



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. RR Erich Radschek, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Andreas Köninger WP und STB GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1070 Wien, Schottenfeldgasse 71/1/9, vom 27. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch HR Mag. Franz Zaussinger, vom 24. Februar 2006 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 nach der am 11. Juni 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

#### I. Verfahren in erster Instanz

##### I.1. Vorgänge bis zur Erklärungslegung

Die am 16. Juli 2003 gegründete Bw (hauptbeteiligte Kommanditistin und zugleich Mutter der geschäftsführenden Komplementärin ist ein Energieversorgungsunternehmen) schloss mit der durch über den selben Geschäftsführer tätig werdenden Auftragnehmer (im Folgenden auch: Auftragnehmerin) am 5. Oktober 2004 einen Generalunternehmervertrag (GU- Vertrag) über den Ankauf und die schlüsselfertige Errichtung des Windparks\*A, bestehend aus dem Verkauf,

der Lieferung und Montage von n\* Windkraftanlagen sowie der Infrastruktur, der Projektplanung und –koordination zum Pauschalfixpreis von € 18.680.000.

Der im Vertrag festgelegte Zeitplan sah eine Lieferung der Fundamentsektionen und der Infrastruktur noch im Jahr 2004, die Lieferung der Windkraftanlagen in der 27. Kalenderwoche (KW) des Jahres 2005 und die Fertigstellung bzw. Inbetriebnahme in der 38. bzw. 39. KW des Jahres 2005 vor.

Die Inbetriebsetzung, für welche der mit in- und ausländischen Herstellern kontrahierende GU ausgebildetes Inbetriebsetzungspersonal stellen würde, sollte vertragsgemäß auf Verantwortung und unter der Leitung dieser Firmen stattfinden. Vereinbart war, dass die Übernahme der Windenergieanlagen durch die Bw als Käuferin unmittelbar nach positivem Abschluss eines im Vertrag näher beschriebenen Probetriebs mittels Übernahmeprotokoll erfolgt. Bei Feststellung von Mängeln, die den sicheren und ordnungsgemäßen Betrieb der Anlage ausschließen würden, galt die Anlage solange nicht als fertiggestellt, bis diese Mängel beseitigt waren und die Mängelbeseitigung protokolliert sowie von der Käuferin im Übernahmeprotokoll abgezeichnet war (Übernahmedatum = Beginn der gesetzlichen Gewährleistungsfrist). Mängel und Restarbeiten anderer Art berechtigten zwar nicht zur Verweigerung der Übernahme, waren jedoch binnen angemessener, im Übernahmeprotokoll festgelegter Frist zu beseitigen. Die 5. (und letzte) Teilzahlung durch den Käufer sollte nach der Übernahme erfolgen.

Über den Versicherungsschutz war Folgendes vereinbart: Der Verkäufer (Auftragnehmer = GU) versichert den Transport der Anlage vom Werk bis zum Standort und schließt auch die notwendigen Montageversicherungen ab. Dem gegenüber schließt der Käufer eine „All-risk“ – Maschinenbruchversicherung und Maschinenbetriebsunterbrechungsversicherung im Zusammenhang mit dem All-inclusive-Vertrag über Wartung, Reparatur und technische Betriebsführung ab; ihm obliegt es auch eine Betriebshaftpflichtversicherung abzuschließen, und er sagt zu, sämtliche Versicherungsleistungen bezüglich der von ihm abzuschließenden All-risk – Versicherung im Einklang mit der Wartungsfirma (d. i. der GU als Auftragnehmer) abzuwickeln.

Die Beschreibungen von „Lieferumfang Windkraftanlagen (Anlage 1)“ bzw. „Lieferumfang Infrastruktur, Transport, Montage und Inbetriebsetzung“ (Anlage 2)“ waren Bestandteil des Vertrages.

**Anlage 1** beschreibt Ausmaße, Design, technische Daten und Materialbeschaffenheit der zu liefernden kompletten Windkraftanlagen des genormten Typs BW. Dazu gehören:

- Maschinenhäuser („Gondeln“) u. sämtliche für den Betrieb erforderliche Komponenten;
- Stahlrohrturm nach behördlicher Vorschreibung, Aufstiegsystem, Sicherung, Beleuchtung;
- Fundament u. dessen Lieferung;

- Betriebsführungssystem gemäß internationalem Standard und Richtlinie des anerkannten Prüfungsinstitutes;
- Betriebsführungsrechner des Ausstattungstyps S inklusive Hauptserver und ADSL-Telefonanschluss zur Fernüberwachung;
- Schaltschrank mit allen zum vollautomatischen Netzparallelbetrieb erforderlichen Einrichtungen und Installationen;
- dynamische Phasenkompensationsanlage;
- Lieferung und Installation der im angebotenen Blitzschutzkonzept definierten Blitzschutzeinrichtungen;
- Lieferung sämtlicher für Betrieb und Wartung erforderlichen Beschreibungen/Unterlagen;
- Herstellergarantie (2 Jahre);
- Standardhindernisbefeuerng;
- Lackierung Rotorblatt nach behördlicher Vorschreibung;
- Höhenrettungssystem pro Anlage;
- Feuerlöschsystem;
- projektspezifische Sonderausstattung: Cold Climate Ausstattung der gesamten Anlage.

**Anlage 2** beschreibt die weiteren Leistungen des Auftragnehmers:

- Errichtung der Zuwegungen, Fundamente, Standflächen;
- Herstellung von kompletter elektrischer Netzanbindung, Erdungssystem, Sicherheitstechnik, Kabelleitungen, Anbindungstechnik ans Stromnetz, Telefonverbindungen, Fernüberwachung;
- meteorologische Optimierung und wirtschaftliche/technische Entwicklung des Projektes;
- Koordinierung und Organisation der Planung von Windenergiefachleuten (des Auftragnehmers); Einholung der zur Errichtung notwendigen Gutachten und Genehmigungen;
- Organisation und Ausführung der Bauaufsicht bei den Errichtungsarbeiten;
- Übertragung der Grundstücksrechte und Dienstbarkeiten (*besorgt durch Auftragnehmer*);
- Transport auf Risiko, Verantwortung und unter der Leitung d. Auftragnehmers, der die Kosten der Transportversicherung trägt;
- Montage: betriebsbereite Aufstellung der Anlagen samt Stahlrohrturm auf den vom Verkäufer erstellten Fundamenten, Bereitstellung der für die Errichtung erforderlichen Montagekräne und Transportfahrzeuge und deren An- und Abtransport, Montage auf Risiko, Verantwortung und unter der Leitung des Auftragnehmers;
- Inbetriebsetzung: alle für die Aufnahme des kommerziellen Betriebs notwendigen Arbeiten.

Dem Vertragsabschluss war ein Auskunftersuchen des steuerlichen Vertreters der Bw an das Bundesministerium für Finanzen vom 10. August 2004 betreffend die steuerrechtlichen Voraussetzungen für das Erlangen einer Investitionszuwachsprämie (IZP) noch im Jahr 2004 und ein diesbezügliches Antwortschreiben des BMF vom 6. September 2004 vorangegangen.

Am 6. Dezember 2004 schlossen Auftragnehmerin und die Bw einen neuen Vertrag, mit dem der Generalunternehmervertrag vom 5. Oktober 2004 „abgeändert und adaptiert“ wurde. Die neue Vereinbarung ist als LIEFERVERTRAG über den Verkauf und die Lieferung von Anlagen des Windparks\*A betitelt und enthält folgende Regelungen:

„VORHABEN“: Der Lieferumfang wird aus dem Generalunternehmervertrag herausgelöst und werden in Bezug auf die Lieferung sämtlicher Anlagenteile neue Regelungen getroffen. Eine

Verschiebung des ursprünglichen Leistungszeitplanes (siehe oben) wird neu vereinbart (Anlage 4, siehe unten). Bezüglich der vom Verkäufer über die Lieferung von Anlagenteilen hinaus zu erbringenden Leistungen (insb. Montage bzw. schlüsselfertige Errichtung des Windparks) bleiben die Regelungen des Generalunternehmervertrages wie vereinbart bestehen (soweit hier nicht Abweichungen vereinbart werden).

Nach dem neuen Kaufvertrag erwirbt die Bw die Anlagenteile für n\* Windkraftanlagen der schon beschriebenen Type samt zugehöriger Infrastruktur vom Verkäufer.

Die Parteien konkretisierten die Liefervereinbarung wie folgt (Nummern laut GU- Vertrag):

#### 1. Definitionen

*Vertragspreis* – Aufteilung des im GU- Vertrag vereinbarten, in seiner Gesamthöhe unveränderten Preises in einen Vertragspreis für den Lieferumfang und einen solchen für die sonstigen zu erbringenden Leistungen des Verkäufers;

*Windkraftanlage* – Erwerb der Anlagenteile abgedeckt von der Errichtung des Windparks, (Neu-) Regelung der Liefer-, Übergabe- und Zahlungsmodalitäten bezüglich des Lieferanteils;

*Auftragserteilung* – bereits erfolgt (Anm.: 05.10.2004) und hier in Bezug auf den Lieferumfang modifiziert „und neu vereinbart“;

*Vertragserfüllung* – Der Liefervertrag wird, orientiert an den Liefer- und Übergabebedingungen (Punkt 16 und Anhänge 1, 2), in Teilen erfüllt.

#### 2. Windkraftanlagen

2.1. Vereinbarung über den Kauf der Windkraftanlagen samt Infrastruktur konform mit der in den Anhängen beschriebenen Ausführung, Lieferumfang spezifiziert in Anhängen 1 und 2, Lieferung in Teilen; Punkte 2.2. und 2.3. des GU- Vertrages bleiben unberührt.

#### 3. Infrastruktur

Dieser Lieferanteil wird im Wege von Einzellieferungen abschließend erfüllt.

#### 4. Projektplanung und -koordination

Pkt 4.3. des GU- Vertrages wird abgeändert, die Lieferung von Anlagenteilen wird nunmehr außerhalb abschließend geregelt.

#### 5. Vertragspreis

Aufteilung in Lieferung und sonstige Leistungen des Verkäufers; Vertragspreis und Zahlungsmodalitäten für den Lieferumfang werden in Anhang 3 spezifiziert (*s. unten*).

#### 6. Zeitplan

bezüglich des Lieferanteils wird neu vereinbart laut Anhang 4.

#### 9. Versicherung

Versicherungsdeckungen für Lieferumfang und Umsetzung der Transporte wie im Anhang 5 beschrieben sind von Verkäufer und Käufer vorzunehmen (Verweis auch unter 16.2.).

## 10. Änderungen

Jede weitere Änderung dieses Vertrages – der eine Herauslösung des Lieferanteils aus dem Generalunternehmervertrag darstellt – bedarf der Schriftform. (*Vom Verkäufer*) gewünschte Änderungen sind detailliert zu beschreiben und die Auswirkungen auf den Verkaufspreis transparent darzustellen. Abweichungen von den Spezifikationen sind zwingend schriftlich anzuzeigen und bedürfen der schriftlichen Bewilligung durch den Käufer.

## 11. Zeitüberschreitungen

11.1. Abweichend vom GU- Vertrag muss der Verkäufer, wenn es zu Lieferverzögerungen in seinem Einflussbereich oder zu von ihm erwarteten Lieferverschiebungen kommt, diese dem Käufer umgehend schriftlich bekannt geben. Bei begründeter Verzögerung muss der Käufer dieser zustimmen bzw. einen neuen Zeitplan schriftlich bestätigen.

11.2. Bezüglich des Lieferanteils werden keine gesonderten Pönalregelungen getroffen; 11.2. des GU- Vertrages bleibt unberührt.

## 12. Höhere Gewalten

12.1. Ist der Verkäufer durch das Eintreten von Fällen höherer Gewalt (*Beispiele*) an der Ausführung der Lieferungen bzw. am Einhalten des Zeitplanes gehindert, so muss er insoweit bis zum Wegfall dieses Verhinderungsgrundes von seinen Verpflichtungen befreit werden.

12.2. Dauert ein Ereignis höherer Gewalt länger als 182 Tage an, kann jede Partei den Vertrag für weitere 28 Tage verlängern. Besteht das Ereignis danach weiterhin, ist jeder Vertragsteil berechtigt, mittels schriftlicher Erklärung vom Vertrag zurück zu treten. Die Vertragsparteien werden für diesen Fall einvernehmlich eine für beide Seiten bestmögliche Verwertung der bereits gelieferten Anlagenteile anstreben.

## 13. Übertragung der Recht und Pflichten an Dritte

13.1. Hinsichtlich der gesamten Lieferumfänge ohne vorherige schriftliche Übereinkunft ausgeschlossen. Dem Käufer ist bekannt, dass der Verkäufer als bloßer Händler fungiert und demnach die Anlagenteile seinerseits von Herstellern bezieht. Die Vorlieferanten des Verkäufers (die Hersteller) sind dem Käufer bekannt.

13.2. Unabhängig von den Gewährleistungsverpflichtungen des Verkäufers gegenüber dem Käufer () gehen die Rechte auf Gewährleistungen durch die Hersteller auf den Käufer über, falls der Verkäufer seinen Verpflichtungen nicht nachkommt.

14. (Fertigstellung) – für den Lieferanteil irrelevant.

15. Garantien – unverändert.

## 16. Risiko und Eigentum

16.1. Der Liefervertrag wird in Form von Einzellieferungen bzw. Einzelübernahmen von Anlagenteilen erfüllt. Der Käufer behält sich ausdrücklich eine Übernahme von Anlagenteilen auch im Werk von Herstellern vor. Das Risiko bezüglich Verlust oder Beschädigung, zufälligem Untergang und alle anderen möglichen Risiken der Teile für Windkraftanlagen und der anderen transportablen Teile gehen mit abgeschlossener Teillieferung der Teile (Eintreffen der Teile auf der Baustelle bzw. bei Übernahme von Teilen im Werk von Herstellern mit erfolgter Übernahme im Werk) auf den Käufer über. Mit den Teilerfüllungen geht das Eigentum an den gelieferten/übernommenen Anlagenteilen auf den Käufer über, der Käufer erwirbt uneingeschränkte rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über diese Anlagenteile.

16.2. In Bezug auf die Versicherungspflichten gelten die Bestimmungen im Anhang 5 *Anm. des UFS: Dort ist bestimmt, dass* „der Verkäufer die Anlagenteile bis zum Zeitpunkt der Lieferung bzw. Übernahme auf seine Kosten (versichert) bzw. für Versicherungsschutz durch die Hersteller zu sorgen (hat). Für den Fall von Übernahmen im Werk von Herstellern (übernehmen) die Hersteller der Anlagenteile oder der Verkäufer die Versicherung bis zum Beginn der Transporte weiterhin. Die **Kosten der Versicherung sind vom Verkäufer zu tragen** bzw. im Vertragspreis mitabgedeckt. Der **Verkäufer hat auch den Transport der Anlagen zu versichern**; auch die Kosten für diese Versicherung sind im Vertragspreis mitabgedeckt.“

*Anhang 5, Punkte 1.2., 1.3. und 1.4. blieben unberührt; und:* „Ebenso unberührt bleibt die Bestimmung, dass der **Verkäufer () Montageversicherungen zu kontrahieren hat.**“

16.3. Die Übernahme bzw. Vertragserfüllung erfolgt in Form von Einzellieferungen. Die Teillieferungen bzw. Teilübernahmen sind von den Vertragspartnern zu protokollieren.

In Anhang 1 „Lieferumfang Windkraftanlagen“ war als Datum der Lieferung/Übergabe vereinbart:

- bis 23.12.2004 – 10 Maschinenhäuser samt Betriebskomponenten;
- KW 18-2005/KW 21-2005 – Lieferung 4 Stk./6 Stk. Fundamentringe (f. Stahlrohtürme);
- KW 35-2005 – alle übrigen in Anlage 1 genannten Teile (Flügelblätter, Stahlrohtürme etc.).

In Anhang 2 „Lieferumfang Infrastruktur“ war als Lieferdatum abweichend vereinbart:

- bis 23.12.2004 – 73.980 lfm 20KV-Kabel, 9 Trafostationen, je 1 Tal- u. Bergstation.

„Im Werk von Herstellern übernommene Anlagen (lt. Anhang 1 u. 2) werden – ungeachtet der damit erfolgten Vertragserfüllung in Bezug auf den Lieferumfang – auf Kosten des Verkäufers bzw. des Herstellers auf die Baustelle in Österreich transportiert. **Die Kosten der Transportversicherung hat der Verkäufer zu tragen** bzw. sind diese sowie die Transportkosten im Vertragspreis mitabgegolten.“

Im Anhang 3 „Vertragspreis“ wurden die Gesamtkosten für den vertragsgegenständlichen Lieferumfang mit € 13.500.000,00 bestimmt. Und weiter:

„Der Vertragspreis für den gesamten Herstellungs- und Montageanteil (Verweis auf GU-Vertrag) beträgt daher € 5.180.000,00“.

Hinsichtlich Rechnungslegung und Zahlungskonditionen wurde vereinbart:

<b>4.670.000,00</b>	Anzahlung: 25% f. den gesamten vereinbarten Lieferumfang. Rechnungslegung und Zahlung bereits erfolgt <i>Anm.: 25% von 18.680.000,00!</i>
<b>6.269.900,00</b>	für Lieferanteil Windkraftanlagen, Erfüllung bis 31.12.2004; Re.-Legung und Zahlung haben bis 31.12.2004 zu erfolgen
<b>993.270,00</b>	für Lieferanteil Infrastruktur – Erfüllung bis 31.12.2004; Re.-Legung und Zahlung haben bis 31.12.2004 zu erfolgen
6.236.380,00 - 4.670.000,00 1.566.380,00	Rest für den gesamten Lieferumfang laut diesem Vertrag Anzahlung, siehe oben für den Lieferanteil Windkraftanlagen – Erfüllung in 2005; Rechnungslegung erfolgt bei vollständiger Erfüllung des für 2005 vorgesehenen Lieferumfangs gemäß Anhang 1, bis spätestens 2.9.2005; bei Re.-Legung/Zahlung ist die Anzahlung abzuziehen
<b>€ 11.933.170,00</b>	<b>vereinbarte Zahlung 2004</b>
(€ 13.499.550,00)	Zahlung für den gesamten Lieferumfang 2004 und 2005)

Bedingt durch diese Neuvereinbarung legten die Vertragspartner die Rechnungslegungs- und Zahlungskonditionen hinsichtlich Herstellungs-, Montage- und Inbetriebsetzungsleistungen, welche weiterhin im GU- Vertrag geregelt blieben, wie folgt fest:

€ 185.500,00	nach Abschluss der Wegeherstellung bis 31.12.2004; Rechnungslegung und Zahlung bis 31.12.2004
€ 2.556.780,00	bei Beginn der Infrastrukturarbeiten (Zuwegung, Fundament, Verkabelung); Zahlung binnen 14 Tagen nach Rechnungslegung
€ 943.320,00	bei Fertigstellung und nach Inbetriebsetzung (schriftliche Anzeige); Zahlung binnen 14 Tagen nach Rechnungslegung
€ 934.000,00	nach Abschluss des Probebetriebes + erfolgter Übernahme d. Herstellungs-, Montage- u. Inbetriebsetzungsleistungen; Zahlung binnen 14 Tagen nach Rechnungslegung
€ 560.400,00	nach kompletter Dokumentationsübergabe und Hinterlegung bei einem Notar
€ 5.180.000,00	alle Leistungen außerhalb des Lieferumfangs

Der Zeitplan laut Anhang 4 sah die Herstellung der Fundamentsektionen in der 22. bzw. 24. KW 2005, sowie die Fertigstellung der Errichtung bzw. die Inbetriebnahme in der 46. bzw. 47. KW 2005 vor.

In dem von einem Vertreter des Herstellers, vom Geschäftsführer (Gf.) des GU sowie von zwei Vertretern der Bw (einer ident mit eben diesem Gf., der andere als Prokurist der Konzernmutter) am **23.12.2004** unterzeichneten Übernahmeprotokoll ist, nach Anführung der vorgenannten unterzeichnenden Teilnehmer, des (späteren) Standortes und des

Übernahmegegenstandes, abweichend von dem im Rubrum vermerkten und dort nicht korrigierten Übernahmedatum (30.12.2004), zu lesen:

„Die Übernahme der kompletten Gondeln (Maschinenhäuser) ist mit dem Tag der Unterzeichnung (*Anm.: am 23.12.2004*) im Werk (*des Herstellers*) erfolgt.

(*Der Hersteller*) erklärt, dass die Anlagen gefertigt wurden und voll funktionsfähig sind. Die in den Lieferverträgen vereinbarten Spezifikationen sind erfüllt.

(*Der Auftraggeber = GU*) übernimmt die Gondeln (*vom Hersteller*) und übergibt sie gleichzeitig an (*den Käufer = Bw*) **am heutigen Tag**. Die alleinige rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt geht daher mit heutigem Tag auf (*den Käufer*) über.

Sämtliche wirtschaftlichen und rechtlichen Risiken in Bezug auf die heute übernommenen Windkraftanlagen trägt daher ab sofort (*der Käufer*).“

Betreffend den Übernahmeprozess wurde von einem öffentlichen Notar am **21.12.2004** folgendes Protokoll an einem nicht genannten Ort errichtet und gefertigt:

Der gefertigte Notarsubstitut, Herr J als Geschäftsführer sowohl des Generalunternehmers wie auch des Käufers und Herr D als Prokurist der (*Muttergesellschaft der Komplementärin des Käufers*) seien am **21.12.2004** zum (ausländischen) Hersteller gereist und hätten dort am Übernahmeprozess betreffend Windkraftanlagen teilgenommen. Auf Seiten des „Anlagenlieferanten“ (*richtig wohl: des Herstellers*) habe Herr H an diesem Prozess teilgenommen.

In Erfüllung des am 6.12.2004 zwischen Generalunternehmer und Käufer geschlossenen Liefervertrages hätten die Vertragsparteien eine Übernahme der Windkraftanlagen direkt im Werk des (*Herstellers*) vereinbart. Diese Übernahme sei am **21.12.2004** vollzogen und formell durch Erstellung eines Übernahmeprotokolls dokumentiert worden. Demnach gehe nach dem Willen der Vertragsparteien die wirtschaftliche und rechtliche Verfügungsmacht (-gewalt) in Bezug auf diese Anlagen auf den Käufer über. (*Die 10 Windkraftanlagen werden mit ihren Seriennummern angeführt*). Es seien auch Lichtbildaufnahmen über die Anlagen und Aufnahmen mit den Anlagennummern erstellt worden.

Der unterfertigende Notarsubstitut bestätigte weiters die Richtigkeit der in seiner Anwesenheit stattgefundenen Handlungen, insbesondere die Übereinstimmung dieser Handlungen mit den Angaben im Übernahmeprotokoll, das Vorhandensein der Anlagen und die Erstellung der Bilddokumentation. Die Anlagen stünden im Werk des (*Herstellers*) liefer- und versandbereit – separiert vom sonstigen Vermögen des (*Herstellers*) – zur Verfügung des Käufers der Anlagen.



Das von den Vertragspartnern erstellte Übernahmeprotokoll und die Lichtbilddaufnahmen seien integrierender Bestandteil dieses Protokolls.

Die entsprechenden Windkraftanlagen seien noch im Dezember 2004 bezahlt worden und würden im ersten Halbjahr 2005 nach Österreich „geliefert“ (*gemeint wohl*: angeliefert).

Der Notarsubstitut bestätigte die Richtigkeit der in seiner Anwesenheit stattgefundenen Handlungen bzw. den Inhalt dieses (*seines*) Protokolls durch Fertigung.

Im Schreiben des Herstellers an den Generalunternehmer vom **23.12.2004** wird mitgeteilt, dass sich die 10 Maschinenhäuser mit den angeführten Seriennummern auf dem firmeneigenen Gelände befänden und für das Projekt (der Bw) bereit seien.

Aus der im Akt erliegenden Flugrechnung vom 16.12.2004 geht hervor, dass Hin- und Rückflug des öffentlichen Notars und aller Teilnehmer am Übernahmeprozedere für den 21.12.2004 sammelgebucht waren. Bei rechtem Verständnis des vom Notar verfassten Protokolltextes erscheint die Rückkehr des Notars nach Österreich somit für diesen Tag dokumentiert. Dass der Notar(substitut) bei der Unterzeichnung des Übernahmeprotokolls vom 23.12.2004 am Ort der Unterzeichnung anwesend und somit Augenzeuge der Übernahme war, geht aus keinem der beiden Protokolle hervor und wird dies von der Bw auch nicht behauptet.

Über Vorgänge nach dem 21.12.2004 enthält das Protokoll des Notars als Ankündigung verstehbare Angaben (Verweis auf das Übergabeprotokoll ohne Datum; bis Ende Dezember geleistete Zahlungen an den GU), jedoch keine den späteren Vollzug bestätigende Nachträge.

In dem von Vertretern des anderen, inländischen Herstellers sowie von den vorgenannten Vertretern des Generalunternehmers bzw. der Bw ohne Nennung des Ortes unterfertigten Übernahmeprotokoll vom **21.12.2004** ist hinsichtlich der elektrischen Infrastruktur (siehe Liefervertrag vom 6.12.2004, Anhang 2) nach Nennung des Übernahmedatums **21.12.2004** wortgleich dasselbe zu lesen wie im Übernahmeprotokoll vom 23.12.2004 betreffend die 10 Maschinenhäuser. Es fehlen jedoch Angaben darüber, ob die für den Windpark der Bw gefertigten Gegenstände (Kabel, 9 Trafostationen, je eine Berg- und Talstation) vor der „Übernahme“ im Werk des Herstellers überhaupt und zutreffendenfalls an welchem Ort sie besichtigt wurden. Eine öffentliche Urkunde wurde darüber nicht errichtet; dass die Gegenstände bereits 2004 an den Ort der Baustelle transportiert wurden, geht weder aus den aktenkundigen Unterlagen hervor noch behauptet dies die Bw.

Dem mit 10.12.2004 datierten und an den Generalunternehmer gerichteten Schreiben der Gemeinde, in deren Gebiet die Windkraftanlagen errichtet werden sollten, ist zu entnehmen, dass das Angebot vom 2.12.2004 betreffend Zahlungen noch im Jahr 2004 für das

projektbezogene Wegeausbauprogramm in Anspruch genommen wird: „(Bezug nehmend auf das zit. Schreiben und die übermittelten Fotos von der Begehung am 4.11.2004) ersuchen wir um folgende Vorgangsweise:

1) Zuwegung

Wir bitten wie angeboten um Überweisung des gesamten Kostenzuschusses iHv € 175.000,00 für das Wegeausbauprogramm noch im Jahr 2004. () teilen Sie uns mit, ob Sie dafür eine speziell formulierte Rechnung benötigen.“

2) Ortsbeleuchtung plus Projektförderung (betrifft 2005)

3) Gratisstrom – jährliche Zahlung an Vereine erst ab 2005;

handschriftlicher Zusatz des Bürgermeisters: „+€ 1.000,00 / Anlage / Jahr → € 10.000,00“.

2004 war demnach eine Zahlung an die Gemeinde iHv € 185.000,00 erfolgt. Ob und in welchem Umfang das Wegeausbauprogramm der Gemeinde bereits 2004 begonnen oder fertig gestellt wurde und inwieweit Baumaßnahmen des Jahres 2004 betrieblichen Zwecken des Windkraftanlagenbetreibers (= der Zuwegung zur Wiindenergieanlage) dienten, sodass keine Anzahlung für künftige Leistungen, sondern eine 2004 aktivierungsfähige Investition in den Betrieb vorliegt, ist den Akten des Finanzamtes und der BP nicht zu entnehmen.

Aus einem weiteren Schreiben der Gemeinde vom 1.2.2006 an den GU geht dazu auch nichts hervor. Der UFS hat darüber keine weiteren Ermittlungen angestellt.

## **I.2. Erstinstanzliches Verfahren betreffend Investitionszuwachsprämie**

**I.2.1.** Die Bw ermittelt ihren Gewinn nach § 5 EStG und bilanziert ein abweichendes Wirtschaftsjahr (Abschlussstichtag 30.9.). In der Bilanz zum 30.9.2004 wurde (wie in jener des Rumpfwirtschaftsjahres zum 30.9.2003) unter der Position AKTIVA nur Umlaufvermögen und noch kein Anlagevermögen ausgewiesen.

In der Beilage zur Gewinnfeststellungserklärung (§ 188 BAO) für 2004 machte die Bw für das Kalenderjahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 (IZP) iHv € 1.212.720,47 geltend. Die Bemessungsgrundlage war der nachfolgend wiedergegebenen Aufstellung zu entnehmen:

Bezeichnung	Datum	Anschaffungskosten in Vorjahren	Anschaffungskosten 2004
Lieferung d. elektrotechn. Ausrüstung, vom GU	22.12.04	0	993.720,00
Wegherstellungskosten	27.12.04	0	185.500,00
Lief. von 10 Gondeln, vom GU	27.12.04	0	6.269.900,00
Anzahlung Lief. (25%), an GU	04.10.04	0	4.670.000,00
Bauzinsen 10-12/2004	31.12.04	0	8.084,73

Gesamtsumme = Zuwachs	12.127.204,73
mögliche Prämie 10%	1.212.720,47

Das Finanzamt verbuchte die IZP zunächst antragsgemäß auf dem Abgabekonto.

**I.2.2.** Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Nachschau traf die Prüferin an Hand der eingangs dargestellten, erst im Zuge der Nachschau erhobenen Vorgänge folgende Feststellungen (Niederschrift vom 23.2.2006):

Es sei geprüft worden, ob bzw. inwieweit die beantragten begünstigten „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ für die Geltendmachung einer IZP nach § 108e EStG 1988 noch im Jahr 2004 getätigt wurden. Soweit solche Kosten erst dem Zeitraum nach 31.12.2004 zuzurechnen seien, komme eine IZP infolge Auslaufens der Bestimmung nicht in Betracht. (§ 108e Abs 3).

Erstrecke sich die Anschaffung oder Herstellung prämiengünstiger Wirtschaftsgüter über mehrere Jahre, so seien in die Ermittlung des Zuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen (§ 108e Abs 3 Z 1). Die Voraussetzungen des § 108e Abs 2 EStG 1988 lägen vor.

Die konkrete Gestaltung sei vom Bestreben gekennzeichnet, mit noch knapp vor Ablauf des Jahres 2004 vorgenommenen Vertragänderungen den Anspruch auf die IZP sicher zu stellen.

Nach Zitierung der Rechtsauskunft des BMF vom 6. September 2004 verglich das Prüfungsorgan den Generalunternehmervertrag mit dem herausgelösten neuen Liefervertrag und kam zum Schluss, dass der GU- Vertrag den wahren wirtschaftlichen Gehalt des Vertragsverhältnisses „explizit“ wiedergebe, und dass die formellen Übergaben der im Liefervertrag erfassten Anlagenteile in „Gesamtbeurteilung“ des Sachverhaltes noch keine IZP-fähigen Anschaffungskosten bewirkten.

Zu den Positionen der IZP- relevanten Bemessungsgrundlage führte die Prüferin aus:

- *Elektrotechnische Ausrüstung, Gondeln (Maschinenhäuser)*

Zu klären sei, ob der Erwerb des Windparks einen Anschaffungs- oder einen Herstellungsvorgang darstelle. Bei einem – wie hier – neu hergestellten Wirtschaftsgut richte sich die Abgrenzung danach, wer das Risiko trage. Trage der Beauftragte das Risiko für die Kosten und die Funktionsfähigkeit, dann liege beim Auftraggeber eine Anschaffung vor. Im umgekehrten Fall liege Herstellung vor.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes –

der Liefervertrag löse den Lieferumfang lediglich aus dem im Übrigen unverändert geltenden GU- Vertrag heraus und treffe (nur) hinsichtlich der Lieferung sämtlicher Anlagenteile gesonderte Regelungen; der im GU- Vertrag ausbedungene Gesamtpreis bleibe der Höhe nach

unverändert und werde bloß (in) Einzelleistungen aufgliedert – sei von einer Anschaffung eines auf Risiko des Veräußerers neu herzustellenden Windparks auszugehen. Die Preisgefahr gehe schon im Hinblick auf die Versicherungspflicht des Verkäufers und dessen Übernahme der Transportkosten nicht im Jahr 2004 über.

Die „z.T. bloß formell“ durch den Liefervertrag geänderten Bestimmungen (Aufspaltung des Kaufpreises; „Übernahme“ im Werk von Herstellern, laut BP am 21.12./30.12.2004) ändere nichts daran, dass wirtschaftlich gesehen nicht zwei eigenständige Rechtsgeschäfte (1./Lieferung, 2./Montage) abgeschlossen wurden. Der Anschaffungszeitpunkt entspreche dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums einschließlich des vertraglich bedungenen Transportes und der Montage; dieser Zeitpunkt liege erst im Jahr 2005. Dafür spreche einmal die Tragung der Versicherungs- und Transportkosten durch den Veräußerer (VwGH 12.6.1991, 90/13/0028), zum anderen dass sich der im GU- Vertrag vereinbarte Gesamtkaufpreis trotz (behaupteter) Änderungen durch den Liefervertrag nicht geändert bzw. vermindert habe.

Die bloß zivilrechtliche Aufspaltung des GU- Vertrages in zwei Verträge führe wirtschaftlich gesehen zu keinem anderen Ergebnis als ursprünglich durch den GU- Vertrag beabsichtigt: schlüsselfertige Übergabe eines Windparks im Jahr 2005.

*- Lieferung Wegherstellungskosten (weiterverrechnet vom Generalunternehmer)*

2004 habe die Bw an die (Standort-)Gemeinde einen Kostenzuschuss für das Wegeausbauprogramm geleistet. Es handle sich um eine Straße im Eigentum der Gemeinde. Grundstückseigentümer, die ein wesentliches Interesse an der Herstellung dieser Straße haben, würden durch Anliegerbeiträge an den Kosten beteiligt. Der Bw sei auf den für den Windparkbetrieb benötigten Liegenschaften das dingliche Recht der Dienstbarkeit eingeräumt worden. Der Kostenzuschuss basiere auf dem zeitlich befristeten Wegerecht und werde als Bemessungsgrundlage für die IZP berücksichtigt.

*- Anzahlung/Lieferung*

Dieser Geldfluss sei für zukünftige Leistungen des Generalunternehmers im Rahmen des Windparkprojektes getätigt worden (Liefervertrag, Anhang 3) und stelle als Anzahlung keinen (aktivierungsfähigen) Investitionszuwachs im Jahr 2004 dar.

*- Bauzinsen*

stellten (*ergänze:* im Rahmen von *Anschaffungsvorgängen*) kein gesondert bewertungsfähiges Wirtschaftsgut dar und seien nicht als Investitionszuwachs zu berücksichtigen.

Das Finanzamt setzte daraufhin die IZP mit Bescheid vom 24.2.2006 mit € 18.550,00 fest.

**I.2.3.** In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw unter anderem aus:

Am 6.12.2004 sei vereinbart worden, dass die Bw die zu liefernden Anlagenteile losgelöst von der Montagevereinbarung im Rahmen eines **Anschaffungsvorganges** käuflich erwirbt. Für die einzelnen Teillieferungen seien orientiert an den Erfüllungszeitpunkten Lieferpreise gemäß Anlage 3 des (Liefer-)Vertrages vereinbart und zudem eine Anzahlung bezogen auf den gesamten Lieferumfang vorgesehen worden.

Der Übergang des Risikos bezüglich Verlust oder Beschädigung, zufälligem Untergang und aller anderen möglichen Risiken erfolge vertragsgemäß mit abgeschlossener Lieferung bzw. mit Übernahme im Werk des Herstellers. Mit den Teilerfüllungen gehe das Eigentum an den gelieferten und übernommenen Anlagenteilen auf den Käufer über, der so uneingeschränkte rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über diese Anlagenteile erwerbe.

Sodann verweist die Berufung auf die oben dargestellten Vertragsbestimmungen betreffend Kostentragung durch den Verkäufer hinsichtlich der Versicherung der Liefergegenstände bis zum Beginn des Transportes (an die Baustelle) sowie des Transportes und dessen Versicherung.

Die Umsetzung dessen sei erfolgt mit

- Übernahme laut Protokoll vom 21.12.2004 betreffend (elektro-)technische Infrastruktur;
- Übernahme am 21.12.04 laut Protokoll des Notars betreffend Windkraftanlageile;
- formeller Dokumentierung im Protokoll vom 23.12.04 betreffend Vollzug am 30.12.04.

Das BMF- Schreiben mit der erbetenen Rechtsauskunft sei der Bw am 4.10.2004 zugegangen.

Nach Wiedergabe der Ausführungen im BP- Bericht hielt die Bw den Prüferargumenten Folgendes entgegen:

*1. Zum Argument „bloß formelle Übernahme von Anlagenteilen“*

Bei dem vom VwGH im E Zl. 90/13/0028 entschiedenen Fall habe es sich um die Anschaffung eines Flugzeuges gehandelt, das auch nach dem formellen Anschaffungszeitpunkt weiterhin durch den Verkäufer an Dritte vermietet wurde, die Vermietungserlöse dem Verkäufer zukamen und das Flugzeug weiterhin vom Verkäufer instandzuhalten war. Die dort auch vorliegende Tragung der Versicherung durch den Verkäufer sei nicht Fall entscheidendes Kriterium für den Anschaffungszeitpunkt gewesen, vielmehr der Umstand, dass der Erwerber über das Flugzeug in keiner Weise verfügen oder es im Rahmen seines Betriebes wirtschaftlich nutzen konnte. Das Erkenntnis sei ungeeignet, den Rechtsstandpunkt des Finanzamtes zu stützen.

Nach Verweis auf *Quantschnigg/Schuch*, Rz 51 zu § 6 und *Doralt*, Rz 41 zu § 6 EStG 1988 führte die Bw aus, dass das Eigentum an den Anlagen auf Grund deren protokollierter und dokumentierter Übernahme auf die Bw übergegangen sei, sie damit rechtlich und

wirtschaftlich über die Anlagen verfügen konnte und der Verkäuferin keinerlei Verfügungsmöglichkeit im Rahmen ihres Geschäftsbetriebes verblieben sei. Der in den Übernahmeprotokollen ausdrücklich festgehaltene Übergang sämtlicher Risiken auf die Bw schließe zweifelsfrei die Gefahr des zufälligen Unterganges ein. Eine solche Festlegung könne nicht wirtschaftlich uminterpretiert werden.

Auch das Vertragserfüllungsrisiko habe sich – was die Prüfungsorgane übersähen – mit der Anlagenübernahme maßgeblich zu Lasten der Bw verändert. Wäre die Errichtung des Windparks in weiterer Folge gescheitert, so wäre zwar in Bezug auf den Montageteil eine Vertragsverletzung (Erfüllungsverzug mit Wandlungsoption „usw.“) anzunehmen gewesen, doch hätte dies an der Erfüllung des Lieferanteils nichts geändert. Wäre die Montage z.B. auf Grund von technischen Problemen misslungen, wäre die Bw dennoch auf Grund der vollzogenen Übernahme Eigentümerin der Anlagen gewesen und hätte eine Rückabwicklung des Lieferanteils rechtlich nicht durchsetzen können. Schon aus den technischen Herausforderungen des Projektes (Errichtung in Höhenlage) ergebe sich, dass die Errichtung des Windparks durchaus risikobehaftet war. Auch aus wirtschaftlicher Sicht hätte die Projektumsetzung scheitern können. Der als Errichter fungierende Generalunternehmer habe als de facto Kleinbetrieb die Errichtung eines Großprojektes übernommen. Technische Schwierigkeiten oder maßgebliche Kostenüberschreitungen hätten den Auftragnehmer durchaus in wirtschaftliche Schwierigkeiten bringen können, auch insofern könne die abschließende Errichtung nicht als bloße Formsache angesehen werden. Wäre der GU außerstande gewesen die Montageleistungen zu erbringen oder zu vollenden, so hätte die Bw als rechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der Anlagen sämtliche Risiken des Eigentums tragen müssen und keinerlei Anspruch auf eine Rückabwicklung der Lieferungen gehabt. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass die Versicherungs- und Transportkosten weiterhin (*gemeint*: wie im GU- Vertrag vereinbart) von der Verkäuferin der Anlagen zu tragen waren. Festzuhalten sei, dass mit einer Versicherung niemals das Risiko des zufälligen Unterganges von Wirtschaftsgütern abgesichert werden könne. Ein Versicherungsvertrag decke immer nur die vertraglich spezifizierten Risiken, üblicherweise seien dies in der hier relevanten Sachversicherung das Feuer- und das Einbruchsdiebstahlsrisiko. Davon unberührt bleibe, dass ein zufälliger Untergang der Anlagen jedenfalls die Erwerblerin treffe und gegenständlich jedenfalls getroffen hätte. Im Falle eines nicht versicherbaren Terroranschlages gehe der Verlust unstrittig zu Lasten der Erwerblerin. Dass die Versicherung weiterhin durch die Verkäuferin erfolgt sei, sei nur das Ergebnis von Praktikabilitätsüberlegungen. Die Bw hätte ansonsten eine Versicherung für im Ausland lagernde Ware wahrscheinlich mit einem ausländischen Versicherer kontrahieren müssen. Weiterversicherung durch den Lagerhalter sei die einfachste und wirtschaftlichste Lösung

gewesen. Dass die betreffenden Versicherungskosten über den Vertragspreis letztlich aber von der Bw als Käuferin zu tragen waren, sei sogar in den Verträgen ausdrücklich festgehalten. Übrigens würden so genannte Konsignationslagerbestände regelmäßig vom Lagerhalter und fast nie vom Eigentümer der Waren versichert, was nichts daran ändere, dass solche Waren wirtschaftlich und rechtlich nicht dem Lagerhalter zuzurechnen seien.

Wenn die Prüfungsorgane zwischen formeller Preisgefahr und wirtschaftlicher Kostentragung unterschieden, so sei dem entgegen zu halten, dass alle wirtschaftlichen Kosten des Erwerbsvorganges naturgemäß der Käuferin trage. Jeder Anlagenlieferant werde die ihm entstehenden Kosten in die Kalkulation des Vertragspreises aufnehmen. Hier sei die Tragung der Versicherungskosten im Wege des Vertragspreises sogar ausdrücklich in den Liefervertrag aufgenommen worden.

In Bezug auf die Transportkosten habe die Behörde nicht erläutert, welche rechtliche Relevanz dieser Frage in Bezug auf den Anschaffungszeitpunkt zukommen sollte.

Voraussetzung für eine vollzogene Anschaffung sei nach ständiger Verwaltungspraxis freilich auch die Nutzungsmöglichkeit im Betrieb des Erwerbers. Dass es sich bei Windkraftanlagen, die nach der im Auskunftsweg mitgeteilten Rechtsansicht des BMF auch in einem externen Lager übernommen werden könnten, um keine zusammengebauten und damit in funktionsfähigem Zustand befindlichen Anlagen handelt, dass erst im Zuge der Montage eine technisch funktionsfähige, Energie produzierende Windkraftanlage entsteht, sei als selbstverständlich vorauszusetzen. Auf die Rechtsauskunft des BMF habe vertraut werden können.

§ 108e Abs 3 Z 2 (richtig: Z 1) EStG 1988 weise in dieselbe Richtung: „Erstreckt sich die Anschaffung (...) prämiengünstiger Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungskosten mit einzubeziehen.“ Dem Gesetzgeber zufolge seien daher Anschaffungsvorgänge nicht strikt zeitpunktbezogen, sondern könnten auch in Teilen vollzogen werden. Die Teilanschaffungen könnten sich nach dem Gesetzeswortlaut auf verschiedene Kalenderjahre verteilen. Die übernommenen Anlagenteile hätten im Betriebsvermögen der Bw selbstverständlich aktiviert werden müssen, eine alternativ denkbare Erfassung der Zahlungen als Betriebsausgabe sei nicht in Betracht gekommen.

## *2. Zum Argument „unveränderter Vertragspreis trotz behaupteter geänderter Vertragslage“:*

Hier sei zunächst auf das unter 1. Gesagte zu verweisen. Dass die Prüfungsorgane bei den geschilderten Gegebenheiten als Inhalt der Vereinbarung vom 6.12.2004 die Errichtung eines betriebsbereiten Windparks erkennen, sei nicht nachvollziehbar. Es treffe nicht zu, dass die Vertragänderungen im letzten Moment zur vermeintlichen Absicherung der IZP kontrahiert

worden wären. Selbst vor Stellung der Anfrage an das BMF (10.8.04) und selbst vor August 2004 sei es selbstverständlich die akkordierte Absicht der Vertragspartner gewesen, die Projektumsetzung unter Nutzung der IZP zu planen. Dass die Ergebnisse der Anfragebeantwortung (4.10.05) nicht unmittelbar in den ersten Vertrag (GU- Vertrag 5.10.04) aufgenommen wurden, sei allein damit zu erklären, dass der Vertrag in diesem Zeitpunkt bereits endverhandelt war, auf Käuferseite die notwendigen Genehmigungsprozesse durchlaufen habe und demnach – um das Projekt starten und insbesondere die Anlagenbestellung vornehmen zu können – in der verhandelten Form auch gefertigt wurde. Bereits in diesem GU- Vertrag sei in Pkt 16.1. bestimmt worden, dass „sich der Auftraggeber (Bw) eine persönliche Werksabnahme mit Protokoll und Übergabe sämtlicher für den Betrieb der Anlagen erforderlichen Dokumente vorbehält“. Bereits der GU- Vertrag habe somit die Basisregeln enthalten, wie sie in der Vertragänderung vom 6.12.2004 konkretisiert umgesetzt worden seien. Der in der BP-Niederschrift vermittelte Eindruck einer nachträglichen, bloß formellen Vertragsanpassung zur „Rettung“ der IZP sei verfehlt. Der Erstvertrag habe eben gerade nicht ausschließlich die Lieferung eines betriebsbereiten Windparks zum Inhalt gehabt. Vielmehr seien schon im Erstvertrag die Weichen für Vertragsanpassungen im Sinne der Vereinbarung vom 6.12.2004 gestellt worden. Die Bw sei mit dem Erstvertrag in die Lage versetzt worden, eine entsprechende Konkretisierung der Werksabnahmen zu fordern. Damit entfalle auch das Argument des Finanzamtes, wonach aus einem unveränderten Vertragspreis auf eine unveränderte Risikosituation bzw. unveränderte Risikoverteilung zwischen den Vertragspartnern zu schließen sei. Werksabnahmen seien von vornherein als Option vorgesehen und daher im Vertragspreis von Anfang an entsprechend berücksichtigt gewesen. Dass sich die Risikosituation mit den tatsächlichen Werksabnahmen maßgeblich veränderte, habe die Bw ausführlich dargelegt.

Sodann beantragte die Bw, ausgehend von einer auf € 7.457.204,73 reduzierten Bemessungsgrundlage, für das Kalenderjahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie von € 745.720,00 festzusetzen und eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat durchzuführen.

**I.2.4.** In der dazu abgegebenen Stellungnahme des Prüfungsorgans, der Bw übermittelt am 19.6.2006, ist zu lesen:

Von der wirtschaftlichen Maßgeblichkeit des Generalunternehmervertrages sei auszugehen und der Übergang des Eigentümerrisikos vom Verkäufer auf den Käufer (Bw) im Kalenderjahr 2004 zu verneinen, weil die Kosten der Anlagenversicherung sowie die Transportkosten übereinstimmend mit dem GU- Vertrag auch nach dem Liefervertrag vom Anlagenlieferanten (= GU) zu tragen waren. Mit der Vereinbarung vom 6.12.2004 habe sich nichts daran



geändert, dass die Erstellung eines betriebsbereiten Windparks ausbedungen war. Wäre mit der Vertragänderung auch eine Änderung der Risikosituation eingetreten, hätte sich der Vertragspreis ändern (verringern) müssen.

Anschaffung iSd EStG 1988 knüpfe nicht an das Zivilrecht an, sondern sei ein steuereigener Wirtschaftsbegriff. Anschaffung setze voraus, dass das Wirtschaftsgut in den Betrieb aufgenommen wurde, auch wenn es auf die Inbetriebnahme nicht ankomme. Davon könne erst die Rede sein, wenn der Betrieb über jenes Anlagegut verfüge, auf dessen Anschaffung – dem Betriebszweck entsprechend – es angekommen sei. Es entscheide die betriebliche Nutzungsmöglichkeit, die tatsächliche und nicht bloß rechtliche Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut.

Zur angeblichen Veränderung des Vertragserfüllungsrisikos sei auf Pkt 12.2. des Liefervertrages zu verweisen, wonach bei Eintritt eines Ereignisses höherer Gewalt die Vertragsparteien einvernehmlich eine bestmögliche Verwertung der gelieferten Anlagenteile anstreben. Dieser Passus widerspreche den Berufungsausführungen, dass das Risiko des zufälligen Unterganges auf die Bw übergegangen sei.

Nach dem Inhalt des GU- Vertrages sei anzunehmen, dass der Auftragnehmer vorab die Möglichkeiten der Errichtung eines Windparks an diesem Standort genauestens ausgelotet und geprüft habe, da er ansonsten die entsprechenden Leistungen in vereinbarter Form nicht hätte anbieten bzw. ausführen können. Der Einwand, dass die Montage auf Grund technischer Probleme hätte scheitern können, sei nicht zielführend, da hier das Recht auf Gewährleistung eintrete. Zu der laut Berufung unmöglich durchsetzbaren Rückabwicklung werde auf Pkt 12.2. des Liefervertrages verwiesen, wonach das Risiko jedenfalls nicht zur Gänze auf die Bw übergehe. Dem Argument eines möglichen wirtschaftlichen Scheiterns werde entgegengehalten, dass der Auftragnehmer nicht als Kleinbetrieb angesehen werden könne, zumal diese Firma bereits zahlreiche Windparkanlagen umgesetzt habe und somit auf ein entsprechendes Erfahrungspotenzial zurückgreifen könne. Im Übrigen sei auf Grund der Identität der als Entscheidungsträger handelnden Personen sowohl des Auftragnehmers (GU) wie auch des Auftraggebers (Bw) – Herr J sei in beiden Firmen Geschäftsführer – eine erhöhte interne Kommunikation als gegeben anzunehmen.

Das Argument „Konsignationslager“ finde auf den gegenständlichen Sachverhalt keine Anwendung: Ein Konsignationslager sei eine Einrichtung, die es dem Eigentümer und Lieferanten von Waren ermögliche, diese auf der Grundlage einer Bevorratungsstrategie im eigenen Lager (oft disloziert bzw. in Kundennähe situiert) oder sogar jenem des (zumeist Groß-)Kunden selbst so lange vorrätig zu halten, bis der Kunde diese durch Entnahme oder Abrufen erwirbt. Dokumentiert werde dieser Eigentumsübergang im Wege der

Lagerbuchhaltung. Der Verkäufer bleibe demnach so lange Eigentümer der Waren, bis sie vom Kunden in Anspruch genommen würden.

**I.2.5.** Die Bw antwortete darauf mit Gegenäußerung vom 28.7.2006 wie folgt:

Zu 1a) der Stellungnahme:

Das von den Prüfern zitierte VwGH- Judikat sei sachverhaltsbezogen mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar (Verweis auf die Berufungsschrift, Seiten 5f.). Hinsichtlich des Anschaffungszeitpunktes sei festzustellen, dass die Bw nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich über die Anlagenteile habe verfügen können. Nach Auffassung der BP wäre eine körperliche Aufnahme in einer Betriebsstätte der Käuferin (Bw) erforderlich. Eine solche Beurteilung sei weder gesetzlich noch durch die Rechtsprechung gedeckt. Dies würde nämlich in der Schlussfolgerung münden, dass nicht in eigenen Betriebsstätten lagernde Wirtschaftsgüter generell nicht dem Eigentümer zuzurechnen wären. Auch die Auskunft des BMF habe eine Übernahme von Anlagen im Werk des Anlagelieferanten für zulässig und begünstigungsfähig erklärt. Die Prüferin sei auf diesbezügliche Literaturverweise nicht eingegangen.

Zu 1c)

Aus der zitierten Vertragsbestimmung, wonach im Falle eines Ereignisses höherer Gewalt die Vertragsparteien einvernehmlich eine bestmögliche Verwertung der gelieferten Anlagenteile anstreben, folgere die BP, dass das Risiko des zufälligen Unterganges damit nicht oder nicht zur Gänze auf die Bw übergegangen sei. Diese Interpretation sei nicht nachvollziehbar. Wäre das Risiko des zufälligen Unterganges der Anlagen(teile) nicht auf die Bw übergegangen, so wäre eine solche Vertragspassage von vornherein entbehrlich, das Risiko wäre ohnehin beim Auftragnehmer (GU) verblieben. Weil aber der Risikoübergang erfolgt sei und ein Anlagenbetreiber (wie die Bw) ungleich schlechtere Drittverwertungsmöglichkeiten habe als ein Anlagelieferant, der vielfach in Kontakt mit Interessenten für Windkraftanlagen stehe, habe sich eben dieser Lieferant im Liefervertrag bereit erklärt, in einem Fall höherer Gewalt gemeinsam (mit der Bw) eine bestmögliche Verwertung der Anlagen – die dem Lieferanten zivilrechtlich und somit in Bezug auf jedwedes Risiko nicht mehr zuzurechnen seien – anzustreben“. Es sei denkunmöglich, daraus eine Verpflichtung des Anlagelieferanten zur Rückübernahme jener Anlagen, die er selbst nicht weiterverwerten könne, abzuleiten, wie dies bei nicht vollzogener Lieferung und Übernahme der Fall wäre.

Dem Berufungsargument, dass nicht nur Fälle von höherer Gewalt, sondern auch technische Probleme zu einem Scheitern der Anlagenmontage hätten führen können, halte die BP das Rechtsinstrument der Gewährleistung entgegen. Damit verkenne sie die rechtlichen Grundlagen der Gewährleistung, wenn sie meine dass ein Scheitern der Anlagenerrichtung (=

des Montageauftrages) jedenfalls auch einen Gewährleistungsanspruch in Bezug auf die abschließend gelieferten Anlagen eröffnet. In Bezug auf den Montageauftrag wäre zwar eine Nichterfüllung (und kein Gewährleistungsfall) gegeben, in Bezug auf die gelieferten Anlagen könne die Käuferin aber wegen technischer Probleme bei der Montage nicht einen Gewährleistungsanspruch für die übernommenen Anlagen geltend machen.

Die Ausführungen der BP legen nahe, dass technische Probleme schon deshalb nicht zu erwarten gewesen wären, weil die Firma (GU) „bereits zahlreiche Windparkanlagen umgesetzt hat“; dass zwischen den handelnden Personen und Entscheidungsträgern eine „erhöhte“ interne Kommunikation gegeben sein musste; und bei mangelnder Umsetzbarkeit des Projektes dieses gar nicht realisiert worden wäre. Diese Aussagen stellten zum einen komplexe Anlagenbauprojekte in unzulässiger Weise vereinfachend dar, indem technische Risiken bei solchen Projekten (zirkelschlussartig) schlichtweg verneint würden; und widersprächen andererseits überhaupt den Tatsachen: Dass der GU *vergleichbare* Projekte bereits realisiert hätte, treffe weder hinsichtlich des Projektvolumens noch hinsichtlich der technischen Herausforderung einer Windkraftanlagenerrichtung in alpiner Lage und Höhe zu. Dem Vorhaben sei sogar mediale Aufmerksamkeit zuteil geworden.

Zu 1d)

Die Prüferaussagen zum Begriff „Konsignationslager“ ignorierten den Umstand, dass heutzutage Unternehmen ihre Waren und Erzeugnisse vielfach auch bei ihren Vertragspartnern einlagerten. Dass der gegenständliche Fall nicht der eines Dritt-, Fremd- oder Konsignationslagers wäre, bleibe unverständlich.

Zu 1e) und 1f)

Dass der unveränderte Vertragspreis Nachweis dafür wäre, dass „keine wirtschaftliche Veränderung zwischen dem GU- Vertrag und dem nachträglich erstellten Liefervertrag“ eingetreten sei, habe die Bw schon in der Berufungsschrift, Seiten 10f, verneint.

Zu 1g)

Nach Auffassung der BP wäre der Fall anders zu beurteilen, wenn von vornherein zwei getrennte Verträge abgeschlossen worden wären; die Annahme einer solchen Konstellation sei der Anfragebeantwortung des BMF auf Frage 2 des Auskunftersuchens zu Grunde gelegen. Nach Ansicht der Bw sei ein konkreter Vertragsstand aber nach dem Inhalt und nicht nach dem Zustandekommen zu beurteilen. Wie mehrfach erläutert, habe der Liefervertrag in Bezug auf die Übernahme von Anlagen nur das konkretisiert, was bereits im GU- Vertrag als Möglichkeit enthalten war. Die Verträge seien auch nicht zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen worden.

Die Behörde schließe aus der Gesamtheit der Verträge auf den Vertragswillen: Anschaffung einer betriebsbereiten Windparks. Auch bei vorweg getrennt abgeschlossenen Verträgen wäre

dies aber nicht anders gewesen, was nicht zuletzt auch dem BMF bei seiner Anfragebeantwortung habe bewusst sein müssen. Dass jeder Windkraftanlagenbetreiber, der Anlagen anschafft, damit im Ergebnis einen betriebsbereiten Windpark errichten will, sei selbstverständliche Realität.

Zu 2a) und 2b) kein neues Vorbringen

**I.2.6.** Daraufhin legte das Finanzamt die Berufung dem UFS vor.

## **II. Verfahren vor dem UFS**

In der am 11. Juni 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Dr. Königer:

Im Berufungsfall sei zwischen Herstellungs- und Anschaffungsvorgängen zu differenzieren. Fest stehe, dass im Jahr 2004 die Windkraftanlage noch nicht hergestellt war. Allerdings hätten im Streitjahr bereits Anschaffungsvorgänge von Teilen der Gesamtanlage stattgefunden. Dies werde einerseits durch den Gesetzeswortlaut bestätigt, demzufolge als Anschaffung nicht bloß ein punktueller Vorgang zu verstehen ist, da auch hier von Teilen der Anschaffung bzw. Herstellung gesprochen wird; andererseits komme diese Rechtsmeinung in der Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen zum Ausdruck, wonach eine Aufspaltung des Vertrages in die Anschaffung einzelner Bestandteile der Anlage und deren Montage zu erfolgen hat. Weiters stehe fest, dass sich zwar der Preis der Gesamtanlage nicht geändert hat; „mir ist aber unklar, welche Auswirkung dieser Umstand auf die rechtliche Beurteilung haben soll.“

Mag. Zaussinger führte aus,

mit 5. Oktober 2004 sei ein Generalunternehmervertrag zwischen der Berufungswerberin und der Auftragnehmerin abgeschlossen worden. In diesem Vertrag habe sich die Auftragnehmerin verpflichtet, schlüsselfertig Windkraftanlagen der Berufungswerberin zur Verfügung zu stellen. Die Auftragserteilung sei in der 41. Kalenderwoche 2004 erfolgt, die Fundamentsektionen sowie die Infrastruktur (Elektrotechnik) sollten in der KW 44/2004 geliefert werden, die Lieferung der Windkraftanlage in der KW 27/2005 sowie die Fertigstellung und Inbetriebnahme in den KW 38 und 39/2005 stattfinden. Bis zu diesem Zeitpunkt habe das (nicht versicherbare) Risiko des zufälligen Unterganges des Liefergegenstandes die Auftragnehmerin getroffen; dies nebst allen anderen Risiken.

Wenn nunmehr „offensichtlich zur Rettung der IZP knapp vor Ablauf des Kalenderjahres 2004“ ein Notarsubstitut nach Dänemark entsandt wurde, um die zivilrechtliche Eigentumsübertragung herbeizuführen, so sei einerseits an der Ernsthaftigkeit dieses

Vorganges zu zweifeln und andererseits kein vernünftiger Grund zu ersehen, warum sich dadurch nicht auch der zivilrechtliche Preis hätte ändern müssen.“

Dr. Köninger

verwies zunächst darauf, dass Projekte der gegenständlichen Art eine lange Vorlaufzeit, hier: rund zwei Jahre, beinhalteten. Überdies habe es sich bei dem gegenständlichen Windpark um ein innovatives Projekt gehandelt, da es einer der ersten Fälle war, dass eine Windkraftanlage in einer derartigen Höhenlage installiert wurde, was Rücksicht auf die dort herrschenden Windverhältnisse bedingt.

Auf Grund nicht vorhersehbarer Verzögerungen im zeitlichen Ablauf sei gegen Jahresende 2004 alles getan worden, um die IZP, die „von Vornherein Teil des kalkulierten Projektes war“, zu retten. „Dieser Versuch ist letztlich gelungen.“

Mag. Zaussinger:

„Unbestritten benötigen Projekte der gegenständlichen Art eine längere Vorlaufzeit. Allerdings ist in der Vorlaufzeit keineswegs klar, ob es zur Realisierung des Projektes kommen wird. Dies steht erst fest, wenn der GU- Vertrag abgeschlossen worden ist.“

Dr. Köninger

„Die Projektrealisierung hängt aber letztlich davon ab, ob die behördlichen Bewilligungen erteilt werden. Wenn dies der Fall ist, kann davon ausgegangen werden, dass auch das Projekt durchgezogen wird.“

Mag. Zaussinger:

„Die Auskunft des BMF ist keineswegs in dem von der Berufungswerberin gewünschten Sinn ergangen (s. Beantwortung der Frage 1).

Im Zentrum des Berufungsverfahrens steht die Frage, ob tatsächlich noch im Jahr 2004 eine Anschaffung im steuerlichen Sinn stattgefunden hat.

Ich verweise diesbezüglich auf insgesamt sechs UFS- Entscheidungen, die es allesamt als nicht entscheidend ansehen, in welchem Jahr der zivilrechtliche Eigentumsübergang stattgefunden hat, sondern ausschließlich darauf abstellen, wann eine Anschaffung im steuerlichen Sinn vorliegt. Dies wird durch ein jüngst zu einem allerdings anderen Problemkreis (Anschaffung eines Lkw) ergangenen VwGH- Erkenntnis bestätigt (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0096), in dem der Gerichtshof ebenfalls auf den Anschaffungszeitpunkt im steuerlichen Sinn abstellt. Maßgeblich ist das Erlangen der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit. Die Veräußerbarkeit des Wirtschaftsgutes ist diesbezüglich noch nicht ausreichend.“

Dr. Köninger:

„Der „Lkw-Fall“ ist mit dem vorliegenden Berufungsfall nicht vergleichbar, da die Anschaffung eines Pkw wohl nur einheitlich erfolgen kann. Wir vertreten vielmehr die Rechtsmeinung, dass hier ein Herstellungsvorgang vorliegt, der in einzelne Teilanschaffungsvorgänge zerlegt werden kann. Wäre die nunmehr geäußerte Rechtsansicht der Amtspartei zutreffend, so würde daraus folgen, dass auch die Auskunft des BMF eindeutig rechtsunrichtig wäre.

Im Übrigen legt auch der Text des § 108e EStG die Beurteilung durch das BMF nahe.“

Mag. Zaussinger:

„Bei dem Generalunternehmervertrag war es klar, dass ein Anschaffungsvorgang vorliegt. Offenbar soll nunmehr erreicht werden, dass dies durch eine Vertragänderung in einen Herstellungsvorgang umgedeutet wird, der in einzelne Teilanschaffungsvorgänge zerlegt werden kann. Dies widerspricht aber dem Umstand, dass wirtschaftlich betrachtet ein Vertragsgeflecht vorliegt, dessen Umdeutung und Aufspaltung rechtlich durch die getroffenen Maßnahmen nicht erreicht werden kann.“

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

**1. „Wegeherstellung, Kostenbeitrag“:** Der betreffende IZP- Ansatz begegnet ohne abweichende Feststellungen zum Sachverhalt – übereinstimmend mit dem Finanzamt ist von einem Kostenbeitrag der Bw an die Gemeinde zur *Wegeherstellung noch im Jahr 2004* auszugehen – keinen Bedenken des Berufungssenates und wird unverändert anerkannt.

### **2. „Lieferung von Anlagenteilen im Werk des ausländischen Herstellers“:**

2.1. Der UFS nimmt an, dass der Generalunternehmervertrag (GU- Vertrag 5. Oktober 2004) durch den davon abgespaltenen Vertrag über die Lieferung von Anlagenteilen (6. Dezember 2004) sowie dessen Umsetzung laut Übernahmeprotokoll vom 23.12.2004 bloß formal geändert wurde, ohne damit die bedungene Gesamtleistung des Generalunternehmers – **Lieferung** (Anschaffung) von 10 betriebsbereiten Windkraftanlagen – real zu verändern.

Diese Annahme ist begründet. Das von der Bw ursprünglich angestrebte, für sie einzig sinnvolle wirtschaftliche Ergebnis der nunmehr in zwei Verträge geteilten Gesamtvereinbarung war die Übernahme voll funktionsfähiger, betriebsbereiter Windkraftanlagen. Diese Anlagen sollten nach dem unbestrittenen Inhalt des GU- Vertrages vom GU an die Bw **verkauft**, also von ihr **angeschafft** und nicht etwa durch sie *hergestellt* werden. Montage und Prüfung der Betriebsbereitschaft der Anlage waren vor deren Übernahme durch die Bw noch vom Generalunternehmer zu besorgen, welcher der Bw dafür Gewähr leistete und seinerseits gegenüber den Herstellern der Anlagenteile einen diesbezüglichen, unter gewissen Fällen unmittelbar auf die Bw übergehenden Gewährleistungsanspruch hatte. Der gesamte, unstrittig

im Jahr 2005 abgeschlossene Vorgang stellt eine **Anschaffung** dar. Die Vertragsaufspaltung im Dezember 2004 macht nämlich aus dem Vorgang keine *Herstellung*:

- Zum einen war der GU selbst nicht Hersteller dieser Anlagenkomponenten, sondern fungierte nach dem Wortlaut der separaten Liefervereinbarung(en) als deren Zwischenhändler. Die einzelnen Gegenstände (Gondeln, Flügelblätter, Türme etc.) waren beim ausländischen Hersteller als von ihm vorweg definierte, genormte und in seinen Produktkatalogen abschließend beschriebene Typen zu bestellen; eine Möglichkeit, über die Typenwahl hinaus auf die Beschaffenheit der Anlagenteile bestimmenden Einfluss zu nehmen, hatte weder die Bw noch der Generalunternehmer.

- Zum anderen hatte der GU die Anlagenteile auf eigene Kosten zu versichern, bis diese auf die Baustelle der Bw verbracht und betriebsbereit montiert waren. Die Versicherungskosten sollten nach dem Wortlaut des GU- Vertrages wie auch des späteren Liefervertrages im Pauschalfixpreis“ mitabgedeckt“ sein. Gegen die Tragung dieser Kosten durch die Bw spricht jedoch, dass sie weder vom Preis der Anlagenteile getrennt ausgewiesen und nach einzelnen Anlagenkomponenten aufgeschlüsselt noch jemals beziffert wurden, was wegen der nicht unveränderlich feststehenden Dauer des Prämienanfalls nahe läge. Vielmehr gingen die Versicherungskosten im unveränderten Pauschalfixpreis unter. Da aber Beiträge (Prämien) zu einer betrieblichen Sachversicherung als Betriebsausgaben sofort abzugsfähig sind, wäre deren gesonderter Ausweis – bei tatsächlicher Tragung dieser Kosten durch die Bw – erforderlich gewesen. Die zitierten Vertragspassagen („Versicherungskosten im Pauschalfixpreis mitabgegolten/mitabgedeckt“) erweisen sich als Leerformeln, welche der in den betreffenden Vertragspunkten ausdrücklich vereinbarten Kostentragung durch den GU/Auftragnehmer widersprechen. Sie lassen sich nur so verstehen, dass der Auftragnehmer diese Kosten nicht weiterverrechnet hat, und dies wohl in Ansehung des Pauschalfixpreises für die in welchem Zeitraum immer erbrachte Gesamtleistung. Dass die Versicherungskosten nachvollziehbar kalkuliert und verhandelt worden wären, hat die Bw nicht behauptet und ergibt sich dafür auch sonst kein Anhaltspunkt in den Verträgen.

- Das nicht versicherbare Gefahrenrisiko ist mit der Vertragänderung keineswegs vom GU auf die Bw übergegangen (geschweige denn voll, vgl. die Vertragspflicht des GU, bei der Suche nach einer bestmöglichen Alternativverwertung der Liefergegenstände mitzuwirken, wenn diese für die Bw unbrauchbar sein sollten). Wie weiter unten zur fraglichen Ernsthaftigkeit des Liefervertrages näher ausgeführt, kommt den dort aufgezeigten, gegen zumindest wirtschaftlich ernst gemeinte Vertragsumgestaltung sprechenden Indizien –

a) keine Preisreduktion trotz angeblich weit vorverlegtem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und Eigentümerrisikos;

b) vier verschiedene Zeitpunkte der behaupteten Übernahme (21., 23., 27. oder

30.12.20004); c) wirtschaftliche Sinnlosigkeit der gewählten Vorgangsweise, weil die Bw mit den Liefergegenständen bei späterem Hervorkommen von Realisierungshindernissen technischer oder wirtschaftlicher Natur im Betrieb ihres nur zum verfahrensgegenständlichen Zweck gegründeten Unternehmens nichts hätte anfangen können – auch hier mitentscheidende Bedeutung zu.

Der UFS geht daher nicht von Herstellung, sondern von **Anschaffung** aus.

2.2. Auf der Grundlage dieser Sachverhaltsannahme war zu prüfen, ob ein derartiger Gesamtvorgang grundsätzlich in Teilanschaffungen zerlegt werden kann. Zu beurteilen war, ob ein (GU-)Vertrag betreffend den Kauf (steuerlich: die Anschaffung) von erst herzustellenden **einheitlichen und nur so betrieblich nutzbaren** Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens durch Abspaltung des um ein gutes halbes Jahr vorverlegten zivilrechtlichen Kaufes *von eigenständig nicht betrieblich nutzbaren Bauteilen* ohne Auswirkung auf Umfang und Preis der bedungenen Gesamtleistung grundsätzlich zerlegbar ist, so dass zwei von einander getrennte Anschaffungen (Anschaffungszeitpunkte) im steuerlichen Sinn vorliegen können (laut Bw: Lieferung von Bauteilen im 1. Jahr; Montage im 2. Jahr). Sodann war festzustellen, ob im konkreten Fall Teilanschaffungen vorliegen. Es war zu klären,

- a) ob die formale Umgestaltung des GU- Vertrages dem von den Vertragspartnern tatsächlich gewollten wirtschaftlichen Ergebnis entsprach und zutreffendenfalls
- b) in welchem Jahr die Anlagenteile (Gondeln, Flügelblätter, Türme und Zubehör) tatsächlich angeschafft wurden.

Außer Streit steht, dass die 10 Maschinenhäuser samt Flügelblättern, Türmen und weiterem Zubehör vereinbarungsgemäß erst im Jahr 2005 aus dem Werk des Herstellers an die Baustelle der Bw transportiert wurden. Fertigstellung, Probetrieb und Inbetriebnahme der 10 Windkraftanlagen erfolgten vereinbarungsgemäß erst im dritten Quartal 2005.

2.2.1. Der UFS hält es für ausgeschlossen, dass die Anschaffung eines wie hier nur in seiner Gesamtheit betrieblich nutzbaren einheitlichen Wirtschaftsgutes in mehrere Anschaffungsvorgänge und von einander verschiedene Anschaffungszeitpunkte zerlegt werden kann.

Gemäß § 108e Abs. 3 Z. 1 EStG 1988 sind, wenn sich die Anschaffung oder Herstellung prämiengünstiger Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre erstreckt, in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils **zu aktivierenden** Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AoHK) mit einzubeziehen. Maßgeblich für eine allfällige Verteilung von AoHK auf mehrere Jahre ist demnach nicht der Ausweis oder der Anfall von Aufwendungen, sondern deren **Aktivierungsfähigkeit**.



*Ob* und *wann* eine *Anschaffung* erfolgt ist, richtet sich nach den vom VwGH in ständiger Rechtsprechung (z. B. 8.3.1994, 93/14/0179, mwN) zum *Begriff* und *Zeitpunkt der Anschaffung* entwickelten Kriterien: *Anschaffung* ist demnach kein zivilrechtlicher sondern ein steuereigener Begriff. Angeschafft sind Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt ihrer Lieferung, d. h. mit dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an ihnen, also mit der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne der faktischen Verfügungsmöglichkeit darüber. Nach *Doralt*<sup>4</sup>, ESt- Kommentar, Rz 68 zu § 6, erweist sich der (von der Bw ins Treffen geführte) *Übergang der Preisgefahr* für die Ermittlung des Zeitpunktes des Erwerbes wirtschaftlichen Eigentums als „unergiebig“, weil das Zivilrecht mit der Preisgefahr an die Übergabe anknüpfe, die Anschaffung aber kein zivilrechtlicher, sondern ein steuereigener Begriff sei. Dass wirtschaftliches Eigentum und Gefahrenübergang nicht notwendig miteinander verknüpft sein müssen, zeigt auch *Schmidt*, dEStG<sup>10</sup>, Anm. 24 zu § 6, wenn er ausführt:

„*Wirtschaftliche Verfügungsmacht – wirtschaftliches Eigentum. Erwerben bedeutet Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (wV), ... Vor allem wird die wV regelmäßig mit der Lieferung (§ 446 BGB) durch den Übergang von Besitz, Gefahr, **Nutzung** und **Lasten** erlangt.*“ (Hervorhebung durch den UFS)

Der VwGH erachtet es für die Frage, ob hinsichtlich neu herzustellender Wirtschaftsgüter Anschaffung oder Herstellung vorliegt, entscheidend, wer das Risiko für die *Kosten und Funktionsfähigkeit* (damit wohl auch gemeint: betriebliche *Nutzbarkeit*) des Wirtschaftsgutes trägt. Trägt noch der Auftragnehmer (hier: GU als Zwischenhändler) das Risiko, so handelt es sich bei dem Erwerb des Gegenstandes durch den Auftraggeber um eine *Anschaffung*. Für die Tragung des Risikos durch den Auftragnehmer spricht es, wenn er noch die Versicherungskosten trägt. Im gegenständlichen Fall hatte der GU die Gegenstände und deren Transport auf die Baustelle der Bw im eigenen Namen zu versichern und diese Kosten zu tragen.

Der UFS nimmt an, dass eine Anschaffung von 10 jeweils *einheitlichen* Wirtschaftsgütern (Windkraftanlagen) vorliegt.

Nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung sind Teile eines *einheitlichen* Wirtschaftsgutes nicht getrennt zu bewerten, daher auch nicht gesondert aktivierungsfähig. Es entspricht der Verkehrsauffassung, dass „Windräder“ (Anlagen zur Energiegewinnung aus Windkraft) nur im fertigen, funktionsfähigen Zustand betrieblich nutzbar sind und dass jedes Windrad für sich ein *einheitliches Wirtschaftsgut* darstellt. Die Maschinenhäuser, die Rotorblätter und weiteres Zubehör befanden sich zum 31.12.2004 noch im Werk des Herstellers, waren daher zu diesem Zeitpunkt am Betriebsstandort der Bw weder vorhanden noch zusammengebaut und mit der notwendigen elektrotechnischen Ausrüstung montiert, geschweige denn auf ihre volle Funktionsfähigkeit geprüft. Dass schon im Jahr 2004, losgelöst

von der bedungenen Fertigstellung der kompletten Windkraftanlage im Folgejahr, eine *betrieblichen Nutzungsmöglichkeit* bestanden hätte, trifft nicht zu. Den einzelnen Anlagenteilen selbst kommt angesichts ihrer einzig möglichen betrieblichen Funktion in betriebsbereiten Windrädern am Standort des Windparks keine ins Gewicht fallende Selbständigkeit zu; dass im Dezember 2004 Liefervereinbarungen getroffen, Übernahmeprotokolle unterzeichnet und Lieferpreise bezahlt (somit Aufwendungen getätigt) wurden, vermag daran nichts zu ändern.

Gestützt auf das Übergabeprotokoll vom 23.12.2004 (dazu weiter unten) und mit Hinweis auf eine im Liefervertrag vom 6.12.2004 allgemein angesprochene alternative Verwertung im Unbrauchbarkeitsfall hat die Bw angegeben, über die im Liefervertrag genannten Gegenstände schon 2004 verfügungsberechtigt gewesen zu sein. Wenn im Vertragsgeflecht für den Fall erwiesener *Untauglichkeit* dieser Anlagenteile *für den Betriebszweck der Bw* das gemeinsame Streben beider Vertragsteile nach „bestmöglicher“ Alternativverwertung (nicht ausgesprochen, aber denkbar: Rücknahme durch den Hersteller oder Verkauf an andere Kraftwerksbetreiber, beides unter zugesagter Mitwirkung des Generalunternehmers) abstrakt angesprochen wird, so zeigt dies **keine** 2004 erlangte **faktische Nutzungsmöglichkeit** des Investitionsgutes **im Betrieb der Bw** auf. Im Zusammenhang mit dem IZP- Antrag vermag dieses Argument ohne erkennbare innerbetriebliche Alternative – wurde doch die Bw nur zum Zweck des Erwerbes und Betriebes *dieser einen* Windkraftanlage gegründet – nicht zu überzeugen. Eine etwaige Weiterveräußerung der Anlagenteile würde diese als Umlaufvermögen qualifizieren, und es bestünde gar kein Anspruch auf IZP.

Für den Zeitpunkt der Anschaffung ist also die faktische Nutzungsmöglichkeit der nur in ihrer Gesamtheit betrieblich verwendbaren jeweiligen Windkraftanlage entscheidend, weil vor deren betriebsbereiter Fertigstellung von einer Nutzbarkeit im Betrieb nicht gesprochen werden kann. Verwiesen wird auf die einschlägige UFS-Entscheidung vom 19.12.2005, RV/1613-W/05, wonach eine Tankstellenanlage erst mit Komplettierung und Endmontage der Anlage als angeschafft gilt, weil deren betriebliche Nutzung vor ihrer Fertigstellung de facto nicht möglich sei. Dass demgegenüber unmontierte, ja noch nicht einmal an den späteren Aufstellort verbrachte Flügelblätter, Maschinenhäuser und Türme bei einem ausschließlich in der Erzeugung und Lieferung von Strom tätigen Unternehmen wie der Bw anders zu beurteilen wären, verneint der UFS. Insbesondere erscheint es denkmöglich anzunehmen, dass auf Grund einer bloß zivilrechtlichen Übernahme einzelner Bestandteile einer nur als fertiggestelltes Ganzes funktionsfähigen Einrichtung diese Teile einem sinnvollen Einsatz im Betrieb zugänglich wären.

Wenn es das BMF in seiner Anfragebeantwortung vom 4. September 2004 (der Bw zugewandt am 4. Oktober 2004) für die Erlangung einer IZP als ausreichend erachtet hat,

die Gesamtleistung in mehreren von einander getrennten Schritten mit gesonderten Verträgen zu vereinbaren: Lieferung bzw. Montage der Anlagenteile, und es auch für unschädlich erklärt hat, die Lieferung durch Übernahme im (ausländischen) Werk des Herstellers zu vollziehen, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt seien, so stellt dies einerseits keine für den UFS zu beachtende Rechtsquelle dar; andererseits vermittelt es keinen Vertrauensschutz, da die Rechtsauskunft ausdrücklich außerhalb des konkreten Abgabeverfahrens und ganz bewusst ohne Prüfung des später verwirklichten Sachverhaltes erteilt wurde und schon deshalb weder das Finanzamt noch den UFS zu binden vermag.

Im Übrigen missversteht die Bw den Textsinn der BMF- Auskunft. Das BMF- Schreiben bestätigt nicht die Auffassung der Bw, wenn es sinngemäß ausführt, dass

1. bei vertraglich ausbedingener Erstellung einer betriebsbereiten Windkraftanlage diese erst in dem Zeitpunkt angeschafft sei, in dem sie für den Besteller der Anlage betriebsbereit zur Verfügung stehe. Treffe das im Jahr 2005 zu, so komme eine IZP nicht in Betracht;
2. bei Abschluss zweier eigenständiger Rechtsgeschäfte (Liefer- bzw. Montagegeschäft) das Liefergeschäft im Jahr 2004 nur dann IZP-fähig sei, wenn die Anlagenteile in die **wirtschaftliche** Verfügungsmacht des Bestellers gelangten; Voraussetzung sei dabei, dass spätestens mit Erfüllung der Anlagenlieferung auch die Preisgefahr hinsichtlich der gelieferten Teile auf den Erwerber übergehe, **„da andernfalls die Aufspaltung in zwei eigenständige Rechtsgeschäfte wirtschaftlich gegenüber Punkt 1 (der Anfragebeantwortung) zu keinem unterschiedlichen Ergebnis führt“**;
3. auch bei Lieferung in ein externes Lager die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht gegeben sein **könne**. (Hervorhebungen durch den UFS)

Abgesehen davon, dass hier der Übergang der Preisgefahr als entscheidendes Kriterium angesehen wird – wogegen der VwGH und ihm folgend der UFS die Erlangung der faktischen Nutzungsmöglichkeit im Betrieb entscheidend erachtet – hält sich das BMF mit seiner Antwort zurück und weist die Bw darauf hin, dass je nach Gestaltung der Verträge – insbesondere des nach Abspaltung der Lieferkomponente dem BMF unbekannt gebliebenen Vertragsgeflechts – auch eine Aufspaltung in zwei Verträge steuerlich misslingen kann, wenn die **wirtschaftliche** Verfügungsmacht vom Erwerber nicht erlangt wird. Das BMF hat also, abgesehen von der fehlenden Möglichkeit, Sachverhaltsbeurteilungen mit Vertrauensschutzwirkung vornehmen zu können, im Ergebnis nichts anderes gesagt als aus der Rechtsprechung des VwGH zum Anschaffungsbegriff hervorgeht.

Nachdem der UFS die Aktivierungsfähigkeit der 2004 nur zivilrechtlich gekauften (nicht aber steuerlich angeschafften) Anlagenteile verneint, ist das Schicksal der Berufung an sich schon entschieden. Die Prüfung der oben aufgeworfenen Folgefragen a) und b) ergibt, dass das Berufungsbegehren auch aus diesem Gesichtspunkt unbegründet ist.

2.2.2. Sachverhaltsbezogen nimmt der UFS an,

- a) dass die formale Umgestaltung des GU- Vertrages dem von der Bw gewollten wirtschaftlichen Ergebnis nicht entsprach und
- b) dass die Anlagenteile im steuerlichen Sinne tatsächlich erst 2005 angeschafft wurden.

a) Gegen die **Ernsthaftigkeit** einer vom Montagevorgang losgelösten Anschaffung der Anlagenteile noch im Jahr 2004 sprechen mehrere Umstände:

- So ist der Zeitpunkt der Übernahme im ausländischen Werk des Herstellers keineswegs eindeutig festgelegt. Der öffentliche Notar(-substitut) beurkundet die Übergabe als mit **21.12.2004** vollzogen, während das Übernahmeprotokoll vom **23.12.2004** den nämlichen Vorgang als mit diesem Tag vollzogen darstellt, obwohl im Rubrum des selben Protokolls von einer Lieferung am **30.12.2004** die Rede ist. Damit nicht genug, weist die der Feststellungserklärung beigefügte Berechnungsbeilage zum Antrag auf IZP als Lieferdatum für die Maschinenhäuser wieder ein anderes Datum, nämlich den **27.12.2004**, aus. Welches Datum nun aber jenes der tatsächlichen – ernst gemeinten – Übernahme im ausländischen Herstellerwerk gewesen sein soll, ist für die Frage der steuerlichen Zurechnung beim alten oder neuen Eigentümer keineswegs ohne Bedeutung: Knüpfen sich doch an den Zeitpunkt der Erlangung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmacht jene Risiken des Eigentümers, welche die Bw mit der Übernahme im Herstellerwerk ab diesem Zeitpunkt getragen haben will. Dass vier verschiedene Zeitpunkt zur Auswahl stehen, spricht gegen die Ernsthaftigkeit der Risikoübernahme genau am 21., 23., 27. oder 30. Dezember 2004, weil an jedem dieser Tage ein – nicht versicherbares – Ereignis von höherer Gewalt hätte eintreten können und der daraus entstehende Schaden – Beschädigung der Anlagenteile oder deren Untergang – vom jeweiligen Eigentümer zu tragen gewesen wäre. Folglich maß die Bw dem Zeitpunkt des zivilrechtlichen Erwerbes keine Bedeutung für den Beginn ihres Eigentümerrisikos zu.

- Auch die Tragung aller Kosten der Sach- und Transportversicherung durch den Auftragnehmer (GU) bis zur vollendeten Montage der Anlagenteile an die Baustelle (siehe oben) spricht gegen ernst gemeinten Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an diesen Gegenständen vor deren Montage und Betriebsbereitschaft.

- Warum der im GU- Vertrag vereinbarte Pauschalfixpreis für die Gesamtleistung des GU keinerlei Änderung erfuhr, obwohl der Übergang des Eigentümerrisikos auf die Bw nach dem Wortlaut des neuen „Liefervertrages“ und den diesbezüglichen Angaben der Bw um nahezu ein Dreivierteljahr (vom Zeitpunkt der voraussichtlichen Betriebsbereitschaft in der zweiten Jahreshälfte 2005 auf den Zeitpunkt des zivilrechtlichen Erwerbes durch protokollierte „Übernahme“ gegen Jahresende 2004) vorverlegt worden sein soll, konnten die Bw und ihr

steuerlicher Vertreter nicht plausibel erklären, obwohl im Verfahren dazu Gelegenheit geboten war. Eine solche Preisreduktion hätte die Bw jedoch erwarten können und verlangt, wenn das Gefahrenrisiko eines wirtschaftlichen Eigentümers tatsächlich früher auf sie übergegangen wäre als im GU- Vertrag vorgesehen.

- Gegen eine ernsthaft gewollte *Anschaffung* bereits **vor Montage und Betriebsbereitschaft** der Anlagen spricht es auch, wenn die 2003 gegründete Bw –

beim Projektstart in Kenntnis des Auslaufens der IZP (§ 108e Abs 3 erster Satz EStG 1988 idF BGBl. I 2002/155); und am 4.10.2004 im Besitz einer Anfragebeantwortung des BMF – im GU- Vertrag vom 5.10.2004 den Kauf der schlüsselfertigen Windkraftanlagen sowie den Liefertermin 2005 vereinbarte, dann aber Teile der Betriebseinrichtung bloß formal zu dem einzigen erkennbaren Zweck „erwarb“, für die Teilzahlungen 2004 IZP geltend machen zu können. Dass die Bw in der Planung ihres Projektes eine IZP vernünftigerweise angestrebt haben wird, leuchtet wohl ein. Zu Beginn der laut Bw üblichen Vorlaufzeit von zwei Jahren war allerdings die Aussicht auf Fertigstellung der Windkraftanlagen noch in 2004 und damit verbunden die Erwartung, IZP geltend machen zu können, äußerst gering. Wie in Fällen von vergleichbaren Windkraftprojekten anderer einschlägig tätiger Unternehmen desselben Konzerns, hing die Planung und Investitionsentscheidung nicht davon ab, ob eine IZP erlangt werden konnte. Der GU- Vertrag zeigt, dass es der Bw nicht darauf ankam. Dass nun aber die Vertragänderung einzig und allein durch das Bestreben motiviert war, doch noch in den Genuss der auslaufenden Investitionsbegünstigung zu kommen, hält der UFS nach dem vorhin Gesagten für gewiss.

Die Vorgangsweise der Bw erscheint ungewöhnlich und hätte sie – falls ernst gemeint – in die absonderliche Lage versetzt, über einen Teil des nur nach Fertigstellung in seiner Gesamtheit betrieblich nutzbaren, *einheitlichen* Wirtschaftsgutes mit allen Risikofolgen schon zu „verfügen“, ehe noch dessen Betriebsbereitschaft geprüft und erwiesen und von der Bw mit bestätigter Übernahme anerkannt war. Im durchaus möglichen Fall, den die Bw selbst zum Nachweis ihrer Eigentümerstellung ins Treffen führt, wäre sie auf den verfrüht „erworbenen“ Anlagenteilen wegen technischer oder wirtschaftlicher Realisierungshindernisse sitzen geblieben. Eine Ersatz-Verwertung der für den Betrieb in alpiner Höhenlage vorgesehenen technisch anspruchsvollen Windräder wurde von der Bw bloß abstrakt behauptet und ist für den UFS nicht erkennbar, zumal Hersteller derartige Gegenstände der Hochtechnologie weder auf „Vorrat“ produzieren noch an beliebig viele Interessenten verkaufen können, wenn sich ein neuartiges und sehr spezielles Projekt etwa auf Grund technischer Untauglichkeit zerschlägt. Dass ein Unternehmer – hier: ein zur Stromerzeugung und Stromlieferung ins Netz tätiger Energieversorger – bei Wahrung der gebotenen kaufmännischen Vorsicht derart riskant, ja betriebswirtschaftlich sinnlos vorgehen würde, erscheint dem UFS ausgeschlossen.

Die Gestaltung erklärt sich entgegen den Bekundungen der Bw nur aus dem Motiv, 2004 in den Genuss einer nur noch in diesem Jahr gesetzlich vorgesehenen IZP zu kommen.

b) Da die Bw und ihr Vertragspartner den Zeitpunkt der Übernahme von Anlagenteilen im Werk des Herstellers nicht eindeutig bestimmt und nachgewiesen haben, geht der UFS davon aus, dass im Jahr 2004 überhaupt keine ernst gemeinte Übernahme durch die Bw erfolgt ist. Der steuerliche Vertreter der Bw sieht die einzige Alternative zur Aktivierung der zivilrechtlich erworbenen Anlagenteile darin, die dafür getätigten Aufwendungen als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe zu verbuchen, was bei einem bilanzierenden Unternehmen denkunmöglich sei. Damit übersieht er, dass die Aufwendungen mangels Anschaffung der Gegenstände im steuerlichen Sinn bilanzierungsfähige Forderungen darstellten und die Anschaffung 2005 als Aktivtausch zu verbuchen war.

### **3. „Lieferung von Anlagenteilen (elektrotechnische Ausrüstung) im Werk des inländischen Herstellers:**

Dass auch dieser Vorgang als ein solcher im Rahmen der Anschaffung des *einheitlichen* Wirtschaftsgutes „Windkraftanlage“ zu beurteilen ist, ergibt sich aus dem unter **2.** Gesagten. Da die elektrotechnischen Ausrüstungsgegenstände (Trafostationen, Berg- und Talstation sowie 20kV Kabel in beträchtlicher Länge) am 21.12.2004 beim inländischen Hersteller ebenso nur protokollarisch übernommen wurden, aber nicht körperlich in den Verfügungsbereich der Bw gelangten, sondern bis zum Montagevorgang 2005 im Werk des Herstellers verblieben; und da diese Gegenstände vor Fertigstellung der gesamten Anlage obendrein noch keiner diesbezüglichen oder gar sonstigen betrieblichen Nutzung durch die Bw zugänglich waren, mangelt es den dafür getätigten Aufwendungen ebenso an der Aktivierungsfähigkeit. Hinzu kommt, dass weder der Ort der Übernahme noch eine tatsächliche Besichtigung und Begutachtung durch die Bw bzw. den GU im Protokoll festgehalten wurde. Ein ernsthafter Übernahmewille in Bezug auf diese Anlagenteile schon 2004 ist daher nicht erkennbar.

### **4. Bauzinsen:**

Bauzinsen, die im Zusammenhang mit Anschaffungsvorgängen anfallen, sind nicht aktivierungsfähig und zählen daher nicht zur Bemessungsgrundlage für eine IZP.

### **6. Zu den sonstige Aufwendungen:**

Die Bw hat insoweit ihr Berufungsbegehren eingeschränkt, sodass darauf nicht mehr einzugehen war.

Wien, am 23. September 2008