
Datum: 26.02.2019
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 3082/17 E,F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2019:0226.13K3082.17E.F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Der Kläger war im Streitjahr 2009 mit B verheiratet. Er war seit 1990 Eigentümer des mit Verwaltungs- und Fabrikationsgebäuden bebauten Grundstücks Z-Str. in Z.

2

Im Sommer 1994 bestellte der Kläger ein Blockheizkraftwerk (BHKW), bestehend aus einem Dieselmotor ... mit Abhitzekeßanlage, Dampfexpander und Abgasreinigungsanlage einschließlich der für den Betrieb erforderlichen Versorgungs- und Hilfseinrichtungen Das BHKW sollte auf dem Grundstück Z-Str. errichtet werden und dazu dienen, Energie für dieses Industriegelände zu produzieren und unentgeltlich an die Nutzer des Geländes abzugeben. Der überschüssige Strom sollte in das Netz des regionalen Stromversorgers eingespeist werden.

3

In der Folgezeit trat die C, später umbenannt in D, als Bestellerin in den Vertrag ein. Die Kosten für das BHKW sowie der Versorgungs- und Hilfseinrichtungen wurden in der Bilanz der D als Sachanlagen aktiviert.

4

Im Laufe des Jahres 1995 wurde die Anlage geliefert und montiert. Im Dezember 1995 wurde der Dieselmotor mit leichtem Heizöl in Betrieb genommen. Die im März 1996 versuchte Inbetriebnahme mit schwerem Heizöl misslang. In der Folgezeit funktionierte der Dieselmotor nicht oder nur mit Störungen. Hieran schlossen sich Schadenersatzprozesse durch mehrere Instanzen an. Seit spätestens Dezember 1998 war die Anlage stillgelegt.

5

In Kenntnis dieses Mangels erwarb der Kläger mit Vertrag vom 30.6.2002 alle Rechte an dem BHKW (einschließlich etwaiger Schadensersatzansprüche) von der D. Der Kaufpreis belief

6

sich auf 4.695.000 € zzgl. Umsatzsteuer. Der Kaufpreis war in der Weise zu entrichten, dass der Kläger in alle Zahlungsverpflichtungen der D gegenüber der Y Bank eintrat. Im Lagebericht der D auf den 31.12.2002 heißt es: „A hat im Juni 2002 per Vertrag das BHKW übernommen. Er hat gleichzeitig, wie im Vertrag beschrieben, die Verbindlichkeiten gegenüber der Y Bank übernommen. Bisher hatte er bereits mit der Eintragung einer Grundschuld für das BHKW gebürgt. Nunmehr gelten die Darlehen der D als von ihm in Erfüllung des Kaufpreises entnommen“.

Mit Vertrag vom 21.1.2008 veräußerte der Kläger das Grundstück Z Str. an die E. Das Eigentum an dem BHKW verblieb beim Kläger.

7

Ende 2009 gab die F ein Gutachten in Auftrag, ob und wie das BHKW wieder in Gang gesetzt werden könnte. Das Ergebnis des von G am 29.12.2009 erstellten Gutachtens, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, war, dass eine Nutzung aufgrund der Schäden am BHKW aus wirtschaftlichen Gründen und wegen eines Ablaufs der Genehmigung nicht mehr in Betracht komme.

8

Für das Streitjahr 2009 gaben der Kläger und die M zunächst keine Einkommensteuererklärung ab. Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für 2009 daher am 27.5.2011 im Schätzungswege gem. § 162 der Abgabenordnung (AO) auf 49.600 € fest. Am selben Tag stellte es einen verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31.12.2009 in Höhe von 0 € fest.

9

Gegen beide Bescheide legten der Kläger und B Einsprüche ein. Im Einspruchsverfahren reichten sie die Einkommensteuererklärung für 2009 nach. Darin erklärte der Kläger Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung des Grundstücks Z Str. in Höhe von - 1.481.344 €. Zur Erläuterung dieser Einkünfte reichte er eine „Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG“ für die „Anlagenvermietung, Z Str.“ ein. Unter dem Punkt „Betriebsausgaben“ waren dabei u.a. die nachfolgend aufgeführten Abschreibungsbeträge geltend gemacht:

10

Abschreibung Sachanlagen	224.560,00
Abschreibung auf Gebäude	8.721,05
Teilwertabschreibung	1.800.000,00
Summe	2.033.281,05

11

In einem Schreiben an das FA vom 19.2.2012 teilte der Kläger dem FA zur Erläuterung seiner Vermietungseinkünfte für 2008 und das Streitjahr 2009 des Weiteren Folgendes mit: Er habe im Frühjahr 2008 das Objekt z Str an die E veräußert. Dieses habe er seit der Anschaffung ausschließlich als Vermietungsobjekt im Privatvermögen gehalten. Die AfA sei nur bis zum Verkauf im Februar 2008 angesetzt worden. (...) Das BHKW habe er im Jahr 2002 angeschafft. Es sei beim Verkauf des Grundstücks in seinem Eigentum verblieben und an die F vermietet gewesen. Eigener Strom habe damit nicht mehr produziert werden können. Es habe zuletzt als Übernahmestation für den Strom von RWE gedient. Die F habe Ende 2009 ein Gutachten in Auftrag gegeben, ob und in welchem Umfang es wieder für den eigentlichen Zweck gangbar gemacht werden könne. Durch das Gutachten habe festgestanden, dass eine Nutzung nicht mehr möglich gewesen sei. Er habe dann die entsprechende Teilwertabschreibung vorgenommen. Einen Restbetrag habe er stehen

12

lassen. Diesen habe er dann 2010 endgültig abschreiben müssen, da selbst eine Verschrottung der Anlage keine Erträge mehr habe erbringen können.

Am 27.6.2012 erließ das FA einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2009, in dem es die Einkommensteuer auf 0 € herabsetzte. Den bei den Vermietungseinkünften erklärten Verlust aus der „Anlagenvermietung“ in Höhe von

13

-1.481.344 € berücksichtigte das FA nicht. Am selben Tag stellte es einen verbleibenden Verlustvortrag in Höhe von 0 € fest.

14

Am 28.6.2016 erließ das FA einen weiteren nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2009. Die festgesetzte Einkommensteuer lautete weiterhin auf 0 €. Darüber hinaus erließ das FA am selben Tag einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2009, in dem es einen verbleibenden Verlustabzug des Klägers in Höhe von 16.902 € feststellte. Dieser ergab sich aus einem auf den 31.12.2008 festgestellten verbleibenden Verlustvortrag in Höhe von 116.215 € abzüglich eines Verlustabzugs von 99.313 €.

15

Mit Schreiben vom 2.11.2016, auf das wegen seines Inhalts Bezug genommen wird, drohte das FA eine Verböserung an.

16

Mit Einspruchsentscheidung vom 24.10.2017 setzte das FA die Einkommensteuer für 2009 auf 206.192 € herauf und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Zwar sei nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG eine Abschreibung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) zulässig, wenn ein Wirtschaftsgut einer außerordentlichen technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung unterliege. Die Inanspruchnahme müsse aber spätestens in dem Veranlagungszeitraum erfolgen, in dem der Steuerpflichtige diese entdecke (Hinweis auf die Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1.12.1992 IX R 189/85, Bundessteuerblatt --BSBl-- II 1994, 11 und IX R 333/87, BStBl II 1994, 12). Dem Kläger sei der Umstand, dass der Betrieb des Dieselmotors mit Schweröl nicht funktionierte, bereits bei Übernahme des BHKW in 2002 bekannt gewesen. Spätestens im Veranlagungszeitraum 2005 sei ihm zudem das Ausmaß des Schadens und die fehlende Möglichkeit der Wiederherstellung der Betriebsbereitschaft bekannt gewesen, so dass eine Abschreibung hätte erfolgen müssen. In 2009 habe er dagegen keine AfaA mehr vornehmen können. Auch die bisher anerkannte Afa in Höhe von 224.561 € sowie die teilweise berücksichtigte Afa von 327.376 € (gemeint ist offenbar eine Afa von 8.721 €) seien nicht mehr anzuerkennen. Die daraus resultierende Verböserung sei angedroht worden. Die Einkünfte aus der Vermietung seien somit in Höhe von 551.937 € anzusetzen.

17

Hiergegen richtet sich die fristgemäß erhobene Klage, zu deren Begründung der Kläger ergänzend vorträgt: Der Erwerb des BHKW durch den Kläger sei erfolgt, da der Bundesgerichtshof (BGH) im Rahmen eines Schadensersatzprozesses angedeutet habe, dass das Klagebegehren auf diese Weise erfolgreich sein könne. Der Kläger sei zu diesem Zeitpunkt davon ausgegangen, sich in dem zivilrechtlichen Verfahren durchsetzen zu können und mit den aus dem Verfahren zu erwartenden Schadensersatzzahlungen kostengünstige regenerative Energien aus der Entgasung von Tankschiffen zur Nutzung der Einspeisung als Rohstoff für das Betreiben des BHKW zu gewinnen. Hierzu habe er sich an der wissenschaftlichen Diplomarbeit des Studenten H an der Hochschule X beteiligt. Nachdem die für die Umsetzung der geplanten Maßnahmen erwarteten finanziellen Mittel durch das klageabweisende Urteil des Oberlandesgerichts (OLG) Düsseldorf vom ...2004 nicht zur

18

Verfügung gestanden hätten, habe der Kläger seine geplanten Investitionsvorhaben zurückstellen müssen. Dieser Umstand habe wiederum zur Folge gehabt, dass die Anlage technisch und wirtschaftlich in der bisherigen Form nicht mehr zu betreiben gewesen sei, was sich auch aus dem Gutachten über den technischen Zustand und aktuellen Genehmigungsstand von G vom 29.12.2009 ergebe.

Völlig neu sei im Klageverfahren die Tatsache zu berücksichtigen, dass das FA den Sachverhalt des Erwerbs und Betreibens des BHKW bei einer im Zeitraum vom 28.04.2008 bis zum 19.05.2008 stattgefundenen Betriebsprüfung (BP) steuerlich bereits gewürdigt habe. So sei das FA bei der Prüfung der steuerlichen Verhältnisse des Klägers für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2005 unter Tz. 2.2. „Gewinnermittlung, Aufzeichnungen“ zu dem Ergebnis gekommen, dass der Gewinn als Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben gemäß § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln sei. Unter Tz. 2.3.1 „Anlagenvermietung“ werde im BP-Bericht ausgeführt, dass das am 30.6.2002 angeschaffte BHKW mit 10% auf den Buchwert zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres abzuschreiben sei. Gemeint sei hiermit die degressive Abschreibungsmethode nach § 7 Abs. 2 EStG mit fallenden Jahresbeträgen. Des Weiteren sei die Prüferin zu dem Ergebnis gekommen, dass für 2004 bislang unbeabsichtigt ein zu niedriger AfA-Betrag angesetzt worden sei, als sich nach dem Restbuchwert zum 31.12.2003 ergeben hätte.

19

In diesem Zusammenhang sei aufgefallen, dass das FA die Feststellungen aus dem BP-Bericht bei seinen Veranlagungen zur Einkommensteuer unzutreffend umgesetzt habe. So seien die Einkünfte aus dem Betreiben des BHKW in den einzelnen Veranlagungszeiträumen entgegen den abgegebenen Steuererklärungen und entgegen der Rechtsprechung nicht als gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 EStG, sondern als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 EStG berücksichtigt worden.

20

Zutreffend sei es, von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen. Nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG seien dabei Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung zulässig. Voraussetzung sei eine über das Normale hinausgehende Abnutzung, durch die die Nutzungsfähigkeit des Wirtschaftsguts beeinträchtigt werde. Diese Voraussetzung liege vor, so dass - entgegen den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung - die Abschreibung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung zu gewähren sei. Die Auffassung des FA, dass spätestens im Veranlagungszeitraum 2005 das Ausmaß des Schadens und die fehlende Möglichkeit der Wiederherstellung der Betriebsbereitschaft bekannt gewesen sei, so dass im Veranlagungszeitraum 2009 keine AfA gemäß § 9 Abs. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG mehr habe vorgenommen werden können, sei unzutreffend. Eine AfA gemäß § 9 Abs. 1 EStG sei bisher weder beantragt noch behauptet worden.

21

Der ordnungsgemäß geladene Bevollmächtigte des Klägers ist zur mündlichen Verhandlung nicht erschienen.

22

Der Kläger beantragt sinngemäß,

23

den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 28.6.2016 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2009 vom 28.6.2016, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.10.2017, dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus der „Anlagenvermietung“ zusätzliche Aufwendungen für eine AfA in Höhe von 1,8 Mio € sowie zusätzliche AfA-Beträge von 224.560 € und 8.721,05 € berücksichtigt werden.

24

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

26

Das FA trägt ergänzend vor: Entgegen den Ausführungen des Klägers seien die Einkünfte bzw. die Abschreibung des BHKW seit 2002 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zusammen mit den Mieteinkünften des Objektes Z Str. als Anlagenvermietung erklärt worden. Gewerbliche Einkünfte i.S.v. § 15 EStG seien dagegen nicht erklärt worden. Auch habe der Kläger keine Gewerbesteuererklärungen eingereicht.

27

Materiell-rechtlich lägen auch keine gewerblichen Einkünfte vor, da die Anlage nicht durch den Kläger selbst betrieben, sondern vermietet worden sei bzw. vermietet werden sollte. Unter § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fielen auch die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen. Mietverträge seien vom Kläger jedoch, auch nach Aufforderung, nicht vorgelegt worden. Im Betriebsprüfungsbericht vom 19.05.2008 zur Einkommensteuer 2003 bis 2005 seien die Einkünfte ebenfalls nicht als gewerbliche Einkünfte eingestuft, sondern den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet worden. So seien die Feststellungen zur Anlagenvermietung unter dem gesonderten Punkt 3. Einkommensteuer 2.3.1 Anlagenvermietung dargestellt. Folglich seien bei der Auswertung des Betriebsprüfungsberichts die in der nachgereichten Einkommensteuererklärung 2004 auf der Anlage V erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Vermietungsobjektes Z Str. im Änderungsbescheid vom 9.6.2008 auf - 51.085,- € (= 31.415 € - (380.295 € - 297.795 €)) gemindert worden.

28

Der Bevollmächtigte des Klägers hat mit Schriftsatz vom 24.2.2019, bei Gericht eingegangen am 25.2.2019, beantragt, den Termin zur mündlichen Verhandlung am 29.1.2019 (gemeint ist wohl der 26.2.2019) aufzuheben, da er ausweislich der übersandten ärztlichen Bescheinigung vom 22.2.2019 verhandlungsunfähig sei.

29

Entscheidungsgründe

30

I. Der Senat konnte im Termin vom 26.2.2019 auch ohne Anwesenheit eines Vertreters des Klägers entscheiden. In der Ladungsverfügung wurde auf § 91 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hingewiesen und mitgeteilt, dass auch beim Ausbleiben eines Beteiligten verhandelt und entschieden werden kann.

31

II. Dem vom Bevollmächtigten am 25.2.2019 gestellten Antrag auf Terminsaufhebung war nicht stattzugeben.

32

1. Nach § 155 FGO in Verbindung mit § 227 der Zivilprozessordnung (ZPO) kann ein Termin aus erheblichen Gründen aufgehoben werden. Welche Gründe i.S. von § 227 Abs. 1 ZPO als erheblich anzusehen sind, richtet sich nach den Verhältnissen des Einzelfalles. Zu diesen erheblichen Gründen gehört nach der ständigen Rechtsprechung des BFH auch die Erkrankung eines Prozessbevollmächtigten (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 14.12.2017 V B 57/17, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH --BFH/NV-- 2018, 345). Jedoch ist nicht jegliche Erkrankung des Bevollmächtigten ein ausreichender Grund für eine Terminsaufhebung oder -verlegung. Eine solche ist vielmehr nur dann geboten, wenn die Erkrankung so schwer ist, dass von dem Bevollmächtigten die Wahrnehmung des Termins nicht erwartet werden kann (vgl. BFH-Beschluss vom 8.9.2015 XI B 33/15, BFH/NV 2015, 1690).

33

Ob im Einzelfall eine Terminsaufhebung oder -verlegung gerechtfertigt ist, muss das Gericht anhand der ihm bekannten Umstände beurteilen. Dazu muss es in der Lage sein, sich über das Vorliegen eines Verlegungsgrundes ein eigenes Urteil zu bilden. Die Voraussetzungen hierfür zu schaffen, ist Aufgabe desjenigen, der die Verlegung beantragt. Wird der Antrag auf Terminsaufhebung – wie im Streitfall am Nachmittag vor dem Sitzungstag – "in letzter Minute" gestellt und verbleibt dem Gericht keine Zeit für Maßnahmen gemäß § 227 Abs. 4 ZPO, müssen die Beteiligten mit einer Prüfung ihres Antrags unter jedem in Frage kommenden Gesichtspunkt rechnen und von sich aus alles unternehmen, damit ihrem Vortrag ggf. auch in tatsächlicher Hinsicht gefolgt werden kann (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 14.12.2017 V B 57/17, BFH/NV 2018, 345). In einem solchen Fall obliegt es nach der ständigen Rechtsprechung des BFH dem Beteiligten, die Gründe für die Verhinderung so darzulegen und zu untermauern, dass das Gericht die Frage, ob die betreffende Person verhandlungs- und reiseunfähig ist oder nicht, selbst beurteilen kann. Ein zu diesem Zweck vorgelegtes privatärztliches Attest muss deshalb die Verhandlungsunfähigkeit eindeutig und nachvollziehbar beschreiben und sich zur Art und Schwere der Erkrankung äußern vgl. (BFH-Beschluss vom 19.11.2009 IX B 160/09, BFH/NV 2010, 454).

2. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Die vom Bevollmächtigten des Klägers eingereichte ärztliche Bescheinigung spricht lediglich allgemein von einer „schlechten psycho/physischen Situation“, in der sich dieser zum Zeitpunkt der Untersuchung befunden habe. Eine eindeutige und nachvollziehbare Beschreibung der behaupteten Verhandlungsunfähigkeit, wie sie vom BFH bei einem Terminaufhebungsantrag in „letzter Minute“ verlangt wird, liegt hierin nicht. Hinzu kommt, dass der behandelnde Arzt I keine Diagnose gestellt und hieraus eine Verhandlungsunfähigkeit abgeleitet, sondern lediglich vage formuliert hat, dass er den Bevollmächtigten „für verhandlungsunfähig halte“.

35

3. Zu keinem anderen Ergebnis käme man auch dann, wenn man eine Erkrankung des Bevollmächtigten als wahr unterstellen würde, denn dann wäre dessen Verhinderung im vorliegenden Fall jedenfalls nicht unverschuldet.

36

Für eine wegen Verhinderung des Bevollmächtigten beantragte Terminsaufhebung ist zu verlangen, dass die Abwesenheit nicht verschuldet ist (vgl. Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 22.5.2001 8 B 69/01, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2001, 2735). Zwar ist bei einer Erkrankung eines Prozessbevollmächtigten in der Regel davon auszugehen, dass die Verhinderung unverschuldet und damit ein "erheblicher Grund" im Sinne von § 227 Abs. 1 ZPO ist. Eine andere Beurteilung ist aber dann geboten, wenn es sich nicht um eine plötzliche, nicht vorhersehbare, sondern um eine chronische, wiederholt in gleicher Weise auftretende Erkrankung handelt, die den Bevollmächtigten außerstande setzt, seinen Berufspflichten ordnungsgemäß nachzukommen (vgl. Beschluss des BVerwG vom 22.5.2001 8 B 69/01, NJW 2001, 2735 m.w.N.). Wenn ein Rechtsanwalt trotz einer bereits seit geraumer Zeit bestehenden Erkrankung keine Vorsorge für die Wahrnehmung von Gerichtsterminen trifft, stellt dies eine schuldhafte Verletzung seiner prozessualen Mitwirkungspflichten dar (vgl. Beschluss des BVerwG vom 22.5.2001 8 B 69/01, NJW 2001, 2735).

37

Letzteres träfe auch im Streitfall zu. Eine etwaige Erkrankung des Bevollmächtigten wäre nicht kurzfristig und überraschend aufgetreten. Vielmehr würde es sich um eine wiederholt in gleicher Weise auftretende Erkrankung handeln, was schon darin zum Ausdruck kommt, dass der Bevollmächtigte bereits in einem auf den 25.1.2019 terminierten Verfahren mit dem Aktenzeichen 13 K 334/18 eine Terminsaufhebung mit einer gleichgelagerten Begründung beantragt hat. Als Nachweis hierfür hatte der Bevollmächtigte seinerzeit ebenfalls ein Attest

38

des I vom 24.1.2019 eingereicht, das sich lediglich in Bezug auf das Ausstellungsdatum und das Datum des anberaumten Termins, für den die Verhandlungsunfähigkeit bescheinigt wird, von dem in diesem Verfahren eingereichten Attest unterscheidet.

III. Die zulässige Klage ist unbegründet.

39

Die vom Kläger begehrte Berücksichtigung einer AfaA in Höhe von 1,8 Mio € sowie einer Afa auf das BHKW von 224.560 € kommt nicht in Betracht, da es bereits an der für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erforderlichen Einkunftserzielungsabsicht fehlt (vgl. III.1). Dem Grunde nach berücksichtigungsfähig ist allerdings eine ebenfalls vom FA gekürzte Afa in Höhe von 8.721,05 €, die nicht auf das BHKW, sondern auf die vermieteten Hallen entfällt (vgl. III.2). Im Ergebnis bleibt es indes bei der vom FA festgesetzten Steuer, da die zu Gunsten des Klägers zu berücksichtigenden steuerlichen Auswirkungen mit Fehlern, die sich zu seinen Gunsten ausgewirkt haben, zu saldieren sind (vgl. III.3).

40

1. Die Vermietung des BHKW ist als Vermietung einer Sachgesamtheit zu qualifizieren und fällt damit unter den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Eine steuerliche Berücksichtigung dieser Vermietungseinkünfte ist aber nicht möglich, da es an der hierfür erforderlichen Einkunftserzielungsabsicht fehlt.

41

a) Die Vermietung des BHKW führt – entgegen der Auffassung des Klägers – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Diese Einkunftsart umfasst gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch Einkünfte, die aus der Vermietung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen, stammen. Unter einem Sachinbegriff ist eine Mehrheit von Sachen zu verstehen, die zur Erreichung eines wirtschaftlichen Zwecks zusammengebracht worden sind oder denen im Verkehrsleben eine einheitliche Bezeichnung gegeben zu werden pflegt, wobei die einzelnen Sachen trotz ihrer Zusammenbringung ihre körperliche Selbständigkeit bewahrt haben (vgl. Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 21 EStG Rn. 140). Dies ist vorliegend der Fall. Das BHKW besteht aus verschiedenen Einzelanlagen (z.B. Dieselmotor, Anlage zur Aufbereitung des Schweröls etc.), die mit dem Ziel der Strom- und Wärmeerzeugung zusammengeschaltet wurden. Dass das BHKW in diesem Zusammenhang nicht als wesentlicher Bestandteil des Grundstücks, sondern als bewegliches Wirtschaftsgut anzusehen ist, ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Nicht zur Sachgesamtheit „BHKW“ gehören dagegen, auch wenn der Kläger die Einkünfte einheitlich ermittelt hat, die ebenfalls vermieteten Hallen, da insoweit kein einheitlicher wirtschaftlicher Zweck besteht.

42

Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 EStG liegen dagegen – entgegen der Auffassung des Klägers – nicht vor. Der Kläger hat sich auf die bloße Gebrauchsüberlassung des BHKW beschränkt. Darüber hinausgehende Zusatzleistungen wurden nicht erbracht. Insbesondere hat der Kläger das BHKW nicht selbst betrieben und damit Strom produziert und vermarktet (vgl. zu einer solchen – gewerblichen – Tätigkeit BFH-Urteil vom 7.2.2018 X R 10/16, BStBl II 2018, 630). Vielmehr wurde dieses, wie dem am 29.12.2009 von G erstellten Gutachten zu entnehmen ist, von der F betrieben.

43

Hinzu kommt, dass auch der Kläger selbst Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt hat. Die Eintragung der Einkünfte erfolgte im Streitjahr auf der Anlage V. Wie das FA im Schriftsatz vom 6.6.2018 ausgeführt hat, steht diese Qualifizierung im Einklang mit derjenigen, die in den Erklärungen der Vorjahre vorgenommen wurde. Dies geht auch aus den vom FA vorgelegten Akten des Veranlagungszeitraums 2005 hervor. Danach hat der Kläger in dem betreffenden Veranlagungszeitraum die Einkünfte aus der Vermietung des BHKW als Teil seiner Vermietungseinkünfte aus dem Grundstück Z Str. erfasst. Dass es sich

44

bei dieser Qualifizierung als Vermietungseinkünfte nicht um ein Versehen gehandelt hat, hat im Übrigen der Kläger selbst in seinem Schreiben an das FA vom 19.2.2012 zum Ausdruck gebracht. Darin weist der Kläger im Rahmen einer Erläuterung seiner Vermietungseinkünfte ausdrücklich darauf hin, dass er das in 2008 veräußerte Grundstück Z Str. seit der Anschaffung ausschließlich als Vermietungsobjekt im Privatvermögen gehalten habe. Da der Kläger die Vermietung des BHKW als Teil dieser Gesamtvermietung angesehen hat, kann für dieses nichts anderes gelten.

Keine entscheidende Bedeutung für die Qualifizierung der Einkunftsart misst der Senat demgegenüber dem Umstand zu, dass der Kläger das BHKW im Wege einer degressiven AfA nach § 7 Abs. 2 EStG abgeschrieben hat, obwohl dies nur bei Betriebsvermögen möglich ist, da diese Art der Abschreibung Anlagevermögen voraussetzt. 45

b) Einer steuerlichen Berücksichtigung der Vermietungseinkünfte aus dem BHKW steht die fehlende Einkunftserzielungsabsicht entgegen. 46

aa) Eine einkommensteuerrechtlich bedeutsame Betätigung ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH nur gegeben, wenn die Absicht besteht, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2008 IX R 51/07, BFH/NV 2009, 157 m.w.N.). Eine Einkünfteerzielungsabsicht kann bei einer Vermietung oder Verpachtung einer Sachgesamtheit i.S.v. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht ohne weiteres angenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2008 IX R 51/07, BFH/NV 2009, 157). Lediglich bei einer auf Dauer angelegten, gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbaren Vermietung von bebautem Grundbesitz typisiert das Gesetz die Einkünfteerzielungsabsicht, die deshalb tatsächlich nur in Ausnahmefällen überprüft werden muss (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 30.9.1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771, vom 10.5.2007 IX R 7/07, BFHE 218, 160, BStBl II 2007, 873, m.w.N.). Diese Rechtsgrundsätze sind aber auf die Vermietung einer Sachgesamtheit nicht übertragbar. Denn die Vermietung einer solchen ist – unbeschadet der Art und Weise seiner Erwerbsfinanzierung – nicht schon strukturell defizitär und bildet keine Grundlage für die typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2008 IX R 51/07, BFH/NV 2009, 157 m.w.N.). 47

Die steuerbare Vermietung einer Sachgesamtheit setzt daher die Absicht voraus, auf die voraussichtliche Dauer der Betätigung oder Vermögensnutzung einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften. Der zeitliche Maßstab für die Beurteilung eines solchen Strebens ergibt sich im Regelfall aus der Gesamtdauer der Betätigung oder Vermögensnutzung (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2008 IX R 51/07, BFH/NV 2009, 157 m.w.N.). Die Einkünfteerzielungsabsicht ist ein subjektives Tatbestandsmerkmal, das aber nicht nach den Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen, sondern nach äußeren Merkmalen zu beurteilen ist. Zu dem für die Beurteilung maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsschlusses muss daher ein Konzept erkennbar sein, das einen solchen Überschuss möglich erscheinen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2008 IX R 51/07, BFH/NV 2009, 157 m.w.N.). 48

bb) Im Streitfall hat der Kläger das Bestehen einer Einkunftserzielungsabsicht nicht dargelegt und nachgewiesen. 49

(1) Dass ein Konzept im Sinne der eingangs zitierten Rechtsprechung existieren würde, ist weder vom Kläger vorgetragen worden noch den vom FA vorgelegten Steuerakten zu entnehmen. 50

(2) Dass der Kläger über den voraussichtlichen Zeitraum der Nutzungsdauer des BHKW einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hätte erzielen können, ist für den Senat ebenfalls nicht erkennbar. Den vom Gericht angeforderten Mietvertrag mit der F hat der Kläger nicht vorgelegt, so dass nicht festgestellt werden kann, in welcher Höhe die vom Kläger im Streitjahr aus der „Anlagenvermietung“ erzielten Mieteinnahmen auf die Überlassung des BHKW entfallen. Vor diesem Hintergrund macht der Senat von seiner Schätzungsbefugnis Gebrauch und geht im Schätzungswege davon aus, dass sich die im Streitjahr gezahlte Miete auf 20.000 € im Monat belaufen hat. Eine Schätzung in dieser Höhe erachtet der Senat als realitätsgerecht, denn insoweit ist zu berücksichtigen, dass das BHKW selbst nicht funktionsfähig war und die gesamte Anlage nach den eigenen Angaben des Klägers lediglich als Übernahmestation für Fremdstrom genutzt werden konnte. Dafür, dass eine Schätzung in dieser Höhe zutreffend ist, spricht aus Sicht des Senats der weitere Umstand, dass der Kläger auf dem Konto 8400 Einnahmen in Höhe von 16.806,73 € (dies entspricht einem Bruttobetrag von 20.000 €) verbucht hat, bei denen es nahelegt, dass es sich um die auf das BHKW entfallenden Erlöse handeln könnte. Denn die auf den weiteren Mietkonten verbuchten Mieteinnahmen stehen erkennbar nicht mit der Vermietung des BHKW in Zusammenhang. Das Konto 8401 ist betitelt als "Erlöse Telefon". Es ist daher davon auszugehen, dass die den Erlösen zugrunde liegende Vermietung eine solche von Telekommunikationsstandorten oder -anlagen betrifft. Die auf dem Konto 8403 erfassten Mieterlöse von 661.081 € sind mit dem Text "Miete K ab 2009" überschrieben und betreffen ersichtlich ebenfalls kein Mietverhältnis mit der F. Unterstellt man daher mit dem Senat als wahr, dass das BHKW tatsächlich an die letztgenannte Firma vermietet war, lassen sich nur die auf dem Konto 8400 verbuchten Erlöse dieser Vermietung zuordnen.

(3) Einer geschätzten Miete von 20.000 € pro Jahr stünden damit auf Aufwandsseite Abschreibungen gegenüber, die diese Einnahmen weit übersteigen würden. Geht man mit dem Kläger von einem Abschreibungszeitraum von 20 Jahren aus, würde sich die im Prognosezeitraum zu berücksichtigende AfA bei Anschaffungskosten von 4.695.000 € auf 234.750 € pro Jahr belaufen. Auch unter Außerachtlassung weiterer Aufwendungen ist daher die Erzielung eines Totalüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten ausgeschlossen.

52

(4) Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass der Kläger beabsichtigt hat, mit den von ihm erwarteten Schadensersatzzahlungen das BHKW dergestalt umzurüsten, dass es mit kostengünstigen regenerativen Energien aus der Entgasung von Tankschiffen hätte betrieben werden können. Wie der BFH zur Vermietung von Gewerbeimmobilien entschieden hat, sind die zukünftig zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben anhand des Durchschnitts der in der Vergangenheit angefallenen Einnahmen und Werbungskosten zu schätzen, wenn keine ausreichenden objektiven Umstände für die zukünftige Entwicklung der Mieteinnahmen und Ausgaben vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 16.9.2015 IX R 31/14, BFH/NV 2016, 188). Später eintretende Ereignisse oder Tatsachen, die zu einer künftigen Verbesserung der Einnahmesituation führen, können nur dann in die Prognoserechnungen einbezogen werden, wenn diese Veränderungen im maßgeblichen Veranlagungszeitraum bereits objektiv erkennbar angelegt waren (vgl. BFH-Urteil vom 16.9.2015 IX R 31/14, BFH/NV 2016, 188). Sie sind dann im Rahmen einer einheitlichen Prognoserechnung der Ermittlung der zukünftig zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben ab dem Zeitpunkt zugrunde zu legen, in dem sie sich erstmals ausgewirkt haben bzw. auswirken (vgl. BFH-Urteil vom 16.9.2015 IX R 31/14, BFH/NV 2016, 188). Nichts anderes kann nach Auffassung des Senats für die Vermietung von Sachinbegriffen gelten. Legt man diese Rechtsprechung im Streitfall zugrunde, kann eine Verbesserung der Einnahmesituation durch eine Wiederinbetriebnahme des BHKW nicht bei der Schätzung der Einnahmen berücksichtigt werden, weil eine solche Veränderung weder im

53

Streitjahr noch in den vorangegangenen oder darauffolgenden Veranlagungszeiträumen objektiv erkennbar angelegt war.

cc) Aus dem Fehlen der Einkunftserzielungsabsicht folgt, dass aus der Vermietung der Sachgesamtheit „BHKW“ weder Einnahmen noch Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Die vom Kläger begehrte AfA von 1,8 Mio. € kann daher ebensowenig berücksichtigt werden wie die vom FA ebenfalls nicht anerkannte AfA von 224.560 €. Umgekehrt sind allerdings auch die vom Senat geschätzten Mieterlöse von 20.000 € nicht als Einnahmen anzusetzen (vgl. hierzu III.3). 54

2. Zu Unrecht hat das FA allerdings die vom Kläger geltend gemachte AfA von 8.721,05 € nicht berücksichtigt. Diese entfällt, was das FA offenbar übersehen hat, nicht auf das BHKW, sondern auf die vom Kläger auf dem Grundstück Z Str. errichteten Hallen. Insoweit wird von Seiten des FA das Bestehen einer Einkunftserzielungsabsicht nicht angezweifelt. 55

3. Zu einer Herabsetzung der Einkommensteuer kommt es indes aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht. Den Beträgen, deren Berücksichtigung sich zu Gunsten des Klägers auswirken würden, nämlich die zusätzlich anzuerkennende AfA von 8.721,05 € sowie die Kürzung der Mieteinnahmen um 20.000 €, stehen übersteigende Aufwendungen entgegen, die das FA zu Unrecht zu Gunsten des Klägers berücksichtigt hat und die vom Senat im Wege der Saldierung zu Ungunsten des Klägers zu berücksichtigen sind. 56

Gemäß § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO darf das Gericht über das Klagebegehren nicht hinausgehen und der Rechtsschutzfunktion des Klagebegehrens entsprechend keine "Verböserung" vornehmen. Es darf also keine höhere Steuer festsetzen. Umgekehrt darf das FG die Steuer nicht niedriger festsetzen als vom Kläger beantragt. Innerhalb dieses Rahmens darf das Gericht aber die gesamte Steuerfestsetzung überprüfen (vgl. zur sog. Saldierungsbefugnis etwa BFH-Beschluss vom 17.7.1967 GrS 1/66, BStBl II 1968, 344). 57

Im Streitfall sind in der vom Kläger für die "Anlagenvermietung" gefertigten Überschuss-Ermittlung neben den Abschreibungen auch weitere Aufwendungen enthalten, die anteilig auf die Vermietung des BHKW entfallen und deshalb steuerlich nicht zu berücksichtigen sind. Die Betriebsausgaben ohne AfA belaufen sich auf 265.704 €. Der Senat geht im Schätzungsweg davon aus, dass 15% der Aufwendungen (= 39.856 €) anteilig auf die Vermietung des BHKW entfallen. Dies entspricht zwar nicht dem Anteil der auf die Vermietung des BHKW entfallenden Erlöse im Verhältnis zu den Gesamterlösen. Da die Hallen aber erst im Laufe des Streitjahres 2009 fertig gestellt wurden - im Anlageverzeichnis wird als Datum der "Anschaffung" der 30.6.2009 genannt - und auch erst ab diesem Zeitpunkt vermietet werden konnten, ist nach Auffassung des Senats davon auszugehen, dass ein höherer Teil der laufenden Kosten (z.B. die Rechtsberatungskosten) auf die Vermietung des BHKW entfällt als es dem Verhältnis an den Gesamterlösen entspricht. Der Betrag an nicht anzuerkennenden Aufwendungen von 39.856 € übersteigt die sich zu Gunsten des Klägers auswirkende Kürzung der Mieteinnahmen um 20.000 € und die zusätzlich zu berücksichtigende AfA von 8.721,05 €. 58

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 59