Urteil vom 20. Februar 2025, IV R 23/22

Bestimmung des Beginns der sachlichen Gewerbesteuerpflicht einer Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2025:U.200225.IVR23.22.0

BFH IV. Senat

GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 5 Abs 1 S 3, GewStG § 7 S 2, GewStG § 10a S 6, GewStG § 35b Abs 2, GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 06. September 2021, Az: 10 K 10009/19

Leitsätze

1. NV: Was als werbende Tätigkeit einer Personengesellschaft anzusehen und damit für den Beginn ihrer sachlichen Gewerbesteuerpflicht maßgeblich ist, bestimmt sich nach der von der Personengesellschaft tatsächlich ausgeübten Tätigkeit. Insoweit dürfen die Ebenen der Personengesellschaft und der an ihr beteiligten Gesellschafter nicht miteinander vermengt werden (Bestätigung der Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.06.2023 - IV R 30/19, BFHE 281, 90, BStBl II 2023, 1050, Rz 54).

2. NV: Für den Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht macht es einen Unterschied, ob die Personengesellschaft ein mit einem Hotel zu bebauendes Grundstück in der Absicht erwirbt, die Hotelimmobilie nach Abschluss der Baumaßnahmen an einen Erwerber zu veräußern, oder ob die Personengesellschaft ein derartiges Grundstück in der Absicht erwirbt, das errichtete Hotel nach Abschluss der Baumaßnahmen mit verändertem Gesellschafterbestand selbst zu betreiben.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 06.09.2021 - 10 K 10009/19 aufgehoben.

Die Klage wird als unzulässig abgewiesen, soweit die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für die O-KG für 2009 betroffen ist.

Im Übrigen wird die Sache an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob anfängliche Verluste einer sogenannten Ein-Objekt-Personengesellschaft gewerbesteuerrechtlich zu berücksichtigen sind.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die Rechtsnachfolgerin der O-KG. Diese wurde im Mai 2008 unter der Firma P-KG gegründet. Gesellschaftszweck der P-KG waren ..., insbesondere des Objekts ... in E. Kommanditistin der P-KG war zunächst die I-GmbH (Kapitalanteil von 94,9 %), Komplementärin die M-GmbH (Kapitalanteil von 5,1 %). Alleinige Gesellschafterin der Komplementärin war wiederum die Kommanditistin. Die P-KG erwarb ein Grundstück in der ... in E. Das Grundstück sollte schlüsselfertig mit einem Hotel geplant, bebaut und ausgestattet werden. Sodann sollte das Grundstück an ein Unternehmen der H-Gruppe veräußert und das Hotel von einem Unternehmen der H-Gruppe betrieben werden.

3 Am 08.07.2008 schloss die P-KG einen Generalübernehmervertrag mit der I-GmbH. Die I-GmbH verpflichtete sich darin gegenüber der P-KG, ein Hotel schlüsselfertig zu errichten. Ebenfalls mit Vertrag vom 08.07.2008 verpflichtete sich die I-GmbH unter einer aufschiebenden Bedingung zur Abtretung ihres Kommanditanteils an die Klägerin, die seinerzeit unter dem Namen Q-GmbH firmierte. Der Kommanditanteil wurde im Februar 2011 auf die Klägerin übertragen. Sodann wurde die Firma der P-KG in O-KG geändert.

4 Die P-KG beziehungsweise O-KG erklärte für die Jahre 2009 und 2010 Gewerbeverluste. Nach einer Betriebsprüfung erkannte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) diese Gewerbeverluste (für 2009: 1.347.245 €; für 2010: 737.422 €) mangels sachlicher Gewerbesteuerpflicht der P-KG nicht länger an. In den geänderten Bescheiden über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes (Verlustfeststellungsbescheid) auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010, beide vom 10.08.2016, stellte das FA jeweils einen vortragsfähigen Gewerbeverlust in Höhe von 1.000.258 € fest. Der festgestellte Verlust stammte aus dem Jahr 2008.

5 Die O-KG legte daraufhin gegen die geänderten Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010 sowie gegen die geänderten Gewerbesteuermessbescheide für 2009 und 2010, ebenfalls beide vom 10.08.2016, Einspruch ein. Sie begehrte die Berücksichtigung eines weiteren Verlustes in Höhe von 1.347.245 € für 2009 und in Höhe von 737.422 € für 2010. Der Einspruch gegen die vorbezeichneten Bescheide wurde mit Einspruchsentscheidung vom 11.12.2018 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung führte das FA im Wesentlichen aus, dass die O-KG erst mit der Eröffnung des Hotels werbend tätig und damit nach § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) sachlich gewerbesteuerpflichtig geworden sei.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage mit Urteil vom 06.09.2021 - 10 K 10009/19 im vollen Umfang statt. Es änderte die Gewerbesteuermessbescheide für 2009 und 2010 sowie die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010 dahin, dass auf den 31.12.2009 ein weiterer Verlust in Höhe von 1.347.245 € und auf den 31.12.2010 ein weiterer Verlust in Höhe von 737.422 € festgestellt wird. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass die Gewerbesteuerpflicht bei Personenunternehmen mit Aufnahme der werbenden Tätigkeit beginne. Diese Tätigkeit sei von gewerbesteuerrechtlich unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen abzugrenzen. Für eine sogenannte Ein-Schiff-Gesellschaft habe der Bundesfinanzhof (BFH) bereits entschieden, dass in Fällen, in denen Gegenstand des Unternehmens nicht vorrangig der Betrieb des Schiffs, sondern dessen beabsichtigte Veräußerung sei, bereits der Bau beziehungsweise der Erwerb des Schiffs als Beginn der werbenden Tätigkeit anzusehen sei. Im Streitfall habe die P-KG offensichtlich nicht vorgehabt, das Hotel selbst zu betreiben. So sei bereits in dem Generalübernehmervertrag sowie in dem Vertrag über den Verkauf und die Abtretung eines Kommanditanteils --beide vom 08.07.2008-- festgelegt worden, dass das Hotel von einem Unternehmen der H-Gruppe betrieben werden solle. In diesem Vertrag sei auch bereits die Übertragung der Kommanditbeteiligung vereinbart worden. Diese sei der Übertragung des Hotels gleichzusetzen. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtung liege hierin die Übertragung des fertig errichteten Hotels, das durch den Erwerber habe betrieben werden sollen. Dem stehe nicht entgegen, dass der Anteilskaufvertrag unter der aufschiebenden Bedingung der Rückführung der Zwischenfinanzierung, der Erfüllung der Verbindlichkeiten aus dem Generalübernehmervertrag und der vollständigen Leistung des Kaufpreises gestanden habe. Wäre die Bedingung nicht eingetreten, liege die Annahme nahe, dass die P-KG für das Hotelgebäude einen anderen Käufer gesucht hätte. Hätte sie hingegen das Hotel selbst betrieben, wäre nach der Rechtsprechung des BFH wohl anzunehmen, dass sie den zunächst unterhaltenen Gewerbebetrieb "Bau des Hotels" aufgegeben und dann einen neuen Gewerbebetrieb "Betrieb eines Hotels" aufgenommen hätte.

7 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit welcher es eine rechtsfehlerhafte Anwendung des § 2 Abs. 1 GewStG rügt.

8 Zur Begründung führt es im Wesentlichen aus, das FG habe bei wirtschaftlicher Betrachtung die Übertragung der Gesellschaftsanteile der Übertragung des Grundstücks gleichgestellt. Diese Betrachtung könne zwar aus einkommensteuerrechtlicher Sicht mit Blick auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) berechtigt sein. Im Gewerbesteuerrecht sei aber Steuergegenstand nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der von der Personengesellschaft geführte Gewerbebetrieb. Folglich sei nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG auch die Personengesellschaft der Steuerschuldner. Danach sei im Gewerbesteuerrecht zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft zu trennen. Es bestehe kein Raum für eine Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Die Anteilsübertragung könne daher nicht der Übertragung des Grundstücks gleichgesetzt werden. Im Ergebnis sei der streitgegenständliche Aufwand im Zusammenhang mit gewerbesteuerrechtlich unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen entstanden.

9 Das FA beantragt,

> das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 06.09.2021 - 10 K 10009/19 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

> die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

11 Zur Begründung führt sie im Wesentlichen Folgendes aus: Gerade bei Ein-Immobilien-Projektgesellschaften in der Rechtsform einer Personengesellschaft sei eine Share-Deal-Transaktion wirtschaftlich einer Direktveräußerung der Immobilie (Asset-Deal) gleichzusetzen. Auch aus dem Gewerbesteuergesetz ergebe sich, dass der Gesetzgeber bei einer Mitunternehmerschaft die Veräußerung des Betriebs (§ 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG) und die Veräußerung des Anteils an einer Personengesellschaft (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG) gleich behandeln wolle. Eine unterschiedliche Behandlung von Asset-Deal und Share-Deal würde gegen den Gleichheitssatz verstoßen. So wären Vorlaufkosten bei einem beabsichtigten Asset-Deal gewerbesteuerrechtlich zu berücksichtigen, nicht hingegen bei einem beabsichtigten Share-Deal. Ebenso sei das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen. Danach müssten sämtliche Erträge und Aufwendungen aus der Erstellung und Veräußerung der Immobilie Berücksichtigung finden. Erst durch die Übertragung der Anteile (wirtschaftlich als Veräußerung der Immobilie anzusehen) werde ein Totalgewinn über die gesamte Laufzeit des Immobilien-Projekts generiert. Eine Besteuerung des Gewinns ohne Berücksichtigung der erheblichen Vorlaufkosten (über 2 Mio. €) würde gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstoßen.

12 Weiter sei die vom FA aufgestellte Behauptung rechtsfehlerhaft, wonach infolge des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer eine strikte Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bestehe, die eine Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zulasse. Das FA weise zwar zu Recht darauf hin, dass die Gewerbesteuer eine Objektsteuer und nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Personengesellschaft Steuerschuldner sei. Für die Beurteilung der Frage, ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliege, sei aber nicht die Personengesellschaft, sondern es seien deren Mitunternehmer zu betrachten.

13 Zudem unterstelle das FA, dass die P-KG auch jederzeit das Hotel selbst habe betreiben können. Dabei übersehe das FA aber die am 08.07.2008 abgeschlossenen Verträge. Die H-Gruppe sei als zukünftige Betreiberin des Hotels in den Generalübernehmervertrag einbezogen worden. Des Weiteren habe die Klägerin mit der X-Bank am 30.06.2008 eine Zwischenfinanzierung für Zwecke des Anteilserwerbs abgeschlossen. Das Bestehen dieser Verträge zeuge von einer engen Verzahnung der Herstellung des Hotels und der Übertragung der Kommanditbeteiligung. Die P-KG habe nacheinander zwei unterschiedliche Gewerbebetriebe unterhalten: zunächst die Entwicklung und Veräußerung einer Hotelimmobilie (vor Anteilsübertragung), danach den Betrieb eines Hotels (nach Anteilsübertragung). Der Hotelbetrieb unterscheide sich deutlich von dem Betrieb als Projektentwicklungsgesellschaft. Die vertraglichen Regelungen ließen klar erkennen, dass die wirtschaftliche Übereignung einer Hotelimmobilie mittels eines Share-Deals beabsichtigt gewesen sei. Die I-Gruppe (Unternehmensgruppe des Veräußerers) sei auf Projektimmobilien mit anschließender Veräußerung spezialisiert, die H-Gruppe besitze das zur Führung eines Hotels erforderliche Know-how.

14 Maßgeblich für den Beginn des zeitlich ersten Gewerbebetriebs sei nach dem Gewerbesteuergesetz der Beginn der werbenden Tätigkeit. Für den Gewerbebetrieb "Entwicklung und Veräußerung einer Hotelimmobilie" beginne die sachliche Gewerbesteuerpflicht mit Abschluss des Anteilsübertragungsvertrags und des Generalübernehmervertrags am 08.07.2008. Denn mit diesen Verträgen hätten sich die P-KG beziehungsweise deren Mitunternehmer zur Herstellung einer Hotelimmobilie mit anschließender Veräußerung im Rahmen eines Share-Deals verpflichtet. Der BFH habe den Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht bei einem Gewerbebetrieb, welcher darauf gerichtet sei, ein noch fertigzustellendes oder zu erwerbendes Wirtschaftsgut zu veräußern, bereits mit dem Beginn der Herstellung beziehungsweise mit dem Erwerb des Wirtschaftsguts bejaht. Im Streitfall bestehe die einzige Abweichung hiervon darin, dass die Hotelimmobilie im Wege eines Share-Deals übertragen worden sei. Diese Abweichung dürfe aber nicht zu steuerlichen Nachteilen führen. Ebenso habe das FG des Landes Sachsen-Anhalt in seinem Urteil vom 23.05.2019 - 1 K 462/15 beim gewerblichen Grundstückshandel einer Personengesellschaft den Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht mit der Ausführung von auf den Grundstückserwerb ausgerichteten Vorbereitungshandlungen bejaht.

Entscheidungsgründe

B.

15 Die Revision des FA ist begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils.

16 Soweit das FG-Urteil den Gewerbesteuermessbescheid für 2009 betrifft, entscheidet der erkennende Senat in der Sache selbst und weist die Klage als unzulässig ab (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--, dazu II.). Soweit das FG-Urteil den Gewerbesteuermessbescheid für 2010 sowie die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010 betrifft, hat das FG der Prüfung der sachlichen Gewerbesteuerpflicht teilweise fehlerhafte Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt (dazu III.). Mangels Spruchreife verweist der erkennende Senat die Sache insoweit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO, dazu IV.).

17 I. Gegenstand des Klage- und des Revisionsverfahrens sind die Gewerbesteuermessbescheide für 2009 und 2010 sowie die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010, alle vom 10.08.2016, und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 11.12.2018. Das FG hat in seinem Urteil erkennbar über die vier vorbezeichneten Bescheide entschieden. Ebenso hat das FA im Rahmen seines Revisionsantrags die Aufhebung des (gesamten) FG-Urteils beantragt.

18 II. Soweit das FG-Urteil die Klage gegen den geänderten Gewerbesteuermessbescheid für 2009 betrifft, ist die Revision des FA mit der Maßgabe begründet, dass die Klage mangels Beschwer bereits als unzulässig abzuweisen ist.

19 1. a) Das Vorliegen der Sachurteilsvoraussetzungen hat der BFH als Revisionsgericht von Amts wegen in jeder Lage des Verfahrens zu prüfen (z.B. BFH-Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363, BStBl II 2021, 367, Rz 10, m.w.N.). Zu diesen Voraussetzungen gehört auch die erforderliche Beschwer des Rechtsbehelfsführers (§ 40 Abs. 2 FGO). Der BFH kann zum Vorliegen der Sachurteilsvoraussetzungen eigene Feststellungen treffen (z.B. Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 FGO Rz 268, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung).

20 b) Nach dem vor der Änderung durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) anwendbaren § 35b Abs. 2 GewStG a.F. war auch für Gewerbesteuermessbescheide der Grundsatz zu beachten, dass ein auf Null lautender Steuerbescheid keine Beschwer enthält (BFH-Urteil vom 09.09.2010 - IV R 38/08, Rz 13). Nur ausnahmsweise war ein Rechtsschutzbedürfnis für die Anfechtung eines derartigen Gewerbesteuermessbescheids zu bejahen, zum Beispiel, wenn der Steuerpflichtige seine sachliche Gewerbesteuerpflicht schlechthin bestritt und deshalb die ersatzlose Aufhebung des Gewerbesteuermessbescheids erstrebte (z.B. BFH-Urteil vom 25.09.2008 - IV R 80/05, BFHE 223, 86, BStBl II 2009, 266, m.w.N.).

21 Eine derartige Ausnahme lag jedoch nicht vor, wenn der Steuerpflichtige eine "Null-Festsetzung" mit dem Einwand angriff, er sei sachlich gewerbesteuerpflichtig gewesen, sodass seine (Anlauf-)Verluste nach § 10a Satz 6 GewStG festzustellen seien. Denn über das Merkmal der sachlichen Gewerbesteuerpflicht war im Verlustfeststellungsverfahren nach § 10a Satz 6 GewStG ohne Bindung an den Gewerbesteuermessbescheid des Erhebungszeitraums, auf dessen Ende der vortragsfähige Gewerbeverlust nach § 10a GewStG gesondert festzustellen ist, selbständig zu entscheiden. Der Gewerbesteuermessbescheid entfaltete insoweit keine Bindungswirkung für den Verlustfeststellungsbescheid. Diese Beurteilung gilt im Übrigen auch unter Geltung des § 35b Abs. 2 GewStG i.d.F. des JStG 2010 (GewStG n.F.) fort; denn das Merkmal der sachlichen Gewerbesteuerpflicht ist keine Besteuerungsgrundlage im Sinne des § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG n.F. (z.B. BFH-Urteile vom 07.09.2016 - IV R 31/13, BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 28 ff.; vom 01.09.2022 - IV R 13/20, BFHE 277, 423, BStBl II 2024, 121, Rz 20).

22 Ebenso bildeten die im Gewerbesteuermessbescheid angesetzten Besteuerungsgrundlagen keine verbindliche Entscheidungsgrundlage für das Verlustfeststellungsverfahren nach § 10a Satz 6 GewStG; sie führten deshalb ebenfalls zu keiner gesonderten Beeinträchtigung des Rechtsbehelfsführers (BFH-Urteil vom 09.09.2010 - IV R 38/08, Rz 13). Allerdings war der Verlustfeststellungsbescheid ein Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuermessbescheid des Folgejahres beziehungsweise der Folgejahre (z.B. BFH-Urteil vom 09.06.1999 - I R 92/98, BFHE 189, 183, BStBl II 1999, 733, unter II.1.).

23 c) § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG n.F., nach dem nunmehr auch eine Messbetragsfestsetzung von Null eine Beschwer auslösen kann (dazu unter B.III.1.a), ist erstmals für Verluste anwendbar, für die nach dem 13.12.2010 eine

Erklärung zur Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes abgegeben wird (§ 36 Abs. 10 Satz 1 GewStG n.F.).

24 2. Nach Anwendung dieser Grundsätze war die Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2009 vom 10.08.2016 als unzulässig abzuweisen.

25 Soweit das Streitjahr 2009 betroffen ist, ist § 35b Abs. 2 GewStG a.F. anzuwenden. Die Erklärung der P-KG zur gesonderten Feststellung des Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 ist am 15.11.2010 beim FA eingegangen; sie wurde daher vor dem 14.12.2010 abgegeben. Weiter wurde in dem angefochtenen Gewerbesteuermessbescheid für 2009 der Messbetrag auf Null festgesetzt. Diese "Null-Festsetzung" kann --unabhängig davon, ob sie als "echte" Null-Festsetzung infolge eines rechnerisch ermittelten Gewerbeertrags in Höhe von 0 € bei bestehender sachlicher Gewerbesteuerpflicht oder als eine Ablehnung der sachlichen Gewerbesteuerpflicht zu verstehen ist-- für die Klägerin keine Beschwer enthalten.

26 III. Soweit das FG-Urteil den geänderten Gewerbesteuermessbescheid für 2010 sowie die geänderten Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010 betrifft, hat die Revision des FA ebenfalls Erfolg.

27 Insoweit ist das FG zwar (stillschweigend) zu Recht auch von einer Beschwer bezüglich der Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2010 ausgegangen (dazu 1.). Es hat aber seiner Entscheidung, ob die P-KG nach § 2 Abs. 1 GewStG sachlich gewerbesteuerpflichtig gewesen ist, teilweise unzutreffende Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt, indem es nicht maßgeblich auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der P-KG, sondern im Ergebnis auf die Absicht der an ihr beteiligten Gesellschafter abgestellt hat (dazu 2.).

28 1. Eine Beschwer (§ 40 Abs. 2 FGO) ist auch bezüglich der Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2010 gegeben, obwohl in diesem Bescheid der Messbetrag ebenfalls auf Null festgesetzt wurde.

29 a) Nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG n.F. löst --anders als unter Geltung des § 35b Abs. 2 GewStG a.F.-- auch eine Messbetragsfestsetzung von Null eine Beschwer aus. Denn nach dieser Vorschrift wirkt der Gewerbesteuermessbescheid bezüglich seiner Besteuerungsgrundlagen --des Gewerbeertrags nach § 6 GewStG und des abziehbaren Fehlbetrags nach § 10a Satz 1 GewStG (z.B. BFH-Urteil vom 11.01.2024 - IV R 25/21, Rz 20, m.w.N.)-- für die Verlustfeststellung im Ergebnis wie ein Grundlagenbescheid (z.B. BFH-Urteil vom 23.03.2023 - IV R 27/19, BFHE 279, 563, BStBl II 2023, 1112, Rz 17, m.w.N.).

30 b) Danach lag die erforderliche Beschwer vor.

31 Für das Streitjahr 2010 ist § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG n.F. anwendbar, weil die Erklärung zur gesonderten Feststellung des Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010 am 27.04.2012 beim FA eingegangen und damit nach dem 13.12.2010 abgegeben worden ist. Weiter wird in diesem Bescheid --unter Anführung der einzelnen Berechnungsgrundlagen-- ein rechnerisch ermittelter Gewerbeertrag (vor Verlustabzug) in Höhe von 0 € ausgewiesen. Bei diesem Gewerbeertrag handelt es sich um eine für die Verlustfeststellung bindende Besteuerungsgrundlage im Sinne des § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG n.F. Vor diesem Hintergrund ist die in diesem Bescheid erfolgte "Null-Festsetzung" nach dem maßgeblichen Empfängerhorizont nicht nur als Ablehnung der sachlichen Gewerbesteuerpflicht zu verstehen, auch wenn in den Erläuterungen auf die Ergebnisse der durchgeführten Außenprüfung verwiesen wurde.

32 2. Das FG hat bei Beurteilung der Frage, ob die P-KG nach § 2 Abs. 1 GewStG sachlich gewerbesteuerpflichtig ist, unter teilweiser Verkennung der anwendbaren Rechtsgrundsätze (dazu a) im Ergebnis rechtsfehlerhaft auf die Absicht der an ihr beteiligten Gesellschafter und nicht --wie geboten-- auf die von der P-KG tatsächlich ausgeübte Tätigkeit abgestellt (dazu b). Die von der Klägerin vorgetragenen Argumente führen zu keinem abweichenden Ergebnis (dazu c).

33 a) Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer nur der stehende Gewerbebetrieb. Bei natürlichen Personen und Personengesellschaften unterwirft das Gesetz die konkret ausgeübte werbende Tätigkeit der Gewerbesteuer. 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 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 bzw. Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist (z.B. BFH-Urteil vom 01.09.2022 - IV R 13/20, BFHE 277, 423, BStBl II 2024, 121, Rz 22, m.w.N.).

34 aa) Maßgebend für den Beginn des Gewerbebetriebs im Sinne 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. 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 insoweit lediglich um ein Indiz; letztlich maßgebend ist die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der Personengesellschaft (z.B. BFH-Urteil vom 01.09.2022 - IV R 13/20, BFHE 277, 423, BStBl II 2024, 121, Rz 23, m.w.N.).

35 Für den Beginn der werbenden Tätigkeit ist entscheidend, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, sodass sich das Unternehmen daran mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligen kann (z.B. BFH-Urteil vom 01.09.2022 - IV R 13/20, BFHE 277, 423, BStBl II 2024, 121, Rz 24, m.w.N.).

36 (1) Bei einem auf Handel ausgerichteten Unternehmen liegt eine werbende Tätigkeit vor, wenn der Unternehmer seine Leistungen am Markt anbietet.

37 Allerdings setzt die Annahme einer werbenden Tätigkeit eines entsprechenden Unternehmens nicht ausnahmslos voraus, dass der Unternehmer seine Leistung bereits aktiv am Markt anbietet (anderer Ansicht Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 2 Rz 52, 55). So kann nach der Rechtsprechung des BFH bei einer sogenannten Ein-Schiff-Gesellschaft, die vorrangig die Veräußerung und nicht den Betrieb des Schiffs beabsichtigt, die sachliche Gewerbesteuerpflicht bereits mit Abschluss des Bau- oder Kaufvertrags über das Schiff beginnen, wenn die Gesellschaft den entsprechenden Vertrag mit unbedingter Veräußerungsabsicht abgeschlossen hat (BFH-Urteile vom 03.04.2014 - IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 76; vom 22.01.2015 - IV R 10/12, Rz 32 f.; vom 13.10.2016 - IV R 21/13, BFHE 256, 156, BStBl II 2017, 475, Rz 45). Der Vertragsschluss stellt den frühestmöglichen Zeitpunkt für den Beginn der werbenden Tätigkeit dar. Ebenso beginnt nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats die sachliche Gewerbesteuerpflicht eines gewerblichen Grundstückshändlers frühestens mit dem Abschluss eines (wirksamen) Kaufvertrags über eine erste Immobilie; denn erst hierdurch wird er in die Lage versetzt, seine Leistung am Markt anzubieten (BFH-Urteil vom 01.09.2022 - IV R 13/20, BFHE 277, 423, BStBl II 2024, 121, Rz 29).

38 Danach beginnt auch die sachliche Gewerbesteuerpflicht eines Unternehmens, dessen Tätigkeit auf die Errichtung und die Veräußerung einer bestimmten Immobilie gerichtet ist, frühestens mit dem Abschluss des Vertrags über den Erwerb des zu bebauenden Grundstücks.

39 (2) Bei einem Dienstleistungsunternehmen beginnt die werbende Tätigkeit regelmäßig mit der tatsächlichen Tätigkeitsaufnahme. So beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht eines Hotelbetriebs mit der Eröffnung des Hotels. Der Bau eines Hotels, mit dessen Betrieb erst nach der Fertigstellung begonnen werden soll, begründet dagegen noch keine sachliche Gewerbesteuerpflicht (z.B. BFH-Urteile vom 26.03.1985 - VIII R 260/81, BFHE 143, 368, BStBl II 1985, 433, unter b; vom 30.08.2012 - IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 21, m.w.N.; Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 4555). Bei der Bautätigkeit handelt es sich in diesem Fall um eine den eigentlichen Gewerbebetrieb vorbereitende, nicht gewerbesteuerbare Vorbereitungshandlung.

40 bb) Diese Rechtsgrundsätze gelten gleichermaßen für Einzelgewerbetreibende wie für Personengesellschaften, und zwar unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter (BFH-Urteil vom 30.08.2012 - IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 23, m.w.N.).

41 cc) Auch die Tätigkeit einer im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt zu einem stehenden Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht einer derartigen Personengesellschaft beginnt mit der Aufnahme ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit. Was als werbende Tätigkeit anzusehen ist, richtet sich auch hier nach dem von der Gesellschaft verfolgten Gegenstand ihrer Tätigkeit. Dabei kann gleichfalls --als Indiz-- auch auf den im Gesellschaftsvertrag beschriebenen Gegenstand des Unternehmens zurückgegriffen werden. Letztlich maßgeblich ist auch bei der gewerblich geprägten Personengesellschaft die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit (z.B. BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 30/19, BFHE 281, 90, BStBl II 2023, 1050, Rz 48, m.w.N.).

42 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, so beginnt der Gewerbebetrieb nicht allein wegen der in der Vorbereitungsphase der originär gewerblichen Tätigkeit üblicherweise

anfallenden vermögensverwaltenden Tätigkeiten bereits mit deren Aufnahme (z.B. BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 30/19, BFHE 281, 90, BStBl II 2023, 1050, Rz 49, m.w.N.). Danach ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, deren Gegenstand die Ausübung einer originär gewerblichen Tätigkeit ist, nicht bereits in der Zeit, in der sie ihre werbende Tätigkeit lediglich vorbereitet, sachlich gewerbesteuerpflichtig (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2003 - IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter II.3.; Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 2 Rz 72).

43 dd) Bei Personengesellschaften kann zur Bestimmung des Beginns ihrer sachlichen Gewerbesteuerpflicht nicht auf die Absichten der an ihr beteiligten Gesellschafter abgestellt werden. Maßgeblich bleibt die von der Personengesellschaft tatsächlich ausgeübte Tätigkeit. Insoweit dürfen die Ebenen der Personengesellschaft und der an ihr beteiligten Gesellschafter nicht miteinander vermengt werden. Die Tätigkeit beziehungsweise der Unternehmensgegenstand einer Personengesellschaft kann nicht in der Veräußerung der an ihr bestehenden Beteiligungen durch ihre Gesellschafter bestehen (BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 30/19, BFHE 281, 90, BStBl II 2023, 1050, Rz 54); ein Wechsel im Gesellschafterbestand ist daher im Grundsatz unerheblich. Diese Sichtweise entspricht im Übrigen dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer. Bei Personengesellschaften wird der werbend tätige Betrieb besteuert. In der gewerblichen Betätigung der Personengesellschaft spiegelt sich die objektivierte Ertragskraft des Gewerbebetriebs wider (vgl. BFH-Urteil vom 01.02.2024 - IV R 26/21, BFHE 283, 374, BStBl II 2025, 51, Rz 43).

44 b) Nach Anwendung dieser Grundsätze kann das FG-Urteil keinen Bestand haben.

45 aa) Das FG hat zur Beurteilung der sachlichen Gewerbesteuerpflicht der P-KG eine Parallele zu der zu sogenannten Ein-Schiff-Gesellschaften ergangenen BFH-Rechtsprechung gezogen. Danach ist in Fällen, in denen das Unternehmen nicht vorrangig den Betrieb des Schiffs, sondern dessen Veräußerung beabsichtigt, bereits der Bau beziehungsweise der Erwerb des Schiffs als Beginn der werbenden Tätigkeit anzusehen (BFH-Urteil vom 22.01.2015 - IV R 10/12, Rz 32 f.). Im Streitfall --so das FG-- habe die P-KG offensichtlich nicht vorgehabt, das Hotel selbst zu betreiben. In dem Generalübernehmervertrag sowie in dem Vertrag über den Verkauf und die Abtretung eines Kommanditanteils, beide vom 08.07.2008, sei festgelegt worden, dass das Hotel von einem Unternehmen der H-Gruppe betrieben werden solle. In diesem Vertrag sei auch bereits die Übertragung der Kommanditbeteiligung vereinbart worden. Diese sei der Übertragung des Hotels gleichzusetzen, weil bei wirtschaftlicher Betrachtung hierin die Übertragung der Hotelimmobilie liege.

46 bb) Dies hält revisionsrechtlicher Prüfung nicht stand.

47 Wie vorstehend dargelegt, kommt es für die Frage, ob eine Personengesellschaft werbend tätig und damit nach § 2 Abs. 1 GewStG sachlich gewerbesteuerpflichtig ist, maßgeblich auf die Tätigkeit der Personengesellschaft an. Hierfür kann als Indiz zwar auf den im Gesellschaftsvertrag niedergelegten Unternehmensgegenstand zurückgegriffen werden. Letztlich maßgeblich ist aber die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der Personengesellschaft. Ein Wechsel im Gesellschafterbestand hat hierauf im Grundsatz keinen Einfluss.

48 Hiervon ausgehend durfte das FG zur Bestimmung des Beginns der werbenden Tätigkeit der P-KG nicht auf den Vertrag vom 08.07.2008 über den Verkauf und die Abtretung des gesamten Kommanditanteils der I-GmbH und eines Teils ihres Anteils an der M-GmbH und die sich daraus gegebenenfalls ergebenden Absichten der Gesellschafter abstellen. Die Absicht der I-GmbH, die vorbezeichneten Beteiligungen an die Klägerin zu veräußern, ist für die Frage, ob die P-KG in den Streitjahren bereits eine werbende Tätigkeit ausgeübt hat, ohne Bedeutung. Aus der am 08.07.2008 gegebenenfalls vorhandenen (unbedingten) Absicht der I-GmbH, ihre vorbezeichneten Beteiligungen zu veräußern, kann nicht auf die (unbedingte) Absicht der P-KG geschlossen werden, das noch zu errichtende Hotel veräußern zu wollen. Dies gilt selbst dann, wenn die Übertragung der Kommanditbeteiligung bei wirtschaftlicher Betrachtung der Veräußerung der auf Ebene der Personengesellschaft errichteten Immobilie gleichstehen sollte. Vielmehr deuten die vertraglichen Regelungen vom 08.07.2008 darauf hin, dass das Hotel von der P-KG gerade nicht veräußert werden sollte. Der von vornherein beabsichtigte Gesellschafterwechsel hat daher keinen Einfluss auf die Bestimmung der Tätigkeit der P-KG. Insofern hat das FG rechtsfehlerhaft die Ebenen der Gesellschaft und der an ihr beteiligten Gesellschafter miteinander vermengt.

49 c) Die hiergegen von der Klägerin vorgebrachten Argumente führen zu keinem abweichenden Ergebnis.

50 aa) Nach der Rechtsprechung des BFH ist --entgegen der Auffassung der Klägerin-- für die Beurteilung der sachlichen Gewerbesteuerpflicht gerade nicht auf die Ebene der Gesellschafter abzustellen (dazu oben B.III.2.a dd).

51 Eine solche Wertung lässt sich auch nicht der Vorschrift des § 7 Satz 2 GewStG entnehmen. Aus dieser Norm ergibt sich nicht, dass bei Prüfung der sachlichen Gewerbesteuerpflicht einer Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) ein "Share-Deal" mit einem "Asset-Deal" gleichzusetzen ist. Vielmehr setzt die Anwendbarkeit des § 7 Satz 2 GewStG generell die sachliche Gewerbesteuerpflicht der jeweiligen Mitunternehmerschaft voraus (BFH-Urteil vom 30.08.2012 - IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 27; Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 7 Rz 94, 117). Abgesehen davon verfolgt § 7 Satz 2 GewStG ganz andere Zwecke. Diese Norm will die Gefahr bestimmter Gestaltungsmöglichkeiten beseitigen: Es soll vermieden werden, dass die --Veräußerungsgewinne erfassende-- gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage bei Kapitalgesellschaften dadurch umgangen wird, dass die zu veräußernden Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral vor ihrer Veräußerung auf eine Personengesellschaft übertragen werden und anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft gewerbesteuerfrei veräußert wird (vgl. BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 25). Zudem dient § 7 Satz 2 GewStG der Verwaltungsvereinfachung. Denn bei mehrstufigen Personengesellschaften ist für das Betriebsfinanzamt regelmäßig nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten feststellbar, ob und in welchem Umfang eine natürliche Person mittelbar an dem Veräußerungsgewinn der Personengesellschaft beteiligt ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 25).

52 bb) Es ist auch nicht erkennbar, dass die Rechtsauffassung des erkennenden Senats gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verstößt.

53 (1) Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Die mit der Wahl des Steuergegenstands einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber allerdings unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtiger bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG--, z.B. Beschluss vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.).

54 (2) Die Klägerin erachtet es als gleichheitswidrig, dass bei einer beabsichtigten und erfolgten Veräußerung eines zu errichtenden Hotels ("Asset-Deal") der Aufwand während der Errichtungsphase gewerbesteuerrechtlich zu berücksichtigen sei, dies hingegen nicht der Fall sei, wenn nach Fertigstellung des Hotels durch Übertragung der Kommanditbeteiligung bei wirtschaftlicher Betrachtung ebenfalls die Hotelimmobilie übertragen werde ("Share-Deal"). Hierin liege ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.

55 Dieser Einwand könnte jedoch nur tragen, wenn der Gewerbesteuer das Leistungsfähigkeitsprinzip in gleicher Weise wie der Einkommensteuer zugrunde liegen würde. Die Einkommensteuer als vom Leistungsfähigkeitsprinzip beherrschte Personensteuer muss sämtliche betrieblichen Handlungen des Steuerpflichtigen von der ersten Vorbereitungshandlung bis zur Veräußerung oder Entnahme des letzten betrieblichen Wirtschaftsguts erfassen (vgl. BFH-Urteil vom 31.08.2022 - X R 17/21, BFHE 278, 327, BStBl II 2023, 396, Rz 18). Die Gewerbesteuer ist als Objektsteuer hingegen auf den tätigen Betrieb bezogen und wird im Wesentlichen durch das Äquivalenzprinzip geprägt, sodass ihr Gegenstand nur der auf den laufenden Betrieb entfallende Gewinn ist (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2012 - IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 20). Maßgeblich für die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage ist die objektivierte Ertragskraft des Gewerbebetriebs, sodass das Prinzip der Leistungsfähigkeit im Lichte dieser objektivierten Ertragskraft zu berücksichtigen ist (BVerfG-Beschluss vom 15.02.2016 - 1 BvL 8/12, BStBl II 2016, 557, Rz 37; BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz 106). Dies ist angesichts der Weite des gesetzgeberischen Entscheidungsspielraums bei der Bestimmung des Steuergegenstands eine auch unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten zulässige Abgrenzung (BFH-Urteil vom 31.08.2022 - X R 17/21, BFHE 278, 327, BStBl II 2023, 396, Rz 44).

56 (3) Es ist auch nicht erkennbar, dass die Rechtsprechung, wonach die sachliche Gewerbesteuerpflicht einer Personengesellschaft maßgeblich nach der von ihr tatsächlich ausgeübten Tätigkeit beurteilt wird, den allgemeinen Gleichheitssatz verletzte. Die Rechtsprechung behandelt insoweit alle Personengesellschaften --unabhängig davon, ob sie originär gewerblich tätig (§ 15 Abs. 2 EStG) oder nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt sind-- gleich. Danach macht es einen Unterschied, ob die Personengesellschaft ein mit einem Hotel zu bebauendes Grundstück in der Absicht erwirbt, die Hotelimmobilie nach Abschluss der Baumaßnahmen an einen Erwerber zu veräußern, oder

ob die Personengesellschaft ein derartiges Grundstück in der Absicht erwirbt, das errichtete Hotel nach Abschluss der Baumaßnahmen mit verändertem Gesellschafterbestand selbst zu betreiben. Es liegen unterschiedliche Tätigkeiten vor. Geht man im erstgenannten Fall vom Vorliegen einer originär gewerblichen Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG aus (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.02.2009 - IV R 10/06, BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533, zur Errichtung von Gebäuden), kann bereits der ab Erwerb des unbebauten Grundstücks anfallende Aufwand gewerbesteuerrechtlich zu berücksichtigen sein. Im zweitgenannten Fall wird hingegen mit der Errichtung des Hotels dessen nachfolgender Betrieb als die maßgebliche originär gewerbliche Tätigkeit vorbereitet; die werbende Tätigkeit beginnt erst mit Aufnahme des Hotelbetriebs. Dies gilt auch dann, wenn sich aus den vor Errichtung des Hotels abgeschlossenen Verträgen die Absicht der Gesellschafter ergibt, dass nach Fertigstellung des Hotels durch Übertragung der einzigen Kommanditbeteiligung die wirtschaftliche Übereignung der Hotelimmobilie mittels eines Share-Deals erfolgen soll.

57 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Sie ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, soweit der Gewerbesteuermessbescheid für 2010 und die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010 betroffen sind.

58 a) Das FG-Urteil enthält keine ausreichenden tatsächlichen Feststellungen, um abschließend beurteilen zu können, ob die P-KG in den Streitjahren 2009 und 2010 bereits sachlich gewerbesteuerpflichtig gewesen ist. Dem FG-Urteil lässt sich --neben dem im Gesellschaftsvertrag der P-KG vereinbarten Unternehmensgegenstand-- lediglich entnehmen, dass die P-KG das Hotel aufgrund des Generalübernehmervertrags vom 08.07.2008 von ihrer Kommanditistin (I-GmbH) hat errichten lassen, und dass die I-GmbH ihre gesamte Kommanditbeteiligung und einen Teil ihres Geschäftsanteils an der M-GmbH --basierend auf dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 08.07.2008-- im Februar 2011 auf die Klägerin übertragen hat. Weiter heißt es noch in dem FG-Urteil, dass die P-KG offensichtlich nie vorgehabt habe, das Hotel jemals selbst zu betreiben.

59 b) Maßgeblich für die Beurteilung der sachlichen Gewerbesteuerpflicht der P-KG ist jedoch die von ihr tatsächlich ausgeübte Tätigkeit. Der Vorentscheidung lässt sich zwar noch entnehmen, dass die P-KG das Hotel hat errichten lassen. Es bleibt aber unklar, ob die P-KG (nach Umfirmierung O-KG) das Hotel nach dessen Fertigstellung selbst betrieben hat und falls ja, wann die P-KG mit der Aufnahme des Hotelbetriebs begonnen hat.

60 Daher wird dem FG die Gelegenheit gegeben, im zweiten Rechtsgang in tatsächlicher Hinsicht festzustellen, welche (werbende) Tätigkeit die P-KG ab wann tatsächlich ausgeübt hat.

61 4. Der erkennende Senat entscheidet durch Urteil ohne mündliche Verhandlung, da beide Beteiligte auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet haben (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

62 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung, z.B. BFH-Urteil vom 10.02.2022 - IV R 33/18, Rz 76).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de