Urteil vom 07. Juni 2018, IV R 16/16

Unmittelbarer Zusammenhang eines Hilfsgeschäfts i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG setzt konkrete Investitionsentscheidung voraus; § 5a Abs. 3 Satz 3 EStG n.F. als Rechtsgrundlage für den Erlass von Änderungsbescheiden

ECLI:DE:BFH:2018:U.070618.IVR16.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 2 S 2, EStG § 5a Abs 3, EStG § 5a Abs 2 S 2, EStG § 5a Abs 1, HBeglG2004BestG Art 1 Nr 3, HBeglG2004BestG Art 8, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 10. Februar 2016, Az: 1 K 171/15

Leitsätze

1. Ein unmittelbarer Zusammenhang i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG setzt voraus, dass bei Vornahme des Hilfsgeschäfts die konkrete Investitionsentscheidung für den Betrieb eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr bereits getroffen wurde .

2. § 5a Abs. 3 Satz 3 EStG n.F. enthält eine Rechtsgrundlage für die Änderung von Steuerbescheiden für Veranlagungszeiträume, die dem Jahr der Ausübung der Option nach § 5a Abs. 1 EStG vorangehen .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 11. Februar 2016 1 K 171/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Anwendung von § 5a Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. von Art. 1 Nr. 3 des Gesetzes zur bestätigenden Regelung verschiedener steuerlicher und verkehrsrechtlicher Vorschriften des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 (HBeglG2004BestG) vom 5. April 2011 (BGBl I 2011, 554) auf Verluste, die vor Abschluss des Bauvertrags über ein Handelsschiff angefallen sind.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde im März 2006 zunächst als Vorratsgesellschaft gegründet. Kommanditist der Gesellschaft war zu diesem Zeitpunkt A, Komplementärin die A-GmbH. Als Gesellschaftszweck legte man den Betrieb und die Veräußerung von Seeschiffen, insbesondere den Betrieb eines Schiffs namens "MS ..." fest.

3 In den Streitjahren (2006 bis 2009) erzielte die Klägerin keine Betriebseinnahmen. In dieser Zeit fielen lediglich allgemeine Verwaltungskosten an. Hierbei handelte es sich um Aufwendungen für Rechts- und Beratungskosten sowie für Abschluss- und Prüfungskosten. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Verluste zunächst in Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide). Diese wiesen folgende Verluste aus: 285 € (2006), 626,95 € (2007), 305 € (2008) und 306,20 € (2009). (Nur) die Bescheide für 2008 und 2009 ergingen nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

4 2010 schloss die Klägerin einen Vertrag über den Bau und die Lieferung eines Handelsschiffs. Das Schiff wurde 2012 an die Klägerin übergeben und wird seitdem als "MS ..." im internationalen Schiffsverkehr betrieben.

5 Im Jahr 2012 optierte die Klägerin zur Tonnagegewinnermittlung nach § 5a EStG. Daraufhin stellte das FA für sämtliche Streitjahre die Einkünfte jeweils mit 0 € fest. Zur Begründung verwies es auf § 5a Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des HBeglG2004BestG, demzufolge auf Grund der Wahl der Gewinnermittlung nach § 5a EStG Verluste vor Indienststellung des Schiffs nicht zu berücksichtigen seien. Die Änderungsbescheide für 2006 und 2007 geben als Rechtsgrundlage für die Änderung jeweils § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO an, die Änderungsbescheide für 2008 und 2009 § 164 Abs. 2 AO. Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2015).

6 Das Finanzgericht (FG) wies die daraufhin erhobene Klage mit Urteil vom 11. Februar 2015 1 K 171/15 als unbegründet ab.

7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

8 Sie beantragt,
das FG-Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2015 und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006 und für 2007, beide vom 13. Juni 2012, ersatzlos aufzuheben sowie die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 vom 13. Juni 2012 und für 2009 vom 14. September 2015 dahin zu ändern, dass laufende Gesamthandsverluste für 2008 in Höhe von 305 € und für 2009 in Höhe von 306,20 € festgestellt werden.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 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--). Die bisherigen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob die Voraussetzungen für den Erlass der angegriffenen Änderungsbescheide gegeben sind.

11 1. Als Rechtsgrundlage für die streitigen Änderungsbescheide kommt für die Streitjahre 2006 und 2007 nur § 5a Abs. 3 Satz 3 i.V.m. Satz 2 EStG i.d.F. des HBeglG2004BestG in Betracht. Die Änderungsbescheide für die Jahre 2008 und 2009, für die die Ausgangsbescheide jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen waren, konnten hingegen neben § 5a Abs. 3 Satz 3 i.V.m. Satz 2 EStG i.d.F. des HBeglG2004BestG auch auf § 164 Abs. 2 AO gestützt werden.

12 a) Nach § 5a Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des HBeglG2004BestG sind vor Indienststellung des Handelsschiffs durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erwirtschaftete Gewinne nicht zu besteuern und Verluste weder ausgleichsfähig noch verrechenbar, wenn im Jahr der Indienststellung eines solchen Schiffs wirksam zur Besteuerung nach der Tonnage optiert wurde. Bereits erlassene Steuerbescheide sind insoweit zu ändern (Satz 3). Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem der Gewinn erstmals nach Absatz 1 ermittelt wird (Satz 4).

13 b) Das HBeglG2004BestG, mit dem der Gesetzgeber potentiell formell verfassungswidrige Regelungen des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 vom 29. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 3076) wie u.a. § 5a Abs. 3 EStG bestätigt hat, trat nach seinem Art. 8 am Tag nach seiner Verkündung, also am 12. April 2011, in Kraft, so dass es auch auf den im Jahr 2012 gestellten Antrag der Klägerin, ab Beginn dieses Jahres den Gewinn nach der Tonnage zu ermitteln, anzuwenden ist.

14 Entgegen der Auffassung der Klägerin lässt sich § 5a Abs. 3 EStG i.d.F. des HBeglG2004BestG keine zeitliche Begrenzung der Änderungsmöglichkeit auf das Jahr der Indienststellung des Schiffs entnehmen. Vielmehr ergibt sich das Gegenteil insbesondere aus Satz 4 dieser Norm. Wenn der Gesetzgeber dort anordnet, dass selbst unanfechtbare Steuerbescheide geändert werden können und die Festsetzungsfrist insoweit nicht endet, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem der Gewinn erstmals nach § 5a Abs. 1 EStG

ermittelt wird, ergibt sich daraus eindeutig, dass der Gesetzgeber insoweit die Änderung von Steuerbescheiden für Veranlagungszeiträume vor dem Jahr der Indienststellung ermöglichen wollte.

15 c) Entgegen der in den Änderungsbescheiden noch vertretenen Auffassung des FA kommt hingegen als Rechtsgrundlage für die streitigen Änderungsbescheide für die Jahre 2006 und 2007 § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht in Betracht. Denn die Ausübung der Option der Klägerin zur Besteuerung nach der Tonnage im Jahr 2012 stellt bezogen auf die Jahre 2006 und 2007 keine neue Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO dar. Auch hat das FG die Umstände des Streitfalls in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahin gewürdigt, dass die Klägerin schon in den Streitjahren mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt habe, es sich bei den streitigen Aufwendungen also dem Grunde nach um Betriebsausgaben der Klägerin handelt.

16 2. Zwischen den Beteiligten ist nicht im Streit, dass die Klägerin mit Wirkung ab dem Jahr 2012 wirksam zur Gewinnermittlung nach der Tonnage optiert hat. Insoweit sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.

17 3. Folge der Option zur Besteuerung nach der Tonnage ist nach § 5a Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des HBeglG2004BestG, dass vor Indienststellung des Handelsschiffs durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erwirtschaftete Gewinne nicht zu besteuern und Verluste weder ausgleichsfähig noch verrechenbar sind; bereits erlassene Steuerbescheide sind insoweit zu ändern (Satz 3). Die bloße Gründung einer Gesellschaft zählt indes noch nicht zum Betrieb von Handelsschiffen, weil eine entsprechende Investitionsentscheidung erst anschließend getroffen werden kann.

18 Ob Gewinne "durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erwirtschaftet" wurden, bestimmt sich nach § 5a Abs. 2 EStG. Nach dessen Satz 2 gehören zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr u.a. auch die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfsgeschäfte.

19 a) Hilfsgeschäfte sind solche Geschäfte, die der Geschäftsbetrieb üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen. Typisch für Hilfsgeschäfte ist es, dass sie dem Hauptgeschäft auch zeitlich vorgehen können. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass auch der Abschluss von Beratungsverträgen und der Auftrag zur Erstellung von Jahresabschlüssen danach Hilfsgeschäfte sein können.

20 b) (Auch) Hilfsgeschäfte gehören nach § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG aber nur dann zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, wenn sie unmittelbar mit deren Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängen. Mit dem Merkmal der Unmittelbarkeit soll sichergestellt werden, dass nicht sämtliche mit dem Einsatz oder der Vercharterung eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr zusammenhängenden Geschäfte in den Anwendungsbereich des § 5a EStG einbezogen werden, sondern nur solche, die in einem besonderen, engen Zusammenhang mit dem Einsatz oder der Vercharterung eines Handelsschiffs stehen (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. April 2017 IV R 14/14, BFHE 257, 413). Dies setzt nach Ansicht des Senats voraus, dass die konkrete Investitionsentscheidung für den Betrieb eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr bereits getroffen wurde. *Vor* diesem Zeitpunkt vorgenommene Geschäfte erfüllen danach das Unmittelbarkeitserfordernis nicht. Das bedeutet andererseits nicht, dass jedes Geschäft, das *nach* diesem Zeitpunkt vorgenommen wird, das Unmittelbarkeitserfordernis erfüllt. Dementsprechend stellen z.B. Kapitalanlagen in der Investitionsphase eines Schiffsbetriebs grundsätzlich selbst dann keine Hilfsgeschäfte dar, die unmittelbar mit dem Einsatz oder der Vercharterung des Schiffs zusammenhängen, wenn zu diesem Zeitpunkt die konkrete Investitionsentscheidung schon getroffen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 257, 413).

21 Nach diesen Maßstäben stellt die Gründung einer Gesellschaft noch kein Hilfsgeschäft dar, das in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Einsatz oder der Vercharterung eines Handelsschiffs steht. Denn erst nach der Gründung der Gesellschaft kann die Investitionsentscheidung für die Gesellschaft getroffen werden.

22 c) Die konkrete Investitionsentscheidung zeigt sich spätestens im Abschluss des Bau- oder Kaufvertrags über das zu betreibende Schiff. Regelmäßig wird sie aber schon vor diesem Zeitpunkt getroffen sein. Entscheidend sind die Umstände des konkreten Einzelfalls.

23 Der Bezeichnung des Unternehmensgegenstands kommt dabei für den Nachweis der Investitionsentscheidung regelmäßig nur geringe Bedeutung zu. Erforderlich sind vielmehr Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, ein konkretes Schiff herzustellen bzw. zu erwerben, um es als Handelsschiff im internationalen Verkehr zu betreiben.

Hierzu zählen allerdings auch Maßnahmen, die auf die Beschaffung der entsprechenden finanziellen Mittel für den Erwerb bzw. die Herstellung eines solchen Schiffs gerichtet sind.

24 Allein das Vorhalten einer Gesellschaft, um im Fall eines aussichtsreichen Geschäfts sofort tätig werden zu können, reicht danach regelmäßig nicht aus. In aller Regel wird die konkrete Investitionsentscheidung mit Kosten verbunden sein, die über die Kosten für das Vorhalten der Gesellschaft hinausgehen.

25 4. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil war daher aufzuheben.

26 Die Sache ist nicht spruchreif. Die bisherigen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um dem Senat die Entscheidung zu ermöglichen, ob und ggf. in welchem Streitjahr die Klägerin die konkrete Investitionsentscheidung getroffen hat. Es fehlen z.B. Feststellungen dazu, ob und ggf. in welchem Umfang es sich bei den für das Streitjahr 2006, das Jahr der Gründung der Klägerin, geltend gemachten Aufwendungen um reine Gründungskosten handelt, die von einer Änderungsmöglichkeit nach § 5a Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Satz 3 EStG i.d.F. des HBeglG2004BestG grundsätzlich nicht erfasst werden. Ferner bedarf es der Feststellung dazu, durch welche Maßnahmen die Rechts- und Beratungskosten in den Streitjahren veranlasst wurden. Durch die Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, die erforderlichen Feststellungen nachzuholen.

27 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de