

Urteil vom 26. September 2013, IV R 45/11

Teilweise Kürzung des Gewinns einer Einschiffsgesellschaft um den auf den Einsatz des Schiffs entfallenden Teil des Gewerbeertrags trotz vorrangig beabsichtigter Veräußerung des Schiffs - Anwendungsbereich von § 5a EStG - Beginn der Gewerbesteuerpflicht

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 3 S 2, GewStG § 9 Nr 3 S 3, GewStG § 9 Nr 3 S 4, GewStG § 9 Nr 3 S 5, EStG § 5a, GewStG § 2 Abs 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 16. August 2011, Az: 2 K 42/11

Leitsätze

Der auf den Einsatz eines Schiffs als Handelsschiff im internationalen Verkehr entfallende Teil des Gewerbeertrags einer Einschiffsgesellschaft unterliegt auch dann der Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG, wenn die Gesellschaft vorrangig die Veräußerung des Schiffs beabsichtigt.

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Personengesellschaft der X-Gruppe in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Zweck der Gesellschaft waren der Betrieb des Seeschiffs MT "L" und alle hiermit in Zusammenhang stehenden Geschäfte. Die Klägerin ist mit Gesellschafterbeschluss vom ... Juni 2005 aufgelöst worden; im Handelsregister wurde die Firma am ... Juni 2005 als erloschen eingetragen.

- 2 Mit Kaufvertrag vom 9. August 2002 erwarb die Klägerin von der M das Seeschiff "M", später umbenannt in "L", zu einem Kaufpreis von 25.250.000 US-\$. Das Schiff sollte so bald wie möglich, jedoch spätestens bis zum 31. Oktober 2002 übergeben werden. Im Kaufvertrag war bereits vorgesehen, dass die Klägerin den Chartervertrag mit der S fortsetzen würde und berechtigt war, den Chartervertrag an eine neu gegründete Gesellschaft abzutreten.
- 3 Entsprechend dieser Vereinbarung schloss die Klägerin am 9. August 2002 mit S einen Chartervertrag ab, aufgrund dessen das Schiff ab der Übergabe für fünf Jahre an S verchartert wurde. Im Rahmen des Chartervertrags verpflichtete sich die Klägerin, das Schiff während der Vertragslaufzeit nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der S weiter zu veräußern. Die Übertragung des Schiffs von der Klägerin auf eine von der X-Gruppe beherrschte neue Gesellschaft war unabhängig vom Zustimmungserfordernis möglich.
- 4 Ebenfalls am 9. August 2002 schloss die Klägerin einen Bereederungsvertrag für das Schiff ab Übernahme ab.
- 5 Die Klägerin finanzierte den Erwerb des Schiffs gemäß Kreditzusage der A-Bank vom 3. September 2002 aus den Einlagen der Kommanditisten in Höhe von 2.400.000 €, einer Eigenmittelzwischenfinanzierung der A-Bank in Höhe von 4.590.000 € und einem Schiffshypothekendarlehen der A-Bank in Höhe von 18.775.000 €. Diese Finanzierung war vorgesehen für die Zeit bis zur Übergabe des Schiffs an die Fonds-Gesellschaft, die für April 2003 geplant war. Das Schiffshypothekendarlehen war befristet bis zur Übergabe des Schiffs an die Fonds-Gesellschaft und durch den Veräußerungserlös zurückzuführen. Die Eigenmittelzwischenfinanzierung war laut weiterer Kreditzusage vom 3. September 2002 ebenfalls bei Übergabe des Schiffs an eine noch zu gründende Fonds-KG im April 2003, spätestens jedoch zum 31. Dezember 2004 zu tilgen.
- 6 Am 1. Oktober 2002 übernahm die Klägerin das Schiff von M. Entsprechend dem Chartervertrag wurde das Schiff ab Ablieferung der S zur Verfügung gestellt.
- 7 Die Klägerin beantragte am 18. November 2002, die Besteuerung ab dem Wirtschaftsjahr 2002 nach § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG) durchzuführen.
- 8 Am 28. November 2002 wurde der Gesellschaftsvertrag der Fonds-Gesellschaft abgeschlossen. Mit Vertrag vom

5. Dezember 2002 verkaufte die Klägerin das Schiff zum Preis von 25.150.000 US-\$ an die Fonds-Gesellschaft. Die Übergabe erfolgte am 10. Dezember 2002.

- 9 Im Jahresabschluss der Klägerin für das Jahr 2002 wurde das Schiff als Umlaufvermögen behandelt, eine zeitanteilige Abschreibung erfolgte nicht.
- 10 Entsprechend der eingereichten Feststellungserklärung stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid für 2002 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 17. November 2003 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 5a Abs. 1 EStG in Höhe von 6.913,92 € fest. Unter gleichem Datum erging, ebenfalls erklärungsgemäß, der Bescheid für 2002 über den Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer, der einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 0 € festsetzte. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).
- 11 Aufgrund einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung kam das FA zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG nicht gegeben seien, weil ein Betrieb eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr nicht vorgelegen habe. Das FA erließ daraufhin am 30. November 2006 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewinnfeststellungsbescheid und stellte darin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 155.695,31 € fest. Ebenfalls am 30. November 2006 erging ein gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderter Bescheid für 2002 über den Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer, mit dem der Gewerbesteuermessbetrag auf 5.355 € festgesetzt wurde. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde jeweils aufgehoben.
- 12 Die hiergegen gerichteten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2011 als unbegründet zurück. Das Finanzgericht (FG) gab der gegen die Änderungsbescheide gerichteten Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 393 veröffentlichtem Urteil statt.
- 13 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 14 Es beantragt, die Klage unter Aufhebung des Urteils des FG Hamburg vom 17. August 2011 2 K 42/11 abzuweisen.
- 15 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. 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--).

- 17 Zu Recht ist das FG zwar von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen (dazu B.I.). Entgegen der Auffassung des FG durfte die Klägerin ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb im Streitjahr jedoch nicht nach § 5a EStG ermitteln, da die Voraussetzungen dieser Vorschrift nicht vorlagen. Zu Recht hat das FA daher dem mit der Klage angegriffenen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG zugrunde gelegt (dazu B.II.). Es hat dem mit der Klage ebenfalls angegriffenen geänderten Gewerbesteuermessbescheid jedoch eine fehlerhafte Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags zugrunde gelegt (dazu B.III.). Dies hat auch Bedeutung für die im geänderten Gewinnfeststellungsbescheid zu berücksichtigende Gewerbesteuerrückstellung. Da der Senat aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG die zutreffenden Beträge nicht selbst ermitteln kann, ist das Urteil des FG in vollem Umfang aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (dazu B.IV.).
- 18 I. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Klage zulässig ist, insbesondere die Klägerin trotz ihrer Auflösung und Löschung im Handelsregister auch im Hinblick auf die Klage gegen den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid weiterhin klagebefugt und beteiligtenfähig ist, da sie sich nicht nur gegen diesen Bescheid, sondern auch gegen den geänderten Gewerbesteuermessbescheid wendet (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. April 2007 IV B 69/05, BFH/NV 2007, 1923).
- 19 II. Entgegen der Auffassung des FG durfte die Klägerin ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb im Streitjahr nicht nach § 5a EStG ermitteln. Denn sie hatte bei Einsatz der MT "L" nicht die nach dieser Vorschrift erforderliche Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr.

- 20** 1. Gemäß § 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 nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln, wenn die Bereederung dieser Handelsschiffe im Inland durchgeführt wird. Nach § 5a Abs. 4a Satz 1 EStG tritt bei Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für die Zwecke des § 5a EStG an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft. Als Gewinnermittlungsvorschrift knüpft § 5a EStG an die Ermittlung des dem Steuerrechtssubjekt zuzurechnenden Gewinns an, d.h. im Fall einer Personengesellschaft an deren Gewinnermittlung und nicht, wie die Klägerin offenbar meint, an die konsolidierte Ermittlung des Gewinns für eine übergeordnete Gesellschaftsstruktur wie etwa eine Gruppe von Schiffgesellschaften, deren Schiffe eine Flotte bilden.
- 21** 2. Handelsschiffe werden nach der Legaldefinition des § 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. Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gehören nach § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG auch ihre Vercharterung, wenn sie vom Vercharterer ausgerüstet worden sind, und die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfgeschäfte einschließlich der Veräußerung der Handelsschiffe und der unmittelbar ihrem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter.
- 22** 3. § 5a EStG setzt die Absicht des Steuerpflichtigen zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen voraus. Die Vorschrift sieht zwar keine bestimmte Mindestzeit für den Betrieb von Handelsschiffen vor. Aus dem Sinn und Zweck der Regelung ergibt sich jedoch, dass nur der langfristig angelegte Betrieb von Handelsschiffen begünstigt werden soll.
- 23** a) Mit der Einführung des § 5a EStG als Lenkungsnorm mit Subventionscharakter wollte der Gesetzgeber den Schifffahrtsstandort Deutschland sichern und stärken. Die in dieser Vorschrift vorgesehene pauschale Gewinnermittlung nach der Tonnage bewirkt eine effektive Steuerentlastung der Unternehmer, verlangt dafür aber, wie es bereits in der Begründung des Gesetzentwurfs heißt, eine langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebs an den Standort Deutschland (vgl. BTDrucks 13/8023, S. 27, BTDrucks 13/10271, S. 7). Die demnach mit § 5a EStG bezweckte langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebs zur Sicherung des Schifffahrtsstandorts Deutschland bildet die Rechtfertigung für die in ihren Wirkungen grundsätzlich gleichheitswidrige Steuerbegünstigung (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878, unter B.II.3.b dd).
- 24** b) Die demnach vom Gesetzgeber gewollte und im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Vorschrift auch erforderliche langfristige Bindung des Schifffahrtsbetriebs an den Standort Deutschland kommt im Gesetz selbst in der in § 5a Abs. 3 EStG enthaltenen Bindungsfrist hinreichend zum Ausdruck. Danach hat der Steuerpflichtige zwar die Wahl, ob er zur Gewinnermittlung nach der Tonnage optieren oder seinen Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermitteln will. Er ist aber an seine Entscheidung für einen Zeitraum von zehn Jahren gebunden. Der Gesetzgeber geht also davon aus, dass ein Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr eine gewisse Langfristigkeit erfordert. Begünstigt werden soll danach nur der langfristig angelegte, nicht aber der lediglich vorübergehende Betrieb von Handelsschiffen, der etwa erfolgt, wenn eine Einschiffsgesellschaft ihr Schiff kurzfristig zur Beförderung von Gütern oder Personen einsetzt, um es bis zu seiner von vornherein beabsichtigten Veräußerung wirtschaftlich sinnvoll zu nutzen.
- 25** c) Für diese Auslegung des § 5a EStG spricht auch § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG. Danach gehören zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr auch die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfgeschäfte einschließlich der Veräußerung der Handelsschiffe. Wie sich bereits aus dem Wortlaut dieser Regelung ergibt, gehört die Veräußerung nur dann zum Betrieb des Handelsschiffs, wenn dieser das Hauptgeschäft des Steuerpflichtigen darstellt und es sich bei der Veräußerung um ein Hilfgeschäft zu diesem Hauptgeschäft handelt.
- 26** 4. Veräußert eine Einschiffsgesellschaft ihr Schiff, so gibt sie damit zu erkennen, dass sie das Schiff nicht (mehr) langfristig als Handelsschiff i.S. des § 5a EStG einsetzen will.
- 27** a) Wird der schuldrechtliche Vertrag über die Veräußerung schon innerhalb eines Jahres seit dem Zeitpunkt geschlossen, zu dem erstmals alle übrigen Voraussetzungen des § 5a EStG vorlagen (Jahresfrist), so spricht nach Ansicht des Senats eine widerlegliche Vermutung dafür, dass die Einschiffsgesellschaft schon zu Beginn der

Jahresfrist nicht die nach § 5a EStG zusätzlich erforderliche Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen hatte und der Einsatz des Schiffs daher nicht im Rahmen eines Betriebs von Handelsschiffen i.S. des § 5a EStG erfolgte, sondern um die Zeit bis zur von vornherein beabsichtigten Veräußerung des Schiffs wirtschaftlich sinnvoll zu nutzen. Die Veräußerung ist in diesem Fall kein Hilfsgeschäft zum Einsatz als Hauptgeschäft, so dass eine Ermittlung des Gewinns aus dem Betrieb des Schiffs einschließlich seiner Veräußerung nach § 5a EStG nicht in Betracht kommt.

- 28** Die Einschiffsgesellschaft kann diese Vermutung durch den Nachweis widerlegen, dass sie zu Beginn der Jahresfrist das Schiff noch in der Absicht eingesetzt hat, langfristig Handelsschiffe i.S. des § 5a EStG zu betreiben, und sie den Entschluss zur Veräußerung des Schiffs erst später gefasst hat.
- 29** b) Veräußert die Einschiffsgesellschaft ihr Schiff erst nach Ablauf der Jahresfrist, wird widerlegbar vermutet, dass sie das Schiff zunächst in der Absicht eingesetzt hat, langfristig Handelsschiffe i.S. des § 5a EStG zu betreiben, die Veräußerung also ein Hilfsgeschäft i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG zum Betrieb als Hauptgeschäft darstellt. In diesem Fall obliegt es der Finanzbehörde, die Vermutung durch den Nachweis zu widerlegen, dass die Veräußerung des Schiffs schon bei Beginn der Jahresfrist beabsichtigt war.
- 30** c) Die unter B.II.4.a genannte Vermutungsregel gilt allerdings nicht, wenn das Schiff bei Beginn der Jahresfrist schon veräußert ist oder wenn bei Beginn dieser Frist schon feststeht, dass das Schiff innerhalb der Frist veräußert werden soll und es auch innerhalb der Frist veräußert wird. In einem solchen Fall steht vielmehr bereits unwiderlegbar fest, dass die Einschiffsgesellschaft schon bei Beginn der Jahresfrist nicht die Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen i.S. des § 5a EStG hatte und der Einsatz des Schiffs daher nicht im Rahmen eines Betriebs von Handelsschiffen i.S. des § 5a EStG erfolgte.
- 31** 5. Das angegriffene Urteil ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Da es sich hinsichtlich des angegriffenen geänderten Gewinnfeststellungsbescheids auch nicht im Ergebnis als richtig erweist, war es insoweit aufzuheben.
- 32** Nach den Feststellungen des FG hatte die Klägerin, eine Einschiffsgesellschaft, von Anfang an die Absicht, das Schiff zu veräußern, und hat es am 5. Dezember 2002 auch veräußert. Damit steht unwiderlegbar fest, dass die Klägerin schon bei Beginn der Jahresfrist, die hier frühestens mit der Übernahme des Schiffs durch die Klägerin am 1. Oktober 2002 begonnen hat, nicht die Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen i.S. des § 5a EStG hatte. Zu Recht hat das FA daher den Gewinn der Klägerin im angegriffenen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid nicht nach § 5a EStG, sondern nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelt.
- 33** Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der Feststellungen des FG nicht abschließend entscheiden, ob das FA bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte in zutreffender Höhe eine Gewerbesteuerückstellung berücksichtigt hat (dazu B.IV.).
- 34** III. Das angegriffene Urteil ist auch insoweit aufzuheben, als das FG den mit der Klage ebenfalls angegriffenen geänderten Gewerbesteuermessbescheid dahin geändert hat, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € herabgesetzt wird. Denn entgegen der Auffassung des FG war der Gewerbeertrag der Klägerin nicht nach § 7 Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG), sondern --wie vom FA im angegriffenen geänderten Gewerbesteuermessbescheid auch zugrunde gelegt-- nach § 7 Satz 1 GewStG zu ermitteln.
- 35** 1. Zu Recht ist das FA insoweit davon ausgegangen, dass die Gewerbesteuerpflicht der Klägerin nach § 2 Abs. 1 GewStG nicht erst mit der Infahrtsetzung des Schiffs begann, sondern bereits mit den auf den Erwerb des Schiffs gerichteten Tätigkeiten. Denn die Tätigkeit der Klägerin war nach den Feststellungen des FG in erster Linie auf die Veräußerung und nicht auf den Betrieb des Schiffs gerichtet. Ist aber (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 (vgl. BFH-Urteil vom 22. November 1994 VIII R 44/92, BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900; BFH-Beschluss vom 28. November 2012 IV B 11/12, BFH/NV 2013, 773).
- 36** 2. Zu Recht ist das FA auch davon ausgegangen, dass der dem Gewerbesteuermessbescheid zugrunde zu legende Gewerbeertrag im Streitfall nicht nach § 7 Satz 3 GewStG i.V.m. § 5a EStG, sondern nach § 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 EStG zu ermitteln ist. Es hat dabei aber nicht berücksichtigt, dass der danach ermittelte gewerbliche Gewinn der Klägerin für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags nach § 9 Nr. 3 GewStG teilweise zu kürzen ist.

- 37** a) Nach § 9 Nr. 3 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens gekürzt, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt (Satz 1). Dabei gelten bei Unternehmen, die ausschließlich den Betrieb von eigenen oder gecharterten Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand haben, 80 vom Hundert des Gewerbeertrags als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend (Satz 2). Ist Gegenstand eines Betriebs nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, so gelten 80 vom Hundert des Teils des Gewerbeertrags, der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend, sofern dieser Teil gesondert ermittelt wird (Satz 3). Nach Satz 4 der Vorschrift werden Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben, wenn eigene oder gecharterte Handelsschiffe im Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen und Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der freien See eingesetzt werden. Für die Anwendung der Sätze 2 bis 4 gilt § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG entsprechend (Satz 5).
- 38** b) § 9 Nr. 3 Sätze 2 bis 5 GewStG wurden durch Art. 13 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049) eingefügt. Anders als bei § 5a EStG handelt es sich bei dieser Regelung nicht um eine Subventionsnorm zur Sicherung und Stärkung des Schifffahrtsstandorts Deutschland. Die Regelung wurde vielmehr eingefügt, um die systemwidrige Belastung inländischer Schifffahrtsunternehmen mit Gewerbeertragsteuer auf den Teil des Gewerbeertrags zu beseitigen, der durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt wird. Die Vorschrift soll eine sachgerechte und einfache Ermittlung des nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Anteils des Gewerbeertrags am gesamten Gewerbeertrag des Schifffahrtsunternehmens gewährleisten (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 54).
- 39** c) Diese unterschiedliche Zielrichtung ist bei der Auslegung und Anwendung des § 9 Nr. 3 GewStG zu berücksichtigen. Sie führt nach Ansicht des Senats dazu, dass es gewerbesteuerrechtlich geboten sein kann, zwischen dem Teil des Gewerbeertrags, der auf die Veräußerung eines Schiffs entfällt, und dem Teil, der auf den vorangegangenen Einsatz des Schiffs entfällt, zu unterscheiden. Denn unabhängig davon, ob der Einsatz eines Schiffs als Handelsschiff im internationalen Verkehr nur erfolgt, um den Zeitraum bis zu seiner von vornherein beabsichtigten Veräußerung bzw. bis zur Übergabe an den Erwerber sinnvoll zu nutzen, oder ob der Einsatz mit der Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen erfolgt, stellt der Einsatz selbst eine Tätigkeit dar, die nach § 9 Nr. 3 Sätze 2 bis 5 GewStG von der Belastung mit Gewerbesteuer insoweit ausgenommen sein soll, als die daraus erzielten Erträge als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend gelten. Dies ergibt sich nach Ansicht des Senats auch hinreichend bestimmt aus der Regelung in § 9 Nr. 3 Sätze 2 bis 5 GewStG.
- 40** aa) Nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG gelten bei Unternehmen, die ausschließlich den Betrieb von eigenen oder gecharterten Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand haben, 80 vom Hundert des Gewerbeertrags als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend. Ist Gegenstand eines Betriebs nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, so gelten nach § 9 Nr. 3 Satz 3 Halbsatz 1 GewStG 80 vom Hundert des Teils des Gewerbeertrags, der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend. Dabei gilt nach § 9 Nr. 3 Satz 5 GewStG § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG jeweils entsprechend.
- 41** bb) Die in § 9 Nr. 3 Satz 5 GewStG angeordnete entsprechende Anwendung von § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG auf § 9 Nr. 3 Sätze 2 und 3 GewStG bedeutet nach Ansicht des Senats Folgendes:
- 42** (1) Ob Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben werden, richtet sich im Anwendungsbereich des § 9 Nr. 3 GewStG zwar nicht nach § 5a Abs. 2 Satz 1 EStG, sondern nach § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG. Nach § 9 Nr. 3 Satz 5 GewStG i.V.m. § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG gehören aber auch im Anwendungsbereich des § 9 Nr. 3 GewStG zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr 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. Die Veräußerung gehört danach nur dann zum Betrieb, wenn es sich um ein Hilfsgeschäft zu dem Betrieb als Hauptgeschäft handelt. Insoweit gelten die zu § 5a EStG entwickelten Grundsätze (zu diesen s. oben B.II.) im Anwendungsbereich des § 9 Nr. 3 GewStG entsprechend.
- 43** (2) Danach stellt die nicht im Rahmen einer Betriebsaufgabe erfolgende Veräußerung des Schiffs einer Einschiffgesellschaft, die innerhalb des ersten Jahres erfolgt, in dem die Gesellschaft das Schiff als Handelsschiff im internationalen Verkehr i.S. des § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG einsetzt, ein Hilfsgeschäft dar, wenn die Gesellschaft bei

Beginn des Jahres noch die Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr hatte und sie den Entschluss, das Schiff zu veräußern, erst später gefasst hat. In diesem Fall ist Gegenstand ihres Unternehmens i.S. des § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr. Der Kürzung des Gewerbeertrags um 80 vom Hundert unterfallen daher sowohl der Gewinn aus dem Einsatz des Schiffs als auch der Gewinn aus seiner Veräußerung.

- 44** (3) Erfolgte der Einsatz des Schiffs vor seiner Veräußerung hingegen ohne die Absicht des langfristigen Betriebs, so ist Gegenstand des Betriebs i.S. des § 9 Nr. 3 Satz 3 GewStG nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen, sondern auch der Schiffshandel. In diesem Fall unterfällt der Kürzung des Gewerbeertrags um 80 vom Hundert der Gewinn aus dem Einsatz des Schiffs, da dieser Teil des Gewerbeertrags i.S. des § 9 Nr. 3 Satz 3 GewStG auf den Betrieb von Handelsschiffen entfällt. § 9 Nr. 3 Satz 3 GewStG erfasst danach nicht nur Unternehmen, die neben dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr noch einen weiteren Unternehmensbereich wie z.B. den Betrieb von anderen Schiffen als Handelsschiffen zum Gegenstand haben, sondern auch Unternehmen, die nicht den Betrieb, sondern den Handel von Schiffen zum Gegenstand haben, diese Schiffe aber zuvor auch als Handelsschiffe im internationalen Verkehr i.S. des § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG eingesetzt haben.
- 45** d) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der angegriffene geänderte Gewerbesteuermessbescheid insoweit rechtswidrig, als auch der Gewinn aus dem Einsatz des Schiffs in vollem Umfang in die Bemessungsgrundlage des Gewerbesteuermessbetrags einbezogen wurde.
- 46** aa) Nach den Feststellungen des FG hatte die Klägerin, eine Einschiffsgesellschaft, zwar von Anfang an die Absicht, das Schiff zu veräußern. Sie hat es auch am 5. Dezember 2002, d.h. innerhalb der Jahresfrist veräußert.
- 47** bb) Bis zur Übergabe an den Erwerber hat die Klägerin das Schiff aber als Handelsschiff im internationalen Verkehr i.S. des § 9 Nr. 3 Sätze 4 und 5 GewStG i.V.m. § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG eingesetzt. Denn den Feststellungen des FG zufolge wurde das von ihr als Vercharterer ausgerüstete Schiff vom Charterer in der Zeit vom 1. Oktober 2002 bis zum 10. Dezember 2002 überwiegend zur Beförderung von Personen und Gütern im internationalen Schiffsverkehr eingesetzt. Zu Recht hat das FG auf diesen Zeitraum abgestellt. Denn wenn, wie im Streitfall, Anschaffung und (Weiter-)Veräußerung des Schiffs im selben Wirtschaftsjahr erfolgen, kann hinsichtlich der Voraussetzung, dass das Schiff im Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen und Gütern im internationalen Verkehr eingesetzt worden sein muss, nur auf die Zeit abgestellt werden, in der der Steuerpflichtige das Schiff als Eigentümer oder Charterer gehalten hat.
- 48** Hat die Klägerin danach das Schiff vor seiner Veräußerung als Handelsschiff im internationalen Verkehr eingesetzt, so ist nach § 9 Nr. 3 Satz 3 Halbsatz 1 GewStG die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 80 vom Hundert des Teils des Gewerbeertrags zu kürzen, der auf diesen Einsatz entfällt.
- 49** Dem steht § 9 Nr. 3 Satz 3 Halbsatz 2 GewStG nicht entgegen. Danach gilt die in § 9 Nr. 3 Satz 3 Halbsatz 1 GewStG vorgesehene Aufteilung des Gewerbeertrags zwar nur, wenn der Teil des Gewerbeertrags, der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, gesondert ermittelt wird. Eine solche gesonderte Ermittlung kommt aber von vornherein nicht in Betracht, wenn es, wie hier, lediglich darum geht, den auf die Veräußerung des Schiffs entfallenden Gewerbeertrag von dem auf den vorangegangenen Einsatz des Schiffs entfallenden Gewerbeertrag zu unterscheiden.
- 50** IV. Die Sache ist nicht spruchreif. Da der Senat auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG den nach § 9 Nr. 3 Satz 3 GewStG zu kürzenden Teil nicht selbst berechnen kann, ist die Sache hinsichtlich des geänderten Gewerbesteuermessbescheids an das FG zurückzuverweisen. Da der Umfang der Kürzung auch Bedeutung für die Höhe der Gewerbesteuerrückstellung hat, die bei der Feststellung der gewerblichen Einkünfte der Klägerin zu berücksichtigen ist, ist die Sache auch hinsichtlich des geänderten Gewinnfeststellungsbescheids an das FG zurückzuverweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de