Urteil vom 07. Februar 2018, X R 10/16

Einkommensteuerrechtliche Behandlung von vergeblichen Investitionen in betrügerische Modelle über den Erwerb von tatsächlich nicht existierenden Blockheizkraftwerken

ECLI:DE:BFH:2018:U.070218.XR10.16.0

BFH X. Senat

BGB § 116 S 1, BGB § 133, BGB § 157, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 15b Abs 4 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 4, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 20 Abs 8, EStG § 20 Abs 9, EStG § 22 Nr 3, EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 3, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 4 Abs 4

vorgehend FG Münster, 10. März 2016, Az: 4 K 3365/14 E

Leitsätze

1. Entschließt sich der Steuerpflichtige, eine Investition zu tätigen, die letztlich nicht durchgeführt werden kann, weil sein Geschäftspartner ihm die --tatsächlich niemals gegebene-- Lieferbarkeit des Investitionsobjekts in betrügerischer Absicht nur vorgespiegelt hat, ist die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Einkunftsart, der die verlorenen Aufwendungen des Steuerpflichtigen zuzuordnen sind, nicht objektiv-rückblickend nach den tatsächlichen Verhältnissen vorzunehmen, sondern nach der Sichtweise des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Abschlusses der maßgebenden Verträge .

2. Spiegelt ein Geschäftspartner dem Steuerpflichtigen vor, er könne durch den Erwerb eines --tatsächlich nicht existierenden-- Blockheizkraftwerks elektrischen Strom erzeugen und im eigenen Namen sowie für eigene Rechnung, wenn auch durch Einschaltung eines Geschäftsbesorgers, vermarkten, sind die dem Steuerpflichtigen zur Durchführung dieser Investition entstandenen Aufwendungen auf die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gerichtet und daher als vorweggenommene Betriebsausgaben abziehbar .

3. Eine nur schwach ausgeprägte, aber im Kern gleichwohl gegebene Unternehmerinitiative kann durch ein eindeutig vorhandenes Unternehmerrisiko dergestalt ausgeglichen werden, dass in der Gesamtschau die --für die Annahme gewerblicher Einkünfte erforderliche-- Selbständigkeit der Betätigung zu bejahen ist .

4. Ein zivilrechtlicher Vertrag, der eine Kapitalüberlassung gegen eine erfolgsabhängige Vergütung vorsieht, kann nur dann als partiarisches Darlehen beurteilt werden, wenn dem Darlehensgeber ein Anspruch auf Rückzahlung des hingegebenen Geldes zusteht und keine Verlustbeteiligung vereinbart worden ist .

5. Ist nicht von vornherein ausgeschlossen, dass eine bestimmte Gestaltung die Voraussetzungen des § 15b EStG erfüllt, ist hierüber im Verfahren der gesonderten Feststellung nach § 15b Abs. 4 EStG zu entscheiden .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11. März 2016 4 K 3365/14 E aufgehoben, soweit es die Jahre 2011 und 2012 betrifft.

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I

..

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden in den Streitjahren 2011 und 2012 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung, die Klägerin erzielte keine Einkünfte.

2 Am 18. Mai 2010 bestellte der Kläger bei der X-GmbH ein Blockheizkraftwerk (BHKW 1) in Containerbauweise. Es sollte eine Anlagennennleistung von 50 Kilowatt (kW) aufweisen; der Kaufpreis sollte 37.500 € netto betragen. Am 4. August 2010 bestellte der Kläger eine weitere Anlage (BHKW 2; Nennleistung 75 kW, Nettokaufpreis 56.250 €).

3 Darüber hinaus schloss der Kläger mit der ebenfalls zur X-Gruppe gehörenden X-EWIV in Bezug auf die BHKW 1 und 2 weitere Verträge, die dem sog. "Verwaltungsvertragsmodell" folgten. So mietete der Kläger von der X-EWIV Stellplätze für die BHKW an. Die monatliche Miete betrug 7 € je kW Anlagenleistung (Jahresbetrag für das BHKW 1: 4.200 €, für das BHKW 2: 6.300 €). Die Mietverträge hatten eine Laufzeit von 21 Jahren.

4 Ferner schloss der Kläger mit der X-EWIV für jedes BHKW einen Verwaltungsvertrag. Darin verpflichtete sich die X-EWIV, die Rechte und Pflichten des Klägers im Zusammenhang mit der Aufstellung und dem Betrieb der BHKW gegenüber Dritten wahrzunehmen, die erzeugte Energie anzubieten und dabei die "steuerlich geförderte Vergütung" anzustreben. Eine Abnahmepflicht der X-EWIV für die erzeugte Energie bzw. eine Einstandspflicht für die Einspeisevergütung war ausgeschlossen (Nr. 2 Abs. 4 des Verwaltungsvertrags). Außerdem wurde vereinbart, dass der Kläger einen monatlichen Abschlag auf den voraussichtlichen Jahresüberschuss erhalten sollte. Für das erste Betriebsjahr war ein monatlicher Abschlag von einem Zwölftel von 40 % des Nettokaufpreises der jeweiligen Anlage vereinbart (Betrag für das erste Jahr in Bezug auf das BHKW 1: 15.000 €; für das BHKW 2: 22.500 €). Über- und Unterdeckungen sollten im Rahmen der späteren Jahresabrechnung ausgeglichen werden (Nr. 3 Abs. 4 des Verwaltungsvertrags); die weiteren Abschläge sollten an das Ergebnis dieser Jahresabrechnung angepasst werden. Der X-EWIV stand eine Verwaltervergütung von 100 € netto jährlich je kW Nennleistung zu (insgesamt 5.000 € bzw. 7.500 € jährlich). An die Verwaltungsverträge sollte die X-EWIV 21 Jahre, der Kläger aber nur zwei Jahre lang gebunden sein.

5 Darüber hinaus verpflichtete sich die X-EWIV in "Premium Service"-Verträgen, den Betrieb der BHKW durch deren regelmäßige Wartung und Pflege sowie die Beschaffung des Kraftstoffs (Rapsöl) sicherzustellen. Die Kosten des Kraftstoffs hatte der Kläger zu tragen; ihm wurde allerdings für die ersten zehn Jahre ein Preis von 0,65 €/l garantiert. Die pro BHKW voraussichtlich benötigte Kraftstoffjahresmenge war vertraglich nicht näher spezifiziert. Auch für diese Leistungen stand der X-EWIV eine Vergütung von 100 € netto jährlich je kW Nennleistung zu (insgesamt 5.000 € bzw. 7.500 € jährlich). Diese Verträge wurden für eine Laufzeit von 20 Jahren abgeschlossen.

6 Am 11. August 2010 bestellte der Kläger bei der zur X-Gruppe gehörenden, in der Schweiz ansässigen X-AG eine dritte Anlage (BHKW 3) mit einer Nennleistung von 50 kW zum Preis von 37.500 €. Die weiteren Verträge in Bezug auf diese Anlage folgten nicht dem "Verwaltungsvertragsmodell", sondern dem "Verpachtungsmodell". Insoweit verpachtete der Kläger das BHKW 3 für zunächst zehn Jahre an die X-GmbH. Dieser stand die zu erzeugende Energie zu. Der jährliche Pachtzins betrug 27.000 € und war in monatlichen Teilbeträgen auszuzahlen.

7 Der Kläger bezahlte die Kaufpreise für alle drei Anlagen noch im Jahr 2010. Die Zahlungen finanzierte er durch die Aufnahme von Bankdarlehen. Im Anschluss an den Kauf zeigte er beim Gewerbeamt die Aufnahme eines Gewerbes mit dem Gegenstand "Energieerzeugung mit erneuerbarer Energie; BHKW mit Rapsöl" an.

8 Die BHKW wurden in der Folge jedoch weder geliefert noch in Betrieb genommen. Vielmehr stellte sich heraus, dass der Kläger --als einer von über 1 400 Geschädigten-- Opfer eines von den Verantwortlichen der X-Gruppe initiierten betrügerischen "Schneeballsystems" geworden war. Diese hatten, wie im anschließenden Strafverfahren festgestellt wurde, tatsächlich nie beabsichtigt, die angebotenen BHKW zu liefern und zu betreiben.

9 Über das Vermögen der X-GmbH wurde am 1. März 2011 das Insolvenzverfahren eröffnet, das bis zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) noch nicht abgeschlossen war. Angesichts der Insolvenz auch der weiteren Unternehmen der X-Gruppe sah der Kläger von der Geltendmachung zivilrechtlicher Ersatzansprüche gegen seine Vertragspartner ab.

10 Im Jahr 2010 hatte der Kläger von der X-Gruppe noch Zahlungen von insgesamt 13.070 € zuzüglich 2.483,30 € Umsatzsteuer erhalten. Hierbei handelte es sich um Pachtzahlungen für das BHKW 3 sowie um Eigenprovisionen für die "Vermittlung" der BHKW 2 und 3 an sich selbst.

11 Den vom Kläger aus den Rechnungen über den Ankauf der BHKW beanspruchten, vorliegend nicht verfahrensgegenständlichen Vorsteuerabzug erkannte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nicht an (bestätigt durch FG Münster, Urteil vom 16. Oktober 2014 5 K 3875/12 U, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 84, rechtskräftig).

12 In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte der Kläger aus dem beabsichtigten Betrieb der BHKW gewerbliche Verluste in Höhe von 9.835,68 € (2010), 23.699,84 € (2011) und 23.723,35 € (2012) geltend, die er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt hatte. Dabei setzte er u.a. Absetzungen für Abnutzung (AfA) als vorab entstandene Betriebsausgaben an.

13 Das FA berücksichtigte die erklärten Verluste nicht. Es vertrat die Auffassung, der Kläger habe keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Hierfür hätte er sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen müssen, was aber nicht der Fall sei, weil eine Lieferung der BHKW niemals beabsichtigt gewesen sei. Selbst wenn die BHKW geliefert worden wären, hätte keine gewerbliche Betätigung angenommen werden können. Da der Kläger angesichts der von ihm erteilten umfassenden Vollmachten keinen Einfluss auf die betrieblichen Abläufe, sondern nur Interesse an einer möglichst hohen Rendite gehabt habe, hätte es an der erforderlichen Selbständigkeit gefehlt. Vielmehr wäre der Kläger lediglich als Kapitalanleger anzusehen gewesen. Im Fall der Durchführung des Verwaltungsvertragsmodells hätte es sich um Einnahmen aus partiarischen Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) gehandelt, im Fall des Verpachtungsmodells um Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Dies hätte zur Folge gehabt, dass die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen in beiden Konstellationen wegen des Werbungskostenabzugsverbots (§ 20 Abs. 9 EStG) nicht hätten berücksichtigt werden können. Dem lag eine bundeseinheitliche Abstimmung der Finanzverwaltung zugrunde.

14 Infolgedessen setzte das FA die vom Kläger vereinnahmte Pacht und die Eigenprovisionen in der Einspruchsentscheidung für 2010 --nach entsprechendem Verböserungshinweis-- als Einkünfte aus partiarischen Darlehen an. Im Übrigen wies es die Einsprüche des Klägers zurück.

15 Die Klage hatte überwiegend Erfolg (EFG 2016, 807). Das FG vertrat die Auffassung, die Einkünfte des Klägers aus dem beabsichtigten Betrieb der BHKW 1 und 2 (Verwaltungsvertragsmodell) seien als gewerblich zu qualifizieren. Insbesondere habe der Kläger insoweit beabsichtigt, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen. Dies ergebe sich daraus, dass der erzeugte Strom durch die X-EWIV als Vertreterin des Klägers am Markt hätte angeboten werden sollen. Ein Auftreten des Klägers in eigener Person sei hierfür rechtlich nicht erforderlich. Auch die erforderliche Selbständigkeit der Betätigung wäre gegeben gewesen, weil die Einspeisung in das öffentliche Stromnetz auf Rechnung und Gefahr des Klägers hätte vorgenommen werden sollen. Demgegenüber enthielten die geschlossenen Verträge keine Anhaltspunkte für die Annahme eines partiarischen Darlehens. Insbesondere sei kein Darlehensrückzahlungsanspruch vereinbart worden. Zudem seien aus Sicht des Klägers auch Verluste möglich gewesen, da die Abschlagszahlungen unter dem Vorbehalt der Jahresabrechnung gestanden hätten. Dies sei einem partiarischen Rechtsverhältnis ebenfalls fremd.

16 Aus dem Betrieb des BHKW 3 (Verpachtungsmodell) hätte der Kläger hingegen weder Einkünfte aus Gewerbebetrieb noch aus Kapitalvermögen erzielt, sondern sonstige Einkünfte i.S. des Auffangtatbestands in § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG. Andere vorrangige Einkünftetatbestände (gewerbliche Betriebsverpachtung im Ganzen, gewerbliche Vermietung, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) seien nicht verwirklicht. Die vom Kläger erklärten Werbungskostenüberschüsse seien daher nur mit künftigen positiven Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG ausgleichsfähig.

17 Die vom Kläger ab 2010 in Anspruch genommene AfA sei weder als Betriebsausgabe noch bei den Werbungskosten berücksichtigungsfähig, da dies voraussetze, dass das betreffende Wirtschaftsgut tatsächlich angeschafft worden sei. Stattdessen seien die vom Kläger geleisteten Zahlungen in dem Zeitpunkt vollständig abziehbar, in dem deutlich geworden sei, dass die Gegenleistung ausbleiben werde und auch keine Rückzahlung zu erlangen sei.

18 Da die Beteiligten sich in der mündlichen Verhandlung vor dem FG in tatsächlicher Hinsicht darauf verständigt hatten, dass der zivilrechtliche Rückforderungsanspruch des Klägers im Jahr 2011 uneinbringlich geworden sei, nahm das FG für dieses Jahr eine Aufgabe bzw. Zerschlagung des Gewerbebetriebs des Klägers an. Es berücksichtigte Verluste in Höhe von 136.425 € (2011) und 5.694 € (2012). Im Übrigen wies es die Klage ab.

19 Mit seiner Revision, die nur noch die Streitjahre 2011 und 2012 betrifft, rügt das FA die Einkünftequalifikation des FG sowohl hinsichtlich des Verwaltungsvertragsmodells als auch hinsichtlich des Verpachtungsmodells. Bei der

Würdigung dürfe nicht außer Betracht bleiben, dass es sich um ein betrügerisches Angebot gehandelt habe. Selbst wenn es aber zur Lieferung der BHKW gekommen wäre, hätte der Kläger aufgrund der geschlossenen Verträge nicht die für die Annahme gewerblicher Einkünfte erforderliche Unternehmerinitiative ausüben können.

20 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es die Einkommensteuer 2011 und 2012 betrifft, und die Klage auch insoweit abzuweisen.

21 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

22 Sie schließen sich der Auffassung des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

23 Die Revision ist begründet. Sie führt im Umfang der Urteilsanfechtung (Einkommensteuer 2011 und 2012) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

24 Hinsichtlich des Verwaltungsvertragsmodells hat das FG zutreffend entschieden, dass der Kläger insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat (dazu unten 1.). In Bezug auf das Verpachtungsmodell kann der Senat mangels Entscheidungserheblichkeit offen lassen, ob es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen (so das FA) oder um Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Gegenstände (so das FG) handelt (unten 2.). Der Senat muss das angefochtene Urteil gleichwohl aufheben, weil auf der Grundlage der --insoweit maßgeblichen-- Feststellungen des FG das Vorliegen eines Steuerstundungsmodells (§ 15b EStG) in Bezug auf das Verwaltungsvertragsmodell jedenfalls nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann und diese Frage in einem gesonderten Feststellungsverfahren zu beurteilen sein wird (unten 3.).

25 1. Der beabsichtigte Erwerb der BHKW 1 und 2 im Verwaltungsvertragsmodell hat beim Kläger zu (negativen) Einkünften aus Gewerbebetrieb geführt.

26 Das FG hat seiner Entscheidung ein zutreffendes Verständnis des ertragsteuerrechtlichen Begriffs der gewerblichen Tätigkeit zugrunde gelegt (dazu unten a). In rechtlicher Hinsicht ebenso zutreffend hat es als Bezugspunkt für seine tatsächlichen Überlegungen keine objektiv-rückblickende Sichtweise eingenommen, sondern auf die Zweckrichtung abgestellt, mit der der Kläger im Zeitpunkt des Entstehens der Aufwendungen handelte (unten b). Auf dieser Grundlage hat die Vorinstanz auch die einzelnen Merkmale des Gewerbebetriebs in rechtlich bedenkenfreier Weise bejaht (unten c). Umgekehrt haben die vom Kläger geschlossenen Vereinbarungen kein partiarisches Darlehensverhältnis begründet (unten d). Auch die vom FG vorgenommene Ermittlung der Höhe der negativen Einkünfte lässt keinen Rechtsfehler erkennen (unten e).

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 (z.B. Senatsurteil vom 16. September 2015 X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48, Rz 15).

28 Ob ein Steuerpflichtiger gewerblich tätig wird, bestimmt sich 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 Bundesfinanzhofs --BFH--, z.B. Senatsbeschluss vom 1. April 2009 X B 173/08, BFH/NV 2009, 1260, unter 1.b, m.w.N.). Zu diesem Gesamtbild gehören auch die der jeweiligen Tätigkeit zugrunde liegenden 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, z.B. BFH-Urteil vom 22. September 1994 IV R 41/93, BFHE 176, 346, unter I.1.; vgl. auch Schmidt/ Wacker, EStG, 36. Aufl., § 15 Rz 129).

29 b) In rechtlicher Hinsicht ist für die Beurteilung des Streitfalls entscheidend, ob die Qualifizierung der Einkunftsart 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) oder ob sich dies nach der Sichtweise des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge beurteilt.

30 Zutreffend hat das FG seiner Entscheidung die letztgenannte Sichtweise zugrunde gelegt. Dies folgt sowohl aus der gesetzlichen Definition des Begriffs der Betriebsausgaben (dazu unten aa) als auch aus der Regelung des § 116 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB; unten bb), ferner aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Abziehbarkeit vergeblicher Aufwendungen in Betrugsfällen einerseits (unten cc) und zur Steuerpflicht von Scheinrenditen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen andererseits (unten dd). Die umstrittene Frage, ob den Betrugsopfern der umsatzsteuerrechtliche Vorsteuerabzug aus ihren vergeblichen Vorauszahlungen zusteht, hat auf die ertragsteuerrechtliche Würdigung keinen Einfluss (unten ee).

31 aa) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb "veranlasst" sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Schon der hier verwendete Begriff der Veranlassung deutet auf ein subjektives Element hin. Dementsprechend ist eine solche Veranlassung nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH dann gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und ihm subjektiv zu dienen bestimmt sind (Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C.II.2. vor a, m.w.N.). Danach setzt der Betriebsausgabenabzug nicht ausnahmslos voraus, dass den entsprechenden Aufwendungen ein Leistungserfolg gegenüber steht. Vielmehr kann die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen auch darauf beruhen, dass der Steuerpflichtige Zahlungen in der Annahme leistet, sie würden den beabsichtigten bzw. vertraglich ausbedungenen Erfolg herbeiführen (Senatsurteil vom 17. November 2015 X R 3/14, BFH/NV 2016, 922, Rz 21 f., mit zahlreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung zu vergeblichen Aufwendungen).

32 bb) Demgegenüber ist es für die ertragsteuerrechtliche Beurteilung im Streitfall ohne Belang, dass die bei Vertragsschluss auf Seiten der X-Gruppe handelnden Personen betrügerisch agierten, d.h. sich insgeheim vorbehielten, das vertraglich Vereinbarte tatsächlich nicht durchführen zu wollen. Ein derartiger geheimer Vorbehalt berührte schon die zivilrechtliche Wirksamkeit der Verträge gemäß § 116 Satz 1 BGB nicht. Dass der Kläger durchweg gutgläubig handelte (§ 116 Satz 2 BGB), steht vorliegend außer Frage. Das FG durfte seine Würdigung folglich auf den Inhalt der streitgegenständlichen Verträge stützen, ohne dass es dabei noch auf die Regelung des § 41 der Abgabenordnung ankäme.

33 cc) Entsprechend hat die höchstrichterliche Rechtsprechung schon vielfach anerkannt, dass Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger im Hinblick auf eine künftige Einkunftserzielung leistet, einkommensteuerrechtlich auch dann abgezogen werden können, wenn die Aufwendungen infolge des betrügerischen Verhaltens eines Geschäftspartners verloren sind (vgl. BFH-Urteil vom 9. Mai 2017 IX R 24/16, BFHE 257, 429, BStBl II 2018, 168, m.w.N.).

34 dd) Auch umgekehrt fußt die Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH zur Steuerpflicht von Scheinrenditen aus betrügerischen Schneeballsystemen auf der rechtlichen Grundlage, dass insoweit ebenfalls nicht etwa auf die objektive Lage abzustellen ist (dann würde es sich nicht um einen --tatsächlich niemals erzielten-- steuerpflichtigen Ertrag handeln, sondern um eine nicht steuerbare teilweise Rückzahlung des eingezahlten Kapitals), sondern auf die subjektive Vorstellung des Anlegers (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 11. Februar 2014 VIII R 25/12, BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461, Rz 28, mit zahlreichen weiteren Nachweisen; jüngst nochmals BFH-Beschluss vom 5. Oktober 2017 VIII R 13/14, BFH/NV 2018, 27, Rz 25).

35 Dementsprechend hat auch das FA im Streitfall zwei im --nicht vom Revisionsverfahren umfassten-- Jahr 2010 tatsächlich vorgenommene Auszahlungen der X-Gruppe an den Kläger als "Scheinrenditen" der Besteuerung zugrunde gelegt. Hiervon ausgehend erscheint es widersprüchlich, zwar einerseits für die Besteuerung der Einnahmen aus einem unerkannten Betrugsmodell auf die subjektive Sichtweise des Betrogenen abzustellen, andererseits aber die Abziehbarkeit korrespondierender Aufwendungen unter Berufung auf deren erst objektiv-rückblickend feststellbare Vergeblichkeit zu versagen.

36 ee) Die derzeit umstrittene Frage, ob den betrogenen Käufern der von der X-Gruppe vermarkteten BHKW der umsatzsteuerrechtliche Vorsteuerabzug aus ihren vergeblichen Vorauszahlungen zusteht, hat auf die ertragsteuerrechtliche Würdigung keinen Einfluss.

37 (1) Soweit sich das FA auf das Urteil des FG Sachsen-Anhalt vom 30. April 2013 4 K 840/11 (EFG 2013, 1613, nicht rechtskräftig, das Revisionsverfahren ist unter dem Az. XI R 8/14 anhängig und bis zu einer Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- im Verfahren C-661/16 ausgesetzt) beruft, ist darauf hinzuweisen, dass diese Entscheidung nicht zum Verwaltungsvertragsmodell, sondern zum Verpachtungsmodell ergangen ist. Schon aus diesem Grund kann die Auffassung des FG Sachsen-Anhalt für die ertragsteuerrechtliche Beurteilung des Verwaltungsvertragsmodells nicht einschlägig sein.

38 Gleiches gilt für das --ebenfalls zum Verpachtungsmodell der X-Gruppe ergangene-- Vorabentscheidungsersuchen des XI. Senats (Beschluss vom 21. September 2016 XI R 44/14, BFHE 255, 328). Im Übrigen will der XI. Senat den dortigen Steuerpflichtigen durchaus als "Unternehmer" ansehen, also insoweit gerade gegenteilig zum FG Sachsen-Anhalt entscheiden, auf dessen Auffassung sich das FA im vorliegenden Verfahren beruft. Der XI. Senat vertritt unter Berufung auf die EuGH-Rechtsprechung zu den Besonderheiten des Vorsteuerabzugs aus Anzahlungen (EuGH-Urteil FIRIN vom 13. März 2014 C-107/13, EU:C:2014:151, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2014, 705, Rz 39) lediglich die Ansicht, die künftige Lieferung sei "unsicher" gewesen, was nach der angeführten EuGH-Rechtsprechung zur Versagung des Vorsteuerabzugs führe. Zu klären sei jedoch, ob das vom EuGH für wesentlich erachtete Merkmal der "Unsicherheit" rein objektiv zu verstehen sei oder aber aus der objektivierten Sicht des Steuerpflichtigen, der die verlorene Anzahlung geleistet habe (BFH-Beschluss in BFHE 255, 328, Rz 47 ff.). Demgegenüber hatte der V. Senat des BFH zuvor auf die objektivierte Sicht des Steuerpflichtigen abgestellt (BFH-Urteil vom 29. Januar 2015 V R 51/13, BFH/NV 2015, 708, Rz 14; ebenfalls zum Verpachtungsmodell der X-Gruppe).

39 (2) In Bezug auf die Beurteilung des Vorsteuerabzugs im Verwaltungsvertragsmodell ist neben der klageabweisenden Entscheidung des FG Münster im Fall des Klägers (Urteil in EFG 2015, 84) eine klagestattgebende Entscheidung des FG München ergangen (Urteil vom 16. Juli 2015 14 K 1376/12, Revision unter dem Az. XI R 10/16 noch anhängig).

40 (3) Wie indes schon die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, sind die Maßstäbe, nach denen der umsatzsteuerrechtliche Vorsteuerabzug in den X-Betrugsfällen zu beurteilen ist, aber schon deshalb nicht auf das Einkommensteuerrecht übertragbar, weil es im Umsatzsteuerrecht um die Besonderheiten des Ausnahmetatbestands des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes geht, aufgrund dessen ein Vorsteuerabzug bereits vor Ausführung des Umsatzes in Anspruch genommen werden soll. Dieser Ausnahmecharakter und die Besonderheiten des genannten Tatbestands ergeben sich hinreichend aus der EuGH-Rechtsprechung im Urteil FIRIN (EU:C:2014:151, UR 2014, 705).

41 ff) Auf der vorstehend dargestellten rechtlichen Grundlage hat das FG die Zweckrichtung der Aufwendungen zutreffend aus der damaligen Sicht des Klägers beurteilt. Dieser ist aufgrund der ihm vorgelegten Prospekte und der von ihm abgeschlossenen Verträge davon ausgegangen, ihm würden aufgrund seiner Vorauszahlungen künftig mehrere BHKW geliefert, mit denen er elektrischen Strom produzieren und daraus Einkünfte erzielen könne. Er fühlte sich an die getroffenen Vereinbarungen gebunden und nahm an, auch die X-Gruppe werde diese einhalten.

42 Bei der aus diesen äußeren Umständen (Verträge, Prospekte) abgeleiteten Betätigungsabsicht des Klägers handelte es sich daher --anders als das FA meint-- nicht um eine rein hypothetische Sachverhaltsannahme des FG, sondern um eine feststehende (innere) Tatsache. Dass das FG --wie das FA beanstandet-- seine Würdigung "im Wesentlichen konjunktivisch darauf [stützt], wie zu verfahren gewesen wäre, wenn es sich nicht um ein Betrugsmodell gehandelt hätte, sondern tatsächlich der Betrieb von BHKW beabsichtigt gewesen wäre," erweist sich danach nicht etwa als rechtsfehlerhaft, sondern zeigt im Gegenteil, dass das FG von einem zutreffenden Maßstab ausgegangen ist.

43 c) Auf dieser rechtlichen Grundlage hat die Vorinstanz auch die einzelnen Merkmale des Gewerbebegriffs in rechtlich bedenkenfreier Weise bejaht.

44 aa) Soweit es dabei um die tatsächliche Würdigung des Streitstoffs geht, gehört auch eine solche Würdigung zu den "tatsächliche Feststellungen", an die das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich gebunden ist (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juni 2008 VI R 4/05, BFHE 222, 353, BStBl II 2008, 826, unter II.1.c). Ebenso ist eine vom FG vorgenommene Vertragsauslegung bindend, wenn sie den Vorgaben der §§ 133, 157 BGB entspricht und den Denkgesetzen und Erfahrungssätzen nicht zuwiderläuft, d.h. jedenfalls möglich ist (z.B. Senatsurteil vom 19. August 2015 X R 30/12, BFH/NV 2016, 203, Rz 38, m.w.N.).

45 So verhält es sich hier, wobei der Senat die vom FG vorgenommene tatsächliche Würdigung und Vertragsauslegung nicht nur für möglich, sondern auch für in der Sache zutreffend hält.

46 bb) Insbesondere ist das FG in rechtlich bedenkenfreier Weise zu der Auffassung gelangt, die vom Kläger getätigten Aufwendungen seien auf eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gerichtet gewesen.

47 (1) In rechtlicher Hinsicht kommt es nicht auf den Umstand an, dass objektiv-rückblickend die Produktion und Vermarktung von elektrischem Strom mangels beabsichtigter Lieferung der BHKW durch die X-Gruppe nicht möglich gewesen wäre. Vielmehr ist auf die Zweckrichtung abzustellen, mit der der Kläger seine Aufwendungen getätigt hat. Dies wurde bereits unter II.1.b dargelegt.

48 (2) Mit derjenigen Tätigkeit, von deren Aufnahme der Kläger beim Tätigen seiner Aufwendungen ausging, hätte er sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Dieses Merkmal dient dazu, solche Tätigkeiten aus dem Bereich des § 15 EStG auszuklammern, die zwar in Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden (sollen), aber nicht auf einen Leistungs- oder Güteraustausch gerichtet sind (Senatsurteil vom 20. März 2013 X R 15/11, BFH/NV 2013, 1548, Rz 19, m.w.N.).

49 Die Produktion und Vermarktung von elektrischem Strom ist ersichtlich auf einen solchen Leistungs- und Güteraustausch gerichtet. Dies wird im Streitfall auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass der Kläger der X-EWIV im Verwaltungsvertrag umfassende Vollmachten erteilt hat. Denn es kommt in rechtlicher Hinsicht --wie bereits die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat-- nicht darauf an, dass der Steuerpflichtige (Gewerbetreibende) seine Leistung höchstpersönlich am Markt anbietet. Vielmehr genügt es, wenn er sich hierzu eines Maklers oder Vertreters bedient, dessen werbende Tätigkeit ihm dann zuzurechnen ist (z.B. BFH-Urteil vom 7. Dezember 1995 IV R 112/92, BFHE 180, 42, BStBl II 1996, 367, unter 1.b, m.w.N.; Schmidt/ Wacker, a.a.O., § 15 Rz 20).

50 cc) Die vorweggenommenen Aufwendungen des Klägers waren auch auf die Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit gerichtet.

51 (1) Die zahlreichen Einzelindizien, die Einfluss auf die Abgrenzung zwischen selbständigen und anderen Tätigkeiten haben können, lassen sich letztlich den beiden Oberbegriffen der "Unternehmerinitiative" und des "Unternehmerrisikos" zuordnen (ausführlich, auch zum Folgenden, Senatsurteil vom 22. Februar 2012 X R 14/10, BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511, Rz 30 ff., mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

52 Unternehmerrisiko trägt diejenige Person, auf deren Rechnung und Gefahr das Unternehmen in der Weise geführt wird, dass sich der Erfolg oder Misserfolg der gewerblichen Betätigung in ihrem Vermögen unmittelbar niederschlägt (BFH-Urteil vom 24. September 1991 VIII R 349/83, BFHE 166, 124, BStBl II 1992, 330, unter 1., m.w.N.). Auch bei offener Stellvertretung bleibt derjenige, auf dessen Rechnung das Unternehmen betrieben wird, das Zurechnungssubjekt der gewerblichen Einkünfte (BFH-Beschluss vom 23. Juni 2006 VIII B 15/06, BFH/NV 2006, 1835). Aber selbst bei einem echten Treuhandverhältnis --wenn also der nach außen Auftretende nicht offenlegt, dass er für fremde Rechnung handelt-- wird das Ergebnis der Betätigung dem Treugeber zugerechnet, der das Risiko trägt (zu Treugeber-Kommanditisten BFH-Urteil vom 10. Dezember 1992 XI R 45/88, BFHE 170, 487, BStBl II 1993, 538; zu § 17 EStG BFH-Urteil vom 15. Juli 1997 VIII R 56/93, BFHE 183, 518, BStBl II 1998, 152). Umgekehrt stellt insbesondere der Erhalt fester Bezüge ein Anzeichen für das Fehlen eines Unternehmerrisikos dar.

53 Die Unternehmerinitiative liegt bei derjenigen Person, nach deren Willen das Unternehmen geführt wird (BFH-Urteil in BFHE 166, 124, BStBl II 1992, 330, unter 1.). Zumindest bedeutet sie aber die Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen (BFH-Urteil vom 1. August 1996 VIII R 12/94, BFHE 181, 423, BStBl II 1997, 272, unter II.1.b). Daran fehlt es beispielsweise, wenn der Steuerpflichtige bei seiner Tätigkeit von einem anderen persönlich abhängig, insbesondere weisungsgebunden ist und in die Organisation eines anderen eingegliedert ist.

54 (2) Dies zugrunde gelegt, waren die Aufwendungen des Klägers auf die Aufnahme einer Tätigkeit gerichtet, mit der er ein Unternehmerrisiko getragen hätte.

55 Das FG hat hierfür --jeweils abgeleitet aus den vertraglichen Regelungen, die zwischen dem Kläger und den Gesellschaften der X-Gruppe bestanden-- die folgenden Gesichtspunkte angeführt:

- Der Kläger wäre sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer der BHKW geworden. Die umfassenden vertraglichen Aufgaben der X-EWIV hätten der Annahme, die Verfügungsbefugnis hätte beim Kläger gelegen, nicht entgegengestanden.

- Dem Kläger hätten die Erträge aus der Stromeinspeisung zugestanden; er hätte umgekehrt auch das Verlustrisiko getragen.

- Der erzeugte elektrische Strom wäre im Namen und für Rechnung des Klägers in das Netz eingespeist worden.

56 Dies reicht in rechtlicher Hinsicht aus, um ein Unternehmerrisiko des Klägers zu bejahen. Feste Bezüge --in Gestalt der Vergütungen aus dem Miet-, Verwaltungs- und Premium Service-Vertrag-- waren allein für die Gesellschaften der X-Gruppe vereinbart. Der Kläger trug demgegenüber das gesamte Risiko, diese von ihm zu bezahlenden Festvergütungen aus den ihm zustehenden (variablen) Einspeisevergütungen erbringen zu können. Ihm --und nicht etwa den Gesellschaften der X-Gruppe-- stand umgekehrt aber auch die Chance auf Erzielung höherer Erlöse zu.

57 Vor diesem Hintergrund kommt es nicht mehr darauf an, ob --was das FA in der mündlichen Verhandlung wohl zu Recht bezweifelt hat-- auch der vom FG herangezogene Gesichtspunkt, dass der Kläger die BHKW jederzeit hätte veräußern und damit die Einkunftserzielung beenden können, geeignet ist, für das Bestehen eines Unternehmerrisikos beim Kläger herangezogen zu werden.

58 (3) Für die Unternehmerinitiative des Klägers hat das FG die folgenden Gesichtspunkte angeführt:

- Die X-EWIV wäre dem Kläger in vollem Umfang auskunfts- und rechenschaftspflichtig gewesen.

- Der Kläger hätte den Verwaltungsvertrag bereits nach zwei Jahren kündigen und dann die Verwaltung selbst übernehmen oder einen fremden Verwalter beauftragen können.

59 Dies reicht ebenfalls aus, um eine Unternehmerinitiative zu bejahen. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Auskunfts- und Kontrollrechte des Klägers den Rechten eines Kommanditisten vergleichbar gewesen wären; ausreichend wäre es aber schon gewesen, wenn die Rechte denen des § 716 Abs. 1 BGB "wenigstens angenähert" gewesen wären (BFH-Urteil vom 8. April 2008 VIII R 73/05, BFHE 221, 238, BStBl II 2008, 681, unter II.2.a, betreffend Mitunternehmerschaften). Hinzu kommt, dass selbst dann, wenn die --hier im Kern vorhandene-- Unternehmerinitiative des Klägers als eher gering anzusehen sein sollte, ein solches Defizit durch das vorliegend eindeutig gegebene und ausschließlich beim Kläger liegende Unternehmerrisiko kompensiert würde (vgl. auch hierzu BFH-Urteil in BFHE 221, 238, BStBl II 2008, 681, unter II.2.a).

60 dd) Die Nachhaltigkeit der vom Kläger aufgrund der vereinbarten Vertragsdauer offenkundig langfristig beabsichtigten Betätigung der Energieerzeugung und –vermarktung sowie dessen Absicht, einen Totalgewinn zu erzielen, hat auch das FA nicht in Zweifel gezogen.

61 ee) Nach alledem begegnet es ebenfalls keinen rechtlichen Bedenken, dass das FG die vom Kläger beabsichtigte Betätigung im Fall des Verwaltungsvertragsmodells dem Typus des Gewerbebetriebs und nicht demjenigen der privaten Vermögensverwaltung (i.S. einer bloßen Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten) zugeordnet hat (dazu jüngst BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 27 ff.). Dies gilt umso mehr angesichts dessen, dass Einkünfte aus dem Betrieb von BHKW --ebenso wie solche aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen-- auch ansonsten als gewerbliche Betätigung qualifiziert werden (z.B. Senatsbeschluss vom 25. Februar 2016 X B 130, 131/15, BFH/NV 2016, 915).

62 ff) Im Gegensatz zu den Ausführungen des Vertreters des FA in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat lässt sich dem angefochtenen Urteil ohne Weiteres die Gesamtwürdigung entnehmen, die für die Bejahung des Tatbestands der Einkünfte aus Gewerbebetrieb jedenfalls in Grenzfällen erforderlich ist (vgl. dazu oben II.1.a). Das FG hat die Einzelindizien ausführlich dargestellt und gegeneinander abgewogen. Auch das FA behauptet nicht, das FG habe Teile des Gesamtergebnisses des Verfahrens ungewürdigt gelassen. Es möchte vielmehr lediglich einige Einzelindizien anders gewichten als das FG. Mit einem derartigen Vorbringen kann die revisionsrechtliche Bindungswirkung einer tatrichterlichen Würdigung indes nicht in Zweifel gezogen werden.

63 Soweit das Vorbringen des FA dahingehend zu verstehen sein sollte, dass es eine Befassung des FG mit der Frage vermisst, ob aus der Gesamtheit der zwischen dem Kläger und den verschiedenen Gesellschaften der X-Gruppe getroffenen Vereinbarungen ein anderes Ergebnis folgt als aus dem Wortlaut der Einzelregelungen, teilt der Senat diese Bedenken nicht. Es ist vielmehr darauf hinzuweisen, dass das FG --angesichts des klaren Wortlauts der einzelnen Vertragsinhalte und des Fehlens offenkundiger Widersprüche zwischen den Regelungen-- nur dann

Anlass zu einer solchen Prüfung gehabt hätte, wenn das FA substantiiert vorgetragen hätte, aus welchen konkreten vertraglichen Vereinbarungen in ihrer Gesamtschau ein anderes Ergebnis folgen sollte als aus dem Wortlaut der jeweiligen Einzelregelung. An einem solchen Vorbringen fehlte es aber sowohl im Klage- als auch im Revisionsverfahren.

64 d) Der Kläger hat der X-GmbH nicht etwa ein partiarisches Darlehen gewährt. Abgesehen davon, dass die Annahme von Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 8 EStG ohnehin subsidiär wäre, wenn --wie vorstehend dargelegt-- bereits Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu bejahen sind, überzeugen auch die vom FA für die Annahme eines partiarischen Darlehens angeführten Gesichtspunkte nicht.

65 aa) Ein zivilrechtlicher Vertrag, der eine Kapitalüberlassung gegen eine erfolgsabhängige Vergütung vorsieht, kann nur dann als partiarisches Darlehen beurteilt werden, wenn dem Darlehensgeber ein Anspruch auf Rückzahlung des hingegebenen Geldes zusteht (vgl. BFH-Urteil vom 21. Mai 2015 IV R 25/12, BFHE 249, 528, BStBl II 2015, 772, unter II.2.a, m.w.N.) und keine Verlustbeteiligung vereinbart worden ist (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 19. Februar 2009 IV R 83/06, BFHE 224, 340, BStBl II 2009, 798, unter II.2.a, und vom 22. Juni 2010 I R 78/09, BFH/NV 2011, 12, Rz 24).

66 bb) Dies ist im rechtlichen Ausgangspunkt zwar zwischen den Beteiligten unstreitig. Das FA vertritt indes die Auffassung, der für das erste Betriebsjahr vereinbarte Abschlag auf den voraussichtlichen Jahresüberschuss in Höhe von 40 % des Nettokaufpreises sei als Vereinbarung der Rückzahlung der "Darlehenssumme" anzusehen.

67 Dies ist schon deshalb unzutreffend, weil diese Abschlagszahlung nur vorläufiger Natur war. Nach Erteilung der Jahresabrechnung hatte der Kläger einen Differenzbetrag an die X-EWIV zu erstatten; ein etwaiger Überschuss hätte hingegen zusätzlich an ihn ausgekehrt werden müssen (Nr. 3 Abs. 4 des Verwaltungsvertrags).

68 Aber auch dann, wenn man der in Widerspruch zum klaren Wortlaut des Vertrages stehenden Auffassung des FA folgen wollte, es handele sich für das Erstjahr um eine Festvergütung, wäre --gerade angesichts des Umstands, dass das FA von einem "Vertragspaket" spricht-- zwingend eine Gesamtbetrachtung aller festen Zahlungsströme des Erstjahres vorzunehmen gewesen. Daraus ergibt sich die folgende Betrachtung (hier nur für das BHKW 1 vorgenommen; beim BHKW 2 wären alle Beträge um 50 % zu erhöhen):

- Abschlag auf den voraussichtlichen Jahresüberschuss (40 % von 37.500 €)	15.000 €
- gegenläufige Positionen:	
Stellplatzmiete	./. 4.200 €
Verwaltervergütung	./. 5.000 €
Vergütung aus dem Premium Service-Vertrag	./. 5.000 €
- Saldo	800 €

69 Bei einer "Rückzahlung" von 800 € auf einen Kaufpreis --nach Auffassung des FA: Darlehensbetrag-- von 37.500 € (2,1 %) erscheint es fernliegend, dass es sich hier um die Vereinbarung eines Anspruchs auf Rückzahlung des Darlehensbetrages handelt.

70 cc) Ohne dass es hierauf nach dem Vorstehenden rechtlich noch ankäme, weist der Senat darauf hin, dass er auch der in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Auffassung des FA nicht folgen kann, dem Kläger habe allenfalls eine "abschnittsweise Verlustbeteiligung", aber keine "endgültige Verlustbeteiligung" gedroht.

71 Wie sich aus der Aufstellung unter II.1.d bb ergibt, waren die Fixkosten, mit denen der Kläger aufgrund der Verträge mit den Gesellschaften der X-Gruppe belastet war, derart hoch, dass ein positives Gesamtergebnis keinesfalls sicher zu erwarten war. Er hatte jährlich bereits 37,9 % der Netto-Anschaffungskosten der BHKW (14.200 €/37.500 €) als Festvergütungen an die X-EWIV zu zahlen. Angesichts dieser hohen Fixkostenbelastung war es keinesfalls ausgemacht, dass der Rohertrag des Betriebs der BHKW (Einspeisevergütung abzüglich Kraftstoffkosten) ausreichen würde, um ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Das Verlustrisiko beschränkte sich entgegen der Auffassung des FA auch nicht auf einzelne Abschnitte, sondern betraf die in Aussicht genommene Gesamttätigkeit des Klägers.

72 dd) Aus dem darüber hinaus vom FA angeführten BFH-Urteil vom 13. September 2000 I R 61/99 (BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67) folgt nichts, was seine Auffassung im vorliegenden Zusammenhang stützen könnte. Dort hat der BFH lediglich ausgeführt, die Vergütung für die Hingabe eines partiarischen Darlehens könne auch umsatzabhängig ausgestaltet werden. Für das vorliegende Verfahren ist dies indes ohne Belang.

73 e) Gegen die Höhe der vom FG ermittelten negativen Einkünfte aus den BHKW 1 und 2 sind rechtliche Bedenken weder ersichtlich noch werden solche vom FA vorgetragen.

74 2. Die Einwendungen des FA gegen die vom FG vorgenommene Qualifizierung der Einkunftsart beim Verpachtungsmodell (BHKW 3) gehen revisionsrechtlich ins Leere, weil das FA durch die Entscheidung der Vorinstanz insoweit nicht beschwert ist.

75 In den angefochtenen Bescheiden hatte das FA angenommen --und will an dieser Auffassung auch weiterhin festhalten--, der Kläger habe aus dem BHKW 3 Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erzielt. Da dem Kläger in den verbliebenen Streitjahren 2011 und 2012 aus dem BHKW 3 keine Einnahmen zugeflossen, sondern ausschließlich Aufwendungen angefallen sind, hat das FA das Werbungskosten-Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG angewendet. Die in den Streitjahren anzusetzenden Einkünfte betragen daher aus seiner Sicht 0 €.

76 Demgegenüber hat das FG die Verträge insoweit dahingehend gewürdigt, der Kläger habe Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Gegenstände nach § 22 Nr. 3 EStG erzielt. Da diese Einkünfte negativ seien, hat das FG das Verlustausgleichsverbot des § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG angewendet. Dies hatte zum Ergebnis, dass die in den angefochtenen Steuerbescheiden 2011 und 2012 anzusetzenden Einkünfte aus dem BHKW 3 weiterhin 0 € betragen. In der mündlichen Verhandlung vor dem FG hatten die Beteiligten auf Hinweis des Gerichts ausdrücklich klargestellt, dass ein etwaiger Verlustfeststellungsbescheid nach § 22 Nr. 3 Satz 4 EStG nicht Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens sei. Damit kann er auch nicht Gegenstand des vorliegenden Revisionsverfahrens sein.

77 3. Das angefochtene Urteil ist gleichwohl aufzuheben, weil es auf der Grundlage der vom FG getroffenen Tatsachenfeststellungen jedenfalls nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann, dass das Verwaltungsvertragsmodell die Voraussetzungen des § 15b EStG sowohl hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale dieser Norm (§ 15b Abs. 2 EStG; dazu unten a) als auch hinsichtlich der Höhe der Anfangsverluste (§ 15b Abs. 3 EStG; unten b) erfüllt und die vom FG ermittelten Verluste in den Streitjahren daher nicht ausgleichsfähig sind. Ein Verfahren der gesonderten Feststellung, in dem verbindlich über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 15b EStG zu entscheiden wäre (unten c), ist bisher nicht durchgeführt worden.

78 a) Es liegt nahe, dass es sich bei dem von der X-Gruppe angebotenen Vertragsbündel aus Kauf-, Stellplatzmiet-, Verwaltungs- und Premium Service-Verträgen um eine modellhafte Gestaltung handelte, d.h. um ein für eine Vielzahl von Steuerpflichtigen vorgefertigtes Konzept (§ 15b Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG; dazu zuletzt BFH-Urteil vom 17. Januar 2017 VIII R 7/13, BFHE 256, 492, BStBl II 2017, 700, Rz 29 ff.). Der Anwendung des § 15b Abs. 1 EStG stünde es auch nicht entgegen, dass der Kläger als Einzelinvestor außerhalb einer Gesellschaft oder Gemeinschaft aufgetreten ist (BFH-Urteil vom 11. November 2015 VIII R 74/13, BFHE 252, 364, BStBl II 2016, 388, Rz 15). Eine explizite Werbung mit der Möglichkeit zur Inanspruchnahme von Steuerstundungseffekten wäre nicht erforderlich gewesen (BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 IV R 59/10, BFHE 244, 385, BStBl II 2014, 465, Rz 25).

79 b) Bei Zugrundelegung des sich aus dem angefochtenen Urteil ergebenden Zahlenwerks, das allerdings nicht die dem Kläger in Aussicht gestellte jährliche Einspeisevergütung enthält, kann zudem nicht ausgeschlossen werden, dass das Verwaltungsvertragsmodell von Seiten der X-Gruppe zumindest auch darauf gerichtet war, dem Kläger wenigstens in der Anfangsphase (d.h. hier bis zum Auslaufen der AfA-Berechtigung und der Schuldentilgung) die Möglichkeit zu bieten, Verluste oberhalb der Nichtaufgriffsgrenze von 10 % des von ihm eingesetzten Eigenkapitals (§ 15b Abs. 3 EStG) zu erzielen und diese mit anderen Einkünften zu verrechnen. Dies gilt umso mehr, als eine derartige konzeptionelle Ausrichtung nicht im Vordergrund des Investitionsangebots stehen muss (BFH-Urteil in BFHE 244, 385, BStBl II 2014, 465, Rz 24).

80 Der Senat hat unter II.1.d bb bereits ausgeführt, dass sich selbst bei Ansatz einer Abschlagszahlung aus den Einspeiseerlösen von 40 % des Netto-Kaufpreises nach Abzug der Fixkosten im ersten Betriebsjahr für das BHKW 1 ein Überschuss von lediglich noch 800 € ergeben hätte (für das BHKW 2 wären alle Beträge um 50 % zu erhöhen). Die AfA in Höhe von 3.750 € jährlich (10 % von 37.500 €) wäre noch ergebnismindernd abzuziehen. Von dem sich hiernach bereits ergebenden Verlust wären auch noch die Schuldzinsen sowie die Kraftstoffkosten abzuziehen, wobei nach der Vertragslage gänzlich offen bleibt, welchen prognostizierten Kraftstoffverbrauch die X-Gruppe dem

von ihr angebotenen Modell zugrunde gelegt hat. Es erscheint naheliegend, dass all dies zu einem Überschreiten der maßgeblichen Verlustgrenze von 10 % des eingesetzten Eigenkapitals (Gesamtkaufpreis abzüglich der aufgenommenen Darlehensmittel) hätte führen können.

81 c) Vor diesem Hintergrund muss in einem Verfahren der gesonderten Feststellung nach § 15b Abs. 4 EStG über die Anwendbarkeit des § 15b EStG entschieden werden (vgl. BFH-Urteile in BFHE 252, 364, BStBl II 2016, 388, Rz 32, und vom 28. Juni 2017 VIII R 46/14, BFH/NV 2018, 199). Das Fehlen eines entsprechenden Feststellungsbescheids steht daher einer abschließenden Entscheidung des Senats entgegen. Das FG wird das Klageverfahren im zweiten Rechtsgang aussetzen müssen, um dem FA Gelegenheit zu geben, das Feststellungsverfahren durchzuführen.

82 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de