

Beschluss vom 31. Januar 2011, III B 107/09

Gewinnerzielungsabsicht bei einem Handel mit Streichinstrumenten und Antiquitäten - Totalgewinnprognose; Beweiswert eines von einem Beteiligten vorgelegten Sachverständigengutachtens

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 96 Abs 1 S 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 24. März 2009, Az: 2 K 1975/07

Leitsätze

1. NV: Zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht ist der zu erwirtschaftende Totalgewinn zu prognostizieren und nicht auf einzelne Periodengewinne abzustellen.
2. NV: Werden über mehrere Jahre Geschäftsergebnisse erzielt, die insgesamt zu einem Gewinn führen, liegt darin ein Beweiszeichen dafür, dass die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsichten ausgeübt wurde.
3. NV: Ein von einem Beteiligten vorgelegtes Sachverständigengutachten ist im finanzgerichtlichen Verfahren lediglich als Privatgutachten zu behandeln, das als urkundlich belegter Beteiligtenvortrag zu würdigen ist und daher nicht als Nachweis für die Richtigkeit des Vortrags gewertet werden kann.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) erzielten in den Streitjahren als Angestellter einer Industrie- und Handelskammer bzw. als Lehrerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und werden zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Streitig ist, ob der Kläger seinen im November 2001 angemeldeten Handel mit Streichinstrumenten und Antiquitäten mit Gewinnerzielungsabsicht betreibt.
- 2 Der Kläger hatte von Juli 2000 bis September 2001 größtenteils über Internetauktionen 50 Geigen sowie Zubehör erworben. Diese Gegenstände legte er bei Unternehmensgründung als Umlaufvermögen jeweils zu Anschaffungskosten von insgesamt 22.510,68 DM ein. Als "Einrichtungsgegenstände/Arbeitsmittel" wurde eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern (Büromöbel, Couchtische, zwei Kopierer, zwei Kameras, Münzen, Literatur, EDV-Ausstattung und Peripheriegeräte, Teppiche, Audioverstärker, Tonband, CD-Player, Werkzeug etc.) eingelegt, deren Alter der Kläger mit wenigen Monaten bis zu 11 Jahren angab und deren Wertansatz von zusammen 10.891,65 DM er sogleich abschrieb. Bei seiner Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) berücksichtigte er darüber hinaus als Betriebsausgaben u.a. die Einlage des Umlaufvermögens, Wareneinkäufe, anteilige Kosten des häuslichen Lager-/Archivraums, Reise-/Kfz-Kosten, Aufwendungen für Porto, Telefon und Internet sowie Bankgebühren.
- 3 Als jeweiligen Gewinn aus Gewerbebetrieb erklärte der Kläger (Klammerangaben Warenerlöse inkl. Umsatzsteuer) ./ 29.033,54 DM (1.903,06 DM) für 2001, ./ 4.875,55 € (1.267,50 €) für 2002, 108,49 € (2.243,36 €) für 2003, 225,35 € (2.682,54 €) für 2004, 571,87 € (2.070,04 €) für 2005 und 1.163,33 € (1.956,56 €) für 2006. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte bei den --im Hinblick auf die Frage der Gewinnerzielungsabsicht nach § 165 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung vorläufigen-- Veranlagungen 2001 bis 2003 zunächst noch Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb, anders jedoch in den diesbezüglichen Änderungsbescheiden sowie bei den erstmaligen Veranlagungen für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2006. Das FA kam zu der Auffassung, die Anschaffung von alten Musikinstrumenten diene dem Kläger aufgrund dessen musikalischer Ausbildung auch der Befriedigung persönlicher Neigungen sowie der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommenssphäre, indem er private Aufwendungen in den betrieblichen Bereich zu verschieben suche. Ein schlüssiges Betriebskonzept, um die anfängliche Verlustperiode auf die Dauer gesehen zu überwinden, liege nicht vor. Auch wenn der Kläger keine neueren Investitionen getätigt habe und nur vorhandene

Ware habe abverkaufen wollen, sei das Schalten zweier Kleinanzeigen in der regionalen Presse sowie ab 2003 der Auftritt auf einer Internetseite, auf der nur ein geringer Teil des Warenbestandes angeboten worden sei, nicht ausreichend.

- 4 Die Einsprüche blieben in der Sache ebenso ohne Erfolg wie die Klage, mit der die Kläger u.a. geltend machten, die Jahresergebnisse 2001 bis 2006 summierten sich auf ./ 15.722 €. Unter Berücksichtigung geschätzter stiller Reserven von ca. 20.700 €, wovon allein 12.900 € auf 13 Geigen mit Wertgutachten sowie 3.200 € auf Internetdomains entfielen, ergebe sich nach Abzug von 10 % Veräußerungskosten und Kosten für die Gewerbeabmeldung ein Totalüberschuss zum 31. Dezember 2006 von 2.898 €.
- 5 Das Finanzgericht (FG) entschied, der Kläger erziele mangels Gewinnerzielungsabsicht keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb; aufgrund der Vorbelastungen aus den Jahren 2001 und 2002 werde nach den Umständen des Streitfalls ein Totalgewinn nicht zu erzielen sein. Im Rahmen einer Betriebsaufgabe könne der Kläger stille Reserven in behaupteter Höhe nicht erzielen, im Falle einer Veräußerung des Gesamtunternehmens würde ein Erwerber den Geigen im Rahmen der Bildung des Gesamtkaufpreises nur einen Teilwert unter Berücksichtigung des bisherigen Unternehmenserfolgs zumessen. Die nunmehr behaupteten stillen Reserven in geschützten Domain-Namen seien für den Kläger bei Beginn seiner Tätigkeit kein Gegenstand geplanter Aktivitäten gewesen.
- 6 Mit ihrer Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision machen die Kläger die Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) sowie Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) geltend.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Sie ist teilweise unzulässig, im Übrigen unbegründet und daher insgesamt durch Beschluss als unbegründet zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO).
- 8 1. Es bedarf keiner Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO).
- 9 a) Soweit die Kläger vortragen, die Vorentscheidung weiche mit ihrem Eingehen auf die betriebswirtschaftlichen Umstrukturierungsmaßnahmen des Klägers von den BFH-Urteilen vom 26. November 1992 IV R 6/91 (BFH/NV 1994, 240) und vom 23. Mai 2007 X R 33/04 (BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874) ab, wird die Beschwerde den Darlegungserfordernissen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht gerecht. Dazu ist darzutun, dass die Vorinstanz ihrer Entscheidung einen Rechtssatz zugrunde gelegt habe, der mit der näher angeführten Rechtsprechung des Revisionsgerichts nicht übereinstimmt. Insoweit müssen abstrakte Rechtssätze des vorinstanzlichen Urteils und abstrakte Rechtssätze aus divergenzfähigen Entscheidungen --hier aus den benannten BFH-Urteilen-- so bezeichnet werden, dass eine Abweichung erkennbar wird (z.B. BFH-Beschluss vom 9. September 2009 VII B 11/09, BFH/NV 2010, 263, m.w.N.). Mit dem Vortrag, das FG habe die betriebswirtschaftliche Reaktion des Klägers nicht beachtet und daher zu Unrecht die Gewinnerzielungsabsicht verneint, wird jedoch keine Divergenz dargelegt, sondern lediglich beanstandet, die Vorentscheidung sei falsch. Die materiell-rechtliche Fehlerhaftigkeit des angefochtenen Urteils --so eine solche überhaupt vorliegt-- kann jedoch grundsätzlich nicht zur Zulassung der Revision führen (z.B. Senatsbeschluss vom 10. Februar 2010 III B 112/09, BFH/NV 2010, 881).
- 10 Entsprechendes gilt für das angebliche Abweichen der Vorentscheidung von den BFH-Urteilen vom 17. Juni 1998 XI R 64/97 (BFHE 186, 347, BStBl II 1998, 727) und vom 20. Juni 2000 VIII R 32/98 (BFHE 192, 502, BStBl II 2001, 636). Im Übrigen hat das FG --anders als die Kläger vortragen-- Wertsteigerungen oder stille Reserven in die Bemessung des Totalgewinns miteinbezogen, allerdings nicht mit den Werten, die die Kläger für zutreffend erachten. Es ist auch nicht erkennbar, dass das FG --wie die Kläger aber meinen-- die auf Lager befindlichen Geigen als Gruppe bewertet hätte. Vielmehr hat es vor dem Hintergrund seiner Feststellungen, dass der Verkaufspreis/Entnahmewert der insgesamt 44 verkauften/entnommenen Geigen durchschnittlich 252 € betrug und sich der höchste Einzelerlös auf 681 € belief, die laut Privatgutachten auf insgesamt 12.900 € taxierten 13 Geigen mit jeweils nur 70 % des jeweiligen angeblichen Verkehrswerts angesetzt.
- 11 b) Indem die Vorentscheidung die Gewinnerzielungsabsicht verneint, obwohl der Kläger bereits in 2003 ein positives Ergebnis erzielt habe, weicht sie nicht von den BFH-Urteilen vom 16. März 2000 IV R 53/98 (BFH/NV 2000, 1090) und in BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874 ab. Denn nach den in Bezug genommenen BFH-Entscheidungen ist --dem Beschluss des Großen Senats vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984,

751) folgend-- der zu erwirtschaftende Totalgewinn zu prognostizieren und gerade nicht auf einzelne Periodengewinne abzustellen. Werden über mehrere Jahre Geschäftsergebnisse erzielt, die insgesamt zu einem Gewinn führen, liegt darin ein Beweiszeichen dafür, dass die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wurde. Im Streitfall hat der Kläger für die Streitjahre jedoch ein Gesamtergebnis von ./ 15.722 € ermittelt, das nach der freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung des FG (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht durch stille Reserven ausgeglichen werden kann; eine Divergenz wird hierdurch nicht begründet. Anders als die Kläger mit ihrer Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 2. Oktober 2003 IV R 13/03 (BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985) meinen, hätte auch eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nicht zu einem zumindest ausgeglichenen Ergebnis geführt, da die vom Kläger eingelegten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens der Abschreibung unterliegen.

- 12** Dem FG-Urteil ist schließlich kein Widerspruch zum Senatsurteil vom 19. Oktober 2006 III R 6/05 (BFHE 215, 222, BStBl II 2007, 301) dergestalt zu entnehmen, dass ein Domainname kein verkehrsfähiges, selbständig bewertbares und nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut sei.
- 13** 2. Einen Verfahrensmangel haben die Kläger nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt.
- 14** a) Mit der Rüge, das FG hätte mangels eigener Sachkunde den Wert der im Lager befindlichen Geigen sowie weiterer Güter des Anlage- und Umlaufvermögens durch Sachverständigengutachten ermitteln müssen, wird ein Verfahrensmangel nicht schlüssig dargelegt. Zur ordnungsgemäßen Rüge eines solchen Verfahrensmangels ist vorzutragen, weshalb die Nichterhebung des Sachverständigenbeweises nicht in der mündlichen Verhandlung vor dem FG gerügt worden ist bzw. aus welchen Gründen dies nicht möglich oder zumutbar gewesen sein soll (vgl. BFH-Beschluss vom 28. November 2008 VIII B 206/07, BFH/NV 2009, 601). Der Vortrag, der in der mündlichen Verhandlung fachkundig vertretene Kläger habe nicht erkennen können, dass die vorgelegten Gutachten --die im Übrigen nur 13 Geigen betreffen-- gänzlich unberücksichtigt bleiben würden, kann das Unterlassen einer Sachaufklärungsrüge spätestens zum Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung nicht rechtfertigen. Denn nach ständiger Rechtsprechung (vgl. BFH-Beschluss vom 23. Februar 2010 X B 139/09, BFH/NV 2010, 1284, m.w.N.) ist ein von einem Beteiligten vorgelegtes Sachverständigengutachten im finanzgerichtlichen Verfahren lediglich als Privatgutachten zu behandeln, das als urkundlich belegter Beteiligtenvortrag zu würdigen ist und daher nicht als Nachweis für die Richtigkeit des klägerischen Vortrags gewertet werden kann. Aus diesem Grunde geht auch die Rüge der Kläger ins Leere, das FG habe hinsichtlich des Beweiswerts der Privatgutachten einen Erfahrungssatz zugrunde gelegt, der nicht allgemein bekannt sei.
- 15** b) Der von den Klägern gerügte Verstoß der Vorinstanz gegen den klaren Inhalt der Akten ist nur dann ein Revisionszulassungsgrund, wenn er gleichzeitig einen Verfahrensfehler darstellt. Die hierfür erforderliche Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt vor, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat und die Entscheidung darauf beruhen kann (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Februar 2006 XI B 36/05, BFH/NV 2006, 1846).
- 16** Einen solchen Verstoß haben die Kläger mit dem pauschalen Vorbringen, aus den Akten ergebe sich, dass erhebliche Rohgewinnaufschläge von über 600 % in 2001 oder über 500 % in 2006 erreichbar gewesen seien, nicht hinreichend dargelegt. Dies gilt zumal vor dem Hintergrund, dass nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) der höchste Einzelverkaufspreis 681 € und der Durchschnittspreis der insgesamt 44 Veräußerungen/Entnahmen 252 € betragen hat. Einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten kann auch nicht begründen, dass das FG für den Zeitraum nach 2006 --angeblich zu hohe-- laufende Kosten von jährlich 1.000 bis 1.500 € geschätzt habe, wenn sich die Kläger demgegenüber darauf berufen, die laufenden Kosten hätten für das Geschäftsjahr 2001 --das nur den November und den Dezember umfasste-- lediglich 995,87 DM (509,18 €) betragen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kam es für die Vorentscheidung schließlich nicht mehr darauf an, ob die vom Kläger für 2003 bis 2006 als Betriebseinnahmen in Ansatz gebrachten privaten Nutzungsanteile für PKW und "IKT-Nutzung" in dieser Höhe gerechtfertigt waren, und ob für 2003 ein Verlust von 179 € oder wie zuletzt geltend gemacht ein Gewinn von 48 € entstanden ist.