Beschluss vom 05. September 2023, VIII R 2/20

Zu den Voraussetzungen einer mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttung

ECLI:DE:BFH:2023:B.050923.VIIIR2.20.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 22 Nr 3, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182 Abs 1 S 1, EStG VZ 2008 , EEG 2004 § 11, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EEG 2004 § 21

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 27. November 2019, Az: 5 K 114/18

Leitsätze

NV: Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann auch ohne Zufluss beim Gesellschafter anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter den Vorteil mittelbar in der Weise zuwendet, dass eine dem Gesellschafter nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2010 - VIII R 19/07, BFH/NV 2011, 449). Daran fehlt es, wenn die Kapitalgesellschaft für den der nahestehenden Person gewährten Vermögensvorteil eine angemessene Gegenleistung erhält.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 27.11.2019 - 5 K 114/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war bis zum Jahr 2004 hauptberuflich als Landwirt tätig. Neben seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit plante er seit dem Jahr 1990 die Errichtung von Windkraftanlagen. Nach Erhalt eines Angebots der S-AG über den Anschluss eines Windparks an das Stromnetz und die Abnahme einer Einspeiseleistung von 1 800 kW gründete der Kläger mit Vertrag vom 23.01.1992 zusammen mit weiteren Gesellschaftern die E-GmbH. Gegenstand des Unternehmens war die Errichtung und der Betrieb von Windkraftanlagen in X. Der Kläger war mit einem Anteil in Höhe von 10 %, die anderen Gesellschafter waren mit Anteilen in Höhe von jeweils 18 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt. Der Kläger wurde zum alleinigen Geschäftsführer bestellt.

2 Am 23.01.1992 schloss der Kläger mit der E-GmbH einen Nutzungsvertrag, in dem er der E-GmbH die Errichtung und den Betrieb von vier Windkraftanlagen mit einer Nennleistung bis maximal 450 kW pro Anlage, die Verlegung der erforderlichen Anschlussleitungen und das Anlegen notwendiger Zuwegungen auf seinen Grundstücksflächen gestattete. Die Vertragslaufzeit betrug vom Zeitpunkt der Inbetriebnahme der ersten Windkraftanlage an 25 Jahre. Bei Ablauf des Vertrags war die E-GmbH verpflichtet, ihre Rechte aus den mit der S-AG getroffenen Vereinbarungen auf den Kläger unentgeltlich zu übertragen.

3 Am 24.11.1993 schlossen die S-AG und die E-GmbH einen Einspeisevertrag. Darin verpflichtete sich die E-GmbH, die mittels der Windkraftanlagen erzeugte elektrische Energie von maximal 1 800 kW an die S-AG zu liefern. Die S-AG hatte im Gegenzug die von der E-GmbH zur Verfügung gestellte Energiemenge zu jeder Zeit aufzunehmen und in das Stromnetz einzuspeisen. Die Einspeiseleistung wurde mit Vertrag vom 19.12.1996 auf 2 000 kW erhöht.

4 Mit Vertrag vom 10.09.1999 wurde die M-KG gegründet. Der Kläger war als Kommanditist mit einem Anteil von 22,72 % beteiligt. Die M-KG beabsichtigte die Errichtung und den Betrieb weiterer Windkraftanlagen in X.

Voraussetzung hierfür war nach den örtlichen Gegebenheiten, dass die E-GmbH die von ihr betriebenen Windkraftanlagen stilllegte und abbaute. Die E-GmbH bot der M-KG am 21.07.2005 unwiderruflich an, die von ihr betriebenen Windkraftanlagen einschließlich der Nebenanlagen sowie sämtlicher dazugehöriger Rechte an die M-KG oder an eine noch zu gründende Gesellschaft gegen Zahlung eines Kaufpreises von 1.341.000 € zu veräußern. Das Angebot war befristet bis zum 17.12.2008.

5 Ebenfalls am 21.07.2005 bot der Kläger der M-KG unwiderruflich an, den mit der E-GmbH am 23.01.1992 geschlossenen Nutzungsvertrag vorzeitig aufzuheben und auf eine Übertragung der Rechte aus der Vereinbarung zwischen der E-GmbH und der S-AG vom 24.11.1993, darunter auch die Einspeiserechte, zu verzichten. Als Gegenleistung für die vorzeitige Aufhebung des Nutzungsvertrags und die damit verbundene entgangene Pachtvergütung sah das Angebot eine Entschädigungszahlung an den Kläger in Höhe von 60.000 € vor. Für den Verzicht auf die Übertragung der Einspeiserechte sollte der Kläger eine Entschädigung in Höhe von 500.000 € erhalten. Das Angebot stand unter dem Vorbehalt, dass die von der M-KG geplanten weiteren Windkraftanlagen tatsächlich errichtet und in Betrieb genommen würden.

6 Mit Vertrag vom 17.02.2006 wurde die N-KG gegründet, an der der Kläger ebenfalls als Kommanditist mit einem Anteil in Höhe von 23,30 % beteiligt war. Die N-KG und die M-KG vereinbarten am 14.07.2006, dass die N-KG zur Inanspruchnahme der Rechte der M-KG aus den Angeboten des Klägers und der E-GmbH vom 21.07.2005 berechtigt sei. Die N-KG nahm diese Angebote mit Schreiben vom 25.02.2008 beziehungsweise 26.02.2008 an und zahlte am 14.05.2008 an den Kläger einen Betrag in Höhe von 500.000 € zuzüglich Umsatzsteuer für dessen Verzicht auf die Übernahme der Einspeiserechte sowie einen Betrag in Höhe von 60.000 € für die Aufhebung des Nutzungsvertrags mit der E-GmbH.

7 Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der N-KG gelangte der Prüfer zu der Auffassung, die Entschädigung für die Aufhebung des Nutzungsvertrags in Höhe von 60.000 € sei im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der N-KG als Sonderbetriebseinnahmen des Klägers zu berücksichtigen. Die Zahlung der N-KG an den Kläger in Höhe von 500.000 € für den Übergang der Einspeiserechte qualifizierte der Prüfer als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der E-GmbH an den Kläger.

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) schloss sich dieser Auffassung an und erließ am 02.10.2013 einen gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 (Streitjahr), in dem Einkünfte aus Kapitalvermögen des Klägers nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) in Höhe von 571.516 € (statt wie bisher in Höhe von 71.516 €) berücksichtigt wurden. Der Bescheid wurde am 12.10.2017 aus hier nicht streiterheblichen Gründen geändert.

9 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage des Klägers wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 27.11.2019 ab. Das FG beurteilte die Zahlung in Höhe von 500.000 € nicht als vGA der E-GmbH an den Kläger, sondern als sonstige Leistung gemäß § 22 Nr. 3 EStG. Die weitere Urteilsbegründung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 449 mitgeteilt.

10 Mit der gegen das FG-Urteil erhobenen Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

11 Der Kläger beantragt,
das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 27.11.2019 - 5 K 114/18 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 12.10.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.06.2018 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen ohne den Betrag in Höhe von 500.000 € als vGA in Höhe von 71.516 € berücksichtigt und die Einkommensteuer entsprechend berechnet und festgesetzt wird.

12 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet

worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

14 Die Revision ist unbegründet. Das angefochtene Urteil des FG lässt keinen Rechtsfehler erkennen.

15 1. Es liegt kein von Amts wegen zu beachtender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vor, weil das FG das Verfahren betreffend die Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr hätte aussetzen (§ 74 FGO) und abwarten müssen, ob die streitige Zahlung im Verfahren über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der N-KG für das Streitjahr gemäß § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu berücksichtigen ist. Ein Feststellungsverfahren ist zwar bereits dann vorgreiflich, wenn zweifelhaft ist oder es nur möglich erscheint, dass Einkünfte vorliegen, die der Kläger als Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft (hier der N-KG) erzielt hat und diese daher im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung zu erfassen sind (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.04.2021 - VIII R 46/18, BFHE 273, 22, BStBl II 2021, 614 und vom 23.01.2001 - VIII R 30/99, BFHE 194, 403, BStBl II 2001, 621). Aus dem Akteninhalt ergibt sich jedoch für den Senat, dass die Frage, ob die streitige Zahlung zu mitunternehmerischen Einkünften des Klägers geführt hat, Gegenstand des Verfahrens der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der N-KG gewesen ist. Insbesondere hat das FA im Feststellungsverfahren geprüft, ob insoweit Sonderbetriebseinnahmen des Klägers bei der N-KG im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorliegen, und dies im Ergebnis verneint. Denn im Feststellungsbescheid vom 30.08.2013 werden für den Kläger lediglich als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassende Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage in Höhe von 111.323,49 € festgestellt. Der Feststellungsbescheid ist deshalb dahin auszulegen, dass in ihm in negativer Hinsicht mit Bindungswirkung (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO) festgestellt worden ist, dass aus der streitigen Zahlung über 500.000 € keine Einkünfte des Klägers im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Streitjahr entstanden sind (vgl. zur Auslegung BFH-Urteil vom 10.04.2014 - III R 20/13, BFHE 244, 530, BStBl II 2016, 583; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 182 AO Rz 48 ff.).

16 2. Das FG hat das Vorliegen einer dem Kläger zuzurechnenden vGA von der E-GmbH im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu Recht verneint.

17 a) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen als sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH auch vGA. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH liegt eine vGA im Sinne dieser Vorschrift vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10.12.2019 - VIII R 2/17, BFHE 267, 361, BStBl II 2020, 679, Rz 24 und vom 24.06.2014 - VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501, Rz 15; BFH-Beschlüsse vom 12.06.2018 - VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141 und vom 30.05.2023 - VIII B 15/22, BFH/NV 2023, 964). Eine gesellschaftliche Veranlassung ist gegeben, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diesen Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte (BFH-Urteil vom 24.06.2014 - VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 501). Die vGA ist bei dem Gesellschafter in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem ihm der Vermögensvorteil zufließt (vgl. BFH-Beschluss vom 14.07.1998 - VIII B 38/98, BFHE 186, 379, m.w.N.).

18 b) Nach diesen Maßstäben liegt im Streitfall keine vGA der E-GmbH an den Kläger vor.

19 aa) In der Zahlung des Betrags über 500.000 € kann bereits deshalb keine vGA der E-GmbH an den Kläger gesehen werden, weil diese Zahlung nicht von der E-GmbH, sondern vielmehr von der N-KG an den Kläger geleistet wurde. Bei der Zahlung des streitgegenständlichen Betrags fungierte die N-KG auch nicht als bloße Leistungsmittlerin im Rahmen einer Vorteilsgewährung der E-GmbH an den Kläger, denn die Zahlung erfolgte als Gegenleistung der N-KG für eine ihr gegenüber erbrachte eigenständige Leistung des Klägers in Gestalt des Verzichts auf die Übernahme der Einspeiserechte.

20 bb) Eine vGA kann auch nicht mit der Begründung angenommen werden, die E-GmbH habe das Recht auf Einspeisung des Stroms in das Netz des Netzbetreibers auf den Kläger übertragen und ihm hierdurch einen Vermögensvorteil eingeräumt. Der Kläger war zu keinem Zeitpunkt Inhaber der Einspeiserechte geworden, weil er nicht als Anlagenbetreiber für die Nutzung und den Betrieb der Windkraftanlagen verantwortlich und deshalb auch nicht zur Geltendmachung des Anspruchs auf Einspeisung von Strom in das Netz des Netzbetreibers berechtigt war (vgl. hierzu z.B. Theobald/Kühling, Energierecht, 120. EL März 2023, EEG 2017 § 11 Rz 8; Säcker/Steffens, Berliner Kommentar zum Energierecht, 5. Aufl. 2022, EEG 2021, § 11 Rz 7). Anlagenbetreiber ist gemäß § 3 Nr. 2 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes i.d.F. vom 21.07.2004 (BGBl I 2004, 1918) --EEG-- (nunmehr § 3 Nr. 2 EEG 2023) unter anderem, wer unabhängig vom Eigentum die Anlage für die Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien nutzt. Als Nutzer der Anlage ist derjenige anzusehen, der die Kosten und das wirtschaftliche Risiko des Anlagenbetriebs trägt und das Recht hat, die Anlage auf eigene Rechnung zur Stromerzeugung zu nutzen, wer also

das Unternehmerrisiko trägt und über den Einsatz der Anlage bestimmt beziehungsweise zumindest bestimmenden Einfluss hat (vgl. z.B. Altrock/Oschmann/Theobald, 4. Aufl. 2013, EEG § 3 Rz 42 ff.). Diese Voraussetzungen lagen in der Person des Klägers nicht vor. Der Kläger war nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) lediglich Grundstückseigentümer der Flächen, auf denen die Windkraftanlagen von der E-GmbH betrieben wurden, ohne selbst Anlagenbetreiber zu sein.

21 cc) Eine vGA der E-GmbH an den Kläger kann, wie das FG im Ergebnis zu Recht angenommen hat, auch nicht darin gesehen werden, dass die Einspeiserechte von der E-GmbH auf die N-KG übergegangen sind.

22 aaa) Eine vGA kann auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter verwirklicht werden, wenn ein durch das Gesellschaftsrechtsverhältnis veranlasster Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Das "Nahestehen" in diesem Sinne kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein. Liegen diese Voraussetzungen vor, ist die Zuwendung zu Lasten der Gesellschaft so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter den Vorteil erhalten und diesen an die nahestehende Person weitergegeben (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25.05.2004 - VIII R 4/01, BFHE 207, 103 und vom 30.11.2010 - VIII R 19/07, BFH/NV 2011, 449). Eine solche Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person ist auch unabhängig davon als vGA zu beurteilen, ob der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21.10.2014 - VIII R 22/11, BFHE 248, 129, BStBl II 2015, 687, m.w.N.).

23 bbb) Nach diesen Grundsätzen fehlt es hinsichtlich des Übergangs der Einspeiserechte an der für die Annahme einer vGA erforderlichen Vermögensverlagerung zwischen der E-GmbH einerseits und der N-KG als dem Kläger aufgrund seiner Beteiligung nahestehenden Person andererseits. Der Übergang der Einspeiserechte war zwar eine unmittelbare Folge der Veräußerung der Windkraftanlagen durch die E-GmbH an die N-KG. Allerdings konnten die Einspeiserechte nicht selbst Gegenstand des zwischen der E-GmbH und der N-KG vereinbarten Veräußerungsgeschäfts sein. Das Einspeiserecht war, wie sich aus § 11 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 21 EEG ergibt, vielmehr an die Person des Anlagenbetreibers geknüpft, so dass mit dem Übergang der Windkraftanlagen die N-KG kraft Gesetzes Inhaberin des Einspeiserechts wurde, da sie ab diesem Zeitpunkt Betreiberin der Windkraftanlagen war, während die E-GmbH das Einspeiserecht mit der Aufgabe und Übertragung der Windkraftanlagen an die N-KG ab diesem Zeitpunkt kraft Gesetzes verlor. Der Charakter des Einspeiserechts als ein nicht von der Person des Anlagenbetreibers abspaltbares und daher auch nicht isoliert handelbares Recht steht somit der Annahme eines Vermögenstransfers zwischen der E-GmbH und der N-KG in Bezug auf das Einspeiserecht entgegen. Selbst wenn man jedoch von einer Vermögensverlagerung im Verhältnis der E-GmbH zur N-KG ausginge, fehlte es jedenfalls am Vorliegen einer Vermögensminderung bei der E-GmbH. Denn der Kaufpreis zwischen der E-GmbH und der N-KG wurde nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht nur für die Übertragung der Windkraftanlagen, sondern auch für den "Übergang" der Einspeiserechte vereinbart. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte ist deshalb davon auszugehen, dass auch dem Verlust der Einspeiserechte auf Seiten der E-GmbH eine der Höhe nach entsprechende marktübliche Gegenleistung gegenüberstand. Wie sich aus § 1 Abs. 3 des Angebots der E-GmbH an die N-KG vom 21.07.2005 ergibt, war der E-GmbH bewusst, dass sie mit der Veräußerung der Windkraftanlagen und dem Verlust des Status als Anlagenbetreiber nicht mehr zur Einspeisung in das Stromnetz berechtigt sein würde. Das FG hat deshalb im Ergebnis zu Recht darauf abgestellt, dass mit dem vereinbarten Kaufpreis auch etwaigen wirtschaftlichen Folgen, die sich für die E-GmbH aus dem Übergang des Einspeiserechts an die N-KG ergaben, entsprechend Rechnung getragen werden sollte. Da somit keine Anhaltspunkte für die Leistung eines nicht marktüblichen Entgelts an die E-GmbH vorliegen, kann auch keine vGA nach der Geschäftschancenlehre angenommen werden, weil der Kläger den Betrieb der Windkraftanlagen samt dazugehöriger Rechte nicht mehr über die E-GmbH, sondern über die N-KG abgewickelt hat (vgl. BFH-Urteil vom 12.06.1997 - I R 14/96, BFHE 183, 459).

24 3. Das FG hat auch zu Recht entschieden, dass die Zahlung in Höhe von 500.000 € beim Kläger als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG der Besteuerung unterliegt.

25 a) Sonstige Einkünfte sind nach § 22 Nr. 3 EStG Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG) noch zu den Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 EStG gehören. Leistung im Sinne von § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und das um des Entgelts willen und damit in einem Verhältnis von Leistung und Gegenleistung erbracht wird. Entscheidend ist, ob die Gegenleistung (das Entgelt) durch das Verhalten des Steuerpflichtigen veranlasst ist. Hinreichend ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang in der Weise, dass die Gegenleistung durch das Verhalten ausgelöst wird und der Steuerpflichtige einen Betrag als Entgelt hierfür erhält

und annimmt (BFH-Urteile vom 14.04.2015 - IX R 35/13, BFHE 249, 488, BStBl II 2015, 795 und vom 28.02.2018 - VIII R 30/15, BFHE 261, 47). Nicht erfasst sind Veräußerungsvorgänge oder veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich. Wird das Entgelt dafür erbracht, dass ein Vermögensgegenstand in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird, so gehört es nicht zu den Einkünften gemäß § 22 Nr. 3 EStG (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11.04.2017 - IX R 46/15, BFH/NV 2017, 1030, m.w.N.).

26 b) Danach hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise eine Leistung im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG darin gesehen, dass sich der Kläger gegenüber der N-KG verpflichtete, nach Aufhebung des mit der E-GmbH geschlossenen Nutzungsvertrags vom 23.01.1992 auf eine Übertragung der Einspeiserechte an ihn zu verzichten. Der Kläger und die N-KG gingen übereinstimmend davon aus, dass die E-GmbH bei Aufhebung des Nutzungsvertrags vom 23.01.1992 verpflichtet sein werde, das ihr aufgrund der Verträge mit der S-AG zustehende Einspeiserecht auf den Kläger zu übertragen. Wie das FG zu Recht ausführt, wäre es damit nach der Vorstellung der Vertragsparteien zu einer Abspaltung des Einspeiserechts von den durch die E-GmbH an die N-KG zu übertragenden Windkraftanlagen gekommen. Die N-KG zahlte den Betrag in Höhe von 500.000 € daher in der Annahme, der Kläger müsse auf die Übertragung des Einspeiserechts durch die E-GmbH an sich verzichten, um die Einspeisung des erzeugten Stroms durch die N-KG als neue Anlagenbetreiberin nicht zu vereiteln. Dass dies rechtsirrig und der Verzicht des Klägers keine rechtliche Voraussetzung für den Übergang der Einspeiserechte auf die N-KG war, weil der gesetzliche Anspruch auf Einspeisung des erzeugten Stroms in das Netz des Netzbetreibers an die Person des Anlagenbetreibers gebunden war und deshalb dem Kläger nicht übertragen werden konnte (siehe oben II.2.b cc bbb), ist unerheblich. Für die Annahme einer Leistung im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG ist eine tatsächliche Leistungserbringung oder ein Leistungserfolg nicht erforderlich. Es genügt das Versprechen beziehungsweise Inaussichtstellen einer Leistung derart, dass dafür ein Entgelt gezahlt wird, weil der Zahlende mit einer Leistung rechnet (BFH-Urteil vom 20.04.2004 - IX R 39/01, BFHE 206, 105, BStBl II 2004, 1072; vgl. auch Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 42. Aufl., § 22 Rz 132; Schüler-Täsch in Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 EStG Rz 351). Ein solcher Fall liegt hier vor. Denn die Zahlung der N-KG erfolgte als Gegenleistung für das Versprechen des Klägers, auf seine Rechte aus der im Vertrag vom 23.01.1992 vereinbarten Rückfallklausel zu verzichten und wurde demnach durch eine Leistung des Klägers ausgelöst.

27 c) Die Subsidiaritätsklausel des § 22 Nr. 3 EStG steht der Besteuerung als sonstige Einkünfte nicht entgegen, da die streitgegenständliche Zahlung nach der (rechtsirrigen) Vorstellung der Beteiligten ihren Rechtsgrund in einem Verzicht des Klägers auf die ihm ansonsten anwachsenden Einspeiserechte hatte und daher insbesondere keinen Miet- oder Pachtzins für die Überlassung von unbeweglichem Vermögen im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellte. Es liegen auch keine vorrangigen Einkünfte des Klägers aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vor. Denn da der gegenüber der N-KG ergangene Feststellungsbescheid nach der vom Senat vorgenommenen Auslegung (siehe oben II.1.) keine mitunternehmerischen Einkünfte des Klägers aus der streitgegenständlichen Zahlung ausweist, wird dadurch für den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr als Folgebescheid in negativer Hinsicht mit Bindungswirkung festgestellt, dass solche Einkünfte im Feststellungszeitraum nicht entstanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2014 - III R 20/13, BFHE 244, 530, BStBl II 2016, 583).

28 d) Ebenso wenig stellt das Versprechen des Klägers, auf die Inanspruchnahme seiner Rechte aus der mit der E-GmbH vereinbarten Rückfallklausel zu verzichten, eine Veräußerung oder einen veräußerungsgleichen Vorgang gemäß § 23 Abs. 1 EStG dar, der gegenüber einer Berücksichtigung nach § 22 Nr. 3 EStG vorrangig wäre. Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein Verzicht auf eine Rechtsposition nur dann als Veräußerung oder veräußerungsgleicher Vorgang zu qualifizieren, wenn er dazu führt, dass ein Vermögensgegenstand in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19.02.2013 - IX R 35/12, BFHE 240, 559, BStBl II 2013, 578, Rz 17 und vom 18.05.2004 - IX R 63/02, BFHE 206, 174, BStBl II 2004, 874, unter II.1.b cc [Rz 17]). Im Streitfall konnte der Kläger aber schon deswegen nicht über das Einspeiserecht verfügen oder es in seiner Substanz aufgeben, weil er nicht als Anlagenbetreiber für die Nutzung und den Betrieb der Windkraftanlagen verantwortlich und er deshalb auch nicht zur Einspeisung von Strom in das Netz des Netzbetreibers berechtigt war.

29 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de