
Datum: 14.05.2025
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 608/22 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2025:0514.6K608.22E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die steuerliche Qualifikation und Höhe von Einkünften aus der Vermietung und Veräußerung von Seefrachtcontainern. 1 2
- Der Kläger schloss in den Jahren 2008 bis 2015 sowohl mit der A GmbH als auch mit der B GmbH Kauf- und Verwaltungsverträge über neue und gebrauchte Hoch-seecontainer ab. Der Kläger erwarb die Seefrachtcontainer als "Investor" und beauftragte die jeweilige Firma der A&B-Gruppe zugleich mit deren Verwaltung zu einem garantierten Mietzins für die Dauer von 5 Jahren. Die Verträge sahen vor, dass nach Ablauf der Mietzeit ein Rückkaufsangebot unterbreitet werden sollte. Ausweislich der Verträge sollte dem Kläger ein sog. Eigentumszertifikat ausgehändigt werden. Teilweise verlängerte der Kläger die Verträge um weitere 5 Jahre. 3
- Beide vorgenannten A&B Gesellschaften erklärten sich bereit beziehungsweise behielten sich im Rahmen der geschlossenen Verträge vor, dem Kläger ein Angebot zum Rückkauf der Container zu unterbreiten. Ferner war vereinbart, dass der Investor die A&B Gesellschaften ermächtigt, im Rahmen der Containerverwaltung in seinem Namen über die Container zu verfügen und diese jederzeit durch gleichwertige Container zu ersetzen. Zudem sollten die A&B Gesellschaften alle mit der Verwaltung zusammenhängenden Verträge 4

eigenverantwortlich abschließen. Die A&B Gesellschaften garantierten dem Investor, dass bereits zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragungen ein Miet- oder Agenturverhältnis bestehe. Sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Miet- oder Agenturverhältnis sollten gleichzeitig mit der Eigentumsübertragung auf den Investor übergehen. Die A&B Gesellschaften waren ermächtigt, die Miete für den Investor einzuziehen. Etwaige Unterdeckungen gegenüber der garantierten Miete gingen jeweils zu Lasten der A&B Gesellschaften. Eventuell über den Betrag der garantierten Miete hinausgehende Mieteinnahmen verblieben bei den A&B Gesellschaften, denen dieser Überschuss als Verwaltungsgebühr abgetreten wurde. Zudem wurde geregelt, dass der Investor berechtigt sei, sein Eigentum einem Dritten zu übertragen, unter der Voraussetzung des Eintritts des Dritten in den Verwaltungsvertrag. Im Fall des Totalverlustes eines Containers waren die A&B Gesellschaften jeweils verpflichtet, dem Investor einen gleichwertigen Container gleichen Typs zu übertragen.

Der Kläger erklärte in den Jahren vor 2017 sonstige Einkünfte i.S. des § 22 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aus der Vermietung und Veräußerung von Containern. Im Rahmen der Einkünfteermittlung machte er auch Absetzungen für Abnutzung (AfA) geltend. 5

Der Kläger verfügte aufgrund der in den Jahren 2008 bis 2015 geschlossenen Verträge zum 01.01.2017 über einen Bestand von X Containern der beiden A&B Gesellschaften. Insgesamt X Gebrauchtcontainer hatten eine (Rest-) Nutzungsdauer von jeweils acht Jahren, X Neucontainer hatten eine (Rest-) Nutzungsdauer von jeweils zehn Jahren. 6

Von dem zu Beginn des Jahres 2017 existierenden Bestand veräußerte der Kläger im Jahr 2017 X Container zurück an die A&B Gesellschaften. Den Erlös von X am 31.12.2017 zurück veräußerten Containern [] erhielt der Kläger aufgrund der Insolvenz der A&B Gesellschaften nicht mehr. Die Restwerte der veräußerten Container beliefen sich zum 31.12.2017 auf 0,00 €, ausgenommen die Container des Vertrages []. Hier belief sich der Restwert auf X €. 7

Der Kläger vereinnahmte im Jahr 2017 laufende „Mietzahlungen“ i.H.v. X €. 8

Eigentumszertifikate in Bezug auf die Container der A&B Gesellschaften erhielt der Kläger entgegen der vertraglichen Vereinbarung nicht. 9

Weiter verfügte der Kläger über einen Container der Firma C, dessen einkommensteuerliche Behandlung zwischen den Beteiligten unstreitig ist. Hinsichtlich dieses Containers ist der Kläger in Besitz eines Eigentumszertifikats. 10

Im Einzelnen setzte sich der Bestand der Container des Klägers wie folgt zusammen: 11

[.....] 12

Am 00.00.2018 wurde die vorläufige Insolvenzverwaltung über das Vermögen der A&B Gesellschaften angeordnet. Am 00.00.2018 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der A&B-Gesellschaften eröffnet. 13

Der Kläger meldete einen Betrag i.H.v. X € in Bezug auf die B-GmbH zur Insolvenztabelle an. In Bezug auf die A-GmbH meldete der Kläger einen Betrag i.H.v. X € zur Tabelle an. Festgestellt wurde ein Betrag i.H.v. X € (A-GmbH) sowie X € (B-GmbH). 14

In den Jahren 2021 bis 2025 erhielt der Kläger folgende Abschläge aus dem Insolvenzvermögen: 15

	Datum	Neucontainer	Gebrauchtcontainer
1. Abschlag	00.00.2021 (7,5 %)	X €	X €
2. Abschlag	00.00.2022 (5 %)	X €	X €
3. Abschlag	00.00.2023 (5 %)	X €	X €
4. Abschlag	00.00.2025 (4 %)	X €	X €

Ausweislich der Website der A&B Gruppe ([https: \[Link\]](https://www.ab-group.com)) ist das Insolvenzverfahren nicht abgeschlossen. 17

Der verheiratete Kläger wurde im Streitjahr 2017 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb sowie aus Renten. Die Ehefrau erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie aus Renten. 18

Im Rahmen ihrer am 00.00.2018 beim Beklagten eingereichten Einkommensteuererklärung machten der Kläger und seine Ehefrau einen Verlust i.H.v. X € aus der Vermietung von Hochseecontainern der A&B Gesellschaften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltend. 19

Auf Aufforderung des Beklagten übersandte der Kläger eine Gewinnermittlung in Bezug auf die von ihm getätigten Containergeschäfte, in deren Rahmen er folgende Angaben machte: 20

Betrieb 1: 21

Laufende Einnahmen 2017: X € 22

Veräußerungserlöse Container 2017: X € 23

Abzüglich laufende AfA: X € 24

Abzüglich Restbuchwert verkaufte Container: X € 25

Abzüglich Restbuchwertwert der noch 26

vorhandenen Container (Sonder AfA): X € 27

Die Gewinnermittlung erfolgte nach § 4 Abs. 3 EStG. 28

In Bezug auf den Container der Firma C (Betrieb 2) legte der Kläger eine eigenständige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vor. 29

Hierzu gab der Kläger an, dass die A&B Firmengruppe Anfang 2018 in Insolvenz gefallen sei und es sich offensichtlich um eine betrügerische Insolvenz handele, da etwa zwei Drittel der verkauften und zurück gemieteten Container nie angeschafft worden seien und nach Aussage des Insolvenzverwalters nicht existierten. Das Abwicklungsverfahren würde sich über Jahre hinziehen und mit weiteren Einnahmen sei nicht zu rechnen. Aufgrund der Überschreitung der privaten Vermögensbildung lägen keine sonstigen Einkünfte vor. 30

Im Rahmen des Einkommensteuerbescheids 2017 vom 29.10.2018 setzte der Beklagte abweichend von der Erklärung des Klägers positive Einkünfte i.H.v. X € als sonstige Einkünfte aus der Vermietung/Veräußerung der Container an. Dabei berücksichtigte er die lineare Abschreibung sowie die Restwerte der veräußerten Container gewinnmindernd, nicht aber die außerplanmäßigen Abschreibungen.

Nachfolgend ergingen diverse Änderungsbescheide wegen Auswertung von ESt-4b-Mitteilungen. 32

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 29.10.2018 wandten sich der Kläger und seine Ehefrau mit Einspruch vom 15.11.2018, den sie mit Schreiben vom 26.11.2018 begründeten. Hierzu trugen sie vor, nach dem BFH-Urteil vom 08.06.2017 -IV R 30/14 seien die streitgegenständlichen Einkünfte als gewerblich einzustufen. Insoweit verwiesen der Kläger und seine Ehefrau auf die sog. Verklammerungsrechtsprechung und führten aus, dass erst durch den Verkauf der Gebrauchtcontainer ein Totalgewinn habe erzielt werden können. Im Übrigen beliefe sich der Bestand an Containern während des Streitjahrs 2017 auf X Container. Dieses sei keine gelegentliche Vermietung einzelner oder weniger gewerblicher Wirtschaftsgüter, sondern eine nachhaltige und gewerbliche Tätigkeit. Der Insolvenzantrag des Geschäftspartners A&B im Jahr 2018 sei nur werterhellend und nicht wertbegründend gewesen. 33

Nachdem das Verfahren zunächst beim Beklagten geruht hatte, und der Beklagte nach Beendigung des Ruhens an seiner Rechtsauffassung festhielt, teilte der Kläger gegenüber dem Beklagte mit, dass die Insolvenz der A&B ihre Ursachen schon vor dem Bilanzstichtag 31.12.2017 gehabt habe. Der Kläger beantragte insoweit gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG eine Teilwertabschreibung, da am 31.12.2017 eine dauernde Wertminderung vorgelegen habe. Die Container seien entweder nicht existent gewesen oder seien im Beschlag des Insolvenzverwalters gewesen. Eine Teilwertabschreibung sei unabhängig davon vorzunehmen, ob der Geschäftspartner insolvent gewesen sei oder nicht. Es seien die im Gewerbebetrieb vorhandenen Wirtschaftsgüter oder Rechte zum Bilanzstichtag zu bewerten. Es müsse bei gewerblichen Einkünften deshalb für eine steuerliche Berücksichtigung auch nicht abgewartet werden, bis das Insolvenzverfahren der A&B-Gruppe final abgeschlossen sei. Ihr eigener Gewerbebetrieb ruhe und sei nicht aufgegeben, so dass es unerheblich sei, ob es noch Rückzahlungen durch den Insolvenzverwalter gebe. Sollte eine Quote ausgezahlt werden, seien diese Zahlungen nachträgliche Einnahmen i.S. des § 15 EStG. 34

Der Beklagte wies mit Schreiben vom 14.08.2020 darauf hin, dass die beantragte Teilwertabschreibung bei der vorgenommenen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht möglich sei. Der Kläger trat dem entgegen und teilte mit, dass gemäß § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzungen bei einer Überschussermittlung seiner Ansicht nach nicht ausgeschlossen seien. Mit dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens sei bekannt geworden, dass der Bestand an Containern i.H.v. 62,5 % nicht existieren dürfte. Das stelle sicherlich eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung dar. Aber auch der Bestand sei wirtschaftlich verbraucht, da er wegen des Beschlags des Insolvenzverwalters nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet werden könne. Dieses sei ebenfalls eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung i.S. von § 7 Abs. 1 S. 7 EStG bzw. erfordere eine Teilwertbewertung i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auf 0,00 €. 35

Ergänzend teilte der Kläger mit, dass er sich freiwillig entschlossen habe, mit Beginn des Jahres 2017 zur Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG überzugehen. Hierzu reichte er einen Jahresabschluss zum 31.12.2017 ein sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung mit 36

einem Saldo i.H.v. - X €, eine Kapitalkontenentwicklung und eine Übersicht der Wirtschaftsgüter mit Abschreibungen und eine Umbuchungsliste, auf die wegen ihres Inhalts Bezug genommen wird. Die Gewinnermittlung beinhaltet nunmehr sowohl die Container der A&B Gesellschaften als auch den C Container.

Der Beklagte erwiderte hierauf, dass ein bilanzierender Steuerpflichtiger statt der Container eine geleistete Anzahlung bzw. Darlehensforderung hätte aktivieren müssen. Hinsichtlich der geleisteten Anzahlung/Forderung sei bei bilanzierenden Anlegern ab dem Wirtschaftsjahr 2018 die Inanspruchnahme von Teilwertabschreibungen zu prüfen gewesen. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG könne der Forderungsausfall erst in dem Jahr berücksichtigt werden, in dem der endgültige Ausfall statfinde. Für die Beurteilung als gewerbliche Einkünfte (Verklammerungsrechtsprechung) sei allerdings eine nachweisbare wirksame Eigentumsübertragung notwendig. Entsprechend sei anhand von Eigentumszertifikaten nachzuweisen, dass wirksam Eigentum übertragen worden sei, ansonsten handele es sich weiterhin um sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 3 EStG. In diesem Fall könnten vergebliche Aufwendungen (Anschaffungskosten abzüglich bereits berücksichtigter Abschreibungen) erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens berücksichtigt werden. 37

Eigentumszertifikate der A&B Container wurden in der Folge nicht vorgelegt. 38

Der Beklagte wies den Einspruch des Klägers mit Einspruchsentscheidung vom 16.02.2022 als unbegründet zurück. Für das Streitjahr 2017 könnten keine außerplanmäßigen Abschreibungen oder vergebliche Aufwendungen berücksichtigt werden. Dabei könne dahingestellt bleiben, ob es sich um sonstige oder gewerbliche Einkünfte handele. Unter Bezugnahme auf das Urteil des BFH vom 19.10.2005 - XI R 4/04 führte der Beklagte aus, falls die Verklammerungsrechtsprechung Anwendung finden sollte, der Gewinn im Streitjahr nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden sei. Eine Teilwertabschreibung komme insoweit nicht in Betracht. 39

Eine außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 S. 7 EStG könnte ebenfalls nicht gewährt werden. Die Einnahmen aus der Containervermietung seien in 2017 ungestört geflossen, es habe keine technische oder wirtschaftliche Abnutzung vorgelegen. Selbst wenn die Verklammerungsrechtsprechung im Streitfall Anwendung finden sollte und der Kläger wirksam zur Bilanzierung übergegangen sei, kämen Teilwertabschreibungen für das Streitjahr 2017 nicht in Frage, da der Insolvenzverwalter erst im August 2018 - und damit nach Eingang der Steuererklärung 2017 - den Anlegern mitgeteilt habe, die Verträge aus der Containervermietung nicht mehr erfüllen zu wollen. 40

Hiergegen richtet sich die am 14.03.2022 erhobene Klage. Im Rahmen der Klage begehrt der Kläger die Umqualifizierung der streitgegenständlichen Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb sowie die Gewährung einer außerplanmäßigen Abschreibung gemäß § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG i.H.v. X €. 41

Zur Begründung trägt der Kläger vor, der Kaufpreis der vom Kläger erworbenen X Container der A&B Gesellschaften habe insgesamt X € betragen und zu vertraglichen Mieteinnahmen über 5 Jahre i.H.v. 56,96 % geführt. Bei einer Mietzeit zu gleichen Konditionen über die übliche Nutzungsdauer der Container wären Einnahmen i.H.v. 91,13 % der Anschaffungskosten zu erzielen gewesen. Erst mit den Einnahmen aus den angebotenen Rückkäufen der Container habe sich ein Überschuss ergeben. Nach der Verklammerungsrechtsprechung des BFH lägen daher gewerbliche Einkünfte vor, da der Kläger auch mit Wiederholungsabsicht gehandelt habe. 42

Der Kläger habe in der Vergangenheit keine Bücher geführt. Es sei lediglich eine simple Addition der Einnahmen vorgenommen und ein Abschreibungsverzeichnis geführt worden, dem in einer Buchführung immer nur der Status einer Nebenbuchführung aufgrund der Langlebigkeit der Wirtschaftsgüter zugesprochen werden könne.	43
Da der Kläger erst durch die Rechtsprechung des BFH erkannt habe, dass gewerbliche Einkünfte vorliegen, bestehe die Möglichkeit, das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG zur Ermittlung des Gewinns nicht zu nutzen, sondern gem. § 4 Abs. 1 EStG zu bilanzieren. Das Wahlrecht einer Gewinnermittlung durch Einnahme - Überschussrechnung entfalle erst mit der Erstellung eines Abschlusses und nicht bereits mit der Einrichtung einer Buchführung oder Aufstellung einer Eröffnungsbilanz. Diese Wahl sei erst mit Übersendung einer Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG mit Schreiben vom 21.08.2020 endgültig ausgeübt worden. Dem Abschluss liege eine Eröffnungsbilanz zugrunde.	44
Hinsichtlich der Teilwertabschreibung trägt der Kläger vor, dass die Insolvenzreife bereits vor 2017 bestanden habe und erst mit den Insolvenzanträgen vom 00.00.2018 bekannt geworden sei. Das sei ein werterhellender und kein wertbegründender Tatbestand. Die Ende 2017 geschlossene Verträge seien bereits nicht mehr erfüllt worden.	45
Der Beklagte hindere den Kläger zudem an der Ausübung seines Wahlrechts, indem er sich weigere gewerbliche Einkünften gem. § 15 EStG aus der Containervermietung anzuerkennen.	46
Hinsichtlich der begehrten Abschreibung i.S. des § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG beruft sich der Kläger darauf, dass die A&B Gruppe mit schwerem betrügerischen Handeln Container verkauft habe, die nicht existierten und Mieterträge und Erlöse aus zurück erworbenen Containern aus Mitteln getätigt habe, um die alle Geschäftspartner zuvor betrügerisch finanziell „erleichtert“ worden seien. Die erworbenen Container seien zu etwa 2/3 nicht vorhanden gewesen und schon aus diesem Grund wirtschaftlich „abgenutzt“.	47
Es sei bei Betriebsvermögen gleichgültig, ob statt der nicht vorhandenen Container eine Schadensersatzforderung gegen den Geschäftspartner eingebucht werde und diese anschließend gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG einer Teilwertabschreibung unterworfen werde.	48
Nachdem das Verfahren in Bezug auf das beim BFH unter dem Aktenzeichen III R 35/22 anhängige Verfahren geruht hat und mit gerichtlicher Verfügung vom 21.01.2025 wiederaufgenommen worden ist, hat der Kläger mit Schreiben vom 28.03.2025 mitgeteilt, dass er nicht nachweisen könne, dass er zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne der BFH - Rechtsprechung geworden sei.	49
Der Kläger habe langjährig mit zwei Geschäftspartnern (C und A&B) Containergeschäfte getätigt. Die Containervermietung mit der C Gruppe würden in den Einkommensteuerbescheiden unstreitig als gewerblich behandelt. Der Kläger habe auch die Container der A&B Firmen diesem Gewerbebetrieb zugeordnet. Hierdurch habe der Kläger entschieden, dass er in den Geschäften eine einheitliche Betätigung sehe, sodass zumindest gewillkürtes Betriebsvermögen in einem Gewerbebetrieb vorliegen dürfte. Die Geschäfte mit den Boxen seien objektiv und subjektiv dazu bestimmt, den Betrieb zu fördern. Objektiv sei die Zuordnung deswegen gegeben, weil das Vermögen des Klägers, welches er in der A&B Gruppe investiert habe, geeignet sei, das Ergebnis der gewerblichen Tätigkeit zu verbessern. Es handele sich vom Grundsatz her um gleichartige Geschäfte. Fehlerhaft sei davon ausgegangen worden, dass es sich nicht um Anlagevermögen, sondern mangels	50

zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums nur um eine Kapitalüberlassung oder um Anzahlungen auf Anlagevermögen handele.

Die Kapitalüberlassung sei dem Umlaufvermögen zuzuordnen, wobei wegen der Insolvenz der A&B Gruppe (A&B Gesellschaften) Teilwertabschreibungen gem. § 6 Abs. Nr. 2 Satz 2-3 EStG wegen dauerhafter Wertminderung zuzulassen seien. Ein Erwerber des gesamten Betriebs würde in Bezug auf die Wirtschaftsgüter der „A&B-Gruppe“ aber erhebliche Wertminderungen wegen der fehlenden Container und den Kosten des Insolvenzverfahrens vornehmen. Die Wertminderung dürfte entsprechend der Quote der nicht existierenden Container etwa 62% betragen. Aufgrund des ungünstigen Preisniveaus auf dem Containermarkt sei eine Wertminderung von 80% anzusetzen. Auf das Umlaufvermögen seien demnach Abschreibungen i.H.v. 80 % von 22.359,00 € = € 17.911,00 vorzunehmen.

Der Kläger beantragt, 52

den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 16.11.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.02.2022 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus der Vermietung und Veräußerung der Container als gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 EStG und nicht als sonstige Einkünfte i.H.v. ./ 12.170,00 € berücksichtigt werden, 53

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, 54

die Revision zuzulassen. 55

Der Beklagte beantragt, 56

die Klage abzuweisen. 57

Der Beklagte verweist auf seine Einspruchsentscheidung vom 16.02.2022 und trägt ergänzend vor, dass nach Verwaltungsauffassung allenfalls für den Veranlagungszeitraum 2018 zu prüfen sein könnte, ob es im Zusammenhang mit der Insolvenz der A&B Gruppe (A&B Gesellschaften) zu Teilwertabschreibungen aufgrund der Verklammerungsrechtsprechung kommen könne, sofern wirksam zur Bilanzierung übergegangen werde. 58

Zudem hätte der Kläger bereits mit Einreichung seiner Steuererklärung für das Jahr 2017 eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG vorlegen können. Eine außerplanmäßige Abschreibung i.S. des § 7 Absatz 1 Satz 7 EStG scheitere bereits daran, dass keine außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung vorgelegen habe. Der Kläger habe selbst mitgeteilt, dass die Abwicklung der Geschäfte ohne Störung bis zur Insolvenzeröffnung gelaufen sei und er daraus geschlossen haben, dass er von Luftgeschäften nicht oder wenig betroffen gewesen sei. 59

Gegen die Annahme gewerblicher Einkünfte spreche zudem, dass nach Angabe des Klägers zwei Drittel der Container nicht übergeben worden seien. Die Anwendung der Verklammerungsrechtsprechung setze voraus, dass das Eigentum an den Containern übergegangen sei. 60

Der Senat hat am 14.05.2025 in der Sache mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird verwiesen. Im Übrigen wird auf die Gerichtsakten sowie die Verwaltungsakten Bezug genommen. 61

Entscheidungsgründe 62

A. Die zulässige Klage ist nicht begründet. Der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 16.11.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.02.2022 ist jedenfalls nicht zuungunsten des Klägers rechtswidrig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	63
Zutreffend ist der Beklagte in Bezug auf die streitgegenständlichen Containergeschäfte von sonstigen Einkünften i.S. des § 22 Nr. 2 und 3 EStG ausgegangen und hat mögliche Wertminderungen aus dem Verlust des Vermögensstamms im Streitjahr nicht zum Abzug zugelassen.	64
I. Der Kläger hat im Streitjahr sonstige laufende Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG sowie Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG erzielt.	65
Gem. § 22 Nr. 3 EStG sind sonstige Einkünfte solche aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1, 1a, 2 oder 4 gehören, z. B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände.	66
Gem. § 22 Nr. 2 EStG sind sonstige Einkünfte weiterhin auch solche aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 EStG. Nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind private Veräußerungsgeschäfte wiederum Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern (als solchen i.S. des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Ausgenommen sind Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Bei Wirtschaftsgütern im Sinne von Satz 1, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf zehn Jahre (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG).	67
1. Die steuerliche Qualifikation der Einkünfte aus den sog. Container-Leasing-Modellen ist für den Fall, dass die Container – wie hier – (teilweise) nicht nachweislich existieren bisher nicht abschließend geklärt (vgl. anhängiges Verfahren beim BFH Az. III R 23/24). In Betracht kommen Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (so FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.11.2023 – 8 K 2173/21, EFG 2024, 384), Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG (so FG München, Urteil vom 05.06.2024 – 9 K 1512/22, EFG 2024, 1488) oder sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 2 oder 3 EStG (so FG Bremen, Urteil vom 16.11.2006 – 1 K 29/06 (1), juris). Die Qualifikation der Einkünfte ist dabei entscheidend für die Frage, ob und wann Verluste aus den Container-Investments geltend gemacht werden können.	68
a. Nach bisher vertretener Auffassung soll die steuerliche Beurteilung der Einkünfte aus den sog. Container-Leasing-Modellen insbesondere davon abhängen, wer wirtschaftlicher Eigentümer der Container ist. Sind die Container dem Investor (Kläger) steuerlich zuzurechnen, soll er durch die Vermietung sonstige oder - je nach den Umständen im Einzelfall - gewerbliche Einkünfte erzielen. Sind die Container dagegen dem Leasingnehmer zuzurechnen, soll wirtschaftlich eine bloße Kapitalüberlassung des Investors vorliegen; dieser soll dann Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen. Maßgeblich sollen die zum wirtschaftlichen Eigentum beim Leasing entwickelten Grundsätze sein (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 23.11.2009 - 10 K 206/07 - EFG 2010, 486; FG Bremen, Urteil vom 16.11.2006 - 1 K 29/06 (1), juris; Böttcher, GStB 2021, 014; Neudenberger/Wernsmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 22 Rn. E 107; Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG, 42. Aufl., § 5 Rn. 724; OFD München, VfG vom 27.08.1998 - S 2170-75-8 St 41, DStR 1998, 1916;	69

Diese Ansicht geht von der Prämisse aus, dass der Investor zivilrechtlicher Eigentümer der Container ist, das wirtschaftliche Eigentum aber ggf. an die Containergesellschaft als Mieter bzw. Leasingnehmer (rück-)übertragen hat (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.11.2023 – 8 K 2173/21, EFG 2024, 384). Eine Entscheidung des BFH liegt hierzu bisher nicht vor. 70

b. Die Abgrenzung zwischen sonstigen und gewerblichen Einkünften soll sich wiederum nach den Maßstäben der sog. Verklammerungsrechtsprechung des BFH richten (vgl. BFH-Urteil vom 08.06.2017 – IV R 30/14, BFHE 258, 403, BStBl II 2017, 1061; FG München, Urteil vom 05.06.2024 – 9 K 1512/22, EFG 2024, 1488; FG Düsseldorf, Urteil vom 21.12.2021 – 13 K 2760/20 E, EFG 2023, 1624). Diese Rechtsprechung stellt darauf ab, ob sich ein positives Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus der Veräußerung der vermieteten (verleaste) Wirtschaftsgüter erzielen lässt. 71

Dabei ist jedoch zu beachten, dass die bisherige Rechtsprechung sowie die bisherigen Literaturmeinungen in Bezug auf die Sachverhaltsvariation entstanden sind, dass die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter (hier Container) tatsächlich existieren. 72

c. Für den Fall, dass die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter (hier Container) aber nicht existieren, bzw. der Kläger in Ermangelung von Eigentümerzertifikaten jedenfalls nicht nachweisen kann, dass die von ihm „erworbenen“ Container existieren, ist somit darüber hinaus die Rechtsprechung des BFH zu beachten, wonach die Qualifikation der Einkunftsart bei gescheiterten Investitionen nicht objektiv-rückblickend nach den tatsächlichen Verhältnissen, sondern nach der Sichtweise des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Abschlusses der maßgebenden Verträge vorzunehmen ist (vgl. BFH-Urteil vom 07.02.2018 - X R 10/16, BFHE 260, 490, BStBl II 2018, 630 Rn. 29 ff.; vgl. auch BFH-Urteil vom 11.02.2014 - VIII R 25/12 -, BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461). Maßgebend sind die Sachverhaltsvorstellungen des Klägers; etwaige (falsche) rechtliche Vorstellungen sind - wie auch sonst - unerheblich. 73

d. Letztlich hat der BFH im Rahmen seiner jüngsten „Container-Entscheidung“ ausgeführt, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Containern Voraussetzung für eine AfA-Befugnis des jeweiligen Investors ist (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2024 – III R 35/22, BFH/NV 2025, 147). Zugleich hat der BFH vor diesem Hintergrund dem FG Düsseldorf im Rahmen einer Zurückverweisung aufgegeben, seine bisherige Einkünftequalifikation noch einmal zu überprüfen. Das FG Düsseldorf hatte auch bei nicht nachgewiesener Existenz der Container gewerbliche Einkünfte des Klägers angenommen. 74

2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat der Kläger im Streitfall zur Überzeugung des Senats sonstige Einkünfte i.S. des § 22 EStG im Zusammenhang mit den von ihm getätigten Container-Investments erzielt. 75

a. Zwar hat der Kläger bei objektiv-rückblickender Betrachtung weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum an Containern erworben. Denn der Kläger hat keine Eigentumszertifikate angefordert und kann damit nicht nachweisen, dass die in seinen Verträgen genannten, aber nicht individualisierten Container überhaupt existierten oder existieren. Dementsprechend trägt weder der Kläger vor, zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer der maßgeblichen Container geworden zu sein, noch lässt sich dies feststellen. An nichtexistierenden Containern ist aber weder der Erwerb von Eigentum noch der Erwerb von wirtschaftlichen Eigentum möglich. Entsprechend hat bei objektiver Betrachtung auch 76

keine Vermietung beweglicher Gegenstände i.S. des § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG stattgefunden, sondern vielmehr eine reine Kapitalüberlassung i.S. des § 20 EStG (so auch FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.11.2023 – 8 K 2173/21, EFG 2024, 384).

b. Maßgeblich ist jedoch -wie vorstehend dargestellt- nicht die objektiv-rückblickende Betrachtung, sondern die Sichtweise des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge. Unter Zugrundelegung dieser Sichtweise ist der Senat überzeugt, dass der Kläger bei Abschluss der Verträge in den Jahren 2008 bis 2015 davon ausgegangen ist, tatsächlich existierende Container zu erwerben und diese an die A&B Gesellschaften gegen Entgelt zu überlassen. Die A&B Gesellschaften wiederum sollten aus Sicht des Klägers bei Vertragsschluss eine ertragsbringende Vermietung der Container vornehmen. Nach der Vorstellung des Klägers wurde die Übertragung des Besitzes dabei durch den Abschluss des Verwaltungsvertrages ersetzt. Das gilt auch dann, wenn die Verwaltungsverträge über die Container in Ermangelung der Existenz der Container objektiv ins Leere gingen (so LG Stuttgart, Urteil vom 08.10.2020 – 27 O 34/20, juris). Denn eben dies war dem Kläger nicht bekannt. 77

Für den Senat liegen keinerlei Anhaltspunkte dafür vor, dass der Kläger bereits im Zeitpunkt der Vertragsschlüsse Kenntnis davon hatte, dass ein Teil oder alle von ihm „erworbenen“ Container nicht existieren. Denn erst im Zuge des Insolvenzverfahrens der Leasing- und Vertriebsgesellschaften im [] 2018 ist bekannt geworden, dass von rund X. vermeintlich vermarkteten Containern wohl rund X Container gar nicht im Bestand der A&B Gesellschaften waren (vgl. BT-Drs. 19/3942; OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 19.06.2019 - 4/2019, StEd 2019, 441). Auch hat der Kläger nach eigenen, nicht bestrittenen Angaben über viele Jahre Container-Investments mit der A&B Gruppe betrieben. Diese wurden bis zum Ende des Jahres 2017 stets vertragsgemäß umgesetzt, sodass der Kläger auch insoweit davon ausgehen konnte, dass die Geschäfte so umgesetzt wurden, wie in den von ihm unterzeichneten Verträgen dargestellt. Schließlich wäre es auch lebensfremd anzunehmen, der Kläger hätte bei Abschluss der Verträge Kenntnis von der Nichtexistenz der Container gehabt, da dieser Umstand eindeutig mit der betrügerischen Absicht der Vertragspartner verknüpft war und jedenfalls nicht ohne weitere Anhaltspunkte davon ausgegangen werden kann, dass jemand „sehenden Auges“ mit Betrügern zum eigenen wirtschaftlichen Nachteil Verträge abschließt. 78

Etwas anderes folgt für den Senat auch nicht daraus, dass der Kläger die in den Verträgen genannten Eigentümerzertifikate nicht angefordert hat. Der Senat geht nicht davon aus, dass der Kläger von der Anforderung der Zertifikate abgesehen hat, weil er glaubte, kein Eigentum erworben zu haben. Auch war der Erwerb der Eigentümerstellung nach den vom Kläger mit den A&B Gesellschaften geschlossenen Verträge nicht davon abhängig, dass Eigentümerzertifikate angefordert werden. Diese sollten lediglich dem Nachweis der Eigentümerstellung dienen. Der Kläger, der keine Kenntnis von den betrügerischen Handlungen der A&B Gesellschaften hatte, sah vielmehr keinen Anlass die Eigentümerzertifikate anzufordern, da er an seiner Eigentümerstellung keine Zweifel hatte. 79

Der Kläger ging damit im Zeitpunkt des Abschlusses der maßgebenden Verträge davon aus, bewegliche Gegenstände zu vermieten und diese nach Vermietung zu veräußern und somit von Umständen, die die Tatbestände der § 22 Nr. 3 EStG bzw. der §§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG erfüllen. 80

3. Unter Berücksichtigung der Vorstellung des Klägers zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse besteht gem. § 22 Satz 1 Nr. 2 1. Halbsatz auch kein Vorrang der anderen in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr.1 bis 6 EStG genannten Einkunftsarten. 81

a. Der Kläger hat unter Berücksichtigung seiner Vorstellung keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt.	82
aa. Einnahmen aus Kapitalvermögen bezieht, wer Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überlässt (vgl. BFH-Urteil vom 31.10.1989 - VIII R 210/83, BFH/NV 1997, 175; BFH-Urteil vom 09.03.1982 - VIII R 160/81, BFHE 136, 72, BStBl II 1982, 540, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 29.11.1982 - GrS 1/81, BFHE 137, 433, 438, BStBl II 1983, 272, 274; BFH-Urteil vom 18.12.1986 - I R 52/83, BFHE 149, 440, 445, BStBl II 1988, 521, 524), d.h. entscheidend ist, ob eine Fruchtziehung aus dem vom Steuerpflichtigen hingegebenen Kapital erfolgt. Dabei kommt es weder auf die Bezeichnung der Erträge noch darauf an, ob sie in offener oder verschleierter Form gewährt werden. Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören vielmehr alle Vermögensmehrungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für die Kapitalnutzung sind (vgl. BFH-Urteil vom 25.06.1974 - VIII R 109/69, BFHE 113, 207, BStBl II 1974, 735).	83
bb. Im vorliegenden Fall hat der Kläger nach seiner Vorstellung im Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse unmittelbar kein Kapitalvermögen eingesetzt, sondern (von ihm erworbene) Container. Aus der Nutzung dieser Wirtschaftsgüter - hier in Form der Vermietung bzw. des Leasings - erfolgte die Fruchtziehung und somit die Erzielung der Einnahmen.	84
cc. Etwas anderes soll nach der vorstehend dargestellten Auffassung (vgl. hierzu detailliert FG Bremen, Urteil vom 16.11.2006 – 1 K 29/06 (1), juris) zwar gelten, wenn unter Berücksichtigung der vom BFH geforderten wirtschaftlichen Betrachtungsweise der vermietete Gegenstand wirtschaftlich gem. § 39 AO nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer und Vermieter, sondern dem Mieter zugerechnet wird. Dies ist hier jedoch nicht der Fall.	85
Nach der Rechtsprechung des BFH wird einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer dann das Eigentum zugerechnet, wenn dieser statt des zivilrechtlichen Eigentümers den im Wirtschaftsgut verkörperten wirtschaftlichen Wert unter Ausschluss des Eigentümers vollständig bzw. nahezu vollständig aufzehrt. Entscheidend ist danach, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein anderer eine - zumeist auch rechtlich abgesicherte - Position innehat, die es ihm ermöglicht, den zivilrechtlichen Eigentümer dauerhaft derart auszuschließen, dass dessen Herausgabeanspruch bei dem für die gewählte Gestaltung typischen Verlauf zumindest tatsächlich keine nennenswerte praktische Bedeutung zukommt (vgl. BFH-Urteil vom 27.02.1991 - XI R 14/87, BFHE 163, 571, BStBl II 1991, 628; BFH-Urteil vom 12.09.1991 - III R 233/90, BFHE 166, 49, BStBl II 1992, 182; BFH-Urteil vom 28.07.1993 I R 88/92, BFHE 172, 333, BStBl II 1994, 164).	86
Ein schuldrechtlich oder dinglich Nutzungsberechtigter – wie hier die A&B Gesellschaften nach Vorstellung des Klägers - hat in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.05.2015 - IV R 3/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81; BFH-Urteil vom 02.06.2016 - IV R 23/13 m.w.N.). Etwas anderes kann gelten, wenn der Nutzungsberechtigte statt des Eigentümers die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines von ihm selbst genutzten Wirtschaftsguts trägt und ihm auf Dauer, nämlich für die voraussichtliche Nutzungsdauer, Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts wirtschaftlich zustehen (vgl. BFH-Urteil vom 28.05.2015 - IV R 3/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81).	87
Darüber hinaus kommt auch bei entgeltlichen Nutzungsüberlassungen, bei denen das Gesamtentgelt die vom Eigentümer getragenen Anschaffungs- und Herstellungskosten abdeckt, eine vom Eigentum abweichende wirtschaftliche Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1	88

Satz 1 AO beim Nutzungsberechtigten in Betracht, wenn sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gegenstands und die Grundmietzeit annähernd decken oder zwar die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erheblich länger als die Grundmietzeit ist, jedoch dem Nutzungsberechtigten ein Recht auf Verlängerung oder Kauf zusteht und bei Ausübung der Option nur ein geringer Mietzins oder Kaufpreis zu entrichten ist, d.h. bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 28.05.2015 - IV R 3/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81; BFH-Urteil vom 02.06.2016 - IV R 23/13). Voraussetzung ist in diesen Fällen jedoch, dass der Nutzungsberechtigte den wirtschaftlichen Ausschluss für die verbleibende Nutzungsdauer bewirken kann, d.h. ihm eine entsprechende rechtliche Befugnis z.B. in Gestalt einer Verlängerungs- oder Kaufoption zusteht (vgl. BFH-Urteil vom 28.05.2015 - IV R 3/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, zum Andienungsrecht beim Leasing). Hieran fehlt es, wenn lediglich eine Befugnis des Eigentümers z.B. in Gestalt eines Andienungsrechts besteht, selbst wenn dies von Anfang an so ausgestaltet ist, dass seine Ausübung als wirtschaftlich vernünftig erscheint (vgl. BFH-Urteil vom 28.05.2015 – IV R 3/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81).

Hiernach vermag der Senat in Bezug auf die vom Kläger getätigten Container-Investments nicht zu erkennen, dass die A&B Gesellschaften nach der Vorstellung des Klägers zum Zeitpunkt der Vertragsschlüsse wirtschaftliche Eigentümer der Container waren. Nach der Vorstellung des Klägers konnten die A&B Gesellschaften als Leasingnehmer den Kläger als Leasinggeber nicht dauerhaft von dessen Eigentum an den Containern ausschließen. 89

Denn vorliegend betrug die Mietzeit der Neu-Container lediglich die Hälfte der Nutzungsdauer, bzw. bei den Gebrauchtcontainern annähernd die Hälfte, die vom Leasingnehmer (hier A&B) während dieser Nutzungszeit zu zahlenden Raten waren geringer als die Anschaffungskosten des Leasinggebers und es bestand weder ein Ankaufsrecht noch sonst die Möglichkeit der Nutzung der Wertsteigerung durch den Leasingnehmer (hier A&B). 90

Darüber hinaus ist bereits zweifelhaft, ob es für die hier fragliche Abgrenzung der Nutzungsüberlassung beweglicher Gegenstände (Vermietung) von der Kapitalüberlassung tatsächlich auf das wirtschaftliche Eigentum am Wirtschaftsgut ankommt (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.11.2023 – 8 K 2173/21, EFG 2024, 384). Eine Vermietung oder ggf. sonstige (wirtschaftliche) Nutzungsüberlassung beweglicher Gegenstände setzt weder zivilrechtlich noch steuerlich das Eigentum des Vermieters an dem Wirtschaftsgut (Mietsache) voraus (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.1991 - IX R 155/89, BFHE 166, 460, BStBl II 1992, 459; BFH-Urteil vom 09.07.2021 - IX R 11/20, BFH/NV 2022, 104). Vermieter im Sinne von § 22 Nr. 3 EStG ist allenfalls derjenige, der die rechtliche oder tatsächliche Macht hat, das Wirtschaftsgut anderen zur zeitlich begrenzten Nutzung gegen Entgelt zu überlassen (vgl. Pfirrmann, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 21 Rn. 20 m.w.N.). Die Überlassung eines beweglichen Wirtschaftsguts zur Nutzung an einen anderen setzt eine tatsächliche Sachherrschaft des Vermieters über das Wirtschaftsgut (insbesondere -mittelbaren- Besitz) voraus, die er dem Mieter überlassen kann. 91

Eben dieser mittelbare Besitz bestand beim Kläger nach seiner Vorstellung bei Vertragsschluss. 92

b. Der Kläger hat unter Berücksichtigung seiner Vorstellung bei Vertragsschluss keine gewerblichen Einkünfte i.S. des § 15 EStG erzielt. 93

aa. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewerbebetrieb jede selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als 94

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn diese Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Hinzukommen muss als ungeschriebenes negatives Tatbestandsmerkmal, dass die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.01.2003 - X R 37/00, BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464, m.w.N.).

Nach der Rechtsprechung des BFH erfüllt die Vermietung einzelner beweglicher Gegenstände zwar grundsätzlich die in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG positiv formulierten Voraussetzungen, geht jedoch in der Regel nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinaus. Dazu gehören auch der Erwerb und die Veräußerung beweglicher Sachen, wenn diese Vorgänge den Beginn und das Ende einer in erster Linie auf Fruchtziehung gerichteten Tätigkeit darstellen. Eine gewerbliche Tätigkeit kann daher -- ausnahmsweise-- erst in Betracht gezogen werden, wenn im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, die der Vermietungsleistung als Ganzes das Gepräge einer selbständigen nachhaltigen, von Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr geben, hinter der die eigentliche Gebrauchsüberlassung des Gegenstandes in den Hintergrund tritt (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.2003 – X R 37/00, BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464).

95

Solche besonderen Umstände, die zum Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung führen, nimmt der BFH an, wenn die Vermietungstätigkeit mit dem An- und Verkauf der beweglichen Wirtschaftsgüter aufgrund eines einheitlichen Geschäftskonzepts zu einer einheitlichen Tätigkeit verklammert ist. Hierfür ist wiederum erforderlich, dass sich die (kurzfristige) Vermietung der beweglichen Wirtschaftsgüter und deren Veräußerung derart bedingen, dass die Veräußerung erforderlich ist, um überhaupt einen Gewinn zu erzielen (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.2003 – X R 37/00, BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464). Das Geschäftskonzept muss darauf gerichtet sein, dass sich erst durch die Erzielung eines Veräußerungserlöses bei Verkauf der vermieteten Wirtschaftsgüter der angestrebte Totalgewinn erzielen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2007 - IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289).

96

Der für die Verklammerung maßgebliche Totalgewinn ist dabei im Rahmen einer Prognose zu ermitteln. Bei der Ermittlung des Totalüberschusses ist von den Ergebnissen auszugehen, die sich nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften voraussichtlich ergeben werden. Es muss beabsichtigt sein, durch die Vermögensnutzung ein positives Ergebnis, d.h. einen (Total-)Überschuss der steuerpflichtigen Einnahmen über die Erwerbsaufwendungen zu erzielen (vgl. BFH-Urteil vom 09.05.2000 - VIII R 77/97, BFHE 192, 445, BStBl II 2000, 660). Diese Überschussprognose folgt im Grundsatz denselben Regeln, die auch sonst im Rahmen der Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht Anwendung finden. Von den steuerpflichtigen Einnahmen sind nur die bei Aufnahme der Tätigkeit vorhersehbaren Werbungskosten, insbesondere die anfallenden Abschreibungen, Fremdfinanzierungszinsen oder laufende Kosten abzuziehen. Führt diese Prognose bezogen auf die laufenden Einnahmen und Ausgaben bereits zu einem Totalüberschuss (ohne dass es der Einbeziehung eines Veräußerungserlöses bedarf), ist die Grenze der privaten Vermögensverwaltung im Sinne der Verklammerung nicht überschritten (vgl. BFH-Urteil vom 28.09.2017 – IV R 50/15, BFHE 259, 341, BStBl II 2018, 89).

97

bb. Unter Beachtung dieser Grundsätze greift die Verklammerungsrechtsprechung des BFH in Bezug auf einen Teil der vom Kläger getätigten Container-Investments bereits dann nicht, wenn man den Umstand ausblendet, dass der Kläger nicht nachweisen kann, wirtschaftlicher

98

und zivilrechtlicher Eigentümer der Container geworden zu sein. Denn in Bezug auf einen Teil der vom Kläger getätigten Container-Investments wird selbst dann ein Totalüberschuss erzielt, wenn man die nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu ermittelnde AfA zugrunde legt.

Abweichend von der Ansicht des Klägers unterzieht der Senat dabei jeden Vertrag einer gesonderten Betrachtung und nimmt keine Saldierung der Verträge vor. Denn jeder Vertragsabschluss stellt für sich eine gesonderte wirtschaftliche Betätigung dar, die mit der beabsichtigten Veräußerung verklammert werden kann. Würde man hingegen der Ansicht des Klägers folgend alle Vertragsabschlüsse überschlägig und saldierend betrachten, könnte sich die Einkunftsart in Bezug auf jedes einzelne Geschäft jährlich ändern, je nachdem wie sich der Gesamtsaldo durch Abschluss neuer und Beendigung anderer Verträge entwickelt (negativer Saldo der laufenden Erträge – Verklammerung, positiver Saldo – keine Verklammerung). Dies kann aber nicht zutreffend sein, da die Einkunftsart auf den Zeitpunkt des Abschlusses jedes einzelnen Vertrags zu bestimmen ist.

99

Demnach ergibt sich in Bezug auf die folgenden Verträge allein in Bezug auf die laufenden Erträge aus der Container-Vermietung ein Totalüberschuss. Denn bei diesen Verträgen lag die auf Grundlage der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für Gebraucht- oder Neucontainer zu ermittelnde AfA unter dem vereinbarten Mietzins. Weitere Werbungskosten sind nicht ersichtlich und wurden nicht geltend gemacht.

100

				Mietzins	AfA
	00.00.2011	X €	X €	13,07 %	12,5%
	00.00.2011	X €	X €	13,07 %	12,5%
	00.00.2012	X €	X €	12,53 %	12,5%
	00.00.2008	X €	X €	11,37 %	10%

101

cc. Auch die übrigen vom Kläger geschlossenen Verträge können im Rahmen der an dieser Stelle zu beurteilenden subjektiven Vorstellung des Klägers nach Auffassung des Senats selbst unter Beachtung der Verklammerungsrechtsprechung des BFH nicht als gewerblich qualifiziert werden.

102

Denn eine Verklammerung ist rechtlich nur dann zulässig, wenn bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit festgestanden hat, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis i.S. der steuerpflichtigen Einnahmen nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der vermieteten (verleaste) Wirtschaftsgüter erzielen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 08.06.2017 – IV R 30/14, BFHE 258, 403, BStBl II 2017, 1061).

103

Dies war hier gerade nicht der Fall. Denn bei den hier streitigen Container-Investments wird ein steuerlich positives Gesamtergebnis (Totalgewinn) bereits deshalb erzielt, weil laufende AfA nicht berücksichtigt werden kann. Hierzu hat der BFH im Rahmen seines Urteils vom 16.09.2024 - III R 35/22 ausgeführt, dass die Begründung wirtschaftlichen Eigentums des Investors Voraussetzung für eine lineare AfA gemäß § 7 Abs. 1 EStG ist.

104

105

Gleiches gilt im Rahmen der Überschusseinkünfte, wo § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung als Werbungskosten qualifiziert. Denn auch hier ist persönlich zur Vornahme von AfA nur berechtigt, wer rechtlicher oder wirtschaftliche Eigentümer ist (vgl. BFH-Urteil vom 03.05.2022 - IX R 22/19, BStBl II 2023, 186; Bergkemper, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9 Rn. 526).

Darüber hinaus setzt eine AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, bzw. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG voraus, dass abnutzbare Wirtschaftsgüter des Erwerbs- bzw. Betriebsvermögens vorliegen. Nur tatsächlich existierende Wirtschaftsgüter können einer Abnutzung unterliegen. 106

An solchen tatsächlich existierenden Wirtschaftsgütern fehlt es hier. Denn in Bezug auf die vom Kläger vermeintlich „erworbenen“ Container kann in Ermangelung von Eigentümerzertifikaten nicht positiv festgestellt werden, dass diese existieren. Folglich scheidet eine AfA bei der Ermittlung eines Totalgewinns aus, sodass sich ein Totalgewinn bereits eindeutig allein auf Grundlage der erzielten laufenden Einnahmen ergibt. 107

Da der BFH im Rahmen der Verklammerungsrechtsprechung eindeutig nicht auf die subjektive Sichtweise des Steuerpflichtigen in Bezug auf eine Gewinnerzielung abstellt, sondern auf die objektiven Umstände im Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit, kann es insoweit auch für die Frage ob sonstige oder gewerbliche Einkünfte vorliege nicht darauf ankommen, dass der Kläger nach seiner individuellen Vorstellung davon ausgegangen ist, AfA geltend machen zu können und dies auch getan hat. 108

Dies würde nämlich zu dem fragwürdigen Ergebnis führen, dass der vom Kläger angenommene Sachverhalt zwar zu einer Verklammerung und damit zu gewerblichen Einkünften i.S. des § 15 EStG führen würde, im Rahmen der anschließenden Gewinnermittlung aber keinerlei Abschreibungen geltend gemacht werden können, obwohl diese für die Bestimmung der Einkunftsart maßgebend sind. 109

In diesem Sinne versteht der Senat auch den Auftrag des BFH an das FG Düsseldorf, seine bisherige Einkünftequalifikation noch einmal zu überprüfen (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2024 – III R 35/22, BFH/NV 2025, 147). 110

dd. Entgegen der Ansicht des Klägers können die nach der Vorstellung des Klägers erworbenen Container auch nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen dem Gewerbebetrieb „C-Container“ zugeordnet werden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH können Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen sind, als sog. gewillkürtes Betriebsvermögen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG berücksichtigt werden, wenn sie objektiv geeignet und vom Betriebsinhaber erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 24.01.2008 - IV R 45/05, BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449). Auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens möglich. Bei der Einnahmenüberschussrechnung ist die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum gewillkürten Betriebsvermögen jedoch in unmissverständlicher Weise durch entsprechende, zeitnah erstellte Aufzeichnungen auszuweisen (BFH-Urteil vom 02.10.2003 – IV R 13/03, BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985). 111

Vorliegend sind die Container der A&B Gesellschaften gerade nicht vom Kläger dazu bestimmt worden, den Betrieb „C Container“ zu fördern. Eine zeitnahe erkennbare Zuordnung der A&B Container zu einem Betrieb „C Container“ hat nicht stattgefunden. Die einheitliche Bilanz des Gewerbebetriebs Container wurde erst nachträglich erstellt. Auch gibt es keine zeitnah erstellten Anlageverzeichnisse. Die vom Kläger gefertigten Abschreibungslisten 112

stellen jedenfalls keine Anlageverzeichnisse in diesem Sinne dar, denn sie dienen nicht der Zuordnung der Container zu einem bestimmten Betrieb, sondern der Ermittlung der laufenden AfA. Darüber hinaus wurden in diesen Listen alle Container Investments gleichrangig nebeneinander geführt. Eine Zuordnung der A&B Container zu einem bereits bestehenden selbständigen Gewerbebetrieb „C“ lässt sich hieraus nicht erkennen und war vom Kläger ursprünglich auch nicht gewollt. Denn der Kläger war nach seinem eigenen Vortrag davon ausgegangen, aus der Überlassung der Container sonstige Einkünfte zu erzielen, sodass eine Zuordnung gar nicht vorgenommen werden konnte. Eine rückwirkende Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen ist nicht möglich.

II. Der Kläger hat im Streitjahr jedenfalls keine niedrigeren als die vom Beklagten angesetzten Einkünfte erzielt, sodass eine Änderung der Einkommensteuerbescheide aufgrund des Verböserungsverbots (§ 96 Abs. 1 FGO) ausgeschlossen ist. 113

1. Der Kläger hat Streitjahr laufende sonstige Einkünfte i.H.v. 5.668,31 € erzielt. 114

Die vom Kläger im Streitjahr erzielten sonstigen laufenden Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG ermitteln sich dabei als Überschuss der Einnahmen i.S. des § 8 EStG über die Werbungskosten i.S. des § 9 EStG. 115

Vorliegend hat der Kläger unstreitig laufende Einnahmen i.H.v. 5.668,31 € im Zusammenhang mit den Container-Investments erzielt. Werbungskosten sind demgegenüber nicht angefallen. Insbesondere kann den Einnahmen keine laufende AfA gegenübergestellt werden. Denn wie dargelegt hat der Kläger weder Eigentum noch wirtschaftliches Eigentum an den Containern nachgewiesen, sodass für Zwecke der Besteuerung davon auszugehen ist, dass die vom Kläger erworbenen Container nicht existieren. Nicht existierende Wirtschaftsgüter unterliegen jedoch keiner Substanzverringerung. 116

Aus demselben Grund kommt eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) i.S. des § 7 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1 EStG in Bezug auf den vom Kläger geltend gemachten Restwert i.H.v. X € nicht in Betracht. Auch die AfaA setzt eine technische oder wirtschaftliche Abnutzung durch Beeinträchtigung der Substanz oder Nutzungsmöglichkeiten voraus. Da die Container des Klägers nicht nachweislich existieren, liegt auch keine abschreibungsfähige Substanz vor. 117

Eine Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) scheitert darüber hinaus daran, dass diese nur im Bereich der Gewinneinkünfte zulässig ist, sofern die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 EStG erfolgt. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 EStG verweist ausdrücklich nicht auf § 6 Abs. 1 EStG (vgl. vor allem BFH-Beschluss vom 12.06.1978 - GrS 1/77, BStBl II 1978, 620; BFH-Urteil vom 31.01.1992 - VI R 57/88, BStBl II 1992, 401; BFH-Urteil vom 30.08.1994 - IX R 23/92, BStBl II 1995, 306). 118

2. Weiter hat der Kläger Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften i.H.v. X € erzielt. 119

Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG ermitteln sich gem. § 23 Abs. 4 Satz 1, 4 EStG als Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern sich um Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7 abgezogen worden sind. 120

Der Kläger hat im Streitjahr Einnahmen aus der „Veräußerung“ von Containern i.H.v. X € erzielt (für X Container ist der Kaufpreis nicht mehr geflossen). Hiervon sind die Anschaffungskosten (AK) der Container zum Abzug zu bringen. Diese belaufen sich auf X €. Allerdings sind diese Anschaffungskosten um die geltend gemachte AfA zu mindern. Nach dem Wortlaut des § 23 Abs. 4 Satz 4 EStG kommt es dabei darauf an, dass diese tatsächlich abgezogen worden ist. Dies war hier bis einschließlich des Jahres 2016 der Fall. Der Kläger hat im Rahmen der Jahre 2008 bis 2016 (objektiv unberechtigt) laufende AfA geltend gemacht, die vom Beklagten bei der Einkünfteermittlung auch berücksichtigt wurde. Entsprechend ist der Veräußerungsgewinn um die bisher geltend gemachte AfA i.H.v. X € zu erhöhen.

Es ergibt sich damit ein Veräußerungsgewinn i.H.v. X € 122

B. Die Entscheidung über die Kosten folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 123

C. Die Revision wird zugelassen. Die Frage der Einkünftequalifikation bei vermeintlicher und/oder tatsächlicher Vermietung und Veräußerung von größtenteils nicht existenten Seefrachtcontainern ist bisher nicht abschließend geklärt. Beim BFH ist unter dem Aktenzeichen III R 23/24 erneut ein Verfahren in Bezug auf die genannte Problematik anhängig. 124