FG Nürnberg, Urteil v. 27.01.2022 – 4 K 1105/20

Titel:

Steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein nie geliefertes Blockheizkraftwerk

Normenkette:

EStG § 22 Nr. 3, § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 32d

Leitsatz:

Gewerbebetrieb ist gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG jede selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird, sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und nicht als Ausübung von Land- oder Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit anzusehen ist; darüber hinaus darf es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.09.2015 X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48). (Rn. 27) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Einkommensteuer

Fundstellen:

StEd 2022, 281
EFG 2022, 937
BeckRS 2022, 7831
LSK 2022, 7831

Tenor

1. Der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 16.09.2011 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 17.09.2012 und der Einspruchsentscheidung vom 03.08.2020 wird dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer 2010 unter Ansatz zusätzlicher Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. v. 583 € und unter Minderung der sonstigen Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG um 964 € auf 4.324 € herabgesetzt wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1
Streitig ist die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein (im Rahmen eines betrügerischen Anlagesystems) tatsächlich nie geliefertes Blockheizkraftwerk (BHKW) der Unternehmensgruppe X.

2
Der Kläger wurde im Streitjahr 2010 einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung.

3
Am 01.07.2010 bestellte der Kläger bei der X mbH ein BHKW für einen Brutto-Kaufpreis von 35.700 €. Laut vorliegendem Bestellschein stand dem Kläger als Käufer ein 14-tägiges Widerrufsrecht zu. Mit Schreiben vom 06.07.2010 nahm die X mbH die Bestellung in Form einer Auftragsbestätigung an und forderte den Kläger zur Zahlung des Kaufpreises im Wege der Vorauskasse auf. Den Kaufpreis zahlte der Kläger am 20.07.2010 im Voraus. Die Kaufpreiszahlung wurde durch ein Darlehen bei der A-Bank vom 14.07.2010 fremdfinanziert. Mit Schreiben der X mbH vom 21.07.2010 erfolgte eine Lieferbestätigung.

4
Weiterhin schloss der Kläger mit der Firma X EWIV am 23./28.07.2010 sowohl einen Mietvertrag über einen Stellplatz für das BHKW (monatliche Miete: 7,00 € netto je Kilowatt Anlagennennleistung) ab sowie einen Verwaltungsvertrag (jährliche Vergütung: 100,00 € netto je Kilowatt Anlagennennleistung) und einen Premium Service Vertrag (jährliche Vergütung: 100,00 € netto je Kilowatt Anlagennennleistung), mit denen die X EWIV zur Verwaltung und zum Betrieb des BHKW beauftragt wurde. An den Verwaltungsvertrag war der Kläger laut Nr. 7 der Regelungen zwei Jahre gebunden; die Laufzeit sollte mit Anlieferung des BHKW

beginnen. Mietvertrag und Premium Service Vertrag sollten mit Inbetriebnahme des BHKW zu laufen beginnen (vgl. Nr. 3 bzw. Nr. 8 der Regelungen); für diese Verträge war eine Laufzeit von jeweils 20 Jahren vorgesehen. Zahlungen wurden aufgrund dieser Verträge nicht erbracht. Eine Lieferung des BHKW erfolgte ebenfalls nicht.

5
Im November 2010 (09./15.11.2010) wurde zwischen dem Kläger als Verpächter des BHKW und der X mbH als Pächter ein Pachtvertrag über das gekaufte BHKW geschlossen. Die jährliche Pacht betrug 14.400 € netto. Die Übergabe des Pachtgegenstandes (BHKW) wurde laut § 1 des Pachtvertrages durch die Abtretung des Anspruchs auf Lieferung und Herausgabe des Pachtgegenstandes (= BHKW) an die X mbH ersetzt. Eine Lieferung des BHKW war bis zum Abschluss des Pachtvertrages noch nicht erfolgt. Pachtzahlungen wurden von der X mbH nur für die Monate November und Dezember 2010 in Höhe von 2.856 € brutto geleistet, danach erfolgten keine weiteren Zahlungen mehr. Das Insolvenzverfahren über das Vermögen der X mbH wurde vom Amtsgericht 1 am 01.03.2011 eröffnet.

6
Im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung vom 28.07.2010 gab der Kläger gegenüber dem Finanzamt an, dass er eine gewerbliche Betätigung (Art: „Energieerzeugung mit erneuerbaren Energien“) zum 01.07.2010 neu aufgenommen habe.

7
In der Einkommensteuererklärung 2010 erklärte der Kläger auf der Anlage G Einkünfte aus der Verpachtung des BHKW von -32.844 € und zusätzlich Eigenprovisionen für den Kauf eines Blockheizkraftwerks von 1.440 € (netto). Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in der erklärten Höhe im Einkommensteuerbescheid vom 01.07.2011 berücksichtigt. Der Bescheid erging unter Vorbehalt der Nachprüfung.

8
Mit Änderungsbescheid vom 16.09.2011 erkannte das Finanzamt die Verluste aus Gewerbebetrieb des BHKW nicht mehr an und ging insoweit von einer privaten Vermögensverwaltung aus. Daraufhin wurden Kapitalerträge mit 4.296 € berücksichtigt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

9
Gegen diesen Bescheid legte der Kläger Einspruch ein, dem das Finanzamt wegen hier nicht strittiger Punkte mit Bescheid vom 22.11.2011 teilweise abhalf. Darüber hinaus wandte sich der Kläger gegen die Umwidmung der Einkünfte aus dem Blockheizkraftwerk. Aufgrund der bei mehreren Finanzgerichten und am Bundesfinanzhof anhängigen Verfahren wegen vergleichbarer Fälle ruhte das Einspruchsverfahren.

10
Am 17.09.2012 änderte das Finanzamt aufgrund geänderter Beteiligungseinkünfte den Einkommensteuerbescheid 2010 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Abgabenordnung (AO).

11
Nach Wiederaufnahme des Einspruchsverfahrens beantragte der Kläger unter Bezugnahme auf das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 07.02.2018, Az. X R 10/16, die Aufwendungen zur Anschaffung des BHKW als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen. Die vergebliche Anzahlung in Höhe von netto 30.000 € sei in 2010 zu berücksichtigen, da aufgrund der in medienwirksamer Weise erfolgten Schließung des Betriebs festgestanden habe, dass eine Herstellung und Lieferung des bestellten BHKW nicht mehr möglich gewesen und daher die Anzahlung vergeblich sei.

12
Das Einspruchsverfahren verlief nur zum Teil erfolgreich; mit Einspruchsentscheidung vom 03.08.2020 wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen um 4.296 € gemindert und sonstige Einkünfte in Höhe von 3.417 € angesetzt. Die Berücksichtigung der vergeblichen Anzahlung in Höhe von 30.000 € lehnte das Finanzamt weiterhin ab.

13
Zur Begründung führte das Finanzamt aus, nach den Urteilen des Bundesfinanzhofes vom 07.02.2018 (X R 10/16) und der Finanzgerichte Münster (4 K 3365/14 E vom 11.03.2016) und München (6 K 1754/18 vom 24.07.2018) führten die Aufwendungen aus dem fehlgeschlagenen Ankauf eines Blockheizkraftwerkes

weder zu Einkünften aus Gewerbebetrieb noch zu Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern zu sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG, sollte ein Blockheizkraftwerk nach dem Erwerb im Rahmen des sog. Verpachtungsmodells verpachtet werden. Um das sog. Verpachtungsmodell handele es sich, wenn der Steuerpflichtige mit der pachtenden Firma vereinbart habe, dass er ein Blockheizkraftwerk zur Verfügung stelle und dafür Pachtzahlungen erhalte und der Pachtvertrag keine weiteren besonderen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen neben der Überlassung des Blockheizkraftwerks vorsehe. Der am 09.11.2010/15.11.2010 zwischen dem Kläger und der X mbH geschlossene Pachtvertrag siehe keine weiteren besonderen Tätigkeiten des Klägers vor, weshalb vorliegend von einem sog. Verpachtungsmodell auszugehen sei. Dass zuerst das Verwaltungsvertragsmodell vereinbart worden sei, führe zu keiner anderen Rechtsauffassung. Die Vertragsgestaltung des Verwaltungsvertragsmodells sei für die steuerliche Beurteilung der Einkunftsart nicht maßgeblich, da die erhaltenen Pachtzahlungen auf dem Pachtvertrag basierten und somit der Schaden des Klägers maßgeblich durch das Verpachtungsmodell und nicht durch das Verwaltungsvertragsmodell verursacht worden sei. Die verlorene Nettoanzahlung auf das Blockheizkraftwerk sei dann als verausgabt anzusehen und als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn feststehe, dass die erwartete Lieferung nicht erbracht werde und die Rückzahlung der Anzahlung nicht zu erlangen sei. Die Anzahlung sei erst im Jahr 2011 als Werbungskosten zu berücksichtigen, da davon auszugehen sei, dass erst im Jahr der Insolvenzeröffnung über das Vermögen der X mbH die Rückzahlung der geleisteten Anzahlung nicht mehr zu erlangen gewesen sei. Ein Nachweis, dass bereits im Streitjahr 2010 festgestanden habe, dass die Rückzahlung der geleisteten Anzahlung nicht mehr zu erlangen sei, sei bisher nicht erbracht worden. Die verlorene Nettoanzahlung sei daher im Streitjahr nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

14
Hiergegen hat der Prozessbevollmächtigte Klage erhoben und zur Begründung im Wesentlichen folgendes vorgebracht:

15
Mit der Bestellung des BHKW habe der Kläger die Absicht verfolgt, dieses selbst zu bewirtschaften und dafür Dienstleistungen Dritter, der X-EWIV, in Anspruch zu nehmen. Entsprechend sei in den AGBs des Kaufvertrages über das BHKW das Verwaltungsvertragsmodell mit dem Kaufvertrag in rechtlicher Weise miteinander verbunden worden, z.B. über den Aufstellungsort. Der Kläger habe zeitgleich mit der Bestellung des BHKW über die Verwendung dessen im Rahmen einer Eigenbewirtschaftung entschieden und diesbezüglich rechtlich bindende Verträge abgeschlossen. Die in Folge dessen geschlossenen Verträge (Verwaltungsvertrag, Mietvertrag über einen Stellplatz und Premium Service-Vertrag) seien Bestandteil des Gesamtpaketes „Energieerzeugung“ geworden. Nach diesem Regelwerk sei eindeutig der Kläger Betreiber des BHKW. Die Tatsache des erst später eingetretenen wirtschaftlichen Verlustes beim Steuerpflichtigen aufgrund und infolge der Insolvenz bei einem Dritten ändere hieran nichts. Neben der Aufstellung des BHKW und dem Anschluss an das Netz seien weitere Maßnahmen vor einer Inbetriebnahme erforderlich, wie zum Beispiel technische Abnahme durch den Netzbetreiber, Durchführung der Netzverträglichkeitsprüfung, Registrierung der jeweiligen Anlage, Bescheinigungsverfahren etc. Diese Maßnahmen erforderten allerdings zuerst einmal die Existenz eines Blockheizkraftwerkes. Dieses sei jedoch aufgrund der eingetretenen wirtschaftlichen Schwierigkeiten, d.h. der Insolvenz des zur Lieferung verpflichteten Unternehmens (X) nicht (mehr) hergestellt worden. Etwaige betrügerische oder ähnliche Motive auf der Lieferantenseite änderten nichts an den Beweggründen des Steuerpflichtigen. In einkommensteuerlicher Hinsicht falle dieses Vorhaben unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG); die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Einkunftsart seien erfüllt. Zu den entstandenen Betriebsausgaben zählte der eingetretene Verlust der geleisteten Anzahlung (netto) und weiter die mit der Kaufpreiszahlung verausgabte Vorsteuer. Hinzu kämen weitere laufende Aufwendungen wie Finanzierungkosten, Rechts- und Beratungskosten und gegebenenfalls weitere Aufwendungen. Alle Aufwendungen seien ausschließlich durch die Einkunftserzielungsabsicht im Rahmen der gewerblichen Einkünfte veranlasst.

16
Der Bundesfinanzhof stelle in seiner Entscheidung vom 7. Februar 2018 maßgeblich auf die Sichtweise des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge (Bestellung, Kaufvertrag und die drei oben genannten Verträge) ab. Soweit erst zu einem späteren Zeitpunkt ein Pachtvertrag geschlossen worden sei, so sei dies während der Zeit erfolgt, in der bereits der Tatbestand der gewerblichen Einkünfte seit Beginn an

verwirklicht worden sei. Gemäß der Auffassung des Bundesfinanzhofes sei als Bezugspunkt für die tatsächlichen Überlegungen keine objektiv-rückblickende Sichtweise einzunehmen, sondern auf die Absicht abzustellen, mit der der Kläger im Zeitpunkt des Beginns gehandelt habe. Das bestellte BHKW bzw. die für dessen Erwerb geleistete Anzahlung sei notwendiges Betriebsvermögen. Es wäre bei Auslieferung notwendiges Betriebsvermögen geworden. Der zu späterer Zeit geschlossene Pachtvertrag ändere daran nichts. Mit dem späteren Abschluss des Pachtvertrags gehe nicht zugleich eine Betriebsaufgabe einher, auch dann nicht, wenn dieser für 10 Jahre geschlossen worden sei, zumal das gesamte Geschäft nach seiner Konzeption auf 20 Jahre angelegt gewesen sei. Der Gewerbebetrieb sei zu keiner Zeit aufgegeben worden, eine Aufgabe- oder Entnahmehandlung liege nicht vor und sei auch nicht vollzogen worden. Selbst im Fall einer Betriebsaufgabe wäre der Verlust bereits in dem Gewerbebetrieb realisiert worden. Aufgrund der im Jahr 2010 nicht nur umfangreich eingetretenen, sondern auch in demselben Jahr bereits bekannt gewordenen, massiven Maßnahmen betreffend das Unternehmen der X sei der Verlust der im Jahr 2010 vergeblich geleisteten Anzahlung für das bestellte Blockheizkraftwerk auch steuerlich bereits in diesem Jahr zu berücksichtigen. Im Jahr 2010 seien dem Kläger Aufwendungen in Höhe von 36.749,21 € entstanden (Anzahlung BHKW: 30.000 €, Vorsteuer: 5.700 €, Zinsen: 1.049,21 €). Bereits am Jahresende 2010 habe die Kenntnis vorgelegen, dass das gesamte Vorhaben gescheitert und die geleistete Zahlung verloren seien. Dies ergebe sich aus den staatsanwaltschaftlich veranlassten Handlungen gegen die X (Schließung des Unternehmens, Inhaftierung des führenden Personals, Vorwurf des bandenmäßigen Betrugs) und dem Insolvenzantrag. Diese Maßnahmen seien kumulierend innerhalb weniger Wochen im November und Dezember des Jahres 2010 durchgeführt und bekannt (gemacht) worden. Jeder wirtschaftlich Denkender habe bei diesen kumulativ eingetretenen Ereignissen von dem Verlust seiner geleisteten Zahlung im Jahr 2010 ausgehen müssen.

17
In der mündlichen Verhandlung hat der Prozessbevollmächtigte ergänzend ausgeführt, der Kläger habe deshalb zu einer Verpachtung des BHKW gewechselt, da die X-Gruppe den Bestellern möglicherweise höhere Erträge, jedenfalls ein geringeres unternehmerisches Risiko, weniger „Arbeit“ mit dem BHKW und zügige Aufnahme der Pachtzahlungen in Aussicht gestellt habe. Daraufhin habe der Kläger den Pachtvertrag unterschrieben.

18
Der Prozessbevollmächtigte beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 16.09.2011 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 17.09.2012 und der Einspruchsentscheidung vom 03.08.2020 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer 2010 unter Berücksichtigung von Betriebsausgaben in Höhe von 36.749,21 € bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb herabgesetzt wird.

19
Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen, und führt in Ergänzung zur Einspruchsentscheidung im Wesentlichen folgendes aus:

20
Die ursprüngliche Absicht des Klägers, Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erzielen, werde nicht bestritten. Die Absicht zur Eröffnung des Gewerbebetriebs habe sich jedoch nie erfüllt. Vielmehr sei die ursprüngliche Absicht zur Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit durch den Abschluss des Verpachtungsvertrags offensichtlich aufgegeben worden. Der Gewerbebetrieb könne im vorliegenden Fall nicht aufgegeben werden, weil ein Gewerbebetrieb nie existiert habe. Der Kläger sei über bloße Vorbereitungshandlungen nicht hinausgekommen und das in Rede stehende BHKW sei tatsächlich auch nie angeschafft worden. Die Betriebseröffnungsphase sei tatsächlich zu keinem Zeitpunkt abgeschlossen gewesen, weil ein entsprechendes BHKW nie angeschafft worden sei. Durch den Abschluss des Pachtvertrags habe sich die ursprüngliche Absicht zur Eröffnung eines Betriebs gewandelt zu einer Absicht zur Erzielung von Einkünften durch die Verpachtung eines beweglichen Gegenstandes (§ 22 Nr. 3 EStG). Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass der Anspruch auf Rückzahlung der geleisteten Anzahlung ursprünglich einen gewerblichen Charakter gehabt habe, löse sich dieser Zusammenhang zu dem Zeitpunkt auf, zu dem der Kläger sich durch Unterzeichnung des Pachtvertrags entschlossen habe, das BHKW nicht selbst zu betreiben, sondern zu verpachten. Aus dem Umstand, dass die Betriebseröffnung durch einen tatsächlichen Erwerb des BHKW nie abgeschlossen worden sei, folge, dass eine Betriebsverpachtung im Ganzen nicht vorliegen könne. Die wesentliche Grundlage des Betriebs (BHKW) sei zum Zeitpunkt des Abschlusses des Verpachtungsvertrags aber mangels tatsächlicher Anschaffung nicht vorhanden gewesen. Der Ausfall einer

Forderung bzw. der Anzahlung für ein Wirtschaftsgut (hier die vergeblich geleistete Anzahlung auf den Kaufpreis des Blockheizkraftwerkes) sei nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofes vom 04.07.1990, Az. GrS 1/89, als Betriebsausgabe/Werbungskosten zu berücksichtigen. Dazu müsse feststehen, dass weder eine Gegenleistung noch eine Rückzahlung der Anzahlung zu erlangen sei. In der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes erfolge die Berücksichtigung einer ausgefallenen Forderung regelmäßig erst bei Beendigung des Insolvenzverfahrens (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 24.10.2017 VIII R 13/15: „Von einem Forderungsausfall sei erst dann auszugehen, wenn endgültig feststeht, dass keine weiteren Rückzahlungen mehr erfolgen werden. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reiche hierfür in der Regel nicht aus.“). Insoweit gelte hier ohnehin schon die Besonderheit, dass die Finanzgerichte den Verlust bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der X berücksichtigt hätten.

21
Hinsichtlich des weiteren Vorbringens wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die vorliegenden Akten und die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 27.01.2022 verwiesen.

Entscheidungsgründe

22
Die Klage hat teilweise Erfolg.

I.

23
Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 16.09.2011 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 17.09.2012 und der Einspruchsentscheidung vom 03.08.2020 sind Einkünfte des Klägers aus dem zunächst beabsichtigten Betrieb des BHKW im Verwaltungsvertragsmodell in Höhe von 583 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen und die nach Umstellung auf das Verpachtungsmodell sodann erzielten sonstigen Einkünfte aus der Verpachtung von beweglichen Gegenständen von 3.417 € auf 2.453 € herabzusetzen. Dies führt in der Summe zu einer Herabsetzung des zu versteuernden Einkommens um 381 €. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes hat der Kläger durch den beabsichtigten Erwerb eines BHKW im Verwaltungsvertragsmodell zunächst (bis zum 14.11.2010) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

II.

24
Im Übrigen ist die Klage abzuweisen. Ein möglicher Ausfall des Rückzahlungsanspruchs auf die geleistete Kaufpreiszahlung ist nicht im Rahmen der Aufgabe der gewerblichen Betätigung zum 14.11.2010 zu erfassen, da im Zeitpunkt der Umstellung auf das Verpachtungsmodell der Lieferanspruch auf das BHKW aus Sicht des Klägers noch bestand und auch werthaltig war. Er wurde im Rahmen des Verpachtungsmodells als Erfüllungssurrogat an den Pächter abgetreten und es erfolgten daraufhin Pachtzahlungen.

25
Nach Überführung des Lieferanspruchs hinsichtlich des BHKW in das Privatvermögen durch Wechsel in das Verpachtungsmodell hat der Kläger sodann (ab 15.11.2010) sonstige Einkünfte aus der Verpachtung von beweglichen Gegenständen gemäß § 22 Nr. 3 EStG erzielt, in deren Rahmen der Ausfall des Anspruchs auf Pachtzahlungen sowie der Ausfall des Rückzahlungsanspruchs auf die geleistete Kaufpreisvorauszahlung für das BHKW zu erfassen sind, allerdings noch nicht im Streitjahr 2010.

26
1. Der beabsichtigte Erwerb des BHKW mit Bestellung vom 01.07.2010 im Verwaltungsvertragsmodell hat beim Kläger bis zur Aufgabe der gewerblichen Betätigung durch Überführung der Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen (Wechsel zum Verpachtungsmodell) zum 15.11.2010 zu Einkünften aus Gewerbebetrieb geführt.

27
a) Gewerbebetrieb ist gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG jede selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird, sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und nicht als Ausübung von Land- oder Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit

anzusehen ist; darüber hinaus darf es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.09.2015 X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48).

28
Ob ein Steuerpflichtiger gewerblich tätig wird, bestimmt sich nach der Rechtsprechung danach, ob die zu beurteilende Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht. Maßgebend hierfür ist neben der Verkehrsanschauung nicht der einzelne Betätigungsakt, sondern das jeweilige, vom Tatsachengericht umfassend zu würdigende Gesamtbild der Verhältnisse (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, vgl. z.B. Beschluss vom 01.04.2009 X B 173/08, BFH/NV 2009, 1260). Zu diesem Gesamtbild gehören auch die der jeweiligen Tätigkeit zugrundeliegenden vertraglichen Vereinbarungen. Dies gilt insbesondere, wenn die betreffende Aktivität, wie hier, nicht über das Stadium vorbereitender Maßnahmen hinausgekommen ist, die - wenn sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer beabsichtigten Betriebseröffnung stehen - den Beginn eines Gewerbebetriebs im einkommensteuerrechtlichen Sinne markieren können (ebenfalls ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.09.1994 IV R 41/93, BFHE 176, 346).

29
b) In rechtlicher Hinsicht ist für die Beurteilung des Streitfalls entscheidend, dass die Qualifizierung der Einkunftsart nicht objektiv rückblickend nach den tatsächlichen Verhältnissen vorzunehmen ist (also unter voller Berücksichtigung des Umstands, dass die Anlagen nach dem inneren Vorbehalt der für die X-Gruppe handelnden Personen niemals hätten geliefert werden sollen), sondern nach der Sichtweise des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge (vgl. BFH-Urteil vom 07.02.2018 X R 10/16, BFHE 260, 490, BStBl II 2018, 630).

30
c) Unter Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall hatte der Kläger bei Bestellung des BHKW mit Bestellschein vom 01.07.2010, dem Abschluss des Darlehensvertrages am 14.07.2010 mit der A-Bank, der Bezahlung des Kaufpreises am 20.07.2010 sowie dem Abschluss des Verwaltungsvertrages, des Mietvertrages und des Premium-Service-Vertrages am 23./28.07.2010 Gewinnerzielungsabsicht hinsichtlich der Erzielung gewerblicher Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Zweckrichtung, mit der der Kläger seine Aufwendungen getätigt hat, sind zwischen den Beteiligten unstreitig auf die Aufnahme einer gewerblichen Betätigung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gerichtet. Hierfür spricht der Abschluss des Verwaltungsvertrages, des Mietvertrages und des Premium-Service-Vertrages am 23/28.07.2010, die sowohl ein Unternehmerrisiko als auch eine Unternehmerinitiative des Klägers vorsahen. Der Senat folgt insoweit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes im Urteil vom 07.02.2018, Az. X R 10/16, zur einkommensteuerrechtlichen Einordnung der genannten Verträge des Verwaltungsvertragsmodells. Der Kläger hat hiervon keine abweichenden Verträge geschlossen.

31
d) Entgegen der Ansicht des Finanzamts hat der Kläger mit der Bestellung und Bezahlung des BHKW, dem Abschluss eines Darlehensvertrages zur Finanzierung der Kaufpreiszahlung mit einer Bank sowie dem Abschluss der weiteren Verträge (Verwaltungsvertrag, Mietvertrag, Premium-Service-Vertrag) auch Einkünfte aus Gewerbetrieb erzielt, da dieses Handeln nach Auffassung des Senats den Beginn des Gewerbebetriebes im einkommensteuerrechtlichen Sinne markiert und über rein interne Vorbereitungsmaßnahmen und Überlegungen hinausgeht. Maßgeblich für den Beginn der gewerblichen Betätigung ist nicht ein bestimmter Zeitpunkt, sondern ein Zeitraum (vgl. BFH-Urteil vom 10.07.1991 VIII R 126/86, BStBl II 1991, 840). Bei endgültiger Entscheidung zur Betriebseröffnung beginnt einkommensteuerrechtlich der Gewerbebetrieb einer natürlichen Person bereits mit den ersten vorbereitenden Maßnahmen (vgl. Schmidt/Wacker, EStG 38. Aufl., § 15 Rz. 129).

32
Vorliegend hatte sich der Kläger im Zeitpunkt der Tätigung seiner Aufwendungen endgültig entschieden, Einkünfte aus Gewerbebetrieb („gewerbliche Stromerzeugung“) zu erzielen. In Umsetzung dieser Absicht hat er mit Dritten (X mbH, X EWIV und A-Bank) Verträge geschlossen sowie Vermögensdispositionen getroffen und daher mit seiner gewerblichen Betätigung begonnen. Der Kläger ist für Dritte erkennbar am Markt aufgetreten. Dass sich die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers in eine Erzielung von Einkünften aus Verpachtung des BHKW später geändert hat, lässt die ursprüngliche Absicht, die unzweifelhaft auch nach außen in Erscheinung getreten ist, nicht wieder entfallen. Davon gehen auch die Beteiligten aus. Entgegen

der Ansicht des Finanzamtes ist es für die Annahme des Beginns der gewerblichen Betätigung nicht erforderlich, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vom Steuerpflichtigen angeschafft wurden, wie sich auch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes entnehmen lässt (vgl. BFH-Urteil vom Urteil vom 07.02.2018 X R 10/16, BFHE 260, 490, BStBl II 2018, 630).

33
e) Im Abschluss des Pachtvertrages ist zur Überzeugung des erkennenden Senates eine Aufgabe der gewerblichen Betätigung zu sehen, da der Kläger den Liefer- und Herausgabeanspruch auf das BHKW zur Erfüllung seiner vertraglich geschuldeten Übergabe des BHKW an den Pächter abgetreten hat und damit die Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Gewerbetrieb aufgegeben hat. Der Liefer- und Herausgabeanspruch sowie der zur Finanzierung des Kaufpreises aufgenommene Darlehensvertrag wurden mit dem Wechsel in das Verpachtungsmodell in das Privatvermögen überführt, da der Kläger ab dem 15.11.2010 nunmehr eine Einkunftserzielungsabsicht in Form der Erzielung von Pachteinnahmen hatte. Da es bislang noch nicht zu einer Lieferung des BHKW sowie dessen Netzanschluss gekommen war, war mit der Überführung des Liefer- und Herausgabeanspruchs sowie des Darlehensvertrages die bereits begonnene gewerbliche Betätigung auch abgewickelt. Weitere (Abwicklungs-)Maßnahmen waren von Klägerseite nicht erforderlich, jedenfalls wurden keine solchen vorgetragen. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang auch, dass die neben dem Kaufvertrag abgeschlossenen weiteren Verträge des Verwaltungsvertragsmodells erst mit Anlieferung des BHKW bzw. Inbetriebnahme zu laufen beginnen sollten, was infolge der unterbliebenen Anlieferung bis zum Abschluss des Pachtvertrages noch nicht erfolgt war. Die Abwicklung eines laufenden Betriebs war daher nicht erforderlich.

34
Maßgeblich ist aus Sicht des Senats auch hier die Vorstellung des Steuerpflichtigen bei Abschluss des Vertrages (hier: des Pachtvertrages Mitte November 2010). Der Kläger wollte das wirtschaftliche Risiko der Inbetriebnahme des bestellten BHKW nicht mehr tragen, wollte nicht weiterhin als Unternehmer tätig sein, sondern das Risiko aus dem Betrieb der Anlage und deren zufälligen Beschädigung oder Untergang auf den Pächter übertragen. Laut Pachtvertrag (Nr. 1) wurde der Anspruch auf Lieferung und Herausgabe des BHKW an die Pächtergesellschaft übertragen, ebenso wie alle Garantie - und Gewährleistungsansprüche (Nr. 5 des Pachtvertrages). Der Betrieb erfolgte ausschließlich auf Risiko und Gefahr der X mbH als Pächterin, die auch sämtliche Reparaturen auf eigene Rechnungen durchführen musste (Nr. 6 des Pachtvertrages). Der Pachtvertrag begann mit Unterzeichnung des Vertrages (15.11.2010), nicht jedoch vor Beginn der Pachtzahlungen (26.11.2010). Damit begann der Pachtvertrag aufgrund der Pachtzahlungen tatsächlich zu laufen, während im Verwaltungsvertragsmodell keiner der weiteren Verträge zu laufen begann. Weder eine Auslieferung noch eine Inbetriebnahme sind je erfolgt. Im Pachtvertrag wurde die Übergabe des Pachtgegenstandes durch die Abtretung des Lieferanspruchs ersetzt, weshalb der Vertrag auch tatsächlich zu laufen beginnen konnte.

35
Einer Aufhebung der anderen Verträge (aus dem Verwaltungsmodell) bedurfte es nicht, da diese ohnehin nicht zu laufen beginnen konnten. Mit Abschluss des Pachtvertrages hat der Kläger zur Überzeugung des Senats die Absicht, Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erzielen, aufgegeben. Denn um diese Absicht weiter verfolgen zu können, hätte der Kläger auf Lieferung des BHKW an sich selbst bestehen müssen. Dies konnte er aber mit der Abtretung des Lieferanspruchs an die X mbH nicht mehr verlangen, weshalb er nicht mehr als Betreiber auftreten konnte; der Anspruch stand der X mbH zu.

36
f) Die vom Kläger bis zum 14.11.2010 erzielten Einkünfte aus Gewerbetrieb belaufen sich auf 583 €. Nach dem Vortrag des Klägers und seinen Angaben in der Steuererklärung hat er durch den Abschluss des Kaufvertrages über das BHKW einen Anspruch auf Eigenprovisionen (Vermittlung eines Kaufvertrags an sich selbst) in Höhe von 1.440 € netto erworben, der den gewerblichen Einkünften zuzurechnen ist. Hierzu zählt auch die darauf entfallende Umsatzsteuer in Höhe von 273,60 €. Als Einnahmen sind weiterhin die vom Finanzamt erstattete Vorsteuer auf die Anschaffung des BHKW in Höhe von 5.700 € sowie die laut vorliegenden Steuerakten in den Monaten Juli bis Oktober 2010 erfolgten sonstigen Vorsteuererstattungen von 34,20 € zu erfassen. Auf der Ausgabenseite sind zum einen die bis November 2010 entrichteten Darlehenszinsen von 676,50 € zu berücksichtigen und zum anderen die gezahlte/geschuldete Umsatzsteuer in Höhe von 6.187,80 € (Kaufpreiszahlung BHKW: 5.700 €, Eigenprovision 273,60 € sowie bezahlte Umsatzsteuer auf sonstige Anschaffungen in Höhe von 34,20 € und der dazugehörigen -

geschätzten - sonstigen Aufwendungen in Höhe von 180 €). Zwar hat der Kläger Aufwendungen für die sonstigen Anschaffungen bislang nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht, weshalb das Finanzamt diese Aufwendungen nicht berücksichtigt hat, gleichwohl wurden dem Kläger in diesem Umfang die Vorsteuern (bestandskräftig) erstattet. Auch im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung erfolgten diesbezüglich keine abweichenden Feststellungen. Der Senat schätzt daher die entsprechenden getätigten Aufwendungen in Höhe von 180 € netto den gewerblichen Einkünften hinzu.

37

Die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb stellt sich tabellarisch wie folgt dar:

§ 15 EStG: 06.07.2010 -14.11.2010	(beabsichtigter Betrieb eines BHKW)	
Eigenprovisionen	netto	1440,00 €
Umsatzsteuer (Eigenprovision)		273,60 €
Vorsteuererstattung auf Anzahlung		5700,00 €
Sonstige Vorsteuererstattungen	(7-10/2010)	34,20 €
Umsatzsteuer (Eigenprovision)		- 273,60 €
Vorsteuer auf Anzahlung		- 5700,00 €
Sonstige Aufwendungen (geschätzt)		- 180,00 €
bezahlte Vorsteuern	(7-10/2010)	- 34,20 €
Schuldzinsen bis 14.11.2010		- 676,50 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		583,50 €

38

g) Entgegen der Ansicht des Prozessbevollmächtigten hat der Kläger einen möglichen Verlust aus dem Ausfall seines Rückzahlungsanspruchs infolge der Kaufpreisvorauszahlung von 30.000 € zur Überzeugung des Senats nicht im Rahmen der Beendigung seiner gewerblichen Betätigung, sondern im Rahmen der Erzielung von Verpachtungseinkünften realisiert. Soweit der Prozessbevollmächtigte in der mündlichen Verhandlung darauf abgestellt hat, dass im Rahmen der vom Kläger bei Betriebsaufgabe zu erstellenden Aufgabebilanz der Anspruch auf Rückzahlung der Kaufpreisvorauszahlung bzw. der Lieferanspruch unter Berücksichtigung der ganzen Betrugssituation als wertaufhellende Umstände mit Null Euro anzusetzen gewesen wären, vermag dem der Senat nicht folgen. Abgesehen davon, dass der Kläger keine Aufgabebilanz vorgelegt hat, hat der Kläger den Liefer- und Herausgabeanspruch nach Überführung dessen in das Privatvermögen an den Pächter abgetreten und daraufhin Pachtzahlungen in Höhe von 2.856 € realisiert. Bereits dieser Umstand spricht gegen die Annahme einer Wertlosigkeit des Anspruchs.

39

Vielmehr haben sich die Verhältnisse bei der nach der Rechtsprechung vorzunehmenden subjektiven Betrachtungsweise aus Sicht des Steuerpflichtigen bei Beendigung der gewerblichen Betätigung im Vergleich zum Beginn der gewerblichen Tätigkeit - bezogen auf die Betrugsabsichten der X-Gruppe - nicht geändert, weshalb zwischen Eröffnungsbilanz und Aufgabebilanz nicht unterschiedliche Sichtweisen angenommen werden können. Im Zeitpunkt des Beginns der gewerblichen Tätigkeit ist der Kläger von einer Anzahlung von 30.000 € und einem bestehenden Lieferanspruch ausgegangen ebenso wie im Zeitpunkt der Überführung des Liefer- und Herausgabeanspruchs in das Privatvermögen (Wechsel in das Verpachtungsmodell). Weder wusste der Kläger im Zeitpunkt der Umstellung etwas von den Absichten der X-Gruppe noch ging er von einer Wertlosigkeit des Anspruchs aus. Jedenfalls sind hierfür weder gegenteilige Anhaltspunkte ersichtlich noch wurden solche vorgetragen. Die Abtretung des Lieferanspruchs als Erfüllungssurrogat (Übergabe des BHKW) führte zur Realisierung von Pachteinnahmen. Der Kläger wollte durch den Umstieg auf das Verpachtungsmodell frei von jeglichem Risiko aus dem Betrieb der Anlage und deren zufälligen Beschädigung oder Untergang sein und monatlich gleichbleibend hohe Pachteinnahmen erzielen - und zwar möglichst bald. Die Erkenntnisse, dass Pachtzahlungen künftig ausfallen werden und ein BHKW niemals in Betrieb genommen werden würde, hat der Kläger zu einem Zeitpunkt erlangt, als er eine Einkunftserzielungsabsicht in Form der Erzielung von Verpachtungseinkünften hatte und sich diese Absicht auch in der tatsächlichen Vereinnahmung der ersten Pachtzahlungen in Höhe von 2.856 € realisiert hatte, mithin zu einem Zeitpunkt, als die Vermögensgegenstände bereits in das Privatvermögen überführt worden waren. Ein Veranlassungszusammenhang zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb lässt sich nach Auffassung des Senates bei dieser Fallgestaltung nicht mehr begründen. Der Ausfall des Rückzahlungsanspruchs hinsichtlich der Kaufpreisvorauszahlung sowie der Ausfall des Anspruchs auf weitere Pachtzahlungen betrifft daher den Privat-Bereich. Die Berücksichtigung wertaufhellender Umstände zum Bilanzstichtag kann vorliegend nach Auffassung des Senats nicht den

bestehenden Veranlassungszusammenhang (vergeblicher) Aufwendungen zu den sonstigen Einkünften aus § 22 Nr. 3 EStG beenden und eine mögliche Berücksichtigung wertmindernder Umstände bei der zuvor aufgegebenen Gewinnerzielungsabsicht hinsichtlich der Erzielung gewerblicher Einkünfte begründen. Abgesehen davon, dass nicht nur dem Kläger, sondern den Marktteilnehmern insgesamt im Zeitpunkt des Wechsels in das Verpachtungsmodell am 15.11.2010 die Betrugsabsichten der X-Gruppe (noch) nicht bekannt waren, ist der Ausfall einer Forderung bzw. der Anzahlung für ein Wirtschaftsgut nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes erst dann zu berücksichtigen, wenn feststeht, dass weder eine Gegenleistung noch eine Rückzahlung der Anzahlung zu erlangen ist. In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes erfolgt die Berücksichtigung einer ausgefallenen Forderung regelmäßig erst bei Beendigung des Insolvenzverfahrens (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2017 VIII R 13/15, BFHE 259, 535, BStBl II 2020, 831). Vorliegend wurde das Insolvenzverfahren erst im Jahr 2011 eröffnet. Das Ausfallrisiko eines möglichen Rückzahlungsanspruchs bestand infolge der zum Zeitpunkt des Wechsels in das Verpachtungsmodell noch nicht bekannten Betrugsabsichten der X-Gruppe weder aus Sicht des Klägers noch aus Sicht anderer Marktteilnehmer, sodass dieser erst später eingetretene Umstand (Bekanntwerden dieser Absichten) nicht zu einer Wertminderung des Lieferanspruchs zum Zeitpunkt des Wechsels ins Verpachtungsmodell führen kann.

40
2. Mit der Verpachtung des noch nicht gelieferten BHKW an die X mbH im Rahmen des Verpachtungsmodells und der Vereinnahmung von Pachtzahlungen hieraus hat der Kläger ab 15.11.2010 sonstige Einkünfte aus § 22 Nr. 3 EStG erzielt.

41
a) Für die Zuordnung der Tätigkeit des Klägers zur Einkunftsart der sonstigen Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG ist entscheidend, dass die Vermietung von Maschinen nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes in der Regel zu sonstigen Einkünften führt (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG 38. Aufl., § 22 Rz. 150 Stichwort „Vermietung beweglicher Gegenstände“), wenn im Einzelfall keine besonderen Umstände hinzutreten, die der Vermieterleistung als Ganzes das Gepräge einer selbständigen, nachhaltigen, vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gibt (z.B. BFH-Urteil vom 12.11.1997 XI R 44/95, BStBl II 1998, 774).

42
b) Vorliegend sieht der Pachtvertrag neben der Überlassung des Blockheizkraftwerks keine weiteren besonderen Tätigkeiten des Klägers vor. Er hat gegenüber seinem Vertragspartner keine weiteren Leistungen zu erbringen. Letztlich ist der Pächter vertraglich verpflichtet, alle im Zusammenhang mit dem Betrieb des Blockheizkraftwerks stehenden Arbeiten selbst zu erbringen. Hierzu wurde vom Kläger der Anspruch auf Lieferung und Herausgabe des BHKW an die Pächtergesellschaft übertragen, ebenso wie alle Garantie - und Gewährleistungsansprüche. Der Betrieb des BHKW erfolgte zudem auf eigene Gefahr der Pächter, die auch sämtliche Reparaturen auf eigene Rechnungen durchführen mussten (vgl. Nr. 5 und Nr. 6 des Pachtvertrages). Damit war der Kläger frei von jeglichem Risiko aus dem Betrieb der Anlage und deren zufälligen Beschädigung oder Untergang. Der Kläger erzielte im Rahmen dieser (neuen) Einkunftsart auch Einnahmen aus der Verpachtung, da am 26.11.2010 die Pachtzahlungen für November und Dezember 2010 in Höhe von 2.856 € auf seinem Konto gutgeschrieben wurden und der Pachtvertrag mit der Zahlung zu Laufen begann (vgl. Nr. 2 des Pachtvertrages). Dass der Kläger mit dem Wechsel in das Verpachtungsmodell Einkunftserzielungsabsicht in Form der Erzielung von Verpachtungseinkünften hatte, wurde bereits unter I. Nr. 1 e) der Urteilsgründe ausgeführt.

43
c) Der Höhe nach sind für Zwecke der Einkommensteuer 2010 sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG aus der Verpachtung des BHKW in Höhe von 2.453 € anzusetzen, d.h. die bisherigen sonstigen Einkünfte in Höhe von 3.417 € um 964 € zu mindern. Neben den vereinnahmten Pachtzahlungen von netto 2.400 € ist auch die dem Kläger zugeflossene Umsatzsteuer von 456 € hierauf als Einnahme zu erfassen. Als Werbungskosten sind die für die ab diesem Zeitraum entrichteten Schuldzinsen in Höhe von 372,71 € zu berücksichtigen sowie die laut vorliegenden Steuerakten entrichteten Umsatzsteuerbeträge von 4,75 €. Die den Anschaffungen zugrundeliegenden Aufwendungen hat der Kläger nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend gemacht. Der Senat schätzt entsprechende Aufwendungen von netto 25,00 € als Werbungskosten hinzu. Da der Kläger laut vorliegenden Akten die Umsatzsteuer auf die erhaltenen Pachtzahlungen erst im Jahr 2011 sowie die Erstattung der Vorsteuer von 4,75 € ebenfalls erst im Jahr

2011 abgeführt bzw. erhalten hat, ergeben sich die Auswirkungen nach dem Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG erst im Jahr 2011.

44
Die Ermittlung der sonstigen Einkünfte aus § 22 Nr. 3 EStG stellt sich tabellarisch wie folgt dar:

§ 22 Nr. 3 EStG: ab 15.11.2010		Verpachtung
Pachterträge	netto	2400,00 €
Umsatzsteuer (Pacht)		456,00 €
Sonstige Aufwendungen (geschätzt)		- 25,00 €
bezahlte Vorsteuern		- 4,75 €
Schuldzinsen ab 15.11.2010		- 372,71 €
Sonstige Einkünfte		2453,54 €

45
d) Die verlorene Nettoanzahlung auf das Blockheizkraftwerk (30.000 €) ist vorliegend nicht im Streitjahr 2010, sondern frühestens im Jahr der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der verkaufenden X mbH als Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften abzuziehen (vgl. Beschluss des Großen Senat des BFH vom 04.07.1990, GrS 1/89, BStBl II 1990, 830). Nach dieser Rechtsprechung, der der erkennende Senat folgt, ist der Ausfall einer Forderung bzw. der Anzahlung für ein Wirtschaftsgut (hier die vergeblich geleistete Anzahlung auf den Kaufpreis des Blockheizkraftwerkes) als Betriebsausgabe/Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn feststeht, dass weder eine Gegenleistung noch eine Rückzahlung der Anzahlung zu erlangen ist. Davon ist nach der Rechtsprechung regelmäßig erst bei Beendigung des Insolvenzverfahrens auszugehen (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2017 VIII R 13/15, BFHE 259, 535, BStBl II 2020, 831). Der Bundefinanzhof hat in den Urteilsgründen hierzu ausgeführt, dass von einem Forderungsausfall erst dann auszugehen ist, wenn endgültig feststeht, dass keine weiteren Rückzahlungen mehr erfolgen werden. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht hierfür in der Regel nicht aus.

46
Vorliegend wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der X-Gruppe erst am 01.03.2011 eröffnet und damit nicht mehr im vorliegenden Streitjahr 2010. Nach der oben zitierten Rechtsprechung kommt nach Ansicht des Senats die Berücksichtigung der verlorenen Netto-Anzahlung auf das BHKW nicht bereits im Streitjahr in Betracht, da dieser Zeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens liegt und nicht feststand, dass weder eine Gegenleistung noch eine Rückzahlung der Anzahlung zu erlangen ist. Immerhin wurde das Insolvenzverfahren im März 2011 eröffnet, weshalb vom Vorliegen einer gewissen Insolvenzmasse auszugehen ist. Entgegen der Ansicht des Prozessbevollmächtigten kann nicht allein aufgrund der medienwirksamen Durchsuchung des Betriebs der X-Gruppe durch die Staatsanwaltschaft davon ausgegangen werden, dass der Kläger mit seiner Gegenleistung bzw. einem Rückzahlungsanspruch ausfallen wird, da insbesondere der Verbleib der eingenommenen Gelder noch nicht vollständig aufgeklärt war. In der Regel steht dies nach der zitierten Rechtsprechung erst bei Beendigung des Insolvenzverfahrens fest.

47
Insoweit weist die Rechtsprechung der Finanzgerichte (vgl. Urteil des FG-München vom 24.07.2018 6 K 1754/18, EFG 2018, 1700) hier ohnehin schon die Besonderheit auf, dass der Verlust bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der X berücksichtigt wurde. Das Abstellen auf einen noch früheren Zeitpunkt als den der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, ist nach Ansicht des Senats im vorliegenden Streitfall nicht gerechtfertigt, da sich auch aus dem Vortrag des Klägers keine ausreichenden Anhaltspunkte ergeben, dass er bereits im Jahr 2010 eine so umfassende Kenntnis der Vermögenssituation der X gehabt hatte, um mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit darlegen zu können, dass seine Anzahlung endgültig ausgefallen ist und er auch nicht einmal mehr teilweise mit einer Rückzahlung rechnen konnte. Immerhin wurden die laut Pachtvertrag vom 15.11.2010 geschuldeten Pachtzahlungen für November und Dezember 2010 noch erbracht.

III.

48
Die Einkommensteuer berechnet sich für das Streitjahr 2010 demnach und wird wie folgt gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO festgesetzt:

Berechnung Einkommensteuer 2010 laut Urteil:	
zu versteuerndes Einkommen laut FA:	25.425 €
+ Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 15 EStG:	583 €
- Minderung sonstige Einkünfte § 22 Nr. 3 EStG:	- 964 €
zu versteuerndes Einkommen laut FG:	25.044 €
Einkommensteuer Grundtabelle:	4.118 €
§ 32d EStG	206 €
Einkommensteuer laut FG:	4.324 €

IV.

49

Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 143 Abs. 1 FGO i.V.m. §§ 135 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Soweit der Kläger obsiegt hat - Minderung der festgesetzten Einkommensteuer um 112 € - sind ihm ebenfalls die Kosten aufzuerlegen, da das Finanzamt insoweit nur zu einem geringen Teil, nämlich unter 5%, unterlegen ist.