
Datum: 21.12.2021
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2755/20 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2021:1221.13K2755.20E.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid ... vom 19.06.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2020 wird mit der Maßgabe geändert, dass ein Verlust aus der Containervermietung in Höhe von 2.050,- € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung des festzusetzenden Einkommensteuerbetrags ... wird dem Beklagten übertragen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die steuerliche Qualifizierung von Einkünften aus der Vermietung und Veräußerung von Containern im Rahmen eines Investments und deren Höhe. 1 2

Die Klägerin schloss mit den ... Unternehmen F und U mehrere Kauf- und Verwaltungsverträge ab. Ausweislich dieser Verträge erwarb die Klägerin als „Investor“ eine bestimmte Anzahl von Containern von F und von U und beauftragte F und U zugleich mit der Verwaltung der erworbenen Container zu einem garantierten Mietzins für die Dauer von fünf Jahren. Insgesamt wurden folgende Kauf- und Verwaltungsverträge abgeschlossen: 3 4

Datum	Vertragspartner	Vertragsnummer	Anzahl der Container	(R)ND in Jahren	Kaufpreis	Garantierter Mietzins in % des Kaufpreises pro Jahr
00.00.2013	F	XX 01	8	8	18.760 €	11,05 %
00.00.2014	F	XX 02	6	8	17.610 €	9,77 %
00.00.2015	F	XX 03	6	8	11.436 €	10,72 %
00.00.2015	F	XX 04	10	8	19.300 €	12,10 %
00.00.2016	U	XX 05	10	10	20.300 €	9,35 %

Zugleich erklärten F und U sich bereit bzw. behielten sich vor, ein Angebot zum Rückkauf der Container zu unterbreiten (vgl. Nr. 4 der jeweiligen Verwaltungsverträge). Weiterhin war vereinbart, dass der Investor die F und die U ermächtigt, im Rahmen der Containerverwaltung im Namen des Investors ... über die Container zu verfügen und diese jederzeit durch einen gleichwertigen Container zu ersetzen. Zudem sollten F und U alle mit der Verwaltung zusammenhängenden Verträge eigenverantwortlich abschließen und garantierte dem Investor, dass bereits zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragungen ein Miet- oder Agenturverhältnis besteht. Sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Miet- oder Agenturverhältnis gingen gleichzeitig mit der Eigentumsübertragung auf den Investor über. F und U waren ermächtigt, die Miete für den Investor einzuziehen. Etwaige Unterdeckungen gegenüber der garantierten Miete gingen jeweils zu Lasten von F und U, eventuell über den Betrag der garantierten Miete hinausgehende Mieteinnahmen verblieben ebenfalls bei F und U, denen dieser Überschuss als Verwaltungsgebühr abgetreten wurde (vgl. Nr. 1 der jeweiligen Verwaltungsverträge). Zudem wurde geregelt, dass der Investor berechtigt sei, sein Eigentum einem Dritten zu übertragen, unter der Voraussetzung, dass der Dritte in diesen Verwaltungsvertrag eintritt (vgl. Nr. 7 der jeweiligen Verwaltungsverträge). Im Falle des Totalverlustes eines Containers waren F und U jeweils verpflichtet, dem Investor einen gleichwertigen Container gleichen Typs zu übertragen.

5

Die Beispielrechnung von F für das Direktinvestment der Klägerin (Vertragsnummer XX 04) ergab bei einem Erwerb von 11 Containern für fünf Jahre, unter Einbeziehung der Miete in Höhe von 12.848,- € (2.569,60 € Jahresmiete) und kalkulierten Restwerts der Container in Höhe von 12.705,- € (1.155,- € pro Container) einen Gesamtrückfluss in Höhe von 25.553,- € bei einer Investition in Höhe von 21.230,- € (Nettokaufpreis) und eine Rendite von 5,07 % (nach Steuern: 3,53 %). Dieser Prognoseberechnung lag die Einschätzung von F zugrunde, dass der Investor sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 bzw. § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erziele. Die weiteren Beispielrechnungen waren grundsätzlich identisch aufgebaut, enthielten aber abweichende Zahlenangaben. Ein positives Gesamtergebnis war stets nur unter Einbeziehung der prognostizierten Rückkaufswerte der Container zu erzielen. ...

6

Mit im Wege der Einzelveranlagung ergangenen Einkommensteuerbescheid ... (Streitjahr) berücksichtigte der Beklagte den geltend gemachten Verlust aus der Containervermietung in Höhe von 80.696,- € zunächst erklärungsgemäß als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der

7

Bescheid erging nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Mit nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Einkommensteuerbescheid vom 19.06.2020 stufte der Beklagte die Einkünfte aus der Containervermietung als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG ein und ...

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und begehrte die Berücksichtigung der erklärten Verluste aus der Containervermietung im Streitjahr als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG. Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 15.10.2020 als unbegründet zurück. Die Klägerin überschreite nicht den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung. Der An- und Verkauf der Container sei nicht aufgrund eines einheitlichen Konzepts verklammert gewesen und die Betätigung erschöpfe sich in der Anschaffung und Finanzierung und der Vereinnahmung des vereinbarten Mietzinses (unter Verweis auf das Urteil des Hessischen Finanzgerichts – FG – vom 06.10.2008, Az.: 8 K 266/07). Der Rückkauf sei nicht fest vereinbart worden und es habe der Klägerin freigestanden, ein etwaiges Kaufangebot anzunehmen oder die Vermietung weiter zu betreiben. Die Verluste stellten sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 3 EStG dar.

8

Mit der Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter, das sie im Wesentlichen wie folgt begründet: Sie habe nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt, nämlich über einen längeren Zeitraum in verschiedenen Tranchen Container erworben und mehrfach Verwaltungsverträge abgeschlossen sowie über die Beauftragung von F und von U eine Vermietung sichergestellt. Sie habe sowohl mit F als auch mit U insgesamt fünf Kauf- und Verwaltungsverträge abgeschlossen und folglich mit zwei unterschiedlichen, rechtlich selbständigen Abnehmern fünf Absatzgeschäfte geplant. Sie sei durch den Ankauf, die Vermietung sowie durch den geplanten Verkauf am Markt aufgetreten. Dass sie die Verwaltung nicht selbst übernommen, sondern jeweils F und U übertragen habe, sei unschädlich. Sämtliche Tätigkeiten seien Teil eines Gesamtkonzepts gewesen, wie auch der Anlageprospekt zeige. Dabei sei die Veräußerung der Container – von vornherein geplant nach fünf Jahren, vor Ablauf der acht- bzw. zehnjährigen Nutzungsdauer – von entscheidender Bedeutung gewesen, weil der Erlös den wesentlichen Teil der prognostizierten Rendite ausgemacht habe. Die von F und U für die jeweiligen Vertragsabschlüsse erstellten Renditeprognosen enthielten ausschließlich die Betrachtung des Anlagekonzepts „Kauf, fest vereinbarte Mietzeit von fünf Jahren und anschließender Rückverkauf“. Auf der Basis dieses Anlagekonzepts sei dann der jeweilige Kauf- und Verwaltungsvertrag zwischen ihnen und F und U unterzeichnet worden. Zudem sei auch beabsichtigt gewesen, den jeweils prognostizierten Veräußerungserlös in neue Container zu investieren, die dann wieder für fünf Jahre fest vermietet werden sollten.

9

Während des Klageverfahrens hat die Klägerin erstmals Bilanzen ...ein sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung für das Streitjahr eingereicht, aus der sich ein Jahresfehlbetrag von 61.492,04 € ergibt. Dieser resultiert aus planmäßigen Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe von 10.925,80 € und einer Teilwertabschreibung in Höhe von 42.896,24 € auf die Container, laufenden Aufwendungen für Bürobedarf in Höhe von 120,- € sowie der Passivierung von Rückstellungen für Archivierungskosten in Höhe von 50,- €, für Prozesskosten des finanzgerichtlichen Verfahrens in Höhe von 5.000,- € und für Jahresabschlusskosten in Höhe von 2.500,- €.

10

Die Klägerin beantragt,

11

den Einkommensteuerbescheid ... vom 19.06.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2020 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Verlust aus der Containervermietung in Höhe von 61.492,04 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt wird.

12

Der Beklagte beantragt,	13
die Klage abzuweisen.	14
Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf seine Ausführungen im Vorverfahren und in der Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er an, dass die Anleger der F und der U ... grundsätzlich keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen dürften, da diese auch ohne die Veräußerung der Container durch die weitere Vermietungstätigkeit zu einem positiven Gesamtergebnis hätten kommen können. Zur Beurteilung sei hierbei auf die tatsächliche Nutzungsdauer der Container abzustellen und nicht allein auf die vertraglich garantierte Mietvertragsdauer. Die Veräußerung sei nicht von Beginn an erforderlich gewesen, um überhaupt ein positives Ergebnis zu erzielen. Auch habe es der Klägerin ohne fest vereinbarten Rückkauf freigestanden, ein etwaiges Kaufangebot von F oder U nach Ablauf der fünf Jahre anzunehmen. Demnach lägen keine besonderen Umstände im Sinne einer Verklammerung der Aktivitäten vor, die zu einem Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung führen könnten.	15
Für den Fall, dass das Gericht zum dem Ergebnis käme, die Tätigkeit der Klägerin sei als gewerblich qualifizieren, handele es sich bei den Containern um Umlaufvermögen, weshalb keine AfA und keine Teilwertabschreibung zu berücksichtigen seien. Zudem könne die Rückstellung für die Kosten des Finanzgerichtsprozesses nicht im Streitjahr berücksichtigt werden, da der Prozess erst seit dem Jahr 2020 anhängig sei und somit im Streitjahr ... noch nicht absehbar gewesen sei, dass es zu einem Prozess kommen werde.	16
Entscheidungsgründe	17
1. Die Klage hat nur zu einem geringen Teil Erfolg. Sie ist lediglich in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet.	18
Der Einkommensteuerbescheid ...vom 19.06.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2020 ist insoweit rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –), als der Beklagte den Verlust der Klägerin aus der Vermietung und beabsichtigten Veräußerung der Container in Höhe von 2.050,- € nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt hat.	19
a) Der Beklagte hat die Vermietung und beabsichtigte Veräußerung der Container durch die Klägerin zu Unrecht nicht als gewerblich eingestuft. Die von der Klägerin beabsichtigten Aktivitäten in Form des An- und Verkaufs sowie der Vermietung von Containern bewegen überschreiten den Rahmen privater Vermögensverwaltung und erfüllen die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG.	20
aa) Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewerbebetrieb jede selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn diese Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als andere selbständige Arbeit anzusehen ist und als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 10.12.2001 GrS 1/98, Bundessteuerblatt Teil II – BStBl II – 2002, 291; BFH-Urteil vom 22.01.2003 X R 37/00, BStBl II 2003, 464, m.w.N.).	21
	22

bb) Nach der Rechtsprechung des BFH erfüllt die Vermietung einzelner beweglicher Gegenstände zwar grundsätzlich die in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG positiv formulierten Voraussetzungen, geht jedoch in der Regel nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinaus. Dazu gehören auch der Erwerb und die Veräußerung beweglicher Sachen, wenn diese Vorgänge den Beginn und das Ende einer in erster Linie auf Fruchtziehung gerichteten Tätigkeit darstellen. Eine gewerbliche Tätigkeit kann daher – ausnahmsweise – erst in Betracht gezogen werden, wenn im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, die der Vermietungsleistung als Ganzes das Gepräge einer selbständigen nachhaltigen, von Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr geben, hinter der die eigentliche Gebrauchsüberlassung des Gegenstandes in den Hintergrund tritt (BFH-Urteile in BStBl II 2003, 464, unter II.b cc; vom 08.06.2017 IV R 30/14, BStBl II 2017, 1061 unter B.II.3.b).

Solche besonderen Umstände, die zum Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung führen, nimmt der BFH an, wenn die Vermietungstätigkeit mit dem An- und Verkauf der beweglichen Wirtschaftsgüter aufgrund eines einheitlichen Geschäftskonzepts zu einer einheitlichen Tätigkeit verklammert ist. Hierfür ist wiederum erforderlich, dass sich die (kurzfristige) Vermietung der beweglichen Wirtschaftsgüter und deren Veräußerung derart bedingen, dass die Veräußerung erforderlich ist, um überhaupt einen Gewinn zu erzielen. Das Geschäftskonzept muss darauf gerichtet sein, dass sich erst durch die Erzielung eines Veräußerungserlöses bei Verkauf der vermieteten Wirtschaftsgüter der angestrebte Totalgewinn erzielen lässt (BFH-Urteil in BStBl II 2017, 1061 unter B.II.3.c aa, m.w.N.). 23

Aus dieser sog. „Verklammerungsrechtsprechung“ hat der BFH für Fondsgesellschaften, deren Geschäftskonzept auf Vermietung sowie An- und Verkauf beweglicher Wirtschaftsgüter gerichtet ist, den Rechtssatz abgeleitet, dass eine Verklammerung der Teilakte zu einer einheitlichen Tätigkeit rechtlich nur dann zulässig ist, wenn bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit durch die Fondsgesellschaft festgestanden hat, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der vermieteten Wirtschaftsgüter erzielen lässt. Nur dann ist es gerechtfertigt, die gesamte Tätigkeit dahingehend zu werten, dass die Umschichtung der Vermögenswerte gegenüber der Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt. Für diesen Fall wird die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten (BFH-Urteil in BStBl II 2017, 1061 B.II.3.d, m.w.N.). 24

Ob diese Voraussetzung gegeben ist, hängt von einer Würdigung der Umstände des Einzelfalls ab. Dabei kommt nach der Rechtsprechung des BFH dem im Prospekt der Fondsgesellschaft dargestellten Geschäftskonzept und der diesbezüglich in Aussicht gestellten Ergebnisprognose regelmäßig eine gewichtige Indizwirkung zu. Wird hier (auch) ein Geschäftskonzept vorgestellt, dessen Ergebnisprognose ein positives Gesamtergebnis ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses in Aussicht stellt, spricht dies regelmäßig gegen die Annahme einer einheitlichen Tätigkeit. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verwirklichung dieses Geschäftskonzepts unter Beachtung der in der Prognose gemachten Angaben, namentlich der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses, von vornherein ausgeschlossen erscheint (BFH-Urteil in BStBl II 2017, 1061 B.II.3.e). Der Renditeerwartung kommt jedoch im Rahmen der Einkünftequalifikation kein ausschlaggebendes Gewicht zu. 25

Mit seinem Urteil vom 28.09.2017 IV R 50/15 (BStBl II 2018, 89) hat der BFH seine Rechtsprechung bestätigt und allgemein ausgeführt, ein Einkünfteerzielungssubjekt 26

überschreite die Grenze der privaten Vermögensverwaltung, wenn dessen Geschäftskonzept darin bestehe, bewegliche Wirtschaftsgüter zu kaufen, zwischenzeitlich zu vermieten und zu verkaufen, und bereits bei Aufnahme dessen Tätigkeit festgestanden habe, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der vermieteten Wirtschaftsgüter erzielen lasse. In einem solchen Fall sind die Einzeltätigkeiten einer derart gemischten Tätigkeit nicht getrennt zu würdigen, sondern zu einer einheitlichen, über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit zu verklammern (unter II.3.d aa). Er hat diese Rechtsprechung auch auf unbewegliche Wirtschaftsgüter übertragen (unter II.3.d cc (1)) und zudem festgestellt, dass die Reinvestition des Veräußerungserlöses in ein nämliches Objekt keine Voraussetzung dafür ist, dass der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschritten wird. Hierbei handelt es sich jedoch um ein Umstand, der gegebenenfalls im Rahmen des Tatbestandsmerkmals der Nachhaltigkeit Bedeutung gewinnen kann (unter II.3.d cc (2)).

cc) Unter Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der sog. „Verklammerungsrechtsprechung“ vor. Denn vorliegend hat bereits im Zeitpunkt der Investitionen festgestanden, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung der Erlöse aus dem Verkauf der vermieteten Wirtschaftsgüter erzielen ließe. 27

Den in den Beispielrechnungen jeweils dargelegten Ergebnisprognosen kommt dabei maßgebliche Bedeutung zu. Die Verwirklichung des von der Klägerin eingegangenen Investitionskonzepts durch Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses ließe sich unter Beachtung der in den Ergebnisprognosen gemachten Angaben nur durch die Einbeziehung der Veräußerungserlöse erreichen. 28

In den vorliegenden Beispielrechnungen von F und U, die den Investitionen der Klägerin zugrunde lagen, wurde kein alternatives Geschäftskonzept vorgestellt, dessen Ergebnisprognose ein positives Gesamtergebnis ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses in Aussicht stellt. Zudem erschienen die Erzielung eines positiven Gesamtgewinns und damit die Verwirklichung des der Investition zugrunde liegenden Geschäftskonzepts der Klägerin ohne Einbeziehung der Veräußerungserlöse von vornherein ausgeschlossen. Denn hätte die Klägerin beabsichtigt, die Container nach Ablauf von fünf Jahre nicht zu veräußern, sondern bei – unterstellt – gleichbleibenden erzielbaren Mieterträgen weiter zu vermieten, so wäre kein positives Gesamtergebnis zu erzielen gewesen, da die über die gesamte Nutzungsdauer der Container erzielbaren Mieten nicht die AfA deckten. 29

Unter Berücksichtigung einer Nutzungsdauer von acht Jahren für Gebrauchtcontainer ergibt sich ein jährlicher AfA-Betrag von 12,5 % für die vier zuerst abgeschlossenen Verträge, der garantierte Mietzins beträgt hingegen lediglich 11,05 %, 9,77 %, 10,72 % bzw. 12,10 % des Kaufpreises pro Jahr, sodass ein positives Gesamtergebnis allein durch die Vermietung nicht erzielbar ist. Gleiches gilt für den zuletzt abgeschlossenen Vertrag, bei dem sich auch unter Berücksichtigung der sich aus der vom Bundesministerium der Finanzen veröffentlichten AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter ergebenden zehnjährigen Nutzungsdauer für Neucontainer allein durch die dauerhafte Vermietung keine positive Ergebnisprognose ergibt. Denn der garantierte Mietzins beträgt nur 9,35 % des Kaufpreises pro Jahr und damit ebenfalls weniger als die jährliche AfA in Höhe von 10 %. 30

Der Anwendung der „Verklammerungsrechtsprechung“ steht – anders als der Beklagte meint – auch nicht entgegenstehen, dass Rückkauf vorliegend nicht bereits verbindlich vereinbart war. Denn nach den dargestellten Voraussetzungen reichen die ausweislich des 31

Geschäftskonzepts und der aufgestellten Ergebnisprognosen geplanten Rückveräußerungen aus.

Die Qualifikation der Einkunftsart ist nicht objektiv rückblickend nach den tatsächlichen Verhältnissen vorzunehmen, sondern nach der Sichtweise des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge (BFH-Urteil vom 07.02.2018 X R 10/16 BStBl II 2018, 630 unter II.1.b). Daher ist es auch unschädlich, dass die Rückveräußerungen ... tatsächlich nicht wie geplant erfolgt sind. 32

dd) Die Klägerin hat ihre Tätigkeit auch nachhaltig ausgeübt. 33

Eine Tätigkeit ist grundsätzlich nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also eine Wiederholungsabsicht in der Weise besteht, dass weitere Geschäfte geplant sind. Die Nachhaltigkeit muss sich – wie bei einem Händler typisch – auf die Absatzseite beziehen. Ein wiederholtes Tätigwerden allein auf der Beschaffungsseite reicht nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 09.12.2002 VIII R 40/01, BStBl II 2003, 294, unter 2.a, m.w.N.). 34

Die Klägerin hat vorliegend fünf Absatzgeschäfte an zwei Erwerber geplant. Erwerber waren die F und die U. Dass vorliegend fünf Absatzgeschäfte über Container geplant waren, ergibt sich aus dem Umstand, dass die Klägerin über einen Zeitraum von drei Jahren fünf verschiedene Kauf- und Verwaltungsverträge mit F und U abgeschlossen hat, die jeweils auch einen Rückverkauf zu unterschiedlichen Zeitpunkten in Aussicht stellten. Insoweit unterscheidet sich der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt auch von dem Sachverhalt, über den das Hessische FG mit seinem Urteil vom 06.10.2010 8 K 266/07 (juris) zu entscheiden hatte. Im damaligen Entscheidungsfall waren die Container nur an einen Erwerber (den ursprünglichen Eigentümer) durch ein Absatzgeschäft (einen Vertrag) veräußert worden. 35

ee) Der Senat geht mit den Beteiligten davon aus, dass die übrigen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG gegeben sind, und sieht daher von weiteren Ausführungen hierzu ab. 36

b) Der Höhe nach kann jedoch lediglich ein gewerblicher Verlust für das Streitjahr in Höhe von 2.050,- € berücksichtigt werden. 37

aa) Die geltend gemachten AfA sowie die Teilwertabschreibung auf die Container können nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. 38

(1) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. § 7 Abs. 1 EStG sind Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um die AfA anzusetzen. Nach der Rechtsprechung des BFH gehören Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, auf Dauer dem Betrieb zu dienen, zum Anlagevermögen, während Wirtschaftsgüter, deren Zweck im Verbrauch oder der Weiterveräußerung liegt, dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind. Über die Zurechnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen entscheidet der Zweck, dem das Wirtschaftsgut gewidmet worden ist. Die Zweckbestimmung kann sich zum einen aus der Sache selbst ergeben und zum anderen vom Willen des Unternehmers abhängen (BFH-Beschluss vom 04.10.2001 X B 61/00 m.w.N.). 39

Das Geschäftskonzept der Klägerin war vorliegend auf die Vermietung und Veräußerung von Containern gerichtet. Nur unter Einbeziehung Containerveräußerungen konnte nach den 40

Ergebnisprognosen bzw. Beispielrechnungen ein positives Gesamtergebnis erzielt werden. Die Container waren daher – worauf der Beklagte in der mündlichen Verhandlung zu Recht hingewiesen hat – im Betrieb der Klägerin zur Weiterveräußerung bestimmt und stellen damit Umlaufvermögen dar, weshalb eine gewinnmindernde Berücksichtigung der geltend gemachten AfA in Höhe 10.925,80 € ausscheidet.

(2) Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert anzusetzen. Ist der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Der Teilwert wird in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG als der Betrag definiert, „den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt“.

Vorliegend bestehen keine objektiven Anhaltspunkte dafür, dass die Container in ihrem Wert dauerhaft gemindert sein könnten. ...Die geltend gemachte Teilwertabschreibung auf die Container in Höhe von 42.896,24 € kann daher ebenfalls nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Selbst wenn im Streitfall eine Eigentumsübertragung hinsichtlich der Container entgegen der äußeren zivilrechtlichen Gestaltung und der Sachverhaltsdarstellung durch die Beteiligten mangels Konkretisierung bzw. Existenz der Container nicht stattgefunden haben sollte, kommt eine gewinnmindernde Berücksichtigung der begehrten Teilwertabschreibung auf die Container nicht in Betracht. Denn in diesem Fall wäre die Klägerin weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin der Container geworden, sodass schon eine Aktivierung der Container und damit auch jegliche Abschreibungen hätten ausscheiden müssen. Inwieweit in diesem Fall eine Forderung der Klägerin gegen F und U zu aktivieren ... gewesen wäre und ggf. hätte abgeschrieben werden können, ist nicht entscheidungserheblich, da die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert ein steuerliches Wahlrecht darstellt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG „kann“) und das Gericht dieses Wahlrecht nicht anstelle des Steuerpflichtigen ausüben kann.

(bb) Die geltend gemachten Rückstellungen für Prozess-, Jahresabschluss- und Archivierungskosten können lediglich in Höhe von 2.050,- €, statt der geltend gemachten 7.550,- € berücksichtigt werden.

Nach § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind in der Handelsbilanz für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Da diese Verpflichtung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehört, gilt sie auch für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist eine betrieblich veranlasste und in der Vergangenheit wirtschaftlich verursachte, aber dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten, sofern wahrscheinlich ist, dass die Verbindlichkeit besteht oder entstehen wird und der Steuerpflichtige in Anspruch genommen wird (BFH-Urteil vom 19.10.2005 XI R 64/04, BStBl II 2006, 371 unter II.2.).

(1) Die begehrte Rückstellung für die Kosten des Finanzgerichtsprozesses in Höhe von 5.000,- € kann nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Künftige Prozesskosten für ein am Bilanzstichtag noch nicht anhängiges Verfahren können grundsätzlich nicht zurückgestellt werden, weil die Pflicht zur Kostentragung - mangels entsprechenden Kostenausspruchs - noch nicht rechtlich entstanden und auch ihr (künftiges)

Entstehen nicht im abgelaufenen Wirtschaftsjahr wirtschaftlich verursacht ist. Eine wirtschaftliche Verursachung setzt nach ständiger BFH-Rechtsprechung voraus, dass die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale für das Entstehen der Verbindlichkeit bereits am Bilanzstichtag erfüllt sind und das zivilrechtliche Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängt. Unabdingbares und damit wesentliches Tatbestandsmerkmal für das Entstehen von Prozesskostenverpflichtungen ist die Anhängigkeit einer Klage (BFH-Urteil vom 06.12.1995 I R 14/95, BStBI II 1996, 406 unter II.1.)

Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht gegeben. Die finanzgerichtliche Klage ist vorliegend erst am 03.11.2020 erhoben worden, weshalb am Bilanzstichtag mangels wirtschaftlicher Verursachung noch kein Prozesskostenrisiko bestand. 48

(2) Auch die geltend gemachte Rückstellung für die Jahresabschlusskosten kann lediglich in Höhe von 2.000,- € berücksichtigt werden. 49

Im Jahresabschluss sind Rückstellungen für die gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung dieses Jahresabschlusses zu bilden (BFH-Urteile vom 20.03.1980 IV R 89/79, BStBI II 1980, 297; vom 24.11.1983 IV R 22/81, BStBI II 1984, 30). Die Rückstellung, die für die Kosten des Jahresabschlusses gebildet wird, ist mit dem Betrag des Honorars eines mit diesen Arbeiten beauftragten Dritten oder mit den durch den Abschluss bzw. durch die Erstellung der Steuererklärungen veranlassten betriebsinternen Einzelkosten zu bewerten (BFH-Urteil vom 24.11.1983 IV R 22/81, BStBI II 1984, 30). 50

Die Klägerin war vorliegend, da sie ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet. Als Rückstellung sind jedoch lediglich die externen Kosten des Steuerberaters für den Jahresabschluss zu passivieren. Diese bemessen sich nach den voraussichtlichen Gebühren, die der Steuerberater in Rechnung stellen wird. Nach Angaben der Klägerin betragen die voraussichtlichen Kosten 2.000 €. Einwendungen gegen die Höhe dieser Kosten wurden nicht vorgetragen und sind auch sonst nicht ersichtlich. Nicht rückstellungsfähig ist hingegen der eigene Zeitaufwand der Klägerin, den sie selbst mit 500,- € bemisst, denn insoweit entstehen ihr keine abzugsfähigen Kosten. 51

(3) Die Rückstellung für Archivierungskosten in Höhe von 50,- € kann gewinnmindernd berücksichtigt werden. 52

Für die Pflicht zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ist eine Rückstellung in Höhe der voraussichtlich zur Erfüllung der Aufbewahrungspflicht erforderlichen Kosten zu bilden. Die Verpflichtung, die in § 147 AO genannten Geschäftsunterlagen zehn Jahre lang aufzubewahren, ist eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten berechtigt (BFH-Urteile vom 18.01.2011 X R 14/09, BStBI II 2011, 496; vom 19.08.2002 VIII R 30/01, BStBI II 2003, 131). 53

Der Beklagte hat in der mündlichen Verhandlung die Voraussetzungen für die Passivierung einer Rückstellung für Archivierungskosten sowohl dem Grunde als auch die Höhe nach unstreitig gestellt. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab. 54

cc) Schließlich können die Aufwendungen für Bürobedarf in Höhe von 120,- € nicht als laufende Betriebsausgaben berücksichtigt werden. 55

Die Klägerin hat zwar behauptet, es handele sich insoweit um eine monatliche Betriebsausgabenpauschale für Telefonkosten, Schreibauslagen, Literatur, Internetrecherche 56

und Kontoführungsgebühren. Sie hat das Entstehen dieser Aufwendungen jedoch trotz Aufforderung des Gerichts nicht belegt. Der Senat ist deshalb nicht in der Lage, sich die Überzeugung zu verschaffen, dass der Klägerin Aufwendungen in Höhe von 120,- € entstanden sind. Dies geht zu Lasten der Klägerin, die für die Entstehung von Betriebsausgaben die Feststellungslast trifft.

2. Die Übertragung der Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuerbeträge auf den Beklagten ergibt sich aus § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 57

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 EStG. Die Kosten des Verfahrens waren vollständig der Klägerin aufzuerlegen, da der Beklagte nur zu einem geringen Teil unterlegen ist. 58