

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.09.2014 – 3 K 2163/12

Tatbestand:

Streitig ist, ob Herstellungskosten für ein Blockheizkraftwerk als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen oder nur im Wege der Absetzungen für Abnutzung abzugsfähig sind und ob der Kläger steuerfreie Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“) erzielt hat.

Die Kläger sind Eheleute und werden für die Streitjahre 2008 und 2009 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielt Einkünfte aus privatärztlicher Tätigkeit, die er durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelt. Des Weiteren erzielt er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit in einer Rehabilitationsklinik in B. Die Kläger erklärten zudem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, u.a. aus einem Objekt in S. Für dieses Objekt machten sie sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand gelten, und zwar (u.a.) für ein Blockheizkraftwerk (Abschlagszahlung in 2008 i.H.v. 19.000,00 € und Restzahlung in 2009 i.H.v. 19.365,72 €) und für die Herstellung eines Gasanschlusses (in 2008: 1.475,00 €).

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in den Erstveranlagungsbescheiden zur Einkommensteuer für 2008 und 2009 (vom 08. Februar 2010 (2008) bzw. 20. Dezember 2010 (2009) - die beide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergingen - erklärungsgemäß in Ansatz gebracht.

Im Jahr 2011 erfolgte beim Kläger eine Außenprüfung für die Jahre 2007 - 2009. Über diese Prüfung gibt es Berichte (jeweils vom 03. Februar 2012) mit verschiedenen Auftragsbuchnummern:

In dem Bericht mit der Auftragsbuchnummer ... (Bl. 5 - 15 der Bp-Berichtsakte "Blockheizkraftwerk") wird ausgeführt, der Kläger habe im Jahr 2008 im Vermietungsobjekt in S die vorhandene Heizungsanlage durch den Einbau eines Blockheizkraftwerkes (BHKW) erneuern lassen. Damit habe er ein Gewerbe "Wärme- und Kälteversorgung" begründet. Bei dem Blockheizkraftwerk handle es sich laut Rechnung vom 23. Dezember 2008 um ein BHKW mit der Typbezeichnung "DACHS HKA G 5,5" und liefere gemäß Herstellerangaben eine Heizleistung von 12,5 kW/h und eine elektrische Leistung von 5,5 kW/h. Das BHKW werde mit Erdgas betrieben, so dass für die Inbetriebnahme der Anlage auch die Herstellung eines Erdgas-Netzanschlusses notwendig gewesen sei. Blockheizkraftwerke seien ertragsteuerlich als selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln. Diese Rechtsauffassung der Finanzverwaltung sei in allen offenen Fällen anzuwenden; insoweit bestehe kein Bestandsschutz für den Steuerpflichtigen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer betrage 10 Jahre. Blockheizkraftwerke dienten sowohl der Erzeugung von Nutzwärme als auch der Erzeugung von Strom. Die angefallenen Ausgaben entfielen daher auf beide Bereiche. Eine Zuordnung der Kosten ausschließlich zur Stromerzeugung sei nicht zulässig. Bei den Anlagen seien regelmäßig geeichte Messeinrichtungen vorhanden, aus denen sich der Umfang der in das Stromnetz eingespeisten Strommenge und der an die Mieter gelieferten Strommenge sowie der abgegebenen Wärme ergebe. Lägen solche Vorrichtungen nicht vor, könne als Maßstab für die Aufteilung der Gesamtkosten die vom Hersteller der Anlage bescheinigte sog. "Stromkennzahl" herangezogen werden. Dabei handle es sich um das Verhältnis der Nettostromerzeugung zur Nutzwärmeerzeugung in einem bestimmten Zeitraum. Nach den Herstellerangaben erzeuge das eingebaute BHKW - bei einer 88 %igen Brennstoffnutzung - elektrische Energie i.H.v. 27 % und thermische Energie i.H.v. 61 %, so dass auf die Stromerzeugung durchschnittlich ca. 30,7 % und auf die Wärmeerzeugung ca. 69,3 % der entstandenen Kosten entfielen. Der Prüfer brachte für 2009 Erlöse aus dem Stromverkauf an die Mieter i.H.v. 1.063,83 € (netto), Erlöse aus Einspeisevergütungen der Stadtwerke i.H.v. 986,47 € (netto) und Umsatzsteuererstattung i.H.v. 6.361,22 € (aus der Umsatzsteueranmeldung 3. Quartal 2009: Vorsteuer auf Anschaffungskosten Blockheizkraftwerk

und Vorsteuer auf Anschaffungskosten Gasanschluss) in Ansatz. Die vom Prüfer angesetzten Betriebsausgaben setzten sich zusammen aus den (nur) im Wege der AfA berücksichtigten Anschaffungskosten für das BHKW (Tz. 1.3), der abzugsfähigen Vorsteuer auf die Anschaffungskosten, der Stromlieferung an die Stadtwerke nebst Vorsteuer und den Aufwendungen für die Schornsteinsanierung nebst abzugsfähiger Vorsteuer. Der Prüfer ermittelte für das Jahr 2008 einen Verlust i.H.v. 9.846,32 € und für das Jahr 2009 einen Gewinn i.H.v. 1.885,19 € (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG).

In dem Bericht mit der Auftragsbuchnummer ... (Bl. 13 - 37 der Bp-Akte) wird ausgeführt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Bezug auf das Objekt in S seien um den geltend gemachten Erhaltungsaufwand für das Blockheizkraftwerk zu kürzen (2008: 19.000,00 € zzgl. Erdgas-Netzanschluss 1.475,00 €; 2009: 19.365,72 €). Zudem sei die Rechnung der Firma S über Schornsteinsanierung doppelt erfasst (betrifft Blockheizkraftwerk) und daher eine weitere Kürzung i.H.v. 1.423,48 € vorzunehmen.

Der Kläger hingegen vertrat folgende Auffassung (Schreiben vom 12. November 2011, Bl. 127 der ESt-Akte 2008):

Der Entscheidung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen vom 15. Dezember 2010 (S 2240-186-ST221/ST22), die ihm der Beklagte - Herr H – vorgelegt habe, sei eindeutig zu entnehmen, dass die ertragsteuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken durch die Finanzbehörde zwischen dem 31. Januar 2006 und dem 15. Dezember 2010 eine Wandlung erfahren habe. Somit sei eindeutig, dass zum Zeitpunkt der Investitionsentscheidung im Jahr 2008 Blockheizkraftwerke seitens der Finanzbehörden als Gebäudebestandteile angesehen worden seien. Er habe Anspruch darauf, dass die Bewertung auf der Grundlage der damals gültigen Rechtsauffassung erfolge (Bestandsschutz). Er beantrage daher, die von ihm in den Jahren 2008 und 2009 verauslagten Kosten als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand anzuerkennen.

Mit Schreiben vom 14. März 2012 (Bl. 42 der Bp-Akte) teilte der Kläger ergänzend mit, dass er nach Rücksprache mit seinem Steuerberater bei der Auffassung bleibe, dass der Einbau eines BHKW bei nachgewiesenem Mangel der Altanlage eine Ersatzinvestition darstelle und deshalb sofort abgeschrieben werden könne. Zudem sei die in der zweiten Hälfte des Jahres 2008 zum Zeitpunkt der Investitionsentscheidung maßgebliche Regelung anzuwenden. Dem Finanzamt seien seinerzeit alle notwendigen Angaben, Informationen und Originalbelege vorgelegt worden und durch Ausfertigung der Steuerbescheide bestätigt worden. Er dürfe im Nachhinein nicht schlechter gestellt werden.

Der Beklagte hingegen schloss sich der Auffassung des Betriebsprüfers an und erließ entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 (beide Bescheide vom 27. April 2012, Bl. 120 - 123 der ESt-Akte 2008 und Bl. 105 - 108 der ESt-Akte 2009). Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

Mit seinem dagegen (wie auch gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide gleichen Datums) eingelegten Einspruch machte der Kläger geltend, es habe sich um eine Ersatzinvestition einer behördlich reklamierten Heizungsanlage gehandelt. Nach Maßgabe der damals geltenden Rechtsauffassung sei der Ersatz auch im Hinblick auf durch den Zoll ausgezahlte Förderbeträge wirtschaftlich gewesen. Er habe annehmen müssen, dass die steuerliche Bewertung analog zu Photovoltaikanlagen geschehe. Eine solche sei seit dem Jahr 2001 in seinem Besitz. Der Beklagte berufe sich auf eine Entscheidung der OFD Hannover vom 15. Dezember 2010, in der ausdrücklich eine Änderung der Rechtsauffassung zu den Vorjahren zum Ausdruck komme. Ein Steuerpflichtiger dürfe aber im Nachhinein nicht schlechter gestellt werden als zum Zeitpunkt der Investitionsentscheidung.

Der Beklagte wies die Einsprüche – nach Erlass eines nach § 129 AO berichtigten Bescheides für 2009 vom 24. Mai 2012 (Bl. 111 der ESt-Akte 2009) – mit Einspruchsentscheidung vom 25. Juli 2012 als unbegründet zurück. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen (Bl. 127 - 130 der ESt-Akte 2008).

Am 23. August 2012 haben die Kläger Klage erhoben.

Sie tragen vor (Blatt 13 der Gerichtsakte), bei der Betriebsprüfung sei nicht bemerkt worden, dass als Betriebseinnahmen angegebene Einnahmen für eine Selbsthilfeorganisation nicht steuerpflichtig seien, da sie mit 1.613,00 € unterhalb des Steuerfreibetrages von 2.100,00 € lägen. Wie den in Anlage beigefügten Belegen (Bl. 41 - 50 der Gerichtsakte) zu entnehmen sei, seien in den Jahren 2008 und 2009 jeweils 1.345,00 € vereinnahmt und auch versteuert worden. Es sei ihnen nicht bewusst gewesen, dass Tätigkeiten für gemeinnützige Organisationen steuerfrei seien.

Bei den in Anlage beigefügten Belegen handelt es sich um Rechnungen des Klägers mit dem Briefkopf der orthopädischen Rehabilitationsklinik (Reha-Zentrum B Klinik B) an Frau W, Deutsche Rheuma-Liga Bundesverband e.V. mit jeweils folgendem Wortlaut:

"Für die redaktionelle Mitarbeit am Heft Nr. ... erlaube ich mir zu liquidieren ..."

Er sei – so der Kläger - seit 1983 Mitglied der Rheumaliga und arbeite mittlerweile auf drei Ebenen in dieser mit. So sei er ärztlicher Berater der Arbeitsgruppe B und Vizepräsident des Landesverbandes. Im Rahmen dieser Tätigkeit nehme er persönlich an Sitzungen und Versammlungen teil, halte Vorträge vor jeweils ca. 100 Personen und berate telefonisch wie in kleinen Gruppen andere Mitglieder. Um diese Tätigkeiten gehe es hier aber nicht, schon deshalb, weil er für diese Funktionen keinerlei Bezüge erhalte. Im Rahmen seiner redaktionellen und ärztlich beratenden Funktion fahre er 5 mal im Jahr für einen Tag nach F zur Redaktionskonferenz und treffe dort persönlich andere Rheumaligamitglieder, Redakteure und Verbandsfunktionäre, um diesen bei der Erstellung der Verbandszeitschrift "Mobil" für insgesamt ca. 260.000 Mitglieder zu helfen. Einmal im Jahr werde mit diesem Personenkreis (ca. 12) ein Workshop irgendwo in der Mitte Deutschlands durchgeführt. Darüber hinaus schreibe er Artikel bzw. überarbeite fremde Artikel redaktionell oder beantworte Leserfragen oder Fragen von Rheumaligamitgliedern telefonisch. Da es sich um eine hochqualifizierte Arbeit handle, seien sowohl journalistische Fähigkeiten als auch spezialisiertes medizinisches Wissen erforderlich. Gemessen daran stellten die Bezüge von ca. 1.500,00 € pro Jahr keine adäquate Vergütung dar, sondern reflektierten den ehrenamtlichen Status. Wesentlicher Inhalt dieser ehrenamtlichen Tätigkeit sei die Information über rheumatische Erkrankungen und das Geben von Ratschlägen und Verhaltensmaßnahmen zur Bewältigung derselben. Aus diesem Sachverhalt ergebe sich, dass er durch "persönlichen Kontakt" "Einfluss nehme, um auf diese Weise geistige und körperliche Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern", also "pädagogisch" auf betroffene Menschen einwirke, um ihnen bei der Krankheitsbewältigung zu helfen. Nicht umsonst werde die Rheumaliga von Krankenkassen und Rentenversicherern mit fünf- bis sechststelligen Beträgen jährlich unterstützt.

Im Übrigen gelte die Steuerbefreiung auch für Einnahmen aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten. Die vom Beklagten eingeräumte schriftstellerische Tätigkeit gelte gemeinhin als "künstlerisch". Somit sei die Voraussetzung zur Anwendung des § 3 Nr. 26 EStG selbst nach Auffassung des Beklagten erfüllt. Es bestehe auch eine Vergleichbarkeit mit der Tätigkeit eines Übungsleiters. Nach einem Erlass des niedersächsischen Finanzministeriums gelte auch eine Lehr- und Vortragstätigkeit im Rahmen der allgemeinen Bildung und Ausbildung als begünstigte Tätigkeit. Er schule Betroffene im Rahmen der Beratertätigkeit in medizinischen Sachverhalten. Er sei von der Rheumaliga angesprochen worden, ob er die Tätigkeit eines medizinischen Beraters und Redakteurs übernehmen wolle. Auf Frage, was er dafür tun müsse, habe man geantwortet, er müsse an den Redaktionssitzungen teilnehmen, seinen Sachverstand einbringen und ab und zu einmal einen Artikel

schreiben. Jahre später habe er Mehrwertsteuer abführen sollen, was er dann auch getan habe. Die Rechnungen, die er dafür erstellt habe, seien nicht im Namen des M-Rehazentrums oder von diesem gefertigt worden, sondern in seiner Eigenschaft als Chefarzt.

Nach dem Künstlersozialversicherungsgesetz sei Künstler i.S.d. Gesetzes, wer Musik, darstellende oder bildende Kunst schaffe, ausübe oder lehre. Publizist i.S.d. Gesetzes sei, wer als Schriftsteller, Journalist oder in anderer Weise publizistisch Tätig sei oder Publizistik lehre. Dass die Bezeichnung "Übungsleiterpauschale" den Sachverhalt unzulässig verkürze, sei auch dem beigefügten Artikel aus einer Apothekerzeitung (Bl. 121 der Gerichtsakte) zu entnehmen, in dem eine Vielzahl von ehrenamtlichen Tätigkeiten aufgeführt seien, die keine Übungsleitertätigkeiten beinhalteten oder trotzdem steuerbegünstigt seien.

§ 18 EStG definiere Tätigkeiten, die als selbständige Arbeit i.S.d. EStG zu erfassen seien, nicht aber ob diese gem. § 3 Nr. 26 EStG steuerbegünstigt seien bzw. ob es sich bei diesen um "künstlerische Tätigkeiten" handle. Somit sei der Verweis des Beklagten auf diesen Paragraphen nicht zielführend. Unstreitig sei, dass er – der Kläger - nicht als Übungsleiter und Erzieher tätig sei. Man könne seine Tätigkeit aber als Ausbilder auffassen. In seiner Tätigkeit als beratender Arzt berate er chronisch kranke, behinderte und beeinträchtigte Menschen in medizinischen Sachverhalten. Am Beratungstisch säßen unmittelbar Betroffene. Zwangsläufig bilde er diese dann auch aus. Es sei ein ausgesprochenes Ziel, dass er Betroffene in eigener Sache, d.h. im Hinblick auf ihre Krankheit, ausbilde. In den letzten Jahrzehnten habe sich das Konzept der Patientenschulung bei chronischen Erkrankungen als sehr erfolgreich erwiesen. Es werde von vielen Kostenträgern mittlerweile regelrecht eingefordert. Auch der Begriff Betreuer sei gerechtfertigt. Vereinsmitglieder riefen ihn auch wiederholt an, um spezielle nicht persönliche, sondern allgemeine Fragenstellungen im Hinblick auf die Rheumaliga zu klären.

Auf der Internetseite des Bayerischen Landesamtes für Steuern Dienststelle München heiße es: *"Die begünstigten Tätigkeiten der Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder Betreuer haben miteinander gemeinsam, dass bei ihrer Ausübung durch persönliche Kontakte Einfluss auf andere Menschen genommen wird, um auf diese Weise deren Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern. Gemeinsamer Nenner dieser Tätigkeiten ist daher die pädagogische Ausrichtung."*

Selbsthilfe bedeute heute, medizinisches Fachwissen als Schulungsinhalte i.V.m. Verhaltensänderungen zu vermitteln. Dies sei auch eine pädagogische Tätigkeit, vergleichbar einer Tätigkeit wie sie von Übungsleitern, Ausbildern, Erziehern oder Betreuern wahrgenommen werde. In der Therapie chronischer Erkrankungen hätten sich Patientenschulungen beispielsweise bei Brustkrebs, Diabetes mellitus und ebenso bei rheumatischen Erkrankungen sehr bewährt. Somit schließe seine Tätigkeit als medizinischer Berater und Redakteur diese Tätigkeiten mit ein.

In Bezug auf das Blockheizkraftwerk ergänzten die Kläger ihr bisheriges Vorbringen wie folgt:

Die Errichtung eines Blockheizkraftwerkes sei der Reparatur der alten Heizung vorgezogen worden, weil ein Wechsel von Öl auf Gas angesichts der Emissions- und absehbaren Preisunterschiede opportun gewesen sei. Die Reparaturkosten für die alte Heizung wären unverhältnismäßig hoch gewesen. Ein Blockheizkraftwerk habe auch die Energieeffizienz im vorgeschriebenen Energiepass verbessert. Die Anlage sei im Dezember 2008 halb fertig gestellt gewesen. Speicher und Verrohrung seien eingebaut worden. Das Blockheizkraftwerk selbst sei erst im Januar 2009 installiert worden, nachdem im Dezember 2008 ein Abschlag i.H.v. 19.000,00 € gezahlt worden sei. Die Wärmeerzeugung habe dann im Januar 2009 begonnen, die Stromerzeugung aus technischen Gründen erst im März 2009.

Auch das FG Niedersachsen habe mit Urteil vom 10. Juli 2008 (15 K 370/07) entschieden, dass ein in ein Mehrfamilienhaus eingebautes Blockheizkraftwerk gegenüber dem Gebäude kein separates Wirtschaftsgut sei. Nach Auffassung des Finanzgerichts fehle eine unmittelbare gewerbliche Nutzung, wenn der eigentliche Zweck einer Anlage darin liege, das Gebäude besser nutzen zu können. Heizanlagen, die zwar auch gewerblichen Zwecken dienten, deren eigentlicher Zweck aber in der Beheizung des betrieblich genutzten Gebäudes liege, seien keine Betriebsvorrichtungen. Bei einem Blockheizkraftwerk, mit dessen Hilfe ein auf Stromlieferung gerichtetes Gewerbe unmittelbar betrieben werde, das andererseits aber auch unmittelbar dem Zweck diene, das zu Wohnzwecken genutzte Gebäude nach Entfernung der alten Heizung überhaupt nutzbar zu machen, komme es darauf an, ob das Blockheizkraftwerk vorrangig als Heizung für das Gebäude diene oder vorrangig dem Gewerbebetrieb. Sei das Blockheizkraftwerk als Ersatz für eine verbrauchte Heizungsanlage installiert worden, sei der Funktionszusammenhang der Anlage zum Gebäude vorrangig.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 27. April 2012 und den Einkommensteuerbescheid für 2009 in der berichtigten Fassung vom 24. Mai 2012 sowie die Einspruchsentscheidung vom 25. Juli 2012 zu ändern und die Einkommensteuer so festzusetzen, wie sie sich ergibt, wenn die Aufwendungen des Klägers für das Blockheizkraftwerk als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen zum Abzug zugelassen werden und seine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in 2008 und 2009 um jeweils 1.613,00 € reduziert werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er erwidert, der Einwand, dass in den Betriebseinnahmen steuerfreie Einnahmen für eine Selbsthilfeorganisation enthalten gewesen sein sollen, sei neu. Der Sachverhalt sei nicht Gegenstand der Schlussbesprechung gewesen. Die vom Kläger von der Deutschen Rheumaliga für die redaktionelle Mitarbeit an diversen Heften vereinnahmten Beträge seien bei den Einnahmen/Einkünften aus selbständiger Arbeit erfasst worden. Mit ihrer Auffassung, die Einnahmen seien steuerfrei, bezögen sie sich wohl auf die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 26 EStG. Danach seien Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbare nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder im Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke bis zur Höhe von insgesamt 2.100,00 € im Jahr steuerfrei. Diese Voraussetzungen erfülle die redaktionelle Mitarbeit an Heften der Deutschen Rheumaliga nicht. Nach den vorgelegten Rechnungen seien die streitigen Beträge ausschließlich für die redaktionelle Mitarbeit an dem in der jeweiligen Rechnung genannten Heft gezahlt worden. Eine solche Tätigkeit erfülle die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung nicht. Die Tätigkeit sei dem journalistisch-schriftstellerischen Bereich zuzurechnen und mit der Tätigkeit eines Übungsleiters, Ausbilders, Erziehers oder Betreuers nicht vergleichbar. Die Ausbildung kranker und behinderter Menschen sei nicht Gegenstand der redaktionellen Mitarbeit des Klägers. Soweit im Rahmen dieser redaktionellen Mitarbeit medizinische Fragestellungen behandelt würden, führe dies nicht dazu, dass die Tätigkeit als die eines Ausbilders zu qualifizieren sei. Auch eine betreuende Tätigkeit i.S.d. § 3 Nr. 26 EStG sei nicht ersichtlich.

Die Steuerfreiheit von Einnahmen aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten erfordere eine künstlerische Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die redaktionelle Mitarbeit des Klägers an Heften der Deutschen Rheumaliga erfülle auch nicht die Voraussetzungen einer künstlerischen Tätigkeit.

Dass das Künstlersozialversicherungsgesetz sowohl Künstlern als auch Publizisten sozialen Schutz in der Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung biete, führe nicht dazu, dass die Tätigkeit des Klägers, der im Rahmen seiner redaktionellen Mitarbeit auch Artikel schreibe, als eine künstlerische i.S.d. § 18 EStG zu betrachten sei.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Anfragen des Gerichts an die Beteiligten mit Schreiben vom 25. August 2014 (Blatt 142 f. und Blatt 146 f. der Gerichtsakte) sowie deren Antwortschreiben vom 29. August 2014 (Blatt 151 bis 153 der Gerichtsakte) bzw. 8. September 2014 (Blatt 155 bis 180 der Gerichtsakte) verwiesen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang überwiegend begründet.

Der Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 27. April 2012 und der Einkommensteuerbescheid für 2009 in der berichtigten Fassung vom 24. Mai 2012 sowie die Einspruchsentscheidung vom 25. Juli 2012 sind rechtswidrig, verletzen die Klägerin in ihren Rechten und sind daher zu ändern (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO), soweit der Beklagte die Aufwendungen des Klägers für das Blockheizkraftwerk nicht als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen zum Abzug zugelassen hat. Im Übrigen (Reduzierung der Einkünfte des Klägers aus selbständiger Tätigkeit) ist die Klage unbegründet.

1. Blockheizkraftwerk

Die von den Klägern geltend gemachten Aufwendungen für das in den Streitjahren errichtete Blockheizkraftwerk sind als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen zum Abzug zuzulassen. Die Auffassung des Beklagten, die Aufwendungen könnten/dürften nur im Wege der Abschreibung Einkünfte mindernd geltend gemacht werden, ist unzutreffend.

Ein Blockheizkraftwerk dient der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme in einem Gebäude (sogenannte Kraft-Wärme-Koppelung). Dabei wird mit einem Verbrennungsmotor zunächst mechanische Energie erzeugt und diese dann durch einen Generator in Strom umgewandelt. Die anfallende Abwärme des Generators und des Motors wird unmittelbar vor Ort zum Heizen des Gebäudes und für die Warmwasserbereitung in dem Gebäude verwandt. Voraussetzung für einen sinnvollen Einsatz eines Blockheizkraftwerkes ist daher der gleichzeitige Bedarf an Strom und Wärme. Dabei wird der selbst erzeugte Strom in der Regel insoweit in das öffentliche Netz eingespeist, als er nicht in dem Gebäude verbraucht wird. Der örtliche Energielieferant ist zur Abnahme und Vergütung des erzeugten und eingespeisten Stromes verpflichtet. Die Herstellung und der Verkauf des Stroms ist grundsätzlich als gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 EStG zu beurteilen (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2013 III R 27/12, BFHE 243, 327; BStBl II 2014, 372 zu einer Photovoltaikanlage). Entsprechendes gilt, wenn Wärme an Mieter verkauft wird.

Im vorliegenden Fall wurde nur Strom und keine vom Blockheizkraftwerk erzeugte Wärme an die Mieter verkauft. Wie dem Schreiben des Beklagten vom 8. September 2014 (Blatt 155 bis 180 der Gerichtsakte) zu entnehmen ist, wurde dies zwar weder vom Beklagten noch von der Betriebsprüfung geprüft. Der Aussage des Klägers in seinem Schreiben vom 29. August 2014 und den beigefügten Anlagen (Blatt 151 bis 153 der Gerichtsakte) ist jedoch zu entnehmen, dass den Mietern nur die Kosten für das - zum Betrieb des Blockheizkraftwerkes erforderliche - Gas in Rechnung gestellt wurden. Damit wurde keine vom Blockheizkraftwerk erzeugte Wärme an die Mieter verkauft,

sondern nur - wie bei Wohnungseigentumsgemeinschaften üblich – die anteiligen Energiekosten für den Betrieb der gemeinsamen Heizungsanlage in Rechnung gestellt.

Im vorliegenden Fall wurde somit nur Strom verkauft. In Bezug auf diesen Stromverkauf bestehen zwar Zweifel, ob der Beklagte zu Recht von einer gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 15 EStG ausgegangen ist, denn der Verkauf von Strom ist – soweit ersichtlich - weit überwiegend an die eigenen Mieter erfolgt. Es liegt daher nahe, den Verkauf von Strom an eigene Mieter als unselbständige Nebenleistung zu den Vermietungseinkünften i.S. des § 21 EStG zu qualifizieren. Umsatzsteuerlich wird dies jedenfalls so gesehen, denn der BFH hat mit Urteil vom 15. Januar 2009 (V R 91/07 BFHE 224, 172; BStBl II 2009, 615) entschieden, dass sich die nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie Vermietung von Wohngebäuden auch auf die Lieferung von Strom erstreckt.

Die Frage der Zuordnung der Energielieferung zu der einen oder der anderen Einkunftsart kann im vorliegenden Fall allerdings offen bleiben. Denn die durch das Blockheizkraftwerk verursachten Kosten sind (mit derselben steuerlichen Auswirkung) entweder als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 EStG oder – soweit sie auf einen Gewerbebetrieb "Wärme- und Stromerzeugung" entfallen würden - als Betriebsausgaben (ggf. als Aufwandseinlage) bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 EStG zu berücksichtigen (zur Aufwandseinlage von Erhaltungsaufwand siehe FG München, Urteil vom 2. August 2012 15 K 770/12, EFG 2012, 2279 m.w.N.).

Auch die Höhe der in den Streitjahren 2008 und 2009 abzugsfähigen Kosten ist nicht abhängig von der Einkunftsart, der diese Aufwendungen zuzuordnen wären. Der Beklagte hat nämlich – dem Kläger folgend – den Gewinn für die (angenommenen) gewerblichen Einkünfte aus der Stromerzeugung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt (sog. „Einnahmen-Überschuss-Rechnung“) und auch bei einer Zuordnung der Tätigkeit (Stromverkauf) zu den Vermietungseinkünften würden die Einkünfte durch Abzug der Aufwendungen (= Werbungskosten) von den Einnahmen ermittelt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. Abs. 2 Nr. 2 EStG). Mithin handelt es sich bei den streitigen Aufwendungen für das Blockheizkraftwerk – unabhängig von der Einkunftsart - entweder um sofort (= im Jahr der Verausgabung) abzugsfähige Kosten oder aber (wie der Beklagte geltend macht) um Aufwendungen, die nur im Wege der Absetzungen für Abnutzung (AfA) geltend gemacht werden können.

Letzteres ist hier nicht der Fall. Die Auffassung des Beklagten, die streitigen Aufwendungen für das Blockheizkraftwerk könnten nur im Wege der Absetzungen für Abnutzung (AfA) geltend gemacht werden, ist nach Auffassung des Senats aus folgenden Gründen unzutreffend:

Nach § 7 Abs. 1 und 2 EStG sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter bzw. bewegliche Wirtschaftsgüter, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, auf den Zeitraum der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer durch Abschreibungen zu verteilen. Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschrift im Streitfall ist somit, dass das eingebaute Blockheizkraftwerk als separates Wirtschaftsgut gegenüber dem Gebäude bewertet werden muss. Diese Voraussetzung erfüllt das Blockheizkraftwerk im Streitfall nicht.

Im Einkommensteuerrecht erfolgt die Abgrenzung zwischen selbständigen und unselbständigen Wirtschaftsgütern auf der Grundlage des bürgerlichen Rechts über die wesentlichen Gebäudebestandteile und Scheinbestandteile (§§ 93 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) sowie des Bewertungsrechts (BFH-Urteil vom 7. September 2000 III R 48/97; BFHE 194, 289, BStBl II 2001, 253), wobei auch Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, oder aber auch unterschiedlich genutzte Gebäudeteile selbständige Wirtschaftsgüter sein können (R 4.2 Absatz 3 bis 5 EStH).

Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes gehören die zur Herstellung eines Gebäudes eingefügten Sachen (vgl. § 94 Abs. 2 BGB). Zur Herstellung eingefügt sind sämtliche Teile, ohne die das Gebäude nach der Verkehrsanschauung noch nicht als fertig gestellt zu beurteilen ist. Eine feste Verbindung ist hierfür nicht erforderlich, es reicht aus, wenn zwischen der Sache und dem Gebäude ein räumlicher Zusammenhang hergestellt ist. Das streitgegenständliche Blockheizkraftwerk dient der Beheizung und Warmwasserversorgung eines Gebäudes. Ein Gebäude ohne Heizungsanlage ist nach der Verkehrsanschauung noch nicht als fertig gestellt anzusehen. Damit ist das Blockheizkraftwerk wesentlicher Bestandteil des Gebäudes und – da es der eigentlichen Nutzung des Gebäudes dient – als unselbständiger Gebäudeteil kein selbständiges Wirtschaftsgut (R 4.2 Absatz 5 EStH).

Auch wenn das Blockheizkraftwerk als wesentlicher Bestandteil des Gebäudes bzw. als unselbständiger Gebäudeteil anzusehen ist, kann es als selbständiges Wirtschaftsgut gesondert abgeschrieben werden, wenn es sich um eine Betriebsvorrichtung handelt. Nicht in das Grundvermögen einbezogen und damit als bewegliche Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG; sog. Betriebsvorrichtungen). Aus dem Tatbestandsmerkmal der Zugehörigkeit "zu einer Betriebsanlage" folgert die ständige Rechtsprechung, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (ebenda). Zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Betriebsablauf muss ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist. Demgegenüber genügt es nicht, wenn eine Anlage für einen Betrieb lediglich nützlich, notwendig oder gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist. Vielmehr ist entscheidend, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes benutzt werden (ebenda).

Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen ist das Blockheizkraftwerk nicht als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren. In Gebäude eingebaute Heizanlagen haben in erster Linie die Funktion, das Gebäude als solches besser nutzbar zu machen. Ein Gebäude ohne Heizungsanlage kann normalerweise seine Aufgabe, Menschen als Wohn- oder Arbeitsraum zu dienen, nicht erfüllen. Deshalb hat der Bundesfinanzhof (BFH) in ständiger Rechtsprechung eine in das Gebäude eingebaute Heizanlage - unabhängig davon, ob es sich um Ölheizungen, Heizthermen oder Luftherhitzer handelt - grundsätzlich als Gebäudebestandteil angesehen (ebenda).

Vor diesem Hintergrund ist auch ein in ein Vermietungsobjekt eingebautes Blockheizkraftwerk nicht als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren. Zwar dient es auch dem Zweck der Stromerzeugung. Jedoch liegt der eigentliche Zweck des Blockheizkraftwerkes darin, ein Gebäude zu beheizen und mit warmem Wasser zu versorgen. Dem Blockheizkraftwerk kommt somit in erster Linie die Funktion zu, ein Gebäude besser nutzbar zu machen (vgl. hierzu auch das BFH-Urteil vom [7. September 2000](#), a. a. O., mit dem der Einbau eines Späneofens in eine Tischlerei nicht als Betriebsvorrichtung anerkannt worden ist).

Zwar können auch Einrichtungen zur Beheizung von Gebäuden und zur Stromerzeugung zu den Betriebsvorrichtungen gehören; dies ist jedoch ausschließlich dann der Fall, wenn mit den Heiz- bzw. Stromerzeugungseinrichtungen das Gewerbe des Steuerpflichtigen unmittelbar betrieben wird (ebenda mit Verweis auf BFHE 187, 124, BStBl II 2000, 144, zu Heizstationen eines Fernwärmeunternehmens).

Ein solcher Fall liegt hier indes nicht vor. Im Streitfall dient das vom Kläger angeschaffte Blockheizkraftwerk zwar auch dem Zweck, Strom (an Mieter bzw. Dritte) zu verkaufen. Der eigentliche Zweck - insbesondere während der Heizperiode - liegt jedoch in der Beheizung des vermieteten Gebäudes. Damit kommt der Heizungsanlage aber in erster Linie die Funktion zu, das Gebäude als solches besser nutzbar zu machen. Selbst wenn man also einen Gewerbebetrieb

„Stromverkauf“ bejahen würde, wären die Beziehungen des Blockheizkraftwerkes zum vermieteten Gebäude (als dessen Heizvorrichtung) enger und unmittelbarer. Der Nützlichkeitsvorteil (Stromverkauf), den der Kläger aus der wirtschaftlich sinnvollen und aus Umweltschutzgründen möglicherweise auch zu begrüßenden Verwendung eines Blockheizkraftwerkes zieht, reicht für die Annahme einer Betriebsvorrichtung nicht aus.

Diese Einschätzung – dass das Blockheizkraftwerk unselbständiger Bestandteil des Gebäudes und keine Betriebsvorrichtung ist – deckt sich übrigens auch mit dem (zum Bewertungsrecht ergangenen) Erlass des Ministeriums der Finanzen Rheinland-Pfalz und dem gleichlautenden Erlass der Oberfinanzdirektion Koblenz vom 27. Juni 2013 (S 3130 A-St 38 2, FMNR2ab460013) zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen. Nach der „Anlage 1“ zu diesem Erlass („Abgrenzungshinweise in Form einer alphabetischen Zusammenstellung“) ist nämlich ein Blockheizkraftwerk, das – wie im vorliegenden Fall - der Wärmegewinnung eines Gebäudes dient, keine Betriebsvorrichtung, sondern Teil des Gebäudes.

Das Blockheizkraftwerk rechnet damit nicht zu den selbstständigen beweglichen Wirtschaftsgütern, sondern bleibt als wesentlicher Bestandteil unselbständiger Teil des Gebäudes. Das Blockheizkraftwerk ist daher in vollem Umfang dem Bereich der Vermögensverwaltung (hier: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) zuzuordnen. Wäre ein Gewerbebetrieb „Stromverkauf“ zu bejahen, handelte es sich also um betriebsfremdes Vermögen.

Auch das Niedersächsische Finanzgericht hat in einem vergleichbaren Fall (Urteil vom 10. Juli 2008 15 K 370/07, DStRE 2008, 1437) die Auffassung vertreten, dass ein Blockheizkraftwerk (neben der Stromerzeugung) als Heizungsanlage unmittelbar dem Zweck dient, ein zu Wohnzwecken genutztes Gebäude nach der Entfernung der alten Heizung überhaupt nutzbar zu machen. Bei einer derartigen Gemengelage sei – so das FG - darauf abzustellen, ob das Blockheizkraftwerk vorrangig als Heizung für das Gebäude diene und damit seine Beziehung zum Gebäude enger und unmittelbarer sei als die zum Gewerbebetrieb oder umgekehrt. Zur Überzeugung des Niedersächsischen Finanzgerichts war der Funktionszusammenhang der Anlage zum Gebäude vorrangig, weil die Anlage als Ersatz für eine verbrauchte Heizungsanlage installiert worden war und damit deren Funktion der Ermöglichung des Aufenthalts von Menschen zu Wohnzwecken übernahm.

So liegt der Fall auch hier, denn das streitgegenständliche Blockheizkraftwerk wurde als Ersatz für eine reparaturbedürftige, verbrauchte Heizungsanlage installiert und diente damit vorrangig dem Zweck, den weiteren Aufenthalt von Menschen (= Mieter) zu Wohnzwecken zu ermöglichen.

Da das Blockheizkraftwerk im vorliegenden Fall nicht im Zuge der Herstellung des Gebäudes (Herstellungsfall), sondern erst später als Ersatz für eine schon vorhandene Heizungsanlage (Renovierungsfall) in das Gebäude eingebaut wurde, handelt es sich steuerlich um (sofort abzugsfähigen) Erhaltungsaufwand. Die zur Inbetriebnahme erforderlichen Kosten sind daher nach § 11 Absatz 2 Satz 1 EStG sofort im Jahr der Verausgabung (also nicht nur im Wege der AfA) abzugsfähig, und zwar entweder zu 100 % als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, oder – sofern man einen eigenen Gewerbebetrieb „Stromverkauf“ annehmen wollte (s.o.) – entsprechend dem Anteil der gewerblichen Betätigung als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

2. Übungsleiterpauschale

Nach § 3 Nr. 26 EStG in der in den Streitjahren 2008 und 2009 geltenden Fassung sind nur Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder für eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit, für nebenberufliche künstlerische Tätigkeiten oder für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen steuerfrei.

Die vom Kläger ausgeübte nebenberufliche Tätigkeit unterfällt dieser Vorschrift nicht. Wie den vom Kläger vorgelegten Rechnungen zu entnehmen ist, erhielt er die streitigen Entgelte nur und ausschließlich für seine „redaktionelle Mitarbeit“ bei der Zeitschrift „mobil“. Für die anderen vom Kläger geschilderten (ehrenamtlichen) Tätigkeiten für die Rheuma-Liga wurde er nicht entlohnt. Diese „redaktionelle Mitarbeit“ ist aus folgenden Gründen nicht als Tätigkeit i.S. des § 3 Nr. 26 EStG in der in den Streitjahren 2008 und 2009 geltenden Fassung zu qualifizieren:

Zu den begünstigten Tätigkeiten gehört die Entwicklung geistiger und leiblicher Fähigkeiten anderer Menschen durch Ausbildung vorhandener Anlagen; gleichgestellt ist dem die Leitung von Übungen, in denen Menschen ihre Fähigkeiten selbst entwickeln oder erproben (BFH-Urteil vom 17. Oktober 1991 IV R 106/90; BStBl II 1992, 176). Gemeinsamer Nenner der im Gesetz genannten Tätigkeit ist die pädagogische Ausrichtung. Ausbilder, Übungsleiter und Erzieher haben miteinander gemeinsam, dass sie auf andere Menschen durch persönlichen Kontakt Einfluss nehmen, um auf diese Weise geistige und leibliche Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern (ebenda). Diese Gemeinsamkeit ist spezifischer als die, dass die Tätigkeit unter sozialen Aspekten wünschenswert ist; denn letzteres trifft auf eine Vielzahl der verschiedensten Aktivitäten zu. Demzufolge können nach dem möglichen Wortsinn des Gesetzes als vergleichbar auch nur solche Tätigkeiten eingestuft werden, die die oben dargestellte spezifische Gemeinsamkeit mit den im Gesetz ausdrücklich genannten aufweisen. Typisches Beispiel ist die Tätigkeit als Prüfer in den die Ausbildung abschließenden Examina (ebenda).

Bei Anwendung dieser Grundsätze stellt die streitige Tätigkeit des Klägers keine Tätigkeit i.S. des § 3 Nr. 26 EStG dar. Der Kläger war weder als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder Betreuer tätig noch hat er „vergleichbare Tätigkeit“ ausgeübt. Seiner „redaktionellen Mitarbeit“ fehlt es an der erforderlichen Einflussnahme durch persönlichen Kontakt mit den Lesern. Der Kläger hat seine „redaktionelle Mitarbeit“ nämlich wie folgt beschrieben:

Fünfmal im Jahr fahre er für einen Tag nach F zur Redaktionskonferenz und treffe dort persönlich andere Rheumaligamitglieder, Redakteure und Verbandsfunktionäre, um diesen bei der Erstellung der Verbandszeitschrift "mobil" zu helfen. Einmal im Jahr werde mit diesem Personenkreis (ca. 12) ein Workshop irgendwo in der Mitte Deutschlands durchgeführt. Darüber hinaus schreibe er Artikel bzw. überarbeite fremde Artikel redaktionell oder beantworte Leseranfragen oder Fragen von Rheumaligamitgliedern telefonisch.

Allen diesen Tätigkeiten – auch den geschilderten Gesprächen, Telefonaten und Schriftwechseln - fehlt die erforderliche pädagogische Zielsetzung, wie sie beispielsweise bei der schriftlichen Korrektur von Klausuren gegeben ist.

Der Kläger hat zwar auch geltend gemacht, seine Tätigkeit könne man als Ausbilder auffassen. In seiner Tätigkeit als beratender Arzt berate er chronisch kranke, behinderte und beeinträchtigte Menschen in medizinischen Sachverhalten. Am Beratungstisch säßen unmittelbar Betroffene. Zwangsläufig bilde er diese dann auch aus. Es sei ein ausgesprochenes Ziel, dass er Betroffene in eigener Sache, d.h. im Hinblick auf ihre Krankheit, ausbilde. In den letzten Jahrzehnten habe sich das Konzept der Patientenschulung bei chronischen Erkrankungen als sehr erfolgreich erwiesen. Es werde von vielen Kostenträgern mittlerweile regelrecht eingefordert. Auch der Begriff Betreuer sei gerechtfertigt. Vereinsmitglieder riefen ihn auch wiederholt an, um spezielle nicht persönliche, sondern allgemeine Fragenstellungen im Hinblick auf die Rheumaliga zu klären.

Für alle diese Tätigkeiten wurde der Kläger allerdings nicht entlohnt. Dies ist nicht nur der (oben zitierten) eigenen Beschreibung des Klägers seiner „redaktionellen Mitarbeit“ zu entnehmen, sondern auch der Beschreibung des Klägers, wie seine „redaktionelle Mitarbeit“ nach den Vorstellungen der Rheumaliga aussehen sollte. Er sei – so der Kläger – von der Rheumaliga angesprochen worden, ob er die Tätigkeit eines medizinischen Beraters und Redakteurs übernehmen

wolle. Auf Frage, was er dafür tun müsse, habe man geantwortet, er müsse an den Redaktionssitzungen teilnehmen, seinen Sachverstand einbringen und ab und zu einmal einen Artikel schreiben.

Zur Überzeugung des Senats steht daher fest, dass die Tätigkeit des Klägers – soweit sie entlohnt wurde - in den journalistisch-schriftstellerischen Bereich einzuordnen ist, der im Rahmen des § 3 Nr. 26 EStG von dem der Ausbildung abgegrenzt werden muss (BFH-Urteil vom 17. Oktober 1991 IV R 106/90 a.a.O.). Das folgt nicht nur daraus, dass die Vergleichbarkeit einer Tätigkeit - wie oben dargestellt - aus den spezifischen Gemeinsamkeiten mit der Tätigkeit eines Übungsleiters, Ausbilders, Erziehers oder Betreuers herzuleiten ist, sondern auch aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift (ebenda).

Die journalistisch-schriftstellerische Tätigkeit stellt auch keine künstlerische Tätigkeit dar. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH übt ein Steuerpflichtiger eine künstlerische Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aus, wenn er eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt, und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus grundsätzlich eine gewisse künstlerische Gestaltungshöhe erreicht (BFH-Urteil vom 18. April 2007 XI R 21/06, BFHE 218, 61; BStBl II 2007, 702 m.w.N.). Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) sieht das Wesentliche der künstlerischen Betätigung in der freien schöpferischen Gestaltung, in der Eindrücke, Erfahrungen und Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer bestimmten Formensprache zu unmittelbarer Anschauung gebracht werden (BVerfG-Entscheidungen vom 24. Februar 1971 1 BvR 435/68, BVerfGE 30, 173, 188, und vom 17. Juli 1984 1 BvR 816/82, BVerfGE 67, 213). Diese Grundsätze können auf § 3 Nr. 26 EStG übertragen werden (BFH-Urteil vom 18. April 2007 XI R 21/06 a.a.O.). Eine solche „künstlerische“ Tätigkeit hat der Kläger mit seiner redaktionellen Mitarbeit offensichtlich nicht ausgeübt.

Die Vorschrift des § 3 Nr. 26 EStG dient zwar der Förderung der Bereitschaft in der Gesellschaft, verstärkt gemeinnützige Aufgaben freiwillig zu übernehmen; dies bedeutet aber nicht, dass der Gesetzgeber sämtliche ehrenamtlichen Tätigkeiten zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke begünstigen wollte (BFH-Beschluss vom 1. Juni 2004 XI B 117/02 a.a.O.). Eine solche Auslegung stünde auch im Widerspruch zu der Regelung in § 10b Abs. 3 Satz 1 EStG, wonach Nutzungen und Leistungen gerade keine Ausgaben zur Förderung gemeinnütziger Zwecke darstellen und daher nicht als Spenden abziehbar sind (ebenda).

Es begegnet auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass der Gesetzgeber im Rahmen seines Gestaltungsermessens nur bestimmte, an jeweils unterschiedliche Voraussetzungen gebundene Tätigkeiten begünstigt hat (z.B. pädagogische oder künstlerische) und nicht sämtliche einem gemeinnützigen Zweck dienende (ebenda).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs.1 S.1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit wegen der vom Beklagten zu tragenden Kosten beruht auf §§ 151 Abs. 2 und 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr.10, 711 ZPO.

Wegen grundsätzlicher Bedeutung (ertragsteuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken) wird die Revision zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).