

Urteil vom 10. Februar 2022, IV R 6/19

Gewerbsteuerrechtliche Nichterfassung des Veräußerungsgewinns einer GmbH & Co. KG anlässlich des Übergangs zu einer neuen Tätigkeit - Einstellung des "bisherigen" (originär gewerblichen) Betriebs trotz Fortführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in dem "neuen" (vermögensverwaltenden) Betrieb

ECLI:DE:BFH:2022:U.100222.IVR6.19.0

BFH IV. Senat

GewStG § 2 Abs 1 S 2, GewStG § 7 S 1, GewStG § 10a, GewStG § 14 S 3, EStG § 15 Abs 3 Nr 2 S 1, EStG § 16 Abs 1, EStG § 16 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 08. Januar 2019, Az: 6 K 6313/17

Leitsätze

1. Ob der anlässlich des Übergangs zu einer neuen Tätigkeit erzielte Veräußerungsgewinn einer GmbH & Co. KG nach § 7 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegt, beurteilt sich danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung wirtschaftlich identisch sind. Dies richtet sich nach den gleichen Kriterien, die für die Bestimmung der Unternehmensidentität im Rahmen des § 10a GewStG maßgeblich sind.
2. Die Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in den "neuen" Betrieb steht der Einstellung des "bisherigen" Betriebs nicht entgegen. Der Gewinn aus der Veräußerung des bisher originär gewerblichen Geschäftsbereichs einer GmbH & Co. KG ist daher nicht bereits dann dem Gewerbeertrag zuzuordnen, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage in dem neuen vermögensverwaltenden Geschäftsbereich der nunmehr gewerblich geprägten Personengesellschaft fortgeführt wird (Änderung der Rechtsprechung).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 08.01.2019 - 6 K 6313/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

- 1 Streitig ist, ob ein im Jahr 2000 (Streitjahr) von der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) erzielter Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt.
- 2 Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG und wurde in den 1970er Jahren durch B gegründet. An ihr waren im Streitjahr C als Kommanditist mit einer vermögensmäßigen Beteiligung von 100 % sowie --seit Gründung der Klägerin-- die K-GmbH ohne vermögensmäßige Beteiligung als Komplementärin beteiligt. Die K-GmbH war bei der Klägerin allein geschäftsführungsbefugt. Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich und erzielte gewerbliche Einkünfte.
- 3 Gesellschafter-Geschäftsführer der K-GmbH waren stets die Kommanditisten der Klägerin. Dies waren zunächst B, dann zusätzlich C und ab Dezember 1999 Letztgenannter allein. Nachdem sich die K-GmbH zunächst auf die Komplementärstellung bei der Klägerin beschränkt hatte, erwarb sie im Jahr 1994 alle Anteile an der E-Ltd. und im

Jahr 1999 alle Anteile der F-Oy. Außerdem erwarb sie alle Anteile an der G-S.A., einer Gesellschaft französischen Rechts. Die Beteiligung an der K-GmbH wurde bei der Klägerin zu keinem Zeitpunkt als Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten bilanziert.

- 4 Bis Anfang des Jahres 2000 war die Klägerin im Bereich der ...-Herstellung aktiv. Ausweislich des Jahresabschlusses auf den 31.12.1999 betrug der Bilanzwert ihrer Aktiva 44.657.433,75 DM. Sie hatte im Jahr 1999 151 Angestellte, erzielte Umsatzerlöse in Höhe von ca. 128 Mio. DM und wies einen Jahresüberschuss von ca. 4,1 Mio. DM aus. Außerdem waren in der Bilanz der Klägerin auf den 31.12.1999 eine 39 %-ige Beteiligung an der belgischen H-Co. mit einem Buchwert von 811.503,35 DM und eine 100 %-ige Beteiligung an der spanischen I-S.L. mit einem Buchwert von 3.125 DM ausgewiesen. Einen Teil ihres Anlagevermögens hatte die Klägerin von der Schwestergesellschaft J-GmbH & Co. KG geleast. Das Betriebsgrundstück befand sich im Eigentum des C, der es an die Klägerin vermietete.
- 5 Am 01.03.2000 schlossen C, die Klägerin und die K-GmbH einen notariellen Kaufvertrag mit der K-AB, einer Gesellschaft schwedischen Rechts. Die Klägerin verkaufte alle der ...-Herstellung dienenden Wirtschaftsgüter unter Übertragung der Arbeits-, Miet- und Leasingverträge sowie der Warenbestände, Forderungen und Verbindlichkeiten im Wege eines "asset deals" an die K-AB, die den Geschäftsbetrieb der Klägerin weiterführte. In derselben Urkunde verkaufte C das in seinem Eigentum stehende Betriebsgrundstück an die L-GmbH und die Anteile an dieser Gesellschaft an die K-AB. Die K-GmbH verkaufte ihre Beteiligungen an der E-Ltd. und an der F-Oy an die K-AB. Der Gesamtkaufpreis betrug 113 Mio. DM und entfiel in Höhe von 34,9 Mio. DM auf die Klägerin, in Höhe von ca. 41,3 Mio. DM auf die K-GmbH und in Höhe von 4,7 Mio. DM auf C. Die J-GmbH & Co. KG verkaufte ihre Wirtschaftsgüter nicht, sondern führte den Leasingvertrag über die Anlagegüter mit der Erwerbergesellschaft fort.
- 6 Mit dem genannten Unternehmenskaufvertrag verkaufte die Klägerin auch ihre 100 %-ige Beteiligung an der I-S.L. Auf diese Beteiligung entfiel ein anteiliger Kaufpreis in Höhe von 6.000 DM. Aufgrund von Meinungsverschiedenheiten mit der K-AB erwarb die Klägerin die Anteile zum Verkaufspreis von 6.000 DM zurück und aktivierte die Anteile mit 3.067 €.
- 7 Ein Verkauf der von der Klägerin gehaltenen 39 %-igen Beteiligung an der H-Co. scheiterte am Mehrheitsgesellschafter der H-Co. Die H-Co. erzielte im Jahr 1999 lediglich einen Gewinn von 2.300 DM. Da sich die Vermögens- und Ertragslage der H-Co. weiter negativ entwickelte und die H-Co. im Jahr 2005 in Liquidation ging, schrieb die Klägerin die Beteiligung im Jahr 2005 in voller Höhe ab.
- 8 Nach dem Verkauf ihrer Beteiligungen an der E-Ltd. und an der F-Oy an die K-AB behielt die K-GmbH neben ihrer Beteiligung an der Klägerin lediglich die Beteiligung an der G-S.A. Die Liquidation der G-S.A. im Jahr 2002 ergab einen Liquidationsverlust in Höhe von 14.330,21 €. Neben der Beteiligung an der G-S.A. erwarb die K-GmbH im Streitjahr eine Beteiligung an der N und wies im Übrigen Darlehensforderungen im Umfang von ca. 49 Mio. DM aus. Das zum 31.12.2000 ausgewiesene Eigenkapital der K-GmbH betrug --einschließlich des nicht ausgeschütteten Veräußerungsgewinns-- ca. 50 Mio. DM.
- 9 Nach dem Verkauf ihres Unternehmens beschränkte sich die Klägerin auf das Halten der Beteiligungen an der H-Co. und an der I-S.L. Trotz der rein vermögensverwaltenden Tätigkeit erzielte sie als gewerblich geprägte Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gewerbliche Einkünfte. Den Gewinn aus dem Verkauf des Betriebsgrundstücks stellte die Klägerin in der Sonderbilanz des C in eine Rücklage gemäß § 6b EStG ein.
- 10 In ihrem Jahresabschluss auf den 31.12.2000 wies die Klägerin einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 27.920.597,38 DM und einen Gesamtgewinn in Höhe von 23.215.690,10 DM aus. In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr erklärte sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 23.019.257 DM. Dabei behandelte sie den Gewinn aus der Veräußerung vom 01.03.2000 nicht als begünstigten Betriebsaufgabegewinn, sondern als laufenden Gewinn. In ihrer Gewerbesteuererklärung erklärte sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./. 4.699.907 DM, wobei sie den Veräußerungsgewinn nicht in die Erklärung zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags einbezog. Das zunächst zuständige Finanzamt veranlagte die Klägerin mit Bescheiden vom 19.05.2003 erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung).
- 11 Im September 2004 begann bei der Klägerin eine Außenprüfung, deren Ergebnisse im Abschlussbericht vom 21.12.2007 zusammengefasst sind. Der Prüfer erhöhte zunächst den Gewerbeertrag der Klägerin für das Streitjahr um rd. 47,9 Mio. DM auf rd. 43,2 Mio. DM. Dies beruhte im Umfang von 23.019.257 DM auf dem nach Auffassung

des Prüfers gewerbsteuerpflichtigen Veräußerungsgewinn. Der Prüfer begründete die Gewerbesteuerpflicht des Veräußerungsgewinns damit, dass die Beteiligungen an der H-Co. und der I-S.L. im Vermögen der Klägerin geblieben seien und die Klägerin daher nicht alle stillen Reserven aufgedeckt habe. Zudem habe die Klägerin zu Unrecht die Beteiligung des C an der K-GmbH nicht als dessen Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin bilanziert. Vor dem Erwerb weiterer Beteiligungen durch die K-GmbH sei die Beteiligung an der Komplementärin notwendiges Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin gewesen. Dabei sei es auch nach dem Erwerb der Beteiligungen an der E-Ltd. und an der F-Oy geblieben. Es fehle an einer Entnahmehandlung. Es liege daher keine Betriebsaufgabe vor, weil die Beteiligungen, die erhebliche stille Reserven aufgewiesen hätten, vom "alten" Betrieb (...Herstellung) in den "neuen" Betrieb (Vermögensverwaltung) überführt worden seien.

- 12** Das seinerzeit zuständige Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen. Mit geändertem Gewerbesteuermessbescheid 2000 vom 28.07.2008 setzte es --ausgehend von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von rd. 43,2 Mio. DM-- den Messbetrag (von bisher 0) auf rd. 1,1 Mio. € fest. Zugleich hob es mit Bescheid vom 28.07.2008 den Bescheid vom 19.05.2003 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes (Verlustfeststellungsbescheid) auf den 31.12.2000 auf. U.a. gegen diese Bescheide richteten sich die Einsprüche der Klägerin, mit denen sie sich gegen eine Vielzahl der Prüfungsfeststellungen wandte.
- 13** Im Jahr 2012 verlegte die Klägerin ihren Sitz nach R mit der Folge, dass das Finanzamt (Beklagter und Revisionskläger --FA--) zuständig wurde. Nach einer Einigung über andere, hier nicht mehr streitige Feststellungen der Außenprüfung setzte das FA mit Gewerbesteuermessbescheid 2000 vom 18.07.2017 --ausgehend von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 18.265.874 DM-- den Messbetrag auf 464.109,87 € fest. Streitig blieb die Frage, ob der Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliege. Mit Einspruchsentscheidung vom 20.10.2017 wies das FA (u.a.) den Einspruch der Klägerin gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2000 vom 18.07.2017 und gegen den Bescheid vom 28.07.2008 über die Aufhebung des Verlustfeststellungsbescheids auf den 31.12.2000 als unbegründet zurück. Das FA vertrat weiterhin die Auffassung, dass der Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliege.
- 14** Mit ihrer Klage wandte sich die Klägerin gegen diese Rechtsauffassung des FA. Sie begehrte vor dem Finanzgericht (FG), den Gewerbesteuermessbescheid 2000 vom 18.07.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.10.2017 dahin zu ändern, dass der Gewerbeertrag um 23.019.257 DM gemindert werde, und den Bescheid vom 28.07.2008 über die Aufhebung des Verlustfeststellungsbescheids auf den 31.12.2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.10.2017 aufzuheben.
- 15** Mit Urteil vom 08.01.2019 - 6 K 6313/17 gab das FG der Klage statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass der Gewerbeertrag gemäß § 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) um solche Bestandteile zu bereinigen sei, die nicht mit dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen (laufenden) Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen. Ob die Aufgabe einer bisherigen betrieblichen Tätigkeit und die Neueröffnung eines anderen Betriebs gegeben sei, richte sich in Abgrenzung zu einer Betriebsverlegung oder Betriebsumstellung danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung wirtschaftlich identisch seien. Im Streitfall seien der bisherige Gewerbebetrieb "...Herstellung" und die im Anschluss an die Veräußerung des Betriebs ausgeübte vermögensverwaltende Tätigkeit bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht identisch. Insbesondere seien weder im Gesamthandsvermögen der Klägerin noch im Sonderbetriebsvermögen ihrer Mitunternehmer wesentliche Betriebsgrundlagen vom bisherigen in den neuen Betrieb überführt worden. Die Klägerin habe alle der ...-Herstellung dienenden Wirtschaftsgüter an die K-AB verkauft. Der (unfreiwillige) Rückbehalt der Beteiligungen an der I-S.L. und der H-Co. sei unschädlich, weil diese Beteiligungen weder funktional noch quantitativ wesentlich gewesen seien. Ebenso seien im Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer keine wesentlichen Wirtschaftsgüter zurückgeblieben. C habe die in seinem Sonderbetriebsvermögen I ruhenden stillen Reserven durch den Verkauf des Grundstücks aufgedeckt. Seine Beteiligung an der K-GmbH sei kein Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin gewesen, weil die K-GmbH mit den Beteiligungen an der E-Ltd., der F-Oy und der G-S.A. über wesentliche Beteiligungen verfügt habe. Zwar dürfte die Beteiligung an der K-GmbH in den 1990er Jahren zwischen Gründung der Klägerin und dem Erwerb der Beteiligungen notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der Kommanditisten gewesen sein, weil sich die K-GmbH in diesen Jahren auf ihre Komplementärstellung beschränkt habe. Mit dem Erwerb von weiteren Beteiligungen durch die K-GmbH sei aber die Beteiligung an der K-GmbH aus dem Sonderbetriebsvermögen entnommen worden. Aber selbst bei Zugehörigkeit der Beteiligung an der K-GmbH zum Sonderbetriebsvermögen II des C bei der Klägerin wäre die Annahme eines gewerbsteuerfreien Veräußerungsgewinns nicht ausgeschlossen, weil diese Beteiligung nicht funktional wesentlich gewesen sei.

- 16 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die es auf eine Verletzung von Bundesrecht (insbesondere der §§ 2, 7 GewStG und der §§ 4, 15, 16 EStG) stützt. Zur Begründung trägt das FA im Wesentlichen Folgendes vor:
- 17 Das FG habe übersehen, dass der Veräußerungsgewinn deshalb dem Gewerbeertrag zuzuordnen sei, weil der bisherige Gewerbebetrieb nicht endgültig eingestellt und die im Anschluss an die Veräußerung ausgeübte vermögensverwaltende Tätigkeit nicht neu aufgenommen worden sei. Denn es sei zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage --die Beteiligung des C an der K-GmbH-- aus dem bisherigen Gewerbebetrieb in dem "neuen" fiktiven Gewerbebetrieb ohne Aufdeckung der stillen Reserven fortgeführt worden. Die Beteiligung des C an der K-GmbH sei notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin gewesen. Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II liege zwar dann nicht vor, wenn die Komplementär-GmbH außer ihrer Geschäftsführertätigkeit für die KG noch einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung ausübe oder weitere Beteiligungen von nicht ganz untergeordneter Bedeutung verwalte. Das Halten und Verwalten von drei weiteren Beteiligungen, ohne dass die K-GmbH diesen Beteiligungsgesellschaften gegenüber als geschäftsführende Holding auftrete oder ihnen in anderer Weise geschäftlich gegenübertrete, sei aber lediglich von untergeordneter Bedeutung gewesen.
- 18 Aber selbst bei Verneinung von notwendigem Sonderbetriebsvermögen II würde die Beteiligung des C an der K-GmbH zumindest zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen II gehören. Zwischen Gründung der Klägerin und dem Erwerb weiterer Beteiligungen durch die K-GmbH sei die Beteiligung an der K-GmbH notwendiges Sonderbetriebsvermögen II des C gewesen. Auch wenn sich die Beteiligung für C infolge des Erwerbs weiterer Beteiligungen durch die K-GmbH zu einer Kapitalanlage entwickelt haben sollte, weise sie weiterhin einen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb der Klägerin und dem Mitunternehmeranteil des C auf. Die unzutreffende Nichterfassung der Komplementärbeteiligung des C im Sonderbetriebsvermögen II führe nicht dazu, eine Entnahmehandlung annehmen zu können.
- 19 Es gebe auch keine Rechtsgrundlage dafür, Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens bei der Beurteilung der Gewerbesteuerpflicht eines Veräußerungsgewinns unberücksichtigt zu lassen. Voraussetzung für die Gewerbesteuerfreiheit sei, dass die gewerbliche Tätigkeit aufgegeben werde, also durch die (Teil-)Betriebsveräußerung die gewerbliche Tätigkeit endgültig eingestellt werde. Allerdings sei eine Betriebsaufgabe in diesem Sinne jedenfalls dann regelmäßig zu verneinen, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen, insbesondere Wirtschaftsgüter mit erheblichen stillen Reserven, ohne Realisierung dieser Reserven in den neuen Betrieb überführt würden. Demnach dürften weder funktional noch quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden. Dies gelte unabhängig davon, ob diese wesentlichen Betriebsgrundlagen dem Gesamthandsvermögen oder dem Sonderbetriebsvermögen zuzuordnen seien. Da sich in der Beteiligung des C an der K-GmbH erhebliche stille Reserven befunden hätten, könne dahinstehen, ob diese Beteiligung auch eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage gewesen sei. Aber auch dies sei zu bejahen. Denn C habe als alleiniger Gesellschafter der K-GmbH seinen Willen bei Entscheidungen der Klägerin ohne weiteres durchsetzen können.
- 20 Daher sei der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Geschäftsbereichs "...-Herstellung" Gewerbeertrag. Die persönliche Steuerpflicht der Klägerin nach § 5 GewStG sei nicht entfallen, und es sei zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage aus dem bisherigen Betrieb ohne Aufdeckung der stillen Reserven in den neuen Betrieb überführt worden. Es seien zwar die zurückbehaltenen Beteiligungen an der I-S.L. und der H-Co. keine wesentlichen Betriebsgrundlagen, aber --wie aufgezeigt-- die Beteiligung des C an der K-GmbH eine derartige Betriebsgrundlage gewesen. Es liege keine endgültige Einstellung des bisherigen Betriebs vor.
- 21 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 22 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 23 Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen vor, dass der Rückbehalt der Beteiligung des C an der K-GmbH für die gewerbesteuerrechtliche Beurteilung des Veräußerungsgewinns unschädlich sei. So habe das FG zutreffend entschieden, dass diese Beteiligung weder notwendiges noch gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II gewesen sei. Das FG sei auch zu Recht davon ausgegangen, dass die Beteiligung an der Komplementär-GmbH jedenfalls keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage gewesen sei. Bestehe nämlich --wie im Streitfall-- bereits eine Durchsetzungsmöglichkeit durch die Mehrheitsbeteiligung als Kommanditist, könne die Komplementärbeteiligung nicht funktional wesentlich sein. Zudem hänge die Gewerbesteuerfreiheit des Veräußerungsgewinns nicht davon ab, ob stille Reserven in der Beteiligung des C an der K-GmbH aufgedeckt würden. Für die Gewerbesteuerfreiheit sei

ausreichend, dass alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen worden seien. Schließlich habe der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 19.12.2019 - IV R 8/17 (BFHE 267, 425, BStBl II 2020, 401) entschieden, dass die Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen, insbesondere von Wirtschaftsgütern mit erheblichen stillen Reserven, von dem "bisherigen" in den "neuen" Betrieb einer Einstellung des "bisherigen" Betriebs nicht entgegenstehe. Danach sei die Argumentation des FA nicht länger geeignet, Zweifel an der Rechtmäßigkeit des FG-Urteils zu begründen.

Entscheidungsgründe

B.

- 24** 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--).
- 25** Die Vorentscheidung ist aufzuheben, weil das FG seine Entscheidung, wonach der Gewinn aus der Veräußerung des Bereichs "...-Herstellung" in Höhe von 23.019.257 DM nicht der Gewerbesteuer unterliege, auf der Grundlage einer Rechtsauffassung getroffen hat, die sich in einem für die Beurteilung des Streitfalles wesentlichen Punkt (zwischenzeitlich) als unzutreffend erweist (dazu I.). Die Sache ist nicht spruchreif (dazu II.).
- 26** I. Gewinne, die der Beendigung der werbenden Tätigkeit zuzuordnen sind, gehören bei natürlichen Personen und Personengesellschaften nicht zum Gewerbeertrag i.S. des § 7 Satz 1 GewStG. Ob im Einzelfall der bisherige (werbende) Gewerbebetrieb eingestellt und (ggf.) ein neuer Gewerbebetrieb in Gang gesetzt wird, bestimmt sich danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung identisch sind (dazu 1.). Nach geänderter höchstrichterlicher Rechtsprechung steht die Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen in den "neuen" Betrieb der Einstellung des "bisherigen" Betriebs nicht entgegen. Dies gilt auch für die Beurteilung der Frage, ob ein Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt (dazu 2.). Das FG hat hingegen seine Entscheidung, wonach der "bisherige" und der "neue" Betrieb wirtschaftlich nicht identisch seien, noch auf Grundlage der überholten Rechtsauffassung getroffen und es unterlassen, diese Frage aufgrund einer Würdigung des Gesamtbildes der Tätigkeit der Klägerin zu beantworten (dazu 3.).
- 27** 1. Gemäß § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, der für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.
- 28** a) Nach ständiger Rechtsprechung ist bei natürlichen Personen und Personengesellschaften der Gewerbeertrag um solche Bestandteile zu bereinigen, die nicht mit dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen (z.B. BFH-Urteil vom 26.06.2007 - IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289, unter II.2.a, m.w.N.). Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn gewerbesteuerrechtliche Sonderregelungen --wie z.B. der durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23.07.2002 (BGBl I 2002, 2715) eingeführte § 7 Satz 2 GewStG-- ihre Einbeziehung ausdrücklich anordnen (BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 22). Zu den danach zu bereinigenden Bestandteilen gehören die Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs i.S. von § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 3 EStG. Für die gewerbesteuerrechtliche Nichterfassung von Veräußerungsgewinnen kommt es jedoch --anders als im Bereich der Einkommensteuer-- nicht notwendigerweise darauf an, dass alle stillen Reserven aufgedeckt werden. Die Nichtberücksichtigung dieser Gewinne hat ihren Grund letztlich darin, dass die Gewerbesteuer nur den durch den laufenden Betrieb anfallenden Gewinn erfasst. Veräußerungsgewinne sind daher --selbst für den Fall, dass einkommensteuerrechtlich keine begünstigte Veräußerung oder Aufgabe gegeben ist-- bei der Ermittlung des Gewerbeertrags auszuscheiden, wenn die Veräußerung zu einer endgültigen Einstellung der gewerblichen Betätigung des Veräußerers führt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289, unter II.2.a).
- 29** b) Eine Einstellung des bisherigen Gewerbebetriebs setzt bei einer Personengesellschaft nicht notwendigerweise voraus, dass ihre persönliche Steuerpflicht (vgl. § 5 GewStG) wegfällt. Hiervon ist der erkennende Senat bereits in seinem Urteil vom 20.11.2003 - IV R 5/02 (BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter III.1.) ausgegangen. Eine Personengesellschaft, auch eine gewerblich geprägte i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG, kann --ebenso wie der

Einzelunternehmer-- nacheinander mehrere Betriebe betreiben (z.B. BFH-Urteil vom 04.05.2017 - IV R 2/14, BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 38 f.).

- 30** c) Ob der bisherige (werbende) Gewerbebetrieb eingestellt und ein neuer Gewerbebetrieb in Gang gesetzt wird, richtet sich in Abgrenzung zu einer Betriebsverlegung oder Betriebsumstellung danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung wirtschaftlich identisch sind (BFH-Urteil vom 17.03.2010 - IV R 41/07, BFHE 228, 381, BStBl II 2010, 977, Rz 18).
- 31** 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-Urteile in BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 34, m.w.N.; in BFHE 267, 425, BStBl II 2020, 401, Rz 27). Bei einer Personengesellschaft ist insoweit auf die von der Personengesellschaft ausgeübte werbende Tätigkeit abzustellen.
- 32** 2. Nach geänderter höchstrichterlicher Rechtsprechung steht die Weiternutzung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in dem "neuen" Betrieb, insbesondere einer solchen mit erheblichen stillen Reserven, der Einstellung des "bisherigen" Betriebs nicht entgegen (BFH-Urteil in BFHE 267, 425, BStBl II 2020, 401, Rz 28).
- 33** a) Diese geänderte Auffassung hat der BFH zunächst in seinem Urteil in BFHE 267, 425, BStBl II 2020, 401 zur Bestimmung der Unternehmensidentität i.S. des § 10a GewStG und der sachlichen Steuerpflicht vertreten.
- 34** Diese Rechtsprechungsänderung ist im Steuergegenstand i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG begründet. Danach wird bei natürlichen Personen und Personengesellschaften --anders als für den Gewerbebetrieb einer Kapitalgesellschaft, deren Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt-- die konkret ausgeübte werbende Betätigung der Gewerbesteuer unterworfen. Endet diese Tätigkeit, entfällt die sachliche Steuerpflicht. Damit steht zugleich fest, dass die im bisherigen Gewerbebetrieb entstandenen Verluste nicht mehr berücksichtigt werden können. Mit dem Ende der sachlichen Steuerpflicht entfällt die Unternehmensidentität (BFH-Urteil in BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 33) und umgekehrt (BFH-Urteil in BFHE 267, 425, BStBl II 2020, 401, Rz 26). Aufgrund dieses tätigkeitsbezogenen Verständnisses des Steuergegenstandes kann nicht allein aus dem Umstand, dass ein Wirtschaftsgut mit erheblichen stillen Reserven in dem "neuen" Betrieb der fortbestehenden Personengesellschaft weiter genutzt wird, auf eine Weiterführung des "bisherigen" Betriebs geschlossen werden. Vielmehr ist der Umstand, dass eine für den "bisherigen" Betrieb insbesondere quantitativ wesentliche Betriebsgrundlage in dem "neuen" Betrieb weiter genutzt wird, lediglich einer jener Umstände, die bei der erforderlichen Würdigung der Gesamtumstände zu berücksichtigen sind (BFH-Urteil in BFHE 267, 425, BStBl II 2020, 401, Rz 28). Dies gilt in gleicher Weise, wenn eine für den "bisherigen" Betrieb funktional wesentliche Betriebsgrundlage in dem "neuen" Betrieb weiter genutzt wird.
- 35** b) Nach Ansicht des Senats gelten diese Grundsätze auch für die Frage, ob ein Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt.
- 36** Gewinne, die der Beendigung der werbenden Tätigkeit zuzuordnen sind, unterliegen nicht der sachlichen Gewerbesteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG. Es muss daher auch in diesen Fällen die konkret ausgeübte werbende Tätigkeit in den Blick genommen werden. Daher kann es auch bei Prüfung der Frage, ob ein Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt, nicht allein auf den Umstand ankommen, ob eine wesentliche Betriebsgrundlage in dem "neuen" Betrieb der fortbestehenden Personengesellschaft weiter genutzt wird. Dies führt auch zu folgerichtigen Ergebnissen. Bei der Weiternutzung wesentlicher Betriebsgrundlagen kann --wie dargestellt-- die sachliche Steuerpflicht und damit die Unternehmensidentität wegfallen; bisher nicht genutzte Gewerbeverluste (§ 10a GewStG) gehen dann ersatzlos unter. In einem derartigen Fall muss auch bei der Prüfung der Gewerbesteuerpflicht von Veräußerungsgewinnen vom Ende der sachlichen Steuerpflicht infolge einer Einstellung der werbenden Tätigkeit ausgegangen werden. Gehen die Gewerbeverluste mangels Unternehmensidentität unter, dürfen die in diesem Zusammenhang erzielten Gewinne nicht mehr der Gewerbesteuer unterliegen. Anderenfalls wären die Veräußerungsgewinne beim Gewerbesteuerschuldner trotz Untergangs des Verlustvortrags gewerbesteuerpflichtig.
- 37** c) Der erkennende Senat hält daher nicht mehr an der Rechtsprechung fest, wonach ein Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf eines originär gewerblichen Geschäftsbereichs einer GmbH & Co. KG bereits dann dem Gewerbeertrag zuzuordnen ist, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage in dem neuen vermögensverwaltenden Geschäftsbereich

der nunmehr gewerblich geprägten Personengesellschaft fortgeführt wird (so aber z.B. noch BFH-Urteil in BFHE 228, 381, BStBl II 2010, 977, Rz 29).

- 38** 3. Nach Anwendung dieser Grundsätze ist die Vorentscheidung aufzuheben. Das FG hat seine tatsächlichen Feststellungen und seine tatrichterliche Gesamtwürdigung, wonach der "bisherige" und der "neue" Betrieb wirtschaftlich nicht identisch seien, auf Grundlage einer zwischenzeitlich überholten Rechtsauffassung getroffen. Es ist davon ausgegangen, dass eine wirtschaftliche Identität regelmäßig dann gegeben sei, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage, insbesondere ein Wirtschaftsgut mit erheblichen stillen Reserven, ohne Realisierung dieser Reserven in dem neuen Betrieb fortgeführt werde. Auf Grundlage dieser Rechtsauffassung hat das FG --aus der seiner Ansicht nach fehlenden Überführung (funktional) wesentlicher Betriebsgrundlagen aus dem "bisherigen" Betrieb (...-Herstellung) in den "neuen" Betrieb (Vermögensverwaltung)-- geschlossen, dass keine wirtschaftliche Identität gegeben sei. Dieser Umstand allein kann jedoch nicht die erforderliche Würdigung des Gesamtbildes der Tätigkeit unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale ersetzen.
- 39** II. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 40** 1. Das FG wird die fehlende Würdigung nachzuholen und zu klären haben, ob die Klägerin mit der Veräußerung ihres Bereichs "...-Herstellung" ihre bisherige Tätigkeit endgültig eingestellt und eine neue Tätigkeit begonnen hat, oder ob sie ihre bisherige betriebliche Tätigkeit lediglich eingeschränkt oder verkleinert hat. Dabei wird es ggf. noch erforderliche Tatsachenfeststellungen treffen und die einzelnen wesentlichen Merkmale der Tätigkeit gewichten müssen. Dies ist vor allem Aufgabe des Tat- und nicht des Revisionsgerichts (BFH-Urteile vom 27.09.2017 - I R 62/15, Rz 25; vom 13.09.2018 - I R 19/16, BFHE 262, 526, BStBl II 2019, 385, Rz 30).
- 41** 2. Sollte das FG bei der danach erforderlichen Gesamtwürdigung zu dem nicht fernliegenden Ergebnis kommen, dass die Klägerin ihren Betrieb mit der Veräußerung des Geschäftsbereichs "...-Herstellung" eingestellt und einen neuen Betrieb aufgenommen hat, wird es zu berücksichtigen haben, dass die Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG bei Annahme zweier nacheinander bestehender Gewerbebetriebe zu einem anderen Ergebnis führt als bei Annahme eines während des gesamten Streitjahres bestehenden Gewerbebetriebs (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 267, 425, BStBl II 2020, 401, Rz 30). Dies hat das FG bisher nicht hinreichend beachtet.
- 42** Dem Gewerbebesteuermessbescheid 2000 vom 18.07.2017 lässt sich entnehmen, dass der Messbetrag für das gesamte Kalenderjahr 2000 festgesetzt wurde. Das FG hat diesen Bescheid und den angegriffenen Aufhebungsbescheid dahin geändert, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Gewerbebetriebs in Höhe von 23.019.257 DM bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht berücksichtigt wird. Es hat daher bei der Tenorierung unterstellt, dass die Klägerin während des gesamten Kalenderjahres sachlich gewerbsteuerpflichtig gewesen ist (§ 14 Satz 2 GewStG). Sollte jedoch die Auffassung des FG, wonach der Gewinn aus der Veräußerung des Betriebs "...-Herstellung" wegen dauerhafter Einstellung der werbenden Tätigkeit nicht der Gewbesteuer unterliegt, zutreffend sein, hätte die sachliche Gewerbsteuerpflicht des bisherigen Betriebs "...-Herstellung" unterjährig geendet. Es läge ein abgekürzter Erhebungszeitraum vor, für den der Messbetrag festzusetzen wäre (§ 14 Satz 3 GewStG; vgl. BFH-Urteil in BFHE 267, 425, BStBl II 2020, 401, Rz 23). Sollte für diesen Betrieb im Streitjahr --unter Außerachtlassung des Veräußerungsgewinns-- ein (laufender) positiver Gewerbeertrag zu ermitteln sein, wäre ggf. ein positiver Messbetrag festzusetzen. Sollte hingegen ein (laufender) negativer Gewerbeertrag gegeben sein, würde dieser Gewerbeverlust --ebenso wie die ggf. für diesen Betrieb nach § 10a GewStG festgestellten Fehlbeträge (z.B. BFH-Urteil in BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 28)-- ersatzlos entfallen. Diese Gewerbeverluste wären nicht in dem neuen Betrieb der Klägerin (Vermögensverwaltung) nutzbar. Die neue Tätigkeit (Vermögensverwaltung) würde eine neue sachliche Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG) begründen. Es käme auch für den neuen Betrieb zu einem abgekürzten Erhebungszeitraum (§ 14 Satz 3 GewStG). Für diesen Betrieb wäre für das Streitjahr ein eigener Gewerbeertrag zu ermitteln und ein eigener Messbetrag festzusetzen. Sollte ein (laufender) negativer Gewerbeertrag gegeben sein, wäre dieser Fehlbetrag gesondert festzustellen.
- 43** III. Die Entscheidung ergeht gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90a Abs. 1 FGO ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid. Sie erfolgt im allseitigen Einverständnis der mitwirkenden Richter aufgrund einer Beratung und Abstimmung im Rahmen einer Videokonferenz (zur Zulässigkeit einer solchen Entscheidung s. BFH-Urteil vom 10.02.2021 - IV R 35/19, BFHE 272, 152).
- 44** IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO