
Datum: 22.05.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 1401/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0522.15K1401.09.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, X B 172/12

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der Klägerin als Verluste aus einem Gewerbebetrieb „Holzhandel“.

2

Die 1957 geborene Klägerin erzielte in den Streitjahren 2006 und 2007 als Diplom-Psychologin Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie aus verschiedenen Beteiligungen als Mitunternehmerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

3

Sie schloss am 18.12.2006 einen als „Rundholz-Kaufvertrag“ bezeichneten Vertrag mit der A Anlagen GmbH in C (im Folgenden: A). Danach verkauft und liefert A an die Klägerin in eigenen Pflanzungen erzeugtes Rundholz der Holzart Robinie in einer Länge von mindestens 2,50 Meter zu einem Gesamtkaufpreis von 14.397,86 € gemäß den folgenden Angaben:

4

Nummer der Lieferung	1a	1b	1c
Lieferjahr	2014	2020	2026
Holzart	Robinie	Robinie	Robinie

5

Liefermenge in m ³	---	---	352
Baumalter bei Ernte in Jahren	8	14	20
Durchmesser in cm	18	29	42
Anteiliger Kaufpreis in %	7	14	30

Die Rundholzlieferungen sollen nach Ziff. 2 des Vertrags im o. g. Lieferjahr - also 2026 - erfolgen, wobei der Lieferort CIF im von der Klägerin genannten Bestimmungsort liegt, der in der Europäischen Union und in einer Entfernung (Luftlinie) von nicht mehr als 1.800 Kilometer von D (Bulgarien) liegen muss. Das Eigentum am Holz soll mit Übergabe am Lieferort auf die Käuferin übergehen.

Nach dem ebenfalls am 18.12.2006 - jedenfalls von der Klägerin, nicht von der Vertragspartnerin - unterzeichneten „Rahmenvertrag über Geschäftsbesorgung“ mit der A Handels GmbH, C, beabsichtigt die Klägerin, gewerblich im Holzhandel tätig zu werden. Die GmbH erklärt sich bereit, für Rechnung der Klägerin den Verkauf des Holzes gegen eine Provision von 2,5% der Erlöse zu besorgen.

In der Einkommensteuererklärung 2006 erklärte die Klägerin in der Anlage GSE u. a. gewerbliche Einkünfte aus „Holzhandel“ von ./. 70.178 €. Für 2007 erklärte die Klägerin einen weiteren Verlust aus „Holzhandel“ bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 54.529 €.

In dem dazu vorgelegten „Rundholz-Kaufvertrag“ mit der o.g. L GmbH vom 5./12.12.2007 ist ein Kaufpreis von 54.529,23 € vereinbart. Im Übrigen enthält dieser Vertrag grundsätzlich wortidentisch dieselben bereits oben aufgeführten Bedingungen. Hierin sind folgende Lieferungen und Holzarten vereinbart:

Nummer der Lieferung	1a	1b	1c	2a	2b	2c
Lieferjahr	2015	2021	2026	2013	2018	2023
Holzart	Robinie	Robinie	Robinie	Teak	Teak	Teak
Liefermenge in m ³	18,7	38,8	84,0	17,4	23,1	63,0
Baumalter bei Ernte in Jahren	8	14	20	10	15	20
Durchmesser in cm	18	29	42	22	32	40
Anteiliger Kaufpreis in %	7	14	30	8	11	29

Als Lieferort ist im Vertrag hier zusätzlich hinsichtlich des Teak-Holzes --mit einer Länge von mindestens 2,44 Meter-- FOB im Hochseehafen B (Brasilien) vereinbart. Ein - mit dem oben dargestellten Vertrag wortgleicher - „Rahmenvertrag über Geschäftsbesorgung“ wiederum mit der schon o. g. A Handels GmbH datiert ebenfalls vom 5./12.12.2007.

- Bereits für 2003 hatte die Klägerin unter „Holzhandel“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit einem Verlust von 46.935 € erklärt. Diesen Verlust berücksichtigte der Beklagte in den Einkommensteuerbescheiden für 2005, zuletzt im Änderungsbescheid vom 7.09.2007, in denen er die Einkommensteuer hinsichtlich dieser Einkünfte aus Gewerbebetrieb wegen eventueller Liebhaberei teilweise vorläufig festgesetzt hat. 12
- Für die Streitjahre 2006 und 2007 berücksichtigte der Beklagte die geltend gemachten Verluste bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in den Einkommensteuerbescheiden für 2006 vom 20.03.2008 und für 2007 vom 5.12.2008 jedoch nicht. 13
- Die dagegen fristgerecht eingelegten Einsprüche begründete die Klägerin mit Vorlage der Vertragsunterlagen und führte dazu im Wesentlichen erläuternd aus: Erst nach der Ernte realisiere die Klägerin einen Ertrag. Alle angefallenen Kosten seien im Kaufpreis berücksichtigt; daher sei keine gesonderte Gewinnermittlung erstellt worden. 14
- Der Beklagte erließ am 21.01.2009 aus anderen, hier nicht streitigen Gründen einen Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2007 und wies - nach Einschaltung der OFD Rheinland - die Einsprüche der Klägerin mit Einspruchsentscheidung vom 27.03.2009 als unbegründet zurück. Er begründete dies damit, dass die Klägerin sich nicht wie ein Händler verhalte. Sie trete nicht nach außen in Erscheinung, da sie einen Agenten beauftragt habe, den Holzverkauf für sie zu übernehmen. Darüber hinaus sei die Klägerin in den Streitjahren und in den folgenden Jahren selbst nicht tätig geworden. Mit dem Abschluss der Kaufverträge warte sie nur noch darauf, dass die Baumpflanzungen geerntet und von ihrem Agenten zum Verkauf angeboten würden. Auch fehle es an der Nachhaltigkeit der Tätigkeit der Klägerin. Sie habe nur 2 Kaufverträge abgeschlossen und werde in den nächsten - mindestens 8 - Jahren nicht mehr tätig werden bzw. nicht ihren Agenten beauftragen, für sie tätig zu werden. Die Klägerin überschreite mit ihrer Tätigkeit nicht die Grenze der privaten Vermögensverwaltung. Anders als etwa in Fällen gewerblichen Grundstückshandels durch Erschließung erworbener Grundstücke wirke die Klägerin nicht aktiv mit, um eine Wertsteigerung der erworbenen Baumpflanzungen herbeizuführen. 15
- Daraufhin hat die Klägerin am 30.04.2009 die vorliegende Klage erhoben, mit der sie weiterhin die Berücksichtigung der Verluste aus Holzhandel begehrt. 16
- Sie begründet dies im Wesentlichen wie folgt: Zunächst sei festzuhalten, dass es sich bei den Verträgen nicht um Holzlieferrechte ähnlich wie einer Kapitalanlage handele, also Kauf eines Rechts auf Verschaffung der Verfügungsmacht, sondern um einen Sachkauf ähnlich wie bei den in der Landwirtschaft üblichen Verkäufen über die Ernte auf dem Halm. 17
- Sie - die Klägerin - beteilige sich allgemein am wirtschaftlichen Verkehr dadurch, dass sie von Anfang an eine bestimmte Veräußerung der eingekauften Ware „Rundholz“ nach Eintritt der Erntereife vorsehe. Eine Veräußerungsabsicht sei daher von vorneherein gegeben. Bedingt durch das lange Heranwachsen der eingekauften Ware sei eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr speziell bei diesem Produkt erst bei Erntereife notwendig. Erst kurz davor sei daher ein Auftritt am Markt erforderlich, der dann auch erfolgen werde. Das Einschalten branchenerfahrener Zwischenhändler sei dabei nicht schädlich, sondern üblich. Das Unterhalten eines Geschäftslokals sei hierbei nicht notwendig, schon gar nicht in Zeiten des Internets und Online-Handels. 18
- Sie - die Klägerin - sei auch nachhaltig tätig. Dass sie erst in mehreren Jahren wieder tätig werde, sei eine Unterstellung des Beklagten. Sie habe folgende Käufe getätigt: 19

2003	für 29.052 €,	
2005	für 49.635 €,	21
2006	für 70.178 €,	22
2007	für 54.529 €.	23

Sie habe sich bereits bei Vertragsabschluss auf bestimmte Erntezeitpunkte festgelegt und damit eine unbedingte Veräußerungsabsicht vor Ablauf der Nutzungsdauer der erworbenen, heranwachsenden Bäume bekundet. Während der Wachstumsperiode könne sie als Holzhändlerin schon natur- und unternehmensbedingt nichts weiter tun, als planmäßig die Erntereife abwarten und dann planmäßig wirtschaftlich handeln. Wann das zur Veräußerung geplante Produkt erworben werde, könne keinen Unterschied machen. 24

Schließlich liege keine private Vermögensverwaltung vor, weil die von vorneherein geplante Veräußerung eines Wirtschaftsguts nach seinem Erwerb immer eine Umschichtung von Vermögenswerten darstelle, nämlich hier von Ware in Guthaben bei Kreditinstituten. 25

In anderen Klageverfahren vor den Finanzgerichten sei darauf verwiesen worden, dass auf der aktuellen Website der A der Charakter der Vermögensanlage werblich hervorgehoben werde. Dazu sei zu erläutern: Bereits seit 2002 werde gewerblicher Holzhandel nicht mehr in standardisierter Form mit einem Prospekt angeboten, um die Selbständigkeit des Käufers als Gewerbetreibenden in einem solchen Fall zu unterstreichen. Um den gewerblichen Holzhandel möglichst von der nichtgewerblichen Vertragsgestaltungen A nobilis zu trennen, sei für den gewerblichen Holzhandel die A Anlagen GmbH geschaffen worden, mit der die gewerblichen Holzhändler ihre Verträge schlössen. Für den Bereich des Sachkaufs in Form von Rundholzkaufverträgen sei die A Investitionen AG zuständig. Regelmäßig frage ein zukünftiger Holzhändler bei A an, ob die Möglichkeit bestehe, Holz zu kaufen, ohne dass im Kaufvertrag bereits eine Regelung an der Mitwirkung der späteren Veräußerung enthalten sei. Unabhängig vom Kaufvertrag bestehe die Möglichkeit, mit der A Handels GmbH einen Geschäftsbesorgungsvertrag als Agent einer späteren Veräußerung gegen Provision abzuschließen. Ähnlich wie bei einem Immobilienmakler ohne Alleinvermittlungsvertrag halte sich der Gewerbetreibende zusätzlich eine freihändige Unterstützung beim Verkauf nach der Ernte offen und entscheide später selbst, ob er diese in Anspruch nehmen wolle. 26

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 27

unter Änderung der Einkommensteuerbescheide für 2006 vom 20.03.2008 und für 2007 vom 21.01.2009 und Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 27.03.2009 die Einkommensteuer unter Berücksichtigung eines weiteren Verlustes bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 70.178 € für 2006 und 54.529 € für 2007 niedriger festzusetzen, 28

hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 29

Der Beklagte beantragt, 30

die Klage abzuweisen. 31

Zur Begründung verweist der Beklagte - nach Rücksprache mit der OFD Rheinland - zunächst auf seine Einspruchsentscheidung. Zudem trägt er vor, die Klägerin habe keine erkennbare Erfahrung bzw. Kenntnisse im geplanten Edelfholzverkauf; dieser werde vielmehr 32

über die A AG abgewickelt. Die Klägerin habe keinen Einfluss auf diese Vermarktung und bestimme diese nicht. Das Holz werde von der A auf Rechnung der Klägerin veräußert und direkt an den Enderwerber geliefert. Der Holzverkauf stelle keine Ausnutzung substantzieller Vermögenswerte durch Umschichtung dar, sondern eine nicht steuerbare Vermögensumschichtung zum Erwerb einer Beteiligung am späteren Verkaufserlös des Holzes. Insgesamt entspreche die Tätigkeit der Klägerin daher nicht dem Bild eines gewerblichen Holzhändlers, sondern dem eines privaten Kapitalanlegers. Ihre Initiative beschränke sich auf die Geldhingabe; typische Merkmale eines Gewerbebetriebes wie Kundenakquisition, kaufmännische Führung, Lagerräume für Holz etc. seien sämtlich nicht erfüllt. Alleine das Risiko des Kapitalverlustes mache die Klägerin nicht zu einer Gewerbetreibenden.

Auch weise die A AG unter www.de darauf hin, dass die vorliegend zu beurteilende Tätigkeit eine nicht steuerbare sei. 33

Der Berichterstatter hat die Beteiligten mit Verfügung vom 9.05.2012 darauf hingewiesen, dass die Norm des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG im Streitfall einschlägig sein könne, wie dies bereits das FG Köln in seinem Urteil vom 1.03.2012 12 K 3259/09 sowie das FG Baden-Württemberg in seinem Urteil vom 25.10.2011 5 K 3460/08 gesehen haben. 34

Die Klägerin und der Beklagte haben sich mit Schriftsätzen vom 27.04.2012 (Bl. 39 FG-Akte) bzw. vom 4.05.2012 (Bl. 44 FG-Akte) mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt. Sie haben bestätigt, dass diese Erklärung auch nach dem Hinweis des Berichterstatters weiterhin Gültigkeit hat. 35

Entscheidungsgründe 36

I. 37

Der Senat entscheidet gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -- FGO-- ohne mündliche Verhandlung, nachdem die Beteiligten dazu ihr Einverständnis erklärt haben. 38

II. 39

Die Klage ist unbegründet. 40

Der Beklagte hat – jedenfalls im Ergebnis - zu Recht die geltend gemachten Verluste aus Gewerbebetrieb außer Ansatz gelassen. 41

1. 42

Der Senat hat bereits erhebliche Zweifel, ob die Betätigung der Klägerin die Merkmale eines Gewerbebetriebs erfüllt. Vieles spricht vielmehr dafür, dass die Klägerin mit dem Abschluss der Rundholz-Kaufverträge eine Kapitalanlage getätigt hat, die den steuerlich unbeachtlichen Vermögensbereich betrifft. 43

Ein Gewerbebetrieb ist nach § 15 Abs. 2 EStG eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet. Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und Vermögensverwaltung andererseits ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsauffassung abzustellen. In Zweifelsfällen ist maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung 44

einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (vgl. BFH-Urteil vom 18.08.2009 X R 25/06, BStBl II 2009, 965). Eine vom Steuerpflichtigen vorgenommene Eigenqualifikation ist unbeachtlich, wenn sie nicht durch die tatsächlichen Gegebenheiten gedeckt ist. Rein formale Handlungen wie etwa eine Gewerbebeanmeldung sind nicht ausschlaggebend.

Im Streitfall weist der Beklagte mit beachtlichen Argumenten auf ein für einen Holzhändler untypisches Verhalten und fehlende Merkmale eines Holzhandels hin (keine Kundenakquisition, keine kaufmännische Betriebsführung, weder Büro noch Lager, kein kontinuierlicher Geschäftsbetrieb usw.). Die Gegenargumentation der Klägerin erscheint demgegenüber kaum geeignet, die Verkehrsanschauung eines gewerblichen Holzhandels zu begründen. 45

2. 46

Letztlich kann jedoch unentschieden bleiben, ob die Tätigkeit der Klägerin in den Streitjahren als Gewerbebetrieb zu qualifizieren sein könnte. Denn selbst dann, wenn die Aufwendungen Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb wären, dürften diese nach § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG nicht in den Streitjahren 2006 und 2007, sondern erst zum Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme berücksichtigt werden. 47

Nach § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG (in der Fassung vor dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. April 2006 <Bundesgesetzblatt - BGBl. I S. 1095>) sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. 48

Diese Norm ist im Streitfall einschlägig, denn die Klägerin hat eine Forderung auf Lieferung und Übereignung von Rundhölzern erworben, die ein nichtabnutzbares Anlagevermögen darstellt. Forderungen sind bei betrieblich veranlasster Entstehung Betriebsvermögen in Form nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlage- oder Umlaufvermögens (Wied in: Blümich, EStG, § 4 Rz. 180 <Stand: Oktober 2010>). Hier handelt es sich um Forderungen des Anlagevermögens, weil auch beim stehenden Holz selbst die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen erst mit dem Einschlag endet (Kleeberg, Finanzrundschau -FR- 1998,189 und BFH-Beschluss vom 7. Mai 1987, IV R 150/84, BStBl. II 1987,670, vgl. zuletzt noch BFH-Urteil vom 5.06.2008 IV R 50/07, BStBl II 2008, 968). Vorliegend mussten die Bäume, mit denen das an die Klägerin zu liefernde Rundholz erzeugt werden soll, erst noch gefällt werden. 49

Für den Senat besteht insoweit keine Veranlassung, die Forderung der Klägerin auf Lieferung des Holzes anders zu behandeln als das Holz selbst. Zudem handelt es sich um eine langfristige Forderung, wie sich aus den vertraglichen Lieferzeitpunkten ergibt (wie hier auch schon FG Baden Württemberg, Urteil vom 25. Oktober 2011 5 K 3460/08 und FG Köln, Urteil vom 01. März 2012 12 K 3259/09, beide n.v. – juris-Dokumente). Die Frage einer Berücksichtigung der streitigen Aufwendungen stellt sich somit allenfalls in Veranlagungszeiträumen nach den Streitjahren. 50

III. 51

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 52

53

Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO nicht gegeben sind.

