
Datum: 15.09.2021
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 3818/18 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2021:0915.13K3818.18E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide für 2008 vom 30.5.2017, für 2009 und 2010 vom 14.9.2017 sowie für 2011 vom 11.10.2018, sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2018 bzw. der Teil-Einspruchsentscheidung vom 14.11.2021, werden dergestalt geändert, dass Verluste aus schriftstellerischer Tätigkeit in Höhe von XX € (2008), XX € (2009) und XX € (2010) sowie Verluste aus dem gewerblichen Handel mit Markenrechten und Domains in Höhe von XX € (2009) und XX € (2010) berücksichtigt werden. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen. Die Berechnung der geänderten Steuerfestsetzungen wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 20 % und der Beklagte zu 80 %.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist inzwischen nur noch streitig, ob vom Kläger erzielte Verluste aus der Verwertung von Markenrechten und Domains in den Jahren 2009 und 2010 zu seinen

2

steuerbaren Einkünften zählen.

Der Kläger ließ sich seit 1998 Markenrechte auf Vorrat gegen Zahlung einer entsprechenden Gebühr eintragen, die er an Interessenten verkaufen wollte. Er entwickelte aus seiner Sicht wirtschaftlich interessante Markennamen, ließ diese schützen und erwarb in einigen Fällen dazu auch die passende Internetdomain. Der überwiegende Teil der Anschaffungskosten für die Markenrechte fiel bis einschließlich des Jahres 2000 an. Die Markenrechte erlöschen nach 10 Jahren, sofern sie nicht erneut entgeltlich verlängert werden. Eine Internetdomain läuft zeitlich unbegrenzt, bis sie gekündigt wird. Für die Internetdomain ist eine jährliche Gebühr zu entrichten. Der Kläger ging aufgrund des beginnenden Internetbooms davon aus, dass ihm Interessenten die entsprechenden Markenrechte und Internetdomains entgeltlich abkaufen würden, um diese selbst nutzen zu können. Er erwartete, dass entsprechende Interessenten aufgrund einer Registeranfrage von den entgegenstehenden Rechten des Klägers erführen und infolge dessen mit ihm in Verkaufsverhandlungen eintreten würden.

Der Kläger erklärte in seinen Steuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2003 zunächst keine Einkünfte aus seiner Tätigkeit der Verwertung von Markenrechten nebst Domains.

Im Jahr 2006 legte der Kläger im Zusammenhang mit einer bei ihm durchgeführten steuerliche Außenprüfung betreffend die Jahre 1998 bis 2003 Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen und Bestands- sowie Abgangslisten für die Jahre 1999 bis 2003 vor und beantragte, die sich ergebenden Verluste im jeweiligen Einkommensteuerbescheid zu berücksichtigen. Der Betriebsprüfungsbericht vom 15.11.2006 enthielt zur Tätigkeit der Verwertung von Markenrechten die folgenden Feststellungen:

„Nach den bisherigen Erkenntnissen wurden im Zeitraum 1999 bis einschließlich 2003 durch den Steuerpflichtigen noch keine Erlöse aus dem o.a. Bereich erzielt. Für den Prüfungszeitraum ergeben sich daher ertragsteuerlich noch keine Auswirkungen.

Die o.a. Aufwendungen für die Sicherung von Markenrechten sind als immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu aktivieren. Zum 31.12.2003 ergibt sich ein Bilanzansatz in Höhe von X €. Für diesen neuen Gewerbezug ist durch das FA eine gesonderte Steuernummer zu erteilen.“

Die Einkünfte aus der Verwertung von Markenrechten nebst Domains wurden in den Jahre 1999 bis 2007 bestandskräftig in folgender Höhe berücksichtigt:

Jahr	Aktiviert Rechte	Erlöse	Aufwand	Gewinn
1999	X €	X €	X €	X €
2000	X €	X €	X €	X €
2001	X €	X €	X €	X €
2002	X €	X €	X €	X €
2003	X €	X €	X €	X €
2004	X €	X €	X €	X €

2005	X €	X €	X €	X €
2006	X €	X €	X €	X €
2007	X €	X €	X €	X €

Für die Streitjahre ergaben sich ausweislich der vom Kläger erstellten Bilanzen folgende Gewinne bzw. Verluste:

10

Jahr	Aktiviert Rechte	Erlöse	Aufwand	Gewinn
2008	X €	X €	X €	X €
2009	X €	X €	X €	X €
2010	X €	X €	X €	X €
2011	X €	X €	X €	X €

11

Der Kläger hatte bis zum Jahr 2011 insgesamt 347 Markenrechte erworben (davon 3 zu Beginn des Jahres 2010) und von diesen im Jahr 2004 insgesamt 5 Markenrechte mit den Namen „Markenrecht 1“, „Markenrecht 2“, „Markenrecht 3“, „Markenrecht 4“ sowie „Markenrecht 5“, im Jahr 2005 weitere 5 Markenrechte mit den Namen „Markenrecht 6“, „Markenrecht 7“, „Markenrecht 8“, „Markenrecht 9“ sowie „Markenrecht 10“ und in den Jahren 2007, 2008 und 2009 jeweils ein Markenrecht mit den Namen „Markenrecht 11“, „Markenrecht 12“ sowie „Markenrecht 13“ verkaufen können. Die 13 Verkäufe von Markenrechten erfolgten insgesamt an 7 verschiedene Erwerber. Im Jahr 2009 entschloss sich der Kläger dazu, die auslaufenden Markenrechte nicht zu verlängern, sodass 294 Markenrechte ausliefen. Der Kläger ermittelte den Anlagenabgang im Jahr 2009 in der Weise, dass er ausgehend vom Buchwert der Markenrechte und Domains zum 31.12.2008 in Höhe von X € weitere (nachträgliche) Anschaffungskosten für Markenrechte und Domains im Jahr 2009 in Höhe von X € hinzuaddierte und den Anlagenabgang aus dem Verkauf eines Markenrechtes in 2009 in Höhe von X € von diesem Wert abzog. Den verbleibenden Betrag in Höhe von X € verteilte er gleichmäßig auf die zum 31.12.2009 im Bestand verbliebenen Markenrechte. Er ermittelte auf diese Weise einen anteiligen Anlagenabgang für Markenrechte im Jahr 2009 in Höhe von X €. In seiner Einkommensteuererklärung gab der Kläger den Verlust aus seiner Tätigkeit der Verwertung von Markenrechten nebst Domains lediglich in Höhe von X € an, da er den Anlagenabgang für die auslaufenden Markenrechte nunmehr in Höhe von X € ermittelte, sodass sich unter Berücksichtigung des Anlagenabgangs aus dem Verkauf in Höhe von X € insgesamt Anlagenabgänge in Höhe von X € ergaben. Für das Jahr 2010 ermittelte der Kläger durch eine entsprechende Verhältnisrechnung Anlagenabgänge für in diesem Jahr auslaufende Markenrechte in Höhe von X €; dieser Betrag ist, ebenso wie der Umstand, dass ab dem Jahr 2011 lediglich noch 5 Markenrechte bestanden, zwischen den Beteiligten unstreitig.

12

Im Jahr 2014 begann das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung mit einer steuerlichen Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume von 2008 bis 2011. Der Betriebsprüfer gelangte im Rahmen der Prüfung zu folgender Rechtsauffassung:

13

Die Tätigkeit der Verwertung von Markenrechten nebst Domains stelle keine gewerbliche Tätigkeit dar, da eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr seit Ankauf der Schutzrechte weder aus dem Sachvortrag des Klägers noch aus den Aufzeichnungen der Vorprüfung zu erkennen sei. Vielmehr erwarte der Kläger nach seinen eigenen Ausführungen eine Kontaktaufnahme. Es liege auch keine Betriebsaufgabe vor, über deren Zeitpunkt noch zu diskutieren sei. Der Kläger habe bis einschließlich des Jahres 2014 Steuererklärungen abgegeben, nach welchen er selbst nicht von einer Betriebsaufgabe ausgegangen sei.	14
Der Beklagte schloss sich dieser Rechtsauffassung an und änderte die Einkommensteuerbescheide für 2008 bis 2010 mit Bescheiden vom 30.5.2017 in der Weise, dass er die Verluste aus der Verwertung von Markenrechten unberücksichtigt ließ. Der Änderungsbescheid wegen Einkommensteuer für 2010 vom 30.5.2017 wurde gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) zum Gegenstand eines ruhenden Einspruchsverfahrens, welches aufgrund eines am 9.11.2012 eingelegten Einspruchs wegen der Rechtmäßigkeit der Besteuerung von Erstattungsinsen bei dem Beklagten bereits anhängig war.	15
Der Kläger legte am 29.6.2017 Einspruch gegen die Einkommensteuerbescheide für 2008 bis 2011 vom 30.5.2017 ein. Der Beklagte half dem Einspruch teilweise durch Änderung der Einkommensteuerbescheide für 2009 und 2010 am 14.9.2017 ab. Diese Bescheide sind gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden. Zudem änderte der Beklagte den Einkommensteuerbescheid für 2011 am 11.10.2018 gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO; auch dieser Bescheid wurde gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO Gegenstand des Verfahrens. Im Übrigen wies er den Einspruch mit Einspruchsentscheidung (2008, 2009 und 2011) bzw. Teil-Einspruchsentscheidung (2010) als unbegründet zurück, soweit sich dieser nicht gegen die Besteuerung von Erstattungsinsen i.S.d. § 233a AO richtete. Insoweit entschied der Beklagte nicht über den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2010.	16
Der Kläger hat gegen die Einspruchsentscheidung und die Teil-Einspruchsentscheidung vom 14.11.2018 die vorliegende Klage erhoben.	17
Der Kläger ist der Auffassung, er habe aus der Verwertung von Markenrechten nebst Domains Einkünfte i.S.v. § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt. Er sei insbesondere mit Gewinnerzielungsabsicht tätig gewesen und habe sich auch marktgerecht verhalten. Er habe keine private Veranlassung gehabt, für sich Markenrechte mit solchen Investitionskosten eintragen zu lassen, wenn er nicht die Absicht des Handels mit diesen Rechten gehabt hätte. Bei einem Handel mit Rechten sei es nicht üblich, dass diese am Markt ausdrücklich angeboten würden. Vielmehr träten die Erwerber an den Inhaber heran. Dass der angestrebte Erfolg ausgeblieben sei, habe erst mit Auslaufen der Markenrechte festgestanden. Er habe, als der erhoffte Erfolg ausgeblieben sei, letztlich drei Möglichkeiten gehabt: Er hätte (erstens) versuchen können, Maßnahmen zu ergreifen, um noch Einnahmen zu erzielen und damit die Verluste gering zu halten, dafür jedoch weitere Investitionen tätigen müssen. Er hätte (zweitens) die Tätigkeit auslaufen lassen können und dabei lediglich noch die Rechte verkaufen können, die sich bei unveränderter Betätigung noch veräußern ließen, oder (drittens) die Betriebsaufgabe gegenüber dem Beklagten erklären können. Er habe sich für die zweitgenannte Variante entschieden, weil dies aus der ex ante-Perspektive die Variante gewesen sei, bei welcher im Ergebnis die niedrigsten Verluste entstanden wären. Ein Anbieten der Markenrechte über Internetportale – wie es der Beklagte fordere – habe er nicht als erfolgversprechend angesehen, da auch über solche Portale geringe Verkaufschancen bestanden hätten und durch die Nutzung der Portale weitere Kosten	18

entstanden wären.

Nach Ablauf von 5 Jahren seit Eintragung der Markenrechte, also dem Zeitpunkt, ab welchem wegen der Nichtnutzung der Marke durch den Kläger jeder die Löschung der Marke beantragen konnte, habe er erwartet, dass ein Unternehmen, welches die entsprechende Marke nach Ablauf von 5 Jahren nach dessen Eintragung nutzen wolle, ein Entgelt für das Überlassen des Markennamens als eine Art „Lästigkeitsprämie“ leisten würde, um einen langwierigen Rechtsstreit zu vermeiden und das bestehende Risiko auszuräumen, einen gewünschten Markennamen nicht nutzen zu dürfen. Auch zu diesem Zweck seien für den Kläger Patentanwälte tätig gewesen. Insoweit sei zu berücksichtigen, dass ein Unternehmen, welches ein Produkt oder eine Dienstleistung mit zugehörigem Markennamen entwickelt habe, die rechtliche Möglichkeit einer Eintragung erst spät prüfe. Nach Ablauf von 5 Jahren seit Eintragung des Markenrechts wäre ein Anbieten des Markenrechts über Internetportale aufgrund dieser Rechtslage kontraproduktiv für eine Erzielung von Einnahmen gewesen, weil durch das Anbieten auf den Plattformen offen gelegt worden wäre, dass die Marken nicht genutzt wurden. 19

Es handele sich letztlich um ein fehlgeschlagenes Investment und nicht um Liebhaberei. Er, der Kläger, sei sicher gewesen, dass das von ihm erdachte Konzept funktioniere, zumal er sich zu diesem auch durch den Rechtsanwalt Schneider habe beraten lassen. Dass der Erfolg ausgeblieben sei, habe daran gelegen, dass sich unter den für ihn eingetragenen Rechten nicht solche befunden hätten, für deren Nutzung Unternehmen bereit gewesen wären, hohe Summen zu bezahlen. An dieser Tatsache hätte auch ein Anbieten über Internetportale nichts geändert. 20

Im Übrigen habe ein Übergang in die steuerliche Privatsphäre frühestens zum 1.1.2008 stattfinden können, dem ersten Zeitraum, welcher noch nicht bestandskräftig veranlagt worden sei. Die bis zu diesem Zeitpunkt bestehenden stillen Lasten müssten gem. § 180 Abs. 2 AO festgestellt werden. 21

Die Tätigkeit der Verwertung von Markenrechten und Domains sei auch nicht als private Vermögensverwaltung einzuordnen. Insoweit sei zu berücksichtigen, dass bei den Markenrechten und Domains eine Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten schon nicht möglich gewesen sei. Vielmehr habe diese Form des Handels Elemente des Glückspiels, da es in hohem Maße spekulativ sei, welche Marken und Domains ggf. von anderen benötigt werden, sodass sie diese erwerben möchten. Auch Glücksspiel oder Turnierpoker zähle nicht zur privaten Vermögensverwaltung. Eine mit Glücksspielelementen verbundene Handelstätigkeit, die systematisch in erheblichem Umfang mit einer Geschäftsstrategie und juristisch abgesichert, wie vom Kläger betrieben werde, sei nach der Verkehrsanschauung als Gewerbebetrieb anzusehen. Bei der Höhe der vom Kläger vorgenommenen Investitionen und der Zeitdauer der Tätigkeit stehe nach dem Gesamtbild die Einordnung als Gewerbebetrieb außer Frage. Schließlich sei zu berücksichtigen, dass der Beklagte die Tätigkeit des Klägers für die Vergangenheit im Rahmen einer Betriebsprüfung als gewerbliche Tätigkeit eingeordnet habe. Durch eine solche Qualifikation könne gegenüber dem Steuerpflichtigen ein Vertrauenstatbestand geschaffen werden. 22

Der Kläger beantragt, 23

die Einkommensteuerbescheide für 2008 vom 30.5.2017, für 2009 und 2010 vom 14.9.2017 sowie für 2011 vom 11.10.2018, sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2018 dergestalt zu ändern, dass Verluste aus schriftstellerischer Tätigkeit in Höhe von X € (2008), X € (2009) und X € (2010) sowie Verluste aus dem gewerblichen Handel mit 24

Markenrechten und Domains in Höhe von X € (2009) und X € (2010) berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er ist der Auffassung, es habe spätestens mit Beginn des Prüfungszeitraums 2008 festgestanden, dass auf Grund des passiven Verhaltens des Klägers kein Totalgewinn zu erzielen sei. Es gebe seit dem Jahr 2004 Handelsplattformen für Markenrechte wie z.B. die Plattform <http://www.marken-boerse.com/>. Zudem sei ein Verlust in Höhe von X € infolge der auslaufenden Markenrechte bei einer Schutzfrist von 10 Jahren im Vergleich mit der Entwicklung der Anschaffungskosten nicht plausibel. Jedenfalls sei die Tätigkeit des Klägers auch deshalb keine gewerbliche Tätigkeit, weil sie sich in einer privaten Vermögensverwaltung erschöpfe. Der Kläger habe der bloßen Fruchtziehung durch Nutzungsüberlassung den Vorrang vor dem Verkauf als Ausnutzung substantieller Vermögenswerte gegeben. Er habe sich hinsichtlich des Verkaufs der Markenrechte vollständig passiv verhalten und gerade nicht auf eine kurzfristige Umschichtung der Vermögenswerte hingewirkt. Er habe selbst erklärt, dass sein Geschäftskonzept darin bestanden habe, sich interessante Markenrechte im Zusammenhang mit der wachsenden Internet- und IT-Branche zu sichern und im Register zu blockieren. Er habe beabsichtigt durch die Blockierung im Register „Lästigkeitsprämien“ für die Nutzungsüberlassung der Marken erzielen zu können. Eine subjektive Absicht des Handels sei nicht erkennbar.

Der Bundesfinanzhof (BFH) habe bisher keine eigenen Kriterien für eine Abgrenzung einer gewerblichen Tätigkeit zur privaten Vermögensverwaltung betreffend das Wirtschaftsgut „Markenrechte“ aufgestellt. Die Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel sei nicht übertragbar, weil Markenrechte eine deutlich kürzere Nutzungsdauer hätten als Grundstücke. Daher wäre eine deutlich höhere Zahl an Veräußerungen innerhalb eines wesentlich kürzeren Zeitraums erforderlich gewesen, um die Gewerblichkeit bei selbstgeschaffenen, ungenutzten Markenrechten zu indizieren. Durchaus übertragbar wären jedoch einige Umstände, welche auch bei Unterschreitung der Drei-Objekt-Grenze bei Grundstücken für eine Gewerblichkeit sprächen, wie etwa eine kurzfristige Fremdfinanzierung, die Aufgabe von Veräußerungsannoncen oder die Beauftragung eines Maklers oder eine branchennahe hauptberufliche Tätigkeit. Der Kläger erfülle jedoch keines dieser Kriterien. Beim An- und Verkauf von Wertpapieren werde die Grenze zur Gewerblichkeit selbst bei einem häufigen Umschlag nur in besonderen Fällen überschritten. Beweisanzeichen seien das Unterhalten eines Büros oder einer Organisation zur Durchführung von Geschäften, das Ausnutzen eines Marktes unter Einsatz beruflicher Erfahrungen, das Anbieten gegenüber einer breiten Öffentlichkeit und andere, für eine private Vermögensverwaltung ungewöhnliche Verhaltensweisen. Auch von diesen Indizien treffen keines auf den Kläger zu. Für den physischen Goldhandel habe der BFH als Indizien, die für eine Gewerblichkeit sprechen, der Anzahl der Goldgeschäfte und den zeitlichen Abständen zwischen Anschaffung und Veräußerung sowie dem Einsatz von Fremdkapital eine hohe Indizwirkung beigemessen. Auch diese Kriterien lägen im vorliegenden Streitfall nicht vor. Letztlich habe sich die Teilnahme des Klägers am Markt auf die Eintragung der Markenrechte beschränkt. Der Kläger sei nicht als Anbieter am Markt aufgetreten, was nicht dem Bild eines Händlers entspreche.

Die Berichterstatterin hat mit den Beteiligten am 19.11.2020 eine telefonische Erörterung durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf den Aktenvermerk vom 19.11.2020 Bezug genommen.

Der Senat hat mit den Beteiligten am 27.7.2021 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Die Beteiligten haben im Hinblick auf die vormals ebenfalls streitige Beurteilung der schriftstellerischen Tätigkeit des Klägers eine tatsächliche Verständigung geschlossen, wonach Verluste aus dieser Tätigkeit bis einschließlich 2010 in Höhe von X € (2008), X € (2009) und X € (2010) steuerlich in Ansatz zu bringen sind und für die Jahre ab 2011 bis einschließlich 2019 keine steuerbare Tätigkeit mehr vorliegt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll Bezug genommen.

Entscheidungsgründe 31

Die zulässige Klage ist teilweise begründet. 32

Die Einkommensteuerbescheide für 2008 vom 30.5.2017, für 2009 und 2010 vom 14.9.2017, sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2018, sind insoweit rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten, wie Verluste des Klägers in beantragter Höhe aus seiner schriftstellerischen Tätigkeit für die Jahre 2008 bis 2010 (dazu unter I.) und Verluste aus der Verwertung von Markenrechten und Domains in beantragter Höhe für die Jahre 2009 und 2010 (dazu unter II.) nicht berücksichtigt worden sind. 33

I. In den streitgegenständlichen Bescheiden sind nach der zwischen den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung getroffenen und entsprechend protokollierten tatsächlichen Verständigung Verluste aus der schriftstellerischen Tätigkeit des Klägers in Höhe von X € für 2008, in Höhe von X € für 2009 und in Höhe von X € für 2010 in Ansatz zu bringen. Ab dem Jahr 2011 bis einschließlich des Jahres 2019 sind keine Verluste aus der schriftstellerischen Tätigkeit mehr zu berücksichtigen, sodass der Einkommensteuerbescheid für 2011 insoweit rechtmäßig ist. 34

II. Die Einkommensteuerbescheide für 2009 und 2010 vom 14.9.2017 sind insoweit rechtswidrig, wie der Beklagte Verluste aus der Tätigkeit der Verwertung von Markenrechten nebst Domains in beantragter Höhe von X € für 2009 und in Höhe von X € für 2010 unberücksichtigt gelassen hat, denn es handelt sich bei der Tätigkeit des Klägers – auch in den Jahren 2009 und 2010 – um eine gewerbliche Tätigkeit i.S.v. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG und die Verluste sind zumindest in beantragter Höhe entstanden. 35

1. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG erfordert ein Gewerbebetrieb eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinne zu erzielen, unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und keine land- und forstwirtschaftliche, freiberufliche oder andere selbständige Tätigkeit ist. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebs ist nach der Rechtsprechung des BFH, dass die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.7.2016 IV R 34/13, Sammlung amtlich veröffentlichter Entscheidungen des BFH – [BFHE – 255, 12](#), Bundessteuerblatt – [BStBl – II 2017, 175](#), m.w.N.). 36

Diese Voraussetzungen erfüllte die vom Kläger u.a. in den Jahren 2009 und 2010 unternommene Tätigkeit der Verwertung von Markenrechten nebst Domains. 37

a. Der Kläger übte die Tätigkeit der Verwertung von Markenrechten nebst Domains selbstständig und nachhaltig aus. Er trug für die Tätigkeit das alleinige unternehmerische Risiko und war weder hinsichtlich des Ortes oder der Zeit noch hinsichtlich des Inhaltes seiner Tätigkeit weisungsgebunden (vgl. zur selbstständigen Tätigkeit: BFH-Urteil vom 22.2.2012 X R 14/10, BStBl II 2021, 511, m.w.N.). Ferner war seine Tätigkeit auf eine 38

bestimmte Dauer und auf regelmäßige Wiederholung angelegt (vgl. zur Nachhaltigkeit: BFH-Urteil vom 31.7.1990 I R 173/83, BStBl II 1991, 66 m.w.N.). Denn der Kläger hat über einen Zeitraum von mehreren Jahren Markenrechte bei dem Deutschen Patent- und Markenamt angemeldet mit dem Willen, bei einer sich bietenden Gelegenheit auf diese zu verzichten, wenn ein entsprechender Interessent für die Freigabe der Eintragung ein entsprechendes Entgelt leistet. Soweit sich der Kläger teilweise zusätzlich zu den Markenrechten Internetdomains mit entsprechender Markenbezeichnung eintragen ließ, beabsichtigte er diese zusammen mit dem entsprechenden Markenrecht zu übertragen. Diese Absicht manifestierte sich objektiv dadurch, dass der Kläger in den Jahren 2004 bis 2009 tatsächlich insgesamt 13 verschiedene eingetragene Marken auf insgesamt 7 verschiedenen Erwerber gegen Zahlung eines marktüblichen Entgeltes gem. § 27 des Gesetzes über den Schutz von Marken und sonstigen Kennzeichen (MarkG) in der Fassung vom 13.12.2001 übertragen hat.

b. Der Kläger beteiligte sich bei Ausübung seiner Tätigkeit am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

39

Für die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist entscheidend, ob der Verkäufer sich insoweit an den Markt wendet, als er an jeden, der die Kaufbedingungen erfüllt, verkaufen will. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt auch dann vor, wenn vom Steuerpflichtigen für einen Verkauf selbst kein Anstoß ausgegangen ist und dieser lediglich auf ein an ihn herangetretenes Angebot eingeht; es braucht nicht immer eine besondere Werbung zu erfolgen (vgl. BFH-Beschluss vom 6.2.1997 III B 122/94, Sammlung amtlich nicht zur Veröffentlichung vorgesehener Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 1997, 477). Diese Voraussetzungen erfüllte die Tätigkeit des Klägers, denn er beabsichtigte die Übertragung von Markenrechten nebst Domains an jeden Interessenten, der bereit war, als Gegenleistung ein marktübliches Entgelt zu zahlen. Der Kläger machte es sich insoweit zu Nutze, dass er als Inhaber der betreffenden Marke aus dem Markenregister ersichtlich war. Er ist über die Veröffentlichung als Inhaber einer Marke insbesondere vor dem Hintergrund ausreichend in Erscheinung getreten, als dass es nach dem in den Streitjahren bestehenden Markenrecht für eine Verwertung der vom Kläger erlangten formalen Registereintragung hinderlich gewesen wäre, wenn er selbst die Übertragung der zu seinen Gunsten eingetragenen Markenrechten am Markt beworben hätte. Denn das Markenrecht ist von dem Grundsatz geprägt, dass der Ausschließlichkeitsschutz mit Eintragung der Marke nur insoweit erhalten bleibt, wie die Marke auch tatsächlich für die eingetragenen Waren oder Dienstleistungen genutzt wird (§§ 25, 26, 49 MarkG; vgl. Hoppe/Dück in Ekey/Bender/Fuchs-Wissemann, Markenrecht, 4. Aufl. 2019, § 25 Rn. 1). Gem. § 49 Abs. 1 Satz 1 und 2 MarkG wird eine Marke auf Antrag für verfallen erklärt und gelöscht, wenn die Marke nach dem Tag, ab dem kein Widerspruch mehr gegen sie möglich ist, innerhalb eines ununterbrochenen Zeitraums von fünf Jahren nicht gemäß § 26 MarkG benutzt worden ist oder die Benutzung im Anschluss an einen ununterbrochenen Zeitraum von fünf Jahren der Nichtbenutzung nicht innerhalb von drei Monaten vor Stellung des Antrags auf Erklärung des Verfalls begonnen oder wiederaufgenommen wurde. Der Kläger hätte bei einer entsprechenden Offenlegung der Nichtnutzung folglich seine Verhandlungsposition für eine entgeltliche Übertragung des Markenrechts bzw. eine Aufgabe seiner formalrechtlichen Registerposition erheblich verschlechtert, weil einem Dritten, der eine zugunsten eines anderen eingetragene Marke nutzt, keine Sanktionen drohen, wenn der Inhaber des Markenrechts dessen Nutzung nicht nachzuweisen vermag bzw. der Dritte die Nichtnutzung durch den Inhaber nachweisen kann (vgl. §§ 22 Abs. 1 Nr. 2 Alt. 1, 25 Abs. 2, 43 Abs. 1 und 55 Abs. 3 MarkG; zur Darlegungs- und Beweislast: Hoppe/Dück in Ekey/Bender/Fuchs-Wissemann, Markenrecht, § 25, Rn. 33 bis 35). Ein Dritter hätte daher keine Veranlassung mehr gehabt, den Kläger zur Aufgabe seiner formalen

40

Eintragungsposition durch Zahlung eines Entgeltes zu bewegen, wenn aufgrund seiner Registereintragung sicher keine Sanktionen seitens des Klägers gedroht hätten. Es gehörte mithin zum Geschäftskonzept des Klägers den Eindruck zu erwecken, er habe sich aufgrund eines entsprechenden Angebots des Interessenten nunmehr zur Veräußerung einer von ihm genutzten Marke entschlossen.

c. Dem Kläger fehlte es bei der Ausübung seiner Tätigkeit der Verwertung von Markenrechten nebst Domains weder im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit an einer Gewinnerzielungsabsicht noch ist eine solche später nachträglich weggefallen. 41

aa. Gewinnerzielungsabsicht als Tatbestandsmerkmal gewerblicher Tätigkeit ist das Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns (vgl. BFH-Beschluss vom 25.6.1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, 434, BStBl II 1984, 751, 766). An dieser Absicht fehlt es, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt. Es handelt sich bei der Gewinnerzielungsabsicht um eine innere Tatsache, die – wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge – nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 24.2.1999 X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081, und vom 31.7.2002 X R 48/99, BFHE 200, 504, BStBl II 2003, 282). Bei Tätigkeiten, die nicht typischerweise dazu bestimmt und geeignet sind, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftssphäre zu dienen, lässt allein das Erzielen langjähriger Verluste noch keinen zwingenden Schluss auf das Nichtvorliegen der inneren Tatsache "Gewinnerzielungsabsicht" zu. Vielmehr muss bei längeren Verlustperioden aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt (vgl. BFH-Urteil vom 23.5.2007 X R 33/04, BStBl II 2007, 874). Übt der Steuerpflichtige eine gewerbliche Tätigkeit aus, die nicht typischerweise in der Nähe des Hobbybereichs anzusiedeln ist, so können im Falle einer längeren Verlustperiode die Reaktionen auf die Verluste die Bedeutung wichtiger äußerer Beweisanzeichen erlangen (BFH-Urteile vom 25.10.1989 X R 109/87, BFHE 159, 128, BStBl II 1990, 278; vom 7.8.1991 X R 10/88, BFH/NV 1992, 108; vom 2.6.1999 X R 149/95, BFH/NV 2000, 23). So spricht vor allem das fehlende Bemühen, die Verlustursachen zu ermitteln und ihnen mit geeigneten Maßnahmen zu begegnen, für sich genommen schon dafür, dass langjährige, stetig ansteigende Verluste aus im persönlichen Bereich liegenden Neigungen und Motiven hingenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 26.2.2004 IV R 43/02, BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455; BFH-Beschluss vom 5.7.2002 IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447). Auch wenn selbst in diesen Fällen die Gewinnerzielungsabsicht nicht allein wegen der Tatsache langjähriger Erwirtschaftung von Verlusten und fehlender Reaktionen auf bereits eingetretene hohe Verluste verneint werden kann (vgl. [BFH-Urteil vom 12.9.2002 IV R 60/01](#), BFHE 200, 284, BStBl II 2003, 85), so ist das Unterlassen geeigneter Umstrukturierungsmaßnahmen im Hinblick auf das darin liegende nicht marktgerechte Verhalten doch als ein gewichtiges Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht zu werten; an die Feststellung persönlicher Gründe oder Motive, die den Steuerpflichtigen trotz überwiegender Verluste zur Weiterführung seines Unternehmens bewogen haben könnten, sind deshalb in diesen Fällen keine hohen Anforderungen (mehr) zu stellen (vgl. BFH-Urteil vom 23.5.2007 X R 33/04, BStBl II 2007, 874). 42

Ein Rückschluss allein von der unveränderten Fortsetzung einer verlustbringenden Tätigkeit auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht setzt allerdings grundsätzlich voraus, dass sich die negativen Betriebsergebnisse bereits über einen längeren Zeitraum verstetigt haben. 43

Dieser Zeitraum muss so bemessen sein, dass er sich auch begrifflich mit dem Schlagwort der "langjährigen Verluste" in Einklang bringen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 23.5.2007 X R 33/04, BStBl II 2007, 874). Der Zeitraum der betriebspezifischen Anlaufzeit bis zum Erforderlichwerden größerer Korrektur- und Umstrukturierungsmaßnahmen beträgt nur im Ausnahmefall weniger als fünf Jahre (vgl. BFH-Urteil vom 23.5.2007 X R 33/04, BStBl II 2007, 874). Er richtet sich nach dem Gegenstand und der Art des jeweiligen Betriebs, so dass der Zeitraum, innerhalb dessen das Unterbleiben einer Reaktion auf bereits eingetretene Verluste für sich betrachtet als Beweisanzeichen für eine mangelnde Gewinnerzielungsabsicht herangezogen werden kann, sich nicht allgemeinverbindlich festlegen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 23.5.2007 X R 33/04, BStBl II 2007, 874 m.w.N.). Solange der Anlaufzeitraum noch nicht abgeschlossen ist, kann einer unternehmerischen Tätigkeit, selbst wenn sie von Beginn an nur Verluste eingebracht hat und nach der Art, wie sie betrieben wird, auch auf Dauer gesehen nicht geeignet ist, Gewinne abzuwerfen, nur in Ausnahmefällen die steuerliche Anerkennung versagt werden (vgl. BFH-Urteil vom 23.5.2007 X R 33/04, BStBl II 2007, 874).

bb. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze lässt sich für den Zeitraum der betriebspezifischen Anlaufzeit – welche im vorliegenden Streitfall zumindest die Jahre 1999 bis 2003 umfasste – nicht das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht feststellen. Der Kläger nahm die Tätigkeit weder aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen auf, noch war zu diesem Zeitpunkt die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ. Zwar waren dem Kläger bis einschließlich des Jahres 2003 erhebliche Herstellungskosten für die von ihm eingetragenen Markenrechte und Domains entstanden. Allerdings war – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht absehbar, wie viele der von ihm eingetragenen Markenrechte der Kläger nebst ggf. eingetragenen Domains auf Dritte entgeltlich würde übertragen können und wie hoch der marktübliche Preis für diese Markenrechte sein würde. 44

cc. Auch in den Folgejahren ab 2004 bis einschließlich der Streitjahre lässt sich unter Berücksichtigung der oben dargestellten Grundsätze das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht – entgegen der vom Beklagten vertretenen Auffassung – nicht feststellen. Vielmehr erzielte der Kläger in den Jahren 2004, 2007 und 2008 sogar Gewinne aus seiner Tätigkeit. Erst bei der Verwertung der eingetragenen Markenrechte nebst Domains in den Jahren ab 2004 bis einschließlich 2008 stellte sich heraus, dass sich die vom Kläger eingetragenen Markenrechte nicht in dem Umfang verwerten ließen, wie er dies im Rahmen seines Geschäftskonzeptes angenommen hatte. Ferner stellte sich auch erst in diesem Zeitraum heraus, dass die 13 Markenrechte, deren Verwertung dem Kläger gelang, nicht zu den Rechten gehörten, für die Verwertungserlöse in einer Höhe zu erzielen waren, die auch die Investitionskosten für die nicht verwertbaren Markenrechte ausgleichen konnten. Insoweit realisierte sich das Risiko seiner Geschäftsidee, das – ähnlich wie bei Spekulationen an der Börse – verhältnismäßig hoch gewesen ist. Allein das Eingehen eines hohen Risikos bei der Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit lässt jedoch nicht die Feststellung des Fehlens einer Gewinnerzielungsabsicht zu. 45

Anders als es der Beklagte meint, fehlte es dem Kläger auch nicht an einer Bemühung, die Verlustursache zu ermitteln. Vielmehr vermochte er die Ursache für den Misserfolg seines Geschäftsmodells in der Realisation des o.g. Risikos bei der Entwicklung und Nutzung von Markenrechten auszumachen. Er begegnete der Verlustursache auch mit angemessenen Korrekturmaßnahmen. Denn er entschied aufgrund einer nachträglichen Bewertung des nunmehr erkennbar gewordenen Risikos, die Tätigkeit nicht fortzuführen und unter Minimierung weiterer Kosten allein die Rechte zu verwerten, bei denen eine Verwertung noch 46

möglich war, sie im Übrigen jedoch auslaufen zu lassen und nicht die Gebühren und Rechtsanwaltskosten für eine Verlängerung zu zahlen sowie keine weiteren Rechte mehr für sich eintragen zu lassen, soweit er den Eintragungsprozess nicht bereits in die Wege geleitet hatte. Anders als es der Beklagte meint, kann von dem Kläger als Umstrukturierungsmaßnahme nicht das Anbieten der Markenrechte und Domains am Markt verlangt werden. Denn der Kläger hat nachvollziehbar dargelegt, dass ein solches werbendes Anbieten am Markt auch unter Berücksichtigung des MarkG nicht erfolgversprechend gewesen wäre, sondern die weitere Verwertung noch bestehender Rechte im Gegenteil eher erschwert hätte (siehe dazu bereits unter II. 1. b.). Diese Reaktion des Klägers auf die nachträgliche Erkenntnis, dass sein Geschäftskonzept nicht funktioniert hat, spricht ferner für das ursprüngliche Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht bei Aufnahme seiner Tätigkeit.

d. Schließlich unterfällt die vom Kläger ausgeübte Tätigkeit der Verwertung von Markenrechten nebst Domains auch nicht der privaten Vermögensverwaltung. 47

aa. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 3.7.1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617). Ob Veräußerungen von Wirtschaftsgütern noch der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind, lässt sich nicht für alle Wirtschaftsgüter nach einheitlichen Maßstäben beurteilen. Vielmehr sind die jeweiligen artspezifischen Besonderheiten der Wirtschaftsgüter zu beachten (ständige Rechtsprechung, vgl. [BFH-Urteile vom 11.10.2012 IV R 32/10, BFHE 239, 248](#), BStBl II 2013, 538). 48

(i.) Bei der Veräußerung von Grundstücken stellt der BFH in ständiger Rechtsprechung zur Abgrenzung eines gewerblichen Handels mit Grundstücken von der bloßen Vermögensverwaltung darauf ab, ob der Steuerpflichtige innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel 5 Jahren zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf weniger als 4 Objekte veräußert (vgl. BFH-Beschluss vom 10.12.2001 GrS 1/98, BStBl II 2002, 291 m.w.N.). 49

(ii.) Bei der Veräußerung beweglicher Wirtschaftsgüter wie z.B. physischem Gold sind Kriterien, denen eine hohe Indizwirkung für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit zukommt, insbesondere die Anzahl der Geschäfte und die zeitlichen Abstände zwischen Anschaffung und Veräußerung sowie ein hoher Einsatz von Fremdmitteln (vgl. BFH-Urteil vom 19.1.2017 IV R 50/14, BStBl II 2017, 456). Weitere für eine Gewerblichkeit sprechende Kriterien können daneben eine Professionalisierung sowie das Volumen der einzelnen oder insgesamt getätigten Geschäfte sowie die Hinwendung an eine breite Öffentlichkeit anstelle einer Abwicklung der Geschäfte nur über einen Handelspartner sein (vgl. BFH-Urteil vom 19.1.2017 IV R 50/14, BStBl II 2017, 456). 50

(iii.) Der Bereich des Wertpapierhandels ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung grundsätzlich der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen, da es bei Wertpapieren in der Natur der Sache liege, den Bestand zu verändern (vgl. BFH-Urteil vom 11.7.1968 IV 139/63, BStBl II 1968, 775). Hieraus folgert der BFH, dass selbst mit einem häufigen Umschlag von Wertpapieren der Bereich der privaten Vermögensverwaltung noch nicht verlassen werde (vgl. BFH-Urteil vom 30.7.2003 X R 7/99, BStBl II 2004, 408.). Der BFH leitet die Kriterien, die für eine Gewerblichkeit sprechen, aus den im Gesetz über das Kreditwesen (KredWG) enthaltenen Regelungen zum Berufsbild des Wertpapierhändlers ab; zu diesen zählen das Tätigwerden für fremde Rechnung und mit institutionellen 51

Geschäftspartnern anstelle einer Abwicklung der Geschäfte allein über eine Depotbank, sowie ein Umfang an Geschäften, die einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern und das Durchführen der An- und Verkaufstätigkeit als Hauptbeschäftigung und innerhalb der üblicher Arbeitszeiten anstatt in der Freizeit (vgl. BFH-Urteile vom 20.12.2000 X R 1/97, BStBl II 2001, 706; vom 30.7.2003 X R 7/99, BStBl II 2004, 408; vom 2.9.2008 X R 14/07, BFH/NV 2008, 2012).

(iv.) Schließlich geht der BFH bei der Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der privaten Vermögensverwaltung für am Zweitmarkt erworbene Lebensversicherungen nach ständiger Rechtsprechung davon aus, dass der Erwerb und das Halten solcher Versicherungen sowie der Einzug der Versicherungssumme im Regelfall nicht über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgehen (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2012 IV R 32/10, BStBl II 2013, 538). Der BFH nimmt ausnahmsweise eine gewerbliche Tätigkeit an, wenn besondere weitere Kriterien, wie z.B. das Tätigwerden für fremde Dritte, hinzutreten (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2012 IV R 32/10, BStBl II 2013, 538). 52

(v.) In Zweifelsfällen ist maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (vgl. BFH-Beschluss vom 3.7.1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617). Das „Bild des Gewerbebetriebs“ wird nach langjähriger und gefestigter Rechtsprechung durch Orientierung an unmittelbar der Lebenswirklichkeit entlehnten Berufsbildern konturiert; zu diesen gehören die selbstständig und nachhaltig ausgeübte Tätigkeit der Produzenten, der Dienstleister und der Händler (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2012 IV R 32/10, BFHE 239, 248, BStBl II 2013, 538, m.w.N.). 53

Das "Bild des Handels" ist dabei gekennzeichnet durch die wiederholte Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Sinne eines marktmäßigen Umschlags von Sachwerten (vgl. BFH-Urteil vom 25.7.2001 X R 55/97, BFHE 195, 402, BStBl II 2001, 809). Gegenstand des händlertypischen Umschlags von Waren können grundsätzlich alle handelbaren Wirtschaftsgüter oder Sachgesamtheiten sein. Bei der Entscheidung darüber, ob der Handel mit Wirtschaftsgütern bzw. die Produktion von Wirtschaftsgütern eine gewerbliche Tätigkeit darstellt, müssen die artspezifischen Besonderheiten des gehandelten/produzierten Wirtschaftsguts wie etwa die Marktgängigkeit des gehandelten Objekts beachtet werden ([BFH-Urteil vom 29.10.1998 XI R 80/97, BFHE 187, 287](#), BStBl II 1999, 448). So ist u.a. zu berücksichtigen, ob der An- und Verkauf einfach möglich ist, weil für die Abwicklung ein organisierter Markt zur Verfügung steht (vgl. BFH-Urteile vom 25.7.2001 X R 55/97, BFHE 195, 402, BStBl II 2001, 809; 29.10.1998 XI R 80/97, BFHE 187, 287, BStBl II 1999, 448). 54

Dem Bild des "typischen" produzierenden Unternehmers entspricht es, dass er eigeninitiativ und mit Unternehmerrisiko Produktionsfaktoren, wie z.B. die eigene Arbeitsleistung, Eigen- und Fremdkapital sowie selbständig und nichtselbständig erbrachte Leistungen Dritter zu marktfähigen Güter- und Dienstleistungsangeboten bündelt und am Markt absetzt (vgl. BFH-Urteile vom 24.1.1996 X R 255/93, BFHE 180, 51, BStBl II 1996, 303, und vom 14.1.1998 X R 1/96, BFHE 185, 242, BStBl II 1998, 346). Die gewerbliche Produktion als nachhaltige Wertschöpfung steht der Vermögensverwaltung ferner als An- und Verkaufsvorgänge ohne zwischenzeitliche werterhöhende Maßnahmen (vgl. BFH-Urteile vom 25.7.2001 X R 55/97, BFHE 195, 402, BStBl II 2001, 809; BFH-Urteil vom 27.6.2017 IX R 3/17, BFH/NV 2018, 20, jeweils zum Handel mit Vorratsgesellschaften). 55

bb. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, welche der Senat für zutreffend erachtet, stellte die vom Kläger unternommene Tätigkeit des Verwertens von durch ihn eingetragenen Markenrechten nebst Domains eine die bloße private Vermögensverwaltung 56

übersteigende gewerbliche Tätigkeit dar. Der Senat legt bei der Beurteilung der Tätigkeit des Klägers die allgemeinen Grundsätze zu Grunde, die sich am „Bild des Handels“ und des „produzierenden Unternehmers“ orientieren, da es bisher an einer höchstrichterlichen Rechtsprechung für den Handel mit oder die Verwertung von Schutzrechten fehlt.

Unter Berücksichtigung dieser allgemeinen Grundsätze spricht entscheidend für eine Gewerlichkeit der Tätigkeit des Klägers, dass er die auf ihn als Inhaber eingetragenen Markenrechte nicht bloß im Sinne eines Handels an- und verkauft hat, sondern dass er die Markenrechte zunächst selbst geschaffen hat, indem er sich einen marktgängigen Namen für eine dazu passende Ware oder Dienstleistung überlegt und unter Einschaltung von entsprechenden Fachanwälten das entsprechende Markenrecht durch Eintragung in das Register kreiert hat. Für Markenrechte existiert – anders als für Wertpapiere – gerade kein organisierter Markt, auf dem bereits geschaffene Markenrechte an- und verkauft werden können. Vielmehr müssen Markenrechte, bevor sie gehandelt werden können, zunächst durch Registereintragung selbst geschaffen werden. Der Kläger war durch die Schaffung eines zum Absatz bestimmten Rechts in Abgrenzung zum bloßen Ankauf eines bereits existierenden Rechts daher zunächst „produzentenähnlich“ tätig und wollte die entstandenen Rechte im Anschluss daran wie ein Händler gegen Zahlung eines Entgeltes an Dritte übertragen. Angesichts dessen war die Tätigkeit des Klägers auch nicht auf eine langfristige Fruchtziehung angelegt, sondern auf eine Generierung von Erträgen durch möglichst kurzfristige Übertragung der zu seinen Gunsten eingetragenen Markenrechte auf Dritte; ein langfristiges Halten der Markenrechte zum Zwecke der Vermögensanlage schied schon wegen der zeitlichen Begrenzung der Markenrechte aus. Für die Einstufung der Tätigkeit des Klägers als gewerbliche Tätigkeit sprechen des Weiteren die artspezifischen Besonderheiten der seiner Tätigkeit zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter, denn Markenrechte werden, da sie im Gegensatz z.B. zu an der Börse gehandelten Wertpapieren oder zu Gold nicht schnell und ohne größeren Aufwand auf einem organisierten Markt gekauft und verkauft werden können, nicht typischerweise von Privatanlegern zur Vermögensanlage genutzt. Auch wird für sie nicht täglich ein Marktpreis festgestellt; die Veräußerungsentgelte für die Markenrechte müssen vielmehr in jedem Fall zwischen dem Verkäufer und dem jeweiligen Interessenten individuell ausgehandelt werden.

Soweit der Beklagte der Einordnung der Tätigkeit des Klägers als gewerblich mit der Begründung entgegen getreten ist, der Kläger habe keine ausreichende Anzahl von Wirtschaftsgütern verkauft, um einen marktmäßigen Umschlag zu begründen, überzeugt dies schon deshalb nicht, weil eine produzierende Tätigkeit einer gewerblichen Tätigkeit näher steht als der bloßen Vermögensverwaltung und somit geringere Anforderungen an die Anzahl der Verkäufe zu stellen sind als bei einem bloßen Handel mit Waren. Ebenso wenig ist das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit deshalb auszuschließen, weil der Kläger nicht verbend am Markt aufgetreten ist, sondern abwartete, bis Kaufinteressenten sich aufgrund seiner Eintragung im Markenregister an ihn wendeten. Insoweit sind die Besonderheiten des Wirtschaftsguts zu beachten, die sich aus den MarkG ergeben, welches die Blockade eines Markenrechts durch formale Eintragung ohne eigene Nutzung sanktioniert. Aufgrund dieser gesetzlichen Sanktionen hätte ein verbendes Auftreten am Markt die Verwertungschancen des Klägers geschmälert (siehe dazu bereits unter II. 1. b).

2. Die Verluste aus der gewerblichen Verwertung von Markenrechten nebst Domains sind auch in der vom Kläger beantragten Höhe entstanden.

a. Zwar kann die Höhe des Anlagenabgangs vorliegend nur im Wege einer Schätzung ermittelt werden, da der Kläger unter Verstoß gegen den in § 252 Abs. 1 Nr. 3 des

Handelsgesetzbuchs (HGB) i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG normierten Grundsatz der Einzelbewertung die jeweiligen Herstellungskosten für die von ihm selbst geschaffenen Schutzrechte (Markenrechte) und sonstigen immateriellen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (Domains) in seiner Buchführung nicht einzeln, sondern die angefallenen Aufwendungen insgesamt im Rahmen einer unzulässigen Gruppenbewertung i.S.v. § 240 Abs. 4 HGB erfasst hat (vgl. zur Unzulässigkeit der Gruppenbewertung bei immateriellen Vermögensgegenständen: Quick/Wolz in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 240 HGB, Rn. 93; Kahle/Heinstein in Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann, Handbuch des Jahresabschlusses, Abt. II, 2. Sachanlagevermögen, Rn. 276). Eine genauere Ermittlung der Herstellungskosten für die in den Streitzeiträumen verfallenen Markenrechte und Domains als die vom Kläger vorgenommene Ermittlung nach den Durchschnittswerten ist dem Senat indes nicht möglich, da für die Jahre, in denen der weit überwiegende Teil der Herstellungskosten für die geschaffenen Vermögensgegenstände anfiel, nach Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist keine Belege mehr vorhanden sind und eine Zuordnung von Herstellungskosten zu den einzelnen Vermögensgegenständen somit nicht mehr möglich ist.

b. Wenn man den Buchwert für die zum 31.12.2009 noch bestehenden 331 Markenrechte in Höhe von X € auf diese verteilt und den sich ergebenden Wert je Markenrecht anschließend mit den 294 zum 31.12.2009 verfallenen Rechten multipliziert, ergibt sich jedenfalls kein niedrigerer Wert eines Anlagenabgangs für verfallene Markenrechte nebst Domains als ihn der Kläger im Wege einer Schätzung mit einem Betrag in Höhe von X € ermittelt hat. Gleiches gilt, wenn man die Anschaffungskosten für die im Jahr 2010 verbliebenen Markenrechte i.H.v. X € (Wert zum 31.12.2009 für 331 Markenrechte i.H.v. X € ./ Verfall von Markenrechten i.H.v. X € + nachträgliche Herstellungskosten für 2010 i.H.v. X €) auf die bis zum Verfall im Jahr 2010 bestehenden 40 Markenrechte (331 Markenrechte im Jahr 2009 abzgl. 294 zum 31.12.2009 verfallene Markenrechte zzgl. 3 im Jahr 2010 neu geschaffene Markenrechte) verteilt und den 35 zum 31.12.2010 verfallenen Markenrechten (40 Markenrechte abzgl. 5 unstreitig im Jahr 2011 noch bestehender Markenrechte) anteilig zuordnet.

61

c. Soweit der Beklagte meint, der Anlagenabgang für verfallene Markenrechte nebst Domains im Jahr 2009 könne sich maximal auf den Betrag der zum 31.12.1999 aktivierten Rechte in Höhe von X € belaufen, verkennt er, dass die Herstellungskosten der im Jahr 1999 geschaffenen Markenrechte ggf. nebst zugehöriger erworbener Domains bis zu ihrem Verfall im Jahr 2009 über ihre Bestehensdauer stark angestiegen sind, weil in den auf die Schaffung der Markenrechte folgenden Jahren noch erhebliche nachträgliche Herstellungskosten angefallen sind (u.a. Rechtsanwaltskosten für die Betreuung der Markenrechte insbesondere bei laufenden Widerspruchsverfahren und bei der nachträglichen Eintragung der nationalen Markenrechte als Unionsmarken bei dem Amt der Europäischen Union für geistiges Eigentum – EUIPO – sowie jährliche Gebühren für zu den Markenrechten zugehörige Domains).

62

III. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 136 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO), die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit aus § 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

63

Die Übertragung der Berechnung der geänderten Einkommensteuerbeträge für 2008 bis 2010 beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO; für den im Tenor versehentlich angesprochenen Einkommensteuerbescheid für 2011 ist keine entsprechende Berechnung durchzuführen, da sich die im Tenor genannten geänderten Besteuerungsgrundlagen tatsächlich nicht auf die Festsetzung der Einkommensteuer für 2011 auswirken.

64

Die Revisionszulassung erfolgt gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts, da in der für das jeweilige Wirtschaftsgut spezifisch entwickelten BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung einer gewerblichen Tätigkeit von der bloßen Vermögensverwaltung noch keine Kriterien für die Abgrenzung bei einer Verwertung von Rechten und sonstigen immateriellen Wirtschaftsgütern entwickelt wurden.
