

---

**Datum:** 13.03.2009  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 14 K 3638/05 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2009:0313.14K3638.05F.00

---

**Tenor:**

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2000 vom 24. März 2004, die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2001 und 2002 vom 29. Juli 2005, der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2000 vom 7. April 2004 und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2001 und den 31. Dezember 2002 vom 22. April 2004 sowie die Einspruchsentscheidung vom 2. August 2005 werden geändert. Die Besteuerungsgrundlagen bzw. der vortragsfähige Gewerbeverlust werden unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer der Windkraftanlagen von 12 Jahren und weiteren sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben in Höhe von 705.000 DM im Jahr 2000 festgestellt. Die Berechnung der festzustellenden Beträge wird dem Beklagten aufgegeben. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

---

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten über die Höhe der Absetzungen für Abnutzungen (AfA) für Windkraftanlagen sowie die Aktivierung von Gründungs-, Anlauf- und Platzierungskosten als Anschaffungs(neben)kosten.	2
Die Klägerin ist eine im August 1999 gegründete sog. Fondsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, die 12 Windkraftanlagen in T betreibt. Komplementärin ist die H... Windpark T GmbH, Gründungskommanditistin war die H... Beteiligungsaktiengesellschaft (BAG). Gesellschafterin der BAG ist – unter anderem – die H... Bank.	3
Im Dezember 1999 beauftragte die Klägerin die A AG und eine Rechtsanwaltssozietät mit der Erstellung der steuerrechtlichen und rechtlichen Grundlagen eines Fonds sowie der Liquiditäts-, Investitions- und Prognoserechnung.	4
Am 14. April 2000 vereinbarte die Klägerin mit der H... Bank, dass diese die Prospekterstellung, den Eigenkapitalvertrieb und die Besorgung der Fremdfinanzierung übernehmen sollte. Die H... Bank erhielt für diese Dienstleistungen folgende Entgelte: für sämtliche Beratungs-, Produkt- und Prospekterstellungsleistungen 120.000 DM, für die Besorgung der Fremdfinanzierung 200.000 DM, für den Vertrieb bzw. die Beschaffung des Eigenkapitals 9 v. H. des vermittelten Kommanditkapitals (9 v. H. von 7.000.000 DM = 630.000 DM). Darüber hinaus übernahm die H... Bank eine sog. Platzierungsgarantie, für die 280.000 DM vergütet wurden. Ebenfalls im April 2000 schloss die Klägerin eine Vereinbarung über die Begutachtung des Beteiligungsprospektes mit der G GmbH.	5
Die Klägerin erwarb mit Vertrag vom 27. April 2000 von der U GmbH (neu: HF GmbH) 12 Windkraftanlagen. Sie beauftragte die Planungsgesellschaft B und C GmbH (neu: BCP GmbH) als Generalunternehmerin mit der Planung, Schaffung der Infrastruktur und Netzanbindung der Anlagen sowie der technischen Betriebsführung. Die Standorte für die Windkraftanlagen hatte die B und C GmbH bereits mit Vertrag vom 11. August 1999 von der Stadt T für die Dauer von 25 Jahren gepachtet. Die Klägerin trat in die Rechtsstellung der B und C GmbH aus dem Pachtvertrag ein. Im Innenverhältnis vereinbarte sie eine 20jährige Pachtzeit.	6
Am 15. Mai 2000 schloss die Klägerin einen Dienstleistungsvertrag mit der BAG. Darin verpflichtete sich die BAG - über die Bauleitung hinaus - zur Koordinierung aller an diesem Projekt Beteiligten bis zur Fertigstellung des Windkraftparks. Das vertraglich vereinbarte Entgelt betrug für das Jahr 2000 170.000 DM zzgl USt.	7
Die H... Bank bot ab August 2000 interessierten Anlegern an, sich mit einer Einlage an dem vorgesehenen Kommanditkapital der Klägerin von 7.000.000 DM zu beteiligen. In der Zeit vom 1. November 2000 bis 31. Dezember 2000 beteiligten sich über 250 Anleger, vorwiegend Kunden der H... Bank. Nach dem Prospekt belief sich das Gesamtinvestitionsvolumen auf 43.535.000 DM. Zur Finanzierung sollte das Kommanditkapital in Höhe von 7.000.000 DM und Fremdkapital in Höhe von 36.535.000 DM dienen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prospekt verwiesen.	8
Im Oktober 2000 nahm die Klägerin die letzte der 12 Windkraftanlagen in Betrieb.	9
Im Rahmen einer für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2000 bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung (siehe Betriebsprüfungsbericht vom 21. Februar 2002)	10

gelangte der mit der Durchführung beauftragte Prüfer zu der Auffassung, die von der Gesellschaft bisher vorgenommene Abschreibung der Windkraftanlagen auf 12 Jahre sei unzutreffend. Für steuerliche Zwecke sei von einer Nutzungsdauer von 20 Jahren auszugehen. Wären die Windkraftanlagen nach 12 Jahren wirtschaftlich und technisch wertlos, könnte die Gesellschaft in ihrem Prospekt nicht ein Betriebskonzept für weitere 8 Jahre vorlegen. Des Weiteren gelangte der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die von der Klägerin als sofort abziehbare Werbungskosten behandelten Aufwendungen für die Platzierungsgarantie (H... Bank 280.000 DM), die Prospekterstellung (H... Bank 120.000 DM + G-L 65.000 DM) und –prüfung (G GmbH 30.000 DM) sowie für die Koordinierung/Baubetreuung (geschätzt 80.000 DM) in Höhe von insgesamt 575.000 DM als Anschaffungsnebenkosten anzusehen seien. Zur Begründung verwies der Prüfer auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu den sog. Immobilienfonds. Auch die Provision für die Beschaffung des Eigenkapitals sei nur in Höhe von 6 v. H. angemessen und damit als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Die weiteren 3 v. H. (= 210.000 DM) seien als Anschaffungsnebenkosten anzusehen. Der Prüfer ging mithin von um 785.000 DM erhöhten Anschaffungskosten aus (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 21. Februar 2002, Tz 25).

Der Beklagte schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ – unter anderem – am 24. März 2004 den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2000 sowie am 14. April 2004 die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2001 und 2002. Am 7. April 2004 (2000) bzw. 22. April 2004 (2001 und 2002) ergingen die Bescheide zur gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2000 bis 2002. Im Rahmen des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens änderte der Beklagte am 29. Juli 2005 – aus anderen Gründen – die streitigen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. 11

Die Einsprüche der Klägerin blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 2. August 2005). Hiernach hat die Klägerin Klage erhoben. 12

Mit Beschluss vom 26. März 2008 hat der Senat Herrn M beauftragt, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der streitbefangenen Windkraftanlagen des Typs XY (Baujahr 2000) zu bestimmen. In seinem Gutachten vom 15. Juli 2008 gelangt der Sachverständige zu dem Ergebnis, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Windkraftanlagen 8 Jahre betrage. Wegen der Einzelheiten wird auf das Gutachten vom 15. Juli 2008 verwiesen. Das Gericht hat die zwischenzeitlich ausgeschiedenen Gesellschafter der Klägerin mit Beschluss vom 26. November 2008 beigeladen. 13

Ihre Klage begründet die Klägerin im Wesentlichen wie folgt: Die AfA bemesse sich gem. §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1, 7 Abs. 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sei zu schätzen (§ 162 Abgabenordnung - AO). Der prospektierte Prognosezeitraum von 20 Jahren entspreche nicht der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Windkraftanlagen. Der prospektierte Prognosezeitraum orientiere sich an dem vom Erneuerbare Energien Gesetz (EEG) vorgesehenen garantierten Zeitraum für die Einspeisevergütung. Die Prognoserechnung folge als betriebswirtschaftliche Planungsrechnung anderen Regeln als die Schätzung der Nutzungsdauer. 14

Die Schätzung der Nutzungsdauer der Windkraftanlagen mit 12 Jahren entspreche den (damaligen) Werten der amtlichen AfA-Tabelle. Die dort ausgewiesenen Werte hätten die Vermutung der Richtigkeit für sich. Der Beklagte habe keine ausreichende Begründung für die von ihm praktizierte Abweichung von der AfA-Tabelle gegeben. Demgegenüber habe sie 15

– die Klägerin – alle zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Anlage bekannten Umstände für die Schätzung der Nutzungsdauer herangezogen.

Soweit gem. BMF-Schreiben vom 15. Juni 1999 (BStBl I 1999, 543) automatisch von einer längeren Nutzungsdauer laut Betriebskonzept auszugehen sei, gelte dies nur für Verlustzuweisungsgesellschaften im Sinne des § 2b EStG. Hieran fehle es im Streitfall. 16

Auch in Bezug auf die Frage der Aktivierung der Gründungs-, Anlauf- und Platzierungskosten sei der Argumentation des Beklagten nicht zu folgen. Anschaffungsnebenkosten seien Aufwendungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb und der Versetzung des Vermögensgegenstandes in den betriebsbereiten Zustand stehen. Grundsätzlich könnten zwar auch Leistungen, die ein Dritter im Rahmen des Anschaffungsvorganges an den Erwerber erbracht habe, Anschaffungsnebenkosten darstellen. Wenn der Zahlungsempfänger hingegen keinerlei Leistung im Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang erbracht habe, könnten die aufgrund dieser Leistungsbeziehung gezahlten Aufwendungen auch keine Anschaffungsnebenkosten sein. 17

Sie – die Klägerin – habe die Windkraftanlagen von der U GmbH erworben. Die Errichtung des Windparks sei von der Generalunternehmerin, der B und C GmbH geschuldet worden. Die Platzierungsgarantie, die Eigenkapitalvermittlungsleistung, die diversen Beratungs- und sonstigen Dienstleistungen seien von verschiedenen Vertragspartnern zu erbringen gewesen, und zwar unabhängig vom Erwerb der Windkraftanlagen. Es handele sich daher um nicht aktivierungsfähige Gemeinkosten, die auch nicht im Wege der Schätzung den Anschaffungskosten zugerechnet werden könnten. Insoweit bestehe sogar ein Aktivierungsverbot (§ 248 Abs. 1 Handelsgesetzbuch - HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). 18

Die streitigen Aufwendungen dienten ausschließlich der erfolgreichen Umsetzung des Projektes. Kein Anleger werde sich an einem Projekt beteiligen, dessen wirtschaftliche, technische und rechtliche Voraussetzungen ungeklärt seien. Von einem Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) könne nicht die Rede sein. 19

Die vom Beklagten zitierte Rechtsprechung bzw. die BMF-Schreiben seien ausschließlich auf Immobilien- bzw. Medienfonds anwendbar. Von jenen Fonds unterscheide sich der Windkraftfond hingegen grundlegend. Dieser unterhalte nämlich einen eigenen Produktionsbetrieb, der als solcher gewerblich sei und den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften unterliege. Die Wahl der Rechtsform der GmbH & Co. KG sei daher durch wirtschaftliche Gründe motiviert. Die Situation sei nicht anders als bei Start-Up Unternehmen, die zunächst Ideen konzipierten und planerisch vorbereiteten und sich dann Investoren zur Projektfinanzierung besorgten. Demgegenüber übten die Immobilienfonds lediglich eine originär vermögensverwaltende Tätigkeit aus. Die Anleger erwürben daher mit ihrem Geschäftsanteil einen entsprechenden Anteil an der von der Fondsgesellschaft verwalteten Immobilie. 20

Im Übrigen bestehe aufgrund des BMF-Schreibens vom 24. Oktober 2001 ein Vertrauensschutz. 21

Die Klägerin beantragt, 22

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2000 vom 24. März 2004, die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2001 und 2002 vom 29. Juli 2005, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2000

vom 7. April 2004 und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2001 und den 31. Dezember 2002 vom 22. April 2004 sowie die Einspruchsentscheidung vom 2. August 2005 zu ändern und die Besteuerungsgrundlagen bzw. den vortragsfähigen Gewerbeverlust unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer der Windenergieanlagen von 12 Jahren und weiteren sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben in Höhe von 785.000 DM festzustellen,

hilfsweise die Revision zuzulassen. 24

Der Beklagte beantragt, 25

die Klage, soweit sie die Berücksichtigung von weiteren sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben in Höhe von 785.000 DM betrifft, abzuweisen, 26

hilfsweise die Revision zuzulassen. 27

Nachdem der Beklagte im Klageverfahren zunächst an seiner Auffassung festgehalten hatte, dass die Nutzungsdauer der Windkraftanlagen mit 20 Jahren zu bemessen sei, hat er mit Schreiben vom 2. März 2009 erklärt, seine bisher vertretene Auffassung aufzugeben. Er gehe nunmehr auch von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 12 Jahren aus und werde dem Klageantrag insoweit entsprechen. 28

An seiner Auffassung zur Behandlung der streitigen Gründungs-, Anlauf- und Platzierungskosten als Anschaffungs(neben)kosten halte er hingegen fest. Nach dem BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2003 gehörten zu den Anschaffungsnebenkosten grundsätzlich alle auf Grund eines vorformulierten Vertragswerkes an die Anbieterseite geleisteten Aufwendungen, die auf den Erwerb des Wirtschaftsgutes gerichtet seien. Dazu zählten insbesondere die Kosten für die Vermittlung des Eigenkapitals, die Kosten der Platzierungsgarantie, die Bearbeitungs- und Beratungsgebühren sowie die Kosten für die Ausarbeitung der technischen, wirtschaftlichen und steuerlichen Grundkonzeption. Diese Grundsätze seien nicht auf Immobilienfonds beschränkt. 29

Die während der Bauphase von der BAG erbrachten Koordinierungsleistungen stünden in unmittelbarem Zusammenhang mit der Errichtung der Windkraftanlagen und seien daher nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. Soweit das Entgelt auf kaufmännische Tätigkeiten nach der Errichtung der Anlage entfalle oder mit der Fremdfinanzierung der Anlagen in Zusammenhang stehe, könne es als Betriebsausgabe abgezogen werden. Insoweit seien die Aufwendungen für die Koordinationsleistungen im Schätzwege zu 50 v. H. als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. Die Schätzung folge den Regelungen des sog. Bauherrenerlasses vom 31. August 1990. 30

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze nebst Anlagen, das Gutachten des Sachverständigen M vom 15. Juli 2008, die Verwaltungsvorgänge des Beklagten und die Sitzungsniederschrift vom 13. März 2009 verwiesen. 31

Entscheidungsgründe 32

Die Klage ist im Wesentlichen begründet. Die streitigen Bescheide verletzen die Klägerin in ihren Rechten, soweit sie auf einer Nutzungsdauer der Windkraftanlagen von 20 Jahren statt von 12 Jahren und der Qualifizierung der Aufwendungen für die Platzierungsgarantie 33

(280.000 DM), die Prospekterstellung (120.000 DM + 65.000 DM) und –prüfung (30.000 DM) sowie für die Beschaffung des Eigenkapitals (210.000 DM) als Anschaffungskosten beruhen. Nicht zu beanstanden ist hingegen die Aktivierung der Aufwendungen für die Baubetreuung in Höhe von 80.000 DM.

Nach Auffassung des erkennenden Senates beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der streitbefangenen Windkraftanlagen 12 Jahre. 34

Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die AfA nach § 7 EStG, anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die AfA bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG). 35

Unter Nutzungsdauer ist der Zeitraum zu verstehen, in dem das Wirtschaftsgut erfahrungsgemäß verwendet oder genutzt werden kann. Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bedeutet, dass die besonderen betrieblichen Verhältnisse zu beachten sind, unter denen das Wirtschaftsgut eingesetzt wird (BFH-Urteil vom 26. Juli 1991 VI R 82/89, BStBl II 1992, 1000, BFH-Urteil vom 19. November 1997 X R 78/94, BStBl II 1998, 59 m. w. N.). Maßgebend für die Bestimmung der Nutzungsdauer ist nicht die Dauer der betrieblichen Nutzung durch den einzelnen Steuerpflichtigen, sondern die objektive Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung (BFH-Urteil vom 19. November 1997 X R 78/94, BStBl II 1998, 59 m. w. N.). 36

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist nach den Gegebenheiten des konkreten Betriebes bzw. nach den tatsächlichen Verhältnissen beim einzelnen Steuerpflichtigen unter Abwägung aller Umstände zu schätzen (z .B. BFH-Urteile vom 31. Januar 1986 VI R 78/82, BFHE 146, 76, BStBl II 1986, 355; vom 9. August 1989 X R 131-133/87, BFHE 158, 321, BStBl II 1990, 50; in BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000, vom 19. November 1997 X R 78/94, BStBl II 1998, 59 jeweils m. w. N.). Als Hilfsmittel für die Schätzung der Nutzungsdauer hat das Bundesministerium 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. Sie haben zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich, sind aber für die Gerichte nicht bindend (BFH-Urteil vom 19. November 1997 X R 78/94, BStBl II 1998, 59; BFH Beschluss vom 4. Juli 2002, IV B 44/02, BFH/NV 2002, 1559, BFH Urteil vom 9. Dezember 1999 III R 74/97, BStBl II 2001, 311 m. w. N.). Die AfA-Tabellen geben lediglich einen Anhalt dafür, ob die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes zutreffend geschätzt worden ist. Ein Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf deren Anwendung besteht nicht. Die AfA-Tabellen sind jedoch unter dem Gesichtspunkt der nach außen hin publizierten Selbstbindung der Verwaltung und im Hinblick auf das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten (bejahend FG Berlin, Urteil vom 25. September 1985 II 172/82, EFG 1986, 389; FG Düsseldorf in EFG 1987, 402; im Ergebnis wohl ebenfalls BFH-Urteile vom 3. Juli 1980 IV R 31/77, BFHE 131, 229, BStBl II 1981, 255, 258; vom 5. Dezember 1985 IV R 112/85, BFHE 145, 537, BStBl II 1986, 390 und vom 12. Dezember 1985 IV R 225/83, BFHE 145, 533, BStBl II 1986, 392, offen BFH Urteil vom 26. Juli 1991 VI R 82/89, BStBl II 1992, 1000), es sei denn, sie führten im Regelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung (vgl. BFH Urteil vom 26. Juli 1991 VI R 82/89, BStBl II 1992, 1000). Derjenige, der sich auf sich eine von den amtlichen AfA-Tabellen abweichende Nutzungsdauer beruft, muss die hierfür sprechenden Gründe substantiiert dartun. Dies gilt sowohl für den Steuerpflichtigen, der sich auf eine kürzere Nutzungsdauer beruft als auch für die Finanzverwaltung, die von einer längeren Nutzungsdauer ausgeht (so 37

auch FG Köln Urteil vom 27. November 2007 8 K 3037/06, EFG 2008, 836).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze gelangt der Senat zu dem Ergebnis, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der streitbefangenen Windkraftanlagen mit 12 Jahren zutreffend bemessen ist. Der Senat sieht keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür, dass der in der amtlichen AfA-Tabelle vom 18. April 1997 (BMF Schreiben IV A 8-S 1551-37/97) niedergelegte Zeitraum von 12 Jahren im Streitfall zu einem unzutreffenden Ergebnis führt. 38

Die AfA-Tabelle vom 18. April 1997 ist auf alle Wirtschaftsgüter anwendbar, die vor dem 1. Januar 2001 angeschafft oder hergestellt worden sind. Die Finanzverwaltung selbst hat klargestellt, dass bis zur Veröffentlichung neuer amtlicher AfA-Tabellen die derzeit gültigen amtlichen AfA-Tabellen weiterhin angewandt werden sollen (BMF Schreiben vom 15. Juni 1999 6 S 1551-45/99), da eine vorzeitige Anwendung aus Gründen der Rechtssicherheit nicht in Betracht komme. In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige abnutzbare Wirtschaftsgüter in dem Zeitraum zwischen dem Abschlussdatum und der Veröffentlichung der AfA-Tabelle angeschafft und der Kalkulation die Nutzungsdauer nach der alten AfA-Tabelle zugrunde gelegt hat, sollen ihm hieraus keine Nachteile entstehen (BMF Schreiben vom 15. Juni 1999 6 S 1551-45/99). 39

Im Streitfall hat die Klägerin die Windkraftanlagen mit Vertrag vom 27. April 2000 gekauft. Sie hat die letzte der Anlagen im Oktober 2000 in Betrieb genommen. Demnach hat die Klägerin die Windkraftanlagen vor der Veröffentlichung des BMF Schreibens vom 15. Dezember 2000 (IV D 2-S 1551-188/00, BStBl I 1532) angeschafft. Im Streitfall ist mithin die AfA-Tabelle vom 18. April 1997 und nicht die aktuelle amtliche AfA-Tabelle vom 15. Dezember 2000 (BMF – Schreiben vom 15. Dezember 2000) anwendbar. 40

Die unter Beteiligung der Fachverbände der Wirtschaft erstellte AfA-Tabelle vom 18. April 1997 berücksichtigt nach Auffassung des Senates die technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer der von der Klägerin angeschafften Windkraftanlagen in zutreffender Weise. 41

Der Senat erkennt demgegenüber nicht, dass die zunächst bestehende Vermutung der Richtigkeit dieser in der AfA-Tabelle vom 18. April 1997 festgelegten Nutzungsdauer im Streitfall widerlegt ist. Die Tatsache, dass die aktuelle AfA-Tabelle von 15. Dezember 2000 eine Nutzungsdauer von 16 Jahren festschreibt, genügt hierfür nicht. Die hier korrigierte Schätzung der Nutzungsdauer bezieht sich – dies folgt aus ihrem zeitlichen Anwendungsbereich – auf später angeschaffte Windkraftanlagen und lässt keinen Schluss auf die Unrichtigkeit der Nutzungsdauer von 12 Jahren für die im Streitfall zu beurteilenden Windkraftanlagen zu. 42

Die Vermutung wird auch nicht durch die Darlegungen des Gutachters in seinem Gutachten vom 15. Juli 2008 widerlegt. Auch wenn der Senat aufgrund der schriftlichen Darlegungen des Sachverständigen nicht davon überzeugt ist, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der streitbefangenen Windkraftanlagen mit 8 Jahren zutreffend bemessen ist, so geben die Ausführungen des Gutachters jedoch keinerlei Hinweis darauf, dass der Ansatz einer über 12 Jahre hinausgehenden Nutzungsdauer im Streitfall geboten wäre. 43

Entgegen der ursprünglich vom Beklagten vertretenen Auffassung folgt auch aus Tz 2.c. des BMF Schreibens vom 15. Juni 1999 (BMF 15 IV D 6-S 1551-45/99) bzw. Tz 5.a. des BMF Schreibens vom 15. Dezember 2000 (BMF IV D 2 –S 1551-188/00) keine längere Nutzungsdauer als 12 Jahre. Der Senat kann bereits nicht erkennen, dass die hier für "Verlustzuweisungsgesellschaften (§ 2b EStG)" vorgesehene Herleitung der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes aus einem Betriebskonzept grundsätzlich geeignet ist, die Vermutung 44

der Richtigkeit der in den amtlichen AfA-Tabellen niedergelegten Nutzungsdauer zu widerlegen oder gar die zutreffende Nutzungsdauer zu bestimmen. Mit Blick auf die zwischenzeitlich geänderte Rechtsauffassung des Beklagten sieht der Senat von einer weiteren Begründung hierzu ab.

Die Klage ist auch in Bezug auf die streitige Frage der Anschaffungs(neben)kosten im Wesentlichen begründet. 45

Die Eigenkapitalvermittlungsprovision ist nicht nur teilweise, sondern insgesamt in Höhe von 630.000,00 DM als sofort abziehbare Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG) zu behandeln. Dies gilt gleichermaßen für die streitigen Aufwendungen für die Platzierungsgarantie (280.000,00 DM) sowie die Prospekterstellung (185.000,00 DM) und –prüfung (30.000,00 DM). 46

Nach § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (BFH-Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817). Liegt eine betriebliche Veranlassung für Aufwendungen vor, sind die Aufwendungen grundsätzlich in voller Höhe und unabhängig davon, ob sie notwendig, angemessen, üblich oder zweckmäßig sind, als Betriebsausgaben abzugsfähig (vgl. z .B. BFH-Urteil vom 4. März 1986 VIII R 188/84, BFHE 146, 151, BStBl II 1986, 373, m. w. N.). 47

Die Provisionszahlungen waren durch den Betrieb der Klägerin veranlasst. Die Aufwendungen dienten der Finanzierung der Geschäftstätigkeit der Klägerin. Die Klägerin hat die Provision aufgewendet, um Kommanditeinlagen einzuwerben und damit Eigenkapital zu beschaffen. 48

Die Provisionszahlungen sind insbesondere nicht bereits deshalb vom sofortigen Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, weil sie zur Anschaffung eines bilanzierungsfähigen immateriellen Wirtschaftsguts aufgewendet worden sind. Denn der Klägerin wurde durch die Vermittlung von zeichnungswilligen Anlegern keine Leistung erbracht, die als "Konzeption" eines Anlagemodells angesehen und als entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut aktiviert werden könnte (vgl. BFH-Urteil vom 10. Dezember 1992 XI R 45/88, BFHE 170, 487, BStBl II 1993, 538). 49

Die Eigenkapitalvermittlungsprovisionen sind auch keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Windkraftanlage bzw. des Windparks. 50

Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Dieser handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im Einkommensteuergesetz auch der steuerbilanziellen Beurteilung zugrunde zu legen (z. B. BFH Urteile vom 19. Dezember 2000 IX R 100/97, BFHE 194, 182, BStBl II 2001, 345; vom 17. Oktober 2001 I R 32/00, BFHE 197, 58, BStBl II 2002, 349, m. w. N.). 51

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (§ 255 Abs. 2 HGB, vgl. auch z. B. BFH-Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830; BFH-Urteile vom 27. Januar 1994 IV R 104/92, 52

BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512; vom 17. Oktober 2001 I R 32/00, BFHE 197, 58, BStBl II 2002, 349).

Die Provisionsaufwendungen sind weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten im vorgenannten Sinne. Die Klägerin hat sie weder aufgewendet, um die Windkraftanlagen zu erwerben, noch, um diese zu errichten. Dies folgt schon daraus, dass die Provisionen an die H... Bank gezahlt wurden, während die Windkraftanlagen von der U GmbH erworben bzw. der B und C GmbH errichtet wurden. 53

Die Provisionszahlungen können aber auch nicht als Anschaffungsnebenkosten des Erwerbes der Windkraftanlagen angesehen werden. Anschaffungsnebenkosten sind alle Aufwendungen, die neben dem Anschaffungspreis geleistet werden, um das Wirtschaftsgut zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (vgl. BFH in BFHE 178, 359, BStBl II 1995, 895). Zahlungsempfänger von Nebenkosten ist häufig nicht der Verkäufer des Wirtschaftsguts, sondern ein Dritter, der Leistungen im Rahmen des Anschaffungsvorgangs an den Käufer erbracht hat (BFH-Urteil vom 11. Januar 1994 IX R 82/91, BFHE 174, 127, BStBl II 1995, 166). Dies gilt insbesondere für Vergütungen an Personen, die als Makler an der Vermittlung des Anschaffungsgeschäfts mitgewirkt haben. Deren Provisionen sind Anschaffungsnebenkosten (BFH Urteil in BFHE 178, 359, BStBl II 1995, 895). 54

Im Streitfall hat die H... Bank, die Empfängerin der Provisionszahlungen, jedoch keine Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung bzw. der Herstellung der Windkraftanlagen erbracht. Sie steht auch nicht in Verbindung mit den an der Herstellung beteiligten Unternehmen – der U GmbH und der B und C GmbH. Die Provisionszahlungen sind daher nicht als Anschaffungsnebenkosten zu qualifizieren. 55

Der Senat kann es dahingestellt lassen, ob bzw. inwieweit er der Rechtsprechung zu den sog. Bauherrenmodellen und (gewerblichen) Immobilienfonds (vgl. BFH Urteil vom 13. Oktober 1983 IV R 160/78, BStBl II 1984, 101, BFH Urteil vom 23. Oktober 1986 IV R 352/84, BStBl II 1988, 128, BFH Urteil vom 24. Februar 1987 IX R 114/82, BStBl II 1987, 810, BFH Urteil vom 14. November 1989 IX R 197/84, BStBl II 1990, 299, BFH Urteil vom 7. August 1990 IX R 70/86, BStBl II 1990, 1024; BFH Beschluss vom 4. Februar 1992 IX B 39/91, BStBl II 1992, 883; BFH Urteil vom 11. Januar 1994 IX R 82/91, BStBl II 1995, 166, BFH Urteil vom 10. Dezember 1992 XI R 45/88, BStBl II 1993, 538, BFH Beschluss vom 23. November 1993 IV B 63/93, BFH/NV 1994, 370, BFH Urteil vom 28. Juni 2001 IV R 40/97, BStBl II 2001, 717, vgl. auch Vorlagebeschluss BFH Beschluss vom 29. April 1999 IV R 40/97, BStBl II 1999, 828, BFH Urteil vom 8. Mai 2001 IX R 10/96, BStBl II 2001, 720) überhaupt zu folgen vermag. Denn er ist der Überzeugung, dass die für sog. Bauherrenmodelle und (gewerbliche) Immobilienfonds entwickelte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Behandlung von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen jedenfalls nicht auf den Streitfall übertragbar ist und somit die streitigen Provisionszahlungen auch nicht aus dem – auf § 42 AO gestützten – Gedanken der einheitlichen Betrachtung des Vertragswerkes als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Windkraftanlagen zu qualifizieren sind. 56

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes stützt sich auf die Erwägung, dass die steuerliche Beurteilung der Aufwendungen für den Erwerb eines Grundstücks nicht davon abhängen könne, ob die Gegenleistung für den Erwerb aufgrund eines Vertrages in einer Summe gezahlt werde oder aufgrund mehrerer Verträge, in die der einheitliche Vorgang aus steuerlichen Gründen geteilt worden sei, in Teilbeträgen zu zahlen sei. Zwar sei – so der Bundesfinanzhof – für die handelsrechtliche Bilanzierung der Aufwendungen eines Immobilienfonds die Perspektive der Gesellschaft maßgeblich, so dass die Frage, ob Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder aber sofort den Gewinn mindernde 57

Betriebsausgaben vorliegen, demnach grundsätzlich nicht davon abhängen könne, inwieweit sich die Aufwendungen für den Gesellschafter oder künftigen Gesellschafter als Bestandteil eines von ihm zu tragenden Gesamtaufwands darstellten. Jedoch folge aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG) nicht, dass steuerlich der handelsrechtlichen Behandlung von Aufwendungen als laufende Betriebsausgabe aus der Perspektive der Gesellschafter gefolgt werden müsse. Vielmehr seien gem. § 42 AO der Besteuerung anstelle einer wirtschaftlich unangemessenen Gestaltung der Rechtsverhältnisse diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die den wirtschaftlichen Vorgängen angemessen gewesen wäre. Für Immobilienfonds sei die Vereinbarung eines Gesamtaufpreises für die Immobilie eine angemessene Gestaltung (z.B. BFH-Urteil vom 8. Mai 2001 IX R 10/96, BStBI II 2001, 720), denn das wirtschaftliche Ziel der Fondsgesellschaft und ihrer Gesellschafter sei es, in gesamthänderischer Verbundenheit ein Grundstück zu erwerben, zu bebauen und zu verwalten und dabei aus wohnungsbaupolitischen Gründen eingeräumte Vergünstigungen in Anspruch zu nehmen. Dieses könne und solle nur in der Zusammenfassung der verschiedenen Teile des Vertragswerks erreicht werden. Die einzelnen Teilverträge hätten keine selbständige Bedeutung und ließen sich nur aus der gewünschten Schaffung sofort steuerlich abziehbarer Ausgaben erklären (z. B. BFH Urteil vom 28. Juni 2001 IV R 40/97, BStBI II 2000, 717). Hiernach gehören zu den nicht als Betriebsausgabe abziehbaren Aufwendungen auch die Provisionen für die Vermittlung des Eigenkapitals, unabhängig davon, ob sie an den Initiator des Projekts oder an Dritte gezahlt werden (BFH-Beschlüsse vom 4. Februar 1992 IX B 39/91, BFHE 167, 102, BStBI II 1992, 883, und vom 4. März 1992 IX B 24/91, BFH/NV 1992, 648; BFH-Urteil in BFHE 174, 127, BStBI II 1995, 166).

Der erkennende Senat erachtet eine solche, auf § 42 AO gestützte Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes des § 5 EStG – wenn überhaupt – allerdings nur ausnahmsweise als zulässig. Selbst wenn sie im Bereich der geschlossenen Immobilienfonds gerechtfertigt wäre, so bleibt sie nach Auffassung des erkennenden Senates grundsätzlich auf diese Fonds beschränkt und ist nicht ohne Weiteres auf alle Fondsmodelle übertragbar. Das Gericht folgt insoweit der Auffassung des IV. Senates des Bundesfinanzhofes, der seine Erwägungen selbst ausdrücklich auf geschlossene Immobilienfonds beschränkt (so auch Kempermann in DStR 2001, 1384) und klargestellt hat, an seiner Rechtsprechung, dass Provisionen, die eine KG für die Vermittlung des Eintritts von Kommanditisten schuldet, grundsätzlich sofort abziehbare Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 4 EStG darstellen, ausdrücklich weiterhin festzuhalten (BFH Urteil vom 28. Juni 2001 IV R 40/97, BStBI II 2001, 717 unter Hinweis auf Urteile vom 13. Oktober 1983 IV R 160/78, BFHE 139, 273, BStBI II 1984, 101, und vom 23. Oktober 1986 IV R 352/84, BFHE 148, 49, BStBI II 1988, 128).

Eine Übertragung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes auf den Streitfall käme aus Sicht des erkennenden Senates nur in Betracht, wenn die gewählte Fondsgestaltung als rechtsmissbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 42 AO anzusehen wäre. Dies kann der Senat im Streitfall hingegen nicht feststellen. Er kann insbesondere nicht erkennen, dass die Beteiligten (vorrangig) das Ziel verfolgt haben, Aufwendungen der Erwerber, die im "Normalfall" Anschaffungskosten der Windkraftanlagen darstellten, auf die Ebene der Gesellschaft zu verlagern und so zu einer anderen steuerlichen Beurteilung zu gelangen.

Anders als ein Immobilienfonds in der Rechtsform einer gewerblich geprägten KG (so BFH Urteil vom 28. Juni 2001, IV 40/97, BStBI II 2001, 717) gilt die Tätigkeit der Klägerin nicht lediglich gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb, vielmehr ist die Klägerin originär gewerblich tätig (§ 15 Abs. 2 EStG). Die Fondskonstruktion dient im Streitfall daher nicht einer steuerlich motivierten Trennung der Ebene von Gesellschaft und Gesellschafter. Sie ist

58

59

60

vielmehr eine allgemein übliche Form des Zusammenschlusses von Personen, die ein gewerbliches Unternehmen betreiben wollen.

Der erkennende Senat kann auch nicht feststellen, dass es unangemessen war, dass sich die Klägerin das für die Errichtung des Windparks notwendige Kapital durch die Beteiligung einer Vielzahl von Anlegern beschafft und diesen ein Beitrittsangebot zu festgeschriebenen, einheitlichen Konditionen vorgelegt hat. Eine solche Gestaltung ist aus Sicht des Senates üblich, ebenso der Abschluss der zur Eigenkapitalbeschaffung dienenden Verträge. 61

Auch die Tatsache, dass die Beteiligten steuerliche Vorteile und Vergünstigungen, die das EEG gewährt, nutzen, führt nicht zur Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs. Andernfalls wäre praktisch jede Fondsgesellschaft allein wegen ihrer durch die Vielzahl der Beteiligten bedingten Modellhaftigkeit als Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO anzusehen. Eine solche Sichtweise findet jedoch weder im Gesetz noch in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes eine hinreichende Stütze. 62

Hiernach ist die Provision für die Beschaffung des Eigenkapitals in voller Höhe (630.000 DM) als Betriebsausgabe abziehbar. 63

Gleiches gilt – aus den vorgenannten Gründen – für die Aufwendungen der Klägerin für die Platzierungsgarantie (280.000 DM) und den Prospekt (Prospekterarbeitung 120.000 DM, Prospektherstellung 65.000 DM, Prospektprüfung 30.000 DM). Auch hierbei handelt es sich um Aufwendungen der Klägerin zur Beschaffung von Eigenkapital. Die Aufwendungen dienten der Finanzierung der Geschäftstätigkeit der Klägerin und sind nicht als (verdeckte) Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zu qualifizieren. 64

Aus den darlegten Gründen kann der Senat es dahingestellt lassen, ob die Klage in Bezug auf den Streit über die Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten auch deshalb Erfolg hätte, weil die BMF Schreiben vom 24. Oktober 2001 (IV C 3-S 2253 a-15/01) und vom 20. Oktober 2003 (IV C 3-S 2253 a-48/03) im Streitfall nicht anwendbar sind (Vertrieb der Fondsanteile hat vor dem 1. Januar 2002 bzw. vor dem 1. September 2002 begonnen und Anleger sind vor dem 1. Januar 2003 bzw. dem 1. Januar 2004 beigetreten) und die vom Beklagten vertretene Auffassung sich auch nicht aus dem sog. Bauherrenenerlass vom 31. August 1990 (IV B 3-S 2253 a-49/90) herleiten lässt. Offen bleiben kann insoweit auch die Klärung der Frage, ob dieser Einwand lediglich in einem (gesonderten) Verfahren gem. § 163 AO beachtlich wäre. 65

Anders verhält es sich hingegen mit den Aufwendungen für die Baubetreuung, die der Beklagte in Höhe von 80.000 DM als Anschaffungskosten qualifiziert hat. Der mit der BAG geschlossene Dienstleistungsvertrag umfasste für das Jahr 2000 auch Leistungen, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Errichtung der Windkraftanlagen und deren Inbetriebnahme stehen. Nach dem Vertrag sollte die BAG die über die Bauleitung hinausgehende Koordination aller Beteiligten bis zur Fertigstellung des Windparks übernehmen (Prospekt S. 47). Nach Inbetriebnahme des Windparks umfasste der Dienstleistungsvertrag die gesamte kaufmännische Verwaltung (Prospekt S. 47). Die Vergütung für das Jahr 2000 betrug 170.000 DM zzgl Umsatzsteuer. Für die Folgejahre betrug die Vergütung 1,75 v. H. (ab 2013: 2,5 v. H.) der jährlichen Einspeiseerlöse, mindestens jedoch 80.000 DM p.a. (ab 2013: 120.000 DM). Hieraus ergibt sich, dass ein Teil der im Jahr 2000 zu erbringenden Leistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Errichtung des Windparks steht und daher als Herstellungskosten zu qualifizieren ist. Die Schätzung des Beklagten in Höhe von 80.000 DM erscheint mit Blick auf die für die Folgejahre vereinbarte Vergütung plausibel und vertretbar. Die Klägerin ist der Höhe der Schätzung zudem nicht entgegen getreten. 66

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 FGO. Den Beigeladenen sind keine Kosten zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Die Erstattung von Kosten eines Beigeladenen scheidet in den Fällen aus, in denen – wie im Streitfall – mangels eines eigenen Sachantrages kein Risiko getragen wird, die Verfahrenskosten auferlegt zu bekommen (vgl. Stapperfend in Gräber, FGO, 6. Auflage, § 139 Rdnr 138). Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 3 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung (ZPO). 67

Die Zulassung der Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geboten. 68

---