Finanzgericht Köln, 14 K 188/13

Datum:	04.03.2015
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	14. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	14 K 188/13

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger mit dem Handel von Bierdeckeln und im geringeren Umfang gebrauchtem Spielzeug und Bildkarten unternehmerisch tätig war und ein Gewerbe betrieben hat. 2

Der 1942 geborene Kläger erzielte geringe Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie ab 2007 noch geringere Einkünfte aus einer Rente, die als solche keine Pflicht zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen begründeten. Weiter bestritt er seinen Lebensunterhalt aus den Erlösen aus dem Verkauf von Bierdeckeln sowie in geringerem Umfang von anderen Artikeln, wie Bildkarten, gebrauchten Modelleisenbahnen und von anderem Spielzeug. 3

Der Kläger gab keine Steuererklärungen ab. Allerdings teilte er dem Beklagten mit Schreiben vom 09.10.2006 mit, dass er seit geraumer Zeit neben seiner Berufstätigkeit hauptsächlich über die Internetplattform eBay und auch privat Objekte aus den Sammlungen seines Vaters verkaufe, die er als vorgezogenes Erbe veräußern könne. Die Objekte befänden sich seit mindestens zehn Jahren, meistens aber schon seit 20 und mehr Jahren und Jahrzehnten im Besitze seines Vaters. Es handele sich hauptsächlich um Bieretiketten und Bierdeckel, aber auch um Spielzeug aus Überraschungseiern. Objekte, die vor weniger als zehn Jahren erworben worden seien, würden nicht verkauft. Diese Sachen seien streng getrennt worden. Wenn der Erlös für das einzelne Objekt in der Regel auch nicht besonders hoch sei, so summierten sich die Teile doch insgesamt. Er sei der Meinung gewesen, dass er dafür keine Steuern bezahlen müsse, habe aber jetzt erfahren, dass dies in einem gewissen Umfang eventuell nicht zutreffe. Deshalb habe er alle Unterlagen diesbezüglich einem Steuerberater übergeben. Auf die Aufforderung des Beklagten, ein Gewerbe anzumelden, teilte er mit Schreiben vom 30.10.2006 mit, dass ihm dies noch nicht möglich gewesen sei. Zur Erfassung des gesamten Umsatzes müssten Tausende von kleinen und kleinsten Beträgen, die für den Verkauf von Bierdeckeln und sonstigen Sammelgegenständen eingegangen seien, zugeordnet und addiert werden. Es müsse weiter unterteilt werden in Verkäufe ins EG-Ausland und in andere Länder. Weiter müssten Posten, die zwar verkauft, aber tatsächlich nicht gezahlt worden seien, erfasst werden. Er biete an, als Sicherheitsleistung vorab einen Betrag von 5.000 € zu überweisen. Sodann reichte er eine handschriftlich (nicht auf amtlichem Formular) erstellte Umsatzsteuer-Voranmeldung für September 2007 ein, mit der er Umsätze von 4

0,00 € und Vorsteuern von 1.142,00 € erklärte. Weiter fügte er eine nicht unterschriebene handschriftliche „Gewerbeanmeldung Verkauf von Sammel- und Erbschaftsartikeln aller Art“ sowie eine Quittung über von ihm geleistete 165,00 € für Buchhaltung und Kaufmännische Arbeiten bei. Diese eingereichten Unterlagen führten nicht zu Steuerfestsetzungen.

Aufgrund einer gegen den Kläger bei der Steuerfahndungsstelle erstatten Anzeige, dass der Kläger einen gewerblichen Handel mit Bierdeckeln betreibe, wurde am 04.12.2009 eine Steuerfahndungsprüfung beim Kläger begonnen. Nach einer in deren Verlauf eingeholten Auskunft der Internetplattform eBay erfolgten in den Jahren 2005 bis 2008 folgende Verkäufe und Verkaufserlöse des Klägers: 5

	2005	2006	2007	2008
Verkaufserlöse €	18.411,20	66.337,05	45.006,33	66.157,85
Anzahl verkaufterArtikel	3.531	15.308	3.652	6.661

6

Im Prüfungsbericht vom 30.11.2011 ist sodann ausgeführt, der Kläger habe angegeben, eine umfängliche Sammlung geerbt zu haben, die sich in seinem Privatvermögen befinde, und versucht zu haben, Teile dieser Sammlung zu verkaufen. Der Kläger habe sodann während der Prüfung Einlagewerte der verkauften Artikel und unter Berücksichtigung der Verkaufserlöse jährliche Verluste von mehr als 8.000 € geschätzt. Bis zur Erstellung des Prüfungsberichts habe der Kläger über Jahre 21.810 Bewertungen als Verkäufer und mehr als 20.000 Bewertungen als Käufer abgegeben. Im strafrechtlichen Ermittlungsbericht vom 05.10.2011 (Seite 10) sind hiervon abweichend 21.925 Bewertungen als Verkäufer und 1.700 Bewertungen als Käufer aufgeführt. Im Prüfungsbericht vom 30.11.2011 ist sodann weiter ausgeführt, der Kläger habe im Zeitraum vom 23.05. bis zum 16.08.2011 insgesamt 2.491 Artikel mit einem Durchschnittspreis von 0,98 € je Artikel erworben. Unter Zugrundelegung dieses Durchschnittspreises ergäben sich folgende erheblich geringere Einlagewerte für die verkauften Artikel als vom Kläger angesetzt: 7

	2005	2006	2007	2008
Einlagewerte Kl. €	20.000	60.000	40.000	60.000
Einlagewerte Prüfungsbericht €	3.460	15.001	3.578	6.527

8

Im strafrechtlichen Ermittlungsbericht ist sodann ausgeführt, der Kläger habe bei seiner Vernehmung angegeben, eine große Sammlung von Bierdeckeln geerbt zu haben. Davon befänden sich etwa 80.000 in seiner privaten Sammlung. Etwa 250.000 seien Dubletten, die er nach und nach seit 2004 über eBay verkaufe. Seine Einkäufe befänden sich ausschließlich in seiner privaten Sammlung. Er kaufe nichts ein, um es weiter zu verkaufen. Seinen Lebensunterhalt bestreite er aus der Rente, geringem Arbeitslohn und den Verkäufen aus der Sammlung. Die veräußerten Waren würden zum Zeitpunkt der Einstellung zum Verkauf bei eBay in den Betrieb eingelegt. 9

Nach Auswertung der Kontenunterlagen und Buchungsunterlagen des Klägers nahm die Steuerfahndung folgende Umsätze zum Regelsteuersatz und daran anknüpfend folgende Gewinne an: 10

	2005	2006	2007	2008
Umsätze €	17.736	58.339	35.588	52.424
Gewinn €	3.547	11.667	7.117	10.484

11

Den Gewinn schätzten die Prüfer dabei pauschal mit 20% des Umsatzes. 12

Aufgrund des Prüfungsergebnisses ergingen die angefochtenen Steuerbescheide. Mit den Einsprüchen machte der Kläger geltend, es treffe nicht zu, dass er 20.000 Bewertungen als Käufer abgegeben habe. In den letzten zwölf Jahren vor einer Besprechung im Februar 2011 habe er insgesamt 1617 Artikel im Internet für den privaten Bedarf eingekauft. Der Kläger habe ca. 320.000 Bierdeckel von seinem Vater geerbt und gesammelt. Die Sammlungsstücke habe er ausschließlich aus privaten Neigungen gesammelt und erhalten. Er sei kein Händler, der an- und verkaufe. Er unterhalte keinen Gewerbebetrieb. Ertragsteuerlich sei der Verkauf privater Sammlungsstücke weder einkommensteuer- noch gewerbesteuerpflichtig. Es gebe kein Betriebsvermögen. Der Kläger verkaufe Privatvermögen. Dabei sei es unerheblich, zu welchem Preis er sein Vermögen veräußere. Der bisherige Ansatz der Veräußerungen als Einnahmen aus Gewerbebetrieb sei somit unzutreffend. Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG scheide aus. Die Ermittlung eines Einlagewerts im Prüfungsbericht sei nicht nur willkürlich, sondern auch grob falsch und nicht nachvollziehbar. Es bestehe keinerlei Zusammenhang zwischen dem Ankauf privat genutzter Artikel und den verkauften Bierdeckeln. 13

Nach der Zurückweisung der Einsprüche als unbegründet verfolgt der Kläger sein Begehren mit der Klage weiter. Ergänzend zu seinem Vorbringen im Einspruchsverfahren macht er geltend, er habe die Bierdeckel aus privaten Neigungen gesammelt und seine Sammlung im Rahmen der Materialsichtung ausgebaut. Er habe keine Bierdeckel angekauft, um sie zu verkaufen. Selbst wenn der Kläger als Gewerbetreibender anzusehen wäre, so würden die Bierdeckel mit dem Teilwert in das fiktive Betriebsvermögen eingelegt und zum gleichen Wert verkauft. Ein Überschuss werde dabei nicht realisiert. Der Ermittlung eines Einlagewerts von 0,98 € je Artikel sei ebensowenig schlüssig wie die Schätzung eines Reingewinns von 20% des Umsatzes. Es werde nicht dargelegt, wie der Umsatz ermittelt worden sei. 14

Unter Bezugnahme auf die BFH-Urteile zum Verkauf privater Sammlungen (Urteile vom 27.01.2011 V R 21/09, BStBl II 2011, 524; vom 29.06.1987 X R 23/82, BStBl II 1987, 744; vom 16.07.1987 X R 48/82, BStBl II 1987, 752) machte der Kläger weiter geltend, dass er kein Unternehmer sei. Er habe nicht wie ein Händler am Markt agiert. Für den Fall, dass die Unternehmereigenschaft des Klägers zu bejahen sein sollte, beantrage der Kläger die Differenzbesteuerung nach § 25a UStG. Dabei sei der fiktive Einkaufspreis analog § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG zu bestimmen. Da dieser dem Verkaufspreis entspreche, entstehe keine umsatzsteuerliche Differenz. Die Bierdeckel unterlägen als Sammlungsstücke dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. 15

Der Beklagte verkenne den Ablauf bei einer „en bloc“ verkauften Sammlung im Sinne der BFH-Rechtsprechung. Die von einem Briefmarken- bzw. Münzsammler jahrelang immer wieder aufgegebenen Sammlungsteile würden bei Versteigerungen nicht „en bloc“ versteigert. Vielmehr würden diese Sammlungsteile vom Auktionshaus in Einzelpositionen aufgeteilt, es würden also einzelne Briefmarken bzw. Münzen im Auktionskatalog angeboten. Solche Kataloge hätten in der Regel etwa 5.000 bis 20.000 16

einzelne Lose im Angebot. Der Erwerb erfolge dann durch verschiedene Bieter. Versteigerungslose, die „en bloc“ angeboten werden, gebe es zwar auch, hierbei handele es sich indes um Positionen minderwertiger Qualität, die in der Regel aus übrig gebliebenem Tauschmaterial beständen und dementsprechend für einen verhältnismäßig geringen Zuschlag versteigert würden. Die Briefmarken- bzw. Münzsammler in den vom BFH entschiedenen Fällen hätten also dieselbe Verkaufstätigkeit entfaltet wie er selbst. Auch ein Auktionator ziehe die Versteigerungen zeitlich auseinander. Auch beim Verkauf über einen Auktionator bedürfe es der Hilfe bei der Abwicklung durch den Verkäufer, etwa bei Vorbereitungsgesprächen über die Auswahl der anzubietenden Einzelstücke und deren Besonderheiten. Der Unterschied zu seiner Tätigkeit bestehe lediglich darin, dass die Sammler in den BFH-Fällen die Verkaufstätigkeit nicht selbst ausgeübt, sondern sich der Hilfe anderer Personen, nämlich eines Auktionshauses mit seinen Beschäftigten, bedient hätten. Das Ergebnis sei jedoch dasselbe. Der Verkauf einer Sammlung über die Internetplattform eBay entspreche aber im Wesentlichen demjenigen über ein Auktionshaus, der weder die Gewerblichkeit noch die Unternehmereigenschaft des Verkäufers begründe. Auch eBay erhalte eine Verkaufsgebühr von 8 bis 9% der Zuschlagssumme. Vergleichbar der Überwachung der Versendung der Ware und der Bezahlung durch einen Auktionator erfolge bei eBay die Bezahlung durch die Bezahl-Plattform PayPal mit Unterrichtung des Verkäufers per E-Mail, so dass dieser die Ware versenden könne. Die Schlussabwicklung werde durch die Verkäufer- und Käuferbewertung sichergestellt. Sein persönlicher Organisationsaufwand beschränke sich auf die Erstellung der Abbildungen und den Versand der Ware.

Wenn der Verkauf der Bierdeckel Merkmale von Professionalität aufweisen könne, beruhe dies darauf, dass es sich um eine große Sammlung handele und aus Übersichtsgründen und Altersgründen Teile der Sammlung abgegeben werden müssten. 17

Für die gesamte Sammlung oder einzelner Teile hiervon habe er trotz mehrfacher Versuche keinen Käufer finden können. Die Abgabe an ein Auktionshaus sei nicht möglich gewesen, weil dies nicht zu einer Verkürzung des Verkaufszeitraums geführt hätte und es Auktionshäusern im Gegensatz zu Briefmarken und Münzen an Kenntnissen über Bierdeckel fehle. Es sei keineswegs so, dass sich alle Bierdeckel, auch alte Bierdeckel, verkaufen ließen. Massenhaft hergestellte sogenannte Rollenware, die es auch vor Jahrzehnten schon gegeben habe, lasse sich nicht verkaufen, weil sie bei Sammlern bereits in der Sammlung vorhanden sei. Die Entscheidung, welcher Bierdeckel verkauft werden könne und welcher keinen Abnehmer finden werde, habe er durch jahrzehntelange Erfahrung gewonnen. 18

In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger auf Befragen erklärt, sein Vater sei 2002 verstorben. Er selbst sammle Bierdeckel seit etwa 1956. Seit wann er Bierdeckel verkaufe, wisse er nicht mehr genau. Auf Vorhalt der Äußerung in dem von ihm persönlich verfassten Schriftsatz vom 08.08.2013 (Bl. 65, 67 d. FG-Akte), dass er die Entscheidung, welcher Bierdeckel verkauft werden kann und welcher keinen Abnehmer finden wird, durch jahrzehntelange Erfahrung gewonnen habe, weiter seiner Äußerung im Schreiben vom 30.10.2006 (Vorhefter ESt-Akte), es müssten „tausende von kleinen und kleinsten Beträgen, die für den Verkauf von Bierdeckeln und sonstigen Sammlungsgegenständen eingegangen sind, zugeordnet und addiert werden“, hat der Kläger erklärt: Wenn er von jahrzehntelanger Erfahrung gesprochen habe, bedeute dies nicht, dass er selbst bereits jahrzehntelang Bierdeckel verkaufe. Der Bevollmächtigte des Klägers hat ergänzend erklärt, der Kläger verkaufe erst seit 2004. Auf den Vorhalt, dass der Kläger selbst angegeben habe, nicht zu wissen, seit wann er Bierdeckel verkaufe; worauf dann seine Angabe beruhe, hat der Bevollmächtigte des 19

Klägers keine weitere Erklärung abgegeben.

Weiter hat der Kläger auf die Frage, was es bedeute, dass er 2007 eine handschriftliche „Gewerbeanmeldung“ für den „Verkauf von Sammel- und Erbschaftsartikeln aller Art“ eingereicht habe, insbesondere bezüglich der verkauften Gegenstände, erklärt, dies habe nichts zu bedeuten. Derjenige der die handschriftlichen Schreiben geschrieben habe, befinde sich jetzt im Irrenhaus. Die Echtheit seiner Unterschrift auf der gleichzeitig abgegebenen handschriftlichen Umsatzsteuervoranmeldung bestätigte der Kläger. 20

Weiter hat der Kläger erklärt, er habe alle Erlöse in einem Einnahmebuch erfasst. Dies sei den Prüfern auch vorgelegt und von diesen ausgewertet worden. In dem Buch seien auch Barverkäufe erfasst und solche Verkäufe, die lediglich wegen der Geringfügigkeit der Beträge in Briefmarken bezahlt worden seien. 21

Der Kläger beantragt, 22

die Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2008 vom 11.11.2011 sowie die Umsatzsteuerbescheide für 2006 bis 2008 vom 22.11.2011 und die Einspruchsentscheidungen vom 18.12.2012 aufzuheben. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen. 25

Der Beklagte hält daran fest, dass der Kläger Unternehmer und Gewerbetreibender sei. Er beruft sich auf das Urteil des BFH vom 26.04.2012 V R 2/11, BStBl II 2012, 634. Der Kläger habe nicht lediglich privates Vermögen verwaltet bzw. eine Sammlung veräußert, sondern aktiv dauerhaft intensive Vertriebsmaßnahmen ausgeführt. Maßgeblich sei die Gesamtwürdigung. Aufgrund der Vielzahl der Verkäufe habe der Kläger einen erheblichen Organisationsaufwand betreiben müssen. Der Streitfall sei den vom BFH entschiedenen Fällen eines Münzsammlers oder eines Briefmarkensammlers, die ihre Sammlungen en bloc aufgegeben und zur Versteigerung gegeben hätten, nicht vergleichbar. Die Regeln der Differenzbesteuerung seien nicht anwendbar, da der Kläger nicht als Wiederverkäufer aufgetreten sei, sondern Gegenstände seiner privaten Sammlung veräußert habe. Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG komme nicht in Betracht, da es sich nicht um Sammlungsstücke von geschichtlichem, paläontologischem oder völkerkundlichem Wert i.S. der Nr. 54b der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG handele. 26

Mit seiner Handelstätigkeit habe der Kläger einen Gewerbebetrieb unterhalten. Die Tätigkeit habe dabei auch zur Bestreitung seines Lebensunterhalts gedient. An dem von der Steuerfahndung aufgrund tatsächlicher Ankäufe ermittelten Ankaufswert je Bierdeckel von 0,98 € sei festzuhalten. Der geschätzte Gewinn sei der unterste Rahmen des Realistischen. 27

Entscheidungsgründe 28

Die Klage ist unbegründet. 29

I. Die Umsatzsteuerbescheide für 2006 bis 2008 sind rechtmäßig. Die vom Kläger erzielten Verkaufserlöse unterliegen entgegen der Ansicht des Klägers als Umsätze der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz. 30

1. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Kläger war Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 UStG. Danach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs. 1 S. 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. 31

a) Bei richtlinienkonformer Anwendung dieser Legaldefinition muss dabei eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. des Art. 4 Abs. 1, Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWGausgeübt werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18.12.2008 V R 80/07, BStBl II 2011, 292, unter II.1.; vom 11.04.2008 V R 10/07, BStBl II 2009, 741, unter II.1.; vom 26.04.2012 V R 2/11, BStBl II 2012, 634, Rn. 32). Dabei ist zu berücksichtigen, dass Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG der Mehrwertsteuer einen sehr breiten Anwendungsbereich zuweist (EuGH-Urteile vom 04.12.1990 C-186/89, Van Tiem, Slg. 1990, I-43634 Rdnr. 17; vom 29.04.2004 C 77/01, EDM, Slg. 2004, I-4295 Rn. 47). Dementsprechend umfasst der Begriff "wirtschaftliche Tätigkeit" nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL – (Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, insbesondere Umsätze, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen. 32

b) Eine solche – nachhaltige gewerbliche oder berufliche – wirtschaftliche Tätigkeit ist von der bloßen privaten Vermögensverwaltung abzugrenzen. Nach der Rechtsprechung des EuGH "können der bloße Erwerb und der bloße Verkauf eines (einzelnen) Gegenstands oder einzelner Gegenstände keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen i.S. von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL (Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) darstellen, da das einzige Entgelt aus diesen Vorgängen in einem etwaigen Gewinn beim Verkauf des Gegenstands besteht. Derartige Vorgänge können nämlich als solche grundsätzlich keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne dieser Richtlinie darstellen" (vgl. EuGH-Urteil vom 21.10.2004 C-8/03, BBL, Slg. 2004, I-10157 Rn. 39; BFH-Urteil in BStBl II 2012, 634, Rn. 34). Keine private Vermögensverwaltung, sondern eine in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende Tätigkeit liegt dagegen vor, wenn der Betreffende aktive Schritte zum Vertrieb von Gegenständen unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender i.S. von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG, wobei derartige aktive Schritte insbesondere in der Durchführung bewährter Vertriebsmaßnahmen bestehen können (BFH-Urteil in BStBl II 2012, 6344, Rn. 34 m.w.N.). 33

c) Der Bundesfinanzhofs (Urteile vom 29.06.1987 X R 23/82, BStBl II 1987, 744 – Briefmarkensammler – , vom 16.07.1987 X R 48/82, BStBl II 1987 X R 48/82 – Münzsammler – und vom 27.01.2011 V R 21/09, BStBl II 2011, 524 – Fahrzeugsammler) hat als nicht der Umsatzsteuer unterliegende private Vermögensverwaltung auch den Verkauf einer privaten Sammlung oder Teilen hiervon angesehen, die aufgegeben und en bloc zur Versteigerung gelangen, und zwar auch dann, wenn die Versteigerung sich über einen längeren Zeitraum erstreckt und die Sammlungsstücke letztlich an eine Vielzahl von Erwerbern veräußert werden. Solche Sammler sind aber nur dann nicht als Unternehmer anzusehen, wenn sie sich nicht wie Händler verhalten. 34

d) Maßgeblich für die Beurteilung, ob eine Vermögensverwaltung oder eine unternehmerische Betätigung vorliegt, sind die Umstände des jeweiligen Einzelfalls. Dabei ist eine Reihe verschiedener (nicht abschließend festgelegter) Kriterien zu 35

würdigen, die je nach dem Einzelfall in unterschiedlicher Gewichtung für oder gegen die Nachhaltigkeit der Einnahmeerzielung sprechen können (z.B. BFH-Urteile in BStBl II 2011, 524, unter II.2.; in BStBl II 2012, 634, Rn. 35).

Insbesondere sind zu würdigen: die Dauer und die Intensität des Tätigwerdens, die Höhe der Entgelte, die Beteiligung am Markt, die Zahl der ausgeführten Umsätze, das planmäßige Tätigwerden, die Vielfalt des Warenangebots (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2012, 634, Rn. 39), das Unterhalten eines Geschäftslokals (BFH-Urteil in BStBl II 2011, 524, unter II.2., m.w.N.). Dass bereits beim Einkauf eine Wiederverkaufsabsicht bestanden hat, ist kein für die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit alleinentscheidendes Merkmal (vgl. EuGH-Urteil vom 15.09.2011 C 180/10, C 181/10, Slaby und Kuæ, Slg 2011, I-8461, DStRE 2011, 1417, Rn. 26 und 49; BFH-Urteile vom 07.09.2006 V R 6/05, BStBl II 2007, 148 zum Testamentsvollstrecker; vom 09.09.1993 V R 24/89, BStBl II 1994, 57 zur Veräußerung der einem Verein mehrfach von Todes wegen zugewandten Haushaltsgegenstände durch den Verein; vom 24.11.1992 V R 8/89, BStBl II 1993, 379 zur Veräußerung einer privaten Kunstsammlung durch den Erben eines Kunsthändlers). Dass Zahl und Umfang der Verkäufe für sich genommen nicht allein maßgeblich sind (EuGH-Urteil Slaby und Kuæ in DStR 2011, 1417, Rn. 37), entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH, derzufolge die Zahl der Geschäftsvorfälle nur eines von mehreren zu würdigenden Kriterien ist (z.B. BFH-Urteil in BStBl II 2011, 524, unter II.2.). 36

e) Bei Würdigung der gesamten Umstände des Streitfalles nach Maßgabe dieser Grundsätze hat der Kläger im Streitzeitraum mit den Verkäufen nicht lediglich privates Vermögen verwaltet bzw. veräußert, sondern eine wirtschaftliche, d.h. nachhaltige gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 2 Abs. 1 UStG entfaltet. Der Kläger hat nicht nur ähnlich wie ein Händler agiert; er hat vielmehr Handel mit Bierdeckeln und anderen Artikeln betrieben und war damit Händler. 37

aa) Die Verkaufstätigkeit des Klägers ist über viele Jahre ausgeübt worden. Allein der eBay-Handel wurde nach Aktenlage ununterbrochen von 2005 an bis mindestens 2011 ausgeübt. Die Äußerungen des Klägers sind in Ihrer Gesamtheit dahingehend zu würdigen, dass er auch schon lange Zeit vor Aufnahme des Internethandels mit Bierdeckeln und anderen Artikeln gehandelt hat. Nach eigenen Angaben beruhte die Entscheidung, welcher Bierdeckel verkauft werden könne und welcher keinen Abnehmer finden könne, auf jahrzehntelange Erfahrung. Schon isoliert betrachtet legt diese Äußerung die Schlussfolgerung nahe, dass die Erfahrung aus einer Verkaufstätigkeit stammt. Zwar mag es zutreffen, dass die Erfahrung über die konkrete Veräußerbarkeit einzelner Sammlungsgegenstände auch auf andere Weise als durch eigene Verkäufe gewonnen werden kann. Solche Umstände hat der Kläger trotz Vorhalts indessen nicht dargelegt. Gestützt wird die Annahme einer langjährigen Verkaufstätigkeit auch durch die Äußerungen vom Oktober 2006, nämlich dass er „seit geraumer Zeit“ neben seiner Berufstätigkeit Objekte aus den Sammlungen seines Vaters, hauptsächlich Bieretiketten, Bierdeckel und Spielzeug aus Überraschungseiern verkaufe, und dass er die Sammlung seines Vaters als vorgezogenes Erbe veräußern könne sowie tausende Einzelbeträge aus Verkäufen erfassen und zuordnen müsse. Die Äußerung über den Verkauf von Objekten aus dem „vorgezogenen Erbe“ seines Vaters deutet auf Zeiträume vor dem Eintritt des Erbfalls und damit vor 2002 als dem Todesjahr des Vaters hin. 38

Zwar hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung angegeben, nicht mehr zu wissen, seit wann er Bierdeckel verkaufe. Auch auf Vorhalt hat er keine näheren Angaben gemacht. In dieser nicht statthaften Erklärung mit Nichtwissen liegt eine Verletzung der prozessualen Mitwirkungspflicht, als deren Folge der Senat berechtigt ist, die 39

aktenkundigen Tatsachen dahingehend zu würdigen, dass er den wahrscheinlichsten Geschehensablauf zugrunde legt. Dieser liegt in einer schon langjährigen Verkaufstätigkeit des Klägers. Soweit der Bevollmächtigte des Klägers in der mündlichen Verhandlung geäußert hat, der Kläger habe erst 2004 mit der Verkaufstätigkeit begonnen, entbehrt dies offenbar jeder Grundlage. Jedenfalls hat der Bevollmächtigte nach Vorhalt des angeblichen Nichtwissens des Klägers über den Zeitpunkt des Beginns der Verkaufstätigkeit keine Angaben dazu gemacht, auf welchen Erkenntnissen seine Behauptung beruht.

bb) Die Verkaufstätigkeit des Klägers war auch bezüglich der Anzahl der Verkäufe von beträchtlichem Umfang und vom administrativen Aufwand für den Kläger sehr intensiv. Allein in den Jahren 2005 bis 2008 hat der Kläger mehr als 29.000 Einzelverkäufe über eBay abgewickelt. Hinzu kommen weitere Verkäufe, vermutlich über die bereits zuvor genutzten Verkaufswege. Die Tatsache dieser zusätzlichen Verkäufe steht aufgrund des Umstands, dass die auf dem Konto des Klägers eingegangenen Zahlungen der Käufer die Summen der Verkäufe über eBay übersteigen, fest. Aber auch in der Zeit vor der Aufnahme der eBay-Verkäufe war die Anzahl der Verkäufe nicht unbeträchtlich. Der Kläger selbst hat im Schreiben vom 09.10.2006 ausgeführt, es seien tausende von Beträgen für den Verkauf von Bierdeckeln und sonstigen Sammlungsgegenständen eingegangen. 40

Die hohe Anzahl der Einzelverkäufe verlangte dem Kläger einen einer beruflichen Tätigkeit vergleichbaren Zeitaufwand ab. Er musste nicht nur die einzelnen Objekte aus dem nach seinem eigenen Vortrag sehr hohen Bestand auswählen und fotografieren und bei eBay über das Internet zum Verkauf anbieten. Er musste auch die täglichen Lieferungen an die zahlreichen Abnehmer im In- und Ausland versandfertig machen und tatsächlich versenden und sodann den Zahlungseingang prüfen. Es liegt auf der Hand, dass dies angesichts von durchschnittlich zwischen 10 und 40 Verkäufen je Kalendertag in den Streitjahren einen erheblichen Aufwand erforderte, und zwar selbst dann, wenn einzelne Käufer jeweils mehrere Stücke erworben haben. 41

Der Kläger musste sich auch nach seinem eigenen Vortrag für jeden einzelnen zur Internet-Versteigerung anstehenden Gegenstand Gedanken zu dessen Auswahl und Verkäuflichkeit, zu seiner Bezeichnung und über ein Mindestgebot machen und zur Erhöhung der Verkaufschancen und des erzielbaren Erlöses für den Gegenstand ein digitales Bild anfertigen. Außerdem musste er den Auktionsablauf auf eBay überwachen, um rechtzeitig auf Nachfragen von Kaufinteressenten reagieren zu können, sofern diese die auf der Auktionsseite eingestellten Wareninformationen als nicht ausreichend erachten. Nach Beendigung der jeweiligen Auktion musste er zudem die Zahlungseingänge überwachen, um die Ware anschließend zügig verpacken und versenden zu können. Es handelte sich damit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse um eine intensive und langfristige Verkaufstätigkeit unter Nutzung bewährter Vertriebsmaßnahmen ("eBay"-Plattform), die deshalb als nachhaltig i.S. des § 2 Abs. 1 UStG zu beurteilen ist (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2012, 634, Rn. 38). 42

Schon deshalb ist der vorliegende Sachverhalt nicht mit den vom BFH in BStBl II 1987, 744 und 752, entschiedenen Fällen vergleichbar, in denen Sammlungen bzw. Teile davon en bloc aufgegeben und zur Versteigerung gegeben wurden. Denn in den BFH-Fällen sind die Sammler nicht wie Händler aktiv geworden. Vielmehr haben sie den Verkauf in einem Akt gewerblichen Auktionatoren übertragen. Es trifft entgegen der Darstellung des Klägers auch nicht zu, dass die Sammler in den BFH-Verfahren ähnlich intensive Handlungen wie der Kläger zur Vorbereitung der Verkäufe ausgeführt haben. So wird in dem Urteil in BStBl II 1987, 744, unter 3., ausgeführt, die zu veräußernden Briefmarken seien, als sie dem Auktionator übersandt wurden, nicht 43

handelsgerecht sortiert gewesen. Hierfür sei eine zusätzliche Provision an den Auktionator gezahlt. Hiermit ist entgegen der Ansicht des Klägers der im Streitfall erfolgte selbständige Verkauf über eBay mit der gesamten damit auf ihn persönlich entfallenden Verkaufs- und Abwicklungstätigkeiten nicht zu vergleichen. Dem BFH-Urteil in BStBl II 1987, 752, ist nicht zu entnehmen, welche konkreten Aktivitäten der Verkäufer zur Vorbereitung der Versteigerungen unternommen hat. Gerade deshalb hat der BFH indessen die Sache aufgehoben und an das Finanzgericht zurückverwiesen.

cc) Der Kläger hat seinen Handel auch am Markt betrieben. Nach eigenen Angaben hat er Verkäufe im Inland und im Ausland, und zwar auch im Ausland außerhalb der EU getätigt. Die Vielzahl der Einzelverkäufe und die langjährige Verkaufstätigkeit belegen, dass es für die vom Kläger veräußerten Gegenstände einen Markt gibt. Der vom Kläger selbst hervorgehobene Umstand, dass es besonderer Marktkenntnisse bedarf, um am Markt erfolgreich verkaufen zu können, steht dem nicht entgegen. Dies ist in vielen Bereichen der Fall und bedeutet im Übrigen, dass der Kläger selbst von der Existenz eines Marktes ausgeht. 44

Soweit der BFH in dem Urteil in BStBl II 1987, 752, unter 1., als Argument gegen eine unternehmerische Tätigkeit u.a. darauf abgestellt hat, dass Briefmarken, Münzen und andere Sammlungsstücke anders als Gebrauchsgegenstände, wie z.B. Teppiche, nur einen Liebhaberwert hätten und deshalb regelmäßig anzunehmen sei, dass sie aus privaten Gründen zusammengetragen werden, führt dies nicht zu einer anderen Beurteilung. Dem vom BFH entschiedenen Fall liegt der Sachverhalt zugrunde, dass eine Sammlung ganz oder in geschlossenen Teilen aufgegeben wurde und die Verkaufstätigkeit den letzten Akt der Sammlertätigkeit darstellt. Ein solcher Sachverhalt ist im Streitfall nicht gegeben. Vielmehr ist aus den langjährig fortgeführten Verkaufs- und Einkaufsaktivitäten des Klägers zu schließen, dass nicht lediglich eine Abwicklungstätigkeit vorliegt. 45

Abgesehen davon könnte der Senat der Betrachtung des BFH insoweit auch nicht folgen. Der Gesichtspunkt des Liebhaberpreises ist kein für die umsatzsteuerliche Beurteilung maßgebliches Kriterium, weil damit in der Sache auf die Motive des (entgeltlichen) Erwerbers abgestellt wird. Hierfür gibt es indessen keine Rechtsgrundlage. Vielmehr hängt die Umsatzsteuerpflicht für eine Lieferung nicht davon ab, ob der Erwerber einen Gegenstand aus Liebhaberinteresse oder anderen privaten Motiven oder etwa zur Weiterveräußerung erwirbt. Bei dem Kriterium der „Liebhaberei“ handelt es sich vielmehr um einen für das Tatbestandsmerkmal der Gewinnerzielungsabsicht in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG maßgeblichen Aspekt des Ertragsteuerrechts, für den es im Umsatzsteuerrecht keine Entsprechung gibt. Sollte der BFH mit dem Aspekt des Liebhaberpreises lediglich gemeint haben, dass es für die entsprechenden Produkte keinen Markt gibt, könnte der Senat dem ebenfalls weder folgen noch Bedeutung beimessen. Denn auch ein Liebhabermarkt ist ein Markt. Die mögliche Begrenztheit des Marktes steht dem nicht entgegen. Überdies sind die Kriterien des BFH durch den Internethandel überholt. Dieser hat nämlich in Bereichen, in denen es wegen der geringen Zahl erreichbarer potentieller Marktteilnehmer faktisch kein aktives Marktgeschehen gab, durch die problemlose Möglichkeit weltweiter Angebote auch in klassischen Liebhaberbereichen neue Märkte eröffnet. 46

Aus entsprechenden Erwägungen führt auch die Überlegung, dass Tauschvorgänge oder An- und Verkaufsvorgänge mit dem Ziel, eine Sammlung zu vervollständigen, der Qualifizierung einer Tätigkeit als nicht unternehmerischer privater Sammlertätigkeit nicht entgegenstehe, und zwar auch nicht bei ständiger Wiederholung der Vorgänge (BFH-Urteil in BStBl II 1987, 744, unter 2.), nicht zu einem anderen Ergebnis. Die 47

Verkaufstätigkeit des Klägers diente nicht lediglich der Vervollständigung einer Sammlung. Vielmehr hat der Kläger aus den Verkäufen den wesentlichen Teil seines Lebensunterhalts bestritten. Auch insoweit entspricht die Tätigkeit des Klägers einer beruflichen bzw. gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 2 UStG. Überdies kommt dem Tauschhandel im Internethandel kaum noch Bedeutung zu, da die Entgelte typischerweise – so auch im Streitfall – in Geld geleistet werden. Schließlich ist ein Tauschhandel kein Aspekt, der einer Umsatzbesteuerung entgegensteht, wie schon aus § 3 Abs. 12, § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG folgt.

dd) Soweit der Kläger unter Berufung auf das BFH-Urteil in BStBl II 2012, 634, Rn. 39, geltend macht, er sei schon deshalb kein Unternehmer, weil er anders als in dem Urteil kein breites Spektrum von Waren im Internet angeboten habe, ist dem nicht zu folgen. Der Kläger verkennt, dass das Urteil lediglich ausführt, die Annahme des – nicht umsatzsteuerbaren – Verkaufs einer Sammlung scheitere schon an einem über einen langen Zeitraum erfolgten Verkauf von mehr als 40 verschiedenen Warenarten über eBay, nicht hingegen, dass beim Verkauf nur weniger Warenarten eine nicht steuerbare Tätigkeit vorliege. 48

Zudem hat auch der Kläger nicht lediglich mit einer Art von Gegenständen, nämlich Bierdeckel, sondern auch mit anderen Gegenständen, wie Sammelkarten, Überraschungseierspielzeug und (gebrauchten) Modelleisenbahnen, gehandelt. 49

ee) Dem Umstand, dass der Kläger kein Ladenlokal unterhalten hat, kommt angesichts der übrigen dargelegten Umstände kein solches Gewicht zu, dass die Unternehmereigenschaft zu negieren wäre. Vielmehr ist das Fehlen eines Ladenlokals für den überregionalen Versandhandel, insbesondere den Internethandel, und zwar auch den auf wenige besondere Artikel spezialisierten, wesenstypisch. Als Kehrseite der steigenden Bedeutung des Internethandels verliert der Gesichtspunkt des Ladenlokals für die Beurteilung einer Tätigkeit als Handel zunehmend an Gewicht. 50

ff) Unabhängig davon war der Kläger aber nachhaltig und beruflich tätig, weil er als Händler auch planmäßig Gegenstände erworben hat, um sie zu verkaufen. Der Kläger hat allein in dem kurzen Zeitraum vom 23.05. bis zum 16.08.2011 insgesamt 2.491 Artikel, über eBay erworben. Auch zuvor hat der Kläger schon in erheblichem Umfang Gegenstände über eBay erworben. Dabei kann dahingestellt bleiben, wie viele Käuferbewertungen der Kläger tatsächlich abgegeben hat. Denn der Kläger selbst hat eingeräumt, dass er in zwölf Jahren vor der Steuerfahndungsprüfung mehr als 1.600 Gegenstände über eBay erworben hat. Dabei lässt der Umstand, dass der Kläger erst ab 2004 begonnen hat, Verkäufe über eBay abzuwickeln, den Schluss zu, dass der wesentliche Anteil der Einkäufe auch erst ab 2004 erfolgt ist. Zwar hat der Kläger behauptet, er habe keine Gegenstände eingekauft um sie zu verkaufen. Über eBay habe er lediglich Gegenstände für den privaten Bedarf gekauft. Die hohe Anzahl der erfolgten Einkäufe, die allein mit privatem Bedarf nicht zu erklären ist, begründet indes auch angesichts der umfangreichen Verkäufe die tatsächliche Vermutung, dass der Kläger in nicht unerheblichem Umfang Gegenstände zum Weiterverkauf gekauft hat. Das bloße unsubstantiierte Bestreiten solcher Käufe ist nicht geeignet, diese Vermutung zu entkräften. 51

Selbst wenn der Kläger nicht oder nur in geringem Umfang Gegenstände zum Weiterverkauf angekauft haben sollte, wäre die Beschaffung der verkauften Gegenstände zumindest zu einem erheblichen Teil schon in der Absicht erfolgt sie zu verkaufen. Dies folgt aus dem eigenen Vorbringen des Klägers. Der Kläger hat nämlich angegeben, lediglich Unikate der Bierdeckel zu behalten. Hierbei handelt es sich nach seinen Angaben um etwa 70.000 Stück. Der weitaus größere Teil der Sammlung, nämlich nach seinen Angaben etwa 250.000 Stück, besteht aus sog. Dubletten, die 52

grundsätzlich zum Verkauf angeboten werden. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob und wann der Kläger tatsächlich eine Sammlung seines Vaters und/oder seines Onkels erhalten bzw. geerbt hat. Denn nach eigenen Angaben hat der Kläger auch selbst gesammelt. Dabei waren die Dubletten von vornherein zum Verkauf vorgesehen. Eine Trennung zwischen dem Verkauf von ihm selbst erworbener Stücke einerseits und von seinem Vater oder Onkel andererseits erworbener Stücke andererseits hat der Kläger weder substantiiert dargelegt noch nachgewiesen, so dass schon aus diesem Grunde eine Differenzierung zwischen privaten und unternehmerischen Verkäufen ausscheidet. Vielmehr sind damit alle Verkäufe dem Unternehmen zuzuordnen. Die mögliche und sogar wahrscheinliche Unentgeltlichkeit des Erwerbs von erheblichen Teilen der verkauften Stücke steht der unternehmerischen Tätigkeit nicht entgegen. Eine solche setzt einen entgeltlichen Erwerb, also eine Tätigkeit als Wiederverkäufer, nicht voraus. Ein solcher ist lediglich Voraussetzung für die Anwendung der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG, nicht hingegen für die Unternehmereigenschaft. Entscheidend ist allein, dass Gegenstände zu Verkaufszwecken beschafft werden.

2. Der Ansatz der Umsätze ist der Höhe nach nicht zu beanstanden. 53

a) Der Beklagte hat die Umsätze mangels Abgabe von Steuererklärungen nach § 162 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 AO zu Recht geschätzt. Dabei hat er entsprechend dem Steuerfahndungsbericht die Umsätze zugrunde gelegt, die sich aus den Kontenunterlagen des Klägers ergeben. Einen Sicherheitszuschlag hat der Beklagte nicht hinzugerechnet. Damit sind die Umsätze jedenfalls nicht zu hoch angesetzt worden. Der Kläger hat hiergegen auch keine substantiierten Einwendungen vorgebracht. 54

b) Der Beklagte hat im Ergebnis zu Recht auch nicht die Regeln der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG angewandt. Nach § 25a Abs. 1 Nr. 1 UStG gilt für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG von beweglichen körperlichen Gegenständen eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn der Unternehmer ein Wiederverkäufer ist. Als Wiederverkäufer gilt, wer gewerbsmäßig mit beweglichen körperlichen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert. Nach § 25a Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 UStG wird der Umsatz nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt. Der Wiederverkäufer kann nach § 25a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 UStG die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums ausgeführten Umsätze nach dem Gesamtbetrag bemessen, um den die Summe der Verkaufspreise und der Werte nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG die Summe der Einkaufspreise dieses Zeitraums übersteigt (Gesamtdifferenz). Nach § 25a Abs. 6 Satz 1 UStG gilt die Regelung des § 22 UStG über die Aufzeichnungspflichten mit der Maßgabe, dass aus den Aufzeichnungen des Wiederverkäufers die Verkaufspreise, die Einkaufspreise und die Bemessungsgrundlagen nach den Absätzen 3 und 4. zu ersehen sein müssen. Wendet der Wiederverkäufer neben der Differenzbesteuerung die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften an, hat er getrennte Aufzeichnungen zu führen (§ 25a Abs. 6 Satz 2 UStG). 55

aa) Ausgehend vom Sachvortrag des Klägers, dass er keine Gegenstände zum Weiterverkauf angekauft hat, käme die Anwendung des § 25a UStG schon deshalb nicht in Betracht, weil der Kläger danach mangels Einkaufspreisen keine Differenz zwischen den Verkaufspreisen und den Einkaufspreisen ermitteln kann. Der Ansatz der Differenz zwischen Verkaufspreisen und den tatsächlichen Selbstkosten nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG kommt nicht in Betracht, da dieser nach § 25a Abs. 3 UStG nur für die im Streitfall nicht vorliegenden Fälle von Lieferungen im Sinne des § 3 56

Abs. 1b UStG und des § 10 Abs. 5 UStG vorgesehen ist.

bb) Allerdings ist angesichts der hohen Anzahl von Einkäufen die Behauptung des Klägers, er habe keine Gegenstände zum Zwecke des Wiederverkaufs gekauft, nicht plausibel. Danach käme dem Grunde nach die Differenzbesteuerung in Betracht, indessen nur, soweit der Kläger Gegenstände angekauft und wieder verkauft hat. Der Kläger hat indessen nicht die gebotenen Aufzeichnungen geführt bzw. zumindest nicht vorgelegt, die nach § 25a Abs. 6 UStG zu führen gewesen wären. 57

Es kann dahingestellt bleiben, ob angesichts der fehlenden Aufzeichnungen die Anwendung der partiellen Differenzbesteuerung im Wege der Schätzung überhaupt in Betracht kommen kann. Denn jedenfalls könnte eine solche Schätzung nicht zu einer Herabsetzung der Steuer führen. Legt man die (im Wesentlichen) unstreitigen 1.700 Bewertungen des Klägers als Käufer bei eBay als gesicherte Ankaufsfälle der Jahre 2005 bis 2010 zugrunde, entfielen durchschnittlich 283 Ankäufe auf ein Kalenderjahr. Unter Zugrundelegung des von der Steuerfahndung für mehr als 2.400 Einkäufe im Zeitraum von Mai bis August 2011 ermittelten Durchschnittspreises von 0,98 € je angekauftem Einzelstück ergäbe sich dementsprechend zwar eine Minderung der jährlichen Bemessungsgrundlage um 277 €. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung ist indessen der Sachverhalt bekannt geworden, dass der Kläger außer dem über eBay und sein Bankkonto erzielten Verkaufserlösen auch Barverkäufe bzw. mit Briefmarken vergütete Verkäufe getätigt hat. Diese liegen ersichtlich dem Ergebnis der Steuerfahndung nicht zugrunde. Im Wege der Schätzung ist davon auszugehen, dass diese 277 € nicht unterschritten haben, so dass mit einer eventuellen Minderung der Bemessungsgrundlage in entsprechender Höhe zu saldieren wäre. 58

3. Die Umsätze des Klägers waren nach dem Regelsteuersatz des § 12 Abs. 1 UStG zu besteuern. Die vom Kläger begehrte Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 bzw. Nr. 2 UStG, Anlage 2 Nr. 54 Buchst. b für Sammlungsstücke von geschichtlichem Wert war im Streitfall nicht zu gewähren. Bei der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 UStG ist zu berücksichtigen, dass die Tatbestände des § 12 Abs.2 UStG als Ausnahmeregelungen eng auszulegen sind (EuGH-Urteile vom 06.05.2010 C 94/09, Kommission/Frankreich, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2010, 977; vom 18.03.2010 C-3/09, Erotic Center, Slg. 2010, I-2361, m.w.N.) und dass der Steuerpflichtige die Feststellungslast für das Vorliegen der Merkmale der Steuerermäßigung trägt. 59

Sammlungsstücke von geschichtlichem Wert in diesem Sinne sind allein Stücke, die nicht mehr "nur" Kunstgegenstände oder Antiquitäten sind, sondern Gegenstände von (kunst-)historisch-wissenschaftlichem Interesse. Maßgebend ist, ob der Gegenstand einen charakteristischen Schritt in der Entwicklung menschlicher Errungenschaften dokumentiert oder einen Abschnitt dieser Entwicklung veranschaulicht. Nicht jede Neuentwicklung oder Weiterentwicklung stellt notwendigerweise einen solchen charakteristischen Schritt oder Entwicklungsabschnitt dar. Nicht jedes Kunstwerk oder jede Antiquität, auch nicht zwingend solche von Rang, erfüllen diese Voraussetzungen. Das Stück muss exemplarische Bedeutung haben. Die Vergleichbarkeit mit Museumsexponaten genügt nicht; erforderlich ist die besondere Eignung zur Darstellung einstiger Sitten und Gebräuche (BFH-Urteile vom 07.07.1998 VII R 118/96, BStBl II 1998, 768; VII R 119/96 BFH/NV 1999, 89; VII R 120/96, BFH/NV 1999, 232). Der Nachweis, dass es sich tatsächlich um ein Sammlungsstück in diesem Sinne handelt, ist für jedes Einzelstück zu erbringen (BFH-Urteil vom 24.08.2010 VII R 10/10, BFH/NV 2011, 345). 60

Im Streitfall hat der Kläger die Voraussetzungen der Steuerermäßigung schon nicht substantiiert dargelegt, geschweige denn nachgewiesen. 61

4. Bezüglich des Vorsteuerabzugs hat der Kläger keine Einwendungen erhoben. Angesichts des Umstands, dass der Kläger den wesentlichen Teil des Warenbestands ohne ausgewiesene Vorsteuer erworbenen haben muss, gibt es keinen Anlass, von Amts wegen höhere Vorsteuern als die angesetzten Beträge von 378,96 € in 2006, 323,73 € in 2007 und 311,14 € in 2008 zu berücksichtigen. 62

5. Eine weitere Sachaufklärung war nicht geboten. Insbesondere bedurfte es nicht der Beiziehung der Akten zum Steuerstrafverfahren des Klägers. Der Kläger hat die Beiziehung nicht beantragt. Die Beiziehung drängte sich dem Gericht auch nicht auf, da nicht ersichtlich ist, dass aus der Akte wesentliche, insbesondere von den Prüfungsberichten abweichende, Tatsachenerkenntnisse zu gewinnen gewesen wären. 63

II. Der Beklagte hat den Kläger auch zu Recht als Gewerbetreibenden behandelt und seinen Gewinn der Einkommensteuer unterworfen. 64

1. Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen. Nach Abs. 2 S. 1 der Vorschrift ist eine nachhaltige selbstständige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist. 65

a) Der Klägerin hat aus den unter I.1. darlegten Gründen mit der über Jahre mit tausenden Verkäufen betriebenen Händlertätigkeit nachhaltig und selbständig am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. 66

Allerdings wäre die Tätigkeit des Klägers nicht als gewerblich zu qualifizieren, wenn er nahezu ausschließlich eigene Vermögensgegenstände verkauft und damit lediglich privates Vermögen umgeschichtet hätte. Insoweit gilt auch im Rahmen der Einkommenbesteuerung nichts anderes als im Umsatzsteuerrecht: Eine Tätigkeit, die derjenigen eines Händlers entspricht, erfolgt nicht mehr innerhalb der Grenzen privater Vermögensverwaltung, sondern stellt einen Gewerbebetrieb dar. Die Tätigkeit des Klägers hat die Grenzen der Vermögensverwaltung aus den unter I.1.e dargelegten Gründen überschritten. 67

b) Die Handelstätigkeit des Klägers ist auch in der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen worden. Bei der Gewinnerzielungsabsicht handelt es sich um eine innere Tatsache, die nur aufgrund objektiver Umstände festgestellt werden kann. Im Streitfall sprechen schon die tatsächlich erzielten Gewinne für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht. Diese ergibt sich zudem daraus, dass der Kläger mit seiner Handelstätigkeit im Wesentlichen seinen Lebensunterhalt bestreiten musste. 68

2. Die vom Beklagten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers angesetzten Gewinne in Höhe von 20% der Nettoumsätze sind nicht zu beanstanden. 69

a) Der Kläger hat selbst keine Gewinnermittlungen nach steuerlichen Vorschriften erstellt und keine Steuererklärungen eingereicht, so dass der Beklagte nach § 162 Abs. 1, Abs. 2 S. 1 bzw. S. 2 AO die Besteuerungsgrundlagen und damit auch den Gewinn zu schätzen hatte. 70

b) Der Beklagte hat zu Recht den Gewinn ausgehend vom sich aus den Unterlagen des Klägers ergebenden Umsatz ermittelt. Die Schätzung von Betriebsausgaben für den Wareneinsatz und sonstiger Betriebsausgaben in Höhe von 80% des 71

Nettoumsatzes ist nicht zu niedrig. Zu Unrecht wendet der Kläger ein, er habe keinen Gewinn erzielt, weil die Einlagen der verkauften Gegenstände in den Betrieb jeweils erst unmittelbar vor dem Verkauf und damit zum Verkaufspreis erfolgt sei. Gegenstände, die der Kläger angeboten und dann doch nicht habe verkaufen können, habe er sodann sofort wieder entnommen und bei erneutem Angebot erneut eingelegt. Diese Betrachtungsweise entspricht nicht den tatsächlichen auch vom Kläger selbst geschilderten Umständen. Der Kläger hat über viele Jahre Artikel entgeltlich oder unentgeltlich erworben, die von Anfang an zum Verkauf bestimmt waren. Entsprechend waren aus der übernommenen Sammlung frühzeitig Gegenstände zum Verkauf bestimmt. Dies waren jedenfalls die verkaufsfähigen Dubletten von Bierdeckeln. Nach Angaben des Klägers stammte der größte Teil der Sammlung aus Dubletten. Für andere Verkaufsgegenstände hat der Kläger schon nicht schlüssig behauptet, dass diese jemals zu einem anderen Zweck als zum Weiterverkauf erworben worden seien.

Bezüglich der entgeltlich erworbenen verkauften Artikel waren demnach die Anschaffungskosten als Wareneinsatz zugrunde zu legen. Diese lagen ausgehend von der Ermittlung des Durchschnittspreises von 0,98 € je Artikel im Zeitraum Mai bis August 2011 durch die Prüfer und Verkaufspreisen (incl. Versandkosten) von zwischen 4,33 € und 12,32 € je Artikel einschließlich Versandkosten insoweit jedenfalls nicht über 35% der Verkaufspreise. Bei unentgeltlich erworbenen zum Verkauf bestimmten Artikeln war kein Wert als Wareneinsatz abzuziehen. Es war auch kein Einlagewert abzuziehen, da insoweit keine Einlage aus dem Privatvermögen sondern ein betrieblicher Erwerb vorlag. 72

Soweit der Kläger Artikel aus der übernommenen bzw. vorhandenen Sammlung eingelegt hat, ist dies mangels anderer Anhaltspunkte im Wesentlichen bereits mit Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit erfolgt. Diese ist nach Aktenlage aber schon lange vor Aufnahme der eBay-Verkäufe erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt waren nach der Lebenserwartung die nach § 6 Abs. 1 Nr. 6, Nr. 5 EStG anzusetzenden Teilwerte erheblich niedriger als die Veräußerungserlöse. Erst durch die Internetverkäufe hat sich die wesentliche Erweiterung des Marktes ergeben, die für viele Artikel überhaupt erst die Möglichkeit des Verkaufs bzw. von Preissteigerungen eröffnet hat. Bei Gesamtwürdigung unter Berücksichtigung der eBay-Gebühren von unter 10% der Verkaufserlöse und sonstiger angesichts der Art der Betriebsführung ohne angestelltes Personal und ohne Geschäftsräume relativ geringer Betriebsausgaben trifft die Auffassung des Beklagten zu, dass der angesetzte Gewinn im unteren Bereich des Realistischen liegt. 73

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung. 74