

Urteil vom 22. September 2016, IV R 1/14

Abschreibungsbeginn bei Windkraftanlagen - Erlangung wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut - keine wechselseitige Bindungswirkung der steuerrechtlichen Behandlung beim jeweils anderen Vertragspartner eines Werklieferungsvertrags - Änderung eines Feststellungsbescheids wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen

ECLI:DE:BFH:2016:U.220916.IVR1.14.0

BFH IV. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2, AO § 164 Abs 2, AO § 173 Abs 1 Nr 1, BGB § 437, BGB § 346, BGB § 446, BGB § 651, EStG § 7 Abs 2, EStG § 7g Abs 2, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 19. November 2013, Az: 4 K 124/13

Leitsätze

Die Anschaffungskosten einer durch Kaufvertrag bzw. Werklieferungsvertrag erworbenen Windkraftanlage können erst ab dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums abgeschrieben werden. Das wirtschaftliche Eigentum an einer Windkraftanlage geht erst im Zeitpunkt des Gefahrübergangs auf den Erwerber/Besteller über.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20. November 2013 4 K 124/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer KG auf angepachteten Grundstücksflächen einen Windpark, der aus fünf Windkraftanlagen (WKA) nebst Übergabestation (Umspannwerk) und der Zuwegung besteht.
- 2 Mit Vertrag vom 6. Dezember 2003 (im Weiteren EV) beauftragte die Klägerin die P GmbH mit der Errichtung der schlüsselfertigen fünf WKA zu einem Gesamtpreis von netto ... €. 95 % des in Raten zu zahlenden Kaufpreises waren bis zum Zeitpunkt der Errichtung der WKA fällig (§ 2 Nr. 4 EV). Die Schlussrate in Höhe von 5 % ist nach dem Vertrag auch ohne Übergabe spätestens einen Monat nach der Inbetriebnahme der fünf WKA fällig, wenn die Gesellschaft, die Klägerin, die Abnahme verweigert und durch einen unabhängigen Gutachter die Mängelfreiheit festgestellt wird (§ 2 Nr. 6 EV). Die Übergabe der WKA sollte durch die Aushändigung eines von einem zur Abnahme beauftragten Sachverständigen erstellten Abnahmeprotokolls erfolgen (§ 3 Nr. 1 EV). Mit der Feststellung der Mängelfreiheit waren sämtliche Gewährleistungsansprüche gegen die Lieferanten und die zur Erfüllung des EV eingeschalteten Personen an die Klägerin abzutreten (§ 3 Nr. 5 EV), zudem sollte ab diesem Zeitpunkt die Gefahr auf die Klägerin übergehen (§ 3 Nr. 6 EV).
- 3 Die P GmbH beauftragte ihrerseits mit Vertrag vom 2. Juli 2004 die V GmbH mit der Lieferung, Montage und Inbetriebnahme von fünf WKA des Typs Nach Nr. 8 des Vertrags ging das Risiko der zufälligen Verschlechterung und des zufälligen Untergangs gemäß § 446 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ab dem Zeitpunkt der vollendeten Montage der WKA auf die P GmbH über.
- 4 Zwischen dem 10. und 17. November 2004 setzte die V GmbH die fünf WKA in Betrieb. Zum 31. Dezember 2004 hatte die Klägerin 95 % des Gesamtpreises an die P GmbH bezahlt. Im September 2005 nahm die P GmbH die fünf

WKA von der V GmbH ab.

- 5** Bereits am 20. Juli 2004 schloss die Klägerin mit der V GmbH einen Versicherungsvertrag mit einer Laufzeit von zehn Jahren ab, welcher u.a. die Wartung, Instandsetzung und Garantie einer technischen Verfügbarkeit der fünf WKA zum Gegenstand hatte. Zudem war die V GmbH nach dem Vertrag zum Abschluss einer Maschinen- und Betriebsunterbrechungsversicherung zu Gunsten der Klägerin verpflichtet. Der Vertrag trat frühestens mit der Abnahme der WKA in Kraft. Der Jahresbeitrag belief sich auf ... €/WKA und wurde der Klägerin ausweislich der Rechnung vom 25. Oktober 2005 erstmals für den Zeitraum vom 27. September 2005 bis zum 26. September 2006 in Rechnung gestellt.
- 6** Die Einspeisungsgebühren aus dem Betrieb des Windparks beliefen sich bereits im Jahr 2004 auf ... € und wurden ebenso wie die Einspeisungsgebühren für die Folgezeit von der Klägerin vereinnahmt.
- 7** Die Klägerin schrieb die fünf WKA in den Steuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2006 (Streitjahre) beigefügten Jahresabschlüssen ab dem 1. November 2004 ausgehend von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 16 Jahren gemäß § 7 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) degressiv mit einem Satz von 12,5 % ab. Gleichzeitig nahm sie für die Streitjahre jeweils eine Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 1 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung (§ 7g EStG a.F.) in Höhe von 4 % in Anspruch.
- 8** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte den Gewinn der Klägerin für die Streitjahre zunächst erklärungsgemäß fest. Nur der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid) für 2006 stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 9** Nach einer Betriebsprüfung ging das FA davon aus, dass die fünf WKA erst mit der Abnahme im September 2005 angeschafft worden seien und Absetzungen für Abnutzung (AfA) gemäß § 7 Abs. 2 EStG erst ab September 2005 in Anspruch genommen werden könnten. Da das Betriebsvermögen zum Schluss des der Anschaffung vorangehenden Wirtschaftsjahres, hier zum 31. Dezember 2004, über dem Grenzwert in § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG a.F. gelegen habe, sei auch die Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 1 EStG a.F. nicht zu gewähren. Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ das FA für die Streitjahre geänderte Gewinnfeststellungsbescheide vom 28. August 2008. Diese waren für die Jahre 2004 und 2005 auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) und für das Jahr 2006 auf § 164 Abs. 2 AO gestützt.
- 10** Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA am 15. April 2013 für die Jahre 2005 und 2006 jeweils gestützt auf § 172 Abs. 1 AO geänderte Gewinnfeststellungsbescheide. Die Änderungen stehen zwischen den Beteiligten nicht in Streit. Im Übrigen wies das FA die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 16. April 2013 als unbegründet zurück.
- 11** Die dagegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, dass die fünf WKA erst im September 2005 mit deren Abnahme angeschafft worden seien und die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG erst ab diesem Zeitpunkt zu gewähren sei. Zeitpunkt der Anschaffung sei der Zeitpunkt der Lieferung. Dies setze zumindest die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut voraus, was in der Regel den Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten erfordere. Zwar habe die Klägerin bereits im November 2004 den Besitz im Hinblick auf den späteren Eigentumserwerb erlangt und auch die Nutzungen aus den fünf WKA gezogen. Sie habe aber vor September 2005 nicht die mit den WKA verbundenen Lasten getragen, da der Versicherungsvertrag erst mit deren Abnahme in Kraft getreten sei. Unabhängig davon stünde dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vor der Abnahme im September 2005 entgegen, dass die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung der fünf WKA bis zu diesem Zeitpunkt nicht auf die Klägerin übergegangen sei. Ohne den Gefahrübergang führe auch die vollständige Kaufpreiszahlung nicht zu dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an den fünf WKA.
- 12** Die Sonderabschreibung nach § 7g EStG a.F. sei nicht zu gewähren, da das Betriebsvermögen zum 31. Dezember 2004 über dem Grenzwert in § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG a.F. gelegen habe.
- 13** Die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Änderung der Gewinnfeststellungsbescheide der Streitjahre lägen vor.
- 14** Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung des § 7 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, des § 7g Abs. 1 EStG a.F. und des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO rügt.

- 15** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 16. April 2013 aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2004 vom 28. August 2008 und für 2005 und 2006 vom 15. April 2013 dahingehend zu ändern, dass bei der Feststellung des Gewinns aus Gesamthandsbilanz zusätzliche Abschreibungen gemäß § 7 Abs. 2 EStG und § 7g EStG a.F. für 2004 in Höhe von ... €, für 2005 in Höhe von ... € und für 2006 in Höhe von ... € berücksichtigt werden.
- 16** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin die fünf WKA (frühestens) im September 2005 angeschafft hat. Die Anschaffungskosten für die WKA konnte die Klägerin im Rahmen der AfA gemäß § 7 Abs. 2 EStG daher erst ab diesem Zeitpunkt in Anspruch nehmen. Sonderabschreibungen gemäß § 7g Abs. 1 EStG a.F. konnte die Klägerin mangels Anschaffung der WKA für das Jahr 2004 ebenfalls nicht in Anspruch nehmen. Sonderabschreibungen für die Jahre 2005 und 2006 waren nicht zu gewähren, da das Betriebsvermögen der Klägerin zum 31. Dezember 2004 über dem Grenzbetrag des § 7g Abs. 2 EStG a.F. lag. Dabei geht der Senat davon aus, dass es sich bei den fünf WKA, die auf angepachteten Grundstücksflächen errichtet worden sind, um Scheinbestandteile gemäß § 95 BGB handelt, an denen die Klägerin Eigentum erwerben konnte (s. dazu u.a. Urteil des Schleswig-Holsteinischen Oberlandesgerichts vom 26. August 2005 14 U 9/05; Urteil des Landgerichts Kiel vom 23. Dezember 2008 16 O 213/05).
- 18** 1. Gemäß § 7 Abs. 2 EStG kann der Gewinn bei Erwerb abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens um AfA in fallenden Jahresbeträgen gemindert werden (sog. degressive Abschreibung). Zusätzlich können bei neuen Wirtschaftsgütern der vorbezeichneten Art nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. im Jahr der Anschaffung und den folgenden vier Jahren Sonderabschreibungen bis zu 20 % der Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden. Beide Abschreibungen setzen die Anschaffung des in Frage stehenden Wirtschaftsguts voraus.
- 19** a) Jahr der Anschaffung ist nach § 9a der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung das Jahr der Lieferung. Geliefert ist ein Wirtschaftsgut, wenn der Steuerpflichtige (Erwerber) zumindest die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut in dem Sinne erlangt hat, dass er als dessen wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Juni 2003 X R 49/01, BFHE 202, 320, BStBl II 2003, 751; vom 14. April 2011 IV R 52/09, BFHE 233, 257, BStBl II 2011, 929, und vom 1. Februar 2012 I R 57/10, BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407).
- 20** b) Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO ist wirtschaftliches Eigentum zu bejahen, wenn ein anderer als der (zivilrechtliche) Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Wirtschaftliches Eigentum liegt im Falle der Anschaffung beweglicher Wirtschaftsgüter daher vor, wenn (Eigen-)Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergegangen sind (BFH-Urteil in BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407). Dabei ist unter Besitz nicht der Eigenbesitz i.S. von § 854 BGB, sondern der Besitz in Erwartung des Eigentumserwerbs zu verstehen (BFH-Urteil in BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407). Wirtschaftliches Eigentum an einem Wirtschaftsgut geht daher, anders als die Klägerin meint, nicht schon dann auf den Erwerber über, wenn diesem die Nutzung (Fruchtziehung) des Wirtschaftsguts überlassen wird. Die das zivilrechtliche Eigentum verdrängende steuerrechtliche Zuordnung eines Wirtschaftsguts auf einen anderen setzt vielmehr voraus, dass die Substanz des Wirtschaftsguts auf diesen übergeht (vgl. BFH-Urteil vom 28. Mai 2015 IV R 3/13, Rz 21, m.w.N.).
- 21** aa) Davon ausgehend erlangt der Erwerber wirtschaftliches Eigentum an einem Wirtschaftsgut regelmäßig erst in dem Zeitpunkt, in dem auf ihn nach dem Vertrag oder mangels vertraglicher Regelung nach den zivilrechtlichen Regelungen die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung übergeht. Wird --wie im Streitfall-- ein Wirtschaftsgut aufgrund eines Werklieferungsvertrags angeschafft, kommt es für die Entscheidung, wann die Gefahr auf den Erwerber übergeht, ebenfalls auf die vertraglichen Vereinbarungen an. Nur soweit

vertragliche Vereinbarungen fehlen, ist auch in diesem Fall auf die (abdingbaren) zivilrechtlichen Regelungen über die Gefahrtragung (§ 446 Satz 1 i.V.m. § 651 BGB) abzustellen (BFH-Urteile vom 28. November 2006 III R 17/05, BFH/NV 2007, 975, und in BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407). Hat der Verkäufer (Werklieferant) eine technische Anlage zu übereignen, die vom Erwerber erst nach dem erfolgreichen Abschluss eines Probetriebs abgenommen werden soll, geht das wirtschaftliche Eigentum an der technischen Anlage erst mit der nach dem durchgeführten Probetrieb erfolgten Abnahme über (BFH-Urteile in BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407, und vom 6. Februar 2014 IV R 41/10). Dies gilt unabhängig davon, ob der Erwerber während des Probetriebs die Nutzung ziehen kann, oder ob der Probetrieb mit den Betriebsmitteln des Erwerbers ggf. unter Einsatz dessen Betriebspersonals durchgeführt wird (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 975). Denn der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums setzt in diesen Fällen voraus, dass der Erwerber das Wirtschaftsgut in eigener Verantwortung und auf eigenes Risiko betreibt. Daran fehlt es aber bis zum Zeitpunkt der Abnahme. Bis zu diesem Zeitpunkt wird die Anlage auf Gefahr des Veräußerers (Werklieferanten) betrieben.

- 22** bb) Das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut, welches vor dessen Abnahme von dem zukünftigen Erwerber bereits genutzt werden kann, geht nicht bereits im Zeitpunkt der Inbesitznahme und Nutzung über, weil das Wirtschaftsgut während der Nutzungsphase bereits einem Wertverzehr unterliegt (so aber Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Aufl., § 7 Rz 107). Darauf kann es schon deshalb nicht ankommen, weil, anders als die Klägerin meint, der Lieferant des Wirtschaftsguts bis zu dessen Gefahrübergang auf den Erwerber weiterhin das Risiko des Wertverzehrs trägt, sollte das Wirtschaftsgut nach der Nutzungsphase im Probetrieb etwa auf Grund nicht behebbarer technischer Probleme oder wegen Untergangs des Wirtschaftsguts nicht abgenommen werden. Unerheblich ist dabei, ob der Lieferant im Falle des Untergangs des Wirtschaftsguts nach dessen Besitzübertragung und Inbetriebnahme durch den Abschluss entsprechender Versicherungen im Ergebnis wirtschaftlich nicht belastet wäre. Denn die Ersatzleistung eines Dritten hat für die Frage, wer von den Vertragsparteien eines Werklieferungsvertrags die Gefahr des Untergangs trägt, keine Relevanz.
- 23** Dass der Veräußerer eines Wirtschaftsguts bis zum Zeitpunkt der Abnahme das Risiko des Wertverzehrs trägt, lässt sich auch den zivilrechtlichen Regelungen für den Fall der Rückabwicklung des Rechtsverhältnisses entnehmen. Wird ein Werklieferungsvertrag oder ein Kaufvertrag nach durchgeführtem Probetrieb des Wirtschaftsguts rückabgewickelt, muss der Erwerber eine Entschädigung für die unentgeltliche Überlassung und Nutzung des Wirtschaftsguts leisten (Herausgabe der gezogenen Nutzungen gemäß § 651, § 437, § 346 Abs. 1 BGB). Diese Entschädigung gleicht auch den beim Veräußerer eingetretenen Wertverzehr aus. Wird die Entschädigung daher für die Nutzung und nicht für die Anschaffung des Wirtschaftsguts geleistet, kann sie auch nicht zur Begründung eines Erwerbsvorgangs herangezogen werden.
- 24** cc) In der Rechtsprechung ist zudem geklärt, dass Kaufpreisvorauszahlungen vor Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht zur Annahme einer vorzeitigen Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut berechtigen; vielmehr sind sie beim Erwerber zu aktivieren und beim Veräußerer zu passivieren (BFH-Urteile vom 7. November 1991 IV R 43/90, BFHE 166, 329, BStBl II 1992, 398, und in BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407). Gleiches gilt bei Abschluss eines Werklieferungsvertrags.
- 25** 2. Das FG hat diese Rechtssätze zutreffend auf den Streitfall angewandt.
- 26** a) Zwischen den Beteiligten steht zu Recht nicht in Streit, dass die Klägerin mit der P GmbH einen Werklieferungsvertrag, der die Lieferung von fünf WKA zum Gegenstand hat, abgeschlossen hat. Das FG hat des Weiteren den vorliegenden Sachverhalt dahin gewürdigt, dass nach dem geschlossenen Werklieferungsvertrag die Gefahr i.S. des § 446 Satz 1 i.V.m. § 651 BGB erst mit der Abnahme der fünf WKA auf die Klägerin übergegangen und die Abnahme frühestens im September 2005 erfolgt ist. Diese Sachverhaltswürdigung verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze, so dass der Senat hieran mangels zulässiger und begründeter Revisionsrügen gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO). Soweit die Klägerin mit ihrem Vorbringen, das FG habe bisher nur die Abnahme der fünf WKA im Rahmen des Vertragsverhältnisses zwischen der V GmbH und der P GmbH festgestellt, die Abnahme der fünf WKA durch die Klägerin negieren möchte, könnte dies allenfalls zu einer Verböserung der Vorentscheidung führen. Eine solche wäre im finanzgerichtlichen Verfahren ausgeschlossen.
- 27** b) Ausgehend von diesem Sachverhalt hat das FG zu Recht den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den WKA und damit den Beginn der AfA gemäß § 7 Abs. 2 EStG jedenfalls nicht vor September 2005 bejaht. Ebenfalls zutreffend hat es die Sonderabschreibung gemäß § 7g EStG a.F. für das Jahr 2004 mangels Anschaffung der fünf WKA verneint. Schließlich hat es zu Recht die Sonderabschreibung für die Jahre 2005 und 2006 verneint, weil das Betriebsvermögen zum nunmehr maßgeblichen Zeitpunkt, dem 31. Dezember 2004, über dem Grenzbetrag des § 7g

Abs. 2 EStG a.F. lag. Letzteres ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig, weshalb der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.

- 28** c) Den Einwänden der Klägerin gegen die Würdigung des FG vermag der Senat nicht zu folgen. Wie bereits ausgeführt, lässt sich der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den fünf WKA auf die Klägerin bereits im Zeitpunkt des Besitzübergangs nicht damit begründen, dass die Klägerin die WKA ab diesem Zeitpunkt nutzen konnte und ihr die Einspeisungsvergütungen zugeflossen sind. Unerheblich ist auch, dass die Klägerin den vertraglich vereinbarten Preis bereits vor der Abnahme der fünf WKA vollständig entrichtet hat.
- 29** Ebenso wenig kommt es darauf an, ob der Gefahrübergang im Rahmen des Vertragsverhältnisses zwischen der V GmbH und der P GmbH evtl. zu einem früheren Zeitpunkt vereinbart worden ist. Denn maßgeblich für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf die Klägerin ist nur das Vertragsverhältnis der Klägerin mit der P GmbH. Nur die P GmbH konnte der Klägerin das wirtschaftliche Eigentum verschaffen.
- 30** Ebenfalls kommt es nicht darauf an, ob die P GmbH und die V GmbH, wie die Klägerin behauptet, die Lieferung der fünf WKA bereits in den Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 2004 gewinnwirksam erfasst und auch die Umsatzsteuer entsprechend abgeführt haben. Zwar ist der Klägerin zuzugeben, dass bei einem Werklieferungsvertrag ebenso wie bei einem Kaufvertrag der Gewinn regelmäßig mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums realisiert wird (zum Kaufvertrag u.a. BFH-Urteile vom 25. Januar 1996 IV R 114/94, BFHE 180, 57, BStBl II 1997, 382, und vom 12. September 2002 IV R 66/00, BFHE 199, 572, BStBl II 2002, 815). Der danach (behauptete) fehlerhafte Gewinnausweis in Jahresabschlüssen 2004 der P GmbH und der V GmbH führt allerdings nicht dazu, dass dieser Fehler nunmehr auch in dem Jahresabschluss 2004 der Klägerin fortzuführen wäre. Die unrichtige steuerrechtliche Behandlung eines Rechtsgeschäfts beim Werklieferanten hat keine Auswirkung auf die steuerrechtliche Behandlung beim Erwerber. Eine wechselseitige Bindungswirkung entfaltet die richtige oder unrichtige steuerrechtliche Behandlung beim jeweils anderen Vertragspartner eines Werklieferungsvertrags nicht. Gleiches gilt für die umsatzsteuerrechtliche Würdigung des Werklieferungsvertrags.
- 31** 3. Zutreffend hat das FG auch die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Änderung der ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheide bejaht.
- 32** a) Der ursprüngliche Gewinnfeststellungsbescheid für 2006 vom 24. September 2007, geändert am 9. Oktober 2007, stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) und war daher gemäß § 181 Abs. 1 i.V.m. § 164 Abs. 2 AO änderbar.
- 33** b) Die ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheide für 2004 vom 4. Oktober 2005 und für 2005 vom 6. Oktober 2006, geändert am 27. November 2006, konnten gemäß § 181 Abs. 1 i.V.m. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden.
- 34** aa) Nach § 181 Abs. 1 Satz 1, § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist ein Feststellungsbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer Erhöhung der Besteuerungsgrundlagen bei jedenfalls einem Feststellungsbeteiligten führen (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juni 2009 IV R 55/06, BFHE 226, 14, BStBl II 2009, 950). Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen oder Beweismittel, nicht hingegen rechtliche Erwägungen, müssen für eine auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützte Korrektur maßgeblich sein. Ein Bescheid darf wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel deshalb nur dann aufgehoben oder geändert werden, wenn das Finanzamt bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsachen oder Beweismittel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anders entschieden hätte (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. November 1987 GrS 1/86, BFHE 151, 495, BStBl II 1988, 180; BFH-Urteil vom 16. April 2015 IV R 2/12, m.w.N.).
- 35** bb) Dem FA sind die Umstände, aus denen sich ergab, dass die fünf WKA frühestens im September 2005 angeschafft worden sind und die Klägerin daher erst ab September 2005 zur Vornahme der AfA gemäß § 7 Abs. 2 EStG und auch der Sonderabschreibung gemäß § 7g EStG a.F. befugt war, erst im Rahmen der Außenprüfung bekannt geworden. Ausgehend von der Anschaffung der fünf WKA erst im Jahr 2005 war das FA auch berechtigt, die Sonderabschreibung für 2005 zu versagen, da zum nunmehr maßgeblichen Zeitpunkt, dem 31. Dezember 2004, das Betriebsvermögen über dem Grenzbetrag des § 7g Abs. 2 EStG a.F. lag.
- 36** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.