

## Urteil vom 12. Mai 2016, IV R 1/13

**Beginn des Gewerbebetriebs der Obergesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft; Abgrenzung von gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen**

ECLI:DE:BFH:2016:U.120516.IVR1.13.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, GewStG § 2 Abs 1, FGO § 68, EStG VZ 2006 , GewStG VZ 2006

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. März 2012, Az: 1 K 275/09

### Leitsätze

1. Sind Gesellschaftszweck und tatsächliche Betätigung einer Personengesellschaft als Obergesellschaft (allein) auf die Beteiligung an gewerblich tätigen Ein-Schiffs-Kommanditgesellschaften gerichtet, so ist für die Bestimmung des Beginns der werbenden Tätigkeit der Obergesellschaft an den Beginn der werbenden Tätigkeit der Untergesellschaft(en) anzuknüpfen .
2. Allein der Umstand, dass die Obergesellschaft für den Erwerb der Beteiligungen eingeworbene Gelder auf einem Kontokorrent- oder Termingeldkonto bei einer Bank angelegt hat, rechtfertigt noch nicht die Annahme des Beginns des Gewerbebetriebs i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG. Vielmehr ist unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls der Beginn der werbenden Tätigkeit von bloßen Vorbereitungshandlungen abzugrenzen .

### Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23. März 2012 1 K 275/09 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die am ... 2005 in das Handelsregister eingetragene A-GmbH & Co. KG, bietet als sog. Dachfonds Investoren an, sich durch eine Kommanditeinlage bei der Klägerin an insgesamt sechs Ein-Schiffs-Kommanditgesellschaften (sog. Zielfonds) mittelbar zu beteiligen. Jedem Zielfonds gehört jeweils ein neu hergestelltes Container- oder Schwergutschiff.

- 2 Der Gesellschaftszweck der Klägerin besteht im Erwerb und der Verwaltung von Beteiligungen an den Zielfonds. Die Klägerin kann sich auch an anderen Unternehmungen gleicher oder ähnlicher Branchen beteiligen sowie eigenes oder fremdes Vermögen verwalten.
- 3 Persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin ohne Kapitaleinlage ist die B-GmbH, die zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft berechtigt und verpflichtet ist. Gründungskommanditisten sind C und D. Die Komplementärin ist berechtigt, das Kommanditkapital durch die Aufnahme weiterer Kommanditisten nach der Maßgabe des Investitions- und Finanzierungsplans zu erhöhen. Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr.
- 4 Nach dem Beteiligungsprospekt sollten alle sechs Zielfonds bereits bei Infahrtsetzung der Schiffe zur sog. Tonnagebesteuerung nach § 5a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr (2006) gültigen Fassung (EStG) optieren. In ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 teilte die Klägerin mit, dass dies geschehen sei.

- 5 Die Klägerin setzte für die Beteiligungserwerbe ausschließlich Eigenkapital ein, das ihr von den Investoren als Kommanditeinlagen zur Verfügung gestellt worden war. Für die Beschaffung ihres Eigenkapitals bediente sich die Klägerin mehrerer ihrer Kommanditisten, die hierfür Vermittlungsprovisionen erhielten. Schriftliche Vereinbarungen mit den Vermittlern existieren nicht. Diese vermitteln bereits seit 1993 Fondsanteile für die Reederei.
- 6 Die Einwerbung des Kommanditkapitals erfolgte in der Zeit vom 28. Januar bis zum 10. Mai 2006. Die Platzierung der Kommanditanteile war nicht garantiert. Die Klägerin trat den Zielfonds in der Zeit vom 2. bis zum 13. Februar 2006 bei. Das erste Schiff wurde am 24. März 2006 von der Werft abgeliefert.
- 7 In ihrer Gewinn- und Verlustrechnung für das Streitjahr wies die Klägerin als Erträge neben "sonstigen betrieblichen Erträgen" in Höhe von 3,69 € Zinserträge in Höhe von insgesamt 17.355,56 € aus, im Einzelnen "Zinserträge Termingeld" in Höhe von 14.861,36 € und "Zinserträge Kontokorrent" in Höhe von 2.494,20 €.
- 8 Das Kontokorrentkonto hatte die Klägerin am 18. August 2005 bei der E-Bank (Bank) eröffnet. In ihren Beitrittserklärungen verpflichteten sich die Anleger, ihre Kommanditeinlagen auf dieses Konto einzuzahlen. Guthaben auf dem Kontokorrentkonto wurden von der Bank zunächst mit 1,5 %, ab Oktober 2006 mit 1,75 % verzinst.
- 9 Am 14. März 2006 hatte die Klägerin erstmalig Termingeld angelegt. Der Anlagebetrag in Höhe von 850.000 € wurde vom Kontokorrentkonto überwiesen. Die Klägerin konnte jederzeit über das Guthaben verfügen. Bis zur nächsten Verfügung auf dem Termingeldkonto am 21. März 2006 erzielte die Klägerin für sieben Tage 165,28 € Zinsen.
- 10 Nach den Buchungen der Klägerin auf dem Konto 470000 "Zinserträge Kontokorrent" sind für die Zeit vom 29. August 2005 bis zum 22. März 2006 Zinserträge in Höhe von insgesamt 581,45 € angefallen. Die Bank hatte zunächst vergessen, für das Kontokorrentkonto einen Guthabenzinssatz in ihr Buchhaltungsprogramm einzugeben, und dies am 22. März 2006 nachgeholt. In dem Beteiligungsprospekt der Klägerin werden keine Einkünfte aus Kapitalanlagen erwähnt.
- 11 Die Provisionszahlungen an Gesellschafter führten zu einem positiven Sonderbetriebsergebnis, das die Klägerin in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung 2006 erfasste, nicht hingegen in ihrer Gewerbesteuererklärung 2006. Sie war der Meinung, insoweit liege ein Sonderbetriebsergebnis vor Abschluss der Betriebseröffnungsphase vor, das nicht der Gewerbesteuer unterliege. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht. Mit Bescheid für 2006 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 12. März 2008 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € fest. Auf den Einspruch der Klägerin verminderte das FA mit geändertem Gewerbesteuermessbescheid 2006 vom 13. Mai 2008 den Gewerbesteuermessbetrag auf ... €. Im Übrigen blieb das Einspruchsverfahren erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 12. Oktober 2009).
- 12 Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 23. März 2012 1 K 275/09 ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, die Gewinne im Sonderbetriebsvermögen der als Vermittler tätig gewordenen Kommanditisten seien in der Höhe, in der sie bei der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt worden seien, auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Streitjahres zu erfassen. Denn die Klägerin habe spätestens seit dem 30. November 2005 und damit auch im Streitjahr einen Gewerbebetrieb unterhalten. Sie habe nämlich spätestens seit dem 30. November 2005 Kapital verzinslich angelegt. Denn die Gründungskommanditisten hätten einen Teil ihrer Kommanditeinlagen in Höhe von 1.000 € ... vor dem 30. November 2005 auf dem Kontokorrentkonto der Klägerin bei der Bank eingezahlt, wobei die jeweiligen Guthaben entsprechend der besonderen Zinsvereinbarung mit 1,5 % verzinst worden seien. Diese verzinsliche Kapitalanlage gelte gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG --also in Folge der gewerblichen Prägung der Klägerin-- als Gewerbebetrieb, was auch für das Gewerbesteuerrecht (§ 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung --GewStG--) maßgeblich sei.
- 13 Während des Revisionsverfahrens erging unter dem 14. Mai 2013 ein geänderter Gewerbesteuermessbescheid 2006, in dem der Gewerbesteuermessbetrag auf ... € festgesetzt wurde. Die Änderungen sind zwischen den Beteiligten nicht im Streit.
- 14 Mit ihrer Revision macht die Klägerin im Wesentlichen geltend, ihr Gewerbebetrieb habe nicht bereits mit der Erzielung erster Zinserträge auf dem Kontokorrentkonto bzw. mit der Eigenkapitaleinwerbung begonnen, sondern erst mit der Übernahme des ersten Schiffs in den Untergesellschaften, im Streitfall also am 24. März 2006. Die nach diesem Termin angefallenen Sonderbetriebsergebnisse und eigenen betrieblichen Ergebnisse der Klägerin führten

zu einem Gewerbeertrag unterhalb des Freibetrags, so dass der Gewerbesteuermessbetrag für 2006 auf 0 € festzusetzen sei. Die Rechtsfolgen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG seien --anders als das FG meine-- auf die Klägerin nicht anwendbar, denn sie erziele als Gesellschafterin der gewerblich tätigen Ein-Schiffs-Gesellschaften gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG originär gewerbliche Einkünfte. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gelte damit die gesamte Tätigkeit der Klägerin als originär gewerbliche Betätigung. Wie sich aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. November 2003 IV R 5/02 (BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464) ergebe, begründeten bei einer originär gewerblich tätigen Gesellschaft --anders als bei gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Gesellschaften-- bloße Vorbereitungshandlungen noch keinen Beginn der Gewerbesteuerpflicht. Daher habe die werbende Tätigkeit der Klägerin --anders als das FG meine-- nicht schon mit der Einzahlung von 1.000 € auf dem Konto bei der Bank im Jahr 2005 begonnen. Die Klägerin habe nicht die Absicht gehabt, neben dem Erwerb der Beteiligungen an den Ein-Schiffs-Gesellschaften Kapitalanlagen zu tätigen. Vielmehr zähle die verzinsliche Anlage der Kommanditeinlagen zur Pflicht eines ordentlichen Geschäftsführers. Ebenso könnten die vorübergehenden Termingeldanlagen des Eigenkapitals nicht als Beendigung der Vorbereitungsmaßnahmen angesehen werden. Die mitunternehmerischen Beteiligungen der Klägerin stellten keine "Tätigkeit" dar. Auch die Kapitaleinwerbung sei keine werbende und damit gewerbliche Tätigkeit der Klägerin.

- 15 Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheidung den geänderten Bescheid für 2006 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 14. Mai 2013 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € festgesetzt wird.
- 16 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 17 Es trägt u.a. vor, dass die Klägerin zwar gewerbliche Beteiligungseinkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erziele, aber auch i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt und neben dem Halten der Schiffsbeteiligungen auch vermögensverwaltend tätig sei. Ihre vermögensverwaltende Tätigkeit habe die Klägerin mit der Erzielung von Zinseinnahmen auf ihrem Kontokorrentkonto aufgenommen. Damit habe sie ihre werbende Tätigkeit in Gang gesetzt. Ungeachtet dessen sei bereits das Einwerben von Kommanditkapital eine gewerbliche Tätigkeit, welche eine Gewerbesteuerpflicht auslöse.

## Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 19 I. Die Vorentscheidung ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.
- 20 Das FG hat in seinem Urteil über den geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2006 vom 13. Mai 2008 entschieden. Das FA hat indes während des Revisionsverfahrens unter dem 14. Mai 2013 einen erneut geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2006 erlassen. Dieser Bescheid ist nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des anhängigen Verfahrens geworden. Da das FG damit über einen Gewerbesteuermessbescheid entschieden hat, der nicht mehr Verfahrensgegenstand ist, kann das Urteil insoweit keinen Bestand haben (z.B. BFH-Urteile vom 16. Mai 2013 IV R 15/10, BFHE 241, 323, BStBl II 2013, 858; vom 26. Juni 2014 IV R 51/11, und vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837, jeweils m.w.N.).
- 21 Daraus folgt zwar nicht, dass das Verfahren zwingend an das FG zurückzuverweisen ist. Eine bloße Richtigstellung in der Rechtsmittelentscheidung genügt jedoch nicht, wenn das Verfahren --wie hier-- nicht fortgesetzt werden kann, weil der BFH mangels Spruchreife nicht abschließend entscheiden kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 323, BStBl II 2013, 858, m.w.N.).
- 22 II. Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob der Gewerbesteuermessbetrag für 2006 --wie von der Klägerin beantragt-- auf 0 € festzusetzen ist.
- 23 1. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Gewerbebetrieb der Klägerin bereits im Jahr 2005 begonnen hat.
- 24 a) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer (nur) der stehende Gewerbebetrieb.

- 25** aa) Nach ständiger Rechtsprechung beginnt deshalb 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 (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 10/12, Rz 24; außerdem hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil vom 30. August 2012 IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 20, m.w.N.). Während die Einkommensteuer als Personensteuer sämtliche betrieblichen Vorgänge beginnend mit der ersten Vorbereitungshandlung zur Eröffnung eines Betriebs erfasst, ist Gegenstand der Gewerbesteuer nur der auf den laufenden Betrieb entfallende, durch eigene gewerbliche Leistungen entstandene Gewinn. Dies ergibt sich aus dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer.
- 26** bb) Maßgebend für den Beginn des Gewerbebetriebs i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG ist der Beginn der werbenden Tätigkeit (ständige Rechtsprechung, Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 21, m.w.N.). Entscheidend ist, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, so dass das Unternehmen sich daran mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligen kann (vgl. hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, m.w.N.). Zu den bloßen, gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen werden z.B. die Anmietung eines Geschäftslokals, die Errichtung eines Fabrikgebäudes oder eines Hotels, mit dessen Betrieb erst nach dessen Fertigstellung begonnen wird, und Ähnliches gezählt.
- 27** cc) 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 (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-Urteile in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, und vom 22. Januar 2015 IV R 10/12, Rz 28).
- 29** dd) Diese Rechtsgrundsätze gelten gleichermaßen für Einzelgewerbetreibende wie für Personengesellschaften, und zwar unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter (BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 23, m.w.N.).
- 30** b) Auch die Tätigkeit einer i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt zu einem stehenden Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG, obwohl diese Gesellschaft keine originär gewerblichen Einkünfte erzielt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464). Denn auch hierbei handelt es sich um ein gewerbliches Unternehmen i.S. des EStG (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG), weil die Tätigkeit der Personengesellschaft in Folge der steuerlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt. Nachdem die Tätigkeit einer gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht die Aufnahme einer originär gewerblichen Tätigkeit voraussetzt, hängt der Beginn der Gewerbesteuerpflicht bei einer solchen Personengesellschaft indes nicht davon ab, dass diese die in § 15 Abs. 2 EStG aufgeführten Tatbestandsmerkmale verwirklicht. Vielmehr ist hier für den Beginn des Gewerbebetriebs (nur) auf den Beginn der werbenden Tätigkeit abzustellen (näher hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464), so dass die (sachliche) Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft mit der Aufnahme ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit beginnt. Was als werbende Tätigkeit anzusehen ist, richtet sich auch hier nach dem von der Gesellschaft verfolgten Gegenstand ihrer Tätigkeit. Dabei kann gleichfalls --als Indiz-- auch auf den im Gesellschaftsvertrag beschriebenen Gegenstand des Unternehmens zurückgegriffen werden. Letztlich maßgeblich ist auch bei der gewerblich geprägten Personengesellschaft die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit.
- 31** Diese Grundsätze gelten indes --worauf der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464 ausdrücklich hingewiesen hat-- nicht für eine GmbH & Co. KG mit originär gewerblichen Einkünften, denn diese ist keine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Die Erzielung nichtgewerblicher Einkünfte ist Bestandteil der Definition der gewerblich geprägten Personengesellschaft. Eine GmbH & Co. KG mit originär gewerblichen Einkünften ist auch nicht --wie es wohl das FG angenommen hat-- in der Zeit vor der Aufnahme ihrer originär gewerblichen Tätigkeit als gewerblich geprägte Gesellschaft anzusehen, denn sonst führten --entgegen den vorstehenden Grundsätzen-- bereits (vermögensverwaltende) Tätigkeiten einer solchen

Gesellschaft vor dieser Zeit regelmäßig zur Annahme eines stehenden Gewerbebetriebs. Insoweit hat der erkennende Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464 (unter II.3. der Gründe, m.w.N.) ausgeführt, dass eine GmbH & Co. KG, deren Gegenstand die Ausübung einer originär gewerblichen Tätigkeit ist, nicht für die Zeit, in der sie ihre werbende Tätigkeit lediglich vorbereitet, als gewerblich geprägte Personengesellschaft anzusehen ist. Dies führt im Übrigen auch nicht zu einer Ungleichbehandlung von Personengesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG mit originär gewerblicher Tätigkeit gegenüber solchen mit bloß vermögensverwaltender Tätigkeit. Denn für Zwecke der Gewerbesteuer ist die GmbH & Co. KG mit originär gewerblicher Tätigkeit mit anderen Personengesellschaften mit originär gewerblicher Tätigkeit gleich zu behandeln. Dass die Einbeziehung der gewerblich geprägten Personengesellschaft in die Gewerbesteuerpflicht auf einer eigenständigen, verfassungsrechtlich unbedenklichen Entscheidung des Gesetzgebers beruht, hat der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464 deutlich gemacht.

- 32** c) Nach diesen Maßstäben ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin als gewerblich geprägte Personengesellschaft schon mit der Aufnahme einer vermögensverwaltenden Tätigkeit in Gestalt der verzinslichen Anlage des eingeworbenen Kommanditkapitals auf einem Kontokorrent- bzw. Termingeldkonto spätestens seit dem 30. November 2005 einen Gewerbebetrieb unterhalten habe. Denn die Klägerin hat in der Rechtsform der GmbH & Co. KG entsprechend ihrem Gesellschaftszweck originär gewerbliche Einkünfte erzielt. Die für gewerblich geprägte, vermögensverwaltende Personengesellschaften geltenden Grundsätze finden deshalb auf die Klägerin keine Anwendung, ungeachtet der Frage, inwieweit auch bei einer vermögensverwaltenden, gewerblich geprägten Personengesellschaft Vorbereitungshandlungen vom Beginn ihrer werbenden Tätigkeit abzugrenzen sind.
- 33** aa) Gesellschaftszweck der Klägerin und auch tatsächlich verfolgter Gegenstand ihrer Tätigkeit ist nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und deshalb den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen an gewerblich tätigen Ein-Schiffs-Kommanditgesellschaften (Zielfonds). Soweit sich die Klägerin nach dem Gesellschaftsvertrag an anderen Unternehmungen gleicher oder ähnlicher Branchen beteiligen sowie eigenes oder fremdes Vermögen verwalten kann, lässt sich dem FG-Urteil --von den Feststellungen zu den streitbefangenen Bankguthaben abgesehen-- nicht entnehmen, dass die Klägerin dem nachgekommen wäre. Einkünfte aus Kapitalanlagen werden im Beteiligungsprospekt der Klägerin nicht erwähnt.
- 34** (1) Ausgehend hiervon kann im Streitfall zunächst ausgeschlossen werden, dass die Klägerin mehrere Gewerbebetriebe i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG nacheinander betrieben hat, wobei ein erster Gewerbebetrieb auf eine bloß vermögensverwaltende Tätigkeit in der Gestalt von Kapitalanlagen gerichtet gewesen sein könnte und erst ein zweiter Gewerbebetrieb auf die Beteiligung an den Zielfonds. Denn nach den Feststellungen des FG war die tatsächliche Tätigkeit der Klägerin vor ihrer Beteiligung an einem ersten Zielfonds ausschließlich auf die Einwerbung von Kapital zur Finanzierung der ihren Kommanditisten (Anlegern) versprochenen Beteiligungen gerichtet. Dies korrespondiert mit dem gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gesellschaftszweck der Beteiligung an Ein-Schiffs-Kommanditgesellschaften. Eine sonstige, davon selbständig zu betrachtende Zweckverfolgung der Klägerin ist nicht zu erkennen, auch soweit sie Gelder zur Finanzierung der Beteiligungen zwischenzeitlich auf Konten bei der Bank "geparkt" hat. Insbesondere lässt sich allein aus der gesellschaftsvertraglichen Bestimmung, dass die Klägerin eigenes oder fremdes Vermögen verwalten dürfe, nicht herleiten, dass jegliche Form von Bankguthaben einem über die Beteiligungen an den Zielfonds hinausgehenden, eigenständigen Gesellschaftszweck gedient haben könnte. Weder war den Anlegern versprochen worden, deren Gelder in Kapitalanlagen zu investieren, noch ist dies nach dem tatsächlichen Geschehen losgelöst von der Verwirklichung der angekündigten Beteiligungen erfolgt. Danach ist auszuschließen, dass eine Vermögensverwaltung in der Gestalt von Kapitalanlagen in Folge einer gewerblichen Prägung der Klägerin zu einem weiteren (früheren) Gewerbebetrieb geführt haben könnte.
- 35** (2) Bei einem einheitlichen Betrieb der Klägerin scheidet jedoch die Annahme eines auf einer gewerblichen Prägung der Klägerin beruhenden Gewerbebetriebs aus. Denn als Mitunternehmerin (Obergesellschaft) der jeweiligen Ein-Schiffs-Kommanditgesellschaften erzielte die Klägerin gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG originär gewerbliche Einkünfte. Die für vermögensverwaltende, gewerblich geprägte Personengesellschaften entwickelten Maßstäbe sind deshalb aus den vorgenannten Gründen (B.II.1.b) auf die Klägerin nicht anzuwenden.
- 36** bb) Danach scheidet auch aus, dass der Gewerbebetrieb der Klägerin (zwingend) bereits mit der Anlage der bei ihren Kommanditisten eingeworbenen Gelder begonnen hat. Vielmehr ist im Streitfall für die Frage des Beginns der (sachlichen) Gewerbesteuerpflicht der originär gewerblich tätigen Klägerin deren Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen der Klägerin abzugrenzen. Unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls ist für den Beginn des Gewerbebetriebs der

Klägerin frühestens an den Zeitpunkt anzuknüpfen, in dem der erste Schiffsfonds, an dem sich die Klägerin ihrem (ausschließlichen) Gesellschaftszweck entsprechend beteiligt hat, seinen Gewerbebetrieb begonnen hat.

- 37** (1) Waren Gesellschaftszweck und die ihm entsprechende tatsächliche Betätigung der Klägerin auf die Beteiligung an gewerblich tätigen Ein-Schiffs-Kommanditgesellschaften gerichtet, so ist Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Beginns der werbenden Tätigkeit der Klägerin der Beginn der werbenden Tätigkeit derjenigen Untergesellschaft (Zielfonds), an die erstmals ein Schiff von der Werft abgeliefert worden ist. Nach den Feststellungen des FG gehörte jedem Zielfonds ein neu hergestelltes Container- oder Schwergutschiff. Dabei lässt der vom FG bislang festgestellte Sachverhalt keinerlei Anhaltspunkte dafür erkennen, dass eine Untergesellschaft (vorrangig) die Veräußerung und nicht den Betrieb des jeweiligen Schiffs beabsichtigt hätte. Ist Gegenstand des Unternehmens einer Ein-Schiffs-Kommanditgesellschaft jedoch vorrangig der Betrieb des Schiffs, so können betriebliche Leistungen von dieser Gesellschaft erst nach Ablieferung des Schiffs erbracht werden; gewerbesteuerlich relevante Unternehmenserträge dieser Gesellschaft können bis zu diesem Zeitpunkt nicht entstehen (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 10/12, Rz 31, m.w.N.). Dies bedeutet für eine originär gewerblich tätige Obergesellschaft mit dem Gesellschaftszweck und Tätigkeitsgegenstand der Klägerin, dass auch sie frühestens ab diesem Zeitpunkt gewerbesteuerlich relevante Erträge als Mitunternehmerin (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) der Untergesellschaft erzielen kann. Da nach den Feststellungen des FG das erste Schiff an eine Untergesellschaft am 24. März 2006 von der Werft abgeliefert worden ist, bestimmt sich hiernach auch der Beginn des Gewerbebetriebs der Klägerin frühestens nach diesem Zeitpunkt.
- 38** (2) Die vorgenannte Bestimmung des frühesten Beginns der werbenden Tätigkeit der Klägerin wird im Streitfall nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Klägerin vor dem genannten Zeitpunkt die streitbefangenen Kapitalanlagen getätigt hat. Denn insoweit handelt es sich unter den vom FG festgestellten Umständen des Streitfalls um gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtliche Vorbereitungshandlungen. Dies folgt daraus, dass es sich bei den von der Klägerin vorübergehend auf einem Kontokorrent- bzw. Termingeldkonto "geparkten" Geldern sämtlich um bei ihren Kommanditisten eingeworbene Anlagebeträge gehandelt hat, die später von der Klägerin geschäftsplanmäßig zur Beteiligung an den Zielfonds eingesetzt worden sind. Dass die Klägerin hierbei auch Zinserträge erzielt hat, begründet unter den Umständen des Streitfalls noch keine werbende Tätigkeit der Klägerin, weil die Erzielung von Kapitalerträgen mittels der Anlagegelder weder Geschäftszweck noch Gegenstand der Tätigkeit der Klägerin war. Vielmehr handelte es sich um eine beiläufige Folge der finanztechnischen Abwicklung und Verwaltung des eingeworbenen Kommanditkapitals vor dessen Investition in die von der Klägerin ihren Kommanditisten versprochenen Beteiligungen an Ein-Schiffs-Gesellschaften. Dass es für die Klägerin wirtschaftlich sinnvoll und vorteilhaft war, eine zeitweise Verzinsung der zu investierenden Gelder zu erreichen, steht dieser Würdigung nicht entgegen, weil die streitbefangene Kapitalanlage unter den Umständen des Streitfalls nur ein "Durchgangsstadium" zur geschäftsplanmäßigen Investition in verschiedene Beteiligungen darstellt. Dies belegt auch der Umstand, dass sich die Klägerin nach den Feststellungen des FG zeitnah bzw. zeitgleich zur Einwerbung der Kommanditeinlagen an den Zielfonds beteiligt hat.
- 39** 2. Der erkennende Senat kann aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG allerdings nicht beurteilen, welcher Gewerbesteuermessbetrag 2006 unter der Voraussetzung festzusetzen ist, dass die werbende Tätigkeit der Klägerin und damit deren sachliche Gewerbesteuerpflicht frühestens am 24. März 2006 begonnen hat. Zwar hat die Klägerin vorgetragen, dass die nach diesem Zeitpunkt angefallenen Sonderbetriebsergebnisse und eigenen betrieblichen Ergebnisse der Klägerin zu einem Gewerbeertrag unterhalb des Freibetrags führten und somit der Gewerbesteuermessbetrag 2006 auf 0 € festzusetzen sei. Das angefochtene Urteil enthält indes --schon ungeachtet der noch fehlenden Feststellungen zu der Frage, wie der genaue Zeitpunkt des Beginns des Gewerbebetriebs der Klägerin zu bestimmen ist-- keinerlei Angaben zu den Berechnungsgrundlagen des Gewerbeertrags, anhand derer sich dieser Vortrag --wie im Übrigen auch die vom FG gebilligte Festsetzung der Höhe des Gewerbesteuermessbetrags 2006 im ursprünglich streitgegenständlichen Änderungsbescheid vom 13. Mai 2008 durch das FA-- nachprüfen ließe. Diese Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.
- 40** III. Ohne Bindungswirkung für den zweiten Rechtsgang weist der Senat auf Folgendes hin:
- 41** 1. Dass die von der Klägerin gezahlten Provisionen für die Vermittlung von Eigenkapital bei der Klägerin als Sonderbetriebseinnahmen der als Vermittler im Dienst der Klägerin tätig gewordenen Kommanditisten zu behandeln sind, ist zwischen den Beteiligten offenkundig nicht im Streit. Insoweit wird das FG festzustellen haben, welche Provisionen nach dem noch zu ermittelnden Beginn des Gewerbebetriebs der Klägerin (frühestens ab dem 24. März 2006) gezahlt worden sind.

- 42** 2. Zutreffend hat das FG auch geprüft, ob die von der Klägerin gezahlten Provisionen bei dieser zu sofort aufwandswirksamen Betriebsausgaben führen. Insoweit wird das FG im zweiten Rechtsgang erneut die neuere Rechtsprechung des BFH zu berücksichtigen haben, dass bei geschlossenen Fonds, die originär Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, alle Aufwendungen, die Anleger leisten, die sich aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks beteiligen, als Anschaffungskosten der von der Fondsgesellschaft erworbenen Wirtschaftsgüter zu aktivieren sind (BFH-Urteil vom 14. April 2011 IV R 8/10, BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709; speziell zu Provisionen für die Vermittlung von Eigenkapital nochmals BFH-Urteil vom 14. April 2011 IV R 36/08; bestätigend BFH-Urteil vom 14. März 2012 X R 24/10, BFHE 236, 528, BStBl II 2012, 498, Rz 43). Daran ändert nichts, dass nach der Rechtsprechung des BFH der Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft --hier die Beteiligungen der Klägerin an den Zielfonds-- kein (eigenständiges) immaterielles Wirtschaftsgut ist, sondern dass die gesellschaftsrechtliche Beteiligung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung die quotale Berechtigung des Gesellschafters an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern verkörpert (z.B. BFH-Urteil vom 26. April 2012 IV R 44/09, BFHE 237, 453, BStBl II 2013, 142, Rz 18, m.w.N.; näher dazu z.B. Rätke in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 15 EStG Rz 643).
- 43** 3. Im Übrigen wird das FG auch zu prüfen haben, ob die streitbefangenen Zinseinnahmen als (ggf. auch vorweggenommene) Sonderbetriebseinnahmen der mittelbar beteiligten Gesellschafter bei den Untergesellschaften (Zielfonds) zu qualifizieren sind. Dies hätte zur Folge, dass diese Einnahmen aufgrund der Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht erst bei der Gewinnermittlung der Klägerin als Obergesellschaft, sondern bereits bei der Gewinnermittlung der Untergesellschaft(en) zu erfassen wären (z.B. BFH-Urteil vom 12. Februar 2014 IV R 22/10, BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621, Rz 29, m.w.N.). Insoweit wird das FG zu beurteilen haben, ob die bei der Bank angelegten, bei den Kommanditisten der Klägerin eingeworbenen Gelder als streng zweckgebunden --nämlich nur zur Verwendung für den Erwerb der Beteiligungen-- anzusehen sind und ob sie deshalb ähnlich wie Sondervergütungen für die Hingabe eines Darlehens des mittelbar beteiligten Gesellschafters an die Untergesellschaft (vgl. dazu HHR/Rätke, § 15 EStG Rz 632) zu behandeln sein könnten.
- 44** IV. Dem FG wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens nach § 143 Abs. 2 FGO übertragen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)