Urteil vom 03. April 2014, IV R 12/10

Abgrenzung der nicht gewerbesteuerbaren Abwicklung eines nicht begonnenen Betriebs von der Aufnahme einer neuen gewerbesteuerpflichtigen Tätigkeit bei Veräußerung des Schiffs einer Einschiffsgesellschaft vor seiner Indienststellung; Tarifbegünstigung der Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebs vor seiner Ingangsetzung - Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen als Voraussetzung für die Anwendung der Gewinnermittlung nach der Tonnage

BFH IV. Senat

EStG § 16, EStG § 34, GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 9 Nr 3, EStG § 16, EStG § 34, GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 9 Nr 3, EStG § 5a, EStG § 5a

vorgehend FG Hamburg, 01. Februar 2010, Az: 2 K 147/08

Leitsätze

1. Die Anwendung der §§ 16, 34 EStG setzt voraus, dass im Veräußerungszeitpunkt schon ein funktionsfähiger (Teil-)Betrieb gegeben ist .

2. Die Tarifbegünstigung eines Veräußerungsgewinns setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige jegliche (originär oder fiktiv) gewerbliche Tätigkeit einstellt. Erforderlich ist lediglich, dass er die in dem veräußerten Betrieb bislang ausgeübte Tätigkeit einstellt und die diesbezüglich wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert .

3. Verbleiben nach der Veräußerung des Schiffs im Gesellschaftsvermögen der Einschiffsgesellschaft keine wesentlichen Betriebsgrundlagen, zu denen auch immaterielle Wirtschaftsgüter wie besondere Geschäftsbeziehungen oder ein originärer Geschäftswert gehören, und gibt es auch keine objektiven Anhaltspunkte dafür, dass die Gesellschaft nach Veräußerung des Schiffs den Erwerb eines anderen Schiffs beabsichtigt, die bisherige Tätigkeit also nicht (endgültig) eingestellt hat, so steht allein der Umstand, dass die Gesellschaft nicht unmittelbar nach Übergabe des Schiffs an den Erwerber aufgelöst und liquidiert wird, der Tarifbegünstigung des Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinns nicht entgegen .

4. Beabsichtigt die Einschiffsgesellschaft bei Abschluss des Bauvertrags noch den Betrieb des Schiffs, gibt sie die Eigenbetriebsabsicht jedoch später auf und veräußert das Schiff bzw. die Rechte aus dem Bauvertrag noch vor Indienststellung des Schiffs, so ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu ermitteln, ob sie damit übergangslos von der (noch) nicht gewerbesteuerbaren Vorbereitungs- in die Abwicklungsphase tritt, oder ob --und ggf. durch welche weiteren Maßnahmen-- sie eine andere werbende Tätigkeit beginnt und damit der Gewerbesteuer unterliegt .

Tatbestand

A. Gegenstand des Unternehmens der 1996 gegründeten X-KG war der Erwerb und Betrieb von Seeschiffen sowie künftige Geschäfte aller Art. An der X-KG waren als Komplementärin die Y-GmbH und als alleinige Kommanditistin im Zeitpunkt der Gründung die Z-KG beteiligt. Die Komplementärin hatte keine Einlage zu leisten und war am Vermögen der Gesellschaft nicht beteiligt. Ihr oblag die Geschäftsführung.

2 Mit Gesellschafterbeschluss vom 9. Juni 2000 wurde beschlossen, dass die Z-KG ihre Kommanditanteile mit sofortiger Wirkung auf die Y-KG zum Nominalwert überträgt. Die Y-KG wurde zwischenzeitlich in A-KG umbenannt. In 2006 ist das Vermögen der X-KG durch Anwachsung auf sie als einzige Kommanditistin übergegangen; sie --die A-KG-- ist Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) des vorliegenden Verfahrens.

3 Am 9. Juni 2000 bestellte die X-KG bei der H-Werft in ... ein Containerschiff der 5.500 TEU-Klasse zum Preis von 54.500.000 US-$. Als Ablieferungstermin für das Schiff war der 28. Juni 2002 oder früher vorgesehen.

4 Die X-KG zahlte die Kaufpreisraten vereinbarungsgemäß am ... Juni 2000 (5 % des Baupreises bei Unterschrift), am ... Dezember 2000 (65 % des Baupreises sechs Monate nach Vertragsschluss) und am ... Juni 2002 (30 % des Kaufpreises bei Abnahme).

5 Am ... Dezember 2000 schloss die X-KG einen Vertrag über die Anzahlungs- und Endfinanzierung des Schiffsneubaus mit der H-Bank. Der Finanzierung wurde ein Baupreis von insgesamt 61.000.000 US-$ zu Grunde gelegt, der sich zusammensetzte aus 54.500.000 US-$ Baukosten zuzüglich Bauzeitzinsen, Erstausrüstung und Bauaufsicht. Bei der Endfinanzierung war als Alternative auch eine Fondsfinanzierung vorgesehen. In einem (separaten) Schreiben der A-Bank vom ... Dezember 2000 wurde ausgeführt: "Wie Sie uns mitteilten, besteht die Möglichkeit, den Bauvertrag wegen des äußerst günstigen Baupreises bis zur Ablieferung des Neubaus mit Profit zu veräußern. ..."

6 Die B-Bank, die zunächst die Finanzierung übernommen hatte, schrieb am ... Oktober 2000 an die Y-KG: "Im Zusammenhang mit der Genehmigung der 2. Baurate für die ... KG und ... KG ist es erforderlich, daß Sie hinsichtlich der Finanzierung der Containerschiffs-Neubauten X-KG und ... KG vor Fälligkeit der 2. Baurate (...12.00) rechtzeitig eine Entscheidung treffen werden, ob Sie die Bauverträge ...7 und ...8 fortführen oder die Bauverträge verkaufen möchten." Der Bauvertrag ...7 betraf das von der X-KG in Auftrag gegebene Schiff.

7 Am ... Januar 2001 schloss die X-KG mit der H-Ltd. einen Chartervertrag über eine Laufzeit von zwölf Jahren.

8 Mit Vertrag vom ... April 2001 verkaufte die X-KG den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) zufolge "das bestellte Schiff" zu einem Preis von 61.000.295 US-$ (richtig: 61.295.500 US-$) an die B. Als Übergabetermin wurde der 28. Juni 2002 vereinbart. Der Kaufvertrag enthält u.a. die folgenden Vereinbarungen:

9 - Die Übergabe des Schiffs soll am 28. Juni 2002 erfolgen, wenn die H-Werft das Schiff vor diesem Tag an die X-KG ausgeliefert hat. Eine Ablieferung des Schiffs nach dem vereinbarten Übergabetermin führt dazu, dass die X-KG das Schiff unmittelbar an den Käufer auszuliefern hat (Ziff.3.b des Vertrags).

10 - Soweit die X-KG nach dem Bauvertrag das Recht hätte, vom Bauvertrag zurückzutreten, wird die X-KG dieses Recht auf Weisungen der B ausüben (Ziff. 3.d aa des Vertrags).

11 - Abweichend vom Bauvertrag ist das Schiff so auszustatten, dass es unter deutscher Flagge eingesetzt werden kann. Die Veränderungen sind mit dem Käufer abzustimmen, der auch die Mehrkosten trägt (Ziff. 3.g des Vertrags).

12 - Die X-KG garantiert, dass der Charterer den neuen Eigentümer als Vertragspartner akzeptiert (Ziff. 11 des Vertrags).

13 - Die X-KG trägt das Risiko eines Schadens oder Verlustes ab dem Zeitpunkt der Übergabe durch die H-Werft bis zur Übergabe an die B (Ziff. 3.j des Vertrags).

14 - Die X-KG verpflichtet sich, auf eigene Kosten mit der C-KG einen Schiffsbauaufsichtsvertrag zu schließen, um den Bau zu überwachen (Ziff. 7 des Vertrags).

15 Am ... Dezember 2001 schloss die X-KG einen Schiffsbauaufsichtsvertrag mit der C-KG. Der Charterer stimmte einer Fortführung des Chartervertrags mit dem Erwerber des Schiffs in einem Addendum vom ... Juni 2002 zu.

16 Am ... Februar 2002 erfolgte die Kiellegung des Schiffs, das nach Fertigstellung am 26. Juni 2002 von der H-Werft an die X-KG übergeben wurde. Am 28. Juni 2002 übergab die X-KG das Schiff nach 2,41 Betriebstagen an die B.

17 Mit Schreiben vom ... Juni 2001 beantragte die X-KG für 2001 die Gewinnermittlung gemäß § 5a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) und ermittelte ihren steuerlichen Gewinn in den Streitjahren 2001 und 2002 gemäß § 5a EStG. Entsprechend den eingereichten Steuererklärungen --die von der Klägerin im Übrigen bis zur Anwachsung in 2006 abgegeben wurden-- stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 5. Mai 2004 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 5a Abs. 1 EStG für 2001 mit 0 DM und für 2002 mit ... € fest und setzte mit Bescheid vom gleichen Tag den Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer für 2002 mit jeweils 0 € fest. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

18 Aufgrund einer bei der X-KG durchgeführten Betriebsprüfung kam das FA zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG nicht gegeben seien, weil kein Betrieb eines Seeschiffs im internationalen Verkehr vorgelegen habe. Am ... Juli 2007 erließ das FA daher (u.a.) geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 2001 und 2002 und stellte für 2001 einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... DM und für 2002 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € fest. Ferner erließ es einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2001 in

Höhe von ... € und einen Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer für 2002, mit dem der Gewerbesteuermessbetrag auf ... € und die Gewerbesteuer mit ... € festgesetzt wurden. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde in den geänderten Bescheiden aufgehoben. Den gegen die Bescheide gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom ... Juli 2008 als unbegründet zurück.

19 Das FG wies die dagegen gerichtete Klage ab. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1116 veröffentlicht.

20 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

21 Die Tatsachenfeststellung und -würdigung des FG sei unzureichend und widerspreche dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung. Zu Unrecht gehe das FG insbesondere von der Begründung eines Schiffshandels als neuer gewerblicher Tätigkeit der X-KG aus. Ursprünglich sei der dauerhafte Einsatz eines Hochseeschiffs geplant gewesen. Die lediglich bedingte Veräußerung des Geschäftsbetriebs sei allenfalls eine Option gewesen, wie sie sich letztlich jeder Kaufmann für ein --wie hier gegebenes-- günstiges Angebot vorbehalte. Es sei in 2002 auch zum Einsatz des Schiffs gekommen. Der erzielte Veräußerungsgewinn sei danach ebenfalls von der Abgeltungswirkung des § 5a EStG erfasst.

22 Sollte der Gewinn im Streitjahr 2002 gleichwohl nicht nach § 5a EStG zu ermitteln sein, unterfalle der Gewinn aus der Veräußerung des Geschäftsbetriebs jedenfalls der Steuerprivilegierung nach den §§ 16, 34 EStG. Es liege eine Betriebsveräußerung im Ganzen vor. Die X-KG habe der B nicht lediglich das Schiff veräußert, sondern für das Schiff auch eine vorbereitende Bereederung organisiert, einen Chartervertrag abgeschlossen, die für den Betrieb erforderliche Besatzung eingestellt, das Schiff betriebsbereit ausgerüstet und verschiedene Versicherungen abgeschlossen. Damit habe ein eingerichteter Schiffsbetrieb vorgelegen, der veräußert worden sei. Dies zeige sich auch an dem von der B gezahlten Preis, der über dem Preis gelegen habe, den die X-KG an die Werft für den Bau des Schiffs gezahlt habe. Es seien alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen worden; die bisherige gewerbliche Tätigkeit sei eingestellt worden.

23 Sei für 2002 keine Besteuerung nach § 5a EStG möglich, unterfalle der Gewinn aus der Veräußerung des Seeschiffs der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG).

24 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom ... Juli 2008, soweit sie die Gewinnfeststellung 2001 und 2002 und den Gewerbesteuermessbetrag 2002 betreffen, und die Änderungsbescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2001 und 2002 sowie den Änderungsbescheid für 2002 über den Gewerbesteuermessbetrag, alle vom ... Juli 2007, ersatzlos aufzuheben,
hilfsweise,
das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom ... Juli 2008, soweit sie die Gewinnfeststellung und den Gewerbesteuermessbetrag 2002 betreffen, aufzuheben und den Änderungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2002 vom ... Juli 2007 dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als nach den §§ 16, 34 EStG begünstigter Veräußerungsgewinn festgestellt werden, und den Änderungsbescheid für 2002 über den Gewerbesteuermessbetrag vom ... Juli 2007 dahin zu ändern, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 9 Nr. 3 GewStG um 80 % gekürzt wird.

25 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

26 Die X-KG habe mit Abschluss des Kaufvertrags endgültig ihre Tätigkeit nicht mehr auf den Betrieb eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr gerichtet, sondern Tätigkeiten im Bereich der Baubetreuung und Finanzierung übernommen. Die Option zum Verkauf des Schiffs und der Ausübung anderer Tätigkeiten habe für die X-KG immer bestanden. Die Voraussetzungen des § 5a EStG seien auch für 2002 nicht gegeben. Denn § 5a EStG erfordere ein langfristiges Betreiben; dafür sei ein Einsatz von lediglich 2,41 Tagen nicht ausreichend.

27 § 9 Nr. 3 GewStG sei nicht anzuwenden. Der Begriff des Betriebs eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr sei wie in § 5a EStG auszulegen. Dessen Voraussetzungen habe die Klägerin aber nicht erfüllt.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist unbegründet, soweit sie die Gewinnfeststellung für 2001 betrifft (dazu B.I.), und begründet, soweit sie

B. Die Revision ist unbegründet, soweit sie die Gewinnfeststellung für 2001 betrifft (dazu B.I.), und begründet, soweit sie die Gewinnfeststellung für 2002 betrifft (dazu B.II.) und den Gewerbesteuermessbetrag für 2002 betrifft (dazu B.III.).

29 I. Soweit die Revision die Gewinnfeststellung für das Streitjahr 2001 betrifft, ist sie unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), allerdings mit der Maßgabe, dass die Klage bereits unzulässig ist.

30 1. Im Ergebnis zu Recht ist das FG zwar (konkludent) von einer Klagebefugnis der Klägerin gegen den geänderten Feststellungsbescheid für 2001 ausgegangen. Die Klagebefugnis steht der Klägerin allerdings nicht in ihrer Eigenschaft als Rechtsnachfolgerin der X-KG zu, sondern als ehemalige, in 2001 an der X-KG beteiligte Gesellschafterin.

31 a) Die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, erlischt mit ihrer Vollbeendigung. Die Klagebefugnis geht nicht auf den Rechtsnachfolger der vollbeendeten Personengesellschaft über; vielmehr lebt die bis dahin überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter auf (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. April 2013 IV R 20/10, BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705).

32 b) Die Klage der Klägerin kann aber dahin ausgelegt werden, dass sie gegen den geänderten Feststellungsbescheid 2001 in ihrer Eigenschaft als ehemalige, in 2001 an der X-KG als Kommanditistin beteiligte Gesellschafterin geklagt hat.

33 2. Das FG hätte die Klage gleichwohl als unzulässig verwerfen müssen. Denn es ist weder substantiiert geltend gemacht noch sonst ersichtlich, dass die Klägerin durch den geänderten Feststellungsbescheid für 2001 beschwert ist.

34 a) Der Betroffene kann einen Steuerbescheid grundsätzlich nur anfechten, wenn er sich entweder durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht als solche bejaht worden ist. Die Zulässigkeit einer Klage gegen eine zu niedrige Steuerfestsetzung ist durch die Regelung in § 40 Abs. 2 FGO nur in Ausnahmefällen gegeben, insbesondere dann, wenn der Kläger durch die zu niedrige Steuerfestsetzung anderweitige Nachteile befürchten muss. So kann eine Klage gegen Steuerbescheide wegen zu niedriger Steuerfestsetzung z.B. ausnahmsweise zulässig sein, wenn nach der Darlegung des Klägers mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit angenommen werden muss, dass ihm der Vorgang, auf dem die Steuerfestsetzung beruht, bei der gleichen Steuer für spätere Steuerabschnitte steuerliche Nachteile verursachen wird, die den durch die angefochtene zu niedrige Steuerfestsetzung bewirkten Vorteil überwiegen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 17. Dezember 1987 V B 152/87, BFHE 152, 40, BStBl II 1988, 286, und vom 28. Februar 2002 V B 56/01, BFH/NV 2002, 805; ferner BFH-Urteil vom 9. September 2010 IV R 38/08, BFH/NV 2011, 423, zur Frage des Rechtsschutzbedürfnisses für eine Klage gegen eine Steuerfestsetzung von Null).

35 b) Das ist hier jedoch nicht der Fall. Mit ihrer Klage begehrt die Klägerin (u.a.) die Aufhebung des geänderten Feststellungsbescheids für 2001, der --auf der Grundlage einer Gewinnermittlung nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG-- die gewerblichen Einkünfte der X-KG für 2001 mit ./. ... DM festgestellt und in vollem Umfang der Klägerin zugerechnet hat. Mit der begehrten Aufhebung dieses Änderungsbescheids würde der ursprüngliche Feststellungsbescheid für 2001 wieder aufleben, der --auf der Grundlage einer Gewinnermittlung nach § 5a EStG-- die gewerblichen Einkünfte der X-KG für 2001 mit 0 DM festgestellt und in vollem Umfang der Klägerin zugerechnet hat. Es ist weder dargelegt noch sonst ersichtlich, dass die Klägerin durch die demnach niedrigere Feststellung der Besteuerungsgrundlagen im angegriffenen Änderungsbescheid anderweitige Nachteile befürchten muss.

36 II. Soweit sich die Klägerin gegen den geänderten Feststellungsbescheid für 2002 richtet, ist ihre Revision 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 FGO).

37 1. Im Ergebnis zu Recht ist das FG (konkludent) von einer Klagebefugnis der Klägerin ausgegangen. Insoweit verweist der Senat auf seine Ausführungen zur Auslegung der Klage gegen den geänderten Feststellungsbescheid für 2001 unter B.I.1., die ebenso für die Zulässigkeit der Klage gegen den geänderten Feststellungsbescheid für 2002 gelten.

38 2. Zum Verfahren wegen des geänderten Feststellungsbescheids für 2002 waren auch weder die Y-GmbH noch die Z-KG nach § 60 Abs. 3 FGO beizuladen.

39 a) Die Y-GmbH war zwar in 2002 noch Komplementärin der X-KG. Als vermögensmäßig an ihr nicht beteiligte Gesellschafterin war sie jedoch vom Ausgang des Rechtsstreits i.S. des § 40 Abs. 2 FGO nicht selbst betroffen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30. August 2012 IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376). Ihr wird die ihr zustehende Haftungsvergütung unabhängig davon in voller Höhe zugerechnet, ob die Gewinnermittlung der X-KG in 2002 nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG vorzunehmen war oder nach § 5a EStG. Denn die Haftungsvergütung unterfällt auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5a EStG gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG nicht der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG.

40 b) Die Z-KG war in 2002 an der X-KG nicht mehr beteiligt.

41 3. Zu Recht ist das FG (konkludent) auch von der Wirksamkeit des angegriffenen Bescheids ausgegangen.

42 a) Dem geänderten Feststellungsbescheid lässt sich der Inhaltsadressat entnehmen. Der Bescheid ist zwar für die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der X-KG ergangen. Aus dem Bescheid ergibt sich jedoch hinreichend bestimmt, dass er sich inhaltlich an die ehemaligen Gesellschafter der zwischenzeitlich aufgelösten X-KG, die Klägerin und die Y-GmbH, richtet. Denn diese sind in dem Bescheid als Beteiligte, denen die festgestellten Einkünfte zugerechnet werden, aufgeführt. Das reicht nach Ansicht des Senats für eine hinreichende Bestimmbarkeit der Inhaltsadressaten aus.

43 b) Der Bescheid ist auch wirksam bekanntgegeben worden. Denn die Bekanntgabe an den rechtsgeschäftlich bestellten Empfangsbevollmächtigten ist nach § 183 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 1, Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung grundsätzlich auch nach Auflösung der Gesellschaft wirksam (z.B. BFH-Beschluss vom 4. März 2008 IV B 45/07, BFH/NV 2008, 1103).

44 4. Im Ergebnis zu Recht sind FA und FG auch davon ausgegangen, dass die X-KG ihren Gewinn im Streitjahr 2002 nicht nach § 5a EStG ermitteln konnte, da sie die Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung nach dieser Vorschrift nicht erfüllt hat, und dass ihr Gewinn daher nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG zu ermitteln war.

45 a) Wie der Senat mit Urteil vom 26. September 2013 IV R 46/10 (BFHE 243, 223, BStBl II 2014, 253) entschieden hat, setzt die Gewinnermittlung nach § 5a EStG u.a. die Absicht des Steuerpflichtigen zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen voraus. Daran fehlt es u.a., wenn eine Einschiffsgesellschaft ihr Schiff bereits vor seiner Indienststellung veräußert hat. Insoweit verweist der Senat zur weiteren Begründung auf das vorgenannte Urteil in BFHE 243, 223, BStBl II 2014, 253.

46 b) Danach sind FA und FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die X-KG, eine Einschiffsgesellschaft, mit dem Einsatz des Schiffs im Streitjahr 2002 die Voraussetzungen des § 5a EStG nicht erfüllt hat. Denn sie hat das Schiff bereits mit Vertrag vom ... April 2001 und damit vor seiner Indienststellung im Jahr 2002 veräußert. Der Hauptantrag der Klägerin ist danach erfolglos.

47 5. Die bisherigen Feststellungen des FG reichen aber nicht aus, um entscheiden zu können, ob und ggf. in welchem Umfang der von der X-KG im Streitjahr 2002 erzielte Gewinn aus der Veräußerung des Schiffs nach den §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigt ist.

48 a) Gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs erzielt werden; als Veräußerung gilt nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs. Der Gewinn aus einer solchen Veräußerung oder Aufgabe wird nach § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG ermäßigt besteuert.

49 aa) Die Veräußerung eines Gewerbebetriebs im Ganzen nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG setzt voraus, dass das wirtschaftliche Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber übertragen wird. Zudem muss gleichzeitig die bisher in diesem Betrieb entfaltete gewerbliche Tätigkeit enden (BFH-Urteil vom 17. Juli 2008 X R 40/07, BFHE 222, 433, BStBl II 2009, 43, m.w.N.). Abzustellen ist nicht auf das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, sondern auf das dingliche Erfüllungsgeschäft (z.B. BFH-Urteile vom 22. September 1992 VIII R 7/90, BFHE 170, 29, BStBl II 1993, 228; vom 19. Januar 2010 VIII R 49/07, BFH/NV 2010, 870; vom 7. November 1991 IV R 50/90, BFHE 166, 448, BStBl II 1992, 380; vom 21. September 1995 IV R 1/95, BFHE 178, 444, BStBl II 1995, 893, und vom 28. November 2007 X R 12/07, BFHE 219, 335, BStBl II 2008, 193).

50 Eine Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens

aufzulösen, und in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt (z.B. BFH-Urteil vom 30. März 2006 IV R 31/03, BFHE 212, 563, BStBl II 2006, 652). Die Betriebsaufgabe beginnt mit der ersten vom Aufgabeentschluss getragenen Handlung, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs gerichtet ist, wie z.B. die Einstellung der produktiven Tätigkeit oder die Veräußerung bestimmter, für die Fortführung des Betriebs unerlässlicher Wirtschaftsgüter (z.B. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1993 IV R 42/93, BFHE 173, 285, BStBl II 1994, 385).

51 bb) Die §§ 16, 34 EStG sind auch auf Betriebe oder Teilbetriebe anzuwenden, die ihre werbende Tätigkeit noch nicht aufgenommen haben; Voraussetzung ist jedoch, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vorhanden sind und bei zielgerichteter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist (z.B. BFH-Urteile in BFHE 166, 448, BStBl II 1992, 380, und vom 1. Februar 1989 VIII R 33/85, BFHE 156, 158, BStBl II 1989, 458).

52 Eine Betriebsveräußerung setzt nicht voraus, dass der Veräußerer mit den veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen tatsächlich bereits eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt hat; entscheidend ist, dass mit den veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen ein Betrieb tatsächlich geführt werden könnte. Begünstigt ist hiernach die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, mit denen ein Betrieb tatsächlich geführt werden kann. Aus der Sicht des Veräußerers führt dies dazu, dass die Veräußerung der wesentlichen Grundlagen eines Betriebs auch dann nach den §§ 16, 34 EStG begünstigt sein kann, wenn im Veräußerungszeitpunkt die betriebliche Tätigkeit noch nicht aufgenommen war (BFH-Urteil in BFHE 166, 448, BStBl II 1992, 380). Die Anwendung der §§ 16, 34 EStG hängt danach zwar nicht davon ab, dass sich in dem Betrieb über einen längeren Zeitraum stille Reserven ansammeln konnten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 166, 448, BStBl II 1992, 380); sie setzt aber voraus, dass im Veräußerungszeitpunkt schon ein funktionsfähiger (Teil-)Betrieb gegeben ist.

53 cc) Zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebs oder Teilbetriebs gehören im Zusammenhang mit einer (Teil-)Betriebsveräußerung oder einer Betriebsaufgabe sowohl die Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzen, als auch solche Wirtschaftsgüter, die funktional gesehen für den Betrieb oder Teilbetrieb nicht erforderlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven gebunden sind. Unschädlich für die Annahme einer Tarifbegünstigung ist demnach nur die Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern, die nicht zugleich wesentliche Betriebsgrundlagen sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Juni 2003 IV R 18/02, BFHE 203, 47, BStBl II 2003, 838).

54 Danach stellt auch das betriebsbereit ausgerüstete Schiff einer Einschiffsgesellschaft nicht in jedem Fall schon den Betrieb der Gesellschaft dar. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Schiffsbetriebs gehören vielmehr auch immaterielle Wirtschaftsgüter wie z.B. besondere Geschäftsbeziehungen oder ein originärer Geschäftswert, wenn die Gesellschaft mit ihrer Hilfe ohne weiteres wieder eine gewerbliche Tätigkeit aufnehmen könnte, die sich als wirtschaftlich identisch mit der bisherigen Tätigkeit erweist. Fehlt es allerdings im Einzelfall an Anhaltspunkten dafür, dass nach der Veräußerung des Schiffs im Gesellschaftsvermögen solche immaterielle Wirtschaftsgüter verblieben sind und gibt es auch keine sonstigen Anhaltspunkte dafür, dass die Gesellschaft nach der Veräußerung des Schiffs ein weiteres Schiff erwerben will, stellt sich die Veräußerung des betriebsbereit ausgerüsteten Schiffs einer Einschiffsgesellschaft als Betriebsveräußerung dar (vgl. BFH-Urteile vom 4. Februar 1982 IV R 150/78, BFHE 135, 202, BStBl II 1982, 348, und vom 30. März 1989 IV R 81/87, BFHE 156, 208, BStBl II 1989, 558).

55 b) Die bisherigen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um abschließend entscheiden zu können, ob es sich bei dem von der X-KG aus der Veräußerung des Schiffs in 2002 erzielten Erlös um einen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn i.S. der §§ 16, 34 EStG handelt.

56 aa) Entgegen der Auffassung des FG steht der Anwendung der §§ 16, 34 EStG im Streitfall nicht grundsätzlich entgegen, dass die X-KG nach Ablieferung des Schiffs an die B im Juni 2002 noch mehrere Jahre lang Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielte und erst im Jahr 2006 durch Anwachsung aufgelöst wurde. Denn die Tarifbegünstigung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige jegliche (originär oder fiktiv) gewerbliche Tätigkeit einstellt. Erforderlich ist lediglich, dass er die in dem veräußerten Betrieb bislang ausgeübte Tätigkeit einstellt und die diesbezüglich wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert.

57 bb) Zwar kann eine Einschiffsgesellschaft --anders als eine Partenreederei i.S. des § 489 des Handelsgesetzbuchs a.F. (vgl. BFH-Urteile in BFHE 166, 448, BStBl II 1992, 380, und in BFHE 135, 202, BStBl II 1982, 348)-- nach Veräußerung des Schiffs ein weiteres Schiff erwerben und dieses im Seeverkehr betreiben. Daraus kann nach Ansicht des Senats aber nicht geschlossen werden, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Schiffs nur dann nach

den §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigt ist, wenn die Einschiffsgesellschaft sich unmittelbar nach der Übergabe des Schiffs an den Erwerber auflöst und in die Liquidationsphase eintritt. Verbleiben daher nach der Veräußerung des Schiffs im Gesellschaftsvermögen keine wesentlichen Betriebsgrundlagen, zu denen auch immaterielle Wirtschaftsgüter wie besondere Geschäftsbeziehungen oder ein originärer Geschäftswert gehören, und gibt es auch keine objektiven Anhaltspunkte dafür, dass die Gesellschaft nach Veräußerung des Schiffs den Erwerb eines anderen Schiffs beabsichtigt, die bisherige Tätigkeit also nicht (endgültig) eingestellt hat, so steht allein der Umstand, dass die Gesellschaft nicht unmittelbar nach Übergabe des Schiffs an den Erwerber aufgelöst und liquidiert wird, der Tarifbegünstigung des Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinns nicht entgegen.

58 cc) Den Feststellungen des FG zufolge hat die X-KG zwar die Absicht, das Schiff auf Dauer selbst zu betreiben, aufgegeben. Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG kann der Senat aber nicht entscheiden, ob die X-KG durch den Vertrag vom ... April 2001 ihren Betrieb, d.h. alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des (beabsichtigten) Schiffsbetriebs veräußert hat. Zudem reichen die bisherigen Feststellungen des FG nicht aus, um prüfen zu können, ob die X-KG sich nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht darauf beschränkt hat, lediglich den nicht begonnenen Schiffsbetrieb abzuwickeln, oder ob sie eine neue werbende Tätigkeit aufgenommen hat und ob nicht in diesem Fall der Veräußerungserlös dem laufenden Gewinn zuzurechnen ist.

59 (1) Abzustellen ist insoweit auf den 28. Juni 2002, denn dies ist der Tag des dinglichen Erfüllungsgeschäfts. Das FG hat festgestellt, dass die Werft der X-KG das Schiff spätestens am 28. Juni 2002 abliefern sollte und es ihr tatsächlich am 26. Juni 2002 übergeben hat. Damit war die X-KG seit dem 26. Juni 2002 (mindestens) wirtschaftliche Eigentümerin des Schiffs. Aus ihrem Vertrag mit der B war sie verpflichtet, dieser das Schiff am 28. Juni 2002 zu übergeben. In dem Vertrag war vorgesehen, dass sie --im Verhältnis zur B-- das Risiko eines Schadens oder Verlustes des Schiffs bis zur Übergabe an die B zu tragen hatte. Mit der Übergabe an die B am 28. Juni 2002 hat die X-KG dieser daher (mindestens) das wirtschaftliche Eigentum an dem Schiff übertragen.

60 (2) Das der B am 28. Juni 2002 übergebene Schiff war zum Vercharterungsbetrieb einsatzbereit und befand sich damit in einem Zustand, wie ihn die X-KG für ihren eigenen Betrieb ursprünglich vorgesehen hatte. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die X-KG das Schiff vor Übergabe an die B selbst für 2,41 Tage im Schiffsverkehr eingesetzt hat.

61 (a) Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- bislang aber weder geprüft, ob die X-KG nach dem 28. Juni 2002 noch wesentliche Betriebsgrundlagen in ihrem Gesellschaftsvermögen zurückbehalten hat, noch, ob es ggf. objektive Anhaltspunkte dafür gab, dass die X-KG ein weiteres Schiff erwerben und betreiben wollte. Entsprechende positive Feststellungen stünden der Anwendung der §§ 16, 34 EStG entgegen.

62 (b) Bei seiner erneuten Entscheidung muss das FG auch prüfen, ob sich der Veräußerungsvorgang überhaupt als Einstellung des (beabsichtigten) Schiffsbetriebs erweist oder aber als Einstellung einer nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht aufgenommenen anderen werbenden Tätigkeit. Sollte das FG dabei zu dem Ergebnis kommen, dass die X-KG nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht eine auf die Veräußerung des Schiffs gerichtete werbende Tätigkeit aufgenommen hat (vgl. dazu unten B.III.3.a gg (2)), so wäre der Veräußerungsgewinn schon deshalb nicht tarifbegünstigt, weil die Veräußerung in diesem Fall --ungeachtet eines zeitlichen Zusammenfallens mit einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe-- auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der (neuen) unternehmerischen Tätigkeit und nicht auf deren Einstellung beruhte (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246).

63 Durch die Aufhebung und Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, die insoweit erforderlichen Feststellungen nachzuholen.

64 III. Soweit sich die Revision gegen den geänderten Gewerbesteuermessbescheid für 2002 richtet, ist sie ebenfalls begründet. Sie führt auch insoweit zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

65 1. Die Klägerin war als Gesamtrechtsnachfolgerin der X-KG zur Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid berechtigt (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945).

66 2. Zu Recht wurde der erst 2007, nach Auflösung der X-KG, ergangene Gewerbesteuermessbescheid auch gegenüber der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der X-KG erlassen. Geht das Vermögen einer zweigliedrigen Personengesellschaft beim Ausscheiden eines der beiden Gesellschafter auf den verbleibenden Gesellschafter über, endet die Steuerschuldnerschaft der Gesellschaft, weil diese damit ohne Liquidation vollbeendet wird. Der

verbleibende Gesellschafter wird durch Anwachsung Gesamtrechtsnachfolger der Gesellschaft. Damit wird er Steuerschuldner. Gewerbesteuermessbescheide für die Zeit vor dem Formwechsel sind --wie hier erfolgt-- an den das Unternehmen fortführenden Gesellschafter als Rechtsnachfolger der Gesellschaft zu adressieren (z.B. BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606).

67 3. Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG kann der Senat jedoch nicht abschließend entscheiden, seit wann und in welchem Umfang die von der X-KG im Streitjahr 2002 erzielten Einkünfte der Gewerbesteuer unterlagen.

68 a) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer nur der stehende Gewerbebetrieb. Deshalb beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht der unter § 2 Abs. 1 GewStG fallenden Gewerbebetriebe erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines (originären oder fiktiven) Gewerbebetriebs erfüllt sind (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 bzw. Abs. 3 EStG) und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist. Während die Einkommensteuer als Personensteuer sämtliche betrieblichen Vorgänge von der ersten Vorbereitungshandlung zur Eröffnung eines Betriebs an 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 (z.B. BFH-Urteil vom 30. August 2012 IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 20).

69 aa) 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, wie z.B. die Anmietung eines Geschäftslokals, die Errichtung eines Fabrikgebäudes oder eines Hotels, mit dessen Betrieb erst nach dessen Fertigstellung begonnen wird, und Ähnliches (z.B. BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 21, m.w.N.).

70 bb) Die sachliche Gewerbesteuerpflicht endet mit der dauerhaften Einstellung der werbenden Tätigkeit (z.B. BFH-Urteil vom 20. September 2012 IV R 60/11, BFH/NV 2013, 410). Daher kann auch eine nach Einkommensteuerrecht nicht begünstigte "allmähliche Abwicklung" eines Gewerbebetriebs im Gewerbesteuerrecht zu nicht gewerbesteuerbaren Gewinnen führen, wenn sie auf Maßnahmen zur Vermögensverwertung nach Einstellung der werbenden Tätigkeit des Betriebs beruht (z.B. BFH-Urteile vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 239, und vom 17. März 2010 IV R 41/07, BFHE 228, 381, BStBl II 2010, 977).

71 cc) Der Zeitpunkt des Beginns bzw. der Einstellung der werbenden Tätigkeit ist unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls zu ermitteln und kann für die verschiedenen Betriebsarten unterschiedlich zu bestimmen sein (z.B. BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 22, m.w.N.).

72 Was als werbende Tätigkeit anzusehen ist, richtet sich nach dem von der Gesellschaft verfolgten Gegenstand ihrer Tätigkeit. Dabei kann auch auf den im Gesellschaftsvertrag beschriebenen Gegenstand des Unternehmens zurückgegriffen werden. Allerdings handelt es sich lediglich um ein Indiz; letztlich maßgeblich ist die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit (z.B. BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464).

73 dd) Die dargestellten Rechtsgrundsätze gelten gleichermaßen für Einzelgewerbetreibende wie für Personengesellschaften, und zwar unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter (z.B. BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 23, m.w.N.).

74 ee) Ebenso wie der Einzelunternehmer kann auch die Personengesellschaft mehrere Betriebe nacheinander betreiben. Ob eine Aufgabe einer bisherigen betrieblichen Tätigkeit und die Neueröffnung eines anderen Betriebs gegeben ist, richtet sich in Abgrenzung zu einer Betriebsverlegung oder Betriebsumstellung danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung wirtschaftlich identisch sind. Eine Betriebsaufgabe ist regelmäßig zu verneinen, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen, insbesondere Wirtschaftsgüter mit erheblichen stillen Reserven, ohne Realisierung dieser Reserven "in den neuen Betrieb überführt werden" (z.B. BFH-Urteil in BFHE 228, 381, BStBl II 2010, 977, m.w.N.). Erfüllt die Personengesellschaft die rechtsformunabhängigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, kommt es für die Frage, ob sie nach Aufgabe des bisherigen einen neuen Betrieb betreibt, nicht darauf an, ob die neue Tätigkeit die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464).

75 ff) Ist Gegenstand des Unternehmens einer Einschiffsgesellschaft vorrangig der Betrieb des Schiffs, können betriebliche Leistungen erst nach Ablieferung des Schiffs erbracht werden. Die vor diesem Zeitpunkt liegenden

Bemühungen, Fracht- oder Charterverträge für das Schiff zu erlangen, stellen sich demgegenüber als vorbereitende Maßnahmen der Auftragsbeschaffung dar, die für sich gesehen die Gewerbesteuerpflicht nicht begründen können; Unternehmenserträge können zu diesem Zeitpunkt nicht entstehen (vgl. BFH-Urteile vom 22. November 1994 VIII R 44/92, BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900, und vom 17. April 1986 IV R 100/84, BFHE 146, 457, BStBl II 1986, 527).

76 Ist hingegen vorrangig die Veräußerung und nicht der Betrieb des Schiffs beabsichtigt, ist bereits der Bau bzw. der Erwerb des Schiffs als Beginn der werbenden Tätigkeit anzusehen, denn in diesem Fall gehört bereits die Herstellung bzw. der Erwerb der später zu veräußernden Waren zum Gegenstand des gewerblichen Betriebs (BFH-Urteil vom 26. September 2013 IV R 45/11, BFHE 243, 367, Rz 35, m.w.N.). Die sachliche Gewerbesteuerpflicht beginnt danach nur dann bereits mit Abschluss des Bau- oder Kaufvertrags über das Schiff, wenn die Gesellschaft den entsprechenden Vertrag mit unbedingter Veräußerungsabsicht abgeschlossen hat. Eine lediglich latente Veräußerungsabsicht reicht nicht aus. Jede Einschiffsgesellschaft wird bei entsprechend günstigem Angebot bereit sein, das bestellte Schiff bzw. die Rechte aus dem Bauvertrag noch vor der Indienststellung zu veräußern.

77 gg) Beabsichtigt die Gesellschaft zwar bei Abschluss des Bauvertrags noch den Betrieb des Schiffs, gibt sie die Eigenbetriebsabsicht jedoch später auf und veräußert das Schiff bzw. die Rechte aus dem Bauvertrag noch vor Indienststellung des Schiffs, so ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu ermitteln, ob sie damit übergangslos von der (noch nicht) gewerbesteuerbaren Vorbereitungs- in die Abwicklungsphase tritt, oder ob --und ggf. durch welche weiteren Maßnahmen-- sie eine andere werbende Tätigkeit beginnt und damit der Gewerbesteuer unterliegt.

78 (1) Beschränkt sich die Gesellschaft nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht darauf, die ihr zu diesem Zeitpunkt aus bereits abgeschlossenen Verträgen zustehenden Rechte zu übertragen, und übernimmt sie gegenüber dem Erwerber keine weiteren Aufgaben, so geht sie damit in der Regel übergangslos von der Vorbereitungsphase in die Abwicklungsphase des nicht in Gang gesetzten Schiffsbetriebs über. Das gilt nach Ansicht des Senats auch dann, wenn sie zwar nach außen weiterhin als Bestellerin des Schiffs und Partner der finanzierenden Banken aufgetreten und damit nach außen in der Haftung geblieben, intern aber von der Erwerberin von allen Verpflichtungen aus den entsprechenden Verträgen freigestellt worden ist. Denn dieses Auftreten nach außen reicht für die Annahme einer werbenden Tätigkeit nicht aus (vgl. Urteil des FG Hamburg vom 25. Oktober 2011 2 K 13/11, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2012, 1268; anderer Ansicht Urteil des FG Hamburg vom 10. Februar 2009 2 K 124/07, EFG 2009, 950, Rz 56 am Ende).

79 (2) Der Annahme bloßer Abwicklungsmaßnahmen steht es nach Ansicht des Senats regelmäßig auch nicht entgegen, wenn die Gesellschaft sich entschließt, den Bauvertrag nicht vorzeitig zu beenden oder lediglich die Rechte aus dem Bauvertrag zu übertragen, sondern den Bauvertrag zu erfüllen und dem Erwerber das dem Bauvertrag entsprechend fertiggebaute Schiff zu übertragen. Allein der Abschluss eines entsprechenden Veräußerungsvertrags spricht insbesondere nicht dafür, dass die Gesellschaft nunmehr mit einem auf die Veräußerung eines noch zu bauenden Schiffs gerichteten Betrieb beginnt.

80 (3) Zu einem Eintritt in die sachliche Gewerbesteuerpflicht kann es jedoch kommen, wenn während der Abwicklung des nicht begonnenen Schiffsbetriebs eine werbende Tätigkeit aufgenommen wird, die sachlich nicht zur Abwicklung gehört. Das kann z.B. der Fall sein, wenn die Gesellschaft lediglich die Rechte aus dem Bauvertrag überträgt, sich dem Erwerber gegenüber aber zur Übernahme der Bauaufsicht verpflichtet, ohne ihrerseits bereits aus dem Bauvertrag hierzu verpflichtet zu sein. Es liegt jedoch nahe, in einem solchen Fall davon auszugehen, dass nur der auf die Übernahme der Bauaufsicht entfallende Teil des Veräußerungserlöses der Gewerbesteuer unterliegt, und nicht auch der auf die Veräußerung der Rechte aus dem Bauvertrag entfallende Teil, da letzterer der Abwicklung der aufgegebenen Tätigkeit zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter III.1. der Gründe).

81 Gleiches gilt nach Ansicht des Senats regelmäßig auch dann, wenn sich die Gesellschaft dem Erwerber gegenüber nicht lediglich zur Übertragung des dem Bauvertrag entsprechend fertiggebauten Schiffs verpflichtet, sondern darüber hinaus auch dazu, dieses betriebsbereit auszurüsten. Auch in diesem Fall unterfällt grundsätzlich nur der auf die Übernahme der weiteren Verpflichtungen entfallende und nicht auch der auf die Veräußerung des "nackten" Schiffs entfallende Teil des Veräußerungserlöses der Gewerbesteuer. Abweichendes kann allenfalls dann gelten, wenn sich aus weiter gehenden objektiven Anhaltspunkten ergibt, dass die Gesellschaft nunmehr einen Schiffshandel betreibt. In einem solchen Fall unterliegt grundsätzlich der gesamte aus der Veräußerung erzielte Erlös der Gewerbesteuer, denn die Veräußerung stellt sich dann als betriebsgewöhnlicher Geschäftsvorfall dar, der

auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der (neuen) unternehmerischen Tätigkeit und nicht auf deren Einstellung beruht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289).

82 (4) Eine gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit kann schließlich auch darin liegen, dass die Schiffsgesellschaft das bereits schuldrechtlich veräußerte Schiff zwischen Ablieferung durch die Werft und Übergabe an den Erwerber noch selbst einsetzt. Das gilt selbst dann, wenn ein solcher vorübergehender Einsatz zunächst nicht beabsichtigt war und nur deshalb möglich wurde, weil das Schiff vorzeitig fertiggestellt und an die Schiffsgesellschaft abgeliefert wurde. Denn auch in diesem Fall stellt der Einsatz des Schiffs eine gewerbliche Tätigkeit dar, die die sachliche Gewerbesteuerpflicht auslösen kann.

83 b) Die bisherigen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um abschließend entscheiden zu können, seit wann und in welchem Umfang die gewerblichen Einkünfte der X-KG im Streitjahr 2002 der Gewerbesteuer unterlagen.

84 aa) Nach den den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hatte die X-KG bei Abschluss des Bauvertrags im Juni 2000 keine unbedingte Veräußerungsabsicht. Die Veräußerung des Schiffs war eine allenfalls gleichrangige Option neben dem Betrieb des Schiffs im Wege seiner Vercharterung. Diese auf den dauerhaften Eigenbetrieb gerichtete Absicht hat die X-KG spätestens im April 2001 aufgegeben. Abweichendes ergibt sich nicht aus der Tatsache, dass sie das Schiff vor der Übergabe an die B noch 2,41 Tage selbst im Schiffsverkehr eingesetzt hat. Denn ein solcher vorübergehender Einsatz eines bereits schuldrechtlich veräußerten Schiffs dient lediglich der sinnvollen Nutzung des Schiffs bis zu seiner Übergabe an den Erwerber.

85 bb) Auf der Grundlage der oben unter B.III.3.a dargestellten Rechtsgrundsätze rechtfertigen die bisherigen Feststellungen des FG jedoch nicht seine Annahme, dass die X-KG seit der Veräußerung des Schiffs im April 2001 einen Schiffshandel betrieben hat und ihre gewerblichen Einkünfte im Streitjahr 2002 in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterlagen. Da die Feststellungen dem Senat auch keine eigene Entscheidung zum Umfang der der Gewerbesteuerpflicht unterliegenden Einkünfte der X-KG ermöglichen, war das Urteil des FG auch hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags 2002 aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.

86 cc) Bei seiner erneuten Prüfung muss das FG zunächst ermitteln, zu welchen über die Verschaffung von Eigentum und Besitz an dem "nackten" Schiff hinausgehenden Leistungen sich die X-KG in dem Vertrag vom ... April 2001 der B gegenüber verpflichtet hat, und ob diese zusätzlichen Leistungen --wie dies regelmäßig der Fall sein wird-- lediglich eine neue werbende Tätigkeit darstellen, die neben die Veräußerung des Schiffs als gewerbesteuerfreie Abwicklungsmaßnahme tritt, oder ob sich aus den Gesamtumständen ausnahmsweise ergibt, dass (und ggf. seit wann) die X-KG nunmehr einen Schiffshandel betreibt.

87 Zudem ist zu berücksichtigen, dass die X-KG den Feststellungen des FG zufolge noch bis Ende 2005 Einkünfte aus Kapitalanlagen erzielt hat. Unabhängig davon, wie der Veräußerungsvorgang zu beurteilen ist, stellt jedenfalls die Anlage von Kapitalvermögen zur Erzielung von Erträgen durch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft wie die X-KG grundsätzlich eine neue werbende Tätigkeit dar. Dabei kann dahinstehen, ob im Einzelfall auch die vorübergehende Anlage von Kapitalvermögen noch der Abwicklungsphase zugeordnet werden kann, oder sich in jedem Fall als neue werbende Tätigkeit darstellt. Die Anlage von Kapital ist regelmäßig jedenfalls dann als neue werbende Tätigkeit anzusehen, wenn sie sich, wie hier, über einen Zeitraum von über drei Jahren seit Ablieferung des Schiffs bzw. von mehr als vier Jahren seit Abschluss des Veräußerungsvertrags erstreckt.

88 Zudem muss das FG berücksichtigen, dass die X-KG das Schiff 2,41 Tage selbst eingesetzt hat und dass --sofern dieser Einsatz die Voraussetzungen des § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG erfüllt-- nach § 9 Nr. 3 Satz 3 GewStG die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 80 % des auf diesen Einsatz entfallenden Teils des Gewerbeertrags zu kürzen ist, da der Gewerbeertrag in diesem Umfang als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend gilt. Das gilt auch dann, wenn das FG bei seiner erneuten Entscheidung zu dem Ergebnis kommen sollte, dass die X-KG nach Aufgabe der Eigenbetriebsabsicht eine neue werbende Tätigkeit aufgenommen hat, die sich insgesamt als Schiffshandel darstellt. Die insoweit im BFH-Urteil in BFHE 243, 367 aufgestellten Grundsätze gelten in allen Fällen, in denen es trotz gegebener Handelstätigkeit der Gesellschaft auch zum (wenn auch nur vorübergehenden) Einsatz des Schiffs i.S. des § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG kommt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de