

# Urteil vom 13. April 2017, IV R 14/14

## Gewinnermittlung nach der Tonnage, Zinseinnahmen in der Investitionsphase

ECLI:DE:BFH:2017:U.130417.IVR14.14.0

BFH IV. Senat

AO § 179 Abs 1, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182 Abs 1, EStG § 5a, EStG VZ 2006

vorgehend FG Hamburg, 16. Januar 2014, Az: 6 K 19/13

## Leitsätze

1. Bei der Feststellung eines Gewinns aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr i.S. des § 5a EStG handelt es sich um eine gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlage.
2. Unmittelbar mit dem Einsatz oder der Vercharterung eines Handelsschiffs zusammenhängende Neben- und Hilfsgeschäfte i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG setzen einen besonders engen Zusammenhang voraus.
3. Kapitalanlagen stellen jedenfalls in der Investitionsphase eines Schiffsbetriebs keine Hilfsgeschäfte dar, die unmittelbar mit dem Einsatz oder der Vercharterung des (ersten) Schiffs zusammenhängen.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 17. Januar 2014 6 K 19/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

## Tatbestand

### A.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine in 2005 gegründete Ein-Schiff-Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, die im November 2005 ab dem Jahr 2005 zur Besteuerung nach der Tonnage optierte. Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin oblagen im Streitjahr (2006) der persönlich haftenden Gesellschafterin, der A-GmbH. Diese nahm am Gewinn und Verlust der Gesellschaft nicht teil. Gründungskommanditisten waren die B-GmbH & ... KG (Beigeladene zu 1.), die C-AG (Beigeladene zu 2.) und die D-GmbH (Beigeladene zu 3.) mit Kommanditeinlagen in Höhe von insgesamt 230.000 US-\$.
- 2** Mit der Vermögensanlage "... " wurde Kapitalanlegern die Möglichkeit geboten, sich über einen Treuhänder --die Beigeladene zu 3.-- (Treuhänderin) an insgesamt sieben Ein-Schiff-Gesellschaften (jeweils in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG), deren Gesellschaftszweck jeweils der Erwerb und Betrieb eines Containerschiffs war, als Kommanditist zu beteiligen. Die Klägerin ist eine dieser Gesellschaften.
- 3** Gemäß § 3 Nr. 6 der Gesellschaftsverträge der Gesellschaften konnte die Übernahme einer Kommanditbeteiligung bzw. die treuhänderische Erhöhung des Kommanditkapitals für Dritte nur zusammen mit einer entsprechenden Kommanditbeteiligung an den übrigen sechs Schifffahrtsgesellschaften erfolgen. Dabei beteiligte sich die Treuhänderin mit in den Gesellschaftsverträgen festgelegten Anteilen zwischen 6,8 und 17,45 % ihrer Gesamtbeteiligung an der jeweiligen Schiffsgesellschaft. Das gesamte Emissionskapital der sieben Schifffahrtsgesellschaften betrug ... US-\$. Die Quote der Klägerin betrug hiervon 17,45 %; dies entspricht einem

Emissionskapital der Klägerin von rd. ... Mio. US-\$. Die von den Kapitalanlegern zu leistende Einzahlung war gemäß § 3 Nr. 7 der Gesellschaftsverträge entsprechend der Quoten auf die Schifffahrtsgesellschaften zu verteilen.

- 4 Die Einzahlungen der Anleger waren zuzüglich eines Agios von 5 % bis zum 1. Juni 2006 vollständig zu leisten. Die Anleger beteiligten sich über die Treuhänderin; sie selbst wurden erst ab 2007 ins Handelsregister eingetragen.
- 5 Das erste der sieben Schiffe wurde im März 2005 abgeliefert, die sechs anderen Schiffe wurden im Zeitraum Juni 2006 bis Dezember 2007 übergeben. Die Übergabe des Schiffs der Klägerin erfolgte im November 2007. Das Schiff kostete ... Mio. US-\$. 5 % des Kaufpreises waren als Sicherheit bei der X-Bank zu hinterlegen. Die restlichen 95 % waren bei Übergabe zu zahlen. Bei Ablieferung des Schiffs wurde ein bereits im April 2005 zugesagtes Schiffshypothekendarlehen in Höhe von ... US-\$ in Anspruch genommen. Das Schiff wird von der Klägerin im internationalen Verkehr betrieben.
- 6 Soweit das eingezahlte Kommanditkapital --noch-- nicht für die Finanzierung der Kaufpreise und der fondsabhängigen Kosten bzw. für die Ablösung von bestehenden Finanzierungen verwendet wurde, erfolgte seine zinsbringende Anlage bis zur prospektgemäßen Verwendung durch die Treuhänderin über deren Treuhandkonto. Die Treuhänderin legte die Beträge als Callgeld-Anlage bei der Y-Bank AG an. Aus dieser Kapitalanlage erhielt die Klägerin für das Streitjahr Zinsen in Höhe von 203.057,99 €, die ihr über ihr sog. Mittelverwendungskonto zufließen.
- 7 Zudem erzielte die Klägerin in Höhe von rd. ... € Festgeldzinsen aus der Anlage der Anzahlung von 5 % des Kaufpreises.
- 8 Nach der Prognose im Prospekt wurde für die Klägerin eine Liquiditätsreserve von ... US-\$ für die Investitionsphase ermittelt. Bei der Übersicht über die Finanzierung waren Zinsen als Finanzierungsbeitrag nicht vorgesehen.
- 9 In ihrer im Dezember 2007 eingegangenen Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2006 erklärte die Klägerin Einkünfte gemäß § 5a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) in Höhe von rd. ... €, und zwar einen Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG in Höhe von 0 € und das Ergebnis aus Sonderbilanzen nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG in Höhe von rd. ... €. Dabei ging sie davon aus, dass die streitigen Zinsen in vollem Umfang auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfielen und daher durch § 5a Abs. 1 EStG abgegolten seien.
- 10 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat zunächst die Ansicht, dass alle Zinsen nicht durch § 5a Abs. 1 EStG abgegolten seien, da es sich nicht um Zinsen aus einem laufenden Geschäftskonto handele. Damit bestehe kein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb des Schiffs. Später änderte das FA bezüglich der Festgeldzinsen seine Ansicht, da es sich bei der geleisteten Sicherheit um ein Hilfsgeschäft gehandelt habe, und sah nur noch die Zinsen aus dem Treuhandkonto als nicht durch § 5a Abs. 1 EStG abgegolten an.
- 11 Im Änderungsbescheid vom 4. November 2011 berücksichtigte das FA dementsprechend neben einem "Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr i.S.d. § 5a Abs. 1 EStG" in Höhe von 0 € und Vergütungen gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG u.a. einen als "laufender Gewinn, der neben dem Gewinn nach § 5a EStG zu erfassen ist (nach Quote verteilt)" bezeichneten Betrag von 203.058 €.
- 12 Hiergegen richtete sich der Einspruch der Klägerin, den sie damit begründete, dass auch die Zinserträge aus dem Treuhandkonto aus einem Hilfsgeschäft i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG resultierten.
- 13 Mit Einspruchsentscheidung vom 23. Januar 2013 änderte das FA den Änderungsbescheid vom 4. November 2011 u.a. dahin, dass es als "laufender Gewinn, der neben dem Gewinn nach § 5a EStG zu erfassen ist (nach Quote verteilt)" nun einen Betrag von 172.000 € berücksichtigte. Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Die mit den Zinserträgen in Höhe von 203.058 € zusammenhängende Belastung der Gesellschaft mit Gewerbesteuer berücksichtigte das FA als Rückstellung in einer geschätzten Höhe von 27.000 €. Außerdem erfasste es einen geschätzten Aufwand in Höhe von 4.058 € für eventuell im Zusammenhang mit der Anlage und Verwaltung des Treuhandkontos entstandene Betriebsausgaben.
- 14 Das Finanzgericht (FG) gab der daraufhin erhobenen Klage mit Urteil vom 17. Januar 2014 6 K 19/13 statt. Das FA habe bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu Unrecht neben dem gemäß § 5a Abs. 1 EStG in Höhe von 0 € ermittelten Gewinn und den gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG hinzugerechneten Vergütungen Zinserträge in Höhe von 172.000 € als laufenden Gewinn erfasst. Gegenstand des Klagebegehrens sei allein die Feststellung des laufenden, nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG ermittelten Gewinns, der

neben dem Gewinn nach § 5a EStG erfasst worden sei. Insoweit handele es sich um eine selbständige Feststellung. Zu Unrecht habe das FA bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zusätzlich 172.000 € als laufenden Gewinn erfasst. Bei dem diesem Betrag zugrunde liegenden Zinserträgen handele es sich um Erträge aus Hilfsgeschäften, die dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn zuzuordnen seien. Bei einem Schifffahrtsbetrieb seien Maßnahmen, die auf den Erwerb eines Seeschiffs gerichtet seien, Hilfsgeschäfte des Unternehmens. Danach stammten die streitigen Zinsen aus einem Hilfsgeschäft, denn die Anlage des zum 1. Juni 2006 eingezogenen Kapitals und die hierdurch erworbenen Zinsen hätten dem Erwerb bzw. dem Betrieb des Schiffs gedient. Zwischen dem Hilfsgeschäft und dem Betrieb des MS "... " im internationalen Verkehr habe auch ein unmittelbarer Zusammenhang i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG bestanden, da die erzielten Zinsen für den Schiffsbetrieb eingesetzt worden seien.

**15** Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Rechts.

**16** Es beantragt,  
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

**17** Die Klägerin beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

**18** Die Beigeladenen haben im Revisionsverfahren keine Anträge gestellt.

## Entscheidungsgründe

### B.

**19** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Abweisung der Klage. Zu Recht ist das FA in dem angegriffenen Bescheid davon ausgegangen, dass die streitigen Zinseinnahmen nicht von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG erfasst sind. Es steht zwar bestandskräftig fest, dass die Klägerin im Streitjahr ihren Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, nach § 5a EStG ermitteln durfte (dazu I.). Entgegen der Auffassung des FG werden die streitigen Zinseinnahmen jedoch nicht von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG erfasst (dazu II.).

**20** I. Die Frage, ob die Klägerin wirksam zur Gewinnermittlung nach § 5a EStG optiert hat, kann im Streitfall nicht mehr geprüft werden. Denn es ist bestandskräftig festgestellt, dass der Gewinn der Klägerin, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, nach § 5a EStG zu ermitteln ist.

**21** 1. Nach § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei einem Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland der Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, auf unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen an Stelle der Ermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln, wenn die Bereederung dieser Handelsschiffe im Inland durchgeführt wird. Nach § 5a Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der am 31. Dezember 2003 geltenden Fassung (EStG 2003), der nach § 52 Abs. 15 Satz 3 EStG im Streitfall noch anzuwenden ist, kann der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG mit Wirkung ab dem jeweiligen Wirtschaftsjahr bis zum Ende des zweiten Wirtschaftsjahres gestellt werden, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem der Steuerpflichtige durch den Gewerbebetrieb erstmals Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt (Erstjahr).

**22** a) Wie der Senat mit Urteil vom 16. Januar 2014 IV R 15/13 (BFHE 244, 364, BStBl II 2014, 774) entschieden hat, beginnt die Antragsfrist des § 5a Abs. 3 Satz 1 EStG 2003 frühestens ab dem Wirtschaftsjahr, in dem der Steuerpflichtige auch die Voraussetzungen des § 5a Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt. Das war im Streitfall frühestens das Jahr 2007, denn erst in diesem Jahr hat die Klägerin ihr Schiff erstmals eingesetzt.

**23** b) Das FA ist in dem angegriffenen Bescheid allerdings (noch) davon ausgegangen, dass Erstjahr i.S. des § 5a Abs. 3 Satz 1 EStG 2003 das Wirtschaftsjahr sei, in dem der Steuerpflichtige mit seiner auf die Erzielung von Einkünften aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr i.S. des § 5a Abs. 2 EStG gerichteten Tätigkeit begonnen habe. Hierunter falle auch der als Hilfsgeschäft zu beurteilende Abschluss eines Bau- oder Kaufvertrages für ein zum Betrieb im internationalen Verkehr bestimmtes Handelsschiff. Danach habe die Klägerin bereits im Jahr 2005 wirksam mit Wirkung zum 1. Januar 2005 zur Gewinnermittlung nach § 5a EStG optiert, so dass ihr Gewinn, soweit er auf den Betrieb eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr gerichtet sei, wegen der zehnjährigen Bindungsfrist (§ 5a Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG 2003) auch im Streitjahr nach § 5a EStG zu ermitteln sei.

- 24** 2. Im Ergebnis zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass es sich bei der Feststellung im angegriffenen Bescheid "Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr i.S.d. § 5a Abs. 1 EStG" und der Feststellung "laufender Gewinn, der neben dem Gewinn nach § 5a EStG zu erfassen ist (nach Quote verteilt)" um jeweils gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen handelt, die selbständig anfechtbar sind und daher auch unabhängig voneinander in Bestandskraft erwachsen können.
- 25** a) Nach § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) werden die Besteuerungsgrundlagen abweichend von § 157 Abs. 2 AO durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in diesem Gesetz oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. Nach § 179 Abs. 2 Satz 2 AO wird die gesonderte Feststellung gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich vorgenommen, wenn dies gesetzlich bestimmt ist oder der Gegenstand der Feststellung mehreren Personen zuzurechnen ist. Gesondert festgestellt werden nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO insbesondere die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind.
- 26** b) Zu den danach ausnahmsweise gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen gehört auch die Frage, ob die Voraussetzungen des § 5a EStG vorliegen, demzufolge bestimmte gewerbliche Einkünfte nach der in dieser Vorschrift geregelten besonderen Gewinnermittlungsart zu ermitteln sind. Ob der Gewinn nach § 5a EStG oder nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG zu ermitteln ist, ist z.B. von Bedeutung (vgl. § 182 Abs. 1 AO) für die Frage der Verrechnung von Gewinnen mit festgestellten verrechenbaren Verlusten. So ist nach § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG für die Anwendung des § 15a EStG nur der im Wege einer "Schattenberechnung" nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn zugrunde zu legen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. Mai 2012 IV R 14/09, BFHE 238, 38, BStBl II 2013, 673). Es bedarf danach einer gesonderten Feststellung der Einkünfte, die nach § 5a EStG ermittelt werden und dementsprechend auch einer gesonderten Feststellung der Einkünfte, die nicht nach § 5a EStG ermittelt wurden und daher auch nicht von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG erfasst werden.
- 27** 3. Mit ihrer Klage hat die Klägerin geltend gemacht, die streitigen Zinsen resultierten aus Hilfsgeschäften ihres Betriebs von Handelsschiffen im internationalen Verkehr und unterfielen daher der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG. Dementsprechend sei neben dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten laufenden Gewinn im Streitfall kein nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG zu ermittelnder laufender Gewinn mehr festzustellen. Die Klägerin wendet sich damit allein gegen die gesonderte Feststellung des im angegriffenen Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung festgestellten laufenden, nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelten Gewinns (im Bescheid bezeichnet als "laufender Gewinn, der neben dem Gewinn nach § 5a EStG zu erfassen ist (nach Quote verteilt)", und begehrt die ersatzlose Aufhebung dieser Feststellung. Damit ist die gesonderte Feststellung des nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinns (im Bescheid als "Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr i.S.d. § 5a Abs. 1 EStG" bezeichnet) bestandskräftig geworden. Für den Streitfall ist daher davon auszugehen, dass im Streitjahr der Gewinn der Klägerin, soweit er auf den Betrieb eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr entfällt, nach § 5a EStG zu ermitteln war.
- 28** II. Entgegen der Auffassung des FG sind die streitigen, der Klägerin zuzurechnenden (dazu II.1.) Zinseinnahmen jedoch nicht von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG erfasst, denn sie entfallen weder direkt auf den Betrieb eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr noch hängen die zugrunde liegenden Kapitalanlagen als Neben- oder Hilfsgeschäft unmittelbar mit dem Einsatz eines solchen Schiffs oder seiner Vercharterung zusammen (dazu II.2. und II.3.).
- 29** 1. Zu Recht hat das FA die streitigen Zinseinkünfte in die gesonderte und einheitliche Feststellung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO der Klägerin einbezogen. Denn es handelt sich um der Klägerin zuzurechnende Einkünfte.
- 30** Nach den den Senat bindenden (vgl. § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) Feststellungen des FG handelte die Treuhänderin, die das von den Anlegern auf das Treuhandkonto eingezahlte Kapital, soweit es noch nicht benötigt wurde, als Callgeld im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Klägerin angelegt hat, insoweit als Treuhänderin der Klägerin; die daraus erzielten Zinsen seien der Klägerin über ihr Mittelverwendungskonto zugeflossen, standen ihr also auch nach Ansicht des Mittelverwendungskontrolleurs zu. Auch die Klägerin selbst hat die von den Anlegern zur Erfüllung ihrer Einlageverpflichtung auf das Treuhandkonto gezahlten Beträge bereits als ihr zustehende Forderung gegen die Treuhänderin bilanziert. Revisionsrechtlich ist danach davon auszugehen, dass die Anleger mit der Einzahlung des Kapitals auf das Treuhandkonto der Treuhänderin der Klägerin gegenüber ihre

Einlageverpflichtung erfüllt haben und die Treuhänderin dieses Kapital als Treuhänderin für die Klägerin angelegt hat.

- 31** 2. Handelsschiffe werden nach § 5a Abs. 2 Satz 1 EStG im internationalen Verkehr betrieben, wenn eigene oder gecharterte Seeschiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, in diesem Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen oder Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der Hohen See eingesetzt werden. Nach § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG gehören zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr auch ihre Vercharterung, wenn sie vom Vercharterer ausgerüstet worden sind, und die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfsgeschäfte einschließlich der Veräußerung der Handelsschiffe und der unmittelbar ihrem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter.
- 32** a) Grundlage der Gewinne, soweit sie i.S. des § 5a Abs. 1 EStG auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfallen, sind im Wesentlichen die Umsatzerlöse, die sich aus der originären unternehmerischen Betätigung, d.h. dem Betrieb der Schiffe ergeben. Erfasst sind mithin die vorliegend nicht streitigen Zeitchartererlöse sowie die Erlöse aus freier Fahrt. Die Erzielung von Zinseinnahmen ist demgegenüber nicht Gegenstand des Unternehmens, so dass eine Einbeziehung in den Tonnagegewinn nur als Hilfs- oder Nebengeschäft i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG in Betracht kommen kann (vgl. Urteil des Niedersächsischen FG vom 23. November 2010 8 K 347/09).
- 33** b) Nebengeschäfte sind solche Geschäfte, die nicht den eigentlichen Zweck der unternehmerischen Betätigung ausmachen und sich auch nicht notwendig aus dem eigentlichen Geschäftsbetrieb ergeben, aber in seiner Folge vorkommen und nebenbei mit erledigt werden. Hilfsgeschäfte sind solche Geschäfte, die der Geschäftsbetrieb üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen. Während Nebengeschäfte regelmäßig bei Gelegenheit des Hauptgeschäfts, also zeitlich neben diesem vorkommen, ist es für Hilfsgeschäfte, die in einer funktionalen Beziehung zum Hauptgeschäft stehen, typisch, dass sie dem Hauptgeschäft auch zeitlich vorgehen können (z.B. BFH-Urteil vom 26. September 2013 IV R 46/10, BFHE 243, 223, BStBl II 2014, 253; ferner BFH-Urteil vom 24. November 1983 IV R 74/80, BFHE 139, 569, BStBl II 1984, 155, zu § 34c Abs. 4 EStG a.F.).
- 34** c) Sowohl Hilfs- als auch Nebengeschäfte 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 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.
- 35** aa) Der Begriff "unmittelbar" als Gegensatz zu "mittelbar" beinhaltet seinem Wortsinn nach eine direkte bzw. dichte, nicht durch etwas Drittes bzw. einen Dritten vermittelte Verbindung.
- 36** bb) Abweichendes ergibt sich nicht aus der Entstehungsgeschichte des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG.
- 37** (1) § 5a EStG wurde durch Art. 6 Nr. 1 des Gesetzes zur Anpassung der technischen und steuerlichen Bedingungen in der Seeschifffahrt an den internationalen Standard (Seeschiffahrtsanpassungsgesetz) vom 9. September 1998 (BGBl I 1998, 2860) in das EStG eingefügt und ersetzte die Steuerermäßigung nach § 34c Abs. 4 EStG a.F. Der hier streitige Begriff der "unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfsgeschäfte" wurde dabei im Wesentlichen inhaltsgleich aus § 34c Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. übernommen, ohne dass dies in der Begründung des Gesetzentwurfs näher erläutert wurde.
- 38** (2) Nach der Rechtslage zu § 34c Abs. 4 EStG vor 1974, der noch keine Regelung zu Neben- und Hilfsgeschäften enthielt, waren zunächst nur solche Einkünfte begünstigt, die unmittelbar aus Beförderungsleistungen eines deutschen Schiffs im internationalen Verkehr herrührten. Daher waren z.B. Sonderabschreibungen auf Anzahlungen für ein im Bau befindliches Seeschiff nicht von der Begünstigung des § 34c Abs. 4 EStG vor 1974 erfasst (BFH-Urteil vom 8. März 1973 IV R 60/70, BFHE 109, 235, BStBl II 1973, 608). Ebenfalls außer Ansatz blieben Zinseinnahmen aus Guthaben, die zur Finanzierung von Schiffsbauten oder Reparaturen (während des laufenden Schiffsbetriebs) vorgesehen waren (BFH-Urteil vom 16. Februar 1968 VI R 193/66, BFHE 91, 569, BStBl II 1968, 432), während umgekehrt Zinsaufwendungen für Fremdmittel zum Erwerb eines neuen Schiffs die begünstigten Einkünfte nicht minderten (BFH-Urteil vom 28. November 1973 I R 21/72, BFHE 111, 399, BStBl II 1974, 378). Letzteres hatte zur Folge, dass die begünstigten Einkünfte eines reinen Schifffahrtsunternehmens höher sein konnten als die insgesamt



zu versteuernden gewerblichen Einkünfte, obwohl der aufgenommene Kredit in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den durch ihn ermöglichten künftigen begünstigten Beförderungsleistungen stand. Die Beschränkung der Begünstigung auf Einkünfte aus den oben beschriebenen Beförderungsleistungen machte schließlich komplizierte Zu- und Abrechnungen erforderlich. Dem wollte der Gesetzgeber mit der Neufassung des § 34c Abs. 4 Satz 3 EStG durch das Zweite Steueränderungsgesetz 1973 vom 18. Juli 1974 (BGBl I 1974, 1489) begegnen, demzufolge zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nun (u.a.) auch "die mit dem Betrieb und der Vercharterung von Handelsschiffen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Neben- und Hilfsgeschäfte" gehören sollten. Die Neufassung bezweckte eine Vereinfachung dadurch, dass Zu- und Abrechnungen zur Ermittlung der steuerbegünstigten Schifffahrtseinkünfte künftig nicht mehr vorgenommen werden sollten (vgl. BTDrucks 7/1470, S. 66, und BTDrucks 7/1871, S. 2).

- 39** (3) Es kann zwar davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber bei Übernahme des Satzteils "die mit dem Betrieb und der Vercharterung von Handelsschiffen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Neben- und Hilfsgeschäfte" aus § 34c Abs. 4 EStG a.F. in § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG insoweit keine Änderung bezweckte. Denn auch wenn es sich bei § 5a EStG und § 34c EStG a.F. um unterschiedliche Steuerbegünstigungen handelt, stellten sich ohne den streitigen Satzteil die gleichen Zu- und Abrechnungsschwierigkeiten, die durch die Neufassung des § 34c Abs. 4 EStG a.F. seinerzeit vermieden werden sollten.
- 40** Ungeachtet dessen zeigt sich aber durch die Verwendung des Begriffs "unmittelbar" sowohl in § 34c Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. als auch in § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG, dass der Gesetzgeber eine Beschränkung der mit dem Einsatz bzw. Betrieb und der Vercharterung der Handelsschiffe im Zusammenhang stehenden Neben- und Hilfsgeschäfte bezweckte, also gerade nicht alle mit dem Schiffsbetrieb zusammenhängenden Neben- oder Hilfsgeschäfte erfassen wollte.
- 41** cc) Dafür, dass der in § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG verwendete Begriff eines unmittelbaren Zusammenhangs einen besonderen, engen Zusammenhang zwischen Haupt- und Hilfs- bzw. Nebengeschäft meint, spricht schließlich auch der Subventionscharakter des § 5a EStG. § 5a EStG stellt eine regelmäßig erheblich steuerentlastend wirkende Subventionsvorschrift dar, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht annähernd wirklichkeitsgerecht widerspiegelt (vgl. BFH-Urteile vom 20. November 2006 VIII R 33/05, BFHE 216, 89, BStBl II 2007, 261, und in BFHE 238, 38, BStBl II 2013, 673, Rz 37). Innerhalb des § 5a EStG dient die Einbeziehung der Hilfs- und Nebengeschäfte in die Begünstigung, wie dargelegt, lediglich der Vereinfachung, um Zu- und Abrechnungen zur Ermittlung der steuerbegünstigten Schifffahrtseinkünfte zu vermeiden. Auf diese Weise werden in die Begünstigung also aus Vereinfachungsgründen auch Einkünfte aus solchen Geschäften einbezogen, die für sich gesehen nicht zu den an sich zu begünstigenden Einkünften --den Gewinnen aus der Beförderung bzw. Vercharterung-- gehören. Dies rechtfertigt es, den Umfang der durch § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG in die Begünstigung des § 5a EStG einbezogenen Geschäfte eng zu ziehen.
- 42** d) Ob danach ein Hilfs- oder Nebengeschäft in einem besonderen, engen Zusammenhang mit dem Einsatz oder der Vercharterung eines Handelsschiffs steht, lässt sich nicht allgemein, sondern nur im Einzelfall nach dem Zweck des Gesetzes entscheiden. Dabei kann allerdings --insbesondere im Hinblick auf Kapitalanlagen-- von folgenden Grundsätzen ausgegangen werden:
- 43** aa) Maßnahmen in der Investitionsphase einer auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Tätigkeit sind regelmäßig dadurch gekennzeichnet, dass sie Ausgaben verursachen. Es werden insbesondere die für die Tätigkeit erforderlichen Wirtschaftsgüter erworben bzw. angemietet und das erforderliche Personal angestellt. Dazu gehört grundsätzlich auch die Beschaffung des erforderlichen Kapitals insbesondere durch die Aufnahme von Darlehen, aber auch durch die Einwerbung von Anlegerkapital.
- 44** bb) Geschäfte, die darauf gerichtet sind, Einkünfte zu erzielen, um diese für eine andere, auf Einkünfterzielung gerichtete Tätigkeit zu verwenden, stellen demgegenüber grundsätzlich keine Vorbereitungshandlung für eine andere, sondern eine eigene, auf die Erzielung von Einkünften gerichtete Tätigkeit dar. Bei derartigen Geschäften handelt es sich daher im Anwendungsbereich des § 5a EStG regelmäßig nicht um unmittelbar mit dem Einsatz bzw. der Vercharterung eines Schiffs zusammenhängende Hilfsgeschäfte. Dementsprechend stellt z.B. die Veräußerung eines Schiffs mit dem Ziel, aus dem Erlös erst das i.S. des § 5a EStG betriebene Schiff zu erwerben, kein Hilfsgeschäft nach § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG dar (BFH-Urteil in BFHE 243, 223, BStBl II 2014, 253). Entsprechendes gilt für Kapitalanlagen in der Investitionsphase eines auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gerichteten Unternehmens. Auch sie stellen danach grundsätzlich keine Hilfsgeschäfte dar, die unmittelbar mit dem Einsatz oder der Vercharterung des (ersten) Schiffs zusammenhängen, sondern sind eigenständige, auf die

Erzielung von Erträgen gerichtete Anlageentscheidungen. Das gilt entgegen der Auffassung des FG selbst dann, wenn die Erträge aus der Kapitalanlage für den Schiffsbetrieb verwendet werden. Dem steht auch der Zweck der Aufnahme von Hilfs- und Nebengeschäften in den Anwendungsbereich des § 5a EStG nicht entgegen. Denn es ist nicht ersichtlich, dass die Nichterfassung derartiger Kapitalerträge im Vorfeld der Indienststellung die Gewinnermittlung erheblich erschwert.

- 45** Abweichendes gilt lediglich für Zinserträge aus laufenden Geschäftskonten. Derartige Konten sind regelmäßig schon für die finanzielle Abwicklung in der Investitionsphase erforderlich. Ihre Einrichtung ist nicht auf die Erzielung von Erträgen gerichtet, sondern auf die Abwicklung des auch in der Investitionsphase bereits erforderlichen Geschäftsverkehrs. Die Einrichtung derartiger Konten stellt daher ein Hilfsgeschäft dar, das im unmittelbaren Zusammenhang mit dem (späteren) Einsatz bzw. der Vercharterung des Schiffs steht. Werden Guthaben auf derartigen Konten verzinst, sind die daraus erzielten Kapitalerträge (ebenso wie etwa sich daraus ergebende Schuldzinsen) von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG erfasst (ebenso im Ergebnis Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12. Juni 2002 IV A 6-S 2133a-11/02, BStBl I 2002, 614, Rz 9).
- 46** 3. Ausgehend von den dargestellten Grundsätzen werden die streitigen Kapitalerträge nicht von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG erfasst. Denn es fehlt am erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Kapitalanlage und dem Einsatz bzw. der Vercharterung des Schiffs der Klägerin. Die streitigen Zinsen resultieren aus einer Kapitalanlage in sog. Callgeld. Dem liegt eine eigenständige Anlageentscheidung der Klägerin zugrunde, die jedenfalls im Vorfeld des eigentlichen Schiffsbetriebs, der frühestens mit der Inbetriebnahme des (ersten) Schiffs beginnt, in keinem besonders engen Zusammenhang mit dem Einsatz oder der Vercharterung eines Handelsschiffs steht. Anders als die Beigeladenen zu 2. und 3. meinen, kommt es auch nicht darauf an, ob Zinseinkünfte abkommensrechtlich dem Schiffsbetrieb zuzurechnen sind. Denn im Rahmen des § 5a EStG geht es nicht um die Frage, welchem Staat das Steueraufkommen zusteht, sondern um die Auslegung einer Subventionsnorm im Rahmen der Gewinnermittlung. Unerheblich ist schließlich, aus welchen Gründen die Klägerin die Kapitalanlageentscheidung getroffen hat. Es geht nicht darum, ob die Klägerin die Anlageentscheidung treffen durfte oder gegenüber ihren Kommanditisten dazu sogar verpflichtet war, sondern allein darum, ob die mit der Kapitalanlage erwirtschafteten Erträge mit dem pauschal nach § 5a Abs. 1 EStG zu ermittelnden Gewinn abgegolten sind oder neben diesem nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelt werden und der Besteuerung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen.
- 47** 4. Anhaltspunkte dafür, dass die nicht der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG unterfallenden und daher vom FA zu Recht als laufender, nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelter (Gesamthands-)Gewinn erfassten Zinsen aus der Callgeld-Anlage zu hoch festgestellt wurden, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.
- 48** III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO.

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