

Urteil vom 13. Oktober 2016, IV R 21/13

Abgrenzung der nicht gewerbsteuerbaren Abwicklung eines nicht begonnenen Schiffsbetriebs von einer der Gewerbesteuer unterliegenden neuen werbenden Tätigkeit

ECLI:DE:BFH:2016:U.131016.IVR21.13.0

BFH IV. Senat

GewStG § 2 Abs 1 S 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, GewStG VZ 2005 , GewStG VZ 2006 , GewStG VZ 2007

vorgehend FG Hamburg, 10. April 2013, Az: 6 K 185/11

Leitsätze

1. Verkauft eine Schiffsgesellschaft nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht das (noch nicht fertiggebaute) Schiff, begründet sie nur dann einen Schiffsproduktionsbetrieb, wenn Gegenstand des Veräußerungsvertrags ein in wesentlicher Hinsicht anderes als das dem (ursprünglichen) Bauvertrag entsprechende Schiff ist .

2. Erfüllt eine Schiffsgesellschaft nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht noch den bereits abgeschlossenen Bauvertrag und überträgt sie dem Erwerber (erst) das dem Bauvertrag entsprechend fertiggebaute Schiff, ist die Veräußerung des von der Werft abgelieferten Schiffs und der darauf entfallende Gewinn regelmäßig noch der (nicht gewerbsteuerbaren) Abwicklung des nicht begonnenen Schiffsbetriebs zuzurechnen .

Verpflichtet sich die Schiffsgesellschaft dem Erwerber gegenüber zu Tätigkeiten, die nach dem Bauvertrag dem Besteller obliegen oder zu Tätigkeiten, die darauf gerichtet sind, dem Erwerber ein über die Abnahme von der Werft hinaus zur sofortigen Vercharterung betriebsbereites Schiff zu übertragen, erbringt sie insoweit Leistungen, die grundsätzlich nicht mehr der Abwicklung des nicht begonnenen Schiffsbetriebs, sondern einer neuen werbenden Tätigkeit (Geschäftsbesorgung) zuzurechnen sind .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 11. April 2013 6 K 185/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin zu 1. und Revisionsbeklagte (Klägerin) wurde 2004 als Ein-Schiff-Gesellschaft gegründet. Persönlich haftende Gesellschafterin ohne Vermögensbeteiligung war die A-GmbH, Kommanditistinnen waren die Klägerin zu 2. (C-KG) und die Klägerin zu 3. (H-KG). Die Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin oblag der persönlich haftenden Gesellschafterin.
- 2** Geschäftsgegenstand der Klägerin war nach § 1 ihres Gesellschaftsvertrags "der Erwerb und der Betrieb von Seeschiffen sowie alle damit in Zusammenhang stehenden Geschäfte und Tätigkeiten sowie ggf. die Veräußerung von Seeschiffen". Weitere Kommanditisten sollten in Form eines Schiffsfonds vor Infahrtsetzung eingeworben werden. Die H-KG ist auf die Konzeption und den Vertrieb derartiger geschlossener Fonds spezialisiert. Die C-KG sollte das zu erwerbende Schiff als Vertragsreederei in ihrer Flotte betreiben.
- 3** Im Oktober 2004 schloss die Klägerin mit einer chinesischen Werft einen Vertrag über den Bau eines

Containerschiffs zum Preis von ... US-\$ und ... €. Vertragsbestandteile waren u.a. die Bauzeichnungen und die "Technical Specifications".

- 4 Im Dezember 2004 schloss die Klägerin mit der B-Bank Verträge über die Bauzeitfinanzierung sowie über die Endfinanzierung und mit der C-KG einen Vertrag über die Durchführung der Bauaufsicht sowie einen Bereederungsvertrag. Im November 2005 schloss sie zudem mit der Firma E einen Time-Charter-Vertrag.
- 5 In einem Addendum vom April 2006 zu dem Time-Charter-Vertrag wurde vereinbart, dass weitere Kühlcontaineranschlüsse und ein entsprechender Generator installiert werden sollten. Bereits mit Change Order Agreement vom Januar 2006 war zwischen der Klägerin und der Werft die Installation der Kühlcontaineranschlüsse zu einem zusätzlichen Preis von ... US-\$ vereinbart worden. Den Generator bestellte die Klägerin direkt beim Lieferanten zum Preis von ... € und ließ ihn installieren.
- 6 Am ... Juli 2006 wurde mit dem Stahlschnitt des Schiffs begonnen.
- 7 Mit Memorandum of Agreement (MoA) vom ... Juli 2006 nebst Addendum vom ... August 2006 verkaufte die Klägerin das Schiff für ... US-\$, ... € und ... JPY an die G-KG. Das Schiff sollte entsprechend den Vorgaben des Bauvertrags mit der Werft hergestellt werden. Zur Ermittlung des Kaufpreises schätzten die Vertragsparteien die für die Klägerin zu erwartenden Kosten, insbesondere den von ihr an die Werft zu zahlenden Kaufpreis, die Bauzeitraten, die Bauaufsichtsvergütung, die Zusageprovisionen für die Endfinanzierung und die Übernahmekosten. Das Schiff sollte nach Fertigstellung bei seiner Ablieferung durch die Werft unmittelbar weiter an die G-KG übergeben werden.
- 8 Komplementärin der G-KG war die V-GmbH, Kommanditistinnen waren die C-KG, die H-KG, die F-GmbH, die N-KG und die K-AG. Die G-KG sollte anstelle der Klägerin als Schiffsfonds Anleger anwerben und das Schiff betreiben. Die C-KG, die H-KG und die K-AG waren die Initiatorinnen dieses Fonds.
- 9 Mit einem "Tripartite Agreement" zwischen der Klägerin, der G-KG und E vom ... August 2006 wurde der Time-Charter-Vertrag auf die G-KG übertragen.
- 10 Der zwischen der Klägerin und der B-Bank geschlossene Vertrag über die Endfinanzierung wurde auf Antrag der G-KG vom ... August 2006 von ihr übernommen, nachdem die Klägerin am ... September 2006 den Darlehensverzicht erklärt hatte.
- 11 Die C-KG und die H-KG schlossen mit der K-AG am ... August 2006 eine Kostenübernahmevereinbarung. Sollten die Baunebenkosten und/oder die Finanzierungskosten der Klägerin höher bzw. geringer als im Kaufpreis laut MoA kalkuliert anfallen, sollte danach neben der C-KG und der H-KG auch die K-AG an dem sich daraus ergebenden Verlust bzw. Gewinn beteiligt werden.
- 12 Nach den "Technical Specifications" zum Bauvertrag waren die "heavy fuel tanks" mit einer Kapazität von "about" 4 000 Kubikmetern herzustellen. Diese Spezifikationen waren zunächst jedoch nicht in die Bauzeichnungen übernommen worden, die eine Tankkapazität von nur 3 000 Kubikmetern vorsahen. In dem Chartervertrag mit E war vereinbart, dass das zu vercharternde Schiff mit Tanks mit einer Kapazität von "about 4.000 cbm" versehen sein sollte. Nachdem die C-KG die Diskrepanz festgestellt hatte und weil der Charterer auf der höheren Kapazität bestand, rügte sie im Juli 2007 gegenüber der chinesischen Werft, dass die Tanks abweichend von der vertraglichen Vereinbarung mit einer Kapazität von nur 3 000 Kubikmetern gebaut worden seien, und verlangte eine entsprechende Änderung, die mit Change Order Agreement vom ... November 2007 zwischen der Werft und der Klägerin gegen einen Aufpreis von ... US-\$ vereinbart wurde. Dieser Aufpreis sollte der Klägerin von der G-KG erstattet werden. Auf die für die Tankgrößenkorrektur benötigte zusätzliche Bauzeit entfielen Bauzeitinsen in Höhe von rd. ... €, die die G-KG der Klägerin nicht erstatten sollte.
- 13 Die G-KG schloss mit der C-KG am ... August 2006 einen Geschäftsbesorgungsvertrag über vorbereitende Bereederungsleistungen sowie mit weiteren Firmen (L-Ltd. und L-1 GmbH) zwei "Crew Management Agreements".
- 14 Die Werft übergab das fertiggestellte Schiff am ... Dezember 2007 der Klägerin, die es im unmittelbaren Anschluss der G-KG übergab. Aus dem von dieser gezahlten Kaufpreis entrichtete die Klägerin die Schlusszahlung an die Werft und tilgte das von der B-Bank gewährte Darlehen.
- 15 Im Oktober 2008 beschloss die Gesellschafterinnen der Klägerin deren Liquidation. Zur Liquidatorin wurde die persönlich haftende Gesellschafterin bestellt. Das Erlöschen der Klägerin wurde im Oktober 2009 in das

Handelsregister eingetragen. Im Juli 2010 wurde die Auflösung der Liquidatorin ins Handelsregister eingetragen. Zu deren Liquidatoren wurden Herr O und Herr P bestellt.

16 Streitjahre 2006 und 2007

- 17 Für den Veranlagungszeitraum 2006 stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den vortragsfähigen Gewerbeverlustr auf den 31. Dezember 2006 zuletzt mit Bescheid vom 15. August 2014 auf ... € fest. Dabei ging das FA davon aus, dass die Klägerin seit dem 1. Juni 2006 eine gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit ausgeübt habe.
- 18 Im März 2009 reichte die Klägerin eine Feststellungserklärung für 2007 ein, in der sie u.a. einen laufenden Verlust in Höhe von ... € und einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € erklärte. Letzterer setzte sich wie folgt zusammen:
- 19
- | | | |
|----|--|-------|
| 1. | Gewinn aus Anlagenabgang (Schiff): | ... € |
| | Kaufpreis | ... € |
| | ./. Restbuchwert: | |
| | ./. Veräußerungskosten: | |
| | Schmierstoffkosten: | ... € |
| | Infahrtsetzungskosten: | ... € |
| | Bunkerkosten: | ... € |
| | gesamt: | ... € |
| 2. | Kursserträge aus der Tilgung der Darlehen: | ... € |
- 20 Das FA setzte mit Bescheid vom 14. Dezember 2009 unter Zugrundelegung eines Gewinns aus Gewerbebetrieb von ... € den Gewerbesteuermessbetrag für 2007 auf ... € fest.
- 21 Den hiergegen gerichteten Einspruch begründete die Klägerin damit, dass sie ihren Gesellschaftszweck, den Betrieb eines Seeschiffs, aufgegeben habe und somit noch während der gewerbesteuerfreien Vorbereitungsphase zur ebenfalls gewerbesteuerfreien Abwicklung übergegangen sei. Sie habe sich zu einer Veräußerung des Schiffs nur entschlossen, um die Risiken aus der Bestellung des Schiffs nicht an beitretende neue Gesellschafter weiterzugeben. Verkaufsverhandlungen habe sie nicht geführt und daher nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. Zudem habe sie keine Gewinnerzielungsabsicht gehabt, da das Schiff nur zu einem kostendeckenden Preis übertragen worden sei; Mehraufwendungen hätten die Gesellschafter übernommen. Differenzen könnten nur aus nicht liquiditätswirksamen Währungsdifferenzen resultieren, da der Kaufpreis in drei Währungen beglichen worden sei.
- 22 Mit Einspruchsentscheidung vom 1. November 2011 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag für 2007 niedriger auf ... € fest. Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück. Die Klägerin habe ursprünglich den Betrieb eines Schiffs bezweckt und sich daher zunächst in der gewerbesteuerfreien Vorbereitungsphase befunden. Mit dem Abschluss des MoA am ... Juli 2006 habe sie ihren Gesellschaftszweck geändert und nunmehr die Veräußerung des Schiffs beabsichtigt. Sie habe sich jedoch nicht auf die Veräußerung des Bauvertrags beschränkt und damit nicht nur den --nicht in Gang gesetzten-- Geschäftsbetrieb abgewickelt, sondern weitere Geschäftsaktivitäten, jetzt mit einem anderen Ziel, ausgeübt. Die Einkünfterzielungsabsicht ergebe sich daraus, dass tatsächlich keine Übertragung "at cost", sondern ein Festkaufpreis vereinbart worden sei und die Vertragsparteien der Kostenübernahmevereinbarung eine Veränderung sowohl nach oben als auch nach unten als sehr wahrscheinlich angesehen hätten.
- ## 23 Streitjahre 2004 und 2005
- 24 Mit der Begründung, wenn der Veräußerungsgewinn im Jahr 2007 der Gewerbesteuer unterliege, müssten auch die in den Vorjahren erzielten Verluste gewerbesteuerlich berücksichtigt werden, um einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip und das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu vermeiden, beantragte die Klägerin die Feststellung vortragsfähiger Gewerbeverluste auf den 31. Dezember der Jahre 2004 und 2005. Das FA lehnte die Verlustfeststellungen mit Bescheid vom 8. Juli 2011 ab, da sich die Klägerin in den Jahren 2004 und 2005 noch in der gewerbesteuerfreien Vorbereitungsphase befunden habe. Erst im Zusammenhang mit dem Abschluss des MoA am ... Juli 2006 habe sie ihren Gesellschaftszweck geändert.

- 25** Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 27. September 2011 als unbegründet zurück.
- 26 Erlassverfahren**
- 27** Im September 2010 beantragten die Klägerin, die C-KG und die H-KG den Erlass der Gewerbesteuer 2007 nebst Zinsen unter Hinweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip und den in der Totalperiode eingetretenen Verlust. Das FA lehnte diesen Erlassantrag mit Bescheid vom 6. Januar 2011 ab und wies den hiergegen gerichteten Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 1. November 2011 zurück.
- 28** Die Klägerin erhob daraufhin Klage wegen der Verlustfeststellungen zur Gewerbesteuer auf den 31. Dezember der Jahre 2004 bis 2006 und gemeinsam mit der C-KG und der H-KG auch gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2007, sowie eine auf den Erlass der Gewerbesteuer 2007 nebst Zinsen gerichtete Verpflichtungsklage, die das Finanzgericht (FG) zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verband. In erster Linie beehrte die Klägerin dabei die Aufhebung des Gewerbesteuermessbescheids 2007. Die Klageanträge wegen der Verlustfeststellungen auf den 31. Dezember der Jahre 2004 bis 2006 und wegen des Erlassantrags wurden nur hilfsweise gestellt. In der mündlichen Verhandlung vor dem FG verständigten sich die Beteiligten darauf, dass der Beschluss, das Schiff nicht selbst zu betreiben, sondern zu veräußern, am 1. Juni 2006 gefasst worden sei.
- 29** Mit Urteil vom 11. April 2013 6 K 185/11 wies das FG die Klagen der C-KG und der H-KG mangels Klagebefugnis ab und hob auf die Klage der Klägerin den Gewerbesteuermessbescheid für 2007 auf. Entgegen der Auffassung des FA sei die Klägerin nicht in die sachliche Gewerbesteuerpflicht eingetreten. Sie habe die Veräußerung des Schiffs statt seiner Inbetriebnahme nicht von Anfang an beabsichtigt, sondern die Eigenbetriebsabsicht erst am 1. Juni 2006 aufgegeben. Im Anschluss sei sie auch nicht zu einer anderen werbenden Tätigkeit übergegangen; vielmehr hätten sich ihre Tätigkeiten auf die Abwicklung des nicht begonnenen Schiffsbetriebs beschränkt. Denn die Klägerin habe weder von der Schiffsveräußerung sachlich unabhängige Dienstleistungen erbracht noch das Schiff in einen wesentlich anderen Zustand versetzt, und deshalb weder einen Geschäftsbesorgungs- noch einen Produktionsbetrieb aufgenommen. Sie habe sich vielmehr auf das beschränkt, was sie hätte tun müssen, wenn sie das Schiff nach der Übergabe selbst betrieben hätte, wie es ursprünglich geplant gewesen sei; auch in diesem Fall hätte sie es in einen betriebsbereiten Zustand entsprechend den Vorgaben des Chartervertrags versetzen müssen. Über die Hilfsanträge (hinsichtlich der Verlustfeststellungen auf den 31. Dezember der Jahre 2004 bis 2006 und des Erlassantrags) sei nicht zu befinden, da die Klage im Hauptantrag (hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags 2007) Erfolg habe.
- 30** Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung von Bundesrecht.
- 31** Das FG habe § 2 i.V.m. § 5 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren jeweils geltenden Fassung (GewStG) fehlerhaft angewendet, indem es sämtliche geschäftlichen Aktivitäten der Klägerin seit dem 1. Juni 2006 --und somit auch im Streitjahr 2007-- einer gewerbesteuerfreien Abwicklung nach Betriebsaufgabe zugeordnet habe, da es auf das zeitliche Element (die Voraussetzung "innerhalb eines kurzen Zeitraums") verzichtet, den herkömmlichen objektiven Bewertungsmaßstab "Verkehrsanschauung" durch einen subjektiven Maßstab (hypothetischer Geschehensablauf nach den ursprünglichen Planungen) ersetzt und für die Frage der Abgrenzung anstelle einer erforderlichen Gesamtschau aller Umstände jeweils eine isolierte Betrachtung von Einzelaspekten des Sachverhalts vorgenommen habe. Dabei habe es gegen die Verpflichtung verstoßen, den Inhalt der Akten vollständig zu berücksichtigen.
- 32** Zutreffend habe das FG zwar für die Frage, ob die Klägerin im Streitjahr 2007 eine gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit ausgeübt habe, darauf abgestellt, ob die Klägerin nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht ausschließlich Maßnahmen zur Vermögensverwaltung ergriffen habe, oder ob in den mehr als zwei Jahren danach eine werbende Tätigkeit aufgenommen worden sei. Das FG habe jedoch unzutreffend für entscheidend gehalten, ob die Tätigkeiten "bei Verwirklichung der ursprünglichen Eigenbetriebsabsicht nicht angefallen wären". Zutreffender Maßstab sei stattdessen die Verkehrsauffassung.
- 33** Aus den Gesamtumständen des Streitfalls ergebe sich, dass die Klägerin nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht eine neue werbende Tätigkeit aufgenommen habe, nämlich die Veräußerung eines noch zu bauenden Containerschiffs in betriebsbereitem Zustand. Das wirtschaftliche Handeln der Klägerin sei an den Bedürfnissen des geplanten Schiffsfonds --der G-KG-- ausgerichtet gewesen und nicht am Streben nach einer zügigen Abwicklung des noch nicht begonnenen eigenen Schiffsbetriebs.

- 34** Das FA beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil, soweit es die Klägerin betrifft, aufzuheben und die Klage der Klägerin abzuweisen.
- 35** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 36** Sie habe nur die Tätigkeiten ausgeführt, zu denen sie vertraglich verpflichtet gewesen sei. Dies entspreche den
Tätigkeiten, die sie auch hätte ausführen müssen, wenn sie das Schiff nach der Übergabe selbst betrieben hätte.

Entscheidungsgründe

II.

- 37** Die Revision des FA 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 Recht ist das FG zwar davon ausgegangen, dass die Klägerin trotz handelsrechtlicher Vollbeendigung klagebefugt und bei Klageerhebung ordnungsgemäß vertreten war. Da dies zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab. Soweit das FG zu dem Ergebnis gekommen ist, dass der angegriffene Gewerbesteuermessbescheid für 2007 ersatzlos aufzuheben sei, hat das FG seiner Würdigung allerdings unzutreffende Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt, so dass seine Entscheidung aufzuheben und die Sache zur erneuten Entscheidung an das FG zurückzuverweisen war (dazu 1. und 2.). Da somit über den Hauptantrag noch nicht entschieden ist, bedarf es keiner Entscheidung über die Hilfsanträge (dazu 3.).
- 38** 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 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist. Während die Einkommensteuer als Personensteuer sämtliche betrieblichen Vorgänge ab 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. April 2014 IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, m.w.N.).
- 39** 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.
- 40** Die sachliche Gewerbesteuerpflicht endet mit der dauerhaften Einstellung der werbenden Tätigkeit. Daher kann auch eine nach Einkommensteuerrecht nicht tarifbegünstigte "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.
- 41** 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.
- 42** 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 lediglich um ein Indiz; letztlich maßgeblich ist die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit.
- 43** Die dargestellten Rechtsgrundsätze gelten gleichermaßen für Einzelgewerbetreibende wie für Personengesellschaften, und zwar unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter (z.B. BFH-Urteil in BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, m.w.N.).
- 44** b) Ebenso wie ein Einzelunternehmer kann auch eine 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". Erfüllt die Personengesellschaft die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, kommt es für die Frage, ob sie nach Aufgabe des bisherigen einen neuen Betrieb betreibt, nicht darauf an, ob die neue Tätigkeit die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, m.w.N.).

- 45** c) Ist Gegenstand des Unternehmens einer Ein-Schiff-Gesellschaft 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; Unternehmenserträge können zu diesem Zeitpunkt nicht entstehen. 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. 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 Ein-Schiff-Gesellschaft wird bei entsprechend günstigem Angebot bereit sein, das bestellte Schiff bzw. die Rechte aus dem Bauvertrag noch vor der Indienststellung zu veräußern.
- 46** 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 nicht gewerbesteuerbare Abwicklungsphase tritt, oder ob --und ggf. durch welche weiteren Maßnahmen-- sie eine andere werbende Tätigkeit beginnt und damit der Gewerbesteuer unterliegt (zu diesen und den folgenden Grundsätzen bereits BFH-Urteil in BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, m.w.N.).
- 47** 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.
- 48** bb) Der Annahme bloßer Abwicklungsmaßnahmen steht es grundsätzlich auch nicht entgegen, wenn die Gesellschaft sich entschließt, den Bauvertrag nicht vorzeitig zu beenden oder lediglich die Rechte aus dem Bauvertrag zu übertragen, sondern 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 Produktionsbetrieb beginnt.
- 49** 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. In einem solchen Fall unterliegt allerdings nur der auf die Übernahme der Bauaufsicht entfallende Teil des Veräußerungserlöses der Gewerbesteuer, und nicht auch der auf die Veräußerung der Rechte aus dem Bauvertrag entfallende Teil, da Letzterer der Abwicklung der aufgegebenen Tätigkeit zuzurechnen ist.
- 50** 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 unterliegt 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 zu einem Schiffshersteller geworden ist. Dann 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.

- 51** 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.
- 52** 2. Das FG hat seiner Entscheidung andere Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt.
- 53** Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist zwar seine Entscheidung, dass die Klägerin bei Abschluss des Bauvertrags noch den eigenen Betrieb des Schiffs beabsichtigt und diese Eigenbetriebsabsicht erst später aufgegeben hat (dazu 2.a). Im Ansatz zutreffend ist das FG auch davon ausgegangen, dass eine neue werbende Tätigkeit zum einen darin liegen kann, dass die Veräußerung des Schiffs sich als Produktionsbetrieb darstellt, weil sich der Veräußerer dem Erwerber gegenüber dazu verpflichtet, das Schiff in einen --gegenüber dem nach dem Bauvertrag geschuldeten-- wesentlich anderen Zustand zu versetzen (zu "veredeln"), oder auch darin, dass ein Geschäftsbesorgungsbetrieb aufgenommen wird, weil sich der Veräußerer dem Erwerber gegenüber zu von der bloßen Schiffsveräußerung sachlich unabhängigen Dienstleistungen verpflichtet. Auch ist seine Entscheidung, dass die Klägerin keinen Schiffsproduktionsbetrieb begonnen habe, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (dazu 2.b).
- 54** Das FG ist allerdings bei der Frage, ob die Klägerin einen Geschäftsbesorgungsbetrieb aufgenommen hat, von der unzutreffenden Prämisse ausgegangen, dass nur solche Tätigkeiten eine neue werbende Tätigkeit begründen könnten, die bei Verwirklichung der ursprünglichen Eigenbetriebsabsicht nicht angefallen wären. Damit legt das FG jedenfalls für die Frage, ob Tätigkeiten während der Abwicklungsphase dieser zuzurechnen sind oder aber einem neuen Geschäftsbesorgungsbetrieb, einen falschen Maßstab zugrunde. Sein Urteil war daher aufzuheben (dazu 2.c). Die Sache ist nicht spruchreif, da die Würdigung der Umstände des Einzelfalls zunächst Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz ist (dazu 2.d).
- 55** a) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Entscheidung des FG, dass die Klägerin bei Abschluss des Bauvertrags (noch) beabsichtigte, das in Auftrag gegebene Schiff selbst zu betreiben, dass sie diese Eigenbetriebsabsicht jedoch am 1. Juni 2006 und damit vor Abschluss des MoA aufgegeben hat und auch nicht beabsichtigt hat, ein anderes Schiff zu erwerben und zu betreiben. Da dies auch zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 56** b) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Entscheidung des FG ferner insoweit, als das FG davon ausgeht, dass die Klägerin nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht keinen neuen, auf die Herstellung eines betriebsbereiten Schiffs gerichteten Produktionsbetrieb aufgenommen hat.
- 57** aa) Wie dargelegt, steht es der Annahme bloßer Abwicklungsmaßnahmen regelmäßig nicht entgegen, wenn die Gesellschaft sich entschließt, den Bauvertrag nicht vorzeitig zu beenden, sondern 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 Schiffsproduktionsbetrieb beginnt. Sofern sich die Gesellschaft also darauf beschränkt, das Schiff lediglich in dem Zustand zu veräußern, der nach dem Bauvertrag durch die Werft geschuldet wird, verhält sie sich letztlich nicht anders als jeder andere Gewerbetreibende, der nach Einstellung seiner Tätigkeit im Zuge der Abwicklung seines aufgegebenen bzw. eingestellten Betriebs sein Anlagevermögen veräußert. An wen und zu welchem Preis das Anlagevermögen veräußert wird, ist dabei grundsätzlich ohne Bedeutung.
- 58** Ebenso wenig kommt es für die Frage, ob die Veräußerung des Schiffs noch der nicht gewerbsteuerbaren Abwicklung des nicht begonnenen Schiffsbetriebs zuzurechnen ist, darauf an, ob die Eigenbetriebsabsicht erst kurz vor Fertigstellung des Schiffs aufgegeben wird oder bereits längere Zeit vorher. Zu Recht geht das FG insoweit davon aus, dass es auf den Baufortschritt nicht ankommen kann, sondern allein entscheidend ist, ob der Bauvertrag

im Zeitpunkt der Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht bereits verbindlich geschlossen war. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob der zeitliche Abstand zwischen Abschluss des Bauvertrags und Abschluss des (Weiter-)Veräußerungsvertrags Rückschlüsse darauf zulässt, dass ggf. schon bei Abschluss des Bauvertrags keine Eigenbetriebsabsicht vorlag. Diese Frage stellt sich im Streitfall aber nicht, da nicht streitig ist, dass die Klägerin zunächst den Betrieb des Schiffs beabsichtigt hatte und diese Eigenbetriebsabsicht erst nach verbindlichem Abschluss des Bauvertrags aufgegeben hat.

- 59** Ein auf die Herstellung eines Schiffs gerichteter Produktionsbetrieb kann zudem nur angenommen werden, wenn Gegenstand des (Weiter-)Veräußerungsvertrags ein wesentlich anderes als das dem (ursprünglichen) Bauvertrag entsprechende Schiff ist, sich die Gesellschaft dem Erwerber gegenüber also zur Übertragung bzw. Verschaffung von Eigentum und Besitz eines Schiffs verpflichtet, das gegenüber dem Schiff, das ihr nach dem (ursprünglichen) Bauvertrag mit der Werft geschuldet wird, in wesentlicher Hinsicht anders ist. Allein der Umstand, dass sie sich dem Erwerber gegenüber zur Erbringung weiterer Leistungen verpflichtet, insbesondere dazu, ihm ein betriebsbereites Schiff zu übertragen, reicht nach Ansicht des Senats grundsätzlich nicht, um nunmehr einen Produktionsbetrieb anzunehmen mit der Folge, dass auch der auf die Veräußerung des "nackten" Schiffs entfallende Gewinn gewerbsteuerbar wäre.
- 60** bb) Danach ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht keinen auf die Herstellung eines Schiffs gerichteten Produktionsbetrieb aufgenommen hat. Dabei kann an dieser Stelle dahinstehen, ob der Einbau der größeren Tanks schon im ursprünglichen Bauvertrag vereinbart war und wann der Generator bestellt wurde. Denn selbst wenn man davon ausgehen würde, dass beides erst im Interesse der Erwerberin erfolgte, führte dies ersichtlich nicht zur Herstellung eines gegenüber dem nach dem Bauvertrag geschuldeten Schiff in wesentlicher Hinsicht anderen Schiffs. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus den im Verhältnis zum Kaufpreis, der im Bauvertrag vereinbart war (... Mio. US-\$ und ... Mio. €), geringen Kosten für diese Veränderungen, die sich nach den auch vom FA nicht bestrittenen Feststellungen des FG auf ... US-\$ für den Einbau vergrößerter Tanks und auf ... € für den Einbau des Generators belaufen.
- 61** Soweit ein der Klägerin entstandener Gewinn auf die Veräußerung des "nackten" Schiffs entfällt, ist das FG daher zu Recht davon ausgegangen, dass er nicht gewerbsteuerbar ist.
- 62** c) Das FG ist allerdings bei der Frage, ob die Klägerin nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht einen Geschäftsbesorgungsbetrieb aufgenommen hat, zu Unrecht davon ausgegangen, dass nur solche Tätigkeiten eine neue werbende Tätigkeit begründen könnten, die bei Verwirklichung der ursprünglichen Eigenbetriebsabsicht nicht angefallen wären.
- 63** Anders als das FG meint, gehören zur Abwicklung des nicht begonnenen Schiffsbetriebs nicht noch alle Tätigkeiten, die der Veräußerer hätte vornehmen müssen, wenn er das Schiff nach der Übergabe selbst betrieben hätte, d.h. alle Tätigkeiten, die erforderlich sind, um das Schiff in einen betriebsbereiten Zustand entsprechend den Vorgaben des Chartervertrags zu versetzen. Auszugehen ist vielmehr davon, dass sich ein Betriebsinhaber, der den Beschluss gefasst hat, seinen Betrieb aufzugeben bzw. seine betriebliche Tätigkeit einzustellen, auf die Abwicklung des Betriebs beschränkt. Hierzu gehört es insbesondere, das vorhandene Anlagevermögen zu veräußern oder in das Privatvermögen zu überführen, nicht aber, neue Verpflichtungen einzugehen. Wie dargelegt, steht es der Annahme bloßer Abwicklungsmaßnahmen regelmäßig zwar nicht entgegen, wenn die Gesellschaft sich entschließt, dem Erwerber das dem Bauvertrag entsprechend fertiggebaute Schiff zu übertragen. Das bedeutet aber nicht, dass deshalb auch sämtliche Tätigkeiten, die der Veräußerer während der Bauphase vornimmt, zwingend noch der Abwicklung des (nicht begonnenen) Schiffsbetriebs zuzurechnen sind. Insoweit muss berücksichtigt werden, dass es in der Phase der Abwicklung grundsätzlich allein darum geht, das (vorhandene) Anlagevermögen zu veräußern, nicht aber darum, neues Anlagevermögen herzustellen oder neue Verpflichtungen einzugehen. Zur Abwicklung gehört danach grundsätzlich nur die Weiterübertragung dessen, was nach dem Bauvertrag werftseits geschuldet ist. Ohne weiteres nicht zur Abwicklung gehören danach insbesondere alle die Tätigkeiten, die darauf gerichtet sind, dem Erwerber ein über die Abnahme von der Werft hinaus zur sofortigen Vercharterung betriebsbereites Schiff zu übertragen.
- 64** Da das angegriffene Urteil den dargestellten Grundsätzen nicht entspricht, war es aufzuheben.
- 65** d) Die Sache ist nicht spruchreif. In welchem Umfang der im MoA vereinbarte "Kaufpreis" auf noch der (nicht gewerbsteuerbaren) Abwicklung des Schiffsbetriebs zuzurechnende Tätigkeiten entfällt und in welchem Umfang er auf einen neuen, der Gewerbesteuer unterliegenden Geschäftsbesorgungsbetrieb entfällt, bedarf einer umfassenden Würdigung der Umstände des konkreten Einzelfalls, die dem FG als Tatsacheninstanz obliegt. Ohne entsprechende

Zuordnung kann auch nicht geprüft werden, ob die Klägerin im Streitjahr mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat, ob und ggf. in welchem Umfang sie aus dem (neuen) Geschäftsbesorgungsbetrieb (gewerbsteuerpflichtige) Gewinne erzielt hat und ob überhaupt und ggf. auf welchen Betrag der Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr 2007 im angegriffenen Bescheid entsprechend festzusetzen ist. Das FG muss daher nun die Umstände des Streitfalls unter Berücksichtigung der oben genannten Rechtsgrundsätze würdigen. Insoweit weist der Senat ergänzend noch auf Folgendes hin:

- 66** aa) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Würdigung des FG, die Durchführung der Tankvergrößerung noch der Abwicklung des nicht begonnenen Schiffsbetriebs zuzurechnen und darin keine neue werbende Tätigkeit zu sehen, die die Klägerin im Interesse der Erwerberin ausübt. Die entsprechenden Tatsachenwürdigungen des FG verstoßen weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze und auch nicht gegen den Inhalt der Akten. Das FG durfte die Umstände des Einzelfalls vielmehr dahin werten, dass der Bauvertrag zunächst keine eindeutige Verpflichtung hinsichtlich der Tankgröße enthalten habe und sich aus dem Umstand, dass in dem zwischen der Klägerin und dem Charterer abgeschlossenen Time-Charter-Vertrag die größere Größe vereinbart war, ergebe, dass die Klägerin von einer entsprechend vereinbarten Größe auch im Bauvertrag ausgegangen war, dass der Fehler in den Bauzeichnungen aber übersehen wurde. Diese Würdigung ist jedenfalls möglich. Insbesondere ergibt sich aus dem Vortrag des FA, demzufolge ein Schiff der gleichen Baureihe von der Werft unbeanstandet abgenommen worden sei und weder gegenüber der Werft noch gegenüber der im Streitfall ebenso wie dort bauaufsichtführenden C-KG Schadensersatz wegen fehlerhafter Vertragserfüllung geltend gemacht worden sei, nicht zwingend, dass die Klägerin im Streitfall die größere Tankgröße mit der Werft erst nach Abschluss des MoA im Interesse der Erwerberin vereinbart hat. Abweichendes ergibt sich bei dieser Sachlage auch nicht aus dem Umstand, dass der Bauvertrag hinsichtlich der Tankgröße erst im November 2007, also nach Abschluss des MoA, entsprechend angepasst wurde. Durfte das FG also davon ausgehen, dass der Bauvertrag hinsichtlich der vereinbarten Tankgröße nicht eindeutig war, aber sowohl die Klägerin als auch die Erwerberin davon ausgingen, im jeweils abgeschlossenen Vertrag (Bauvertrag bzw. MoA) eine größere Tankgröße vereinbart zu haben, ist es auch nicht zu beanstanden, dass das FG jedenfalls den Vortrag der Klägerin hinsichtlich der Kostenteilung für nachvollziehbar hält. Es liegt insbesondere nicht fern, dass die Erwerberin bereit war, sich die durch eine Tankvergrößerung entstehenden Mehrkosten (... US-\$ und Erhöhung der Bauzeitzinsen wegen Verlängerung der Bauzeit) mit der Klägerin zu teilen, nachdem beide erkannt haben, dass sie beide den entsprechenden Fehler in den Bauzeichnungen übersehen haben.
- 67** bb) Nicht der Abwicklung zuzurechnen ist es, wenn der Veräußerer sich dem Erwerber gegenüber verpflichtet, ihm eine Endfinanzierung zu vermitteln. Davon zu unterscheiden ist aber der Fall, dass sich der Veräußerer dazu entschließt, einen von ihm bereits abgeschlossenen Finanzierungsvertrag nicht zu kündigen, sondern die ihm aus diesem Vertrag zustehenden Rechte zu übertragen. Ob im Einzelfall eine einer neuen werbenden Tätigkeit zuzurechnende Leistung vorliegt, oder sich die Übertragung als Teil der Abwicklung des nicht begonnenen Schiffsbetriebs darstellt, bedarf einer Würdigung der Umstände des Einzelfalls durch das FG. Nicht zu beanstanden ist es, wenn das FG insoweit auch bei seiner erneuten Würdigung berücksichtigt, dass die Übertragung des Finanzierungsvertrags von der Klägerin auf die Erwerberin bereits am ... August 2006 und damit relativ kurz nach Abschluss des MoA in die Wege geleitet wurde. Anders als das FA meint, ist es auch nicht zu beanstanden, insoweit auf den Abschluss des MoA und nicht auf den Zeitpunkt der Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht abzustellen. Denn dass der Besteller des Schiffs eine Endfinanzierung selbst nicht mehr benötigt, ist erst sicher, wenn er einen Vertrag über die Veräußerung des Schiffs bzw. über die Abtretung der Rechte aus dem Bauvertrag abgeschlossen hat.
- 68** 3. Über die von der Klägerin im Klageverfahren hilfsweise gestellten Anträge ist nicht zu entscheiden. Ein Hilfsantrag, über den das FG nicht entscheiden musste, weil es dem Hauptantrag entsprochen hat, fällt durch das Rechtsmittel des FA gegen seine Verurteilung zwar ebenfalls und automatisch in der Rechtsmittelinstanz an (z.B. BFH-Urteil vom 25. April 2012 I R 2/11). Mit der Aufhebung des angegriffenen Urteils und der Zurückverweisung der Sache an das FG wird das gesamte Verfahren aber erneut beim FG anhängig. Damit werden bei diesem neben dem Haupt- auch die Hilfsanträge wieder rechtshängig.
- 69** 4. Die Kostenentscheidung wird dem FG übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de