Urteil vom 22. Januar 2015, IV R 10/12

Gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit einer Einschiffsgesellschaft nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht - Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen als Voraussetzung für die Anwendung der Gewinnermittlung nach der Tonnage - Vorliegen eines tarifbegünstigten Veräußerungsgewinns bzw. Aufgabegewinns nach §§ 16, 34 EStG

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, EStG § 5a, EStG § 16, EStG § 34, GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 2 Abs 7

vorgehend FG Hamburg, 26. Februar 2012, Az: 6 K 131/10

Leitsätze

NV: Beabsichtigt eine Einschiffsgesellschaft bei Abschluss des Bauvertrags noch den Betrieb des Schiffs, gibt sie die Eigenbetriebsabsicht jedoch später auf und veräußert das Schiff bzw. die Rechte aus dem Bauvertrag noch vor Indienststellung des Schiffs, so ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu ermitteln, ob sie damit übergangslos von der (noch) nicht gewerbesteuerbaren Vorbereitungs- in die Abwicklungsphase tritt, oder ob --und ggf. durch welche weiteren Maßnahmen-- sie eine andere werbende Tätigkeit beginnt und damit der Gewerbesteuer unterliegt. Eine gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit kann z.B. darin liegen, dass die Schiffsgesellschaft das bereits schuldrechtlich veräußerte Schiff zwischen Ablieferung durch die Werft und Übergabe an den Erwerber noch selbst einsetzt .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 27. Februar 2012 6 K 131/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 A. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) wurde am ... 2001 von der ... (GmbH) als Komplementärin und der X-KG als Kommanditistin gegründet. Unternehmensgegenstand war laut Gesellschaftsvertrag der "Betrieb eines Seeschiffes sowie alle damit im Zusammenhang stehenden Geschäfte und Tätigkeiten und ggfs. auch die Veräußerung von Seeschiffen". Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin oblagen der GmbH, die am Gewinn und Verlust der Klägerin nicht beteiligt war.

2 Am ... 2001 schloss die X-KG mit der C und der D einen Shipbuilding Contract über den Neubau eines Containerschiffs für eine noch zu benennende Gesellschaft. Als spätestes Lieferdatum wurde der ... September 2004 vereinbart.

3 Am ... 2001 beauftragte die Klägerin die X-KG mit der Bauaufsicht über das Schiff und vereinbarte mit ihr eine Gegenleistung in Höhe von ... US-$. Mit Vereinbarung vom ... 2001 trat die Klägerin für die X-KG in die Rechte und Pflichten aus dem Bauvertrag ein.

4 Ab Sommer 2003 begann die X-KG mit der Suche nach Vercharterungsmöglichkeiten für das abzuliefernde Schiff. Das Schiff sollte zunächst im Wege der sog. Bareboat-Charter verchartert werden; am ... Januar 2004 schloss die Klägerin mit der Z einen Time-Charter-Vertrag.

5 Im Mai 2004 zeigte die Y, eine Tochtergesellschaft der X-KG, Bedarf an einem Schiff für einen Schiffsfonds an, für den Kapital eingeworben werden sollte. Da das Angebot wegen des damaligen Schiffsmarkts wirtschaftlich sehr günstig war, entschied sich die Klägerin zum Verkauf des Schiffs. Dieser erfolgte durch Vertrag ("Memorandum of

Agreement" --MoA--) vom ... Mai 2004 und sah eine Übertragung des Schiffs an die B-KG am ... Oktober 2004 vor. Der Time-Charter- Vertrag sollte ebenfalls übertragen werden; dem stimmte die Z am ... September 2004 zu.

6 Am ... Juni 2004 schloss die Klägerin mit der X-KG einen Bereederungsvertrag, der mit der Übernahme des Schiffs durch die Klägerin in Kraft treten sollte. Am ... Juli 2004 meldete die Klägerin das Schiff zum Seeschiffsregister an, in das es am ... Juli 2004 eingetragen wurde. Ebenfalls am ... Juli 2004 wurde das Schiff an die Klägerin ausgeliefert. Diese setzte das Schiff unter dem Namen "A" zunächst für drei Monate selbst ein, bevor sie das Schiff am ... Oktober 2004 entsprechend dem MoA an die B-KG übergab. Die während dieses Zeitraums erzielten Umsatzerlöse beliefen sich auf ... €.

7 Am ... Oktober 2004 beschlossen die Gesellschafter der Klägerin deren Liquidation. Am ... November 2004 wurde der Antrag auf Löschung aus dem Handelsregister gestellt.

8 Am ... Dezember 2004 beantragte die Klägerin ab dem Jahr 2004 die Gewinnermittlung nach § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG). Dass sich die Gesellschaft in Liquidation befand, wurde auf dem Briefkopf nicht offengelegt, insbesondere waren noch die vorherigen Geschäftsführer aufgeführt.

9 Antragsgemäß wurden mit Bescheid vom 15. November 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Klägerin mit ... € festgestellt; von diesen entfielen ... € auf die GmbH und ... € auf die X-KG. Außerdem wurde mit Bescheid vom selben Tag der Gewerbesteuermessbetrag für 2004 auf 0 € festgesetzt. Beide Bescheide ergingen gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

10 Nachdem der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) in der Folgezeit zu der Auffassung gelangt war, dass die Voraussetzungen des § 5a EStG nicht gegeben seien, da der Antrag nicht fristgerecht gestellt worden sei, erhöhte er mit Änderungsbescheid vom 10. Oktober 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 --auf der Grundlage einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG-- die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf ... €; mit Änderungsbescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2004 vom selben Tag setzte das FA zudem einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von ... € fest. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb jeweils bestehen.

11 Während des gegen diese Bescheide gerichteten Einspruchsverfahrens erhöhte das FA mit Änderungsbescheid vom 22. Dezember 2009 die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf ... €. Die Änderung beruhte auf dem Ansatz von Sondervergütungen aufgrund weiterer von der Klägerin eingereichter Unterlagen. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb weiter bestehen.

12 Mit Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2010 wies das FA den gegen den geänderten Gewerbesteuermessbescheid gerichteten Einspruch als unbegründet zurück. Der Einspruch gegen den geänderten Feststellungsbescheid hatte nur insoweit Erfolg, als das FA in der Einspruchsentscheidung vom 17. August 2010 bei dem auf die X-KG entfallenden Teil der festgestellten Einkünfte einen auf den 31. Dezember 2003 festgestellten verrechenbaren Verlust nach § 15a EStG berücksichtigte.

13 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen gerichteten Klage statt und hob die Änderungsbescheide und die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen auf. Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1442 veröffentlicht.

14 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

15 Es beantragt, das angegriffene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen,
hilfsweise, das angegriffene Urteil und die Einspruchsentscheidungen vom 17. August 2010 und vom 19. Mai 2010 aufzuheben und den Feststellungsbescheid vom 22. Dezember 2009 und den Gewerbesteuermessbescheid vom 10. Oktober 2007 jeweils dahin zu ändern, dass bei einer Gewinnermittlung nach § 5a EStG neben einem Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr i.S. des § 5a Abs. 1 EStG in Höhe von ... € als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassende Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage (nach Abzug mit diesen zusammenhängender Sonderbetriebsausgaben) i.S. des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG in Höhe von ... € berücksichtigt werden.

16 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

17 B. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass die Klägerin ihren Gewinn im Streitjahr 2004 nach § 5a EStG ermitteln konnte (dazu B.I.). Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen kann der Senat jedoch nicht abschließend entscheiden, ob der geänderte Gewerbesteuermessbescheid vom 10. Oktober 2007 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2010 (dazu B.II.) und der geänderte Feststellungsbescheid vom 22. Dezember 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. August 2010 (dazu B.III.) rechtmäßig sind.

18 I. Entgegen der Auffassung des FG durfte die Klägerin ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb im Streitjahr nicht nach § 5a EStG ermitteln. Denn sie hatte bei Einsatz des Schiffs "A" nicht die nach dieser Vorschrift erforderliche Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr.

19 1. Wie der Senat mit Urteil vom 26. September 2013 IV R 46/10 (BFHE 243, 223, BStBl II 2014, 253) entschieden hat, setzt die Gewinnermittlung nach § 5a EStG u.a. die Absicht des Steuerpflichtigen zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen voraus. Daran fehlt es u.a., wenn eine Einschiffsgesellschaft ihr Schiff bereits vor seiner Indienststellung veräußert hat. Insoweit verweist der Senat zur weiteren Begründung auf das vorgenannte Urteil in BFHE 243, 223, BStBl II 2014, 253. Die dagegen gerichteten Einwände der Klägerin greifen nicht durch. Es liegt insbesondere keine unzulässige Rechtsfortbildung vor. Wie der Senat im zitierten Urteil ausführlich dargelegt hat, ergibt sich aus dem Sinn und Zweck des § 5a EStG, dass nur der langfristig angelegte Betrieb von Handelsschiffen begünstigt werden soll, und insbesondere aus der in § 5a Abs. 3 EStG enthaltenen Bindungsfrist, dass dieser Wille des Gesetzgebers im Gesetz selbst auch hinreichend zum Ausdruck kommt.

20 2. Danach konnte die Klägerin ihren Gewinn im Streitjahr nicht nach § 5a EStG und ihren Gewerbeertrag folglich nicht nach § 7 Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) i.V.m. § 5a EStG ermitteln. Denn nach den Feststellungen des FG hatte sie das Schiff "A" schon mit Vertrag vom ... Mai 2004 und damit noch vor Beginn der Jahresfrist veräußert. Diese Frist begann im Streitfall frühestens mit der Übernahme des Schiffs von der Werft am ... Juli 2004. Zu diesem Zeitpunkt hatte die Klägerin den Vertrag über die Veräußerung des Schiffs aber bereits geschlossen. Damit steht unwiderlegbar fest, dass die Klägerin schon bei Beginn der Jahresfrist nicht mehr die Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen i.S. des § 5a EStG hatte und der Einsatz des Schiffs daher nicht im Rahmen eines Betriebs von Handelsschiffen i.S. des § 5a EStG erfolgte. Ob Abweichendes gilt, wenn der schuldrechtliche Veräußerungsvertrag später nicht durchgeführt wird, etwa weil er rückabgewickelt wird, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, denn ein solcher Fall liegt hier nicht vor.

21 3. Dahinstehen kann daher, ob der für die Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a EStG erforderliche Antrag wirksam und fristgerecht (zu Letzterem s. das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Januar 2014 IV R 15/13, BFHE 244, 364, BStBl II 2014, 774) gestellt wurde. Ebenso wenig kommt es darauf an, ob das FG dadurch gegen § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG oder gegen § 119 Nr. 6 FGO verstoßen hat, dass es sich nicht mit der Frage befasst hat, ob und ggf. in welcher Höhe die von der Klägerin erst nach Erlass der ursprünglichen Bescheide vom 15. November 2005 erklärten Vergütungen nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG hinzuzurechnen und entsprechend bei der Berechnung des Gewerbeertrags nach § 7 Satz 3 GewStG i.V.m. § 5a EStG zu berücksichtigen sind.

22 Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist und sich sein Urteil auch nicht aus anderen Gründen als zutreffend erweist, war es aufzuheben.

23 II. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Zu Recht ist das FA zwar in den mit der Klage angegriffenen Änderungsbescheiden davon ausgegangen, dass der Gewinn der Klägerin im Streitjahr nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG und dementsprechend ihr Gewerbeertrag nach § 7 Sätze 1 und 2 GewStG zu ermitteln war. Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG kann aber nicht entschieden werden, in welcher Zeit die Klägerin gewerbesteuerpflichtig war und ob auch der aus der Veräußerung des Schiffs erzielte Gewinn in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterlag.

24 1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer nur der stehende Gewerbebetrieb. Deshalb beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht der unter § 2 Abs. 1 GewStG fallenden Gewerbebetriebe erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines (originären oder fiktiven) Gewerbebetriebs erfüllt sind (§ 2 Abs. 1 Satz 2

GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 bzw. Abs. 3 EStG) und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist (z.B. BFH-Urteil vom 30. August 2012 IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 20).

25 a) Maßgebend für den Beginn des Gewerbebetriebs i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG ist der Beginn der werbenden Tätigkeit. Davon abzugrenzen sind die bloßen, gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen, wie z.B. die Anmietung eines Geschäftslokals, die Errichtung eines Fabrikgebäudes oder eines Hotels, mit dessen Betrieb erst nach dessen Fertigstellung begonnen wird, und Ähnliches (z.B. BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 21, m.w.N.).

26 b) Die sachliche Gewerbesteuerpflicht endet mit der dauerhaften Einstellung der werbenden Tätigkeit (z.B. BFH-Urteil vom 20. September 2012 IV R 60/11, BFH/NV 2013, 410). Daher kann auch eine nach Einkommensteuerrecht nicht begünstigte "allmähliche Abwicklung" eines Gewerbebetriebs im Gewerbesteuerrecht zu nicht gewerbesteuerbaren Gewinnen führen, wenn sie auf Maßnahmen zur Vermögensverwertung nach Einstellung der werbenden Tätigkeit des Betriebs beruht (z.B. BFH-Urteile vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289, und vom 17. März 2010 IV R 41/07, BFHE 228, 381, BStBl II 2010, 977).

27 c) Der Zeitpunkt des Beginns bzw. der Einstellung der werbenden Tätigkeit ist unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls zu ermitteln und kann für die verschiedenen Betriebsarten unterschiedlich zu bestimmen sein (z.B. BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 22, m.w.N.).

28 Was als werbende Tätigkeit anzusehen ist, richtet sich nach dem von der Gesellschaft verfolgten Gegenstand ihrer Tätigkeit. Dabei kann auch auf den im Gesellschaftsvertrag beschriebenen Gegenstand des Unternehmens zurückgegriffen werden. Allerdings handelt es sich insoweit lediglich um ein Indiz; letztlich maßgebend ist die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit (z.B. BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464).

29 d) Die dargestellten Rechtsgrundsätze gelten gleichermaßen für Einzelgewerbetreibende wie für Personengesellschaften, und zwar unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter (z.B. BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 23, m.w.N.).

30 e) Ebenso wie der Einzelunternehmer kann auch die Personengesellschaft mehrere Betriebe nacheinander betreiben. Ob eine Aufgabe einer bisherigen betrieblichen Tätigkeit und die Neueröffnung eines anderen Betriebs gegeben ist, richtet sich in Abgrenzung zu einer Betriebsverlegung oder Betriebsumstellung danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung wirtschaftlich identisch sind. Eine Betriebsaufgabe ist regelmäßig zu verneinen, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen, insbesondere Wirtschaftsgüter mit erheblichen stillen Reserven, ohne Realisierung dieser Reserven "in den neuen Betrieb überführt werden" (z.B. BFH-Urteil in BFHE 228, 381, BStBl II 2010, 977, m.w.N.). Erfüllt die Personengesellschaft die rechtsformunabhängigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, kommt es für die Frage, ob sie nach Aufgabe des bisherigen einen neuen Betrieb eröffnet hat, nicht darauf an, ob die neue Tätigkeit die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464).

31 f) Ist Gegenstand des Unternehmens einer Einschiffsgesellschaft vorrangig der Betrieb des Schiffs, können betriebliche Leistungen erst nach Ablieferung des Schiffs erbracht werden. Die vor diesem Zeitpunkt liegenden Bemühungen, Fracht- oder Charterverträge für das Schiff zu erlangen, stellen sich demgegenüber als vorbereitende Maßnahmen der Auftragsbeschaffung dar, die für sich gesehen die Gewerbesteuerpflicht nicht begründen können; gewerbesteuerlich relevante Unternehmenserträge können bis zu diesem Zeitpunkt nicht entstehen (vgl. BFH-Urteile vom 22. November 1994 VIII R 44/92, BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900, und vom 17. April 1986 IV R 100/84, BFHE 146, 457, BStBl II 1986, 527).

32 Ist hingegen (vorrangig) die Veräußerung und nicht der Betrieb des Schiffs beabsichtigt, ist bereits der Bau bzw. der Erwerb des Schiffs als Beginn der werbenden Tätigkeit anzusehen, denn in diesem Fall gehört bereits die Herstellung bzw. der Erwerb der später zu veräußernden Waren zum Gegenstand des gewerblichen Betriebs (BFH-Urteil vom 26. September 2013 IV R 45/11, BFHE 243, 367, Rz 35, m.w.N.).

33 Die sachliche Gewerbesteuerpflicht beginnt danach nur dann bereits mit Abschluss des Bau- oder Kaufvertrags über das Schiff, wenn die Gesellschaft den entsprechenden Vertrag mit unbedingter Veräußerungsabsicht abgeschlossen hat. Eine lediglich latente Veräußerungsabsicht reicht nicht aus. Jede Einschiffsgesellschaft wird bei entsprechend

günstigem Angebot bereit sein, das bestellte Schiff bzw. die Rechte aus dem Bauvertrag noch vor der Indienststellung zu veräußern.

34 g) Beabsichtigt die Gesellschaft zwar bei Abschluss des Bauvertrags noch den Betrieb des Schiffs, gibt sie die Eigenbetriebsabsicht jedoch später auf und veräußert das Schiff bzw. die Rechte aus dem Bauvertrag noch vor Indienststellung des Schiffs, so ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu ermitteln, ob sie damit übergangslos von der (noch) nicht gewerbesteuerbaren Vorbereitungs- in die Abwicklungsphase tritt, oder ob --und ggf. durch welche weiteren Maßnahmen-- sie eine andere werbende Tätigkeit beginnt und damit der Gewerbesteuer unterliegt (BFH-Urteil vom 3. April 2014 IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 77 ff.).

35 aa) Beschränkt sich die Gesellschaft nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht darauf, die ihr zu diesem Zeitpunkt aus bereits abgeschlossenen Verträgen zustehenden Rechte zu übertragen und übernimmt sie gegenüber dem Erwerber keine weiteren Aufgaben, so geht sie damit in der Regel übergangslos von der Vorbereitungsphase in die Abwicklungsphase des nicht in Gang gesetzten Schiffsbetriebs über. Das gilt nach Ansicht des Senats auch dann, wenn sie zwar nach außen weiterhin als Bestellerin des Schiffs und Partner der finanzierenden Banken aufgetreten und damit nach außen in der Haftung geblieben, intern aber von der Erwerberin von allen Verpflichtungen aus den entsprechenden Verträgen freigestellt worden ist. Denn dieses Auftreten nach außen reicht für die Annahme einer werbenden Tätigkeit nicht aus (vgl. Urteil des FG Hamburg vom 25. Oktober 2011 2 K 13/11, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2012, 1268; anderer Ansicht Urteil des FG Hamburg vom 10. Februar 2009 2 K 124/07, EFG 2009, 950, Rz 56 am Ende).

36 bb) Der Annahme bloßer Abwicklungsmaßnahmen steht es nach Ansicht des Senats regelmäßig auch nicht entgegen, wenn die Gesellschaft sich entschließt, den Bauvertrag nicht vorzeitig zu beenden oder lediglich die Rechte aus dem Bauvertrag zu übertragen, sondern den Bauvertrag zu erfüllen und dem Erwerber das dem Bauvertrag entsprechend fertiggebaute Schiff zu übertragen. Allein der Abschluss eines entsprechenden Veräußerungsvertrags spricht insbesondere nicht dafür, dass die Gesellschaft nunmehr mit einem auf die Veräußerung eines noch zu bauenden Schiffs gerichteten Betrieb beginnt.

37 cc) Zu einem Eintritt in die sachliche Gewerbesteuerpflicht kann es jedoch kommen, wenn während der Abwicklung des nicht begonnenen Schiffsbetriebs eine werbende Tätigkeit aufgenommen wird, die sachlich nicht zur Abwicklung gehört. Das kann z.B. der Fall sein, wenn die Gesellschaft lediglich die Rechte aus dem Bauvertrag überträgt, sich dem Erwerber gegenüber aber zur Übernahme der Bauaufsicht verpflichtet, ohne ihrerseits bereits aus dem Bauvertrag hierzu verpflichtet zu sein. Es liegt jedoch nahe, in einem solchen Fall davon auszugehen, dass nur der auf die Übernahme der Bauaufsicht entfallende Teil des Veräußerungserlöses der Gewerbesteuer unterliegt und nicht auch der auf die Veräußerung der Rechte aus dem Bauvertrag entfallende Teil, da Letzterer der Abwicklung der aufgegebenen Tätigkeit zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter III.1. der Gründe).

38 Gleiches gilt nach Ansicht des Senats regelmäßig auch dann, wenn sich die Gesellschaft dem Erwerber gegenüber nicht lediglich zur Übertragung des dem Bauvertrag entsprechend fertiggebauten Schiffs verpflichtet, sondern darüber hinaus auch dazu, dieses betriebsbereit auszurüsten. Auch in diesem Fall unterfällt grundsätzlich nur der auf die Übernahme der weiteren Verpflichtungen entfallende und nicht auch der auf die Veräußerung des "nackten" Schiffs entfallende Teil des Veräußerungserlöses der Gewerbesteuer. Abweichendes kann allenfalls dann gelten, wenn sich aus weiter gehenden objektiven Anhaltspunkten ergibt, dass die Gesellschaft nunmehr einen Schiffshandel betreibt. In einem solchen Fall unterliegt grundsätzlich der gesamte aus der Veräußerung erzielte Erlös der Gewerbesteuer, denn die Veräußerung stellt sich dann als betriebsgewöhnlicher Geschäftsvorfall dar, der auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der (neuen) unternehmerischen Tätigkeit und nicht auf deren Einstellung beruht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289).

39 dd) Eine gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit kann schließlich auch darin liegen, dass die Schiffsgesellschaft das bereits schuldrechtlich veräußerte Schiff zwischen Ablieferung durch die Werft und Übergabe an den Erwerber noch selbst einsetzt. Das gilt selbst dann, wenn ein solcher vorübergehender Einsatz zunächst nicht beabsichtigt war und nur deshalb möglich wurde, weil das Schiff vorzeitig fertiggestellt und an die Schiffsgesellschaft abgeliefert wurde. Denn auch in diesem Fall stellt der Einsatz des Schiffs eine gewerbliche Tätigkeit dar, die die sachliche Gewerbesteuerpflicht auslösen kann.

40 2. Das FG hat bislang keine ausreichenden Feststellungen getroffen, um entscheiden zu können, ob die Klägerin erst mit der Übernahme des Schiffs von der Werft und seinem anschließenden tatsächlichen Einsatz der sachlichen Gewerbesteuerpflicht unterfiel, oder ob und ggf. seit welchem der Ablieferung des Schiffs vorangehenden Zeitpunkt

sie mit einer die Gewerbesteuerpflicht auslösenden Tätigkeit begonnen hat und ob in diesem Fall auch der auf die Veräußerung des Schiffs entfallende Gewinn in vollem Umfang gewerbesteuerpflichtig ist. Durch die Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, die erforderlichen Feststellungen nachzuholen.

41 III. Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG kann ebenfalls nicht entschieden werden, ob der geänderte Feststellungsbescheid vom 22. Dezember 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. August 2010 insoweit rechtswidrig war, als er den Gewinn der Klägerin aus der Veräußerung des Schiffs in vollem Umfang als laufenden Gewinn und auch nicht wenigstens teilweise (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 3 bzw. Abs. 3 Satz 5 EStG) als nach § 34 EStG tarifbegünstigten Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn festgestellt hat.

42 1. Gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs erzielt werden; als Veräußerung gilt nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs. Der Gewinn aus einer solchen Veräußerung oder Aufgabe kann nach § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG ermäßigt besteuert werden.

43 a) Die Veräußerung eines Gewerbebetriebs im Ganzen nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG setzt voraus, dass das wirtschaftliche Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber übertragen wird. Zudem muss gleichzeitig die bisher in diesem Betrieb entfaltete gewerbliche Tätigkeit enden. Abzustellen ist nicht auf das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, sondern auf das dingliche Erfüllungsgeschäft (z.B. BFH-Urteil in BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 49).

44 Eine Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt (z.B. BFH-Urteil vom 30. März 2006 IV R 31/03, BFHE 212, 563, BStBl II 2006, 652). Die Betriebsaufgabe beginnt mit der ersten vom Aufgabeentschluss getragenen Handlung, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs gerichtet ist, wie z.B. die Einstellung der produktiven Tätigkeit oder die Veräußerung bestimmter, für die Fortführung des Betriebs unerlässlicher Wirtschaftsgüter (z.B. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1993 IV R 42/93, BFHE 173, 285, BStBl II 1994, 385).

45 b) Die §§ 16, 34 EStG sind auch auf Betriebe oder Teilbetriebe anzuwenden, die ihre werbende Tätigkeit noch nicht aufgenommen haben; Voraussetzung ist jedoch, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vorhanden sind und bei zielgerichteter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist (z.B. BFH-Urteile vom 7. November 1991 IV R 50/90, BFHE 166, 448, BStBl II 1992, 380, und vom 1. Februar 1989 VIII R 33/85, BFHE 156, 158, BStBl II 1989, 458). Eine Betriebsveräußerung setzt nicht voraus, dass der Veräußerer mit den veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen tatsächlich bereits eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt hat; entscheidend ist, dass mit den veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen ein Betrieb tatsächlich geführt werden könnte. Begünstigt ist hiernach die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, mit denen ein Betrieb tatsächlich geführt werden kann. Aus der Sicht des Veräußerers führt dies dazu, dass die Veräußerung der wesentlichen Grundlagen eines Betriebs auch dann nach §§ 16, 34 EStG begünstigt sein kann, wenn im Veräußerungszeitpunkt die betriebliche Tätigkeit noch nicht aufgenommen war (BFH-Urteil in BFHE 166, 448, BStBl II 1992, 380). Die Anwendung der §§ 16, 34 EStG hängt danach zwar nicht davon ab, dass sich in dem Betrieb über einen längeren Zeitraum stille Reserven ansammeln konnten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 166, 448, BStBl II 1992, 380); sie setzt aber voraus, dass im Veräußerungszeitpunkt schon ein funktionsfähiger (Teil-)Betrieb gegeben ist.

46 c) Zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebs oder Teilbetriebs gehören im Zusammenhang mit einer (Teil-)Betriebsveräußerung oder einer Betriebsaufgabe sowohl die Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzen, als auch solche Wirtschaftsgüter, die funktional gesehen für den Betrieb oder Teilbetrieb nicht erforderlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven gebunden sind. Unschädlich für die Annahme einer Tarifbegünstigung ist demnach nur die Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern, die nicht zugleich wesentliche Betriebsgrundlagen sind (z.B. BFH-Urteil vom 5. Juni 2003 IV R 18/02, BFHE 203, 47, BStBl II 2003, 838).

47 Danach stellt auch das betriebsbereit ausgerüstete Schiff einer Einschiffsgesellschaft nicht in jedem Fall schon den Betrieb der Gesellschaft dar. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Schiffsbetriebs gehören vielmehr auch immaterielle Wirtschaftsgüter wie z.B. besondere Geschäftsbeziehungen oder ein originärer Geschäftswert, wenn die Gesellschaft mit ihrer Hilfe ohne weiteres wieder eine gewerbliche Tätigkeit aufnehmen könnte, die sich als wirtschaftlich identisch mit der bisherigen Tätigkeit erweist. Fehlt es allerdings im Einzelfall an Anhaltspunkten

dafür, dass nach der Veräußerung des Schiffs im Gesellschaftsvermögen solche immateriellen Wirtschaftsgüter verblieben sind und gibt es auch keine sonstigen Anhaltspunkte dafür, dass die Gesellschaft nach der Veräußerung des Schiffs ein weiteres Schiff erwerben will, stellt sich die Veräußerung des betriebsbereit ausgerüsteten Schiffs einer Einschiffsgesellschaft als Betriebsveräußerung dar (vgl. BFH-Urteile vom 4. Februar 1982 IV R 150/78, BFHE 135, 202, BStBl II 1982, 348, und vom 30. März 1989 IV R 81/87, BFHE 156, 208, BStBl II 1989, 558).

48 d) Veräußerungsgeschäfte im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe sind nur dann dem begünstigten Veräußerungsgewinn zuzuordnen, wenn die Wirtschaftsgüter in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veräußert werden. Daran fehlt es, wenn die Veräußerung --ungeachtet eines zeitlichen Zusammenfallens mit einer Betriebsveräußerung oder einer Betriebsaufgabe-- auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruht (z.B. BFH-Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246).

49 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist für die Frage, ob die Klägerin aus der Veräußerung des Schiffs einen nach den §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn erzielt hat, auf den ... Oktober 2004 abzustellen. Denn dies war nach den Feststellungen des FG der Tag, an dem die Klägerin das Schiff den Vereinbarungen im MoA entsprechend an die B-KG übergeben und damit ihre Verpflichtung aus diesem Vertrag erfüllt hat. An diesem Tag hat die Klägerin auch ihre Liquidation beschlossen und ist in die Liquidationsphase eingetreten, die bereits im Dezember 2004 beendet war. Dies spricht dafür, dass sie ihre werbende Tätigkeit mit Übergabe des Schiffs an die B-KG endgültig eingestellt hat. Ob der erzielte Gewinn aus der Veräußerung des Schiffs tarifbegünstigt ist, hängt demnach allein davon ab, ob die Klägerin --was nach Aktenlage allerdings eher fernliegt-- nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht eine auf die Veräußerung des Schiffs gerichtete werbende Tätigkeit aufgenommen hat; denn in diesem Fall beruhte die Veräußerung --ungeachtet eines zeitlichen Zusammenfallens mit der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe-- auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der (neuen) unternehmerischen Tätigkeit und nicht auf deren Einstellung. Die hierfür erforderlichen Feststellungen lassen sich dem Urteil des FG jedoch nicht entnehmen, so dass auch insoweit die Zurückverweisung der Sache an das FG erforderlich ist.

50 IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de