicht fertige Leistungen für 13 Windkraftanlagen zum 31. Dezember 2003**

Die Bw. habe vor dem 1. Jänner 2004 vier Windkraftanlagen für den Windpark W1 und eine Referenzanlage W2 in einem externen Lager vom Windkraftanlagenhersteller E. GmbH übernommen. Die Anschaffungskosten hätten insgesamt € 13.353.591,20 betragen. Die Übernahme sei unter Anwesenheit eines Notars erfolgt, Gefahr und Eigentum seien bei schriftlicher Meldung der Versandbereitschaft unter Mitteilung der Seriennummer ab Werk auf die Bw. übergegangen. Für weitere acht Windkraftanlagen für den Windpark W1 seien in gleicher Art und Weise (insbesondere notarielle Beglaubigung des Übernahmektes) Turmteile im Hafen Freudau vor dem 1. Jänner 2004 übernommen worden.

Die Erhebungsbehörde gehe davon aus, dass von der Bw. die Erstellung von betriebsbereiten Windkraftanlagen bedungen wäre und daher im Kalenderjahr 2003 kein wirtschaftliches Eigentum an den übernommenen Windkraftanlagen vorläge. Das entspreche nicht den Tatsachen.

Die Bw. habe sich im Rahmenvertrag vom 26. September 2003 das Recht vorbehalten, Windkraftanlagen bzw. einzelne Komponenten bei schriftlicher Meldung der Versandbereitschaft unter Mitteilung der Seriennummer ab Werk noch vor dem 31. Dezember 2003 zu übernehmen. Die Bw. habe daher zweifelsohne die Lieferung der Windkraftanlagen noch im Kalenderjahr 2003 vertraglich vereinbart. Die Feststellung der Erhebungsbehörde, dass die Erstellung einer betriebsbereiten Windkraftanlage bedungen gewesen sei, könne nicht

nachvollzogen werden. Für den Fall, dass bis zum 31. Dezember 2003 eine Errichtung der Windkraftanlagen nicht möglich sein sollte, sei eben vorgesehen, die Lieferung, nicht aber auch die Montage der Windkraftanlage unter bestimmten Voraussetzungen bis zum 31. Dezember 2003 zu erwirken. Diese Möglichkeit sei auch tatsächlich mit notarieller Beurkundung der Übergabe vor dem 31. Dezember 2003 wahrgenommen worden. Diese tatsächliche Übergabe sei durch die Finanzbehörde nicht gewürdigt worden. Nach Meinung der Finanzbehörde sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einer Anschaffung eines einheitlichen Wirtschaftsgutes Windkraftanlage auszugehen, da eine einheitliche Leistung vereinbart und nicht zwei eigenständige Rechtsgeschäfte Liefer- und Montagegeschäft abgeschlossen worden seien. Dabei werde aber übersehen, dass laut genanntem Rahmenvertrag, falls bis 31. Dezember 2003 keine Errichtung der Windkraftanlage vorgenommen werden könne, eine Lieferung zu erfolgen habe. Die Rahmenvereinbarung habe somit explizit die Trennung der Leistung in Lieferung und Montageleistung vorgesehen.

Die Finanzbehörde habe darauf hingewiesen, dass für den Fall der Übernahme von Einzelkomponenten keine gesonderte Leistungsvereinbarung für Montage, Inbetriebnahme, Probefliegung etc. bestanden hätte.

Warum dieser Umstand dafür spreche, dass die Erstellung einer betriebsbereiten Windkraftanlage bedungen wäre, lasse sich der Niederschrift nicht entnehmen. Die Montage, Inbetriebnahme und der Probefliegung von Windkraftanlagen sei aber losgelöst von der Lieferung einzelner Windkraftanlagekomponenten zu betrachten. Es bestehe kein unmittelbarer Zusammenhang mit der Lieferung der Komponenten. Es handle sich nämlich um in Serien hergestellte Wirtschaftsgüter, die in völlig identer Form vom Hersteller auch an andere Abnehmer geliefert werden. Es bestehe keine Standortgebundenheit. Der Einsatz gebrauchter Windkraftanlagen an anderen Standorten sei in Österreich und auch in Europa üblich. Für vergleichbare Windkraftanlagen früherer Generationen existiere daher bereits ein florierender Sekundärmarkt. Die Lieferung von Windkraftanlagekomponenten sei somit auch ohne anschließende Montage, Inbetriebnahme und Probelauf als wirtschaftlich abgeschlossene Leistung zu beurteilen.

Die Finanzbehörde habe darauf verwiesen, dass in der Vereinbarung zwischen der Bw. und der Fa. E. GmbH vom 12. Februar 2003 für den Windpark W3 keine Werklieferung bis 31. Dezember 2003 bedungen gewesen sei. Warum sich daraus schließen lasse, dass die Rahmenvereinbarung vom 26. September 2003 die Erstellung einer betriebsbereiten Windkraftanlage zum Gegenstand habe, könne den Ausführungen der Finanzbehörde nicht entnommen werden. Der Vertrag zur Errichtung von Windkraftanlagen im Windpark W3 stehe in keinem Zusammenhang mit dem Windpark W1. Anzumerken sei, dass hinsichtlich des Windparks W1 – anders als für den Windpark W3 – die gesonderte Lieferung von

---

Windkraftanlagen deswegen bedungen wurde, weil man bis zum 31. Dezember 2003 befristete gesetzliche Förderungen nutzen wollte.

Die Erhebungsbehörde führe aus, dass Anschaffungskosten jene Aufwendungen seien, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Warum daher die aus der Lieferung der Windkraftanlagen im Jahr 2003 resultierenden Aufwendungen keine Anschaffungskosten sein sollen, sei nicht nachvollziehbar. Der Zeitpunkt der Inbetriebnahme eines Wirtschaftsgutes sei für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht maßgebend. Die zur Betriebsbereitmachung eines Wirtschaftsgutes erforderlichen Aufwendungen würden nicht schon deshalb ihren Anschaffungskostencharakter verlieren, weil sie vor Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes anfallen. Aufwendungen, die vor dem Wirtschaftsjahr der Inbetriebnahme erfolgen, seien am Bilanzstichtag als "Im Bau befindliche Anlagen" zu aktivieren und berechtigen zur Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie.

Die Erhebungsbehörde habe eine Berufungsentscheidung vom 10. März 1993 hinsichtlich Investitionsfreibeträge angeführt, nach der der Anschaffungszeitpunkt eines Elektrizitätswerkes erst mit der Lieferung und Montage eines Generators, einer Turbine und einer Rohranlage verwirklicht sei. Diese FLD-Entscheidung beruhe aber auf einem anderen Sachverhalt. Sie habe sich nämlich auf einen Vertrag, der die Bestellung von Turbinen und Generatoren, den Transport und die Montage dieser zum Gegenstand gehabt habe, bezogen. Aus dem Rahmenvertrag der Bw. vom 26. September 2003 und dessen faktischer Abwicklung sei erkennbar, dass bis 31. Dezember 2003 eigenständige Teile von Windkraftanlagen erworben worden seien, über die die Bw. in der Folge frei verfügen habe können.

In der FLD-Entscheidung werde außerdem ausgeführt, dass Generatoren, Turbinen und Rohranlagen jeweils eigenständige Wirtschaftsgüter eines Elektrizitätswerkes seien. Unterstelle man, dass eine Windkraftanlage einem Elektrizitätswerk vergleichbar sei (eine Windkraftanlage bestehe ebenfalls aus einem Generator, weiters aus einem Turm, einem Aufzug und einer Kabine), dann sei die Feststellung unzutreffend, dass eine Windkraftanlage ein einheitliches Wirtschaftsgut sei. Vielmehr seien die Komponenten eigenständige Wirtschaftsgüter, die einzeln vom Hersteller abgenommen werden können.

Die Betriebsprüfung komme zu dem Ergebnis, dass für den Anschaffungszeitpunkt die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit der Windkraftanlage maßgeblich sei, welche erst nach dem erfolgreichen Probeflug gegeben sei. Der Zeitpunkt des Übergangs der Preisgefahr sei allein nicht ausschlaggebend.

Richtig sei, dass der Anschaffungszeitpunkt eines Wirtschaftsgutes dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums entspreche, das ist der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit. Gegenständlich sei sowohl das zivilrechtliche wie auch das wirtschaftliche Eigentum an der Windkraftanlage 2003 auf die Bw. übergegangen. Nach Übergabe habe die Bw. die uneingeschränkte Verwertungs- und Einsatzmöglichkeit über die angeschafften Wirtschaftsgüter gehabt. Die Windkraftanlagen hätten weiterveräußert werden können. Auch wäre es möglich gewesen, die Anlagen durch ein anderes Unternehmen an jedem beliebigen Standort aufzustellen (zu montieren) und in Betrieb nehmen zu lassen. Die Bw. habe daher nach Übernahme die Möglichkeit gehabt, die Windkraftanlagen wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihnen zu ziehen. Ein erfolgreicher Probebetrieb sei hingegen für die betriebliche Nutzungsmöglichkeit nicht erforderlich.

Die Erhebungsbehörde meine, dass keine gesonderte Leistungsvereinbarung nach Risikoübergang der Einzelkomponenten bestanden habe. Dem sei zu entgegnen, dass die Rahmenvereinbarung vom 26. September 2003 die Grundlage für einen daraus resultierenden und faktisch umgesetzten Liefervertrag und einem davon gesonderten Montagevertrag gewesen sei. Jedenfalls komme die Erhebungsbehörde offenbar zu dem Ergebnis, dass die Preisgefahr noch 2003 auf die Bw. übergegangen sei. Auf Grund dieses Risikoübergangs und der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit sei – der Argumentation der Erhebungsbehörde folgend – auch das wirtschaftliche Eigentum bereits 2003 auf die Bw. übergegangen.

### **3.2. Anschaffungskostenminderung durch Subventionszusage**

Die Anschaffungskosten für die 2003 erworbene Windkraftanlage von € 2.690.992,00 und daher auch die Investitionszuwachsprämie von € 269.099,00 seien wegen der Subventionszusage des Bundes gekürzt worden. Die Finanzbehörde habe sich diesbezüglich auf ein Schreiben des zuständigen Bundesministeriums und einen Förderungsvertrag vom 24. Februar 2004 für die Projekte W3, W4, W5 und W6 bezogen.

Dem sei zu entgegnen, dass die in Aussicht gestellte Förderung laut Schreiben des Bundesministeriums nicht verbindlich auch nicht von der Erfüllung bestimmter Bedingungen abhängig gewesen sei. Sondern die Förderung habe durch die gesetzliche Unsicherheit der Fördermaßnahmen zu keiner Forderung zum Bilanzstichtag 30. September 2003 und auch (gedanklich) zum 31. Dezember 2003 an den Bund bzw. die entsprechende Förderstelle berechtigt.

Eine Kürzung der steuerlichen Anschaffungskosten der Windkraftanlagen könne daher erst im Zeitpunkt der tatsächlichen und rechtlich durchsetzbaren Förderzusage an die Bw. erfolgen.

### **3.3. Referenzwindkraftanlage W2 kein Anlagevermögen**

---

Für die Windkraftanlage W2 (bezeichnet als Referenzanlage) sei keine Investitionszuwachsprämie gewährt worden, weil diese nicht dem Zweck einer langfristigen Nutzung zur Stromproduktion diene und als Umlaufvermögen zu behandeln sei.

Demgegenüber hänge die Qualifikation von Vermögen als Anlage- oder Umlaufvermögen nach der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich von der subjektiven Widmung im Zeitpunkt des Erwerbes ab. Im vorliegenden Fall sei beabsichtigt gewesen die Windkraftanlage dauernd zu nutzen, d.h. damit Strom zu erzeugen. Die Windkraftanlage sei am 31. Juli 2004 (nicht 2003) veräußert worden, weil die Fa. E. GmbH 2004 am Standort W2 für ein anderes Unternehmen einen Windpark errichtet habe und aus technischen Gründen die gegenständliche Anlage zur Adaptierung der neu errichteten Windkraftanlagen technisch und betriebswirtschaftlich sinnvoll nutzen habe können. Dieser Umstand sei bei Anschaffung der Anlage durch die Bw. kein Motiv für die Anschaffung gewesen. Zum Zeitpunkt der Anschaffung habe die subjektive und auf Grund der Eingliederung in den Windpark auch objektiv daraus ableitbare Absicht bestanden, die Windkraftanlage für die Stromproduktion zu nutzen. Die Windkraftanlage sei daher 2003 als Anlagevermögen zu qualifizieren und es sei die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie gerechtfertigt.

#### **4. Stellungnahme des Betriebsprüfers:**

##### **4.1. Noch nicht fertige Leistungen für 13 Windkraftanlagen zum 31. Dezember 2003:**

In der Rahmenvereinbarung vom 26. September 2003 (Pkt. 12.11.) fehlen konkrete Leistungskriterien für den Fall der Inanspruchnahme des Komponentenkaufs vor dem 31. Dezember 2003. Das Fehlen von Vereinbarungen über Transport, Montage, die Verschaffung der Betriebsbereitschaft und die Eignung zum Probebetrieb, sowie ein diesbezügliches gesondertes Entgelt oder ein Zahlungsplan werde in der Berufung weder bestritten noch erläutert. Die Behauptung der Bw., dass sich aus der Rahmenvereinbarung in wirtschaftlicher Betrachtung eine Vereinbarung sowohl über Lieferungen als auch getrennt davon über Montageleistungen ergebe, sei nicht nachvollziehbar. Außer der Lieferung in Form einer Werksabnahme gebe es keine schriftlichen Vereinbarungen über andere Leistungen. Wegen dieses Fehlens konkreter zusätzlicher Geschäftsbestandteile liege im Vergleich mit ähnlichen Rahmenverträgen mit der Fa. E. GmbH eine fremdunübliche Geschäftsgebarung vor.

Unter Anschaffungskosten seien jene Aufwendungen zu verstehen, die die Windkraftanlage in einen betriebsbereiten Zustand versetzen. Als Anschaffungskosten kämen nur jene Aufwendungen in Frage, die auf Tätigkeiten zurückzuführen seien, die zur erstmaligen bestimmungsgemäßen Nutzbarmachung des Wirtschaftsgutes führen. Für die objektive

Betriebsbereitschaft eines Wirtschaftsgutes sei die Eigenschaft des Abnehmers durchaus relevant. So sei ein defekt erworbener Lastkraftwagen für eine Reparaturwerkstätte betriebsbereit, nicht jedoch für ein Transportunternehmen. Die Bw. sei organisatorisch, personell und technisch nicht derart ausgestattet, dass mit Komponentenankauf und -verkauf (Sekundärmarkt) Geschäfte getätigten werden. Vielmehr betreibe die Bw. unter Zuhilfenahme der renommierten Fa. E. GmbH funktionsfähige Stromerzeugungsanlagen für eine langfristige Produktionsdauer, wobei sämtlicher technischer Support von der Fa. E. GmbH bestritten werde. Insoweit sei auch ein innerbetrieblicher Vergleich des üblicherweise bestehenden Leistungsumfanges mit der Fa. E. GmbH wie beim Windpark W3 durchaus zulässig. In der Berufungsschrift sei auch dem Sachverhaltselement nicht Rechnung getragen worden, dass laut Kaufvertragsurkunde, der Eingangsrechnung vom 29. Dezember 2003, „1 WEA“ – eine gesamte Windenergieanlage und nicht eine Summe von Einzelkomponenten erworben worden sei.

Das Vorbringen in der Berufung, die Einzelkomponenten würden eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen, da es sich um serienmäßig hergestellte Wirtschaftsgüter handle, die in identer Form auch anderen Abnehmern geliefert werden, und um mobile Wirtschaftsgüter ohne Standortbindung, widerspreche der Begründung in der Berufung zu Pkt. 3. Dort heiße es nämlich, dass die Bezeichnung Referenzanlage deshalb erfolgt sei, weil eine Windkraftanlage als Probewindkraftanlage definiert worden sei, um an dieser Anlage Spezifikationen im Zusammenwirken mit der Fa. E. GmbH vorzunehmen, die dann auch für die anderen Windkraftanlagen am Standort technisch maßgebend gewesen seien.

#### **4.2. Anschaffungskostenminderung durch Subventionszusage**

Die in Aussicht gestellte Förderung sei entgegen dem Vorbringen in der Berufung sehr wohl verbindlich, da dem Betriebsprüfer eine schriftliche Zusage des Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft und ein verbindlicher Förderungsvertrag von der Abwicklungsstelle, der Kommunalkredit Austria AG für die Projekte W3, W4, W5 und W6 mit einer Förderung von gesamt € 2.690.992,00 vorliege. Ein tatsächlicher Zahlungsfluss sei nach den Bestimmungen des EStG nicht relevant. Für den Fall einer geringeren Auszahlung als ursprünglich zugesagt bestehe die Möglichkeit einer entsprechenden Berichtigung.

#### **4.3. Referenzwindkraftanlage W2 kein Anlagevermögen**

Seitens der Bw. sei mitgeteilt worden, dass die Bw. wegen ihrer bereits gewonnenen detaillierten Erfahrungen über den Aufbau und die Projektabwicklung eines entsprechend großen Windparks in unmittelbarer Nähe von W3 vom zukünftigen Windparkbetreiber in W2 beauftragt worden sei, das Know-how zur Verfügung zu stellen. Bei einem Projekt dieser

Größe müsse langfristige Nutzung und Finanzierung Teil der Planung des Projektes sein. Die behauptete subjektive Zweckwidmung des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt des Erwerbes für die Produktion von Strom – gemeint sei wohl die eigene Stromproduktion – sei für den Betriebsprüfer nicht nachvollziehbar. Diese Widmung erscheine nunmehr im Nachhinein ausschließlich zur Erlangung einer Investitionszuwachsprämie behauptet zu werden. Der selbstgewählte Begriff „Referenzanlage“ deute auf den eigentlichen subjektiven Zweck, nämlich Referenzwerte für den Standort zu erhalten mit dem damals bereits vorliegenden Wissen, dass der Gesamtpark nicht von der Bw. betrieben werde und die Finanzierung über ein Finanzierungsleasing abzuwickeln sein werde.

#### **4.4. Festsetzung der Investitionszuwachsprämie**

Mit Feststellungsbescheid vom 19. Jänner 2005 sei die Investitionszuwachsprämie 2003, 2. Teil, um € 1.703.492,56 verringert worden und in Höhe von € 10.572.315,77 festgesetzt worden. Die im Zuge der Betriebsprüfung beantragte Erhöhung um € 1.773.818,18 beinhalte eine zusätzlich beantragte Prämie von € 70.325,62, welche weder Teil des Erhebungsverfahrens noch in der Berufungsbegründung enthalten gewesen sei.

#### **5. Gegenäußerung der Bw.**

Die **Bw. äußerte** sich zu der Stellungnahme des Betriebsprüfers dahingehend, dass der vom Betriebsprüfer subjektiv wahrgenommene Sachverhalt keineswegs den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Zu den einzelnen Berufungspunkten führte die Bw. ergänzend aus wie folgt:

##### **5.1. Noch nicht fertige Leistungen für 13 Windkraftanlagen zum 31. Dezember 2003:**

Zum Fehlen von konkret vereinbarten Leistungskriterien bei Inanspruchnahme des Komponentenkaufes hält die Bw. nochmals fest, dass die Bw. die in der Rahmenvereinbarung zugesicherte Möglichkeit Komponenten zu erwerben, wahrgenommen habe und eine solche Lieferung von Komponenten noch im Kalenderjahr 2003 bezogen habe. Es habe eine notariell beurkundete Übergabe gegeben und deshalb sei die Gefahr des zufälligen Untergangs oder der Beschädigung der Komponenten noch im Jahr 2003 auf die Bw. übergegangen. Auch habe die Fa. E. GmbH. über die Lieferung der Komponenten am 29. Dezember 2003 an die Bw. eine Rechnung gelegt. Alle weiteren in der Rahmenvereinbarung vom 26. September 2003 festgelegten Leistungen der Fa. E. GmbH. seien im Jahr 2004 ausgeführt worden. Warum das behauptete Fehlen von konkret vereinbarten Leistungskriterien in der Rahmenvereinbarung für die fehlende Lieferung von Windkraftanlagenkomponenten maßgebend sein solle, gehe aus der Stellungnahme des Betriebsprüfers nicht hervor. Aus der tatsächlichen Abwicklung

ergebe sich eindeutig, dass zwischen der Bw. und der Fa. E. GmbH. Leistungskriterien vereinbart seien und eben auch solche erfüllt worden seien. Es sei auch nicht nachvollziehbar, warum die tatsächlich erfolgte körperliche Übergabe von Windkraftanlagenkomponenten noch im Kalenderjahr 2003 mit der Begründung, dass in der Rahmenvereinbarung dazu konkret vereinbarte Leistungskriterien fehlen, wegargumentierbar sein solle.

Selbst Vertragsvereinbarungen, die von der tatsächlichen Vertragsabwicklung abweichen, könnten nämlich in wirtschaftlicher Betrachtung nicht dazu führen, dass ein Sachverhalt wegzudenken oder umzudenken sei. Der zweifelsohne bestandene Wille der Vertragspartner, die Komponenten noch im Kalenderjahr 2003 zu übergeben und die tatsächliche Umsetzung der Lieferung könne nicht damit bestritten werden, dass in der Rahmenvereinbarung konkrete Leistungskriterien fehlen. Ergänzend sei anzumerken, dass es sich um eine Rahmenvereinbarung handle, und der Sinn einer Rahmenvereinbarung sei, konkrete Leistungskriterien weiteren Vereinbarungen zwischen den Vertragspartnern vorzubehalten.

Nach Meinung des Prüfers sei das Fehlen konkreter zusätzlicher Geschäftsbestandteile in der Rahmenvereinbarung im Vergleich mit ähnlichen Rahmenverträgen mit der Fa. E. GmbH. eine fremdunübliche Geschäftsgebarung. Der Betriebsprüfer erläutere aber nicht, warum eine fremdunübliche Geschäftsgebarung die Lieferung von Windkraftkomponenten im Kalenderjahr 2003 verhindere. Unerfindlich sei auch, warum gegenständlich eine fremdunübliche Geschäftsgebarung vorliege. Die Bw. und die Fa. E. GmbH. stehen in keiner wie auch immer gearteten gesellschaftsrechtlichen oder anderen wirtschaftlichen Verflechtung. Zwischen fremden Dritten können somit gar keine fremdunüblichen Vereinbarungen getroffen werden. Doch selbst wenn man von dieser Möglichkeit ausgehe, sei immer noch offen, ob nicht die ähnlichen (anderen) Rahmenverträge unüblich, der Rahmenvertrag vom 26. September 2003 aber eine übliche Geschäftsgebarung darstelle.

In der Stellungnahme werde behauptet, die Bw. sei ausschließlich mit dem Betrieb von Stromerzeugungsanlagen beschäftigt und tätige keinen Komponentenankauf und -verkauf. Dem sei entgegenzuhalten, dass die Bw. derzeit mit dem Verkauf von Windkraftanlagenkomponenten am Sekundärmarkt befasst sei. Das Argument des Betriebsprüfers sei daher leicht zu widerlegen. Die Bw. sei aufgrund langjähriger Erfahrungen des Personals und der langjährigen Tätigkeit als Windkraftanlagenerwerber, -errichter und -betreiber sehr wohl zum Komponentenankauf und -verkauf befähigt.

Laut Stellungnahme des Betriebsprüfers sei der Kaufvertragsurkunde, der Eingangsrechnung vom 29. Dezember 2003 zu entnehmen, dass eine gesamte Windkraftenergieanlage und nicht eine Summe von Einzelkomponenten erworben worden sei. Diese Feststellung habe der Prüfer unbegründet gelassen. Auch sei der Stellungnahme nicht zu entnehmen, weshalb unter einer

Windkraftenergieanlage nicht auch Komponenten einer solchen zu verstehen seien. Selbst der Betriebsprüfer gehe ja davon aus, dass eine gesamte Windkraftenergieanlage zum 29. Dezember 2003 geliefert worden sei. Gerade der Hinweis auf die Gesamtheit lasse ja die Vermutung zu, dass eine Windkraftenergieanlage aus Einzelkomponenten aufgebaut sei, die auf fachspezifischen Märkten einzeln zum Verkauf angeboten werden und die ein Erwerber in das In- oder Ausland liefern könne, um mit solchen eine Windkraftanlage aufzubauen, zu ergänzen oder einzelne Teile zu ersetzen.

Warum die Bezeichnung als Referenzanlage ein Argument dafür sein solle, dass die Einzelkomponenten keine eigenständigen Wirtschaftsgüter sein sollen, könne überhaupt nicht nachvollzogen werden. Das Bestehen eines Sekundärmarktes für Einzelkomponenten und der Umstand, dass es sich bei diesen um eigenständige, selbständig verkehrsfähige Wirtschaftsgüter handle, sei mehrmals dargelegt worden.

### **5.2. Anschaffungskostenminderung durch Subventionszusagen:**

Die Förderung von € 2,690.992,00 sei nur vorbehaltlich der Anerkennung der Endabrechnung erfolgt. Diese werde noch vor der Anerkennung einer Prüfung unterzogen. Es sei daher möglich, dass gewisse Teile der Abrechnung nach der Prüfung als nicht förderbar angesehen werden könnten und daher die in Aussicht gestellte Förderung teilweise oder zur Gänze entfallen könnte. Die Förderung sei daher als nicht verbindlich anzusehen.

### **5.3. Referenzwindkraftanlage W2 – kein Anlagevermögen:**

Die behauptete Zweckwidmung im Zeitpunkt des Erwerbes sei für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar gewesen. Der Betriebsprüfer meine, dass bei einem Projekt in dieser Größe bereits zum Zeitpunkt der Planung die langfristige Nutzung bekannt sein müsse. Daraus sei nicht nachvollziehbar, warum nicht beabsichtigt gewesen sein soll, dass die Referenzwindkraftanlage zur Erzeugung von Strom durch die Bw. und somit als Anlagevermögen Verwendung finden solle.

## **6. Mündliche Berufungsverhandlung**

In der am 14. November 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter das Berufungsbegehren dahingehend eingeschränkt, dass für die Referenzwindkraftanlage W2 aufgrund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Investitionszuwachsprämie beantragt wird.

Im Übrigen wurde seitens der steuerlichen Vertretung ergänzend ausgeführt, dass nach der jüngsten Judikatur des BFH nicht von einem einzelnen Wirtschaftsgut Windkraftanlage auszugehen sei, sondern auf die einzelnen Komponenten abzustellen sei, woraus sich auch

---

unterschiedliche Nutzungsdauern ergeben. Diese Komponenten seien auch einzelnen abbaubar und werden auch einzeln am Sekundärmarkt gehandelt.

Dies wurde auch vom ehemaligen Geschäftsführer der Bw. bestätigt. Es seien jeweils Sammelrechnungen gelegt worden, in denen die einzelnen Komponenten angeführt worden seien. In den Anzahlungsrechnungen seien die Komponenten genannt.

Der Prüfer hielt dem entgegen, dass in den ihm vorliegenden Rechnungen die Komponenten nicht aufgeführt seien.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass für einzelne Komponenten Aufpreise verrechnet worden seien. Weiters seien in den Übernahmeprotokollen der Notare in Deutschland die einzelnen Komponenten aufgeführt, ebenso in jenen in Österreich betreffend die Betontürme (Segmente und Nummern).

Der Prüfer führte aus, dass von den rd. € 13 Mio. aktivierten Aufwendungen im Jahr 2003 rund € 6 Mio. an Anzahlungen geleistet worden seien, da die meisten Rechnungen zum Jahresende gelegt worden seien.

Die Frage des Vorsitzenden nach der Wertermittlung hinsichtlich der einzelnen Komponenten (für Zwecke der Aktivierung als „Anlagen in Bau“) konnte von der steuerlichen Vertretung ohne weitere Unterlagen nicht beantwortet werden.

Bei diesen Anlagen sei auch das Fundament von den Lieferanten geliefert worden; die einzelnen Komponenten seien danach Schritt für Schritt auf die Baustelle gebracht worden. Bestimmte Anlagenteile seien von anderen Lieferanten bereitgestellt worden.

Bei den Anzahlungsrechnungen werde in der Regel auf konkrete Anlagenkomponenten Bezug genommen.

In Hinblick auf die Subventionen konnte sich der ehemalige Geschäftsführer nicht erinnern, ob es im Jahr 2003 bereits allgemeine Förderzusagen gegeben habe. Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass vor der vorläufigen Förderzusage eine Begutachtungskommission befasst worden sei. Üblicherweise erfolge die Sitzung dieser Kommission knapp vor dem Anbot eines Fördervertrages. Wenn der Fördertopf leer ist, könne es passieren, dass ursprüngliche Zusagen nicht eingehalten werden.

Zum Begehr auf Erhöhung der Investitionszuwachsprämie wurde ausgeführt, dass Rechnungen nachträglich gebucht worden seien. Diese Rechnungen betreffen den Zeitraum Oktober bis Dezember 2003.

---

Der Prüfer hielt dem entgegen, dass bei der Prüfung im Jahr 2005 Unterlagen, die eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage um rund € 700.000,00 nach sich zogen, nicht zur Verfügung gestanden seien.

Der ehemalige Geschäftsführer konnte anhand der in der Verhandlung zur Verfügung stehenden Unterlagen vorerst keine Details sagen.

Der Prüfer verwies schließlich darauf, dass seiner Ansicht nach eine weitere Bemessungsgrundlage von € 1.091.066,58 auszuscheiden wäre, die in Zusammenhang mit der Referenzanlage stehe. Die Bemessungsgrundlage für die Referenzanlage wäre daher € 2.777.066,85.

Der ehemalige Geschäftsführer bestätigte, dass diese Anschaffungsnebenkosten das Schicksal der Referenzanlage teilen werden.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Bw. ließ im Jahr 2003 in verschiedenen Windparks rund 100 Windkraftanlagen errichten und machte in diesem Zusammenhang für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2003 eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 12.275.808,33 geltend. Die A. GmbH (vormals B. GmbH.) ist nunmehr Gesamtrechtsnachfolgerin der Bw.

**Noch nicht fertige Leistungen für 13 Windkraftanlagen**

Strittig ist, ob Anschaffungskosten von 12 Windenergieanlagen im Windpark W1 in Höhe von insgesamt € 11.667.591,20 dem Jahr 2003 zuzuordnen sind. Die Anschaffungskosten von € 1.686.000 für die 13. Windenergieanlage, die Referenzanlage W2, hat der Betriebsprüfer auch wegen des nachfolgenden Verkaufs der Anlage ebenfalls als nicht prämienbegünstigt angesehen. Seitens der Bw. wurde die Beantragung der Investitionszuwachsprämie für diese Anlage in der mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Der folgende Sachverhalt ist zu beurteilen:

Die Anschaffung der strittigen Windenergieanlagen beruht auf der Rahmenvereinbarung für die Standorte W2 und W1 vom 26. September/6. Oktober 2003 mit dem Windenergieanlagenhersteller E. GmbH:

- Laut Pkt. 1 dieses Vertrages ist als Lieferumfang im Wesentlichen der Transport zum Standort, die Montage, Krankosten, die Inbetriebnahme und Übergabe nach Erprobung, die Versicherung des Transports und der Montage sowie die Einrichtung einer Fernüberwachung vereinbart.

- Pkt. 2.2 hält fest, dass Transport, Montage, Inbetriebnahme und Probebetrieb auf Risiko, Verantwortung und Leitung des Auftragnehmers stattfinden.
- Pkt. 2.5 sieht vor, das mit Unterzeichnung des Übergabeprotokolls nach dem Probebetrieb die Leistung des Auftragnehmers für die jeweilige Windenergieanlage als abgenommen und übergeben gilt. Das Risiko geht damit auf den Auftraggeber über, wobei jedoch auf Pkt. 12.11 hingewiesen wird.
- Gefahr und Eigentum gehen laut Pkt. 12.11 mit der Errichtung der Windenergieanlage, bzw. wenn die Errichtung bis 31. Dezember 2003 nicht möglich sein sollte, schon bei schriftlicher Meldung der Versandbereitschaft unter Mitteilung der Seriennummer ab Werk über. Der Auftragnehmer versichert die Gefahr bis zum Ende des Probebetriebs mit der Bw. als Begünstigte. Die Bw. behält sich eine persönliche Werksabnahme mit Protokoll vor.
- In Pkt. 3.1.2 wird für fünf Windenergieanlagen mit Stahlrohrturm bei Bestellung bis 26. September 2003 die Versandbereitschaft bis 31. Dezember 2003 zugesagt, alle anderen Anlagen sollen im Jahr 2004 geliefert werden.
- Laut Pkt. 4 beginnt die Gewährleistungszeit (=Garantiezeit) nach Abschluss des Probebetriebs und Gegenzeichnung des Abnahmeprotokolls.
- Pkt. 6 enthält die Gesamtpreise je nach Anlagentyp.
- Den Zahlungsbedingungen in Pkt. 7 (in der geänderten Fassung vom 28. Oktober 2003) ist zu entnehmen, dass € 616.500 nach Unterzeichnung des Rahmenvertrages, 25% der Vertragssumme nach Auftragerteilung, 17,5% bei Anzeige der Versandbereitschaft, 17,5% bei Aufstellungsbeginn, 35% bei Inbetriebnahme und 5% bei Ende des Probebetriebes – jeweils nach Zahlungsaufforderung - fällig werden.

Die strittigen Windkraftanlagen befanden sich am 31. Dezember 2003 nicht am Betriebsort der Bw. Am 28. und 29. Dezember 2003 wurden notariell beglaubigte Übergaben von Einzelkomponenten für vier Windkraftanlagen auf verschiedenen Betriebsgeländen in Deutschland von der Fa. E. GmbH. an die Bw. protokolliert. Die Protokolle enthalten jeweils die Vereinbarung, dass die Fa. E. GmbH. die Anlagenkomponenten für die Bw., auf die das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum übergehen solle, lagern wird. Am 30. Dezember 2003 erfolgte am Gelände des Hafens Freudenau in Wien unter Vermerk der Seriennummern eine notariell beglaubigte Übergabe von Betonsegmenten für acht Türme in das Eigentum der Bw.

Die zwölf Schlussrechnungen wurden am 29. Dezember 2003 (für vier Windenergieanlagen) bzw. am 31. August 2004 (für acht Windenergieanlagen) gelegt. Die Schlussrechnung für die Windenergieanlage W1 1 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*„gemäß unserer gemeinsamen Rahmenvereinbarung ... vom 26.09./06.10.2003 und der ergänzenden Zusatzvereinbarung vom 28.10.2003, sowie Ihrer Bestellung vom 26.09.2003“*

*und 04.11.2003 berechnen wir Ihnen 12 Windenergieanlagen des Typs ... für den Standort W1 wie folgt: ...*

*Einzelpreis WEA 1, netto € 1.739.800,00*

*zzgl österreichische Umsatzsteuer in Höhe von 20% € 347.960,00*

*Gesamtrechnungsbetrag, brutto € 2.087.760,00*

*./. geleistete Anzahlungen bis zum 24.12.2003, brutto € 521.940,00*

*noch zu zahlender Restbetrag € 1.565.820,00*

Die übrigen Schlussrechnungen lauten ähnlich. Insgesamt belaufen sich sämtliche 12 Schlussrechnungen auf einen Betrag von € 22.039.200 netto. Auf dem Anlagekonto der Bw. „Anlagen in Bau“ wurde per 31. Dezember 2003 für die Windenergieanlagen W1 ein Betrag von € 11.667.591,23 aktiviert (siehe Kontoblatt „Anlagen in Bau“).

Die Windkraftanlagen in W1 wurden zwischen April und August 2004 in Betrieb genommen (siehe Abnahmeprotokolle).

Gemäß § 108e EStG konnte in den Jahren 2002 bis 2004 für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) abgesetzt werden (Abs. 1). Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens (Abs. 2). Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen (Abs. 3).

Die Anschaffung von Windkraftanlagen ist unstrittig eine prämienbegünstigte Investition. Strittig ist hingegen, ob bereits im Jahr 2003 Teilanschaffungskosten für die Windkraftanlagen im Windpark W1 zu aktivierten waren, die zur Beanspruchung einer Investitionszuwachsprämie berechtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Anschaffung von Windenergieanlagen in einem Fall, der mit dem gegenständlichen vergleichbar ist, ausgesprochen, dass bei Vorliegen von Teillieferungen die Investitionszuwachsprämie für Teilanschaffungskosten von Windenergieanlagen zu gewähren ist (VwGH 28.10.2010, [2007/15/0097](#)). Er ist dabei von folgenden Erwägungen ausgegangen: „Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage ist der Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung entscheidend. Ein Wirtschaftsgut ist angeschafft, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Eine Anschaffung kann sich auch in Form von Teillieferungen vollziehen. Lieferungen (auch Teillieferungen) sind grundsätzlich in

*dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wird. Der Gefahrenübergang ist für sich allein nicht ausschlaggebend, hat aber Bedeutung im Rahmen der übrigen Umstände; maßgebend ist, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse - beurteilt nach der Verkehrsauffassung - die Verfügungsbefugnis auf den Abnehmer übergegangen ist. Der Übergang muss sich tatsächlich vollziehen; er kann nicht lediglich abstrakt vereinbart werden. Vielmehr ist erforderlich, dass dem Leistungsempfänger tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes zugewendet werden. Dies verlangt, dass die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht und dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist. Andererseits ist es für die Annahme einer Lieferung nicht erforderlich, dass der Abnehmer von der ihm übertragenen Verfügungsbefähigung in einer bestimmten Weise, etwa durch tatsächliche Verwendung des Gegenstandes, Gebrauch macht (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2002, [2000/13/0095](#)). Dass die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter nicht physisch in den Betrieb der Beschwerdeführerin ... verbracht wurden, schließt ... das Vorliegen von Teillieferungen nach dem Gesagten nicht aus."*

Im Erkenntnis vom 26.4.2012, 2009/15/0165, betreffend Investitionszuwachsprämie für Hubschrauber hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Frage näher auseinandergesetzt, unter welchen Voraussetzungen die Annahme von Teilanschaffungen gerechtfertigt ist:

*"§ 108e EStG 1988 stellt für die Einbeziehung von Teilanschaffungs- oder Teilherstellungs-kosten ausdrücklich auf deren Aktivierungsfähigkeit bzw. -pflicht ab. ... Ob eigenständige Teilleistungen und damit Teilanschaffungen vorliegen, hängt demnach einerseits von der objektiven Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes und seiner (wirtschaftlichen) Teilbarkeit und andererseits von der Vertragsgestaltung und dem wechselseitigen nach außen in Erscheinung getretenen Parteiwillen ab. ... Sind vertraglich klar abgegrenzte und definierte einzelne Teillieferungen vereinbart, an deren Abnahme sich selbständige Rechtsfolgen wie etwa der Beginn der diesbezüglichen Gewährleistungsfrist knüpfen und die eigene Teilentgeltsansprüche als von den weiteren Teilleistungen unabhängige Zahlungsansprüche begründen, so ist von selbständigen "Teilanschaffungskosten" auszugehen. Gleiches gilt, wenn in diesem Sinne Teilrechnungen gemäß den jeweiligen Baufortschritten vereinbart worden sind (vgl. dazu bereits das hg. Erkenntnis vom 25. November 2010, 2007/15/0288). Besteht dagegen nach dem Vertragswillen lediglich an der Gesamtleistung ein vertragliches Interesse des Käufers und sind keine nachvollziehbaren Teilentgeltsansprüche für einzelne Teilleistungen vereinbart, so stellen vor Übergabe erfolgte Teilzahlungen auf den Gesamtkaufpreis lediglich Anzahlungen auf die Anschaffungskosten der Gesamtleistung dar und erfolgt die Anschaffung erst zu einem einheitlichen Zeitpunkt mit der Verschaffung der*

*Verfügungsmacht an der Gesamtleistung. Diesfalls kann auch eine frühere "Teilabnahme" durch den Käufer keine (beliebige) frühere Teilaktivierungsfähigkeit vermitteln."*

Demnach sprechen – unter der Voraussetzung der objektiven Teilbarkeit des Wirtschaftsgutes - folgende Umstände für vom Parteiwillen bzw. der Vertragsgestaltung getragene eigenständige Teilleistungen:

- Abnahme von klar abgegrenzten einzelnen Teillieferungen und
- Beginn der Gewährleistungsfrist mit Abnahme der Teillieferungen und
- Begründung eigener Teilentgeltsansprüche unabhängig von weiteren Teilleistungen oder
- Vorliegen von Teilrechnungen gemäß dem Arbeitsfortschritt

Beide Parteien des Rechtsmittelverfahrens gehen davon aus, dass die Bw. vor Ende des Jahres 2003 das zivilrechtliche Eigentum an Komponenten der Windenergieanlagen erworben hat. Steuerrechtlich ist für die Beurteilung des Anschaffungszeitpunkts der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums von ausschlaggebender Bedeutung.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ist anhand des vorliegenden Sachverhalts folgendes festzustellen:

- Aktivierung:

Für die gegenständlichen Windenergieanlagen wurden auf dem Konto „Anlagen in Bau“ zum 31. Dezember 2003 Beträge von insgesamt € 11.667.591,20 aktiviert, die die Bw. in der Folge als Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie herangezogen hat.

- objektive Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes und (wirtschaftliche) Teilbarkeit

Dem Grunde nach kann sich die Anschaffung einer Windenergieanlage in Form von Teillieferungen vollziehen ([VwGH 28.10.2010, 2007/15/0097](#)).

- Gefahrenübergang:

Wenn die Errichtung der Anlage bis 31. Dezember 2003 nicht möglich ist, sieht die Rahmenvereinbarung Pkt. 12.11 einen Gefahrenübergang mit Meldung der Versandbereitschaft bzw. mit persönlicher Werksabnahme vor. Da der Auftragnehmer allerdings vereinbarungsgemäß eine Versicherung der Gefahr bis zum Ende des Probebetriebs vorgenommen hat, hatte die Bw. bis dahin tatsächlich kein Risiko zu tragen. Der Gefahrenübergang ist aber nach der Judikatur (ebenfalls [VwGH 28.10.2010, 2007/15/0097](#)) für sich allein für den Übergang der Verfügungsbefugnis nicht ausschlaggebend.

- vertragliche Vereinbarung von Teillieferungen

Der Wille der Vertragsparteien, bis 31. Dezember 2003 zumindest an versandbereiten Windenergieanlagen das Eigentum an die Bw. zu übertragen, geht aus der

Rahmenvereinbarung Pkt. 12.11 eindeutig hervor. In Pkt. 3.1.2 wird für fünf Windenergieanlagen mit Stahlrohrturm die Versandbereitschaft bis 31. Dezember 2003 ausdrücklich zugesagt, alle anderen Windenergieanlagen sollen hingegen im Jahr 2004 geliefert werden.

- Abnahme von klar abgegrenzten einzelnen Teillieferungen

In den Übergabeprotokollen vom 28., 29. und 30. Dezember ist die Übergabe von näher bezeichneten Einzelkomponenten der gegenständlichen Anlagen festgehalten.

- Beginn der Gewährleistungsfrist

Die Gewährleistungsfrist wird nicht durch die Übergabe der Anlagenkomponenten ausgelöst, sondern beginnt erst nach Abschluss des Probetriebs und Gegenzeichnung des Abnahmeprotokolls (Rahmenvereinbarung Pkt. 4).

- Teilentgeltsansprüche

In der Rahmenvereinbarung ist eine Gesamtleistung, deren Umfang in Pkt. 1 näher determiniert ist, zu einem einheitlichen Entgelt vereinbart (lediglich für das Fundament, Hindernis- und Gefahrenfeuer und Kompakttrafostation sind Einzelpreise bzw. Aufpreise ersichtlich). Unter Pkt. 7 „Zahlungsbedingungen“ sind je nach Arbeitsfortschritt Teilzahlungen vereinbart. In den Übergabeprotokollen sind einzelne Komponenten – jedoch ohne Entgeltsanspruch – angeführt.

- Teilrechnungen

Teil- oder Anzahlungsrechnungen sind nicht Teil der Aktenlage und wurden auch im Rechtsmittelverfahren trotz Aufforderung nicht übermittelt. Die zwölf Schlussrechnungen beziehen sich jeweils auf eine Windenergieanlage zu einem einheitlichen Entgelt, ohne einzelne Leistungskomponenten (etwa Rotorblätter, Rotornabe, Maschinenhaus, Turm etc.) und darauf entfallende Teilentgelte näher zu bezeichnen.

Zusammenfassend kann also gesagt werden, dass die Übergabe von versandbereiten Windenergieanlagen noch im Jahr 2003 vereinbart war und auch tatsächlich die Übergabe von Anlagenkomponenten protokolliert wurde. Die Gewährleistung begann vereinbarungsgemäß allerdings erst nach Abschluss des Probetriebs und Gegenzeichnung des anschließenden Abnahmeprotokolls.

Der Berufungssenat konnte nicht eindeutig feststellen, ob die Übergabe der Teilkomponenten eigene Ansprüche auf Vergütung im Jahr 2003 ausgelöst hat. Wenn die Vertragsparteien eine konkrete Vereinbarung zum Entgelt für die übergebenen Komponenten getroffen haben, wird ein Teilentgeltsanspruch entstanden sein.

---

Ebenso wenig konnte vom Berufungssenat verifiziert werden, ob es Teilrechnungen gibt, mit denen Ende Dezember 2003 konkret erbrachte Leistungen (vier Anlagen in Einzelteilen, Turmsegmente für weitere acht Anlagen) abgerechnet wurden – was laut dem Vorbringen der Bw. in der mündlichen Verhandlung der Fall sein könnte.

Entsprechend der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist bei Vorliegen von Teilrechnungen und/oder Teilentgeltsansprüchen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auch ohne einer durch die Übergabe der Komponenten in Gang gesetzten Gewährleistungsfrist von abgegrenzten Teilleistungen und damit aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten des Jahres 2003 auszugehen.

Haben hingegen im Jahr 2003 keine „*eigenen Teilentgeltsansprüche als von den weiteren Teilleistungen unabhängige Zahlungsansprüche*“ gegenüber der Bw. bestanden oder wurden keine Teilrechnungen an die Bw. ausgestellt, die ein nachvollziehbar kalkuiertes, auf die übergebenen Komponenten entfallendes Entgelt ausweisen, wird nach dem Gesamtbild der Verhältnisse davon auszugehen sein, dass nach dem wahren Willen der Parteien die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums erst im Jahr 2004 an betriebsbereiten Anlagen stattfinden sollte und die Bw. lediglich an der Gesamtleistung Interesse hatte. In diesem Fall wären die von der Bw. getätigten Teilzahlungen lediglich als Anzahlungen auf den Gesamtkaufpreis zu werten. Für die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums ist die betrieblich Nutzungsmöglichkeit nicht iSd bloß rechtlichen, sondern iSd faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut ausschlaggebend (VwGH 8.3.1994, [93/14/0179](#)).

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass für die Anschaffungskosten der ebenfalls in Einzelteilen übergebenen Referenzanlage W2 jedenfalls keine Investitionszuwachsprämie anzuerkennen ist (siehe dazu unten Punkt „Referenzanlage W2“).

### **Anschaffungskostenminderung durch Subventionszusage**

Die Bw. hat für von ihr errichtete Windparks öffentliche Subventionen erhalten. Strittig ist, ob die Anschaffungskosten der Windparks W3, W4, W5 und W6 des Jahres 2003 um die erst in späteren Jahren ausgezahlten Subventionen zu kürzen sind.

In den vorliegenden vier Förderverträgen, jeweils vom 24. Februar 2004, werden für jeden der genannten Windparks vom Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft Förderungen von 30% der Förderbasis „zugesagt“ – insgesamt in Höhe von vorläufig € 2.690.992,00. Die endgültige Festlegung der Förderhöhe erfolgt im Zuge der Endabrechnung (Pkt.2 der Verträge). Der Förderungsgeber erachtet sich an die Zusicherung der Förderung für die Dauer von drei Monaten gebunden (Pkt. 5.2). Die entsprechende

---

Annahmeerklärung durch die D. AG erfolgte jeweils am 8. März 2004 mit dem Ersuchen, die Fördermittel auf ein Konto der Bw. zu überweisen. Die endgültige Genehmigung der Förderung ist nach dem Vorbringen der Bw. im Jahr 2007 erfolgt und es entsprachen die tatsächlichen Fördersummen den Förderanträgen.

Bei Gewährung von Anlagegutsubventionen ist § 6 Z 10 EStG zu beachten: Bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d und e, § 3 Abs. 1 Z 6 EStG) ange schafft oder hergestellt wurden, gelten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur die vom Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen. Durch § 108e Abs. 3 Z. 1 EStG wird normiert, dass nachträgliche Änderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Anpassung der Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung führen.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die gewährten Subventionen als Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG die Anschaffungskosten der entsprechenden Windparks kürzen. Bei einem Auseinanderfallen des Anschaffungsjahres des Wirtschaftsgutes und des Auszahlungsjahres der Subvention hängt der Zeitpunkt der Kürzung (im Investitionsjahr oder in einem späteren Kalenderjahr) für Belange der Investitionszuwachsprämie davon ab, wann die Subventionszusage erfolgt. Wird die Subvention im Investitionsjahr (verbindlich) zugesagt, ist sie bereits in diesem Jahr zu berücksichtigen (*Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 6 Anm 94). Ergeht die Subventionszusage nach Ablauf dieses Jahres, ist aus der Sicht des Anschaffungsjahres die Änderung der Anschaffungskosten „nachträglich“ eingetreten. In diesem Fall entsteht ein eigenständiger Abgabenanspruch für das Kalenderjahr der Änderung auf Basis des [§ 201 BAO ex nunc](#) (*Schwaiger*, IZP Teil II, taxlex 2007, 160).

Der Betriebsprüfer vertrat die Meinung, die Subventionszusage vom 24. Februar 2004 sei vor dem Bilanzstichtag der Bw. am 30. September 2004 erteilt worden und daher für 2003 prämienmindernd zu berücksichtigen. Dem ist zu entgegnen, dass für die Bemessung der Investitionszuwachsprämie aufgrund der Bestimmung des § 108e Abs. 3 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter des betreffenden Kalenderjahres und nicht die eines abweichenden Wirtschaftsjahres relevant sind. Der maßgebende Stichtag ist daher der 31. Dezember 2003 und nicht der spätere Bilanzstichtag der Bw.

Die Ausführungen seitens der Bw. in der mündlichen Verhandlung bieten keinen Anlass zu der Annahme, dass der Bw. bereits im Jahr 2003 Förderungen zugesagt wurden. Die Subventionszusage vom 24. Februar 2004 bedingt daher eine nachträgliche Änderung der im Jahr 2003 angefallenen Anschaffungskosten der Windparks in W3, W4, W5 und W6, unabhängig davon,

ob der Förderung bereits mit 24. Februar 2004 ein verbindlicher Charakter zuerkannt wird (laut Finanzamt) oder erst zu einem späteren Zeitpunkt (lt. Bw.). Diese nachträgliche Änderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten führt aber nach ausdrücklicher Anordnung des § 108e Abs. 3 Z. 1 EStG erst im Jahr der Änderung zur Anpassung der Investitionszuwachsprämie – was im Übrigen auch für allfällige weitere, hier nicht strittige Subventionen für die anderen Windparks gilt.

Der Berufung kommt daher in diesem Punkt Berechtigung zu.

### **Referenzwindkraftanlage W2**

Die Übergabe der Komponenten dieser Anlage an die Bw. wurde im Dezember 2003 protokolliert. Die Inbetriebnahme am 26. August 2004 erfolgte erst nach der Veräußerung der Anlage vom 31. Juli 2004. Die Bw. aktivierte zum 31. Dezember 2003 auf dem Konto „Anlagen in Bau“ Nebenanschaffungskosten für Planung, Fundamente und Hauptzuleitung von € 1.091.066,85 sowie die Teilanschaffungskosten der Windenergieanlage von € 1.686.000 (letztere hat der Betriebsprüfer bereits unter Pkt. „noch nicht fertige Windkraftanlagen“ erfasst).

[§ 108e Abs. 1 EStG 1988](#) normiert als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156, ausgesprochen hat, ergibt sich daraus, dass Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie iSd § 108e EStG 1988 vermitteln können, wenn sie über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen. Das vorzeitige Ausscheiden von Wirtschaftsgütern hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 28.02.2012, [2009/15/0082](#)) als unschädlich erachtet, wenn ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von annähernd 50% der Anschaffungskosten erreicht wird.

Fest steht jedenfalls, dass die Windkraftanlage schon vor Inbetriebnahme veräußert wurde. Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass dieses Wirtschaftsgut nicht Teil des Anlagevermögens geworden ist. Die Anschaffungskosten waren auch nicht im Wege der AfA absetzbar. Die Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie sind damit nicht gegeben, da die Anlage iSd Rechtsprechung keinesfalls „über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen gedient“ hat. Weder die Anschaffungskosten der Windenergieanlage noch die Nebenkosten vermitteln einen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie. Der steuerliche Vertreter der Bw. hat daher in der Verhandlung vom 14. November 2012 das Berufungsbegehren dahingehend eingeschränkt, dass für die Referenzanlage W2 samt den Anschaffungsnebenkosten keine Investitionszuwachsprämie beantragt wird.

Es sind somit der Höhe nach jene Beträge aus der Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie auszuscheiden, die als Anschaffungskosten und Nebenkosten der Referenzanlage W2 im Prämienantrag vom 5. März 2004 enthalten waren. Der Betriebsprüfer hat in Zusammenhang mit der Referenzanlage W2 insgesamt € 2.676.345,55 nicht anerkannt (Windenergieanlage € 1.686.000 + zahlreiche Nebenkosten € 990.345,55 – wobei er die Anschaffungskosten von € 1.686.000 bereits unter dem Punkt „nicht fertige Leistungen für 13 Windkraftanlagen in Abzug gebracht hat, siehe Niederschrift vom 6. Dezember 2004). In der mündlichen Verhandlung hat der Betriebsprüfer schließlich darauf verwiesen, dass nach neuerlicher Überprüfung auf die Anschaffungsnebenkosten richtigerweise € 1.091.066,85 entfallen und daher für die Referenzanlage W2 insgesamt € 2.777.066,85 aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien. Die Vertreter der Bw. sind diesem Vorbringen nicht entgegengetreten.

Das Vorbringen des Betriebsprüfers zu den Nebenkosten ist insofern zutreffend, als dieser Einwand anhand des Kontoblatts (übermittelt mit Schreiben der Bw. vom 15. Oktober 2012), welches die aktivierten „Anlagen in Bau“ enthält, nachvollziehbar ist. Es ist daher davon auszugehen, dass die Referenzanlage W2 samt Nebenkosten von der Bw. mit insgesamt € 2.777.066,85 zum 31. Dezember 2003 aktiviert wurde und mit diesem Betrag im Antrag auf Investitionszuwachsprämie, 2. Teil, in der Bemessungsgrundlage der Prämie enthalten war. Da für die Referenzanlage keine Investitionszuwachsprämie zugesprochen werden kann, ist der Betrag von € 2.777.066,85 statt wie bisher € 2.676.345,55 von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

### **Erhöhung der Investitionszuwachsprämie**

Die Bw. hat eine Investitionszuwachsprämie, 2. Teil, für den Zeitraum Oktober – Dezember 2003 von € 12.275.808,33 begehrt. In der Berufung beantragte die Bw. schließlich die Zuerkennung einer erhöhten Prämie von € 12.346.133,95. Mit Schreiben vom 5. Juli 2012 ersuchte die Berufungsbehörde die Bw. um nachvollziehbare Erläuterung des Differenzbetrages von € 70.325,62.

Die Bw. gab dazu mit Schreiben vom 15. Oktober 2012 bekannt, dass die Erhöhung aus der Überprüfung und Feststellung von Abweichungen zur ursprünglichen Wertearmittlung des Anlagevermögens aus der Buchhaltung resultiere. In einer Berechnungsunterlage sind die Anschaffungskosten von Sachanlagen und Anlagen in Bau zum 30. September 2003 mit insgesamt € 50.430.563,11 und zum 31. Dezember 2003 mit € 122.114.346,20 angegeben. Für das ganze Jahr 2003 sind die Anschaffungskosten von € 172.544.909,31, woraus die Bw. eine Investitionszuwachsprämie von € 17.254.490,93 berechnet. Das Berechnungsblatt enthält des Weiteren als Differenz zwischen diesem Betrag und der bisher vom Finanzamt für

2003 gutgeschriebenen Prämie einen Betrag in Höhe von € 70.325,62. Eine konkrete Aufstellung, aus der beispielsweise ersichtlich wäre, für welche Wirtschaftsgüter welche geänderten Werte angesetzt wurden, fehlt und es konnten auch in der mündlichen Verhandlung keine näheren Auskünfte erteilt und Nachweise vorgelegt werden.

Gegenstand der Berufung ist die Investitionszuwachsprämie, 2. Teil, für Oktober – Dezember 2003, die mit der Steuererklärung für das Jahr 2004 geltend zu machen war. Eine abweichende Berechnung der Anschaffungskosten des Zeitraumes bis September 2003, welcher Gegenstand des mit der Steuererklärung für das Jahr 2003 gestellten Antrages war, kann daher im gegenständlichen Verfahren nicht berücksichtigt werden.

Aus der Berechnungsunterlage der Bw. ist ersichtlich, dass die von der Bw. geltend gemachte Prämiennachforderung aus höher berechneten Anschaffungskosten im Zeitraum bis September 2003 resultiert. In der mündlichen Verhandlung erklärte der steuerliche Vertreter hingegen, dass der Zeitraum Oktober bis Dezember 2003 betroffen sei.

Bei dieser Sachlage war es dem erkennenden Senat nicht möglich, mit hinlänglicher Klarheit festzustellen, ob im Antrag für den 2. Teil der Prämie tatsächlich von unrichtigen Werten der Anschaffungs- und Herstellungskosten ausgegangen wurde und ob die in der Berufung geltend gemachte Berichtigung der Werte den Zeitraum bis September 2003 oder den Zeitraum Oktober bis Dezember 2003 betrifft. Eine abschließende rechtliche Beurteilung dieses Berufungspunktes kann daher nicht vorgenommen werden.

### **Aufhebung gemäß § 289 Abs. 1 BAO**

§ 289 Abs. 1 BAO lautet: Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Das Finanzamt hat es bisher unterlassen zu ermitteln,

- a. ob in Bezug auf die Komponenten der strittigen Windenergieanlagen bereits im Jahr 2003 Teilentgeltsansprüche gegenüber der Bw. bestanden und ob Teilrechnungen für die übergebenen Komponenten ausgestellt wurden,
- b. ob in Hinblick auf das Begehr auf Erhöhung der Investitionszuwachsprämie die für den 2. Teil der Prämie maßgeblichen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu berichtigen sind.

---

Die Abgabenbehörde erster Instanz wird daher unter Wahrung des Parteiengehörs im fortgesetzten Verfahren den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu Pkt a. insbesondere durch Einsichtnahme in Unterlagen der Bw. festzustellen und zu beurteilen haben. Falls aktivierungspflichtige Teilleistungen hinsichtlich einzelner oder aller zwölf Windenergieanlagen zu bejahen sind, ist die Höhe der anzuerkennenden Teilanschaffungskosten zu ermitteln.

Zu Pkt b. ist der Bw. Gelegenheit zu geben, Nachweise für das Erfordernis der Berichtigung (Erhöhung) der Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie, 2. Teil, um € 703.256,20 zu erbringen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Ermittlungen ist deren Durchführung durch die Abgabenbehörde erster Instanz - und nicht durch die Berufungsbehörde - zweckmäßig. Es ist nicht Aufgabe der Berufungsbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 289 Tz 5).

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Wien, am 29. November 2012