Urteil vom 14. April 2011, IV R 52/10

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14.4.2011 IV R 46/09 - Ein Windpark besteht aus mehreren selbständigen Wirtschaftsgütern, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer grundsätzlich einheitlich zu schätzen ist - Abgrenzung selbständiges Wirtschaftsgut unselbständiger Teil eines anderen verbundenen Wirtschaftsguts - Keine Anwendung von International Accounting Standards bzw. International Financial Reporting Standards - Bestimmung der Nutzungsdauer - Anwendung der AfA-Tabellen

BFH IV. Senat

EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 1, EStG § 7 Abs 1 S 2, HGB § 252 Abs 1 Nr 3, BewG § 68 Abs 2 S 1 Nr 2

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 29. September 2009, Az: 2 K 134/08

Leitsätze

1. NV: Jede Windkraftanlage, die in einem Windpark betrieben wird, stellt mit dem dazugehörigen Transformator nebst der verbindenden Verkabelung ein zusammengesetztes Wirtschaftsgut dar. Daneben ist die Verkabelung von den Transformatoren bis zum Stromnetz des Energieversorgers zusammen mit der Übergabestation als weiteres zusammengesetztes Wirtschaftsgut zu behandeln, soweit dadurch mehrere Windkraftanlagen miteinander verbunden werden. Auch die Zuwegung stellt ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar.

2. NV: Alle Wirtschaftsgüter eines Windparks sind in Anlehnung an die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Windkraftanlagen grundsätzlich über denselben Zeitraum abzuschreiben.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine sog. Fondsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, die einen Windpark bestehend aus vier Windkraftanlagen (WKA) betreibt. Die Beigeladene ist im Jahr 2002 als Gesellschafterin aus der Klägerin ausgeschieden. Der Windpark wurde Ende 2001 in Betrieb genommen. Von den bis 2001 angefallenen Herstellungskosten der Gesamtanlage in Höhe von 12.468.135,15 DM entfielen 171.017,14 DM auf die Zuwegung und ein Betrag von 452.813,74 DM auf die Verkabelung. Im Jahr 2002 entstanden weitere nachträgliche Herstellungskosten. Die Klägerin buchte sämtliche Kosten für die Erstellung des Windparks auf einem Konto "technische Anlage" und schrieb die Anlage auf 16 Jahre degressiv ab.

2 Nach einer Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass der Windpark aus mehreren selbständigen Wirtschaftsgütern mit teilweise unterschiedlicher Nutzungsdauer bestehe. Es sei von folgenden Wirtschaftsgütern auszugehen:

3

	Art	Nutzungsdauer
Zuwegung	unbeweglich	19 Jahre
Windparkverkabelung	beweglich	25 Jahre
WKA mit Fundament	beweglich	16 Jahre
Kompakttrafostation	beweglich	16 Jahre
Umspannwerk (Übergabestation)	beweglich	16 Jahre

4 Davon ausgehend erließ das FA geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2001 bis 2004 sowie über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2001 bis 31. Dezember 2004.

5 Mit ihrer dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren gerichteten Klage wendete sich die Klägerin gegen die

Herabsetzung der Absetzungen für Abnutzung (AfA) für die Verkabelung sowie für die Zuwegung, jeweils bedingt durch den Ansatz einer von der WKA abweichenden Nutzungsdauer von 25 bzw. 19 Jahren. Auch diese Wirtschaftsgüter stellten zusammen mit der WKA ein einheitliches Wirtschaftsgut dar und seien deshalb einheitlich auf 16 Jahre abzuschreiben. Der daran anknüpfende bezifferte Klageantrag, der auf der von der Klägerin eingereichten Berechnung vom 29. September 2009 beruht, basiert auf dem Ansatz einer linearen AfA für die Zuwegung und einer degressiven AfA für die Verkabelung jeweils ausgehend von einer 16jährigen Nutzungsdauer. Mit diesem Begehren hatte die Klage Erfolg.

6 Im Wesentlichen führte das Finanzgericht (FG) aus: Zwar bildeten die Verkabelung und die Zuwegung mit der WKA kein einheitliches Wirtschaftsgut. Jedoch sei die Nutzungsdauer der Zuwegung und der Verkabelung der Nutzungsdauer der WKA anzupassen, da die Zuwegung und die Verkabelung mit Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 16 Jahren für die WKA wirtschaftlich verbraucht seien.

7 Die Verkabelung und die Zuwegung seien eigenständige Wirtschaftsgüter, da sie unabhängig voneinander weder unvollständig erschienen noch einander ein negatives Gepräge gäben. Die einzelnen Anlagen seien auch in dem Kaufvertrag gesondert ausgewiesen worden und daher individualisierbar. Ihnen komme deshalb ein eigener wirtschaftlicher Wert zu. Der selbständigen Bewertbarkeit stehe nicht entgegen, dass die Wirtschaftsgüter miteinander verbunden und nicht eigenständig nutzbar seien. Darüber hinaus habe gerade die Verkabelung eine übergeordnete Sonderfunktion, da sie mehrere WKA untereinander verbinde und daher nicht auf die einzelne WKA bezogen werden könne.

8 Die Nutzungsdauer der Zuwegung und der Verkabelung sei jedoch der Nutzungsdauer der WKA anzupassen. Beide Wirtschaftsgüter seien mit Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für die WKA von 16 Jahren zwar nicht technisch, aber wirtschaftlich verbraucht. Sie seien nämlich auf die derzeitige besondere Anlage zugeschnitten. Ausgehend von der schnell fortschreitenden technischen Entwicklung sei die Verkabelung für eine nachfolgende WKA-Generation (sog. "repowering") nicht mehr nutzbar. Es sei davon auszugehen, dass zukünftige WKA deutlich leistungsstärker seien und eine wirtschaftlich sinnvolle anderweitige Nutzung oder Verwertung der Verkabelung daher ausscheide. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Verkabelung sei mithin der Nutzungsdauer der WKA anzupassen.

9 Gleiches gelte für die Zuwegung. Auch diese sei anlagenspezifisch erstellt worden. Sie sei ebenfalls bei einem "repowering" zurückzubauen, da die neue Anlage auf Grund der zu erwartenden technischen Änderungen nicht an derselben Stelle errichtet werden könnte.

10 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Mit der Anpassung der Nutzungsdauer der Verkabelung und der Zuwegung an die Nutzungsdauer der WKA werde im Ergebnis die zuvor festgestellte Selbständigkeit der Wirtschaftsgüter wieder zurückgenommen. Das FG differenziere nicht genügend zwischen wirtschaftlicher und technischer Nutzungsdauer. Vielmehr mache es die wirtschaftliche Nutzungsdauer abhängig von der technischen Nutzungsdauer eines anderen im Funktions- und Nutzungszusammenhang stehenden Wirtschaftsguts. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts werde aber im Ausgangspunkt durch die technische Nutzungsdauer bestimmt. Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer bilde die Ausnahme. Eine solche sei nur anzunehmen, wenn die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen Nutzung oder Verwertung des Wirtschaftsguts endgültig entfallen sei. Für eine solche Annahme reiche der prognostizierte Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines anderen Wirtschaftsguts, hier der WKA, nicht. Die von dem FG herangezogenen Umstände seien gegenwärtig noch nicht greifbar. Das Betriebskonzept der Klägerin sehe zudem eine über die Abschreibungsdauer der WKA hinausgehende Betriebslaufzeit von 20 Jahren vor. Auch seien die Wegerechte für 25 Jahre vereinbart worden. Eine Verkürzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer komme daher erst in dem Zeitpunkt in Betracht, in dem feststehe, dass die Verkabelung und die Zuwegung für eine geplante neue Anlage nicht verwendet werden können. Diesem Umstand sei jedoch über eine Teilwertabschreibung oder eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung Rechnung zu tragen.

11 Der Senat hat das vorliegende Verfahren wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2001 von dem Verfahren IV R 46/09 abgetrennt und die Beigeladene mit Beschluss vom 22. Dezember 2010 gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigeladen.

12 Das FA beantragt (sinngemäß), die Vorentscheidung wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2001 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

14 Sie nimmt Bezug auf die Vorentscheidung und hebt ergänzend hervor, dass die Zuwegung und die Verkabelung auf die vorhandene WKA zugeschnitten seien und beide angesichts der fortschreitenden technischen Entwicklung keiner weiteren Verwendung bei einer WKA der kommenden Generation zugeführt werden könnten. Zutreffend habe das FG daher die Nutzungsdauer der Zuwegung und der Verkabelung in Anlehnung an die in den amtlichen AfA-Tabellen angegebene Nutzungsdauer einer WKA auf 16 Jahre geschätzt.

15 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

16 II. Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und Abs. 4 FGO).

17 Im Ergebnis zutreffend hat das FG den Windpark nicht als einheitliches Wirtschaftsgut beurteilt und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Verkabelung und der Zuwegung auf 16 Jahre geschätzt.

18 1. Die WKA mit Fundament und dem Kompakttransformator einschließlich der (Niederspannungs-)Verkabelung zwischen der Gondel und dem Steuerschrank und von dort bis zum Kompakttransformator (interne Verkabelung) einerseits und die (Mittelspannungs-)Verkabelung zwischen den Kompakttransformatoren bis zum Stromnetz des Energieversorgers (externe Verkabelung) zusammen mit der Übergabestation andererseits stellen jeweils (zusammengesetzte) eigenständige Wirtschaftsgüter dar. Daneben ist die Zuwegung als weiteres eigenständiges Wirtschaftsgut zu sehen.

19 a) Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung in § 252 Abs. 1 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs, der nach § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch in der Steuerbilanz zu beachten ist, sind die Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände) einzeln anzusetzen und zu bewerten (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. November 1988 VIII R 62/85, BFHE 155, 322, BStBl II 1989, 359). Wirtschaftsgut ist nach ständiger Rechtsprechung jeder greifbare betriebliche Vorteil, für den der Erwerber eines Betriebs etwas aufwenden würde (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632, unter C.II. der Gründe, m.w.N.). Es muss sich um einen Gegenstand handeln, der nach der Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich ist. Des Weiteren muss das Wirtschaftsgut in einem eigenen, selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen und entsprechend in Erscheinung treten (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 5. Juni 2008 IV R 67/05, BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.c der Gründe, zum Baumbestand als Wirtschaftsgut).

20 Wird eine bewegliche Sache mit einer oder mehreren anderen beweglichen Sachen verbunden oder --wie im Streitfall-- zu einer Anlage zusammengestellt, so ist zu entscheiden, ob es sich bei den einzelnen Gegenständen jeweils noch um selbständige Wirtschaftsgüter handelt oder nur um unselbständige Teile des anderen (verbundenen) Wirtschaftsguts. Ausschlaggebend dabei ist, ob die eingefügten oder die zusammengestellten Gegenstände weiterhin ihre selbständige Bewertbarkeit behalten. Entscheidend für dieses Kriterium wiederum sind neben dem gemeinsamen Zweck insbesondere der Grad der Festigkeit einer vorgenommenen Verbindung, der Zeitraum, auf den eine Verbindung oder die gemeinsame Nutzung mehrerer beweglicher Sachen angelegt ist, sowie das äußere Erscheinungsbild. Ist Letzteres dadurch bestimmt, dass die Gegenstände für sich allein betrachtet unvollständig erscheinen oder gar ein Gegenstand ohne den/die anderen ein negatives Gepräge hat, ist regelmäßig von einem einheitlichen Wirtschaftsgut auszugehen (BFH-Urteil vom 9. August 2001 III R 30/00, BFHE 196, 442, BStBl II 2001, 842, m.w.N.).

21 Eine Verbindung, die eine fortbestehende selbständige Bewertbarkeit ausschließt, ist im Allgemeinen anzunehmen, wenn Wirtschaftsgüter über die einheitliche Zweckbestimmung durch den Steuerpflichtigen in seinem Betrieb hinaus durch eine technische Verbindung oder "Verzahnung" in der Weise verflochten sind, dass durch die Abtrennung eines der Teile entweder für den zu beurteilenden einzelnen Gegenstand oder für das Wirtschaftsgut, aus dem er herausgetrennt wurde, die Nutzbarkeit für den Betrieb verloren geht (BFH-Urteil vom 21. Juli 1998 III R 110/95, BFHE 186, 572, BStBl II 1998, 789, m.w.N.). In einen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügte Wirtschaftsgüter sind demnach als technisch aufeinander abgestimmt anzusehen, wenn zusätzlich zu einem wirtschaftlichen (betrieblichen) Zusammenhang ihre naturwissenschaftlichen oder technischen Eigenschaften auf einen gemeinsamen Einsatz angelegt sind. Hiervon ist in der Regel auszugehen, wenn einem Gegenstand ohne einen anderen bzw. ohne andere Gegenstände schon aus rein technischen Gründen allein keine Nutzbarkeit zukommt (BFH-Urteil vom 25. Mai 2000 III R 20/97, BFHE 192, 191, BStBl II 2001, 365). Eine bloße Abgestimmtheit auf Grund bestimmter, branchentypischer Fertigungsnormen genügt für eine technische Abgestimmtheit nicht (BFH-Urteil vom 7. September 2000 III R 71/97, BFHE 193, 192, BStBl II 2001, 41). Ebenso wenig genügt für die Annahme

eines einheitlichen Wirtschaftsguts, dass mehrere Gegenstände einem einheitlichen Zweck dienen. Diese "Zweckeinheit" ist lediglich ein Indiz dafür, dass eine Zusammenfassung der betreffenden Gegenstände in Betracht kommen kann.

22 b) Bei Anwendung dieser Grundsätze handelt es sich bei dem Windpark nicht um ein Wirtschaftsgut im Sinne einer nicht teilbaren Einheit, sondern um mehrere selbständige Wirtschaftsgüter (ebenso Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 310; Schmidt/ Kulosa, EStG, 30. Aufl., § 7 Rz 107; Abele, Betriebs-Berater --BB-- 2009, 2420, Wischott/Krohn/Nogens, Deutsches Steuerrecht 2009, 1737; Urbahns, Steuern und Bilanzen --StuB-- 2009, 869). Als selbständige Wirtschaftsgüter sind die vier WKA mit Fundament sowie interner Verkabelung einschließlich des jeweiligen Kompakttransformators, die externe Verkabelung einschließlich der Übergabestation und die Zuwegung anzusehen (ebenso Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 6. Mai 2010 1 K 2037/07, BB 2011, 946, unter Bezugnahme auf die Rechtsansicht der Finanzverwaltung).

23 aa) Die einzelnen WKA mit Fundament einschließlich des Kompakttransformators sowie interner Verkabelung sind zwar aus verschiedenen Gegenständen zusammengesetzt. Diese sind aber technisch aufeinander abgestimmt und können nach der Montage nur zusammen genutzt werden, so dass es an einer selbständigen Nutzungsfähigkeit der einzelnen Teile fehlt. Die einzelnen Bauteile sind auch hinreichend fest und auf Dauer verbunden. Sie können nur in ihrer technischen Verbundenheit ihren bestimmungsgemäßen betrieblichen Einsatz, die Einspeisung des mit Hilfe der Windenergie erzeugten Stroms in das öffentliche Stromnetz, erfüllen und stehen daher in einem einheitlichen selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang. Der von den Rotorblättern angetriebene Generator erzeugt Niederspannungsstrom, der mittels Niederspannungsverkabelung über den entsprechenden Steuerschrank (Niederspannungsverteiler) zu den jeweiligen Kompakttransformatoren geleitet wird. Um den Niederspannungsstrom in das Stromnetz eines Energieversorgers (Stromnetz) einspeisen zu können, bedarf es der Transformation des Niederspannungsstroms in Hochspannungsstrom. Diese technisch notwendige Transformation erfüllt der den einzelnen WKA jeweils zugeordnete Kompakttransformator. Darüber hinaus dient der Transformator der betriebsnotwendigen Stromversorgung der elektronischen Bauteile der WKA (z.B. Ausrichtung der Rotorblätter per Fernsteuerung, u.a.). Mit dem Anschluss (der Verkabelung) des Kompakttransformators an die WKA verliert dieser daher nach der Verkehrsanschauung als technisch notwendiger Bestandteil der Stromerzeugungsanlage seine Selbständigkeit und wird unselbständiger Teil des erweiterten einheitlichen Wirtschaftsguts WKA. Daraus folgt zugleich, dass auch das Niederspannungskabel, das den Kompakttransformator mit der WKA verbindet, dem Wirtschaftsgut WKA zuzuordnen ist. Auch nach dem äußeren Erscheinungsbild erscheinen die verbundenen Teile unvollständig und erhalten ohne die anderen Teile eine negative Eigenart. Insoweit sind die einzelnen WKA einschließlich des Kompakttransformators sowie interner Verkabelung vergleichbar mit einer Satellitenempfangsanlage, deren einzelne Komponenten (Satelliten-Empfänger [Antennen], Verstärker- und Verteileranlagen sowie Verbindungskabel und einzelne Abnahmedosen je Wohnung) der BFH nach deren Zusammenfügung ebenfalls als einheitliches Wirtschaftsgut beurteilt hat (BFH-Urteil in BFHE 192, 191, BStBl II 2001, 365).

24 Der vorliegenden Beurteilung steht nicht entgegen, dass die Erstellung der Verkabelung zwischen dem Steuerschrank am Fußturm und den Kompakttransformatoren sowie die Errichtung der einzelnen Kompakttransformatoren und des Fundaments nicht zusammen mit der Herstellung der WKA in Auftrag gegeben worden sind. Aus den verschiedenen Anschaffungs-/Herstellungsvorgängen folgt lediglich, dass die einzelnen Bauteile zunächst im Rahmen der jeweiligen Aufträge selbständige Wirtschaftsgüter waren. Dieser Umstand hat für die hier zu beurteilende Frage, ob die Selbständigkeit der Wirtschaftsgüter auch nach der Zusammenfügung mit anderen Wirtschaftsgütern erhalten bleibt, keinerlei Relevanz.

25 Eine darüber hinausgehende Aufteilung der WKA in weitere Komponenten, wie dies wohl nach dem Komponentenansatz nach den International Accounting Standards bzw. International Financial Reporting Standards möglich wäre (Verlautbarung des Instituts der Wirtschaftsprüfer vom 29. Mai 2009 IDW RH HFA 1.016, IDW-Fachnachrichten 2009, 362, dazu Willeke, StuB 2009, 679), ist nicht geboten. Diese Standards haben für die steuerliche Gewinnermittlung keine Bedeutung (vgl. Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 105, m.w.N) und sind deshalb nicht geeignet, den für den steuerlichen Wirtschaftsgutbegriff maßgeblichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang durch einen Komponentenansatz zu ersetzen.

26 bb) Daneben stellt die externe Verkabelung in Verbindung mit der Übergabestation ein weiteres selbständiges Wirtschaftsgut dar. Die externe Verkabelung unterscheidet sich deutlich von der internen Verkabelung. Bei Letzterer handelt es sich, wie dargelegt, um eine Niederspannungsleitung, während die externe Verkabelung aus einer Mittelspannungsleitung besteht. Die externe Verkabelung verbindet im Wege einer Ringschaltung die einzelnen

Kompakttransformatoren nebst angeschlossener WKA und leitet den umgewandelten Starkstrom über die Übergabestation an das Stromnetz weiter. Die externe Verkabelung steht damit im Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit allen vier WKA, die --wie ebenfalls dargelegt-- jeweils selbständige Wirtschaftsgüter sind. Sie stellt zwar eine technische Verbindung zwischen den einzelnen Wirtschaftsgütern WKA dar, ohne diese aber nach dem äußeren Erscheinungsbild zu einem einheitlichen Wirtschaftsgut Windpark zu verbinden. Ebenso wenig lässt sich die externe Verkabelung nebst Übergabestation nur einer der vier WKA zuordnen. Die externe Verkabelung nebst Übergabestation tritt damit auch äußerlich erkennbar als selbständiges Wirtschaftsgut in Erscheinung; externe Verkabelung und Übergabestation bilden ein einheitliches selbständiges Wirtschaftsgut. Nur über die Übergabestation ist es möglich, den transformierten Starkstrom in das Stromnetz einzuspeisen. Angesichts dieser engen technischen Verknüpfung gelten für die Beurteilung als einheitliches Wirtschaftsgut dieselben Grundsätze wie für das einheitliche Wirtschaftsgut WKA und Kompakttransformator.

27 cc) Schließlich ist auch die Zuwegung als selbständiges Wirtschaftsgut zu beurteilen. Die Zuwegung ist nach der Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich. Zudem steht sie in einem eigenen, selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang und tritt auch entsprechend in Erscheinung.

28 2. 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).

29 a) Aus dem Grundsatz der Einzelbewertung für das selbständige Wirtschaftsgut folgt, dass es nur eine einheitliche Nutzungsdauer haben kann (BFH-Urteil vom 25. März 1988 III R 96/85, BFHE 153, 119, BStBl II 1988, 655, unter 1.c; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26. November 1973 GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132, unter II.2.c). Dies gilt unabhängig davon, ob einzelne unselbständige Teile des Wirtschaftsguts eine kürzere oder längere Nutzungsdauer haben. Maßgebend ist die Nutzungsdauer des Teils, welches dem Wirtschaftsgut das Gepräge gibt (ebenso Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7 Rz 103, "Hauptteil").

30 b) 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. 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-Urteile vom 26. Juli 1991 VI R 82/89, BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000, und vom 19. November 1997 X R 78/94, BFHE 184, 522, BStBl II 1998, 59, jeweils m.w.N.).

31 c) Die Nutzungsdauer wird bestimmt durch den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen können. Die technische Nutzungsdauer umfasst den Zeitraum, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch verbraucht. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer umfasst den Zeitraum, in dem das Wirtschaftsgut rentabel genutzt werden kann. Ist ein Wirtschaftsgut zwar nicht mehr entsprechend der ursprünglichen Zweckbestimmung nutzbar, hat es aber wegen seiner Nutzbarkeit für andere noch einen erheblichen Verkaufswert, ist es auch für den Unternehmer wirtschaftlich noch nicht verbraucht (BFH-Urteil in BFHE 184, 522, BStBl II 1998, 59). Entsprechen sich die wirtschaftliche und technische Nutzungsdauer nicht, können sich die Steuerpflichtigen auf die für sie günstigere Alternative berufen (BFH-Urteile vom 2. Dezember 1977 III R 58/75, BFHE 124, 172, BStBl II 1978, 164, und in BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000, jeweils m.w.N.).

32 d) Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bzw. die Gesamtnutzungsdauer des Wirtschaftsguts ist nach den Gegebenheiten des konkreten Betriebs bzw. nach den tatsächlichen Verhältnissen beim einzelnen Steuerpflichtigen unter Abwägung aller Umstände des Einzelfalls zu schätzen (BFH-Urteile in BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000, und in BFHE 184, 522, BStBl II 1998, 59).

33 e) 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-Beschluss vom 4. Juli 2002 IV B 44/02, BFH/NV 2002, 1559, und BFH-Urteil in BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000). Gleichwohl sind die AfA-Tabellen von den Steuergerichten unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung und im Hinblick auf das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten.

Dies gilt allerdings dann nicht, wenn die Anwendung der AfA-Tabelle im Regelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde (BFH-Urteil in BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000).

34 f) Nach der im Streitjahr 2001 geltenden AfA-Tabelle beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für WKA 16 Jahre (AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter, BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2000, BStBl I 2000, 1532, Ziffer 3.1.5) und für die Hofbefestigungen mit Packlage 19 Jahre (Ziffer 2.1.1). Nach der vorrangig anzuwendenden branchengebundenen AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig "Energie- und Wasserversorgung" (BMF-Schreiben vom 24. Januar 1995, BStBl I 1995, 144) beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Transformatoren, Transformatorenhäuser, Umformeranlagen jeweils 20 Jahre (Ziffern 1.2.16 bis 1.2.18) und für die Hochspannungskabel bis 20 kV (Ziffer 1.2.8.3) sowie Niederspannungskabel (Ziffer 1.2.9.2) jeweils 25 Jahre.

35 3. Ausgehend von den dargestellten Grundsätzen hat das FG im Ergebnis zu Recht die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Verkabelung und der Zuwegung auf 16 Jahre geschätzt.

36 a) Nach den Feststellungen des FG ist nicht eindeutig erkennbar, ob es dem Wirtschaftsgut "Verkabelung" nur die externe oder auch die interne Verkabelung oder Teile von Letzterer zugeordnet hat. Das Fehlen ausreichender Feststellungen stellt regelmäßig einen materiell-rechtlichen Mangel dar, der grundsätzlich --auch ohne Rüge-- zur Aufhebung der Vorentscheidung führt (BFH-Urteil vom 27. April 1999 III R 21/96, BFHE 189, 255, BStBl II 1999, 670, m.w.N.). Eine Aufhebung kommt vorliegend jedoch nicht in Betracht, da sich die Entscheidung des FG aus anderen Gründen als richtig darstellt (§ 126 Abs. 4 FGO).

37 b) Ausgehend von den AfA-Tabellen beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für die WKA mit Fundament einschließlich des Kompakttransformators sowie interner Verkabelung 16 Jahre, da das einheitliche Wirtschaftsgut maßgeblich von der WKA geprägt wird. Zwischen den Beteiligten steht die 16jährige Nutzungsdauer für die WKA nebst Fundament auch nicht in Streit. Gleiches gilt für den Kompakttransformator, der zwar zu Unrecht als selbständiges Wirtschaftsgut eingestuft worden ist, dessen Nutzungsdauer die Beteiligten aber übereinstimmend mit 16 Jahren geschätzt haben. Jedenfalls im Ergebnis zutreffend hat das FG daher die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der internen Verkabelung auf 16 Jahre geschätzt.

38 c) Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für die externe Verkabelung in Verbindung mit der Übergabestation beträgt nach der AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig "Energie- und Wasserversorgung" (BStBl I 1995, 144) 20 Jahre (Ziffer 1.2.18, Umformeranlagen). Denn dieses zusammengesetzte Wirtschaftsgut wird nach außen erkennbar maßgeblich von der Übergabestation geprägt. Das FA hat die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Übergabestation (Umspannwerk) in Übereinstimmung mit der Klägerin auf 16 Jahre geschätzt. Der Senat hat keine Anhaltspunkte dafür, dass diese übereinstimmende Schätzung, obwohl sie von der amtlichen AfA-Tabelle abweicht, auf fehlerhaften Annahmen beruht und deshalb zu einer unzutreffenden Besteuerung führt. Bereits davon ausgehend hat das FG die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der externen Verkabelung zutreffend auf 16 Jahre geschätzt.

39 d) Darüber hinaus ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der externen Verkabelung (nebst Übergabestation) und der Zuwegung in Abweichung von den amtlichen AfA-Tabellen unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Wertverzehrs auf 16 Jahre geschätzt hat.

40 Im Rahmen der ihm obliegenden Schätzungsbefugnis hat das FG zunächst berücksichtigt, dass sowohl die Zuwegung, was die Tragfähigkeit und die räumliche Lage angeht, als auch die externe Verkabelung, Letztere insbesondere im Hinblick auf den Leitungsquerschnitt, ausschließlich auf die streitgegenständlichen WKA zugeschnitten sind. Diese Feststellung ist für den Senat mangels substantiierter Verfahrensrügen bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Sodann hat das FG prognostiziert, dass künftige WKA-Generationen, die der streitgegenständlichen WKA nachfolgen werden, angesichts der rasant fortschreitenden technischen Entwicklung gänzlich andere technische und bauliche Spezifikationen aufweisen werden. Ausgehend von diesen Prämissen hat das FG sodann unterstellt, dass die derzeitige Verkabelung und auch die Zuwegung im Fall einer Neuerrichtung des Windparks (sog. "repowering") nach Ablauf der 16jährigen Nutzungsdauer der WKA nicht mehr weiter genutzt werden können und damit wirtschaftlich mit dem Ablauf der Nutzungsdauer der WKA ebenfalls verbraucht sein werden.

41 Diese Ausführungen bewegen sich im Rahmen der dem FG obliegenden Schätzungsbefugnis und sind revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

42 Es ist insbesondere nicht zu beanstanden, wenn sich das FG an der in den AfA-Tabellen ausgewiesenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines anderen Wirtschaftsguts, hier der WKA, orientiert. Darin liegt keine

unzulässige Vermengung der nach der AfA-Tabelle ermittelten Nutzungsdauer des einen Wirtschaftsguts (WKA) mit der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines anderen Wirtschaftsguts (Verkabelung und Zuwegung). Die Schätzung berücksichtigt lediglich, dass die Wirtschaftsgüter einem gemeinsamen Zweck dienen. Sie steht auch nicht im Widerspruch zu der Annahme, dass es sich bei der externen Verkabelung und der Zuwegung um eigenständige Wirtschaftsgüter handelt. Denn ungeachtet der Eigenständigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter kann nicht außer Betracht bleiben, dass sie nach der nicht zu beanstandenden Prognose des FG im Falle eines zukünftigen "repowering" jedenfalls an diesem Standort keiner Verwendung mehr zugeführt werden können.

43 Dem FA ist zuzugeben, dass die technische Nutzungsdauer der externen Verkabelung und der Zuwegung ausgehend von den AfA-Tabellen nach 16 Jahren noch nicht abgelaufen ist. Darauf kommt es indes nicht an, wenn, wie vorliegend, die wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer ist. Die Umstände, die zu einer kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer führen, sind auch greifbar im Sinne der Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 184, 522, BStBl II 1998, 59). Es ist nicht ersichtlich und vom FA auch nicht vorgetragen worden, dass die Verkabelung oder die Zuwegung nach Ablauf der Nutzungsdauer der WKA möglicherweise für Dritte anderweitig nutzbar sein könnten und insoweit ein erheblicher Verkaufswert zu erwarten ist.

44 Für den wirtschaftlichen Verbrauch der externen Verkabelung und der Zuwegung zum Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der WKA sprechen zudem auch die genehmigungsrechtlichen Besonderheiten. Die WKA bedurften bis zum 30. Juni 2005 einer Baugenehmigung gemäß §§ 29 ff. des Baugesetzbuchs und ab dem 1. Juli 2005 einer Betriebsgenehmigung gemäß §§ 4 ff. des Bundes-Immissionsschutzgesetzes. Beide Genehmigungen sind anlagenbezogen und erlöschen grundsätzlich mit der Entfernung der Anlage. Ob unter Berücksichtigung der zukünftigen bau- und immissionsrechtlichen Vorschriften eine Genehmigung zur Errichtung bzw. zum Betrieb einer WKA an demselben Standort ("repowering") erneut erteilt werden wird, kann in dem maßgeblichen Zeitpunkt, in dem die Nutzungsdauer der externen Verkabelung und der Zuwegung zu schätzen ist (Bilanzstichtag im Jahr der Anschaffung/Herstellung) nicht beurteilt werden. Kann eine hinreichend sichere Prognose für ein "repowering" am Standort der WKA nicht getroffen werden, hält es der Senat daher für geboten, die Nutzungsdauer für die externe Verkabelung und die Zuwegung ungeachtet der Frage, ob beide den technischen Anforderungen einer zukünftigen WKA-Generation überhaupt genügen könnten, in Anlehnung an die Nutzungsdauer der WKA zu bestimmen.

45 Das FA setzt sich zudem in Widerspruch zu seiner eigenen Auffassung, wenn es zur Beurteilung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer der Verkabelung und der Zuwegung in Anlehnung an das Betriebskonzept der Klägerin, welches eine 20jährige Nutzung der WKA vorsieht, und/oder an das vereinbarte Wegerecht von 25 Jahren auf eine tatsächlich längere Laufzeit der WKA abstellen will. Das FA hat die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der WKA ausschließlich unter Heranziehung der AfA-Tabelle mit 16 Jahren angesetzt. Zu Recht hat es bei der Bemessung der Nutzungsdauer weder auf das Betriebskonzept der Klägerin noch auf die Dauer der Vereinbarung des Wegerechts abgestellt. Es ist nicht ersichtlich und von dem FA auch nicht vorgetragen worden, welche objektiv nachprüfbaren Umstände dem Betriebskonzept oder dem Nutzungsvertrag zu Grunde liegen, die eine Abweichung von den AfA-Tabellen rechtfertigen könnten. Insoweit muss es bei dem Grundsatz verbleiben, dass derjenige, der eine von den AfA-Tabellen abweichende Nutzungsdauer geltend macht, entsprechende Gründe substantiiert vorzutragen hat (BFH-Urteile vom 8. November 1996 VI R 29/96, BFH/NV 1997, 288, und vom 15. Februar 2001 III R 130/95, BFH/NV 2001, 1041; Urteile des FG Köln vom 27. November 2007 8 K 3037/06, Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 836, und des Niedersächsischen FG vom 29. Januar 2009 10 K 333/07, juris).

46 Der danach zutreffende Ansatz einer 16jährigen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der WKA muss dann aber gleichermaßen gelten, soweit es darauf für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer der Verkabelung und der Zuwegung ankommt.

47 Ebenso wenig ist dem FA dahin zu folgen, dass eine von der AfA-Tabelle abweichende kürzere Nutzungsdauer erst in dem Zeitpunkt in Betracht kommt, in dem die Betriebseinstellung der WKA bevorsteht. Insoweit verkennt das FA, dass die Festlegung der Nutzungsdauer auf einer Schätzung und damit einer Prognoseentscheidung beruht, die auf den im Zeitpunkt des AfA-Beginns bekannten Tatsachen beruht. Es ist jeder Schätzung immanent, dass sie von den später eintretenden tatsächlichen Verhältnissen abweichen kann.

48 4. Die Sache ist spruchreif. Über die Abschreibungsmethode besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Ausgehend von ihrem Klagebegehren hat die Klägerin für die Zuwegung AfA in gleichen Jahresbeträgen (lineare Abschreibung) geltend gemacht. Angesichts dessen bedarf es keiner Entscheidung, ob die Zuwegung im Streitfall eine Betriebsvorrichtung i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes darstellt (vgl. dazu BFH-Urteile

vom 2. Juni 1971 III R 18/70, BFHE 102, 560, BStBl II 1971, 673, und vom 19. Februar 1974 VIII R 20/73, BFHE 113, 397, BStBl II 1975, 20), für die auch eine AfA in fallenden Jahresbeträgen (degressive Abschreibung) vorgenommen werden könnte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de