

Urteil vom 26. September 2013, IV R 46/10

Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen als Voraussetzung für die Anwendung der Gewinnermittlung nach der Tonnage - Teilbetrieb i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG - Bildung einer Gewerbesteuerrückstellung - Maßgeblichkeit der objektiven Rechtslage

BFH IV. Senat

EStG § 5a, EStG § 16, EStG § 34, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 11. Oktober 2010, Az: 5 K 136/06

Leitsätze

1. § 5a EStG setzt die Absicht des Steuerpflichtigen zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen voraus .
2. Die Veräußerung eines Schiffs mit dem Ziel, aus dem Erlös erst das i.S. des § 5a EStG betriebene Schiff zu erwerben, ist kein Hilfsgeschäft nach § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG .

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahr 2001 gegründete KG, deren Gegenstand insbesondere der Erwerb und Betrieb der MS "A" ist. Der Gesellschaftszweck umfasst zudem den Erwerb, Betrieb und die Veräußerung anderer Seeschiffe sowie das Betreiben von Schifffahrtsgeschäften aller Art. Komplementärin der Klägerin ohne Vermögensbeteiligung ist die A-GmbH; als Kommanditisten sind die S-KG mit einer Einlage von 49.500 € zu 99 % und die B-KG mit einer Einlage von 500 € zu 1 % beteiligt.

- 2 Am 12. November 2002 schloss die Klägerin mit einer Werft in Polen einen Bauvertrag über die Herstellung des Container-Schiffs MS "A" zum Preis von 20,6 Mio. US-\$. Die Fertigstellung des Schiffs war für den Herbst 2003 vorgesehen. Am 20. Dezember 2002 schloss die Klägerin mit der B-KG einen Vertrag über die Bereederung der MS "A".
- 3 Im Juli 2003 erhielt die Klägerin von der X Fonds AG ein Kaufangebot für die noch im Bau befindliche MS "A". Am 22. September 2003 wurde zwischen der D-KG und der F ein Chartervertrag über die MS "A" abgeschlossen; nach dem Vertrag stand der D-KG das Recht zur Benennung eines Vercharterers und der F das Recht zur Benennung eines Charterers zu. Durch Zusatzvereinbarung vom 30. September 2003 wurden die Z von der D-KG als Vercharterer und die M von der F als Charterer benannt.
- 4 Mit Vertrag vom 26. September 2003 verkaufte die Klägerin die MS "A" zum Preis von 26 Mio. US-\$ an die Z als Treuhänderin für die Y-KG. Am 6. Oktober 2003 übernahm die Klägerin die MS "A" in Polen von der Werft, überführte das Schiff am 7./8. Oktober 2003 von Polen nach Dänemark und übergab es dort am 9. Oktober 2003 an die Z. Auf der Fahrt von Polen nach Dänemark war die MS "A" mit der Erstausrüstung sowie einem leeren Container beladen.
- 5 In der Zeit vom 6. bis 9. Oktober 2003 war die MS "A" im Schiffsregister beim Amtsgericht ... eingetragen. Nach der Umbenennung in "P" wurde das Schiff ab dem 10. Oktober 2003 von der Z im Rahmen des von der D-KG abgeschlossenen Chartervertrags eingesetzt.
- 6 Den durch die Veräußerung der MS "A" erzielten Gewinn verwendete die Klägerin im Jahr 2005 in Höhe von 1.967.087 € für eine Anzahlung zum Kauf des Container-Schiffs "B".
- 7 Am 18. Dezember 2002 stellte die Klägerin einen Antrag auf Anwendung der Tonnagebesteuerung nach § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ab dem 1. Januar 2002. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gab dem Antrag am 30. Dezember 2002 statt und stellte den Unterschiedsbetrag gemäß § 5a Abs. 4 EStG zum 31. Dezember 2001 auf 0 € fest.

- 8** Mit Bescheid vom 25. April 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen stellte das FA die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr 2003 in Höhe von 2.746 € antragsgemäß fest. Der Feststellungsbescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--). Am 8. Juni 2005 erließ das FA auf Antrag der Klägerin einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr, in dem es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 20.158 € feststellte. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Die Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb beruhte auf der Berücksichtigung einer an die V-KG gezahlten Verwaltungskostenpauschale in Höhe von 17.412,07 €, die der S-KG, zu deren Gesellschaftern die V-KG gehörte, als Sonderbetriebseinnahme zugerechnet wurde.
- 9** Im Anschluss an eine bei der Klägerin u.a. für das Streitjahr durchgeführte Außenprüfung erließ das FA am 17. Januar 2006 gemäß § 164 Abs. 2 AO einen geänderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr und stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nun in Höhe von 3.877.811 € fest; der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzten sich zusammen aus laufenden Einkünften in Höhe des in der Bilanz der Klägerin zum 31. Dezember 2003 ausgewiesenen Jahresüberschusses von 3.076.134,46 € sowie Sonderbetriebseinnahmen der A-GmbH in Höhe der Haftungsvergütung von 2.500 € und solchen der B-KG in Höhe von 799.176,81 €, die auf Provisionen der B-KG aus An- und Verkaufsvermittlung entfielen. Das FA vertrat hierbei die Auffassung, dass der Gewinn der Klägerin nicht nach § 5a EStG, sondern nach den allgemeinen Vorschriften zu ermitteln sei, da die Klägerin im Streitjahr kein Handelsschiff betrieben habe.
- 10** Den gegen den Änderungsbescheid gerichteten Einspruch wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 30. Mai 2006 als unbegründet zurück. Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen gerichtete Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 424 veröffentlichtem Urteil ab.
- 11** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 5a EStG sowie Verfahrensfehler.
- 12** Sie beantragt,
1. das angefochtene Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 12. Oktober 2010 5 K 136/06 --zugestellt am 21. Oktober 2010-- aufzuheben,
 2. den geänderten Feststellungsbescheid 2003 des FA vom 17. Januar 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Mai 2006 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Anwendung von § 5a EStG von 3.877.811 € auf 20.158 € festgestellt werden und somit der geänderte Feststellungsbescheid 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufgehoben wird;
 3. hilfsweise für den Fall der Bejahung der Nichtanwendung von § 5a EStG als auch von § 16 EStG die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 3.237.982 € festzustellen, da bislang keine Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von 622.417 € im Wege der Bilanzberichtigung festgestellt wurde, wobei die bislang nicht berücksichtigte Sondervergütung an die V-KG gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gegenzurechnen und insoweit der geänderte Feststellungsbescheid 2003 aufzuheben ist.
- 13** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision der Klägerin ist begründet und 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--). Im Ergebnis zu Recht sind FA und FG zwar davon ausgegangen, dass die Klägerin im Streitjahr die Voraussetzungen für die Anwendung der besonderen Gewinnermittlung nach § 5a EStG nicht erfüllte (dazu B.I.). Zu Recht hat das FG bei der demnach nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG vorzunehmenden Gewinnermittlung auch den Gewinn der Klägerin aus der Veräußerung der MS "A" nicht als steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 34 EStG behandelt (dazu B.II.). Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG kann der Senat jedoch nicht entscheiden, ob bei der Feststellung des laufenden Gewinns eine Gewerbesteuerrückstellung gewinnmindernd zu berücksichtigen ist (dazu B.III.).

- 15** I. Im Ergebnis zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass die Klägerin im Streitjahr 2003 die Voraussetzungen für die Anwendung der besonderen Gewinnermittlung nach § 5a EStG nicht erfüllte und ihr Gewinn aus Gewerbebetrieb daher durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG zu ermitteln war. Denn der von ihr erzielte Gewinn entfiel nicht auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr. Die Klägerin hat im Streitjahr weder mit dem Einsatz der MS "A" ein Handelsschiff i.S. des § 5a EStG betrieben (dazu B.I.1. bis B.I.5.), noch handelt es sich bei der im Streitjahr erfolgten Veräußerung der MS "A" um ein Hilfsgeschäft i.S.

des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG zu einem mit dem Einsatz der MS "B" etwa erfolgten Betrieb von Handelsschiffen (dazu B.I.6.).

- 16 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 Schiffsgesellschaften, deren Schiffe eine Flotte bilden.
- 17 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.
- 18 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.
- 19 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. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878, unter B.II.3.b dd).
- 20 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.
- 21 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 eines Handelsschiffs, wenn dieser das Hauptgeschäft des Steuerpflichtigen darstellt und es sich bei der Veräußerung um ein Hilfgeschäft zu diesem Hauptgeschäft handelt.
- 22 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.
- 23 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.

- 24** 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.
- 25** 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.
- 26** c) Die unter B.I.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.
- 27** 5. Ausgehend von diesen Grundsätzen sind FA und FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin, eine Einschiffsgesellschaft, mit dem Einsatz der MS "A" im Streitjahr die Voraussetzungen des § 5a EStG nicht erfüllt hat. Denn sie hat dieses Schiff bereits mit Vertrag vom 26. September 2003 und damit noch vor Beginn der Jahresfrist veräußert. Diese Frist begann im Streitfall frühestens mit der Übernahme der MS "A" von der Werft am 6. Oktober 2003. Zu diesem Zeitpunkt hatte die Klägerin den Vertrag über die Veräußerung der MS "A" aber bereits geschlossen. Damit steht unwiderlegbar fest, dass der Einsatz der MS "A" nicht in der Absicht erfolgte, langfristig Handelsschiffe i.S. des § 5a EStG zu betreiben. Dahinstehen kann daher, ob die Klägerin, wie sie vorträgt, während des Einsatzes der MS "A" tatsächlich Transportaufträge ausgeführt hat.
- 28** 6. Die Klägerin hat im Streitjahr auch nicht etwa deshalb die Voraussetzungen des § 5a EStG erfüllt, weil sie nach den Feststellungen des FG den Erlös aus der Veräußerung der MS "A" im Jahr 2005 teilweise für den Erwerb der MS "B" verwendet hat. Denn die im Streitjahr erfolgte Veräußerung der MS "A" stellt kein Hilfsgeschäft zu einem etwa mit dem Einsatz der MS "B" ab 2005 erfolgten Betrieb von Handelsschiffen i.S. des § 5a EStG dar.
- 29** a) Wie bereits dargelegt, gehören zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG u.a. auch die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfsgeschäfte einschließlich der Veräußerung.
- 30** Nebengeschäfte sind dabei 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 vor- oder nachgehen können (vgl. BFH-Urteil vom 24. November 1983 IV R 74/80, BFHE 139, 569, BStBl II 1984, 155, zu § 34c Abs. 4 EStG a.F.).
- 31** Die Veräußerung eines Schiffs betrifft üblicherweise die Beendigung seines Einsatzes im Betrieb des Steuerpflichtigen. Sie erfolgt regelmäßig als letzter Akt im Anschluss an den Einsatz oder die Vercharterung des Schiffs. Ein Schiff zu erwerben und zu veräußern, um aus seinem Veräußerungserlös erst das Schiff zu erwerben, mit dem der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erfolgen soll, ist für einen solchen Geschäftsbetrieb nicht üblich. Eine entsprechende Veräußerung stellt daher kein Hilfsgeschäft i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG dar.
- 32** b) Danach ist die Veräußerung der MS "A" im Streitjahr kein Hilfsgeschäft zu einem etwa mit dem Einsatz der MS "B" ab 2005 erfolgten Betrieb von Handelsschiffen i.S. des § 5a EStG. Die Klägerin hat frühestens durch den Einsatz der

MS "B" ein Handelsschiff i.S. des § 5a EStG betrieben. Dass sie den Erwerb dieses Schiffs teilweise aus dem Erlös der Veräußerung der MS "A" finanziert hat, reicht nicht aus, um die Veräußerung der MS "A" als Hilfsgeschäft i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG zu qualifizieren.

- 33** c) Eine andere Auslegung des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG ist nicht etwa deshalb geboten, weil für die Klägerin, die ihren Gewinn im Streitjahr demnach nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG zu ermitteln hatte, keine Möglichkeit zur Übertragung des Gewinns aus der Veräußerung der MS "A" auf die Anschaffungskosten der MS "B" nach § 6b EStG bestand. Anders als die Klägerin in der mündlichen Verhandlung geäußert hat, wurden Schiffe durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) nicht etwa deshalb mit Wirkung ab dem 1. Januar 1999 aus dem Katalog der nach § 6b EStG begünstigten Wirtschaftsgüter herausgenommen, weil zum gleichen Zeitpunkt die durch das Seeschiffahrtsanpassungsgesetz (SchAnpG) vom 9. September 1998 (BGBl I 1998, 2860) in das EStG eingefügte Regelung des § 5a EStG in Kraft trat. Dies ergibt sich schon daraus, dass der Begünstigungsausschluss sämtliche Schiffe und nicht nur Handelsschiffe i.S. des § 5a EStG betraf. Zudem enthielt § 5a EStG i.d.F. des SchAnpG in seinem Abs. 4 Satz 3 Buchst. b Halbsatz 2 zunächst eine sinngemäße Anwendung des § 6b EStG im Rahmen der Gewinnermittlung nach der Tonnage, die erst durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601) mit Wirkung für nach dem 31. Dezember 1999 endende Wirtschaftsjahre gestrichen wurde. Der Gesetzgeber begründete diese Änderung des § 5a EStG damit, dass es sich um eine Folgeänderung zur Änderung des § 6b EStG durch Art. 1 Nr. 9 StEntlG 1999/2000/2002 handele (BRDrucks 475/99, S. 57 f.). Mit der Herausnahme der Schiffe aus dem Katalog der nach § 6b EStG begünstigten Wirtschaftsgüter wollte der Gesetzgeber also unabhängig von der Einführung der Gewinnermittlung nach der Tonnage nach § 5a EStG die Übertragung des Gewinns aus der Veräußerung von Schiffen insgesamt abschaffen.
- 34** II. Zu Recht hat das FG es abgelehnt, bei der demnach nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG vorzunehmenden Gewinnermittlung der gewerblichen Einkünfte der Klägerin den Gewinn aus der Veräußerung der MS "A" als steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 34 EStG zu behandeln.
- 35** Gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 34 EStG sind Gewinne aus der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs ermäßigt zu besteuern.
- 36** 1. Eine Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs setzt voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf den Erwerber übertragen werden und gleichzeitig die bisher in dem Betrieb entfaltete gewerbliche Tätigkeit endet (z.B. BFH-Urteil vom 17. Juli 2008 X R 40/07, BFHE 222, 433, BStBl II 2009, 43, unter II.2.). Danach liegt hier keine Betriebsveräußerung vor. Nach den nicht mit durchgreifenden Verfahrensrügen angegriffenen und daher den Senat bindenden Feststellungen des FG hat die Klägerin ihre gewerbliche Tätigkeit mit der Veräußerung der MS "A" nicht beendet. Vielmehr war ihre Tätigkeit nach der Veräußerung dieses Schiffs auf den Erwerb und den Betrieb eines neuen Seeschiffs gerichtet. Die Klägerin hat dem entsprechend in 2005 die MS "B" erworben.
- 37** 2. Die Veräußerung der MS "A" ist auch nicht als Veräußerung eines Teilbetriebs i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG anzusehen. Denn ein Teilbetrieb setzt u.a. voraus, dass es neben diesem noch mindestens einen weiteren Teilbetrieb im Rahmen des Gesamtbetriebs gibt (vgl. BFH-Urteil vom 16. November 2005 X R 17/03, BFH/NV 2006, 532). Daran fehlt es im Streitfall, denn das im Streitjahr von der Klägerin mit der MS "A" als einzigem Seeschiff betriebene Unternehmen bestand nicht aus mehreren Teilbetrieben.
- 38** III. Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG kann der Senat jedoch nicht entscheiden, ob und ggf. in welcher Höhe bei der Feststellung der laufenden Einkünfte der Klägerin eine Gewerbesteuerückstellung gewinnmindernd zu berücksichtigen ist.
- 39** 1. Nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hat der Steuerpflichtige --hier die Klägerin-- in seinen Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist.
- 40** a) Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich insbesondere aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs "Vorschriften für alle Kaufleute" der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB). Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Für nicht vom Abzug als Betriebsausgabe ausgeschlossene Ertragsteuern sind steuerbilanziell Rückstellungen zu bilden, wenn die Steuern nach steuerrechtlichen Vorschriften bis zum Ende des Geschäftsjahrs entstanden sind.
- 41** b) Für die Besteuerung ist die objektive Rechtslage maßgebend. Entsprechen Bilanzansätze objektiv nicht den

jeweils maßgebenden Vorschriften, ist das Finanzamt --und ggf. das FG-- unabhängig von einem Recht oder einer Pflicht des Steuerpflichtigen zur Berichtigung der Bilanz gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG zu einer eigenständigen Gewinnermittlung berechtigt und verpflichtet. Die Verpflichtung des Finanzamts, die Gewinnermittlung des Steuerpflichtigen ausschließlich auf der Grundlage des für den Bilanzstichtag objektiv geltenden Rechts ohne Rücksicht auf Rechtsansichten des Steuerpflichtigen zu prüfen und ggf. zu korrigieren, besteht unabhängig davon, ob sich die unzutreffende Rechtsansicht des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten oder zu seinen Lasten ausgewirkt hat (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31. Januar 2013 GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317).

- 42** c) Ausgehend von diesen Grundsätzen steht der gewinnmindernden Berücksichtigung der von der Klägerin begehrten Gewerbesteuerrückstellung nicht entgegen, dass sie bei Aufstellung ihrer Bilanz für das Streitjahr davon ausging, ihr Gewinn sei nach § 5a EStG zu ermitteln und ihr (danach ermittelter) Gewerbebeertrag führe nicht zur Festsetzung einer Gewerbesteuer, weshalb auch keine Gewerbesteuerrückstellung zu bilden sei. Da für die Frage, ob eine Gewerbesteuerrückstellung zu bilden ist, nach den insoweit maßgeblichen Verhältnissen am Bilanzstichtag davon auszugehen ist, dass eine entstandene Gewerbesteuer auch erhoben wird und die Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen deshalb erwartet werden muss, kommt es nicht darauf an, ob, wie im Streitfall das FA vorträgt, später keine Gewerbesteuer festgesetzt wurde und wegen zwischenzeitlich eingetretener Festsetzungsverjährung auch nicht mehr festgesetzt werden kann.
- 43** 2. Der Senat kann aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht entscheiden, ob und ggf. in welcher Höhe Gewerbesteuer entstanden war.
- 44** a) Nach § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) unterliegt der Gewerbesteuer (nur) der stehende Gewerbebetrieb. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht der unter § 2 Abs. 1 GewStG fallenden Gewerbebetriebe beginnt deshalb erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt sind (§ 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG) und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist. Während die Einkommensteuer als Personensteuer sämtliche betrieblichen Vorgänge beginnend mit 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. BFH-Urteil vom 30. August 2012 IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927).
- 45** Maßgebend für den Beginn des Gewerbebetriebs i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG ist der Beginn der werbenden Tätigkeit. Entscheidend ist, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, so dass das Unternehmen sich daran mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligen kann. 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927). Diese Rechtsgrundsätze gelten gleichermaßen für Einzelgewerbetreibende wie für Personengesellschaften, und zwar unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927).
- 46** b) Das angegriffene Urteil enthält keine Ausführungen zu der Frage, ob und ggf. in welchem Umfang bei der Feststellung der laufenden Einkünfte der Klägerin eine Gewerbesteuerrückstellung gewinnmindernd zu berücksichtigen ist. Die bisherigen Feststellungen des FG reichen auch nicht aus, um diese Frage zu entscheiden. Insbesondere kann auf der bisherigen Tatsachengrundlage nicht entschieden werden, ob und ggf. durch welche Tätigkeit die Klägerin im Streitjahr 2003 gewerbesteuerpflichtig war. Durch die Aufhebung des angegriffenen Urteils und die Zurückverweisung der Sache erhält das FG daher Gelegenheit, die erforderlichen Feststellungen nachzuholen.
- 47** IV. Ist das angegriffene Urteil danach aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen, kommt es auf die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen nicht mehr an.