

Urteil vom 13. April 2017, IV R 49/15

Abgrenzung gewerbesteuerrechtlich unbeachtlicher Vorbereitungshandlungen vom Beginn einer werbenden Tätigkeit; Hilfsgeschäfte eines Schiffsbetriebs

ECLI:DE:BFH:2017:U.130417.IVR49.15.0

BFH IV. Senat

GewStG § 2 Abs 1 S 2, GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 3, EStG § 5a Abs 1, EStG § 5a Abs 2 S 1, EStG § 5a Abs 2 S 2, EStG § 5a Abs 3 S 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG VZ 2009, GewStG VZ 2009

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 27. Mai 2015, Az: 1 K 91/13

Leitsätze

1. Mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene vermögensverwaltende Tätigkeiten einer gewerblich geprägten Personengesellschaft stellen keine bloßen Vorbereitungshandlungen einer werbenden originär gewerblichen Tätigkeit, sondern eine eigenständige werbende Tätigkeit dar, wenn sie das Maß dessen überschreiten, was zur Aufnahme der originär gewerblichen Tätigkeit erforderlich und üblich ist.
2. Handlungen, die keine bloßen Vorbereitungshandlungen eines späteren Schiffsbetriebs darstellen, sind keine Hilfsgeschäfte i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28. Mai 2015 1 K 91/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine sog. Ein-Schiff-Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. An der im Jahr 2006 gegründeten Gesellschaft waren zunächst die X-GmbH und seit dem 1. Januar 2009 die Y-GmbH (GmbH) als Komplementärin ohne Einlage, sowie bis zum 1. Januar 2009 die beiden Kommanditisten A-KG und B-KG mit Einlagen von je 150.000 € beteiligt. Zu Beginn des Streitjahres (2009) war die Kommanditeinlage der A-KG voll und die der B-KG in Höhe von 1.000 € eingezahlt.
- 2 Zweck der Gesellschaft war nach ihrem Gesellschaftsvertrag der Erwerb und Betrieb eines Containerschiffs sowie alle damit zusammenhängenden Geschäfte. Im Jahr 2007 schloss die Gesellschaft mit einer Werft in China einen Vertrag über den Bau und die Lieferung des Containerschiffs zu einem Kaufpreis von ... Mio. US-\$ und ... Mio. €. Das Schiff wurde im Juni 2010 abgeliefert. Die Klägerin beantragte den Übergang zur Tonnagegewinnermittlung nach § 5a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) ab dem 1. Januar 2010.
- 3 Der Bauvertrag sah entsprechend dem Baufortschritt Teilzahlungen auf den Kaufpreis teils in US-\$ und teils in € vor. Die Bauzeitfinanzierung wurde von der Z-Bank übernommen. Um das Kursrisiko des Dollar-Bestandteils des Kaufpreises zu mindern, schloss die Klägerin Devisen-Termingeschäfte mit der Z-Bank ab. Bezüglich der bis zum Streitjahr noch nicht gezahlten drei Abschläge in Höhe von insgesamt 10,8 Mio. US-\$ erwarb sie im Februar 2008 bei der Z-Bank durch Termin-Ankaufsgeschäfte Dollarkontingente in Höhe der vereinbarten Abschläge zu den jeweiligen voraussichtlichen Zahlungsterminen zu einem Kurs von etwa 1,46 US-\$ für 1 €.

- 4 Im November 2008 schloss die Klägerin mit der Z-Bank Termin-Verkaufsgeschäfte bezüglich der gleichen Beträge zu einem Kurs von etwa 1,25 US-\$ für 1 €. Im Dezember 2008 tätigte sie erneut Terminkäufe auf Dollarkontingente für die ausstehenden Abschlagszahlungen zu einem Kurs von etwa 1,42 US-\$ für 1 €, für die sie im Januar 2009 in gleicher Höhe wiederum Terminverkäufe zum Kurs von etwa 1,29 US-\$ für 1 € vereinbarte. Insgesamt schloss die Klägerin bezüglich der drei Abschlagszahlungen zwölf Termingeschäfte über Dollar-An- oder -Verkäufe ab.
- 5 Am 13. Januar 2009 ersuchte die Klägerin die Z-Bank, die ersten Devisen-Termingeschäfte vom Februar und November 2008 am 15. Januar 2009 vorzeitig zu erfüllen. Sie begründete die vorzeitige Abwicklung dieser Geschäfte auf den Antragsformularen der Z-Bank jeweils mit dem handschriftlichen Vermerk: "Storno Schiffsbauverträge wurde erwogen". Die beiden Worte "wurde erwogen" sind auf den Formularen durchgestrichen. Gleiches geschah mit den Termingeschäften vom Dezember 2008 und Januar 2009 am 27. Januar 2009. Mit diesen Termingeschäften realisierte die Klägerin Erträge in Höhe von 1.281.745,95 € zum 15. Januar 2009 sowie 752.987,78 € zum 27. Januar 2009, d.h. insgesamt 2.034.733,73 €.
- 6 Kurz zuvor, mit Verträgen, die das Datum vom 2. Januar 2009 tragen, hatten A den voll eingezahlten Kommanditanteil der A-KG für 150.000 € und C den nur zu 1.000 € eingezahlten Kommanditanteil der B-KG für 1.000 € erworben. Am 16. und 27. Januar 2009 entnahmen die beiden neuen Kommanditisten aus der Gesellschaft Beträge in Höhe von 1.280.000 € und 750.000 €, also insgesamt 2.030.000 €, die auf beide je zur Hälfte entfielen.
- 7 Devisentermingeschäfte zur Begrenzung des Kursrisikos der an die Werft in US-\$ zu leistenden Abschläge wurden in der Folgezeit nicht mehr abgeschlossen. Die Zahlungen wurden stattdessen bei Fälligkeit zu tagesüblichen Wechselkursen fremdfinanziert.
- 8 Die Klägerin erklärte die im Streitjahr erzielten Gewinne aus den Währungsgeschäften nicht als gesondert und einheitlich festzustellende Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie reichte auch keine Gewerbesteuererklärung ein. Der Gewinn für das Streitjahr wurde zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gesondert und einheitlich festgestellt. Ein Gewerbesteuermessbescheid wurde nicht erlassen.
- 9 Im Rahmen einer Außenprüfung wurden die von der Klägerin im Streitjahr erzielten Währungsgewinne in Höhe eines Betrags von 2.030.000 € als steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert. Nach Auffassung der Prüfer waren die Währungsgewinne, soweit sie von A und C entnommen worden waren, nicht mit der Besteuerung nach der Tonnage abgegolten und deshalb in tatsächlicher Höhe zu besteuern. Entscheidend sei, dass die Erträge tatsächlich nicht für die Finanzierung des Schiffs bereitgehalten worden, sondern unverzüglich in das Vermögen der Kommanditisten abgefließen seien. Durch die Entnahme der Gewinne seien die Gelder dauerhaft der Verwendung für betriebliche Zwecke entzogen worden und hätten nicht mehr dem Betrieb des Schiffs im internationalen Verkehr dienen können.
- 10 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung der Prüfer und erließ am 5. September 2012 u.a. einen Bescheid für 2009 über den Gewerbesteuermessbetrag, in dem der Gewinn mit 2.030.000 € angesetzt und der Gewerbesteuermessbetrag auf ... € festgesetzt wurde. Den hiergegen gerichteten Einspruch, den die Klägerin damit begründete, dass die streitigen Gewinne nach § 5a Abs. 3 Satz 2 EStG den einkommensteuerlichen Gewinn nicht erhöhten und deshalb nach § 7 Sätze 1 und 3 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) auch nicht gewerbesteuerpflichtig seien, wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2013 als unbegründet zurück.
- 11 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen gerichtete Klage mit Urteil vom 28. Mai 2015 1 K 91/13 als unbegründet ab und führte zur Begründung im Wesentlichen aus:
- 12 Die Klägerin habe im Streitjahr einen Gewerbebetrieb unterhalten. Sie habe damals den nach ihrem Gesellschaftsvertrag bezweckten Schiffsbetrieb noch nicht in Gang gesetzt, da das Schiff noch im Bau gewesen sei. Bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft wie der Klägerin beginne die sachliche Gewerbesteuerpflicht jedoch mit der Aufnahme jedweder auf Gewinnerzielung gerichteten Tätigkeit. Hinsichtlich der streitigen Währungsgeschäfte habe sich die Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin spätestens mit dem Ersuchen an die Z-Bank vom 13. Januar 2009, die gegenläufigen Termingeschäfte vorzeitig am 15. Januar 2009 zu erfüllen, manifestiert. Denn jedenfalls dadurch sei offenbar geworden, dass die Klägerin mit den An- und Verkaufsgeschäften Einkünfte habe erzielen wollen und den ursprünglichen Zweck der Wechselkurssicherung nicht mehr verfolgt habe. Der Abschluss der --für die Erreichung des Gesellschaftszwecks weder erforderlichen noch nützlichen-- Termin-Verkaufsgeschäfte habe nur dem Zweck dienen können, aus dem Erwerb und dem Verkauf der gesicherten Dollarkontingente Währungsgewinne zu erzielen. Mit diesen auf Einkunftserzielung gerichteten Handlungen habe

die Klägerin ihren Gewerbebetrieb in Gang gesetzt. Der Gewerbeertrag sei 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. Er sei auch nicht nach § 9 Nr. 3 GewStG zu kürzen.

- 13** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 14** Sie beantragt, das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2013 aufzuheben und den Gewerbebesteuermessbescheid 2009 vom 5. September 2012 dahin zu ändern, dass der Gewerbebesteuermessbetrag auf 0 € festgesetzt wird.
- 15** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

- 16** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zu Recht hat das FG entschieden, dass die Klägerin bereits im Streitjahr einen Gewerbebetrieb unterhalten hat (dazu I.), dass der Gewinn aus den streitigen Währungsgeschäften nach § 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 EStG der Gewerbebesteuer unterliegt (dazu II.) und dass die Voraussetzungen für eine Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 3 GewStG nicht gegeben sind (dazu III.).
- 17** I. Im Ergebnis zu Recht hat das FG entschieden, dass die Klägerin bereits im Streitjahr einen Gewerbebetrieb unterhalten hat.
- 18** 1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbebesteuer nur der stehende Gewerbebetrieb. Deshalb beginnt die sachliche Gewerbebesteuerpflicht 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 EStG) und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist.
- 19** 2. 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. Der Zeitpunkt des Beginns 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.
- 20** 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 maßgebend ist die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit.
- 21** Die dargestellten Rechtsgrundsätze gelten gleichermaßen für Einzelgewerbetreibende wie für Personengesellschaften, und zwar unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter (ständige Rechtsprechung, zuletzt z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Oktober 2016 IV R 21/13, BFHE 256, 156, BStBl II 2017, 475).
- 22** 3. Ebenso wie der Einzelunternehmer kann auch die Personengesellschaft mehrere Betriebe nacheinander betreiben (z.B. BFH-Urteile vom 3. April 2014 IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, und vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464).
- 23** a) Dementsprechend kann auch eine Personengesellschaft, deren Zweck nach ihrem Gesellschaftsvertrag (nur) der Erwerb und Betrieb eines Schiffs ist, vor Beginn dieses Schiffsbetriebs bereits einen anderen Gewerbebetrieb unterhalten, sofern sie tatsächlich Tätigkeiten entfaltet, die die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG erfüllen und sich nicht lediglich als Vorbereitungshandlungen des Schiffsbetriebs darstellen.
- 24** b) Stellen sich danach bestimmte Tätigkeiten nicht lediglich als Vorbereitungshandlungen eines noch nicht in Gang gesetzten Gewerbebetriebs, sondern bereits als eigenständige werbende Tätigkeit dar, bedeutet dies andererseits nicht, dass es sich bei dem damit schon in Gang gesetzten Gewerbebetrieb um einen gegenüber dem an sich

beabsichtigten Gewerbebetrieb eigenständigen Gewerbebetrieb handelt, der beendet wird, bevor die andere werbende Tätigkeit aufgenommen wird. Vielmehr kann es sich auch um ein und denselben Gewerbebetrieb handeln, dessen Beginn zeitlich vorverlagert wurde und der später lediglich um eine weitere Tätigkeit erweitert wird. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass eine Personengesellschaft --anders als ein Einzelunternehmer-- zur gleichen Zeit nur einen Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG unterhalten kann, selbst wenn sie gleichzeitig sachlich an sich selbständige Tätigkeiten ausübt (z.B. BFH-Urteil vom 7. September 2016 IV R 31/13, BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482). Ob im Einzelfall der bisherige Gewerbebetrieb eingestellt und ein neuer Gewerbebetrieb in Gang gesetzt wird oder ob ein bereits in Gang gesetzter Gewerbebetrieb lediglich um eine weitere werbende Tätigkeit erweitert wird, richtet sich danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung identisch sind. Hierfür kann an die Kriterien angeknüpft werden, die für die Bestimmung der Unternehmensidentität im Rahmen des § 10a GewStG entwickelt wurden.

- 25** 4. Auch die Tätigkeit einer i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt zu einem stehenden Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG, obwohl diese Gesellschaft keine originär gewerblichen Einkünfte erzielt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464). Für den Beginn des Gewerbebetriebs einer solchen Gesellschaft ist grundsätzlich auf die Aufnahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit abzustellen. Ist eine Personengesellschaft allerdings zu dem Zweck gegründet worden, eine originär gewerbliche Tätigkeit zu entfalten, und erfüllt diese Gesellschaft im Übrigen die Merkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, beginnt der Gewerbebetrieb nicht allein wegen der in der Vorbereitungsphase der originär gewerblichen Tätigkeit üblicherweise anfallenden vermögensverwaltenden Tätigkeiten bereits mit deren Aufnahme (BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 IV R 1/13, BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489). Daher können selbst mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene vermögensverwaltende Tätigkeiten einer gewerblich geprägten Personengesellschaft im Einzelfall noch als Vorbereitungshandlungen einer werbenden originär gewerblichen Tätigkeit zu werten sein. Überschreiten die vermögensverwaltenden Tätigkeiten allerdings das Maß dessen, was zur Aufnahme der originär gewerblichen Tätigkeit erforderlich und üblich ist, handelt es sich bei diesen Tätigkeiten nicht mehr um bloße Vorbereitungshandlungen der noch nicht aufgenommenen originär gewerblichen Tätigkeit, sondern um die Ingangsetzung eines Gewerbebetriebs, der mit der Aufnahme der Vermögensanlage beginnt. Ob dieser Gewerbebetrieb vor Aufnahme der originär gewerblichen Tätigkeit endet oder um diese später lediglich erweitert wird, richtet sich, wie dargelegt, danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung identisch sind. Dabei ist ohne Bedeutung, ob die im Rahmen der Vermögensanlage erwirtschafteten Mittel dem originär gewerblichen Betrieb zugeführt oder für andere Zwecke verwendet worden sind.
- 26** 5. Ausgehend von den dargestellten Rechtsgrundsätzen ist die Entscheidung des FG, die Klägerin habe bereits im Streitjahr einen Gewerbebetrieb unterhalten, im Ergebnis revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 27** Zwar hat das FG bei seiner Entscheidung nicht berücksichtigt, dass es sich auch bei mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommenen Tätigkeiten im Einzelfall um gewerbesteuerrechtlich unbeachtliche Vorbereitungshandlungen einer noch nicht aufgenommenen werbenden Tätigkeit handeln kann. Auch unter Berücksichtigung der oben dargestellten Rechtsgrundsätze ergibt sich auf der Grundlage der Feststellungen des FG aber, dass es sich bei den von der Klägerin getätigten Währungsgeschäften nicht lediglich um Vorbereitungshandlungen eines erst mit Indienststellung des Schiffs in Gang gesetzten (originär gewerblichen) Schiffsbetriebs handelt, sondern dass sie damit bereits eine werbende Tätigkeit aufgenommen hat.
- 28** a) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht streitig, dass die Klägerin --ihrem vertraglich niedergelegten Gesellschaftszweck entsprechend-- den Betrieb eines Schiffs beabsichtigte.
- 29** Entgegen der Auffassung der Klägerin bedeutet dies aber nicht, dass sie nicht bereits zuvor werbend tätig gewesen sein kann. Ein entsprechender Grundsatz für Fälle der vorliegenden Art lässt sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 10/12 entnehmen. Gegenstand jener Entscheidung war allein die Frage, ob der (einzige) Gegenstand der Tätigkeit der dortigen Klägerin vorrangig der Betrieb des Schiffs oder vorrangig dessen Veräußerung war. Es ging nicht darum, ob die dortige Klägerin bereits vor Ingangsetzung des auf den Betrieb eines Schiffs gerichteten Gewerbebetriebs eine gewerbesteuerrechtlich relevante Tätigkeit aufgenommen hatte.
- 30** b) Im Ergebnis zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die sachliche Gewerbsteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG grundsätzlich mit der in Einkünfteerzielungsabsicht unternommenen Aufnahme einer vermögensverwaltenden Tätigkeit beginnt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464), und dass sich die Einkünfteerzielungsabsicht als innere Tatsache nur

anhand von äußeren Tatsachen feststellen lässt. Davon ausgehend hat es zunächst festgestellt, dass sich die Absicht der Klägerin, aus Währungsgeschäften Einkünfte zu erzielen, noch nicht im Abschluss der (ersten) Termin-Ankaufsgeschäfte manifestiert habe, da diese, für sich alleine betrachtet, der Begrenzung des Wechselkursrisikos der in US-\$ zu leistenden Kaufpreistraten für das Schiff gedient und daher noch zu den Vorbereitungshandlungen für die Ingangsetzung des Schiffsbetriebs gehört hätten. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist sodann die Würdigung des FG, dass die Klägerin die An- und Verkaufsgeschäfte ab November 2008 in Einkünfteerzielungsabsicht getätigt habe; der Abschluss der Verkaufsgeschäfte sei für die Erreichung des Gesellschaftszwecks weder erforderlich noch nützlich gewesen und habe nur dem Zweck dienen können, aus dem Erwerb und Verkauf der gesicherten Dollarkontingente Währungsgewinne zu erzielen.

- 31** c) Bei den von der Klägerin ab November 2008 getätigten Währungsgeschäften handelt es sich auch nicht lediglich um Vorbereitungshandlungen eines erst mit Indienststellung des Schiffs in Gang gesetzten (originär gewerblichen) Schiffsbetriebs. Denn derartige Devisentermingeschäfte sind für die Aufnahme eines Schiffsbetriebs weder erforderlich noch üblich. Das gilt selbst dann, wenn die daraus erzielten Gewinne später für den Schiffsbetrieb verwendet werden. Im Streitfall kommt hinzu, dass der Abschluss der ersten Devisen-Verkaufsgeschäfte sowie sämtlicher nachfolgenden Währungsgeschäfte allein deshalb erfolgte, um eine sich bietende Chance zu nutzen, einen Gewinn zu realisieren und zu entnehmen. Anders als die ersten Devisen-Ankaufsgeschäfte, die jedenfalls zunächst der Wechselkurssicherung dienten, standen die weiteren Währungsgeschäfte in keinerlei Bezug mit dem Betrieb des Schiffs, so dass es sich eindeutig nicht um Vorbereitungshandlungen dieser Tätigkeit gehandelt hat.
- 32** II. Zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass der Gewinn aus den streitigen Währungsgeschäften nach § 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 EStG der Gewerbesteuer unterliegt, da die Voraussetzungen des § 7 Satz 3 GewStG i.V.m. § 5a Abs. 3 Satz 2 EStG nicht vorliegen. Dabei kann dahinstehen, ob es sich bei dem bereits im Streitjahr unterhaltenen Gewerbebetrieb und dem mit Inbetriebnahme des Schiffs im Folgejahr gegebenen Schiffsbetrieb um den nämlichen Gewerbebetrieb handelt oder ob von zwei unterschiedlichen, zeitlich nacheinander unterhaltenen Gewerbebetrieben auszugehen ist.
- 33** 1. Nach § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Nach § 7 Satz 3 GewStG gilt der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn als Gewerbeertrag gemäß § 7 Satz 1 GewStG.
- 34** a) Gemäß § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG ist anstelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 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. 2 Satz 2 EStG gehören zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr auch die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfgeschäfte. Hilfgeschäfte sind solche Geschäfte, die der Geschäftsbetrieb üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen. Sie können dem Hauptgeschäft auch zeitlich vorgehen (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.).
- 35** b) Dass die Klägerin erst mit Wirkung ab dem 1. Januar 2010, dem Wirtschaftsjahr der Indienststellung ihres Schiffs, zur Gewinnermittlung nach der Tonnage optiert hat, steht der Anwendung des § 7 Satz 3 GewStG i.V.m. § 5a EStG im Streitjahr nicht entgegen. Denn ungeachtet des Umstandes, dass der Antrag nach § 5a Abs. 1 EStG frühestens mit Wirkung ab Beginn des Jahres gestellt werden kann, in dem der Steuerpflichtige auch die Voraussetzungen des § 5a Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt, d.h. frühestens für das Jahr der Indienststellung des (ersten) Schiffs (vgl. § 5a Abs. 3 Satz 1 EStG i.d.F. des Art. 9 Nr. 6 des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 vom 29. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 3076) --EStG n.F.--; ebenso zu § 5a Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. BFH-Urteil vom 16. Januar 2014 IV R 15/13, BFHE 244, 364, BStBl II 2014, 774), können bereits in Jahren, die dem Jahr der Indienststellung vorangehen, Hilfgeschäfte i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG vorliegen. Denn derartige Geschäfte können, wie dargelegt, dem Hauptgeschäft --dem Einsatz bzw. der Vercharterung des Schiffs-- vorausgehen. Dementsprechend bestimmt § 5a Abs. 3 Satz 2 EStG n.F., dass vor Indienststellung des Handelsschiffs durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erwirtschaftete Gewinne nicht zu besteuern und Verluste weder ausgleichsfähig noch verrechenbar sind; bereits erlassene Steuerbescheide sind insoweit zu ändern (§ 5a Abs. 3 Satz 3 EStG n.F.). Anders als die Klägerin offenbar

meint, werden danach vor Indienststellung allerdings nur Hilfsgeschäfte i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG und nicht sämtliche betrieblich veranlassten Geschäfte erfasst.

- 36** Dahinstehen kann, ob § 5a Abs. 3 EStG n.F., der nach § 52 Abs. 15 Sätze 2 und 3 EStG n.F. auf den Streitfall an sich anwendbar wäre, verfassungsgemäß ist (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 IV R 19/10, BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522). Denn auch im Fall seiner Verfassungswidrigkeit wären Gewinne oder Verluste aus Hilfsgeschäften i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG vor Indienststellung von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG erfasst. Diese umfasst den Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, wozu nach § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG, wie dargelegt, auch Hilfsgeschäfte gehören. Da sie der Haupttätigkeit zeitlich auch vorausgehen können, können insoweit also auch schon vor Indienststellung des Schiffs Gewinne anfallen. Da zu diesem Zeitpunkt noch keine Tonnage vorhanden ist, sind insoweit keine Einkünfte zu berücksichtigen. An dieser Beurteilung hat das BFH-Urteil in BFHE 244, 364, BStBl II 2014, 774 betreffend das Erstjahr i.S. des § 5a Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. nichts geändert.
- 37** Danach kommt es sowohl bei Anwendung des § 5a Abs. 3 EStG n.F. als auch bei Anwendung des § 5a Abs. 3 EStG a.F. darauf an, ob ein Hilfsgeschäft i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG gegeben ist.
- 38** 2. Ausgehend von den dargestellten Grundsätzen unterlag der Gewinn aus den streitigen Währungsgeschäften nach § 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 EStG der Gewerbesteuer.
- 39** a) Handelt es sich bei dem bereits im Streitjahr unterhaltenen Gewerbebetrieb und dem mit Inbetriebnahme des Schiffs im Folgejahr gegebenen Schiffsbetrieb um zwei unterschiedliche, zeitlich nacheinander unterhaltene Gewerbebetriebe der Klägerin, folgt dies schon daraus, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb der Klägerin im Streitjahr nicht auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, der nach § 5a EStG ermittelt werden könnte, sondern ausschließlich auf die Durchführung von Währungsgeschäften entfallen ist. Der maßgebliche Gewerbeertrag wäre allein nach § 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 EStG zu ermitteln. Dass der dem Gewerbesteuermessbetrag für diesen Fall zugrunde zu legende Gewinn im angegriffenen Bescheid der Höhe nach unzutreffend ermittelt worden wäre, behauptet auch die Klägerin nicht.
- 40** b) Handelt es sich bei dem bereits im Streitjahr unterhaltenen Gewerbebetrieb und dem mit Inbetriebnahme des Schiffs im Folgejahr gegebenen Schiffsbetrieb hingegen um den nämlichen Gewerbebetrieb, den die Klägerin demnach bereits im Streitjahr unterhalten hat, wäre die Klägerin durch den angegriffenen Gewerbesteuermessbescheid ebenfalls nicht in ihren Rechten verletzt. Denn für diesen Fall, von dessen Vorliegen das FA im angegriffenen Bescheid ausgegangen ist, macht die Klägerin erfolglos geltend, dass auch die Gewinne aus den streitigen Währungsgeschäften von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG erfasst seien, da es sich um (der Indienststellung des Schiffs vorangehende) Hilfsgeschäfte i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG handele. Denn Handlungen, die, wie hier die streitigen Währungsgeschäfte, keine bloßen Vorbereitungshandlungen der späteren Schiffsbetriebstätigkeit darstellen, können schon dem Grunde nach keine Hilfsgeschäfte jener Tätigkeit sein. Auch wenn danach im Fall des nämlichen, bereits im Streitjahr unterhaltenen Gewerbebetriebs der dem Gewerbeertrag zugrunde zu legende Gewinn, soweit er bereits im Streitjahr auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, nach § 5a EStG zu ermitteln wäre, wären die streitigen Währungsgewinne von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG nicht erfasst, sondern nach § 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 EStG der Gewerbesteuer zu unterwerfen.
- 41** III. Zu Recht ist das FG zuletzt davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 3 GewStG nicht gegeben sind. Dies folgt schon daraus, dass der streitige Gewerbeertrag im Streitjahr, wie dargelegt, allein aus Gewinnen mit Währungsgeschäften resultierte und damit nicht einmal teilweise aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr.
- 42** IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de