

## **Beschluss** vom 28. November 2012, IV B 11/12

**Nichtzulassungsbeschwerde: Anfechtung einer Einspruchsentscheidung, mit der erstmals ein Steueranspruch als Insolvenzforderung festgestellt wird; Darlegungserfordernisse einer Divergenzrüge; Beginn der Gewerbesteuerpflicht; Ingangsetzung des Gewerbebetriebs bei einer Ein-Schiff-Gesellschaft; gewerblich geprägte Personengesellschaft**

BFH IV. Senat

AO § 251 Abs 3, FGO § 65 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 116 Abs 3 S 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 116 Abs 3 S 4, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, GewStG § 2 Abs 1, EStG § 15 Abs 2

vorgehend FG Hamburg, 11. Dezember 2011, Az: 6 K 150/10

### Leitsätze

1. NV: Grundsätzlich ist der in der mündlichen Verhandlung protokollierte Antrag für die Entscheidung des FG maßgeblich, soweit er nicht als unzulässige Klageänderung zu beurteilen ist.
2. NV: Eine Klageänderung liegt vor, wenn während der Rechtshängigkeit der Streitgegenstand geändert wird, d.h. anstelle des ursprünglichen Klagebegehrens oder neben ihm ein anderer Klageantrag gestellt wird.
3. NV: Die Einspruchsentscheidung, mit der erstmals ein Steueranspruch als Insolvenzforderung gemäß § 251 Abs. 3 AO festgestellt wird, ist ein sog. feststellender Verwaltungsakt.
4. NV: Die Anfechtung einer solchen Einspruchsentscheidung umfasst regelmäßig das Begehren, die darin enthaltene Feststellung der Steuer als Insolvenzforderung und die Zurückweisung des Widerspruchs abzuändern.
5. NV: Zu den Darlegungserfordernissen einer Divergenzrüge.
6. NV: Die sachliche Gewerbesteuerpflicht beginnt erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt sind und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist.
7. NV: Für die Beurteilung der Ingangsetzung des Gewerbebetriebs bei einer Ein-Schiff-Gesellschaft kann sinngemäß auch auf die Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel abgestellt werden, soweit die Feststellung zu treffen ist, ob der Steuerpflichtige ein Schiff zum Zwecke des Betriebs oder zum Zwecke der sofortigen Weiterveräußerung erworben hat.
8. NV: Eine originär gewerblich tätige Personengesellschaft ist keine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

### Gründe

- 1 Die Nichtzulassungsbeschwerde hat keinen Erfolg, denn sie ist jedenfalls unbegründet.
- 2 1. Die Voraussetzungen der Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen nicht vor.
- 3 a) Eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) verlangt ebenso wie der Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) die Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten abstrakten Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall voraussichtlich klärbar und deren Beurteilung zweifelhaft oder umstritten ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 21. April 2010 IV B 32/09, BFH/NV 2010, 1469, m.w.N.). Eine Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig, wenn sie sich ohne weiteres aus dem Gesetz beantworten lässt oder wenn sie bereits durch die höchstrichterliche Rechtsprechung hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH erforderlich machen (vgl. u.a. BFH-Beschlüsse vom 27. Januar 2004 IV B 135/01,

BFH/NV 2004, 783, und vom 29. September 2011 IV B 56/10, BFH/NV 2012, 266). Einer Rechtsfrage fehlt es u.a. dann an der Klärungsfähigkeit, wenn sie ihrerseits von der vorgreiflichen Klärung weiterer Rechtsfragen abhängt, die nur den vorliegenden konkreten Einzelfall betreffen (BFH-Beschluss vom 29. Mai 2012 IV B 111/11, BFH/NV 2012, 1482).

- 4 b) Der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) hält folgende Rechtsfragen (wörtlich zitiert) für grundsätzlich bedeutsam:
- 5 aa) Besteht für den Kläger und Beschwerdegegner (Kläger, hier Insolvenzverwalter) nach erfolgter Überleitung des Einspruchsverfahrens in ein Insolvenz-Feststellungsverfahren (§ 251 Abs. 3 der Abgabenordnung --AO--) bei Klageerhebung ein Wahlrecht dahingehend, dass er sich gegen die Rechtmäßigkeit der angemeldeten Steuerforderung entweder mit einer gegen den ursprünglichen Steuerbescheid gerichteten Anfechtungsklage wenden kann oder stattdessen die gerichtliche Feststellung begehrt, dass sein Widerspruch gegen die angemeldete Forderung für begründet erklärt wird.
- 6 bb) Oder anders formuliert: Ist eine nur gegen den ursprünglichen Steuerbescheid gerichtete Anfechtungsklage der geeignete Rechtsbehelf, um die Entscheidung, eine Steuerforderung werde "als Insolvenzforderung festgestellt", anzugreifen.
- 7 cc) Und, falls die Frage zu verneinen ist, welcher Rechtsbehelf (mit welchem Antrag) wäre der zutreffende?
- 8 c) Den so formulierten Rechtsfragen fehlt es in einem möglichen Revisionsverfahren an der Klärungsfähigkeit. Im vorliegenden Streitfall stellt sich die unter 1.b aa aufgeworfene Rechtsfrage nach dem Vorliegen eines Wahlrechts bereits deshalb nicht, weil das Finanzgericht (FG) die Klage des Insolvenzverwalters als Anfechtungsklage ausgelegt hat, mit der er von vornherein die Aufhebung des angefochtenen Gewerbesteuermessbescheids 2006 und daneben die Feststellung begehrt hat, dass die Feststellung der Gewerbesteuer 2006 zur Insolvenztabelle nicht berechtigt und sein Widerspruch gegen die Feststellung berechtigt ist. Kommt es damit nach Ansicht des FG nicht auf die Ausübung eines Wahlrechts an, stellt sich die Rechtsfrage --wenn überhaupt-- nur dann, wenn man mit dem FA davon ausgeht, dass das FG den ursprünglichen, innerhalb der einmonatigen Klagefrist gestellten Klageantrag des Insolvenzverwalters fehlerhaft ausgelegt hat. Die Klärungsfähigkeit hängt mithin von der vorgreiflichen Rechtsfrage ab, ob die Auslegung des ursprünglichen Klageantrags durch das FG zutreffend ist. Dabei handelt es sich um eine materiell-rechtliche Frage im konkreten Einzelfall, der keine grundsätzliche Bedeutung in einem späteren Revisionsverfahren zukommt (s. im Übrigen unter 2.).
- 9 Auch die unter 1.b bb und cc aufgeworfenen Rechtsfragen knüpfen an die Rechtsansicht des FA an, dass die Auslegung des ursprünglichen Klageantrags durch das FG fehlerhaft sei. Auch ihnen kommt daher eine grundsätzliche Bedeutung in einem späteren Revisionsverfahren nicht zu.
- 10 2. Der von dem FA gerügte Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO liegt nicht vor.
- 11 Die fehlerhafte Anwendung des § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO kann einen Verfahrensmangel begründen. Hat ein Kläger --wie im Streitfall-- in der mündlichen Verhandlung einen vom Antrag in der Klagebegründung abweichenden Antrag gestellt, so ist grundsätzlich der in der mündlichen Verhandlung gestellte und in der Niederschrift über die mündliche Verhandlung protokollierte Antrag für das FG maßgebend, sofern keine Einwände gegen die Richtigkeit des Protokolls erhoben wurden (BFH-Urteil vom 14. Juni 1994 IX R 36/89, BFH/NV 1995, 218). Etwas anderes gilt, wenn der neue Antrag als unzulässige Klageänderung (§ 67 FGO) zu beurteilen ist (BFH-Beschluss vom 10. September 1997 VIII B 55/96, BFH/NV 1998, 282).
- 12 Der im angefochtenen Urteil festgestellte Klageantrag entspricht wörtlich dem Antrag, den der Kläger in der mündlichen Verhandlung gestellt hat. Das FA meint jedoch, der in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag könne für die Bestimmung des Klagebegehrens i.S. von § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht maßgebend sein, weil der Kläger damit sein ursprünglich verfolgtes Klageziel geändert habe, ohne dass die Voraussetzungen des § 67 FGO für eine zulässige Klageänderung erfüllt seien. Eine Klageänderung hat das FG im Streitfall indes verneint. Diese Auslegung lässt einen Rechtsfehler nicht erkennen.
- 13 Eine Klageänderung liegt vor, wenn während der Rechtshängigkeit der Streitgegenstand geändert, d.h. anstelle des ursprünglichen Begehrens oder neben ihm ein anderer Klageantrag gestellt wird (BFH-Beschluss in BFH/NV 1998, 282). Der Streitfall weist nun die Besonderheit auf, dass über das Vermögen der Inhaltsadressatin des Gewerbesteuermessbescheids 2006 und des Gewerbesteuerbescheids 2006 während des Einspruchsverfahrens das

Insolvenzverfahren eröffnet worden ist. Das FA hat deshalb unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 23. Februar 2005 VII R 63/03 (BFHE 209, 23, BStBl II 2005, 591) nach Aufnahme des durch die Insolvenzeröffnung unterbrochenen Einspruchsverfahrens und Überleitung in das Feststellungsverfahren mit der Einspruchsentscheidung die zur Insolvenztabelle angemeldete Gewerbesteuer 2006 ausgehend von seiner Rechtsauffassung gemäß § 251 Abs. 3 AO erstmals festgestellt und die Einsprüche und den Widerspruch des Klägers sowie der Insolvenzschuldnerin als unbegründet zurückgewiesen. Der Kläger hatte mit seinem ursprünglichen Klageantrag neben der Aufhebung des Gewerbesteuermessbescheids 2006 und des Gewerbesteuerbescheids 2006 auch die Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 21. Juni 2010 begehrt. Wenn das FG deshalb unter Heranziehung der Klagebegründung folgert, dass das Klagebegehren nicht nur auf die Aufhebung des Gewerbesteuermessbescheids 2006, sondern auch auf die Feststellung der Begründetheit des Widerspruchs gegen die zur Tabelle angemeldete Gewerbesteuer 2006 als Insolvenzforderung gerichtet war, vermag der Senat darin einen Rechtsfehler nicht zu erkennen.

- 14** Mit dem FA und dem FG geht der Senat zunächst davon aus, dass die Einspruchsentscheidung, soweit sie die erstmalige Feststellung gemäß § 251 Abs. 3 AO enthält, ein sog. feststellender Verwaltungsakt ist (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 209, 23, BStBl II 2005, 591). Dieser kann deshalb, wovon das FG und das FA ausgehen, nur mit der Anfechtungsklage angefochten werden. Mit der Anfechtungsklage kann die vollständige Aufhebung oder die Abänderung eines Verwaltungsaktes begehrt werden (vgl. § 100 Abs. 1 und 2 FGO). Regelmäßig umfasst das Begehren, den Verwaltungsakt vollständig aufzuheben, als Minus eine Änderung desselben. Dies muss gleichermaßen für die Anfechtung der Einspruchsentscheidung gelten, soweit sie, wie im Streitfall, erstmals eine eigene selbständige Regelung, hier in Form einer Feststellung nach § 251 Abs. 3 AO, enthält.
- 15** Dem Einwand des FA, dass die Nennung der Einspruchsentscheidung im ursprünglichen Klageantrag nur deshalb erfolgt sei, weil § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO die Bezeichnung derselben erfordere, vermag der Senat nicht zu folgen. Denn damit unterstellt das FA dem Grunde nach, dass der Kläger nicht zur Kenntnis genommen hat, dass mit der Einspruchsentscheidung nicht nur die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen worden sind, sondern erstmals die Gewerbesteuer 2006 gemäß § 251 Abs. 3 AO als Insolvenzforderung festgestellt worden ist. Dies ist realitätsfremd, zumal der Tenor der Einspruchsentscheidung deutlich in Fettdruck hervorgehoben worden ist. Es kann unterstellt werden, dass der Kläger den Tenor auch zur Kenntnis genommen hat. Mit dem FG ist deshalb davon auszugehen, dass bereits das ursprüngliche Klagebegehren auch auf die Änderung des Tenors der Einspruchsentscheidung gerichtet war, soweit dieser die Feststellung der Gewerbesteuer 2006 als Insolvenzforderung gemäß § 251 Abs. 3 AO und die Zurückweisung des Widerspruchs enthielt. Das FG konnte daher ohne Rechtsfehler zu der Auffassung gelangen, dass die Formulierung der Anträge in der mündlichen Verhandlung der Konkretisierung des ursprünglichen Klagebegehrens und nicht einer Abänderung desselben diene.
- 16** 3. Eine Divergenz zu einer Entscheidung eines anderen Gerichts ist nicht in zulässiger Weise dargetan. Zur Darlegung der Divergenz (§§ 115 Abs. 2 Nr. 2, 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) ist es erforderlich, dass in der Beschwerdeschrift abstrakte Rechtssätze des vorinstanzlichen Urteils und abstrakte Rechtssätze aus angeblich abweichenden Entscheidungen des BFH oder eines anderen Gerichts so gegenübergestellt werden, dass eine Abweichung erkennbar wird (BFH-Beschluss vom 30. Mai 2005 X B 149/04, BFH/NV 2005, 1618). Hieran fehlt es im Streitfall.
- 17** Das FA hat zwar in der Beschwerdebegründung eine Vielzahl von BFH-Urteilen zitiert, es hat aber weder die in diesen Urteilen vom BFH aufgestellten abstrakten Rechtssätze herausgearbeitet noch diesen Rechtssätzen davon abweichende abstrakte Rechtssätze des vorinstanzlichen Urteils gegenübergestellt. Eine solche Abweichung ist zudem auch in der Sache nicht ersichtlich.
- 18** 4. Eine Zulassung der Revision ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) geboten. Zwar ist die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO auch dann zuzulassen, wenn ein Rechtsfehler des FG zu einer "greifbar gesetzwidrigen" Entscheidung geführt hat. Voraussetzung hierfür ist, dass die Entscheidung des FG in einem solchen Maße fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden könnte (ständige Rechtsprechung, s. BFH-Beschluss vom 28. August 2007 VII B 357/06, BFH/NV 2008, 113, m.w.N.). Diese Voraussetzung kann etwa dann vorliegen, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Juli 2003 V B 72/02, BFH/NV 2003, 1597) oder wenn das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht (vgl. BFH-Beschluss vom 8. Februar 2006 III B 128/04, BFH/NV 2006, 1116). Unterhalb dieser Schwelle liegende erhebliche Rechtsfehler reichen dagegen nicht aus, um eine greifbare

Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (vgl. BFH-Beschluss vom 7. Juli 2005 IX B 13/05, BFH/NV 2005, 2031).

- 19 Im Streitfall liegt ein sog. qualifizierter, zur Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO führender Rechtsanwendungsfehler nicht vor.
- 20 Das FG ist, anders als das FA der Vorentscheidung entnehmen will, zutreffend davon ausgegangen, dass die Insolvenzschuldnerin auf Grund ihrer originär gewerblichen Tätigkeit **keine** gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464).
- 21 Nach ständiger Rechtsprechung beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht der unter § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) fallenden Gewerbebetriebe erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes erfüllt sind (§ 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG) und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist (u.a. BFH-Urteile vom 14. April 2011 IV R 52/09, BFHE 233, 257, BStBl II 2011, 929, und vom 30. August 2012 IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 197). Maßgebend für den Beginn des Gewerbebetriebes 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). 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 (BFH-Urteil in BFHE 233, 257, BStBl II 2011, 929). Davon abzugrenzen sind die bloßen, gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen. 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, 197).
- 22 Zutreffend hat das FG an diese Rechtsprechung angeknüpft und deshalb Beweis dazu erhoben, welche "Betriebsart" die Insolvenzschuldnerin von Anfang an aufnehmen wollte. Dabei ist das FG zutreffend unter Hinweis auf die höchstrichterliche Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 22. November 1994 VIII R 44/92, BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900) davon ausgegangen, dass der Beginn der gewerblichen Tätigkeit anders zu beurteilen ist, wenn die Insolvenzschuldnerin von vornherein die Veräußerung und nicht den Betrieb des Schiffes beabsichtigt hatte. Konsequenterweise hat das FG daher im Rahmen der umfangreichen Beweisaufnahme zu ermitteln versucht, ob die Insolvenzschuldnerin entgegen dem eigenen Vorbringen das hier streitbefangene Schiff von vornherein nur zum Zwecke der Weiterveräußerung erworben hatte. Insoweit hat das FG in Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH zum gewerblichen Grundstückshandel bei Veräußerung nur eines Grundstücks auch im Streitfall auf das Vorliegen einer unbedingten Veräußerungsabsicht bei dem Erwerb des Schiffes abgestellt und diese von der bedingten Veräußerungsabsicht, die, wie das FG zutreffend ausführt, letztlich immer besteht, abgegrenzt. Einen Rechtsfehler kann der Senat in diesen Ausführungen nicht erkennen. Das FG hat damit, wie vom FA auch eingefordert, sehr wohl konkret für den vorliegenden Einzelfall festzustellen versucht, welche konkreten Tätigkeiten die Insolvenzschuldnerin entfaltet hat, die nicht nur als bloße Vorbereitungshandlung für die Aufnahme des Schifffahrtbetriebes zu werten waren.
- 23 5. Das Vorbringen im nachgereichten Schriftsatz vom 16. Mai 2012 führt ebenfalls nicht zur Zulassung der Revision.
- 24 a) Das folgt schon daraus, dass sich die Zulässigkeit einer Nichtzulassungsbeschwerde, insbesondere hinsichtlich der Anforderungen an ihre Begründung, nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nur nach den innerhalb der gesetzlichen Begründungsfrist (§ 116 Abs. 3 Sätze 1 und 4 FGO) vorgebrachten Ausführungen beurteilt (z.B. BFH-Beschluss vom 20. Juni 2012 IV B 147/11, BFH/NV 2012, 1614); diese Begründungsfrist war bei Eingang des Schriftsatzes am 23. Mai 2012 bereits abgelaufen.
- 25 b) Abgesehen davon lassen sich aber auch diesem verspäteten Vorbringen keine durchgreifenden Zulassungsgründe entnehmen. Insbesondere vermag der Senat nicht ansatzweise zu erkennen, dass das FG bei seiner Entscheidung den eindeutigen Inhalt der Akten nicht beachtet hat. Im Kern wendet sich das FA mit diesem Vorbringen ausschließlich gegen die seiner Ansicht nach unzutreffende Sachverhalts- und Beweiswürdigung des FG. Abgesehen davon, dass der Senat diesem Vorbringen nicht folgt, kann ein Zulassungsgrund darauf nicht gestützt werden.
- 26 6. Von einer weiteren Begründung und insbesondere von einer Darstellung des Sachverhalts sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

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