
Datum: 27.11.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 3037/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:1127.8K3037.06.00

Tenor:

Unter Änderung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2001 bis 2003 vom 26. April 2005 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt neu festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001: - 813.560,15 DM

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2002: 30.381,47 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2003: 12.262,11 €

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten bei der Bemessung der Absetzungen für Abnutzung (AfA) um die zutreffend anzusetzende Nutzungsdauer für eine Windkraftanlage in den Streitjahren (2001 bis 2003).

2

Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Januar 2000 zwischen der V GmbH und den Gründungskommanditisten gemäß § 3 Ziff. 2 des Gesellschaftsvertrags gegründet. Die V GmbH übernahm die Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters; gemäß § 3 Ziff. 1 des Gesellschaftsvertrags erbrachte die persönlich haftende Gesellschafterin keine Einlage und war am Vermögen der Gesellschaft nicht beteiligt. Sie erhielt gemäß § 8 Ziff. 1 des Gesellschaftsvertrags für ihr Haftungsrisiko und für ihre Geschäftsführertätigkeit eine jährliche Vergütung in Höhe von 6 v.H. (3.000 DM) ihres jeweiligen gezeichneten Stammkapitals am

3

Ende des Geschäftsjahres. Die V GmbH ist nach mehrfacher Umbenennung durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 21. Mai 2007 inzwischen aufgelöst. Neue Komplementärin ist seit dem 1.1. 2006 die C GmbH. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Planung, Errichtung und der Betrieb einer Windkraftanlage in der Gemeinde I zur Erzeugung von elektrischer Energie und deren Einspeisung in das öffentliche Stromnetz. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Gesellschaftsvertrags Bezug genommen.

Entsprechend dem Gesellschaftszweck kaufte die Klägerin mit Vertrag vom 24. November 2000 von der V1 AG eine Windkraftanlage des Herstellers U, Typ ... zum Preis von 4,2 Mio. DM netto. In einem Investitionsplan aus Oktober 2000 und einer in diesem Zusammenhang angestellten Prognose der Vergütungshöhe ging die Klägerin dabei von einer Abschreibungsdauer von 20 Jahren für diese Anlage aus. Nach dieser Prognose sollte es nach Anlaufverlusten in den Jahren 2000 bis 2003 (2000: - 673.264 €; 2001: - 198.234 €; 2002: - 110.943 €; 2003: - 41.190 €) ab dem Jahr 2004 zu positiven Einkünften kommen, die insgesamt zu einem Totalüberschuss in Höhe von 1.460.147 € führen sollten. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieser Prognoseberechnung Bezug genommen. Die Windkraftanlage wurde im März 2001 in Betrieb genommen. 4

In ihren Feststellungserklärungen deklarierte die Klägerin für das Jahr 2001 einen Verlust in Höhe von 1.367.317 DM, für das Jahr 2002 einen Verlust in Höhe von – 35.627 €, und für das Jahr 2003 einen Verlust in Höhe von – 30.001,07 € und verteilte diese auf die jeweiligen Kommanditisten. Der Beklagte folgte diesen Erklärungen im wesentlichen und stellte die Einkünfte der Klägerin in den jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Feststellungsbescheiden vom 17. Juni 2002 (für 2001), 18. August 2003 (für 2002) und 13. September 2004 (für 2003) wie folgt fest: 5

2001 (DM) 2002 (€) 2003 (€)	6
-----------------------------	---

Einkünfte aus Gewerbebetrieb -1.072.074,80 -35.598,47 -30.001,07	7
--	---

Gezahltes Agio -34.125,28 -29.859,01	8
--------------------------------------	---

Laufende Einkünfte -1.367.317,40 722,24 586,82	9
--	---

(Übrige) Sonderbetriebseinnahmen 308.124,73 1.533,88 1.533,88	10
---	----

Sonderbetriebsausgaben -12.882,17 2.284,83 1.089,12	11
---	----

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der genannten Bescheide Bezug genommen. 12

Im August 2004 fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung des Finanzamts L statt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 2. Februar 2005 führte der Prüfer – soweit hier von Belang – in Tz. 25 aus, nach der AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter für alle Anlagegüter, die nach dem 31.12.2000 angeschafft oder hergestellt worden seien, betrage die Nutzungsdauer für Windkraftanlagen 16 Jahre. Gehe eine Verlustzuweisungsgesellschaft nach ihrem eigenen Betriebskonzept bzw. Investitionsplan von einer erheblich längeren Nutzungsdauer aus, als in den amtlichen AfA-Tabellen angegeben und beruhe ihre Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand, werde die in ihrem Betriebskonzept zugrunde gelegte Nutzungsdauer angewandt. Laut den vorgelegten Unterlagen gingen die Ergebnis- und Liquiditätsprognosen bei allen von der Fa. V1 AG konzipierten Gesellschaften regelmäßig von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren aus. Danach sei 13

die AfA für die in 2001 errichtete Windkraftanlage wie folgt zu berechnen:

AfA linear: 5,00 % AfA degressiv: 10,00 % (maximal).	14
In Tz. 20 des Berichts ist festgehalten, Feststellungen, wonach es sich bei der Klägerin um eine Verlustzuweisungsgesellschaft i.S. des § 2b EStG handeln könnte, seien nicht getroffen worden. In Tz. 14 heißt es, Feststellungen, die gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht der Gesellschaft sprächen, seien im Rahmen der Außenprüfung nicht getroffen worden. Die Prüferhandakten enthalten hierzu Berechnungen, wonach die Rendite auf das einzusetzende Kapital nach Steuern nicht mehr als das Doppelte dieser Rendite vor Steuern beträgt. Zudem ist dort festgestellt, dass die Steuerermäßigungen das einzusetzende Kapital zum Ende eines Jahres in der Verlustphase nicht übersteigt. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf diese Feststellungen zu § 2b EStG (Fach 13 der Prüferhandakte) Bezug genommen.	15
In einer Anlage 2 zum Bericht stellte der Prüfer die AfA-Beträge wie folgt dar:	16
Zugang 13.3. 2001 4.202.794,19 DM	17
Mittelverwendungskontrolle 5.000 DM	18
Summe: 4.207.794,20 DM	19
degressive AfA 10% 420.779,42 DM	20
Sonder-AfA 20% 841.558,84 DM	21
Summe AfA 2001: 1.262.338,26 DM (645.423,30 €)	22
Buchwert 31.12.2001: 2.945.455,94 DM	23
AfA 2002 10% 294.545,59 DM (150.598,77 €)	24
Buchwert 31.12.2002: 2.650.910,34 DM	25
AfA 2003 10% 135.538,89 €	26
In der Anlage 3 zum Bericht stellte der Prüfer die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt dar:	27
2001 (DM) 2002 (€) 2003 (€)	28
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	29
laut Erklärung -1.062.225,45 -35.501,30 -31.804,25	30
Korrekturen:	31
nicht abzugsfähige Bewertungskosten 28,98	32
Mittelverwendungskontrolle 5.000	33
AfA lt. Erklärung 1.628.581,60 246.783 200.511	34
AfA lt. Bp -1.262.338,25 -150.598,77 -135.538,89	35
Zwischensumme -690.982,11 60.711,91 33.167,86	36

Kapitalertragsteuer 31 1.276,82 1.843,83	37
Solidaritätszuschlag 1,70 70,22 101,41	38
Summe -690.949,41 62.058,95 35.113,10	39
Haftungsvergütung 3.000 1.533,88 1.533,88	40
Zwischensumme -687.949,41 63.592,83 36.646,98	41
Sonderbetriebsausgaben (allgemein) -8.115,88 2.284,83 1089,12	42
Sonderbetriebsausgaben Agio -12.300	43
Ergebnis -708.365,29 61.308 35.557,86	44
Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Betriebsprüfungsberichts nebst Anlagen Bezug genommen.	45
Der Beklagte folgte diesen Feststellungen und erließ am 26. April 2005 entsprechende gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheide, in denen er die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb für 2001 mit - 708.365, 29 DM, für 2002 mit 61.308 € und für 2003 mit 35.557,86 € feststellte.	46
Hiergegen legte die Klägerin am 4. Mai 2005 Einspruch ein, mit dem sie geltend machte, die Einsprüche richteten sich gegen den Ansatz der Nutzungsdauer von 20 Jahren für die Windkraftanlage. Sie beantrage, eine Nutzungsdauer von 16 Jahren laut AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter anzusetzen. Die AfA erhöhe sich demgemäß wie folgt:	47
2001: Von 645.423,30 € auf 699.208,01 €	48
2002: Von 150.598,77 € auf 181.525,00 €	49
2003: Von 135.538,89 € auf 158.835,00 €.	50
Hierzu machte sie in der Folgezeit geltend, es sei für sie nicht nachvollziehbar, weshalb die Nutzungsdauer mit einem nur für Verlustzuweisungsgesellschaften geltenden Argument verlängert werde. Sie sei keine Verlustzuweisungsgesellschaft oder ein ähnliches Modell i.S. des § 2b EStG. Dies sei im Betriebsprüfungsbericht festgestellt worden und werde auch durch ihre Gewinnsituation verdeutlicht.	51
Mit Einspruchsentscheidung vom 26. Juni 2006, in der als Einspruchsführer die Klägerin und alle Kommanditisten laut beigefügter Liste bezeichnet sind, wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Hierzu führte er aus, nach Nr. 2 Buchstabe c des BMF-Schreibens vom 15. Juni 1999, BStBl I 1999, 543 zur Anwendung der amtlichen AfA-Tabelle solle bei Verlustzuweisungsgesellschaften (§ 2b EStG), die nach ihrem Betriebskonzept von einer erheblich längeren Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts ausgingen, als in der amtlichen AfA- Tabelle angegeben und deren Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand beruhe, die längere Nutzungsdauer angewandt werden. Diese Formulierung sei auch in das BMF- Schreiben vom 15. Dezember 2000 – IV D 2 – S 1551 – 188/00, BStBl I 2000, 1533 übernommen worden.	52
Verlustzuweisungsgesellschaften in diesem Sinne seien nur solche, die in den zeitlichen Anwendungsbereich des § 2b EStG fielen. Sachlich gehörten hierzu jedoch grundsätzlich alle	53

Verlustzuweisungsgesellschaften i.S. der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen. Der Klammerzusatz (2b EStG) sei nicht dahin zu verstehen, dass die Nutzungsdauer laut Betriebskonzept nur beim Eintritt der Rechtsfolgen des § 2b EStG zur Anwendung komme. Der Klammerzusatz sei rein deklaratorischer Natur und verweise lediglich auf § 2b EStG, weil an dieser Stelle im Gesetz der Begriff Verlustzuweisungsgesellschaft genannt werde. Der Begriff der Verlustzuweisungsgesellschaft sei mit BFH-Urteil vom 12. Dezember 1995, BStBl II 1996, 219 näher umschrieben worden und weit auszulegen. Er umfasse "grundsätzlich alle Beteiligungen an Verlustzuweisungsgesellschaften i.S. der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, bei denen die Vermutung, dass sie bei ihrer Gründung keine Einkünfterzielungsabsicht hätten, widerlegt sei. Darüber hinaus könnten aber auch Beteiligungen an anderen Gesellschaften und Gemeinschaften als Verlustzuweisungsmodell i.S.d § 2b EStG anzusehen sein (BMF-Schreiben vom 5. Juli 2000, BStBl I 2000, 1148)".

Auch in der aktuellen Rechtsprechung der Finanzgerichte werde zum Teil von einer Nutzungsdauer von Windkraftanlagen von 20 Jahren ausgegangen (Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13. Januar 2005 6 K 1075/01). Angesichts dessen komme eine kürzere Nutzungsdauer als vom Betriebsprüfer berücksichtigt nur in Betracht, wenn von einer früheren wirtschaftlichen Abnutzung der Anlage auszugehen sei; dies wäre der Fall, wenn die Anlage durch eine leistungsfähigere Anlage ersetzt werde. Davon könne aber nicht ausgegangen werden, weil mittlerweile eine zurückhaltende Genehmigungspraxis bei den Bauaufsichtsbehörden eingetreten sei. Deswegen sei davon auszugehen, dass im Streitfall die Anlage bis zu ihrem vollständigen wirtschaftlichen Verschleiß genutzt werde. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 54

Die Klägerin hat am 26. Juli 2006 die vorliegende Klage erhoben. 55

Sie macht geltend, die Nutzungsdauer der hier in Rede stehenden Windenergieanlage sei von ihr zum Zeitpunkt des Anschaffungs- bzw. Herstellungsdatums zu schätzen gewesen. Eine solche Schätzung habe sie bei der Erstellung der Jahresabschlüsse im Übereinstimmung mit den amtlichen AfA-Tabellen vorgenommen und sei zu einer 16-jährigen Nutzungsdauer gelangt. Der Beklagte habe diese Schätzung anzuerkennen, wenn sie sich nicht offensichtlich außerhalb des angesetzten Schätzungsrahmens bewegt. Die AfA-Tabellen hätten die Vermutung der Richtigkeit für sich. Hiervon unter Hinweis auf die Ertrags- und Liquiditätsprognose des Beteiligungsprospekts abzuweichen würde bedeuten, dass es die Betreiber der Windenergieanlagen in der Hand hätten, deren Nutzungsdauer alleine durch Angaben im Prospekt festzulegen. Betreiber, die hingegen keinen Prospekt auflegten, würden demgegenüber nach der AfA-Tabelle behandelt. Damit werde der Willkür Tür und Tor geöffnet. 56

Angesichts dessen bedürfe es einer besonderen Begründung, wenn der Beklagte von der Nutzungsdauer laut AfA-Tabelle abweichen wolle. Dabei seien besonders hohe Anforderungen zu stellen, weil die AfA-Tabellen kurz vor der Inbetriebnahme der hier zu beurteilenden Windenergieanlage überarbeitet und angepasst worden seien. Dabei sei die Nutzungsdauer von Windkraftanlagen von 12 auf 16 Jahre angehoben worden. Dieser Begründungspflicht sei der Beklagte bisher in keinsten Weise nachgekommen. Dennoch biete sie - unter Protest gegen die Beweislast - an, die technische Nutzungsdauer der Windenergieanlage durch ein Sachverständigengutachten ermitteln zu lassen. 57

Bei der hier zu beurteilenden Windenergieanlage handele es sich um eine solche der 1,5 Megawatt-Klasse, die im Zeitpunkt der Inbetriebnahme relativ neu und unerprobt gewesen 58

sei. Gerade der Typ U ... habe derart viele Kinderkrankheiten aufgewiesen, dass es zu zivilrechtlichen Auseinandersetzungen gekommen sei, in denen sogar die Wandlung verlangt worden sei. Es habe sich bereits nach wenigen Betriebsjahren aufgezeigt, dass die Nutzungsdauer keinesfalls mehr als 16 oder gar 20 Jahre betragen könne. Bei vielen Windenergieanlagen seien schon während der Gewährleistungszeit von zumeist 5 Jahren die Getriebe, die Generatoren und die Rotorblätter ausgetauscht worden. Dies komme einem Totalaustausch gleich. Die Hersteller der Anlagen selber gingen nicht mehr davon aus, dass die Anlagen über ein Zeitraum von mehr als 10 Jahren genutzt werden könnten.

Dass bei der Liquiditätsplanung von einer 20-jährigen Nutzungsdauer ausgegangen werde, finde seinen Grund in dem Gesetz über erneuerbare Energien, nach dem die zu zahlende Mindestvergütung für den eingespeisten Strom gesetzlich für das Jahr der Inbetriebnahme und die darauf folgenden 20 Jahre garantiert werde. Deswegen habe bei der Liquiditätsplanung nicht dargestellt werden können, dass die Prognoserechnung beispielsweise nach 10 oder 12 Jahren ende. 59

Zudem sei die Auslegung des Beklagten, der Hinweis in den AfA-Tabellen auf Verlustzuweisungsgesellschaften im Klammerzusatz zu Tz 2 c des BMF-Schreibens vom 15. Juni 1999 sei lediglich deklaratorischer Natur, willkürlich. Des Klammerzusatzes hätte es nicht bedurft, wenn nicht Verlustzuweisungsgesellschaften i.S. des § 2b EStG gemeint gewesen seien. Sonst hätte der bloße Begriff "Verlustzuweisungsgesellschaft" ausgereicht. Nach der Rechtsprechung werde von Verlustzuweisungsgesellschaften gesprochen, wenn bei diesen keine Einkünfteerzielungsabsicht feststellbar sei (Liebhaberei) oder wenn es sich um Gesellschaften i.S. des § 2b EStG handele. Andere gebe es nicht. 60

Bei ihr handele es sich aber nicht eine Verlustzuweisungsgesellschaft in diesem Sinne, wie anlässlich der Betriebsprüfung auch festgestellt worden sei. Weder habe bei ihr eine modellhafte Gestaltung noch ein vorgefertigtes Konzept i.S. des BMF-Schreibens zur Anwendung des § 2b EStG vorgelegen; auch seien ihren Gesellschaftern keine anfänglichen Verlustzuweisungen in Aussicht gestellt worden. Es habe sich vielmehr um einen Bürgerinitiative gehandelt, bei der gemäß dem Gesellschaftsvertrag eine Vielzahl der Gesellschafter bereits Gründungskommanditisten gewesen seien. Es habe weder einen Generalunternehmervertrag noch Verträge bezüglich der technischen und betriebswirtschaftlichen Konzeptionierung, wie sie bei üblichen Fondsmodellen regelmäßig anzutreffen seien, vorgelegen. Lediglich der Kaufvertrag über die Windenergieanlage sei mit der V-Gruppe abgeschlossen worden. Alle übrigen Verträge seien von ihr eigenverantwortlich verhandelt und abgeschlossen worden, so dass die V-Gruppe – anders als bei anderen Windparks – hier nicht Initiator gewesen sei. Deshalb sei auch kein Prospekt erstellt worden, sondern lediglich eine Art Investitionsrechnung. Der Beklagte könne eine solche Investitionsrechnung nicht einem Prospekt gleichstellen und dadurch eine vermeintlich modellhafte Gestaltung ableiten. 61

Die Klägerin beantragt, 62

unter Änderung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2001 bis 2003 vom 26. April 2005 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung bei der Ermittlung der festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Windenergieanlage eine Abschreibungsdauer von 16 Jahren zugrunde zu legen, 63

hilfsweise die Revision zuzulassen. 64

65

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

66

hilfsweise die Sache zwecks Einholung eines Sachverständigengutachtens und ggf. Klärung⁶⁷ der Höhe der AfA auf einzelne Teile der Windenergieanlage nach dem Ergebnis des Sachverständigengutachtens zu vertagen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

68

Er macht geltend, wenn die Klägerin für sich in Anspruch nehme, die Nutzungsdauer der Windenergieanlage zutreffend mit 16 Jahren geschätzt zu haben, widerspreche dies der eigenen Prognoseberechnung laut Investitions- Finanzierungs- und Liquiditätsplan. Solche Planungen seien in der Vergangenheit regelmäßig vom jeweiligen Windenergieanlagenhersteller bzw. mit seiner Hilfe gefertigt worden, wobei regelmäßig die aufgrund seiner Erfahrung als Hersteller ermittelte technische Nutzungsdauer zugrundegelegt werde. Ziel der V-Gruppe sei es zudem immer gewesen, moderne, zuverlässige und leistungsfähige Windenergieanlagen zu beschaffen. Dass der hier in Rede stehenden Typ besonders fehleranfällig sei, habe sich bei der Außenprüfung nicht ergeben. Bestätigt werde diese Feststellung auch durch die Entwicklung der Reparaturkosten bei der Klägerin im Vergleich zwischen Prognoseberechnung und den Kosten laut Gewinn- und Verlustrechnung. Auch die im Rahmen der Garantie ausgeführten Arbeiten seien nicht außergewöhnlich gewesen.

69

Angesichts dessen sei die Nutzungsdauer nach dem eigenen Betriebskonzept der Klägerin mit 20 Jahren zu bemessen. Soweit in den AfA-Tabellen das eigene Betriebskonzept bei Verlustzuweisungsgesellschaften für die Bemessung der Nutzungsdauer maßgeblich gehalten werde, sei der Klammerzusatz in der AfA-Tabelle dahin zu verstehen, dass die Nutzungsdauer laut Betriebskonzept bereits dann zugrundegelegt sei, wenn es sich um eine Gesellschaft handle, die dem Grunde nach als Verlustzuweisungsgesellschaft einzustufen und unter dem Blickwinkel des § 2b Satz 2 EStG zu überprüfen sei. Im vorliegenden Fall handle es sich eindeutig um eine Verlustzuweisungsgesellschaft. Im Zusammenhang mit der Realisierung des Fondsvorhabens würden konzeptionsgemäß vom Funktionsträger sog. Serviceleistungen erbracht, die durch Funktionsträgergebühren entgolten würden.

70

Wege der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf den Inhalt des Protokolls der mündlichen Verhandlung vom 27. November 2007 Bezug genommen.

71

Entscheidungsgründe:

72

1.

73

Der Senat sah keine Veranlassung, die ehemals persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin zu vorliegendem Verfahren beizuladen.

74

Die Beiladung eines ausgeschiedenen Gesellschafters hat zu unterbleiben, wenn die rechtliche oder wirtschaftliche Stellung des Ausgeschiedenen nicht berührt wird (Gräber/Stapperfend, FGO, 6. Auflage, § 60 Rz 65 "Ausgeschiedene Gesellschafter/Gemeinschafter"). Das ist der Fall, wenn die Komplementär-GmbH weder am Vermögen noch am Gewinn einer Kommanditgesellschaft beteiligt ist (Gräber/Stapperfend, FGO, 6. Auflage, § 60 Rz 65 "Nichtbetroffensein"). So liegt der Fall hier. Denn die V GmbH

75

war am Vermögen der Klägerin nicht beteiligt, sondern erhielt lediglich eine feste Haftungsvergütung. Feststellungen zur Höhe der hier streitigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb können sie mithin unter keinem denkbaren Gesichtspunkt berühren.

2. 76

Die Klage ist begründet. 77

Die angefochtenen Feststellungsbescheide 2001 bis 2003 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit der Beklagte darin die Höhe der Absetzungen für Abnutzung - AfA - für die streitige Windkraftanlage unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 20 Jahren ermittelt hat. 78

Nach § 7 Abs.1 Satz 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes - EStG - ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (AfA in gleichen Jahresbeträgen). Diese Absetzung bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann der Steuerpflichtige statt der AfA in gleichen Jahresbeträgen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen. Die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen kann nach einem unveränderlichen Hundertsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden; der dabei anzuwendende Hundertsatz darf höchstens das Doppelte des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Hundertsatzes betragen und 20 vom Hundert nicht übersteigen (§ 7 Abs. 2 EStG). 79

Unter der Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG ist der Zeitraum zu verstehen, in dem das Wirtschaftsgut erfahrungsgemäß verwendet oder genutzt werden kann. Die Ermittlung der Nutzungsdauer erfolgt im Schätzungswege. "Betriebsgewöhnliche" Nutzungsdauer bedeutet, dass die besonderen betrieblichen Verhältnisse zu beachten sind, unter denen das Wirtschaftsgut eingesetzt wird. Eine durch die betriebliche Nutzung eintretende besondere Beanspruchung, welche die gewöhnliche Nutzungsdauer verkürzt, ist zu berücksichtigen. Dagegen kommt es nicht darauf an, wie lange der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut tatsächlich in seinem Betrieb verwendet oder voraussichtlich verwenden wird. Maßgebend für die Bestimmung der Nutzungsdauer ist nicht die Dauer der betrieblichen Nutzung durch den einzelnen Steuerpflichtigen, sondern die objektive Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung. Die Nutzungsdauer wird dabei von der technischen und wirtschaftlichen Abnutzung beeinflusst. 80

Als Hilfsmittel für die Schätzung der Nutzungsdauer hat der Bundesminister der Finanzen - BMF - unter Beteiligung der Fachverbände der Wirtschaft AfA-Tabellen für allgemein verwendbare Anlagegüter und für verschiedene Wirtschaftszweige herausgegeben. Sie berücksichtigen sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes. Sie haben zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich, sind aber für die Gerichte nicht bindend (BFH-Urteile vom 9. Dezember 1999 III R 74/97, BStBl II 2001, 31; vom 26. Juli 1991 VI R 82/89, BStBl II 1992, 1000). 81

Ausgehend von diesen Grundsätzen beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Windkraftanlagen gemäß Ziffer 3.1.5. der AfA-Tabelle für Anlagegüter, die nach dem 31.12.2000 angeschafft oder hergestellt worden sind (BMF, IV D 2 – S 1551 – 188/00, B/2-2-337/2000 – S 1551 A, BStBl I 2000, 1532) – wie von der Klägerin zugrundegelegt – 16 Jahre. Diese Fassung der AfA-Tabelle ist hier anzuwenden, weil die Klägerin zwar den obligatorischen Vertrag zum Erwerb der Windkraftanlage noch vor dem 31.12.2000, nämlich am 24. November 2000 abgeschlossen hatte; maßgeblich ist aber nicht dieses Datum, sondern der Zeitpunkt der Lieferung der Anlage bzw. deren Betriebsbereitschaft (Grube, AfA im Einkommensteuerrecht, Tz 5.1, Haufe Steuer Office Professional, Themenlexikon, Haufe Index 1632244). Dieser Zeitpunkt lag, nachdem die Anlage im März 2001 in Betrieb genommen wurde, nach dem 31.12.2000.

Der Senat schätzt entsprechend der AfA-Tabelle die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der hier streitigen Anlage mit 16 Jahren. Denn es liegen keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür vor, die Richtigkeit der AfA-Tabelle in Bezug auf die Nutzungsdauer einer Windkraftanlage in Zweifel zu ziehen. Dabei gilt, dass derjenige, der eine von der AfA-Tabelle abweichende Nutzungsdauer geltend macht, die hierfür sprechenden Gründe substantiiert vorzubringen hat (vergl. dazu BFH-Urteil vom 8. November 1996 VI R 29/96, BFH/NV 1997, 288). Nach Auffassung des Senats gilt dies nicht nur für den Steuerpflichtigen, der eine kürzere Nutzungsdauer, als in der AfA Tabelle vorgesehen, beansprucht, sondern auch für die Finanzverwaltung, wenn sie zu Lasten des Steuerpflichtigen und entgegen der AfA Tabelle von einer längeren Nutzungsdauer ausgeht. Dies ist aber hier durch den Beklagten – der eine von der AfA-Tabelle abweichende längere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer geltend macht – nicht hinreichend geschehen: 83

Zur Begründung seines Standpunkts hat sich der Beklagte alleine auf Tz 5 b der allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen berufen. Dort heißt es: 84

Geht eine Verlustzuweisungsgesellschaft (§ 2b EStG) nach ihrem eigenen Betriebskonzept von einer erheblich längeren Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts aus als in den amtlichen AfA-Tabellen angegeben und beruht ihre Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand, wird die in ihrem Betriebskonzept zugrundegelegte Nutzungsdauer angewandt. 85

Zu Recht macht die Klägerin geltend, dass diese Vorbemerkung im Streitfall nicht einschlägig ist. Denn in Tz 20 des Betriebsprüfungsberichts ist ausdrücklich festgehalten, Feststellungen, wonach es sich bei der Klägerin um eine Verlustzuweisungsgesellschaft i. S. des § 2b EStG handeln könnte, seien nicht getroffen worden. In Tz 14 wird zudem festgehalten, es seien auch keine Feststellungen getroffen worden, die gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin sprächen. 86

Davon, dass im Streitfall die Voraussetzungen des § 2b EStG nicht erfüllt sind, geht auch der Senat nach Lage der Akten aus. Deshalb kommt es auch nicht darauf an, ob und ggf. welche Rechtsfolgen sich aus den Bedenken des BFH gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 2b EStG (vergl. BFH-Beschluss vom 2. August 2007 IX B 92/07, BFH/NV 2007, 2270) in Bezug auf die Anwendung der Tz 5 b der allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen ergeben könnten. 87

Gemäß § 2b Satz 1 EStG dürfen negative Einkünfte auf Grund von Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, wenn bei dem Erwerb oder der Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht. Nach Satz 3 der Vorschrift steht 88

die Erzielung eines steuerlichen Vorteils insbesondere dann im Vordergrund, wenn nach dem Betriebskonzept der Gesellschaft oder Gemeinschaft oder des ähnlichen Modells die Rendite auf das einzusetzende Kapital nach Steuern mehr als das Doppelte der Rendite vor Steuern beträgt und ihre Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand beruht (1. Regelbeispiel) oder wenn Kapitalanlegern Steuerminderungen durch Verlustzuweisungen in Aussicht gestellt werden (2. Regelbeispiel).

Das erste Regelbeispiel ist im Streitfall nicht erfüllt. Denn der Betriebsprüfer hat nach seinen Berechnungen ein Verhältnis der Rendite vor Steuern und der Rendite nach Steuern mit dem Wert 1,04 ermittelt und entsprechend das Vorliegen der Voraussetzungen des 1. Regelbeispiels verneint. 89

Das zweite Regelbeispiel ist nach Aktenlage ebenfalls nicht erfüllt. Nachdem die Beteiligten übereinstimmend davon ausgehen, dass hinsichtlich der hier zu beurteilenden Windkraftanlage kein Prospekt herausgegeben worden ist, müssten sonstige Umstände ersichtlich sein, aus denen sich ergäbe, dass die Klägerin ihren Gesellschaftern Steuerminderungen durch Verlustzuweisung in Aussicht gestellt hätte. Solche Umstände sind hier indes nicht zu erkennen. Die Klägerin hat hierzu – unwidersprochen – vorgetragen, dass Verlustzuweisungen tatsächlich nicht in Aussicht gestellt worden seien. Der Senat ist nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens auch davon überzeugt, dass dieser Vortrag der Klägerin zutreffend ist. Denn der Geschäftsführer der Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung plausibel und glaubhaft dargelegt, dass Gesichtspunkte der Verlustzuweisungen bei der Errichtung der Klägerin keine Rolle gespielt hätten, sondern die Gründung der Klägerin aus idealistischen Erwägungen und aus Umweltgründen erfolgt sei, um Windenergie nach dem Motto "... zu fördern. Damit handelte es sich bei der Klägerin ersichtlich nicht um ein "Steuersparmodell", auf dessen Unterbindung die Vorschrift des § 2b EStG abzielt. 90

Die Klägerin ist auch nicht nach der allgemeinen Begriffsbestimmung des BFH zu Verlustzuweisungsgesellschaften als eine solche anzusehen. Als "Verlustzuweisungsgesellschaft" definiert der BFH nämlich Gesellschaften, deren Initiatoren selbst oder durch Dritte – meist durch Prospekt – interessierte Kapitalanleger mit dem Versprechen von Einkommensteuerminderungen durch Verlustzuweisung werben und nach deren Ergebnisvorschau die Kapitalanlagen regelmäßig ganz oder teilweise durch Steuerersparnisse finanziert werden, so dass das Streben nach einem Totalüberschuss von persönlichen Gründen, nämlich der Absicht der Erzielung von Einkommensteuerersparnissen, verdrängt wird (BFH-Beschluss vom 2. August 2007 IX B 92/07, BFH/NV 2007, 2270). Wenn danach die fehlende Einkünfteerzielungsabsicht ein tragendes Merkmal für das Vorliegen einer Verlustzuweisungsgesellschaft darstellt, ist hier zunächst festzustellen, dass nach dem Liquiditätsplan die Erzielung eines Totalüberschusses beabsichtigt war. Denn nach Verlusten in den ersten vier Jahren sollten danach in allen Folgejahren jeweils Gewinne entstehen, die zu einem Totalüberschuss in Höhe von 1.460.147 € führen sollten. Es liegen auch nicht die Merkmale vor, die nach der Definition des BFH dieses Streben nach einem Totalüberschuss zugunsten der Motivation der Steuerersparnis verdrängen. Denn diese Merkmale ähneln den Regelbeispielen 1 und 2 des § 2b EStG; deren Voraussetzungen sind im Streitfall, wie dargestellt, nicht gegeben. 91

Soweit der Beklagte in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, neben Verlustzuweisungsgesellschaften, denen jeweils die Einkünfteerzielungsabsicht fehle und Verlustzuweisungsgesellschaften, die den Tatbestand des § 2b EStG erfüllten, existiere ein weiterer Typus der Verlustzuweisungsgesellschaft, der sich dadurch auszeichne, dass sich viele Beteiligte zu einer Gesellschaft zusammenschließen und aufgrund eines Konzeptes 92

eine Windkraftanlage zumeist für die Dauer von 20 Jahren, manchmal auch 16 Jahren zu betreiben beabsichtigten, ist diese Definition mit der genannten Definition des BFH ersichtlich unvereinbar und offensichtlich von der Motivation geprägt, alleine die Nutzungsdauer nach dem Betriebskonzept für die Bemessung der AfA zugrunde zu legen, um die bei dem Betrieb von Windkraftanlagen regelmäßig entstehenden Anfangsverluste einzudämmen. Damit verstößt der Beklagte aber gegen den Grundsatz, dass nicht die - voraussichtliche - Dauer der betrieblichen Nutzung durch den einzelnen Steuerpflichtigen (nach seinem Betriebskonzept) für die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer maßgeblich ist, sondern die objektive Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung.

Fehl geht der Beklagte auch, wenn er meint, Tz 5 b der allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen dahin auszulegen zu können, dass das Betriebskonzept der Gesellschaft bereits dann für die Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer heranzuziehen sei, wenn sie "dem Grunde nach als Verlustzuweisungsgesellschaft einzustufen ist und als solche unter dem Blickwinkel des § 2b Satz 2 EStG zu überprüfen ist". Diese Auffassung findet in den Vorbemerkungen zur AfA-Tabelle keine Stütze. Regelmäßig werden Klammerzusätze mit Gesetzesnorm nämlich verwendet, um auf die Voraussetzungen der in Bezug genommenen Norm zu verweisen. Sollte die Vorbemerkung tatsächlich wie vom Beklagten ausgelegt gemeint gewesen sein, geht der Senat davon aus, dass das BMF dies entsprechend deutlich formuliert hätte. Eines Klammerzusatzes hätte es dann nicht bedurft, sondern es hätte die Formulierung nahegelegt, das Betriebskonzept für die Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer heranzuziehen, wenn die Umstände des Falls die Prüfung der Frage gebieten, ob eine Verlustzuweisungsgesellschaft vorliegt. 93

Die vom Beklagten vorgenommene Auslegung ist auch durch den Sinn der Tz. 5 b der Allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen nicht gedeckt. Denn wenn der BMF davon ausgeht, dass in Abweichung zu den AfA-Tabellen eine andere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bei Verlustzuweisungsgesellschaften gilt als bei anderen Gesellschaften, kann das seine Rechtfertigung nur darin finden, dass bei Verlustzuweisungsgesellschaften nicht etwa der wirtschaftlich sinnvolle Einsatz eines Wirtschaftsguts – und damit auch die Beachtung des wirtschaftlichen Wertverlusts im Rahmen der Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer – im Vordergrund steht, sondern alleine das Erzielen von Verlusten für Zwecke der Minderung der Steuerlast ihrer Gesellschafter. Dieser Gesichtspunkt trifft indes nur dann zu, wenn es sich bei der Gesellschaft tatsächlich auch um eine Verlustzuweisungsgesellschaft handelt, nicht aber, wenn – wie hier – lediglich Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass eine Verlustzuweisungsgesellschaft vorliegen könnte, eine näher Prüfung dann aber ergibt, dass eine Verlustzuweisungsgesellschaft tatsächlich nicht vorliegt. Denn für eine solche "verdächtige" Gesellschaft sind die Maßstäbe des technischen und wirtschaftlichen Wertverlustes für die Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ebenso maßgeblich, wie für jede andere Gesellschaft auch. 94

Zu Unrecht bemüht der Beklagte schließlich das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 13. Januar 2005 (6 K 1075/01, EFG 2005, 616) zur Rechtfertigung seines Standpunkts. Zwar trifft es zu, dass dieses Gericht eine Nutzungsdauer der Windkraftanlagen von 20 Jahren geschätzt hat. Dies ist aber im Zusammenhang mit der Bemessung einer Rückstellung für den Rückbau einer solchen Anlage geschehen. Das Gericht hat dazu explizit ausgeführt, dass sich diese Schätzung nicht an den AfA-Tabellen orientiert hat, sondern daran, "dass durch die kontinuierliche Ansammlung der Zuführungen sich zum Zeitpunkt der Beseitigung Rückstellung und tatsächlich anfallende Kosten im Großen und Ganzen decken werden." Dieses sind indes keine geeigneten Gesichtspunkte, um die betriebsgewöhnliche 95

Nutzungsdauer einer Windkraftanlage für Zwecke der Ermittlung der zutreffenden AfA zu schätzen.

3. 96

Der Senat sah keine Veranlassung, entsprechend dem Hilfsantrag des Beklagten die Sache zu vertagen, um ein Sachverständigengutachten zur Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Windkraftanlage einzuholen. Denn wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes zu schätzen ist, bedeutet dies, dass zunächst dem Gericht eine eigene Schätzungsbefugnis zusteht (§ 96 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz i.V.m. § 162 der Abgabenordnung). Weil es sich bei den AfA-Tabellen um ein taugliches Hilfsmittel für die Schätzung handelt, ist nach Auffassung des Senats neben der Schätzung des Gerichts entsprechend den AfA-Tabellen für eine weitere Schätzung eines Sachverständigen kein Raum, wenn die Vermutung der Richtigkeit der AfA-Tabellen nicht erschüttert ist. Die Vermutung der Richtigkeit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer einer Windkraftanlage von 16 Jahren hat der Beklagte indes nicht zu entkräften vermocht. Er stellt alleine auf die vom Prüfer in einer Vielzahl von Fällen festgestellte zwanzigjährige Nutzungsdauer einer Windkraftanlage nach dem Betriebskonzept der jeweiligen Betreiber ab. Hierauf kommt es aber – wie dargestellt – bei der Feststellung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer einer Windkraftanlage nicht an. Der Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens stellt sich deshalb im Ergebnis als ein Versuch des Beklagten dar, die – von ihm offensichtlich für unzutreffend gehaltene - betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer einer Windkraftanlage laut AfA-Tabelle zu negieren, um über das Sachverständigengutachten die von ihm für zutreffend gehaltene Nutzungsdauer im Streitfall durchzusetzen. Das erscheint insbesondere auch vor dem Hintergrund illegitim, dass die im Streitfall anzuwendende AfA-Tabelle unmittelbar vor dem ersten Streitjahr geändert und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Windkraftanlagen von 12 auf 16 Jahre heraufgesetzt worden war. Wenn der Beklagte auch diesen aktualisierten Wert für zu niedrig befindet, hält es der Senat für den zutreffenden Weg, dass er diese Auffassung bei der Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von Windkraftanlagen in zukünftigen AfA-Tabellen einfließen lässt, anstatt durch die Einholung eines Sachverständigengutachtens eine Verlängerung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu Lasten des Steuerpflichtigen im Einzelfall erreichen zu wollen.

Soweit der Beklagte geltend macht, die Sache zu vertagen, um die Höhe der AfA für einzelne Teile der Windkraftanlage zu ermitteln, ist der Senat dem nicht nachgegangen, weil der Antrag unsubstantiiert ist. In keiner Lage des vorliegenden Verfahrens hatte der Beklagte bisher geltend gemacht, dass die Windkraftanlage nicht einheitlich als Ganzes, sondern gegebenenfalls Teile der Anlage isoliert abzuschreiben seien. Auch in der mündlichen Verhandlung hat er hierzu keine präzisierenden Ausführungen gemacht. Da auch die AfA-Tabelle von einer einheitlichen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer einer Windkraftanlage ausgeht, ohne diese in ihre Einzelteile zu sezieren, sieht der Senat von weiteren Ausführungen zu diesem Punkt ab.

4. 99

Der Senat stellt die Besteuerungsgrundlagen wie folgt neu fest: 100

a. 101

Ermittlung der AfA: 102

2001: 103

AfA-Bemessungsgrundlage laut Bp-Bericht: 4.207.794,10 DM	104
AfA linear bei 16 Jahren: 6,25 v.H.	105
AfA degressiv: 12,5 v.H. 525.974,27 DM	106
Sonder-AfA 20 v.H. 841.558,84 DM	107
Gesamt-AfA 2001: 1.367.533,11 DM	108
2002	109
Buchwert 31.12.2001: 2.840.260,99	110
AfA degressiv 12,5 v.H. 355.032,62 DM	111
Dies entspricht: 181.525,30 €	112
2003	113
Buchwert 31.12.2002: 2.485.228,37 DM	114
AfA degressiv 12,5 v.H. 310.653,54 DM	115
Dies entspricht: 158.834,64 €	116
b.	117
Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb	118
2001 (DM) 2002 (€) 2003 (€)	119
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	120
laut Bp: -708.365,29 61.308,00 35.557,86	121
AfA lt. Bp: 1.262.338,25 150.598,77 135.538,89	122
AfA lt. Urteil: 1.367.533,11 181.525,30 158.834,64	123
Differenz 105.194,86 30.926,53 23.295,75	124
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	125
laut Urteil: - 813.560,15 30.381,47 12.262,11	126
5.	127
Die Kostenentscheidung beruht auf §135 Abs. 1 FGO.	128
6.	129
Die Revision war nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen. Dass das eigene Betriebskonzept einer Gesellschaft, die eine Windkraftanlage betreibt, für die Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Anlage nicht	130

maßgeblich ist, bedarf keiner weiteren Klärung durch den BFH. Die Frage, ob etwas anderes geltend könnte, wenn es sich bei der Gesellschaft um eine Verlustzuweisungsgesellschaft handelte, ist im Streitfall nicht klärungsfähig, weil es sich bei der Klägerin ersichtlich nicht um eine Verlustzuweisungsgesellschaft handelt.
