Urteil vom 30. Oktober 2019, IV R 59/16

Unternehmensidentität - Kein "ruhender Gewerbebetrieb" im Gewerbesteuerrecht - Fortbestehen der Unternehmensidentität bei einer Besitzpersonengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2019:U.301019.IVR59.16.0

BFH IV. Senat

GewStG § 10a, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, AO § 171 Abs 3, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 177 Abs 2, EStG VZ 2006 , GewStG VZ 2006

vorgehend FG Köln, 28. September 2016, Az: 10 K 1180/13

Leitsätze

1. Der vortragsfähige Gewerbeverlust i.S. des § 10a GewStG geht unter, wenn zum Schluss des Erhebungszeitraums zwar eine die einkommensteuerrechtliche Existenz des Betriebs unberührt lassende Betriebsunterbrechung ("ruhender Gewerbebetrieb") gegeben ist, gewerbesteuerrechtlich hiermit aber die werbende Tätigkeit nicht nur vorübergehend unterbrochen bzw. eine andersartige werbende Tätigkeit aufgenommen wird. Es entfällt die für die Verlustfeststellung erforderliche Unternehmensidentität .

2. Bei einer Besitzpersonengesellschaft besteht die Unternehmensidentität jedenfalls so lange fort, als sie mit der nämlichen Betriebskapitalgesellschaft sachlich und personell verflochten bleibt .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 29.09.2016 - 10 K 1180/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die R-GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der K-GmbH & Co. KG (K-KG). An der K-KG waren als alleinige Komplementärin --ohne vermögensmäßige Beteiligung-- die V-GmbH, als alleinige Kommanditistin die Klägerin beteiligt. Alleinige Anteilseignerin der V-GmbH war wiederum die Klägerin. Die K-KG hatte ein abweichendes Wirtschaftsjahr; es endete jeweils zum 30.06. Die V-GmbH ist mit Wirkung vom 29.06.2011 aus der K-KG ausgeschieden. Damit ist die K-KG liquidationslos erloschen und deren Vermögen durch Anwachsung auf die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin übergegangen.

2 Die Geschäftstätigkeit der K-KG umfasste bis zum 30.06.2005 die Produktion von ... nach eigenen Entwürfen sowie den Handel mit sonstigen Produkten der R-Gruppe. Es wurden durchschnittlich 55 Arbeitnehmer beschäftigt und jährliche Umsatzerlöse von ca. 6 bis 7 Mio. € erzielt.

3 Im Wirtschaftsjahr 2005 bestand der deutsche Teilkonzern der R-Gruppe (mit Sitz in den USA) aus einer Vielzahl inländischer operativer Kommanditgesellschaften. Im Jahr 2005 fasste die Konzernführung den Plan, die deutschen operativen Kommanditgesellschaften der R-Gruppe zu restrukturieren. Ziel war es, die verschiedenen Aktivitäten der einzelnen operativen Kommanditgesellschaften soweit wie möglich auf die Klägerin als einzige Gesellschaft zu konzentrieren. Um dieses Ziel zu erreichen, wurden sämtliche Geschäftsbetriebe der Kommanditgesellschaften --mit Ausnahme des Geschäftsbetriebs der K-KG-- im Wege der erweiterten Anwachsung zum 30.06.2005 auf die

Klägerin übertragen. Die gewerbesteuerrechtlichen Verlustvorträge der untergegangenen Kommanditgesellschaften wurden in der Folgezeit von der Klägerin genutzt. Grund für das Fortbestehen der K-KG war, dass vor einer Anwachsung auf die Klägerin zunächst ihr Grundvermögen, insbesondere ihr Betriebsgrundstück in M, auf welchem eine Fabrik für ... betrieben wurde, veräußert werden sollte. Der Geschäftsbetrieb der K-KG sollte bis zum Verkauf des betreffenden Grundvermögens an die Klägerin verpachtet werden. Nach dem Verkauf des Grundvermögens sollte dann die K-KG ebenfalls auf die Klägerin anwachsen. Nach Angaben der Klägerin war der Abschluss des Betriebspachtvertrags lediglich als "Zwischenlösung" im Rahmen der Restrukturierung gedacht. Dieser Betriebspachtvertrag wurde mit Wirkung ab dem 01.07.2005 (Überlassungsstichtag) abgeschlossen. Hiernach wurde das Anlagevermögen der K-KG an die Klägerin verpachtet. Das Umlaufvermögen der K-KG wurde zum Überlassungsstichtag an die Klägerin veräußert und übertragen. Zudem gingen die Arbeitsverhältnisse mit den Arbeitnehmern der K-KG nach § 613a des Bürgerlichen Gesetzbuchs auf die Klägerin über.

4 Der Betriebspachtvertrag wurde am 30.06.2006 aufgehoben. Hintergrund hierfür war nach Angaben der Klägerin das Interesse, die Unternehmensstrukturen weiter zu vereinfachen, nachdem man zur Erkenntnis gelangt sei, dass sich der Verkauf des Grundvermögens der K-KG wohl länger als zunächst erwartet hinziehen würde, und die Klägerin den bestehenden Betriebspachtvertrag angesichts der beabsichtigten Vereinfachung nicht längerfristig habe fortführen wollen. Im Zuge der Aufhebung des Betriebspachtvertrags vereinbarten die Vertragsparteien die Übertragung des Anlagevermögens auf die Klägerin, die hierfür eine Zahlung von 100.000 € an die K-KG leistete. Das Betriebsgrundstück mit dem aufstehenden Fabrikationsbetrieb vermietete die K-KG mit Mietvertrag vom 01.07.2006 fortan an die Klägerin.

5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte mit dem unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheid vom 19.07.2007 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts (Verlustfeststellungsbescheid) auf den 31.12.2005 den vortragsfähigen Gewerbeverlust der K-KG nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auf 2.511.698 € fest. In dem Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag (Gewerbesteuermessbescheid) 2006 wurde bei Ermittlung des Gewerbeertrags von dem Gewerbeertrag (vor Verlustabzug) in Höhe von 177.737 € ein gleich hoher Teilbetrag des vortragsfähigen Gewerbeverlusts abgezogen, so dass der Gewerbesteuermessbetrag 2006 auf 0 € festgesetzt wurde. In dem Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2006 war ein vortragsfähiger Gewerbeverlust in Höhe von 2.333.961 € festgestellt.

6 In den Jahren 2008/2009 fand bei der K-KG eine Außenprüfung statt, die u.a. die Gewerbesteuer 2004 bis 2006 umfasste. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass der auf den 31.12.2005 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust untergegangen sei, weil ab dem Beginn des Wirtschaftsjahrs 2005/2006 eine Unternehmensidentität nicht mehr bestehe; der Wechsel von einem Produktions- zu einem vermögensverwaltenden Unternehmen lasse diese Voraussetzung für den Verlustabzug entfallen. Das FA folgte dieser Auffassung und hob mit Bescheid vom 14.07.2009 die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2005 auf. Der Gewerbesteuermessbetrag 2006 wurde mit Änderungsbescheid vom 16.07.2009 auf 5.785 € festgesetzt. Außerdem wurde der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2006 mit Bescheid vom 14.07.2009 aufgehoben, weil zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums kein vortragsfähiger Verlust mehr bestanden habe. Der Bescheid vom 14.07.2009, der die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2006 aufhob, wurde bestandskräftig.

7 Der die Verlustfeststellung auf den 31.12.2005 aufhebende Bescheid vom 14.07.2009 und der geänderte Gewerbesteuermessbescheid 2006 vom 16.07.2009 waren Gegenstand des von der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der K-KG vor dem Finanzgericht (FG) Köln geführten Rechtsstreits 10 K 1830/10. Das FG gab der Klage mit Urteil vom 15.02.2012 - 10 K 1830/10 teilweise statt. Es hob den die Verlustfeststellung auf den 31.12.2005 aufhebenden Bescheid vom 14.07.2009 auf, weil die Frage der Unternehmensidentität erst im Verfahren betreffend den Gewerbesteuermessbescheid des nachfolgenden Verlustabzugsjahrs 2006 zu prüfen sei. Den geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2006 vom 16.07.2009 beurteilte das FG hingegen als rechtmäßig, weil der im Anrechnungsjahr 2006 bestehende Gewerbebetrieb (Verpachtungsunternehmen) nicht mit dem im Verlustentstehungsjahr existierenden Gewerbebetrieb (Produktions-/Vertriebsunternehmen) identisch gewesen sei. Es hätten nacheinander wirtschaftlich verschiedene Tätigkeiten vorgelegen. Das FG-Urteil vom 15.02.2012 - 10 K 1830/10 wurde rechtskräftig.

8 Dem vorliegenden Revisionsverfahren liegt der Bescheid des FA vom 05.06.2012 zugrunde, mit dem der Antrag der Klägerin vom 07.05.2012 abgelehnt wurde, den vortragsfähigen Gewerbeverlust der K-KG auf den 31.12.2006 mit dem auf den 31.12.2005 festgestellten Wert von 2.511.698 € festzustellen. Zur Begründung führte das FA in dem Ablehnungsbescheid vom 05.06.2012 aus, dass zwar als Folge des FG-Urteils vom 15.02.2012 - 10 K 1830/10

wieder eine Verlustfeststellung auf den 31.12.2005 in Höhe von 2.511.698 € bestanden habe und dieser Bescheid auch Grundlagenbescheid für die Verlustfeststellung des Folgejahrs sei. Aus dem Urteil ergebe sich aber auch, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust im Jahr 2006 infolge Wegfalls der Unternehmensidentität untergegangen sei. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 20.03.2013).

9 Die dagegen von der Klägerin erhobene Klage hatte Erfolg. Das Klageverfahren ruhte zunächst im Anschluss an die mündliche Verhandlung vom 20.01.2016 bis zur Rechtskraft des klageabweisenden FG-Urteils 10 K 2481/13 vom gleichen Tage. In dem Klageverfahren 10 K 2481/13 hatte die Klägerin begehrt, aufgrund des Betriebspachtvertrags und dessen Beendigung am 30.06.2006 den auf den 31.12.2006 festgestellten Gewerbeverlust der Klägerin um den auf den 31.12.2005 festgestellten Gewerbeverlust der K-KG (2.511.698 €) zu erhöhen. Nachdem die Klägerin die gegen das FG-Urteil vom 20.01.2016 - 10 K 2481/13 eingelegte Revision (vormaliges Az. des Bundesfinanzhofs --BFH--: IV R 15/16) zurückgenommen hatte, wurde das hier streitige Verfahren fortgesetzt. Mit Urteil vom 29.09.2016 - 10 K 1180/13 verpflichtete das FG das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 05.06.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.03.2013, den vortragsfähigen Gewerbeverlust der K-KG auf den 31.12.2006 auf 2.511.698 € festzustellen. Zur Begründung führte das FG aus, dass zwar die von der K-KG bis zum 30.06.2005 ausgeübte Tätigkeit nicht mit der vom 01.07.2005 bis 30.06.2006 betriebenen identisch gewesen sei. Der Gewerbeverlust gehe aber erst dann unter, wenn keine (erneute) Unternehmensidentität entstehen könne. So sei bei einem ruhenden Gewerbebetrieb (unter fortbestehender Unternehmeridentität) die Möglichkeit gegeben, dass der Betrieb fortgeführt werde. Ebenso sei im Streitfall aufgrund der Verpachtungssituation nicht ausgeschlossen gewesen, dass zu einem späteren Zeitpunkt wieder eine Unternehmensidentität entstehen werde.

10 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die es auf eine Verletzung materiellen Rechts stützt.

11 Das FA beantragt,
das Urteil des FG vom 29.09.2016 - 10 K 1180/13 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt,
die Revision des FA zurückzuweisen.

13 In der mündlichen Verhandlung am 24.10.2019 hat der Vorsitzende des erkennenden Senats darauf hingewiesen, dass nach Aktenlage im Verwaltungsverfahren (auch) die Frage thematisiert worden sei, ob zwischen der K-KG und der Klägerin eine Betriebsaufspaltung vorgelegen habe. Die Beteiligten haben sich hierzu geäußert.

Entscheidungsgründe

B.

14 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Infolge des rechtskräftigen FG-Urteils vom 15.02.2012 - 10 K 1830/10 und der damit wieder wirksam gewordenen Verlustfeststellung auf den 31.12.2005 in Höhe von 2.511.968 € ist das FA zwar nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) verpflichtet, den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2006 hieran entsprechend anzupassen (dazu I.). Diese Anpassung konnte nicht nach § 177 Abs. 2 AO mit der Begründung versagt werden, bei der K-KG sei die Unternehmensidentität durch den Übergang von einem Produktions-/Vertriebsunternehmen auf ein Verpachtungsunternehmen entfallen und damit der vortragsfähige Gewerbeverlust der K-KG untergegangen. Denn dieser Vorgang hätte --was nicht geschehen ist-- bereits im Verlustfeststellungsverfahren des Erhebungszeitraums 2005 berücksichtigt werden müssen (dazu II.). Die Vorentscheidung ist aber aufzuheben, weil das FG bei Prüfung der Frage, ob bei der K-KG die Unternehmensidentität im Erhebungszeitraum 2006 entfallen ist, von fehlerhaften Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist (dazu III.). Die Sache ist nicht spruchreif. Der erkennende Senat kann die vorbezeichnete Frage mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen (dazu IV.).

16 I. Die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO liegen vor.

17 Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen,

aufgehoben oder geändert wird. Diese Vorschrift ist auf Feststellungsbescheide sinngemäß anzuwenden (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO).

18 1. Der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2005 ist Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungbescheid auf den 31.12.2006 (z.B. BFH-Urteil vom 28.02.2001 - I R 77/00, BFH/NV 2001, 1293, unter II.2.; Suchanek/Hesse in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 10a Rz 199). Der auf den 31.12.2005 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust fließt als vorgetragener Gewerbeverlust ohne materielle Prüfung --sowohl der Höhe als auch grundsätzlich der Abzugsfähigkeit dem Grunde nach (vgl. Blümich/Hofmeister, § 35b GewStG Rz 50)-- als Feststellungsgrundlage in den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2006 ein. Die rechtskräftige finanzgerichtliche Aufhebung (FG-Urteil vom 15.02.2012 - 10 K 1830/10) des Aufhebungsbescheids vom 14.07.2009 führte dazu, dass die Verlustfeststellung auf den 31.12.2005 in Höhe von 2.511.698 € erneut wirksam wurde. Danach war das FA verpflichtet, den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2006 an diesen Grundlagenbescheid anzupassen.

19 2. Die Korrektur der Verlustfeststellung auf den 31.12.2006 ist nicht infolge Ablaufs der Feststellungsfrist ausgeschlossen. Denn der Ablauf der Feststellungsfrist ist nach § 181 Abs. 1 Satz 1, § 171 Abs. 10 i.V.m. Abs. 3 AO gehemmt. Die Zwei-Jahres-Frist des § 171 Abs. 10 AO zur Umsetzung der Korrektur im Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2006 (Folgebescheid) begann mit Rechtskraft des FG-Urteils vom 15.02.2012 - 10 K 1830/10 zu laufen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 14.01.2003 - VIII B 108/01, BFHE 201, 6, BStBl II 2003, 335, unter II.4.b). Da die Klägerin mit ihrem Schreiben vom 07.05.2012 innerhalb dieser Zwei-Jahres-Frist einen Antrag auf entsprechende Änderung der Verlustfeststellung auf den 31.12.2006 gestellt hat, ist der Ablauf der Feststellungsfrist nach § 171 Abs. 3 AO gehemmt (Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl., § 171 Rz 96b, m.w.N.).

20 II. Die nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gebotene Korrektur war nicht deshalb nach § 177 Abs. 2 AO zu versagen, weil bei der K-KG der vortragsfähige Gewerbeverlust ggf. infolge Wegfalls der Unternehmensidentität durch den Übergang von einem Produktions-/Vertriebsunternehmen auf ein Verpachtungsunternehmen zum 30.06./01.07.2005 untergegangen sein könnte.

21 1. Liegen die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen vor, so sind nach § 177 Abs. 2 AO, soweit die Änderung reicht, zuungunsten und zugunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Aufhebung oder Änderung sind (§ 177 Abs. 2 AO). Materielle Fehler sind alle Fehler einschließlich offenbarer Unrichtigkeiten i.S. des § 129 AO, die zur Festsetzung einer Steuer führen, die von der kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweicht (§ 177 Abs. 3 AO). Diese Regelungen gelten für Feststellungsbescheide sinngemäß (§ 181 Abs. 1 Satz 1, § 177 AO; vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2017 - IX R 22/16, Rz 18). Der Fehlerbegriff umfasst jede objektive Unrichtigkeit des Steuerbescheids (Feststellungsbescheids) ohne Rücksicht darauf, ob sie auf tatsächlichen Gründen oder falscher Rechtsanwendung beruht (BFH-Urteil vom 18.12.1991 - X R 38/90, BFHE 167, 1, BStBl II 1992, 504, unter 3.b; Klein/Rüsken, a.a.O., § 177 Rz 11). Ein materieller Fehler i.S. des § 177 Abs. 3 AO liegt auch dann vor, wenn er nicht bereits Gegenstand einer früheren Steuerfestsetzung (Feststellung) gewesen ist. Entscheidend ist allein, dass im Augenblick der Aufhebung/Änderung ein nicht eigenständig korrigierbarer materieller Fehler vorliegt (z.B. BFH-Urteil vom 03.03.2011 - IV R 35/09, Rz 22, m.w.N.).

22 2. Als gegenzurechnender materieller Fehler ist im Streitfall der Untergang des vortragsfähigen Gewerbeverlusts infolge Wegfalls der Unternehmensidentität in Betracht zu ziehen.

23 a) Nach § 10a GewStG wird der maßgebende Gewerbeertrag bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Mio. € 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 (Satz 1). Die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge ist gesondert festzustellen (Satz 6). Vortragsfähige Fehlbeträge sind die nach der Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags nach Satz 1 und 2 zum Schluss des Erhebungszeitraums verbleibenden Fehlbeträge (Satz 7; eingefügt mit Rückwirkung durch Art. 5 Nr. 2, Nr. 4 Buchst. c des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20.12.2007, BGBl I 2007, 3150).

24 b) Die Kürzung des Gewerbeertrags um Verluste aus früheren Erhebungszeiträumen setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH die Unternehmens- und Unternehmeridentität voraus (BFH-Urteil vom 07.09.2016 - IV R 31/13, BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 20, m.w.N.). Dabei ist über die Frage eines (anteiligen) Untergangs des vortragsfähigen Gewerbeverlusts (Fehlbetrags) infolge eines (anteiligen) Wegfalls der Unternehmensidentität im Verlustfeststellungsbescheid des Erhebungszeitraums zu entscheiden, in dem der hierfür maßgebliche Umstand

eingetreten ist, nicht erst im Gewerbesteuermessbescheid des (nachfolgenden) Verlustabzugsjahrs (dazu grundlegend BFH-Urteil in BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 20 ff.; vgl. auch BFH-Urteil vom 04.05.2017 - IV R 2/14, BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 28, m.w.N.; Suchanek/Hesse in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, a.a.O., § 10a Rz 37 f., 203 f.; anderer Ansicht FG Köln, Urteil vom 15.02.2012 - 10 K 1830/10, unter 1.).

25 3. Übertragen auf den Streitfall bedeutet dies, dass ein etwaiger Untergang des Fehlbetrags durch den Übergang von einem Produktions-/Vertriebsunternehmen auf ein Verpachtungsunternehmen bereits in dem Verlustfeststellungsverfahren des Erhebungszeitraums 2005 hätte berücksichtigt werden müssen.

26 Die Frage des Wegfalls der Unternehmensidentität beurteilt sich ausschließlich nach Maßgabe der von der K-KG tatsächlich ausgeübten (werbenden) Tätigkeit (dazu ausführlich unter B.III.1.a der Gründe). Damit käme es maßgeblich darauf an, in welchem Erhebungszeitraum die K-KG ihre bisher ausgeübte (werbende) Tätigkeit als Produktions-/Vertriebsunternehmen (dauerhaft) eingestellt hätte, weil hiermit die Unternehmensidentität entfallen wäre. Nach den für den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) hat die K-KG ihre Verpachtungstätigkeit bereits am 01.07.2005 (Überlassungsstichtag) aufgenommen. Danach wäre ein etwaiger Fortfall der Unternehmensidentität bereits mit Ablauf des 30.06.2005, d.h. zum Ende des der Gewerbeertragsermittlung für den Erhebungszeitraum 2005 zugrundeliegenden Wirtschaftsjahrs 2004/2005 (01.07.2004 bis 30.06.2005) eingetreten (vgl. auch § 7 Satz 1 GewStG, § 4a Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--, § 10 Abs. 2 GewStG).

27 4. Zugleich steht aufgrund der bestandskräftigen (rechtskräftigen) Verlustfeststellung auf den 31.12.2005 bindend fest, dass der Fehlbetrag in Höhe von 2.511.698 € durch den bezeichneten Vorgang nicht untergegangen ist, selbst wenn hiermit materiell-rechtlich die Unternehmensidentität entfallen sein sollte. Es ist daher auch ohne Bedeutung, ob die Unternehmensidentität trotz des beschriebenen Vorgangs deshalb fortbestanden haben könnte, weil eine betriebsbedingte (auch strukturelle) Anpassung der gewerblichen Betätigung an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse (vgl. dazu BFH-Urteil vom 12.01.1983 - IV R 177/80, BFHE 138, 90, BStBl II 1983, 425, unter 2.) oder eine vorübergehende Betriebsunterbrechung i.S. des § 2 Abs. 4 GewStG vorgelegen habe.

28 III. Gleichwohl ist das FG-Urteil aufzuheben. Das FG ist bei Prüfung der Frage, ob die Korrektur wegen eines im Erhebungszeitraum 2006 eingetretenen Untergangs des Fehlbetrags nach § 177 Abs. 2 AO zu versagen ist, von fehlerhaften Rechtsgrundsätzen ausgegangen.

29 Im streitigen Korrekturverfahren bleibt zu prüfen, ob die Unternehmensidentität bei der K-KG infolge der mit Ablauf des 30.06.2006 erneut eingetretenen --ihre Tätigkeit betreffenden-- Änderungen, insbesondere der zu diesem Zeitpunkt erfolgten Aufhebung des Betriebspachtvertrags entfallen sein könnte (wegen der Zuordnung dieses Vorgangs zum Erhebungszeitraum 2006 vgl. die hierauf entsprechend anwendbaren Ausführungen unter B.II.3. der Gründe).

30 1. Bei Prüfung der Unternehmensidentität gelten für Personengesellschaften --entgegen der Auffassung der Klägerin nicht nur für originär gewerblich tätige, sondern auch für gewerblich geprägte i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG (dazu grundlegend BFH-Urteil in BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 30 f.)-- folgende Grundsätze:

31 a) Unternehmensidentität bedeutet, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlusts bestanden hat (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 33, m.w.N.). Unter Gewerbebetrieb ist in diesem Zusammenhang die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung zu verstehen. Ob diese die gleiche (wirtschaftlich identisch) 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 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 34, m.w.N.). Bei einer Personengesellschaft ist hierbei auf die von ihr ausgeübte werbende Tätigkeit abzustellen (BFH-Urteil in BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 35). Die Personengesellschaft kann nacheinander mehrere Betriebe unterhalten. Die Unternehmensidentität kann daher auch dadurch wechseln, dass sie ihre ursprüngliche werbende Tätigkeit einstellt und eine anders gelagerte werbende Tätigkeit aufnimmt (BFH-Urteil in BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 38).

32 b) Hieraus ergibt sich, dass die Unternehmensidentität --ebenso wie die Unternehmeridentität (vgl. dazu BFH-Urteil vom 11.10.2012 - IV R 3/09, BFHE 239, 130, BStBl II 2013, 176, Rz 15)-- in dem Zeitraum zwischen Anrechnungsjahr und Verlustentstehungsjahr ununterbrochen bestanden haben muss. Der (unveränderte) Fortbestand des

Fehlbetrags setzt daher voraus, dass die Unternehmensidentität zum Schluss des Erhebungszeitraums noch besteht. Es reicht nicht aus, wenn der Gewerbebetrieb im Anrechnungsjahr wieder mit dem des Verlustentstehungsjahrs identisch ist, in der Zwischenzeit aber die werbende Tätigkeit nicht nur vorübergehend unterbrochen oder eine andersartige werbende Tätigkeit ausgeübt wurde. In solchen Fällen kann zwar eine den einkommensteuerrechtlichen Fortbestand des Betriebs unberührt lassende Betriebsunterbrechung --auch als "ruhender Gewerbebetrieb" bezeichnet (vgl. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 653)-- gegeben sein (heute: § 16 Abs. 3b Satz 1 EStG). Gewerbesteuerrechtlich entfällt jedoch die Unternehmensidentität, es sei denn, es liegt eine (nur) betriebsbedingte Anpassung der werbenden Tätigkeit an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse oder eine vorübergehende Betriebsunterbrechung i.S. des § 2 Abs. 4 GewStG vor. Das Gewerbesteuerrecht kennt keinen "ruhenden Gewerbebetrieb" im Sinne des einkommensteuerrechtlichen Begriffsverständnisses.

33 c) Eine Besitzpersonengesellschaft im Rahmen einer bestehenden Betriebsaufspaltung übt eine originär gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG aus; eine gewerbliche Prägung i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG wäre überlagert (BFH-Urteil vom 20.08.2015 - IV R 26/13, BFHE 251, 53, BStBl II 2016, 408, Rz 11). Ein etwaiger Fortfall der Unternehmensidentität beurteilt sich auch bei einer derartigen Gesellschaft im Ausgangspunkt danach, ob die von ihr ausgeübte Tätigkeit nach dem Gesamtbild unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale die gleiche (wirtschaftlich identisch) geblieben ist. Denn die Besitzpersonengesellschaft und die Betriebskapitalgesellschaft sind im Grundsatz gewerbesteuerrechtlich kein einheitliches, sondern getrennt zu behandelnde Unternehmen (BFH-Urteil vom 28.05.1968 - IV 340/64, BFHE 93, 91, BStBl II 1968, 688, unter 1.a). Gleichwohl ist der Senat der Auffassung, dass bei einer Besitzpersonengesellschaft die Unternehmensidentität jedenfalls so lange fortbesteht, als sie mit der nämlichen Betriebskapitalgesellschaft sachlich und personell verflochten bleibt. Denn für diesen Fall übt die Besitzpersonengesellschaft aufgrund genannter Verflechtungen gegenüber dem nämlichen "Kunden" (Vertragspartner) ununterbrochen eine nutzungsüberlassende Tätigkeit aus, die sich nach ihrem Gesamtbild als die wirtschaftlich identische (originär) gewerbliche Tätigkeit darstellt.

34 2. Danach ist das FG bei dieser Prüfung von fehlerhaften Rechtsgrundsätzen ausgegangen.

35 a) Das FG musste hierbei zwar keine Bindungen an den Inhalt anderer Bescheide beachten. Denn der Gewerbesteuermessbescheid 2006 ist für den Verlustfeststellungsbescheid dieses Erhebungszeitraums kein Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO, soweit das Merkmal der Unternehmensidentität betroffen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 23 ff.). Es ist daher unerheblich, dass das FG im Klageverfahren 10 K 1830/10 die Unternehmensidentität zu Unrecht im Verfahren betreffend den Gewerbesteuermessbescheid 2006 geprüft und verneint hat. Ebenso bezieht sich die Bindungswirkung des Verlustfeststellungsbescheids auf den 31.12.2005 nicht auf Umstände, die sich erst im Folgejahr 2006 ereignen und die Abzugsfähigkeit des festgestellten Fehlbetrags ggf. im Folgejahr entfallen lassen (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2012 - IV R 38/09, BFHE 240, 90, BStBl II 2013, 958, Rz 14, 17).

36 b) Nach der Auffassung des FG soll der Fehlbetrag aber erst dann untergehen, wenn keine (erneute) Unternehmensidentität entstehen kann. Im Streitfall habe diese Möglichkeit --wie bei einem ruhenden Gewerbebetrieb-- bestanden. So sei aufgrund der Verpachtungssituation nicht ausgeschlossen gewesen, dass zu einem späteren Zeitpunkt wieder eine Unternehmensidentität entstehen werde. Es reiche aus, wenn erst im Jahr der potentiellen Verlustverrechnung die Unternehmer- und Unternehmensidentität kumuliert vorlägen. Diese Ausführungen sind rechtsfehlerhaft. Entgegen der Rechtsauffassung des FG reicht eine derartige Möglichkeit gerade nicht aus, einen Fehlbetrag i.S. des § 10a GewStG fortzuschreiben. Vielmehr setzt der Fortbestand des Fehlbetrags voraus, dass (auch) die Unternehmensidentität ununterbrochen gegeben ist.

37 IV. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat bisher nicht geprüft, ob die zum 30.06./01.07.2006 eingetretenen --die Tätigkeit der K-KG betreffenden-- Änderungen die Unternehmensidentität entfallen ließen. Der Senat kann diese Prüfung mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen des FG nicht selbst vornehmen.

38 Nach Anwendung der oben dargestellten Rechtgrundsätze (vgl. unter B.III.1.c der Gründe) wäre zwar die Unternehmensidentität nicht im Erhebungszeitraum 2006 entfallen, wenn durch den Übergang von einem Produktions-/Vertriebsunternehmen auf ein Verpachtungsunternehmen zum 30.06./01.07.2005 zwischen der K-KG (Besitzpersonengesellschaft) und der Klägerin (Betriebskapitalgesellschaft) eine Betriebsaufspaltung begründet worden wäre, die trotz der erneuten Änderung ihrer Tätigkeit zum 30.06./01.07.2006 über diesen Zeitpunkt hinaus fortbestanden hätte. Es fehlen aber tatsächliche Feststellungen zur Frage, ob die K-KG mit der Klägerin ab dem 01.07.2005 und über den 01.07.2006 hinaus personell verflochten war. Dem FG wird Gelegenheit gegeben, diese Prüfung und die hierfür erforderlichen tatsächlichen Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

39 V. Der Senat gibt für den zweiten Rechtsgang --ohne Bindungswirkung-- nachstehende Hinweise:

40 1. Bei Prüfung einer etwaigen Betriebsaufspaltung zwischen der K-KG als Besitzpersonengesellschaft und der Klägerin als Betriebskapitalgesellschaft ist Folgendes zu beachten:

41 a) Der Senat hat keine Zweifel daran, dass die erforderliche sachliche Verflechtung zwischen der K-KG und der Klägerin vorgelegen hat. Jedenfalls war das bereits zum 01.07.2005 im Rahmen des Betriebspachtvertrags der Klägerin zur Nutzung überlassene und --nach Aufhebung des Betriebspachtvertrags-- ab dem 01.07.2006 weiter an die Klägerin vermietete Fabrikationsgrundstück für diese Gesellschaft eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage (zum Abstellen allein auf funktionelle Erfordernisse des Betriebsunternehmens z.B. BFH-Urteil vom 26.05.1993 - X R 78/91, BFHE 171, 476, BStBl II 1993, 718, unter 2.b).

42 b) Die personelle Verflechtung lässt sich nicht mit dem Argument ablehnen, die Klägerin werde von anderen Personen als die K-KG beherrscht. Insoweit verweist der erkennende Senat auf sein Urteil vom 08.09.2011 - IV R 44/07 (BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136), dem ein mit dem Streitfall vergleichbarer Sachverhalt zugrunde gelegen hat. Überträgt man die in diesem Urteil zur personellen Verflechtung dargestellten Grundsätze auf den Streitfall, so bedeutet dies: Ist eine Kapitalgesellschaft Rechtsträgerin des Betriebsunternehmens (hier die R-GmbH als Klägerin) und zugleich Mehrheitsgesellschafterin der Besitzpersonengesellschaft (hier der K-KG), liegt die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche enge personelle Verflechtung (jedenfalls dann) vor, wenn die Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft für den Abschluss und die Beendigung des Miet-/Pachtvertrags bezüglich der funktional wesentlichen Betriebsgrundlage gemeinsam zur Geschäftsführung befugt sind und dabei mit Stimmenmehrheit nach Anteilen am Kapital der Gesellschaft entscheiden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 19).

43 aa) Für die personelle Verflechtung ist entscheidend, dass die Geschicke des Besitzunternehmens in den wesentlichen Fragen durch die Person oder Personen bestimmt werden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen. Gleiches gilt, wenn dies durch das Betriebsunternehmen selbst geschieht. Zu den wesentlichen Fragen gehören insbesondere die hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehenden Nutzungsüberlassungsverträge (BFH-Urteil in BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 25, m.w.N.).

44 bb) Bei Anwendung der bisherigen Grundsätze der BFH-Rechtsprechung wäre eine personelle Verflechtung nicht schon deshalb gegeben, weil die Klägerin sowohl unmittelbar als alleinige Kommanditistin als auch mittelbar über eine 100 %-ige Tochterkapitalgesellschaft --die V-GmbH als Komplementärin-- an der K-KG beteiligt gewesen ist. Denn der BFH geht (bisher) davon aus, dass die Beteiligung am Besitzunternehmen über eine 100 %-ige Tochterkapitalgesellschaft keine personelle Verflechtung begründet (sog. Abschirmwirkung, z.B. BFH-Urteile vom 27.08.1992 - IV R 13/91, BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, unter II.2.a; in BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 24; vom 16.09.1994 - III R 45/92, BFHE 176, 98, BStBl II 1995, 75, unter II.3.e aa (2); anderer Ansicht z.B. Schmidt/Wacker, EStG, 38. Aufl., § 15 Rz 835; Krumm in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 15 Rz 96; Blümich/Bode, § 15 EStG Rz 613; Stoschek/Sommerfeld, Deutsches Steuerrecht 2012, 215, 217); die Tochterkapitalgesellschaft ist eine Nur-Besitzgesellschafterin.

45 cc) Danach liegt bei der Beteiligung von Nur-Besitzgesellschaftern an der Besitzpersonengesellschaft keine personelle Verflechtung vor, wenn im Besitzunternehmen das Einstimmigkeitsprinzip gilt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 25). Sie besteht hingegen bei nicht mehrheitlich beteiligten Nur-Besitzgesellschaftern dann, wenn für die Beschlussfassung in der Besitzpersonengesellschaft das einfache Mehrheitsprinzip gilt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 26).

46 dd) Bei einer KG gehört insbesondere die Aufhebung des Miet-/Pachtvertrags über die überlassene wesentliche Betriebsgrundlage (hier das Fabrikationsgrundstück) zu den Geschäften, die über den gewöhnlichen Betrieb eines Handelsgeschäfts (vgl. § 164 des Handelsgesetzbuchs --HGB--) hinausgehen (BFH-Urteil in BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, unter II.2.b). Der Kommanditist --hier die Klägerin-- hat in diesen Fällen nicht nur ein Widerspruchsrecht, sondern es ist nach § 161 Abs. 2 i.V.m. § 116 Abs. 2 HGB ein Gesellschafterbeschluss erforderlich (Baumbach/Hopt/Roth, HGB, 38. Aufl., § 164 Rz 2; vgl. auch BFH-Urteil vom 07.12.1999 - VIII R 50, 51/96, BFH/NV 2000, 601, unter II.1.b cc). Danach gilt für derartige Geschäfte im Grundsatz das Einstimmigkeitsprinzip. Abweichend vom Einstimmigkeitsprinzip kann (und wird oftmals) im Gesellschaftsvertrag einer KG geregelt sein, dass die Beschlussfassung der Gesellschafter mit einfacher Stimmenmehrheit nach Anteilen am Kapital erfolgt. Für die Geschäfte des täglichen Lebens ist hingegen keine Zustimmung des Kommanditisten erforderlich (vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 07.10.2002 - IV A 6-S 2240-134/02, BStBl I 2002, 1028, unter II.3.). Die Komplementärin entscheidet insoweit allein.

47 ee) Der BFH geht zwar davon aus, dass eine personelle Verflechtung bereits dann fehlt, wenn an der Besitzgesellschaft ein Nur-Besitzgesellschafter beteiligt ist und das Einstimmigkeitsprinzip auch die laufende Verwaltung der vermieteten Wirtschaftsgüter einschließt (BFH-Urteil vom 21.01.1999 - IV R 96/96, BFHE 187, 570, BStBl II 2002, 771, unter 1.). Der hieraus abzuleitende Grundsatz, wonach die an beiden Unternehmen beteiligte Person ihren geschäftlichen Betätigungswillen in der Besitzpersonengesellschaft auch im Hinblick auf die laufende Verwaltung der Nutzungsüberlassung durchsetzen können muss, ist aber eingehalten, wenn der Mehrheitsgesellschafter der Besitzpersonengesellschaft personenidentisch mit dem Rechtsträger des Betriebsunternehmens ist. Denn der Mehrheitsgesellschafter kann dann in seiner Eigenschaft als Rechtsträger des Betriebsunternehmens verhindern, dass der (geschäftsführende) Nur-Besitzgesellschafter innerhalb der laufenden Verwaltung der Nutzungsüberlassung nachteilige Vertragsänderungen vornimmt (BFH-Urteil in BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 28).

48 c) Übertragen auf den Streitfall bedeutet dies, dass eine personelle Verflechtung bereits dann gegeben wäre, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag der K-KG deren Gesellschafter (die V-GmbH und die Klägerin) über den Abschluss und die Beendigung des Pacht-/ Mietvertrags hinsichtlich des Fabrikationsgrundstücks mit der Stimmenmehrheit nach Anteilen am Kapital entscheiden.

49 2. Sollte sich im zweiten Rechtsgang hingegen ergeben, dass die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung nicht vorgelegen haben und die K-KG --wovon die Beteiligten bisher offensichtlich ausgegangen sind-- eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewesen ist, bleibt zu prüfen, ob die mit Ablauf des 30.06.2006 bei der K-KG eingetretenen --ihre Tätigkeit betreffenden-- Änderungen so wesentlich gewesen sind, dass nach dem Gesamtbild die ab dem 01.07.2006 ausgeübte werbende Tätigkeit nicht mehr mit der ab dem 01.07.2005 bis 30.06.2006 (Verpachtungsunternehmen) ausgeübten wirtschaftlich identisch gewesen ist.

50 VI. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de