# Urteil vom 04. Mai 2017, IV R 2/14

**Unternehmensidentität bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft**

ECLI:DE:BFH:2017:U.040517.IVR2.14.0

BFH IV. Senat

GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 10a, EStG § 15 Abs 3 Nr 2

vorgehend FG Köln, 14. Oktober 2013, Az: 7 K 265/08

## Leitsätze

1. Auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG) ist die Unternehmensidentität Voraussetzung des Abzugs des Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG.

2. Die Unternehmensidentität kann deshalb fehlen, wenn eine Personengesellschaft zunächst originär gewerblich tätig ist, anschließend Einkünfte aus Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Prägung erzielt und dabei Vorbereitungshandlungen hinsichtlich einer künftigen (wieder) originär gewerblichen Tätigkeit vornimmt.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 15. Oktober 2013  7 K 265/08 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

A.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --seit einer Umfirmierung "Z-GmbH & Co. KG"-- ist ein Unternehmen der auf dem Bausektor tätigen T-Gruppe. Die im Jahr 1977 gegründete Klägerin firmierte bis zum Ende des Streitjahres (2003) unter "Y GmbH & Co. KG".

2 Bis zum Jahr 1988 stellte die Klägerin Fertiggaragen her, wobei sie eine von ihr auf dem Grund und Boden der A-KG in X errichtete Produktionshalle nutzte, die nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten im wirtschaftlichen Eigentum der Klägerin stand. Die A-KG betrieb auf ihren Grundstücken Auskiesungen.

3 Im Februar 1979 war der Klägerin für die Produktionshalle in X eine Genehmigung nach dem Bundesimmissionsschutzgesetz (BImSchG) zur Herstellung zementgebundener Betonfertigteile erteilt worden, gekoppelt an die der A-KG für deren Grundstücke erteilten Auskiesungsgenehmigungen. Zwei Jahre nach Einstellung der Fertiggaragenproduktion der Klägerin im Jahr 1988 erlosch die BImSchG-Genehmigung.

4 Zur Sicherung des Produktionsstandorts X betrieb die Klägerin anschließend eine Recyclinganlage zur Schredderung von Porenbetonsteinen, aus denen Katzenstreu hergestellt wurde. Im Jahr 1995 wurde die Produktion wieder eingestellt. Im gleichen Jahr wurde das 1992 begonnene Genehmigungsverfahren für die Anlage eingestellt.

5 Im Jahr 1996 begann die Klägerin einen Handel mit Zement und Füllmaterial. Die Produktionshalle vermietete sie an die D-GmbH, die darin die ursprünglich von der Klägerin betriebene Fertiggaragenproduktion wieder aufnahm. Die D-GmbH, die nicht der T-Gruppe zugehörte, hatte eine Genehmigung zum Betrieb der Produktionsanlagen befristet bis zum 31. Dezember 2004 erhalten; die Befristung war im Hinblick auf das zu erwartende Ende der der A-KG erteilten Auskiesungsgenehmigungen erfolgt.

6 Nach einer Nebenabrede des Mietvertrags hatte die D-GmbH den für die Garagenproduktion benötigten Frischbeton von der E-GmbH zu beziehen. Deren alleinige Gesellschafterin und Lieferantin von Zement und Füllmaterial war seit 1996 die Klägerin gewesen. Die E-GmbH hatte Betonwerke zur Herstellung von Transportbeton und Fertigmörtel mit einem Standort u.a. in X unterhalten. In den Jahren 2000 und 2001 bestand eine gewerbesteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin als Organträgerin und der E-GmbH als Organgesellschaft.

7 Bereits Ende 2001 stellte die D-GmbH die Fertiggaragenproduktion ein. Mitte 2002 kündigte sie das Mietverhältnis mit der Klägerin zum 31. Dezember 2003. Ein Rückbau der technischen Anlagen in der Produktionshalle durch die D-GmbH erfolgte im Dezember 2003.

8 Die E-GmbH geriet im Jahr 2002 in wirtschaftliche Schwierigkeiten und veräußerte im Dezember 2003 ihre Betonwerke an einen fremden Dritten. Weil der Erwerber den Zement aus anderen Quellen bezog, entfiel die Beistellung des Zements durch die Klägerin für den dort hergestellten Frischbeton. Zum 30. September 2003 stellte die Klägerin den Handel mit Zement und Füllmaterial ein. Zum 1. Januar 2004 wurde die Liquidation der E-GmbH eingeleitet.

9 Eigenes Personal beschäftigte die Klägerin im Rahmen ihres Handels mit Zement und Füllmaterial nicht. Ihr wurden jährlich ca. 12.000 € für Personalgestellung durch die A-KG in Rechnung gestellt. Zum 31. Dezember 2002 --nach Abschreibung der Beteiligung an der E-GmbH-- bestand das bilanzielle Aktivvermögen der Klägerin zu über 94 % aus Forderungen im Bereich des Umlaufvermögens und aktiver Rechnungsabgrenzung.

10 Bereits im März 2003 hatte die Klägerin dem Staatlichen Umweltamt P mitgeteilt, dass sie in die auf die D-GmbH lautende Genehmigung eintrete, und einen Antrag auf befristete Weitergenehmigung der Anlage angekündigt. Mit dem Antragsverfahren und der Änderung des Genehmigungszieles von der Fertiggaragenherstellung in die "Herstellung von Formstücken unter Verwendung von Zement (Betonsteine)" hatte die Klägerin im November 2003 eine Unternehmensberatung beauftragt. Das Genehmigungsverfahren wurde bis zur Genehmigung der von der A-KG beantragten Nachauskiesungen am Standort X ruhend gestellt; jene Genehmigung wurde bis 31. Dezember 2014 erteilt.

11 Zum 27. Dezember 2003 wuchs das Vermögen der früheren Z-GmbH & Co. Immobilien KG (KG alt), die sich als Bauträger und als Immobilienverwalter und -vermieter betätigt hatte, der Klägerin an. Die Klägerin wurde in Z-GmbH & Co. KG umfirmiert. Die Bauträgertätigkeit der KG alt gab die Klägerin auf. Der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit sollte auf Vermietung, Verpachtung und Verwaltung von Immobilien und im Bereich des Facility Managements liegen. Dem Anlagevermögen der Klägerin wurden infolge der Anwachsung bebaute Grundstücke in einem Umfang von 1,74 Mio. € zugeordnet, die wegen vorhandener Veräußerungsabsicht bei der KG alt zunächst den Vorräten im Bereich des Umlaufvermögens zugewiesen, nach Aufgabe dieser Absicht jedoch vermietet worden waren. Das Umlaufvermögen der Klägerin wuchs im Bereich der Vorräte um die im Rahmen der Bauträgertätigkeit der KG alt erworbenen Grundstücke einschließlich der erbrachten unfertigen Bauleistungen an. Die KG alt beschäftigte im Jahr 2003 insgesamt 74 Arbeitnehmer.

12 Nach Ende des die Produktionshalle betreffenden Mietverhältnisses mit der D-GmbH erwarb die Klägerin im Jahr 2004 Formen für die Herstellung von Betonsteinen, obwohl das Genehmigungsverfahren vor dem Staatlichen Umweltamt noch nicht abgeschlossen war. Die Produktionshalle stand 2004 leer. Mitte 2005 begann die Klägerin dort mit der Herstellung von Betonsteinen für die A-KG, die diese für die Neuerrichtung einer Kiesaufbereitungsanlage einsetzte. Weitere Teile der Halle wurden 2005 aufgrund der Nähe zu der neuen Kiesaufbereitungsanlage als Büroräume an die A-KG und an zwei Landwirte verpachtet. Inzwischen hatte auch ein Fremdunternehmen Interesse an einem Erwerb der Betonsteine bekundet.

13 Für die Klägerin wurden gemäß § 10a des Gewerbesteuergesetzes in der jeweils gültigen Fassung folgende vortragsfähige Gewerbeverluste gesondert festgestellt:

- 31. Dezember 2000: ... € (... DM)
- 31. Dezember 2001: ... € (... DM)
- 31. Dezember 2002: ... €

**14** Die bis 31. Dezember 2001 festgestellten Verluste resultierten allein aus den von der E-GmbH erzielten und der Klägerin im Rahmen der Organschaft zugerechneten Ergebnissen.

**15** Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden vom 9. Dezember 2004 wurden der Gewerbesteuermessbetrag 2003 der Klägerin auf 0 € festgesetzt und der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2003 auf ... € festgestellt.

**16** Aufgrund einer steuerlichen Außenprüfung im Jahr 2006 gelangte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass ein Abzug der bis zum 30. September 2003 entstandenen Verluste ab dem 1. Oktober 2003 mangels Unternehmensidentität nicht mehr möglich sei.

**17** Aufgrund des ursprünglichen Außenprüfungsberichts vom ... erließ das FA unter dem 6. April 2006 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Bescheide, mit denen es den Gewerbesteuermessbetrag 2003 weiterhin auf 0 € festsetzte und dabei einen laufenden Gewerbeertrag vor Verlustabzug von ./. ...9 € sowie einen von der KG alt übernommenen Gewerbeverlust von XXX € zugrunde legte. Dabei ging das FA davon aus, dass der auf den 31. Dezember 2002 in geänderter Höhe von ...5 € festgestellte Gewerbeverlust ebenso wie der laufende Verlust wegen fehlender Unternehmensidentität nicht mehr zu berücksichtigen sei. Den mit Änderungsbescheid vom 6. April 2006 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2003 ermittelte es danach wie folgt:

| | |
|---|---|
| Festgestellter Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2002 | ...5 € |
| zuzüglich übernommener Gewerbeverlust der KG alt | XXX € |
| zuzüglich laufender Gewerbeverlust aus 2003 | ...9 € |
| abzüglich Gewerbeverlust infolge Wegfalls der Unternehmensidentität | ...5 € |
| abzüglich Gewerbeverlust infolge Wegfalls der Unternehmensidentität | ...9 € |
| = vortragsfähiger Gewerbeverlust | XXX € |

**18** Gegen diese Bescheide legte die Klägerin am 4. Mai 2006 Einsprüche ein, mit denen sie Einwendungen u.a. gegen die Annahme der fehlenden Unternehmensidentität erhob.

**19** Nach Änderung des Außenprüfungsberichts aus anderen Gründen unter dem 5. September 2006 änderte das FA am 2. Oktober 2006 auch die mit Einspruch angefochtenen Bescheide. Der Gewerbesteuermessbetrag 2003 wurde weiterhin auf 0 € festgesetzt; das FA ging jedoch nunmehr von einem auf den 31. Dezember 2002 festgestellten Gewerbeverlust in Höhe von ...7 € aus. Den festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust ermittelte das FA danach (im Ergebnis unverändert) auf den 31. Dezember 2003 wie folgt:

| | |
|---|---|
| Festgestellter Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2002 | ...7 € |
| zuzüglich übernommener Gewerbeverlust der KG alt | XXX € |
| zuzüglich laufender Gewerbeverlust aus 2003 | ...9 € |
| abzüglich Gewerbeverlust infolge Wegfalls der Unternehmensidentität | ...7 € |
| abzüglich Gewerbeverlust infolge Wegfalls der Unternehmensidentität | ...9 € |
| = vortragsfähiger Gewerbeverlust | XXX € |

**20** Die Einsprüche vom 4. Mai 2006 wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 18. Dezember 2007 als unbegründet zurück. Die Klägerin habe mit der Beendigung des Handels mit Zement und Füllmaterial zum 30. September 2003 (zunächst) keine originär gewerbliche Tätigkeit mehr ausgeübt. Die gewerbliche Prägung der Klägerin nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) reiche für die nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung der Bekanntmachung der Neufassung des Gewerbesteuergesetzes vom 15. Oktober 2002

--BGBl I 2002, 4167-- (GewStG) erforderliche Unternehmensidentität nicht aus. Seit dem 1. Oktober 2003 habe die Klägerin nur noch Vermögensverwaltung ausgeübt und Vorbereitungshandlungen zur Aufnahme einer eigenen Produktionstätigkeit am Standort X getätigt, was jedoch nicht wirtschaftlich identisch mit der bis zum 30. September 2003 entfalteten Tätigkeit sei. Selbst Anfang 2005 seien außer einer Deckenkrananlage keinerlei Betriebsvorrichtungen in der ansonsten leerstehenden Produktionshalle in X vorhanden gewesen, so dass eine die Gewerbesteuerpflicht begründende gewerbliche Tätigkeit erst mit Produktionsaufnahme Mitte 2005 angenommen werden könne.

**21** Die nach Rücknahme der Klage wegen Gewerbesteuermessbetrags 2003 allein gegen den geänderten Bescheid auf den 31. Dezember 2003 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes vom 2. Oktober 2006 gerichtete Klage wies das Finanzgericht Köln (FG) mit Urteil vom 15. Oktober 2013 7 K 265/08 im Wesentlichen mit der Begründung ab, die für die Verlustberücksichtigung nach § 10a GewStG erforderliche Unternehmensidentität, die im Fall der gewerbesteuerlichen Organschaft in Bezug auf den Organträger gegeben sein müsse, sei im Streitfall zu verneinen. Auf gewerblich geprägte Personengesellschaften seien die gleichen Grundsätze wie bei Einzelunternehmen anzuwenden. Deshalb fehle es an der Unternehmensidentität, wenn eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Verlustentstehungsjahr und Verlustabzugsjahr sachlich verschiedene Tätigkeiten ausübe. Im Jahr 2003 habe eine Unterbrechung der Unternehmensidentität in der Person der Klägerin stattgefunden, die einen Wegfall der Verlustabzugsmöglichkeit nach § 10a GewStG spätestens ab 27. Dezember 2003 zur Folge habe. Denn es habe zwischen dem Unternehmen der Klägerin zu Beginn des Jahres 2003 und dem zum Jahresende 2003 vorhandenen Unternehmen kein sachlicher Zusammenhang mehr bestanden.

**22** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 10a GewStG).

**23** Sie beantragt,
unter Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und der Einspruchsentscheidung vom 18. Dezember 2007 den geänderten Bescheid auf den 31. Dezember 2003 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes vom 2. Oktober 2006 dahin zu ändern, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31. Dezember 2003 auf ... € festgestellt wird.

**24** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

B.

**25** Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der vortragsfähige Fehlbetrag (Gewerbeverlust) der Klägerin auf den 31. Dezember 2003 nach § 10a Satz 2 GewStG jedenfalls nicht höher als auf XXX € (von der KG alt übernommener Gewerbeverlust) gesondert festzustellen ist, weil bei der Bemessung der Höhe des vortragsfähigen Fehlbetrags weder der laufende Gewerbeverlust der Klägerin aus 2003 (...9 €) noch der auf den 31. Dezember 2002 festgestellte Gewerbeverlust (...7 €), der der Klägerin als Organträgerin zuzurechnen ist, zu berücksichtigen sind.

**26** I. FA und FG haben den Wegfall der Unternehmensidentität zu Recht im Rahmen des Verlustfeststellungsverfahrens nach § 10a GewStG geprüft.

**27** 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. Die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge ist gemäß § 10a Satz 2 GewStG (heute: Satz 6) gesondert festzustellen.

**28** 2. 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 (Gewerbeverlustes) führen. Hierzu gehört auch der (anteilige) Wegfall der Unternehmensidentität (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. September 2016 IV R 31/13, BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 17). Die Kürzung des Gewerbeertrags um Verluste aus früheren Erhebungszeiträumen setzt nämlich --wie unter B.II.1.b aa hinsichtlich der Unternehmensidentität noch näher ausgeführt-- nach ständiger Rechtsprechung des BFH die

Unternehmens- und Unternehmeridentität voraus (z.B. BFH-Urteil vom 24. April 2014 IV R 34/10, BFHE 245, 253, BStBl II 2017, 233, 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 (BFH-Urteil in BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 20). 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 AO) zu prüfen, auch soweit das Merkmal der sachlichen Steuerpflicht für die Beurteilung des Merkmals der Unternehmensidentität von Bedeutung ist (näher BFH-Urteil in BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 17 und 23 ff.).

**29** II. Aus revisionsrechtlicher Sicht ist die Würdigung des FG nicht zu beanstanden, dass bei der Klägerin ein Wegfall der Unternehmensidentität während des Erhebungszeitraums 2003 zu einem Untergang des streitbefangenen vortragsfähigen Fehlbetrags (Gewerbeverlustes) geführt hat.

**30** 1. Auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG) ist die Unternehmensidentität Voraussetzung des Abzugs des Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG.

**31** a) Anders als die Klägerin meint, scheidet eine Gleichbehandlung der gewerblich geprägten Personengesellschaft mit Kapitalgesellschaften aus. Zwar hat --wie die Klägerin zu Recht annimmt-- bei Kapitalgesellschaften die Unternehmensidentität für den Fortbestand eines Verlustvortrags nach § 10a GewStG keine Bedeutung (BFH-Urteil vom 25. November 2009 I R 18/08, BFH/NV 2010, 941, unter II.3., m.w.N., und BFH-Beschluss vom 26. Februar 2014 I R 59/12, BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016, Rz 35). Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften werden jedoch wegen der Verschiedenheit der Rechtsformen im Steuerrecht unterschiedlich behandelt; dies gilt auch hinsichtlich der Unternehmensidentität als Voraussetzung des Abzugs des Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG (BFH-Urteil vom 28. April 1977 IV R 165/76, BFHE 122, 307, BStBl II 1977, 666). Während nämlich § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG unmittelbar an die Rechtsform der Kapitalgesellschaft anknüpft und die Tätigkeiten von Kapitalgesellschaften stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb qualifiziert, sind Personengesellschaften nicht schon kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtig (BFH-Urteil in BFHE 122, 307, BStBl II 1977, 666, m.w.N.). Vielmehr gilt für Personengesellschaften § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG, wonach unter Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen i.S. des Einkommensteuergesetzes zu verstehen ist. Erst unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 EStG gilt eine mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wobei Nr. 2 der Vorschrift die gewerblich geprägte Personengesellschaft regelt. Daraus lässt sich schließen, dass der Gesetzgeber auch gewerbesteuerrechtlich keine Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften --auch nicht soweit sie keine originär gewerbliche Tätigkeit ausüben, sondern gewerblich geprägt sind-- beabsichtigt hat. Verfassungsrechtlich ist eine solche Gleichbehandlung nicht geboten. Der gesetzlichen Differenzierung gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG liegen hinreichend gewichtige, sachliche Unterscheidungsgründe zugrunde, etwa die Unabhängigkeit einer Kapitalgesellschaft vom Wechsel ihrer Mitglieder sowie die Ausgestaltung der Haftung (näher dazu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 24. März 2010  1 BvR 2130/09, unter III.2.b).

**32** b) Demzufolge gelten auch für die gewerblich geprägte Personengesellschaft die für Personengesellschaften maßgeblichen Rechtsgrundsätze.

**33** aa) Unternehmensidentität bedeutet, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahre der Entstehung des Verlustes bestanden hat (z.B. BFH-Urteile vom 7. August 2008 IV R 86/05, BFHE 223, 245, BStBl II 2012, 145, unter II.1.b, und in BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 27). Dieses Merkmal ergibt sich aus dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer (z.B. BFH-Urteil in 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 (BFH-Urteil in BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 27).

**34** Unter Gewerbebetrieb ist in diesem Zusammenhang die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 und Abs. 3 EStG). Ob diese die gleiche geblieben ist, muss nach dem

Gesamtbild der Tätigkeit unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale wie insbesondere der Art der Betätigung, des Kunden- und Lieferantenkreises, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, der Betriebsstätten sowie der Zusammensetzung des Aktivvermögens beurteilt werden (z.B. BFH-Urteil in BFHE 245, 253, BStBl II 2017, 233, Rz 23, m.w.N.).

**35** bb) Bei einer Personengesellschaft ist für die Bestimmung der Unternehmensidentität --wie auch für die Bestimmung des Endes der sachlichen Steuerpflicht, zu dem auch die Unternehmensidentität spätestens endet (BFH-Urteil in BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 39, m.w.N.)-- auf die von der Personengesellschaft ausgeübte werbende Tätigkeit abzustellen, auch wenn die Mitunternehmer Träger des Verlustabzugs sind. 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 (BFH-Urteil in BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 38).

**36** cc) Anders als ein Einzelunternehmer kann eine Personengesellschaft zur gleichen Zeit nur einen Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG unterhalten, wobei dies auch dann gilt, wenn sie gleichzeitig sachlich an sich selbständige Tätigkeiten ausübt (BFH-Urteile in BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 39, m.w.N.; vom 13. April 2017 IV R 49/15, BFHE 257, 441, Rz 24). Dies gilt --anders als das FG wohl meint-- nicht nur für gewerblich geprägte Personengesellschaften. Aus dem Umstand, dass unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 EStG die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, kann jedoch entgegen der Ansicht der Klägerin nicht gefolgert werden, dass in dieser Situation stets Unternehmensidentität zu bejahen sei.

**37** Denn zum einen sind die aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer hergeleiteten Grundsätze auch bei der Veräußerung bzw. Aufgabe eines Teilbetriebs heranzuziehen (BFH-Urteil in BFHE 223, 245, BStBl II 2012, 145, unter II.1.b). Auch das Gewerbesteuerrecht geht grundsätzlich davon aus, dass Teilbetriebe als Bestandteil von Gesamtbetrieben vorliegen können. Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist. Seine Verselbständigung gilt auch für die Beurteilung der Unternehmensidentität (BFH-Urteil in BFHE 223, 245, BStBl II 2012, 145, unter II.1.b). Deshalb ist das Merkmal der Unternehmensidentität auch im Hinblick auf den jeweiligen Teilbetrieb zu prüfen. Mit der Aufgabe bzw. der Veräußerung eines Teilbetriebs verliert der ursprüngliche Betrieb seine (Teil-)Unternehmensidentität, weil dadurch der wirtschaftliche Zusammenhang der fortgeführten mit der bisherigen (umfassenderen) gewerblichen Tätigkeit teilweise aufgegeben wird. Insoweit unterscheidet sich die Teilbetriebsaufgabe bzw. Teilbetriebsveräußerung von einer lediglich strukturellen Anpassung der bisherigen gewerblichen Betätigung an die veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse, die der Annahme einer identischen Tätigkeit nicht entgegensteht (BFH-Urteil in BFHE 223, 245, BStBl II 2012, 145, unter II.1.b, m.w.N.).

**38** Zum anderen kann eine Personengesellschaft ebenso wie ein Einzelunternehmer mehrere Betriebe nacheinander betreiben (BFH-Urteile vom 3. April 2014 IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 74; vom 13. Oktober 2016 IV R 21/13, BFHE 256, 156, BStBl II 2017, 475, Rz 44; in BFHE 257, 441, Rz 22). Bei einer Personengesellschaft kann die Unternehmensidentität deshalb auch dadurch wechseln, dass die Gesellschaft ihre ursprüngliche werbende Tätigkeit und damit ihren Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG einstellt und --ggf. nach einer Phase von gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen (näher z.B. BFH-Urteil in BFHE 256, 156, BStBl II 2017, 475, Rz 38 f., m.w.N.)-- eine bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung anders gelagerte werbende Tätigkeit und damit einen wirtschaftlich nicht identischen neuen Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG aufnimmt (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 74).

**39** dd) Diese gewerbesteuerrechtlichen Grundsätze gelten auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, die nicht originär gewerblich tätig ist, sondern einen Gewerbebetrieb nur aufgrund der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG unterhält. Auch bei einer solchen Personengesellschaft, deren Tätigkeit trotz fehlender originär gewerblicher Einkünfte zu einem stehenden Gewerbebetrieb i.S. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG führt (BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 IV R 1/13, BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489, Rz 30), ist die Unternehmensidentität Voraussetzung des Abzugs des Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG (anderer Ansicht z.B. Blümich/Drüen, § 10a GewStG Rz 56; Kleinheisterkamp in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 10a Rz 25; --wohl-- gleicher Ansicht Güroff in Glanegger/ Güroff, GewStG, 9. Aufl., § 10a Rz 20).

**40** Denn für den Beginn der Gewerbesteuerpflicht kommt es (auch) bei einer i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf den Beginn der werbenden Tätigkeit an, die von bloßen Vorbereitungshandlungen abzugrenzen ist (z.B. BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter II.2.), selbst wenn bei einer solchen Personengesellschaft hierfür grundsätzlich auf die

Aufnahme einer vermögensverwaltenden Tätigkeit abzustellen ist (BFH-Urteil in BFHE 257, 441, Rz 25). Deshalb kann es auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft zu einer geänderten Unternehmensidentität etwa deshalb kommen, weil die Gesellschaft ihre ursprüngliche werbende Tätigkeit einstellt und --ggf. nach einer Phase bloßer Vorbereitungshandlungen-- eine wirtschaftlich anders gelagerte werbende Tätigkeit aufnimmt. Erfüllt die Personengesellschaft die Merkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, kommt es für die Frage, ob sie nach Aufgabe des bisherigen einen neuen Betrieb unterhält, nur nicht darauf an, ob die neue Tätigkeit die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 74, m.w.N.).

**41** Weiterhin kann auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft die oben behandelte Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs vorliegen, die zu einem zumindest teilweisen Verlust der ursprünglichen Unternehmensidentität führt.

**42** Soweit der erkennende Senat im Übrigen für das Ende (auch) der Unternehmensidentität auf die dauerhafte Einstellung aller im bisherigen Betrieb ausgeübten werbenden Tätigkeiten abgestellt hat, hat er bereits in seiner früheren Rechtsprechung ausdrücklich betont, dass dies auch für eine KG gelte, 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 sei (BFH-Urteil in BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 39). Auch insoweit ist der Senat folglich davon ausgegangen, dass das Kriterium der Unternehmensidentität auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft für den Fortbestand des Verlustabzugs nach § 10a GewStG von Bedeutung sein kann.

**43** c) Die vorgenannten Grundsätze zur Unternehmensidentität sind bei organschaftlich verbundenen Unternehmen --hier der Klägerin als Organträgerin und der E-GmbH als Organgesellschaft-- 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 (z.B. BFH-Urteil vom 27. November 2008 IV R 72/06, BFH/NV 2009, 791, unter II.1.b, m.w.N.). Die Frage des Endes der sachlichen Steuerpflicht und damit der Unternehmensidentität ist daher --wie das FG zutreffend erkannt hat-- in Bezug auf den (ehemaligen) Organträger --hier die Klägerin-- zu prüfen (BFH-Urteil in BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 40, m.w.N.).

**44** 2. Unter Zugrundelegung dieser Maßstäbe und ausgehend von den von der Klägerin nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen tatsächlichen Feststellungen des FG ist die Einzelfallwürdigung des FG, dass die Unternehmensidentität spätestens bis zum 27. Dezember 2003 mit der Folge entfallen sei, dass (jedenfalls) die streitbefangenen Fehlbeträge (Gewerbeverluste) in Höhe von ...7 € (festgestellter Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2002) und ...9 € (laufender Gewerbeverlust aus 2003) bei der Verlustfeststellung auf den 31. Dezember 2003 nicht mehr berücksichtigt werden können, zumindest möglich und damit für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend.

**45** a) Hinsichtlich des streitbefangenen Betrags von ...7 € (festgestellter Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2002), der nach den Feststellungen des FG --soweit er auf bis zum 31. Dezember 2001 festgestellten Verlusten beruht-- allein aus den von der E-GmbH erzielten und der Klägerin im Rahmen der Organschaft zugerechneten Ergebnissen herrührt, ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass es insoweit hinsichtlich der Unternehmensidentität allein auf die Klägerin als ehemalige Organträgerin ankommt.

**46** b) Zumindest möglich ist die Würdigung des FG, dass die tatsächlich ausgeübte Betätigung der Klägerin im Laufe des Jahres 2003, spätestens bis zum 27. Dezember 2003, nicht die gleiche geblieben ist. Die Feststellungen des FG tragen dessen Einschätzung, dass sich das Gesamtbild der Tätigkeit der Klägerin unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale im Laufe des Streitjahres geändert hat. Dies nach den vorgenannten Maßstäben ungeachtet dessen, dass die Klägerin zunächst originär gewerbliche Einkünfte erzielt hat und sodann --erst jetzt als gewerblich geprägte Personengesellschaft-- gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

**47** aa) Nachvollziehbar ist zunächst die Würdigung des FG, dass Vieles schon für einen Verlust der Unternehmensidentität zum 30. September/1. Oktober 2003 spreche. Das FG hat ausgeführt, dass bis zu diesem Zeitpunkt das Geschäft der Klägerin darin bestanden habe, der E-GmbH Rohstoffe (Zement und Füllmaterial) zu beschaffen und der D-GmbH die Produktionshalle zur Nutzung (Herstellung von Fertiggaragen) zu überlassen, die verpflichtet gewesen sei, ausschließlich bei der E-GmbH Beton abzunehmen. Wenn die Klägerin nach den Feststellungen des FG infolge des Umstands, dass der Erwerber der Betonwerke der E-GmbH den Zement aus anderen Quellen bezogen hat, ihren Handel mit Zement und Füllmaterial zum 30. September 2003 eingestellt und sich anschließend auf die bloße Vermietung der Halle beschränkt hat, kann --was das FG letztlich offengelassen

hat-- unter den Umständen des Streitfalles davon ausgegangen werden, dass der Wegfall der einzig originär gewerblichen Handelstätigkeit der Klägerin zu einer anders gearteten, wenn auch infolge der gewerblichen Prägung der Klägerin weiterhin gewerblichen Betätigung der Klägerin geführt hat. Denn der von der Klägerin seit dem Jahr 1996 betriebene Zementhandel, ebenfalls seit dem Jahr 1996 gesellschaftsrechtlich und wirtschaftlich eng verbunden mit der von der E-GmbH als Organgesellschaft der Klägerin betriebenen Herstellung von Transportbeton und Fertigmörtel, hat den Charakter der Tätigkeit der Klägerin wesentlich geprägt. Der engen Zusammenarbeit mit der E-GmbH als einziger Kundin der Klägerin war jedoch infolge der im Jahr 2002 aufgetretenen wirtschaftlichen Schwierigkeiten jener Gesellschaft die Grundlage entzogen. Die Aufgabe des Handels mit Zement und Füllmaterial zum 30. September 2003 ging daher auch zeitlich mit dem Niedergang der E-GmbH einher. Dabei ergibt sich auch aus der Geschäftsorganisation der Klägerin kein Hinweis auf einen --wenn auch nur vorübergehenden-- Fortbestand jenes Handels, denn die Klägerin verfügte insoweit über kein eigenes Personal; solches wurde ihr von der A-KG gestellt.

**48** bb) Jedenfalls möglich ist aber auch die Würdigung des FG, dass spätestens mit der Anwachsung des Vermögens der KG alt und der damit verbundenen Fortführung des Betriebs der KG alt durch die Klägerin ein anderes Unternehmen entstanden sei, als es zur Zeit der organschaftlichen Zurechnung von Verlusten der E-GmbH bestanden habe. Wenn sich die KG alt nach den Feststellungen des FG als Bauträger und Immobilienverwalter und -vermieter betätigt hatte, war die seit dem Jahr 1996 ausgeübte gewerbliche Betätigung der Klägerin (Handel mit Zement und Füllmaterial) nach ihrem Gesamtbild unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale selbst dann eine (wesentlich) andere als die von der Klägerin fortgeführte Tätigkeit der KG alt, wenn man berücksichtigt, dass es die Feststellungen des FG nahelegen, dass die Klägerin die Bauträgertätigkeit der KG alt allenfalls noch abgewickelt hat und damit das Unternehmen der KG alt nicht im Ganzen auf Dauer unverändert fortgeführt worden ist, sondern sich letztlich auf Grundstücksverwaltung und -vermietung --also auf Vermögensverwaltung-- beschränkt hat.

**49** Und selbst wenn man die zeitliche Differenz zwischen der Aufgabe des Handels mit Zement und Füllmaterial und der Fortführung des Geschäfts der KG alt außer Acht ließe, müsste nach den oben ausgeführten, für die Aufgabe eines Teilbetriebs einer Personengesellschaft gültigen Grundsätzen bei dem Zementhandel von einem organisch geschlossenen Teil des Gesamtbetriebs der Klägerin, der für sich allein lebensfähig ist, ausgegangen werden, was dann zu einem teilweisen, im Streitfall aber den streitbefangenen Verlusten entsprechenden Wegfall der Unternehmensidentität führen würde.

**50** Soweit das FG u.a. die von der Klägerin beschäftigten Arbeitnehmer, die Vermögensverhältnisse der Klägerin und den Kreis ihrer Geschäftspartner und Kunden in seine Gesamtwürdigung einbezogen hat, ist auch dies revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Es ergeben sich insbesondere hinsichtlich der Arbeitnehmer der Klägerin und ihres Kundenkreises gravierende Unterschiede zwischen der Handelstätigkeit der Klägerin und ihrer Betätigung nach der Anwachsung. So verfügte die Klägerin im Rahmen ihres Handels über keine eigenen Arbeitnehmer, nach der Anwachsung beschäftigte sie 74 Arbeitnehmer. War die Handelstätigkeit der Klägerin auf eine einzige Kundin ausgerichtet, so ergab sich nach der Anwachsung eine deutliche Ausweitung des Kundenkreises.

**51** cc) Soweit sich das FG mit dem Einwand der Klägerin auseinandergesetzt hat, dass sie die ursprünglich an die D-GmbH vermietete, von jener für ihre Ende 2001 eingestellte Fertiggaragenproduktion genutzte Produktionshalle auch während ihres Leerstands (die technischen Anlagen in der Halle waren nach den Feststellungen des FG von der D-GmbH im Dezember 2003 zurückgebaut worden) weiter zur Sicherung des Produktionsstandorts habe einsetzen und für eine geplante spätere Produktionsaufnahme habe verwenden wollen, ist auch dies frei von Rechtsfehlern.

**52** Zwar stand die Produktionshalle auch über den 30. September 2003 hinaus im wirtschaftlichen Eigentum der Klägerin und es bestehen Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin bereits im Streitjahr die künftige Herstellung von Betonsteinen in der Halle erwogen und geprüft hat. Die bloße Absicht, die Halle möglicherweise in Zukunft selbst zu Produktionszwecken nutzen zu wollen, rechtfertigt indes selbst dann nicht die Annahme der Fortführung des Unternehmens "Handel mit Zement und Füllmaterial", wenn man berücksichtigt, dass die Klägerin Mitte 2005 in der Halle nach den Feststellungen des FG tatsächlich mit der Herstellung von Betonsteinen begonnen hat. Denn allein die Absicht oder Planung der Aufnahme einer originär gewerblichen Tätigkeit begründet noch nicht die Annahme einer fortbestehenden Unternehmensidentität. Soweit die Klägerin hinsichtlich einer künftigen Nutzung der Halle bei einer Behörde angefragt und eine Unternehmensberatung beauftragt hat, handelt es sich um bloße Vorbereitungshandlungen, die gewerbesteuerrechtlich unbeachtlich sind, weil hierdurch noch kein stehender Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG) begründet wird. Anderes ergibt sich auch nicht für die Zeit, in der die Klägerin nach Aufgabe ihrer originär gewerblichen Betätigung als gewerblich geprägte Gesellschaft anzusehen ist.

Ist eine Personengesellschaft zu dem Zweck gegründet worden, eine originär gewerbliche Tätigkeit zu entfalten, und erfüllt diese Gesellschaft im Übrigen die Merkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, beginnt der Gewerbebetrieb nicht allein wegen der in der Vorbereitungsphase der originär gewerblichen Tätigkeit üblicherweise anfallenden vermögensverwaltenden Tätigkeiten bereits mit deren Aufnahme (BFH-Urteil in BFHE 257, 441, Rz 25, m.w.N.). Ebenso rechtfertigt der Umstand, dass die Klägerin in der Phase ihrer gewerblichen Prägung Vorbereitungshandlungen hinsichtlich einer künftigen (wieder) originär gewerblichen Tätigkeit vorgenommen hat, nicht den Schluss, dass sich allein dadurch die vorherige originär gewerbliche Tätigkeit ohne Unterbrechung fortgesetzt habe. Deshalb brauchte das FG derartige Planungen und Absichten der Klägerin bei der Bestimmung der Unternehmensidentität der Klägerin nicht zu berücksichtigen. Sollte dem einen anderen Sachverhalt betreffenden Urteil des erkennenden Senats vom 17. März 2010 IV R 41/07 (BFHE 228, 381, BStBl II 2010, 977) Gegenteiliges zu entnehmen sein, hielte der Senat daran nicht fest.

**53** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de