

# Urteil vom 07. September 2016, IV R 31/13

## Keine Bindungswirkung des Gewerbesteuermessbescheids für den Verlustfeststellungsbescheid - Ende der sachlichen Gewerbesteuerpflicht einer Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2016:U.070916.IVR31.13.0

BFH IV. Senat

GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 2 Abs 4, GewStG § 5, GewStG § 10a, GewStG § 35b Abs 2 S 2, AO § 171 Abs 10, AO § 182 Abs 1 S 1, AO § 184 Abs 1, AO § 184 Abs 3, GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 2 Abs 4, GewStG § 5, GewStG § 10a, GewStG § 35b Abs 2 S 2, GewStG § 35b Abs 2 S 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, GewStG § 6, GewStG § 6

vorgehend FG Nürnberg, 28. Februar 2012, Az: 5 K 1555/2008

## Leitsätze

Der Gewerbesteuermessbescheid des Erhebungszeitraums, auf dessen Ende der vortragsfähige Fehlbetrag nach § 10a GewStG gesondert festzustellen ist, ist für den Verlustfeststellungsbescheid dieses Erhebungszeitraums kein Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO, soweit das Merkmal der sachlichen Steuerpflicht für die Beurteilung des Merkmals der Unternehmensidentität von Bedeutung ist.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 29. Februar 2012 5 K 1555/2008 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH & Co. KG (B-KG). Die alleinige Komplementärin der B-KG wurde mit Vertrag vom 6. Juni 2000 auf die Klägerin verschmolzen. Die Klägerin war im Zeitpunkt der Verschmelzung alleinige Kommanditistin der B-KG und firmierte seinerzeit noch als C-GmbH. Infolge der Verschmelzung ist die B-KG erloschen. Die Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister erfolgte am 1. November 2000.

2 Im Jahre ... beteiligte sich der X-Konzern mittels der B-KG an der F-Gruppe. Die B-KG war in diesem Zusammenhang als Holding tätig. Außerdem übernahm sie Aufgaben der Forschung und Entwicklung sowie der Patent- und Schutzrechtsverwaltung für die Unternehmen der F-Gruppe und des X-Konzerns, in dessen Abschluss die F-Gruppe seit ... konsolidiert wurde.

3 Die B-KG war am Grundkapital der F-AG zu 76,5 % beteiligt. Zwischen der B-KG (Organträger) und der F-AG bestand bis zum 31. Dezember 1996 ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag, der die B-KG verpflichtete, jeden während der Vertragsdauer entstehenden Jahresfehlbetrag bei der F-AG auszugleichen. Aufgrund dieser Verpflichtung erzielte die B-KG seit ... hohe Verluste. Die wirtschaftlichen Aktivitäten der B-KG umfassten zum 31. Dezember 1996:

- die Verwaltung der Beteiligung an der F-AG und der Konzerngesellschaften im Holdingbereich (Teilbereich "Beteiligung an anderen Unternehmen");

- die Durchführung von Forschungs- und Entwicklungsarbeiten im Bereich der ... und verwandten Gebieten (Teilbereich "Forschung und Entwicklung");

- sowie die Patent- und Schutzrechtsverwaltung im Bereich der ..., insbesondere für Unternehmen des X-Konzerns und des F-Konzerns (Teilbereich "Patentangelegenheiten").

- 4 Im Laufe des Jahres 1997 löste die B-KG ihre Beziehung zur F-AG. Mit Vertrag vom 19. Juni 1997 veräußerte die B-KG Aktien in Höhe von 24,5 % des Grundkapitals. Im Rahmen einer zwischen der B-KG und weiteren Beteiligten einerseits und der F-AG andererseits getroffenen Vereinbarung vom 22. September 1997 (sog. Settlement Agreement) wurde geregelt, dass ab dem 1. Januar 1997 der Gewerbebetrieb der B-KG für Rechnung von der F-AG geführt wird (Tz. 8.3.1). Hierzu sollte die F-AG sämtliche Mitarbeiter der B-KG aus den Teilbereichen "Patentangelegenheiten" sowie "Forschung und Entwicklung" nebst deren Anwartschaften auf betriebliche Altersversorgung (Tz. 8.1 Buchst. a und b), das bewegliche Anlagevermögen (Tz. 8.1 Buchst. c) sowie Patente und Rechte (Tz. 8.1 Buchst. d, e und f) übernehmen. Das Anlagevermögen und die immateriellen Wirtschaftsgüter wurden für je 1 DM übertragen (Tz. 8.2). Die Verpflichtung zur betrieblichen Altersversorgung der übertragenen Mitarbeiter wurde durch die B-KG durch Zahlung des Barwertes auf die F-AG abgewälzt (Tz. 8.2). Stichtag für die Übertragungen sollte der 1. September 1997 sein. Die Verpflichtungen aus Renten und Anwartschaften für frühere Mitarbeiter verblieben bei der B-KG.
  - 5 Die bei der B-KG verbliebene Beteiligung in Höhe von 52 % am Grundkapital der F-AG wurde mit Vertrag vom 18. Dezember 1997 auf einen Dritten übertragen. Übertragungsstichtag war der 7. Januar 1998; das Gewinnbezugsrecht ging bereits am 1. Januar 1997 über.
  - 6 Bis 1997 war an der B-KG neben der C-GmbH auch die S als Kommanditistin beteiligt. Die S übertrug mit Vertrag vom 17. Dezember 1997 ihren Kommanditanteil auf die C-GmbH. Durch den Erwerb des Kommanditanteils wurde die Verbindung zwischen dem X-Konzern und der S vollständig gelöst.
  - 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ zunächst erklärungsgemäß auf jeweils 0 DM lautende Gewerbesteuermessbescheide 1997 bis 2000 sowie Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts (Verlustfeststellungsbescheide) nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung (GewStG) auf den jeweiligen 31. Dezember der genannten Jahre. Für die noch streitigen Jahre 1998 bis 2000 ergingen folgende Erst- bzw. Änderungsbescheide, alle unter Vorbehalt der Nachprüfung, die gegenüber der C-GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der B-KG bekanntgegeben wurden:
- |   | Bescheid vom                          | Festgesetzter Messbetrag bzw. festgestellter Verlustvortrag |
|---|---------------------------------------|---|
| Gewerbesteuermessbetrag 1998                            | 14. Oktober 2002                      | 0   |
| Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 1998  | 14. Oktober 2002                      | ... DM  |
| Gewerbesteuermessbetrag 1999                            | 14. Oktober 2002<br>18. November 2002 | 0<br>0  |
| Verlustfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 1999 | 14. Oktober 2002<br>18. November 2002 | ... DM<br>... DM  |
| Gewerbesteuermessbetrag 2000                            | 18. November 2002                     | 0   |
| Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 2000  | 18. November 2002                     | ... DM  |
- 9 Im Rahmen einer die Streitjahre betreffenden Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die B-KG habe über den 7. Januar 1998 hinaus keine gewerbesteuerpflichtige Betätigung mehr ausgeübt. Der gewerbliche Teilbetrieb "Beteiligung an anderen Unternehmen" sei mit der Veräußerung der Anteile an der F-AG auf das vorgenannte Datum beendet worden. Der Teilbetrieb "Forschung und Entwicklung" sei mit Vereinbarung vom 22. September 1997 faktisch auf die F-AG übertragen und damit nicht weitergeführt worden. Der Teilbereich "Patentangelegenheiten" habe schließlich nach dem 1. September 1997 keinen selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens mit Gewinnerzielungsabsicht mehr dargestellt. Im Übrigen seien seit 1997 keine Umsätze mehr aus dem Bereich Forschung, Entwicklung und Patentverwaltung erzielt worden; vielmehr habe die B-KG nur noch

Pensionsverpflichtungen und Schulden des Sonderbetriebsvermögens fortgeführt. Sie habe im Prüfungszeitraum auch keine aktiven Arbeitnehmer mehr beschäftigt und sich auch keiner Arbeitnehmer abhängiger Gesellschaften bedient.

- 10** Das FA folgte den Prüfungsfeststellungen und hob mit Bescheiden vom 9. März 2004 die Gewerbesteuermessbescheide 1999 und 2000 auf. Ebenso hob es mit Bescheiden vom gleichen Tag die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 1999 und auf den 31. Dezember 2000 auf, in denen es heißt, dass der jeweilige "Bescheid vom 18.11.2002 über den verbleibenden Verlustvortrag" aufgehoben wird. In den Erläuterungen wird unter Verweis auf den Prüfungsbericht vom 25. November 2003 ausgeführt, dass der Feststellung die Ergebnisse der Außenprüfung zugrunde liegen. Daneben hob es mit Bescheid vom 9. März 2004 den im Gewerbesteuermessbescheid 1998 vom 14. Oktober 2002 enthaltenen Vorbehalt der Nachprüfung auf. Schließlich stellte das FA mit Bescheid vom gleichen Tag unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1998 in Höhe von ... DM fest. Sämtliche Bescheide wurden der C-GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der B-KG bekanntgegeben.
- 11** Die Klägerin wandte sich mit ihren Einsprüchen nur gegen die in den Verlustfeststellungsverfahren auf den 31. Dezember 1997 bis 31. Dezember 2000 ergangenen Bescheide, nicht auch gegen die Aufhebung der Gewerbesteuermessbescheide für 1999 und 2000. Die Einsprüche waren teilweise erfolgreich. Das FA erhöhte mit Einspruchsentscheidung vom 8. September 2008 den festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1997 auf ... € (= ... DM). Die Einsprüche gegen die Aufhebung der Verlustfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 1999 und auf den 31. Dezember 2000 wies es als unbegründet zurück. Zugleich hob es den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 1998 vom 9. März 2004 auf, weil die Unternehmensidentität spätestens zum 7. Januar 1998 entfallen sei, so dass eine Verlustfeststellung auf den 31. Dezember 1998 zu unterbleiben habe.
- 12** Die von der Klägerin dagegen erhobene Klage richtete sich am Ende nur noch gegen die in den Verlustfeststellungsverfahren auf den 31. Dezember 1998 bis 31. Dezember 2000 ergangenen Bescheide. Über die Höhe der ggf. zu berücksichtigenden Gewerbeverluste der Jahre 1998 (... DM), 1999 (... DM) und 2000 (... DM) bestand zwischen den Beteiligten kein Streit. Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 29. Februar 2012 5 K 1555/2008 als unbegründet ab.
- 13** Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung des § 10a und § 2 Abs. 1 GewStG geltend.
- 14** Sie beantragt, das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 8. September 2008 betreffend die Verlustfeststellungen auf den 31. Dezember 1998 bis 2000 aufzuheben und den Bescheid vom 9. März 2004 dahingehend abzuändern, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1998 in Höhe von ... DM (... €) gesondert festgestellt wird, den Bescheid vom 18. November 2002 unter Aufhebung des Aufhebungsbescheids vom 9. März 2004 dahingehend abzuändern, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1999 in Höhe von ... DM (... €) festgestellt wird und den Bescheid vom 18. November 2002 unter Aufhebung des Aufhebungsbescheids vom 9. März 2004 dahingehend abzuändern, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2000 in Höhe von ... DM (... €) festgestellt wird.
- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass auf den 31. Dezember 1998 bis 31. Dezember 2000 keine vortragsfähigen Fehlbeträge der B-KG nach § 10a Satz 2 GewStG gesondert festzustellen sind.

- 17** Im Verlustfeststellungsverfahren nach § 10a Satz 2 GewStG sind alle Umstände zu berücksichtigen, die während eines Erhebungszeitraums (§ 14 GewStG) zu einem (anteiligen) Untergang des vortragsfähigen Fehlbetrags (Gewerbeverlusts) führen. Hierzu gehört auch der (anteilige) Wegfall der Unternehmensidentität (dazu I.). Dabei ist das Merkmal der Unternehmensidentität im Rahmen der Verlustfeststellung ohne Bindung an das im Gewerbesteuermessbescheid festzustellende Merkmal der sachlichen Steuerpflicht (§ 184 Abs. 1 Satz 2 der

Abgabenordnung --AO--) zu prüfen (dazu II.). Bei einer Personengesellschaft endet die sachliche Steuerpflicht (der Steuergegenstand) i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG und damit die Unternehmensidentität spätestens, wenn im bisherigen Betrieb jede werbende Tätigkeit dauerhaft eingestellt wird (dazu III.). Diese Grundsätze beachtend ist das FG im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass infolge des Wegfalls der sachlichen Steuerpflicht der B-KG spätestens zum 8. Januar 1998 eine Verlustfeststellung auf den 31. Dezember 1998 nicht mehr durchzuführen war (dazu IV.). Ebenso waren auf den 31. Dezember 1999 und auf den 31. Dezember 2000 keine Verlustfeststellungen für die B-KG mehr vorzunehmen (dazu V. und VI.).

- 18** I. Die Regelung des § 10a Satz 2 GewStG ist dahingehend zu verstehen, dass bereits im Verlustfeststellungsverfahren alle Umstände zu berücksichtigen sind, die während eines Erhebungszeitraums (§ 14 GewStG) zum (anteiligen) Untergang des vortragfähigen Fehlbetrags führen.
- 19** 1. Nach § 10a Satz 1 GewStG wird der maßgebende Gewerbeertrag um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 GewStG ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Gemäß § 10a Satz 2 GewStG (heute: Satz 6) ist die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge auf das Ende des Erhebungszeitraums (heute: Satz 7) gesondert festzustellen.
- 20** 2. Die Kürzung des Gewerbeertrags um Verluste aus früheren Erhebungszeiträumen setzt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) die Unternehmens- und Unternehmeridentität voraus (z.B. BFH-Urteil vom 24. April 2014 IV R 34/10, BFHE 245, 253, Rz 22, m.w.N.). Die dazu entwickelten Grundsätze sind dahin zu verstehen, dass über die Frage eines Wegfalls der Unternehmensidentität bereits im Verlustfeststellungsbescheid des Erhebungszeitraums zu entscheiden ist, in dem der hierfür maßgebliche Umstand eingetreten ist, und nicht erst im Gewerbesteuermessbescheid des (nachfolgenden) Verlustabzugsjahres (anderer Ansicht FG Köln, Urteil vom 15. Februar 2012 10 K 1830/10, unter 1.).
- 21** a) Der BFH hat zu § 10a Satz 4 GewStG i.V.m. § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 1991 entschieden, dass nicht nur über die Höhe, sondern auch über die Abzugsfähigkeit des festgestellten Verlustvortrags in nachfolgenden Erhebungszeiträumen nach Maßgabe der im Feststellungszeitpunkt geltenden Rechtslage verbindlich entschieden wird (BFH-Urteil vom 22. Oktober 2003 I R 18/02, BFHE 204, 273, BStBl II 2004, 468, zu § 10a Satz 4 GewStG i.V.m. § 8 Abs. 4 KStG 1991). Dieses Verständnis wird dem Regelungssinn der Verlustfeststellung gerecht. Denn der Folgebescheid (Gewerbesteuermessbescheid des nachfolgenden Erhebungszeitraums) soll mit dieser Regelung nicht mehr belastet werden (BFH-Urteil in BFHE 204, 273, BStBl II 2004, 468, unter II.3.).
- 22** b) Die Abzugsfähigkeit der Verluste kann während eines Erhebungszeitraums aber nicht nur in Fällen des § 8 Abs. 4 KStG 1991 verloren gehen, sondern auch dann, wenn die Merkmale der Unternehmer- oder Unternehmensidentität (anteilig) entfallen (z.B. BFH-Urteil vom 7. August 2008 IV R 86/05, BFHE 223, 245, BStBl II 2012, 145, betreffend die Veräußerung eines Teilbetriebs; vom 3. Februar 2010 IV R 59/07, Rz 12 ff., betreffend das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft; vom 12. Mai 2016 IV R 29/13, Rz 17, betreffend das Erlöschen eines Gesellschafters durch Verschmelzung). Wird der vortragsfähige Gewerbeverlust gleichwohl im Verlustfeststellungsbescheid nicht (anteilig) gekürzt, kann er ggf. entgegen der materiellen Rechtslage allein aus verfahrensrechtlichen Gründen in späteren Abzugsjahren nutzbar sein (BFH-Urteil vom 16. Juni 2011 IV R 11/08, BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903, Rz 15, 18).
- 23** II. Im Verlustfeststellungsverfahren ist das Merkmal der Unternehmensidentität ohne Bindung an das im Gewerbesteuermessbescheid festzustellende Merkmal der sachlichen Steuerpflicht (§ 184 Abs. 1 Satz 2 AO) zu prüfen. Denn der Gewerbesteuermessbescheid des Erhebungszeitraums, auf dessen Ende der vortragsfähige Fehlbetrag gesondert festzustellen ist, ist für den Verlustfeststellungsbescheid dieses Erhebungszeitraums kein Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO, soweit das Merkmal der sachlichen Steuerpflicht für die Beurteilung des Merkmals der Unternehmensidentität von Bedeutung ist.
- 24** 1. Im Gewerbesteuermessbescheid wird mit der Festsetzung des Steuermessbetrags auch über die sachliche und persönliche Steuerpflicht entschieden (§ 184 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 25** a) Während die persönliche Gewerbesteuerpflicht die Steuerschuldnerschaft i.S. des § 5 GewStG beschreibt, betrifft die sachliche Steuerpflicht die Feststellung, ob ein Steuergegenstand (laufender Betrieb) i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG gegeben ist (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 1988 V R 97/83, BFH/NV 1989, 356, unter 1.a aa). Im

Gewerbsteuerermessbescheid wird insbesondere über Beginn und Ende des laufenden Betriebs entschieden (Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 184 AO Rz 32; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 184 AO Rz 8).

- 26** b) Das Merkmal der sachlichen Steuerpflicht kann sich auf das Merkmal der Unternehmensidentität auswirken.
- 27** Unternehmensidentität bedeutet, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahre der Entstehung des Verlusts bestanden hat (z.B. BFH-Urteil in BFHE 223, 245, BStBl II 2012, 145). Dieses Merkmal ergibt sich aus dem Charakter der Gewerbebesteuer als Objektsteuer (BFH-Urteil vom 28. April 1977 IV R 165/76, BFHE 122, 307, BStBl II 1977, 666, m.w.N.). Dieser Charakter lässt es im Gewerbesteuerrecht nicht zu, dass Verluste eines Gewerbebetriebs (Steuergegenstands) i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG bei einem anderen Gewerbebetrieb (Steuergegenstand) i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG berücksichtigt werden. Endet der Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG als Steuergegenstand, steht damit fest, dass die im bisherigen Gewerbebetrieb entstandenen Verluste nicht mehr berücksichtigt werden können. Mit dem Ende der sachlichen Steuerpflicht kann eine Unternehmensidentität nicht mehr gegeben sein. Umgekehrt kann nicht vom vollständigen Wegfall der Unternehmensidentität ausgegangen werden, solange der nämliche Steuergegenstand --ggf. verkleinert-- fortbesteht.
- 28** 2. Gleichwohl kommt der Entscheidung über Beginn und Ende der sachlichen Steuerpflicht im Gewerbesteuerermessbescheid keine Bindungswirkung für das Verlustfeststellungsverfahren zu. Dies ergibt sich zwar nicht aus § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG. Maßgeblich hierfür ist aber, dass § 184 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO im Verhältnis des Gewerbesteuerermessbescheids zum Verlustfeststellungsbescheid nicht anwendbar ist.
- 29** a) Aus § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG lässt sich für die Beantwortung der Frage nach einer derartigen Bindungswirkung schon deshalb nichts entnehmen, weil der Fall, dass sich im Messbescheid die Beurteilung des Merkmals der sachlichen Steuerpflicht ändert, tatbestandlich von dieser Vorschrift nicht erfasst ist.
- 30** Nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG sind Verlustfeststellungsbescheide zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die Besteuerungsgrundlagen ändern und deshalb der Gewerbesteuerermessbescheid für denselben Erhebungszeitraum zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. Das Eingreifen dieser Vorschrift setzt daher voraus, dass sich die Besteuerungsgrundlagen des Gewerbesteuerermessbescheids ändern. Besteuerungsgrundlagen i.S. dieser Vorschrift sind der "Gewerbeertrag" i.S. des § 6 GewStG und die abziehbaren Fehlbeträge i.S. des § 10a Satz 1 GewStG (BFH-Urteil vom 28. Februar 2001 I R 77/00, BFH/NV 2001, 1293, unter II.1.a; Deloitte/Rehfeld, Gewerbesteuergesetz Kommentar, § 35b Rz 19), mithin solche Berechnungsgrundlagen, die sich auf die Höhe der Messbetragsfestsetzung auswirken. In diesem Sinne ist auch die im Streitfall noch nicht anwendbare Fassung des § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) --GewStG n.F.-- zu verstehen. Danach sind bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Steuerermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zugrunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend. Besteuerungsgrundlagen i.S. des § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG n.F. sind nach wie vor der Gewerbeertrag i.S. des § 6 GewStG und der abziehbare Fehlbetrag nach § 10a GewStG (Sarrazin in Lenski/ Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 35b Rz 35 f.; Blümich/ Hofmeister, § 35b GewStG, Rz 53). Dieses Normverständnis bestätigt auch die Gesetzesbegründung zum JStG 2010, wonach mit der Neufassung des § 35b Abs. 2 GewStG insbesondere erreicht werden sollte, dass erstmalige oder korrigierte Verlustfeststellungen nach Bestandskraft des Messbescheids für nachträglich erklärte Verluste nur noch dann möglich sind, wenn der Messbescheid selbst noch geändert werden könnte (vgl. BRDrucks 318/10, S. 115). Somit hatte auch der Gesetzgeber einen Fall vor Augen, bei dem sich die Besteuerungsgrundlage "Gewerbeertrag" ändert.
- 31** Die im Streitfall gegebene Situation, dass sich im Messbescheid die Beurteilung des Merkmals der sachlichen Steuerpflicht ändert, ist danach vom Tatbestand des § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG überhaupt nicht erfasst.
- 32** b) Die --die Bindungswirkung anordnenden-- § 184 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO betreffen nicht das Verhältnis des Gewerbesteuerermessbescheids zum Verlustfeststellungsbescheid.
- 33** Zwar bestimmt § 184 Abs. 1 Satz 4 AO, dass für Gewerbesteuerermessbescheide § 182 Abs. 1 AO sinngemäß anzuwenden ist. Die mit dieser Norm gemeinte Bindungswirkung des Gewerbesteuerermessbescheids zielt aber auf den von den Gemeinden zu erlassenden Gewerbesteuerbescheid (Realsteuerbescheid) ab. Dies ergibt sich bereits aus § 184 Abs. 3 AO. Danach teilen die Finanzbehörden gemäß § 184 Abs. 3 AO den Inhalt des Steuerermessbescheids den Gemeinden mit, denen die Steuerfestsetzung obliegt. Den heberechtigten Gemeinden soll allein die

Festsetzung und Erhebung der Realsteuern obliegen, während das FA bindend über das materielle Gewerbesteuerrecht entscheidet (Boeker in HHSp, § 184 AO, Rz 12 f.). Der Gewerbesteuermessbescheid ist Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) für den Gewerbesteuerbescheid und für den Zerlegungsbescheid (z.B. BFH-Urteil vom 20. April 1999 VIII R 13/97, BFHE 188, 536, BStBl II 1999, 542, unter II.A.3.a). Hingegen ist nicht erkennbar, dass auch eine Bindungswirkung des Messbescheids für den Verlustfeststellungsbescheid bestehen sollte. Dieses Gesetzesverständnis wird durch den Sinn und Zweck des durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I 1988, 1093) eingeführten Verlustfeststellungsverfahrens nach § 10a GewStG bestätigt. Mit dem Verlustfeststellungsbescheid sollte infolge des Wegfalls der bisherigen zeitlichen Begrenzung für den Verlustvortrag zeitnah eine für den Steuerpflichtigen und die Verwaltung bindende Entscheidung über die noch verbleibenden Verluste getroffen werden (vgl. BTDrucks 11/2536, S. 78 i.V.m. S. 91). Nach der gesetzlichen Konzeption sollte daher der Verlustfeststellungsbescheid für den Gewerbesteuermessbescheid bindend sein und nicht umgekehrt. Dementsprechend behandelt die Rechtsprechung den Verlustfeststellungsbescheid als einen Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) sowohl für den Gewerbesteuermessbescheid des Folgejahres als auch für den Verlustfeststellungsbescheid des Folgejahres (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 1293, unter II.2.), soweit der vortragsfähige Fehlbetrag betroffen ist.

- 34** c) Dem Gewerbesteuermessbescheid kommt bezüglich der sachlichen Steuerpflicht auch keine Tatbestandswirkung gegenüber dem Verlustfeststellungsbescheid zu. Dies ergibt sich schon daraus, dass es sich bei der Messbetragsfestsetzung und der Verlustfeststellung nicht um ressortfremde Verwaltungsverfahren handelt (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 2012 III R 82/09, BFHE 236, 539, BStBl II 2013, 226, Rz 13).
- 35** III. Bei einer Personengesellschaft endet die sachliche Steuerpflicht i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG (Steuergegenstand) und damit die Unternehmensidentität spätestens, wenn im bisherigen Betrieb jede werbende Tätigkeit dauerhaft eingestellt wird (Betriebseinstellung oder Betriebsbeendigung).
- 36** 1. Die sachliche Steuerpflicht endet mit der dauerhaften Einstellung der werbenden Tätigkeit (z.B. BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 10/12, Rz 26). Der (nämliche) Betrieb ist noch nicht dauerhaft eingestellt, solange sich das Unternehmen in der --anhand äußerer Umstände-- erkennbaren Absicht weiter betätigt, nachhaltig Erträge zu erzielen (Keß in Lenski/ Steinberg, a.a.O., § 2 Rz 4633; Abschn. 19 Abs. 2 Satz 4 der Gewerbesteuer-Richtlinien 1998).
- 37** a) Ob jemand seine werbende Tätigkeit dauerhaft eingestellt hat, 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 vom 3. April 2014 IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 70 f., m.w.N.). Der Begriff der (gewerbesteuerrechtlichen) Betriebseinstellung ist unabhängig davon, ob einkommensteuerrechtlich der Tatbestand des § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt ist (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 2 Rz 570). Einkommensteuerrechtlich kann eine den Fortbestand des Betriebs unberührt lassende Betriebsunterbrechung vorliegen (heute: § 16 Abs. 3b Satz 1 EStG), während gewerbesteuerrechtlich die werbende Tätigkeit dauerhaft eingestellt ist (Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 2 Rz 568; Kulosa in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 670).
- 38** b) Bei einer Personengesellschaft ist für die Bestimmung des Endes der sachlichen Steuerpflicht auf die von der Personengesellschaft ausgeübte werbende Tätigkeit abzustellen, auch wenn die Mitunternehmer Träger des Verlustabzugs sind (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a und b und C.III.9.). Denn der Steuergegenstand, die gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 EStG, wird durch die Tätigkeit der Personengesellschaft bestimmt.
- 39** c) 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 (z.B. BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 10/12, Rz 28). Dies gilt bei Personengesellschaften unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter (z.B. BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 10/12, Rz 28 f., m.w.N.). Bei einer Personengesellschaft ist jedoch zu beachten, dass sie --anders als ein Einzelunternehmer-- (gleichzeitig) nur einen Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG unterhalten kann (BFH-Urteil vom 25. Juni 1996 VIII R 28/94, BFHE 181, 133, BStBl II 1997, 202, unter II.2.); dies gilt auch dann, wenn sie gleichzeitig sachlich an sich selbständige Tätigkeiten ausübt (Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 2 Rz 26 f.; § 10a Rz 20). Spätestens mit der dauerhaften Einstellung aller im bisherigen Betrieb ausgeübten werbenden Tätigkeiten endet die sachliche Steuerpflicht und damit die Unternehmensidentität. Dies gilt gleichermaßen für

eine KG, an der eine GmbH als einzige Komplementärin beteiligt ist, ungeachtet der Frage, ob die KG (auch) originär gewerblich tätig oder ein Gewerbebetrieb nur aufgrund der Fiktion in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG anzunehmen ist.

- 40 d) Die vorgenannten Grundsätze sind auch bei organschaftlich verbundenen Unternehmen zu beachten. Allerdings gilt im Rahmen der gewerbesteuerrechtlichen Organschaft die Besonderheit, dass Verluste der Organgesellschaft, die während der Dauer der Organschaft entstanden sind, auch nach deren Beendigung nur von dem maßgebenden Gewerbeertrag des Organträgers abgesetzt werden können. Die Frage des Endes der sachlichen Steuerpflicht und damit der Unternehmensidentität ist daher in Bezug auf den (ehemaligen) Organträger --hier die B-KG-- zu prüfen (vgl. BFH-Urteil vom 27. November 2008 IV R 72/06, BFH/NV 2009, 791, unter II.1.b)
- 41 2. Die dauerhafte Einstellung der werbenden Tätigkeit ist von der --die sachliche Steuerpflicht nicht berührenden-- vorübergehenden Betriebsunterbrechung nach § 2 Abs. 4 GewStG zu unterscheiden.
- 42 Nach § 2 Abs. 4 GewStG heben vorübergehende Unterbrechungen im Betrieb eines Gewerbes, die durch die Art des Betriebs veranlasst sind, die Steuerpflicht für die Zeit bis zur Wiederaufnahme des Betriebs nicht auf. Die vorübergehende Betriebsunterbrechung muss durch die Art des Betriebs veranlasst sein. Solche Unterbrechungen kommen insbesondere bei Saisonbetrieben in Betracht, die auch während der sog. toten Zeit fortbestehen (BFH-Urteil vom 27. Juli 1961 IV 234/60 U, BFHE 73, 563, BStBl III 1961, 470). Ebenso hat der BFH --unabhängig von der Art des Betriebs-- eine Anwendung des § 2 Abs. 4 GewStG auch bei von vornherein als vorübergehend gedachten Unterbrechungen in Betracht gezogen, z.B. bei der Renovierung der Betriebsräume, bei Betriebsferien (BFH-Urteil in BFHE 73, 563, BStBl III 1961, 470) oder bei Betriebsverlegungen (BFH-Urteil vom 18. Juni 1998 IV R 56/97, BFHE 186, 356, BStBl II 1998, 735, unter 1.f). Es muss also schon im Zeitpunkt der Einstellung der werbenden Tätigkeit anhand objektiver Umstände erkennbar sein, dass diese Tätigkeit wieder aufgenommen wird.
- 43 IV. Danach haben FA und FG zutreffend entschieden, dass auf den 31. Dezember 1998 keine Verlustfeststellung mehr durchzuführen war.
- 44 1. Sie haben zu Recht geprüft, ob die sachliche Steuerpflicht und damit die Unternehmensidentität bei der B-KG zum 31. Dezember 1998 noch gegeben war.
- 45 Dem stand nicht der (bestandskräftige) Gewerbesteuermessbescheid 1998 vom 9. März 2004 (Messbetragsfestsetzung in Höhe von Null) entgegen. Der Gewerbesteuermessbescheid für den Erhebungszeitraum 1998 entfaltet insoweit --wie dargelegt (dazu oben B.II.)-- keine Bindungswirkung für den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 1998. Ebenso geht der Einwand der Klägerin fehl, die Fortführung der vortragsfähigen Gewerbeverluste hänge nicht vom Fortbestand der sachlichen Steuerpflicht der Personengesellschaft ab. Die Klägerin weist zwar zutreffend darauf hin, dass bei einer Mitunternehmerschaft die Mitunternehmer die Träger des Verlustabzugs sind (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a und b und C.III.9.; BFH-Urteil vom 22. Januar 2009 IV R 90/05, BFHE 224, 364). Allerdings steht mit dem Ende der sachlichen Steuerpflicht fest, dass keine Unternehmensidentität mehr gegeben sein kann. Dass das Merkmal der Unternehmensidentität --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht obsolet ist, bedarf keiner näheren Begründung.
- 46 2. Die Einzelfallwürdigung des FG, wonach die B-KG insgesamt die von ihr ausgeübte werbende Tätigkeit zum 8. Januar 1998 dauerhaft eingestellt und nicht nur vorübergehend i.S des § 2 Abs. 4 GewStG unterbrochen hat, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Nach den getroffenen --von der Klägerin nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen-- tatsächlichen Feststellungen ist diese Würdigung möglich und damit für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend.
- 47 a) Das FG durfte zu dem Ergebnis kommen, dass die B-KG ihre werbende Tätigkeit in den Teilbereichen "Forschung und Entwicklung" sowie "Patentangelegenheiten" (spätestens) zum 8. Januar 1998 dauerhaft eingestellt hat.
- 48 Nach Ansicht des FG führte das sog. Settlement Agreement vom 22. September 1997 dazu, dass diese Teilbereiche bei der F-AG angesiedelt worden sind. Diese Schlussfolgerung ist vertretbar, zumal die F-AG die Arbeitnehmer und das Anlagevermögen der B-KG aus diesen Teilbereichen übernommen hat. Zudem hat die B-KG aus diesen Teilbereichen ab dem Jahre 1997 keine Umsätze mehr erzielt. Während die Klägerin diese Einschätzung des FG für den Teilbereich "Forschung und Entwicklung" teilt, meint sie, der Teilbereich "Patentangelegenheiten" sei von der B-KG über den 7. Januar 1998 hinaus fortgeführt worden. Das FG musste jedoch nicht zu diesem Ergebnis kommen. Es hat den Umstand, dass die B-KG noch mit der Abwehr von Ansprüchen ehemaliger Mitarbeiter aus Arbeitnehmererfindungen beschäftigt war, in vertretbarer Weise nicht als Fortsetzung der in diesem Bereich

ausgeübten werbenden Tätigkeit gewürdigt. Zur Begründung hat es auf die --seiner Ansicht nach-- zutreffenden Ausführungen der Einspruchsentscheidung vom 8. September 2008 (Seiten 14 bis 17) verwiesen. Dort werden auf Seite 16 mehrere Umstände genannt, welche die vom FG gezogene Schlussfolgerung erlauben. Insbesondere heißt es dort, dass sich die B-KG für diese Aufgabe eines externen Unternehmensberaters bedient und es sich hierbei nur noch um eine nachlaufende (abwickelnde) Tätigkeit gehandelt habe, aus der keine Umsätze mehr erzielt worden seien.

- 49** b) Ebenso ist die Annahme des FG nicht zu beanstanden, die B-KG habe ihre werbende gewerbliche Tätigkeit (zunächst noch) in dem Teilbereich "Beteiligung an anderen Unternehmen" durch das Halten der Beteiligung am Grundkapital der F-AG in Höhe von 52 % bis zum 7. Januar 1998 fortgesetzt. Die Würdigung, wonach (auch) diese werbende Tätigkeit durch die Veräußerung der restlichen Beteiligung an der F-AG ab dem 8. Januar 1998 dauerhaft eingestellt wurde, ist vertretbar.
- 50** aa) Die werbende Tätigkeit wird durch die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit, nicht durch den Inhalt des Gesellschaftsvertrags bestimmt. Danach bestand die Tätigkeit der B-KG letztendlich in der Verwaltung der Beteiligung an der F-AG. Das FG musste nicht dem Vortrag der Klägerin folgen, wonach aufgrund des Haltens von jeweils einer Aktie an zwei ausländischen Unternehmen der F-Gruppe der Satzungszweck "Beteiligung an anderen Unternehmen" weiter erfüllt und damit die werbende Tätigkeit fortgeführt worden sei. Insoweit stellte das FG nachvollziehbar darauf ab, dass diese Aktien von der B-KG allenfalls treuhänderisch gehalten worden seien und sich ihre formelle Übertragung wegen Abwicklungsproblemen verzögert habe.
- 51** bb) Eine andere Würdigung war auch nicht deshalb geboten, weil die C-GmbH als Kommanditistin der B-KG ab Dezember 1997 selbst Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften (im Dezember 1997: Anteile an der X1-GmbH in Höhe von zunächst 90 %; im Dezember 1999: Anteile an der X2-GmbH in Höhe von 95 %) erworben hat. Diese Beteiligungen waren --wie vom FG zutreffend ausgeführt-- kein Sonderbetriebsvermögen II der B-KG, so dass auch unter diesem Gesichtspunkt ein Fortbestehen des Bereichs "Beteiligung an anderen Unternehmen" nicht in Betracht kam.
- 52** Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II ist anzunehmen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung eingesetzt werden. Ein solches Wirtschaftsgut kann auch eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein (BFH-Urteil vom 17. November 2011 IV R 51/08, Rz 17, m.w.N.). Die Kapitalbeteiligung kann die Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft dadurch stärken, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist (z.B. BFH-Urteil vom 17. November 2011 IV R 51/08, Rz 18 ff., m.w.N.) oder sie der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters (Einflussnahme auf die Personengesellschaft) selbst dient (BFH-Urteil vom 3. März 1998 VIII R 66/96, BFHE 185, 422, BStBl II 1998, 383, unter II.1.). Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass diese Voraussetzungen im Streitfall gegeben waren.
- 53** cc) Sollten die Ausführungen des FG auch dahingehend zu verstehen sein, dass die B-KG nach dem 7. Januar 1998 als gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ohne Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben sollte, kommt es hierauf nicht an.
- 54** c) Zudem ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG keine nur vorübergehende Betriebsunterbrechung i.S. des § 2 Abs. 4 GewStG angenommen hat. Es konnte das sog. Settlement Agreement in vertretbarer Weise dahingehend würdigen, dass damit insgesamt die werbende Tätigkeit dauerhaft und nicht nur vorübergehend eingestellt worden ist. Hinzu kam, dass die letzte wesentliche Betriebsgrundlage der B-KG --die (Rest-)Beteiligung an der F-AG-- im Januar 1998 veräußert worden ist. Bei einer derartigen Sachlage war das FG nicht gehalten, den Sachverhalt dahingehend zu würdigen, die B-KG habe im Zeitpunkt der Einstellung der werbenden Tätigkeit die erkennbare Absicht gehabt, die werbende Tätigkeit wieder aufzunehmen.
- 55** d) Schließlich kann die Klägerin mit ihrem --gegen die vertretbare Tatsachenwürdigung des FG gerichteten-- Einwand, die Meinung des FG führe zur Atomisierung des von der B-KG ausgeübten Teilbereichs "Beteiligung an anderen Unternehmen", nicht durchdringen. Gleiches gilt für den Einwand, das FG habe verkannt, dass lediglich eine den Fortbestand des Betriebs unberührt lassende strukturelle Anpassung an veränderte wirtschaftliche Gegebenheiten vorliege.
- 56** V. Ebenso ist das FG im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass das FA die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 1999 durch den Bescheid vom 9. März 2004 zu Recht "aufgehoben" hat.

- 57** Feststellungsgrundlagen für die vortragsfähigen Fehlbeträge nach § 10a Satz 2 GewStG sind der festgestellte Gewerbeverlust auf den unmittelbar vorangegangenen Feststellungszeitpunkt, der Verlustabzug im Erhebungszeitraum und der Gewerbeverlust in diesem Erhebungszeitraum.
- 58** Zum unmittelbar vorangegangenen Feststellungszeitpunkt war nach "Aufhebung" der Verlustfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 1998 kein vortragsfähiger Fehlbetrag der B-KG mehr gesondert festgestellt (dazu B.IV.2.). Damit konnten keine Verluste der B-KG in Höhe von ... DM fortgeschrieben werden.
- 59** Ebenso erzielte die B-KG im Jahre 1999 infolge des Endes ihrer sachlichen Steuerpflicht zum 8. Januar 1998 (dazu B.IV.2.) keinen vortragsfähigen Gewerbeverlust mehr. Damit kann auch der zwischen den Beteiligten unstrittige Betrag in Höhe von ... DM nicht als vortragsfähiger Fehlbetrag des Erhebungszeitraums 1999 gesondert festgestellt werden.
- 60** VI. Schließlich ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 2000 vom 18. November 2002 zu Recht durch Bescheid vom 9. März 2004 "aufgehoben" wurde.
- 61** Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat auf die unter B.V. gemachten --für die Verlustfeststellung auf den 31. Dezember 2000 entsprechend geltenden-- Ausführungen.
- 62** Damit kann dahinstehen, ob alle für den Erhebungszeitraum 2000 ergangenen Bescheide, insbesondere die Verlustfeststellungsbescheide, möglicherweise deshalb wegen fehlender inhaltlicher Bestimmtheit (§ 119 Abs. 1 AO) unwirksam waren (§ 124 Abs. 3, § 125 Abs. 1 AO), weil sie mit dem Zusatz "als Gesamtrechtsnachfolgerin der B-KG" versehen waren, obwohl die Verschmelzung eine rückwirkende gewerbesteuerrechtliche Beendigung der B-KG zum steuerrechtlichen Übertragungstichtag (§ 1 Abs. 2, § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 des Umwandlungssteuergesetzes 1995) --hier wohl der 31. Dezember 1999-- bewirkt haben könnte (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 IV R 59/07, Rz 16) und die B-KG damit in 2000 als Steuerschuldnerin nicht mehr existent gewesen wäre. Jedenfalls scheiterte die von der Klägerin begehrte Fortschreibung der von der B-KG erzielten Gewerbeverluste daran, dass auf den 31. Dezember 1999 kein vortragsfähiger Fehlbetrag der B-KG mehr gesondert festgestellt und deren sachliche Steuerpflicht bereits zum 8. Januar 1998 entfallen war.
- 63** VII. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)