

BFH: Neue Kriterien für die Bestimmung der Unternehmensidentität

Die sachliche Gewerbesteuerpflicht für den bisherigen Betrieb endet, wenn dieser nicht mit dem neuen Betrieb identisch ist. Fällt die Unternehmensidentität während des Kalenderjahrs weg, ist der Gewerbesteuermessbetrag für einen abgekürzten Erhebungszeitraum festzusetzen. Der BFH hält an seiner bisherigen Rechtsprechung, wonach eine Betriebsaufgabe regelmäßig zu verneinen ist, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen, insbesondere Wirtschaftsgüter mit erheblichen stillen Reserven, in den neuen Betrieb überführt werden, nicht länger fest. Allein aus dem Umstand, dass ein Wirtschaftsgut weiter genutzt wird, in dem erhebliche stille Reserven ruhen, kann also nach geänderter Ansicht des BFH noch nicht auf eine Weiterführung des bisherigen Betriebs und damit Unternehmensidentität geschlossen werden. So kann auch die Wandlung von einem aktiven Unternehmen zu einem bloßen Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung den bisherigen Betrieb beenden.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, an deren Kapital die Kommanditisten F (mit 5,1%) und M (mit 94,9%) und die Komplementärin (mit 0%) beteiligt waren. Zum 30.12.2012 veräußerten F und M unterjährig ihre Kommanditanteile an Z, der ab diesem Zeitpunkt alleiniger Kommanditist der Klägerin war. Z erhielt zusätzlich die Geschäftsanteile an der Komplementärin. Für den Zeitraum bis zum Ausscheiden von F und M ergab sich auf Ebene der Klägerin ein positiver Gewerbeertrag. Auf den Zeitraum des Neugesellschafters Z entfiel ein Gewerbeverlust. Die Klägerin verfügte über für das Vorjahr festgestellte, vortragsfähige Gewerbesteuerverluste.

Zum 01.11.2012 verpachtete die GmbH & Co. KG Gebäude und Betriebsvorrichtungen eines Kraftwerks, das die GmbH & Co. KG zuvor betrieben hat, an Z. Das Grundstück, auf dem das Kraftwerk errichtet worden war, steht im Eigentum des Z, der es der GmbH & Co. KG zur Nutzung überlassen hat.

Die Beteiligten stritten über die Höhe des Verlustabzugs infolge des unterjährigen Gesellschafterswechsels in der Personengesellschaft. Finanzamt und FG waren der Ansicht, dass ein partieller unterjähriger Mitunternehmerwechsel nicht zu einem abgekürzten Erhebungszeitraum führe. Positive, vor dem Gesellschafterswechsel entstandene Gewerbeerträge seien zunächst mit Verlusten, die nach dem Ausscheiden des Mitunternehmers im Erhebungszeitraum entstanden sind, zu verrechnen.

Weiterhin kam das FG zu dem Ergebnis, dass auch die Verpachtung der Gebäude und der Betriebsvorrichtungen des Kraftwerks die sachliche Steuerpflicht der GmbH & Co. KG nicht beendet habe, da diese eine gewerblich geprägte Personengesellschaft war, so dass die Verpachtung weiterhin als Gewerbebetrieb anzusehen sei.

Entscheidung

Der BFH verweist die Sache zurück an das FG, da seiner Meinung nach die bisherigen Feststellungen des FG nicht ausreichen, um zu dem Ergebnis zu gelangen, dass auch die Verpachtung der Gebäude und Betriebsvorrichtungen des Kraftwerks die sachliche Steuerpflicht der GmbH & Co. KG nicht beendet habe.

Gesetzliche Grundlagen

Sachliche Steuerpflicht:

Besteht die Gewerbesteuerpflicht nicht während des gesamten Kalenderjahres, ist gemäß § 14 S. 3 GewStG der tatsächliche kürzere Zeitraum im Jahr maßgeblich. Dabei umfasst die Gewerbesteuerpflicht nur die sachliche Steuerpflicht und nicht die persönliche Steuerpflicht im Sinne der Steuerschuldnerschaft (BFH-Urteil vom 25.04.2018, IV R 8/16). Der Steuermessbetrag ist danach für das Kalenderjahr als Erhebungszeitraum festzusetzen, wenn die sachliche Steuerpflicht während des Kalenderjahrs fortbesteht; er ist für einen abgekürzten Erhebungszeitraum festzusetzen, wenn die sachliche Steuerpflicht nur für

diesen Zeitraum bestanden hat.

Unternehmensidentität:

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10a GewStG sowohl die Unternehmensidentität als auch die Unternehmeridentität (R 10a.1 Abs. 3 S. 3 GewStR). Unternehmensidentität bedeutet, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden hat. Dabei ist unter Gewerbebetrieb die ausgeübte gewerbliche Betätigung zu verstehen (R 10a.2 GewStR).

Kein abgekürzter Erhebungszeitraum bei partiellem unterjährigem Mitunternehmerwechsel

Der BFH bestätigt das FG in seiner Ansicht, dass ein partieller Unternehmerwechsel keinen Einfluss auf die sachliche Steuerpflicht einer Personengesellschaft hat (z.B. BFH-Urteil vom 22.01.2009, IV R 90/05). Im Streitfall liege ein solcher partieller Mitunternehmerwechsel und kein Fall des § 2 Abs. 5 GewStG vor, der nur dann anzunehmen sei, wenn alle Mitunternehmer der das Unternehmen fortführenden Personengesellschaft ausscheiden (BFH-Urteil vom 25.04.2018, IV R 8/16). Das war im Streitfall nicht gegeben, da die Komplementär-GmbH nicht aus der GmbH & Co. KG ausgeschieden ist.

Gewerblich geprägte Personengesellschaft kann nacheinander mehrere Gewerbebetriebe betreiben

Das FG hat jedoch keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Verpachtung des Kraftwerks die sachliche Gewerbesteuerpflicht der Gesellschaft beendete, denn auch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft könne nacheinander mehrere Gewerbebetriebe betreiben, so der BFH (BFH-Urteil vom 04.05.2017, IV R 2/14). Die Aufgabe des eigenen Betriebs des Kraftwerks und die Aufnahme der Verpächtertätigkeit könnten insofern als Aufgabe eines Gewerbebetriebs und die Aufnahme eines neuen Gewerbebetriebs gelten.

Kriterien für die Bestimmung der Unternehmensidentität

Ob der bisherige und der neue Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung identisch sind richtet sich nach den gleichen Kriterien, die für die Bestimmung der Unternehmensidentität im Rahmen des § 10a GewStG entwickelt wurden (BFH-Urteil vom 13.04.2017, IV R 49/15). Ob die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit als Gewerbebetrieb in diesem Sinne identisch geblieben ist, ist insbesondere anhand des Gesamtbilds 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 zu beurteilen. Hierbei ist bei einer Personengesellschaft auf deren Tätigkeit abzustellen, auch wenn die Mitunternehmer Träger des Verlustabzugs sind.

Weiternutzung eines Wirtschaftsguts mit erheblichen stillen Reserven führt nicht zwingend zu Unternehmensidentität

Für eine solche Prüfung hat der BFH nun geänderte Maßstäbe vorgegeben: Soweit in früheren Entscheidungen eine Betriebsaufgabe regelmäßig verneint wurde, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen, insbesondere Wirtschaftsgüter mit erheblichen stillen Reserven, in den neuen Betrieb überführt werden (z.B. BFH-Urteile vom 13.10.2016, IV R 21/13, BStBl. II 2017, S. 475, Rz 44 und vom 17.03.2010, IV R 41/07, BStBl. II 2010, S. 977), hält der BFH daran jedenfalls für die Frage, ob es in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht zu einem Wegfall der Unternehmensidentität kommt, nicht mehr fest. Vielmehr könne allein aus dem Umstand, dass ein Wirtschaftsgut weiter genutzt wird, in dem erhebliche stille Reserven ruhen, noch nicht auf eine Weiterführung des bisherigen Betriebs geschlossen werden.

Abgekürzter Erhebungszeitraum

Die sachliche Steuerpflicht für den bisherigen Betrieb endet, wenn dieser nicht mit dem neuen Betrieb identisch ist. Fällt die Einstellung der bisherigen werbenden Tätigkeit nicht mit dem Ablauf des Kalenderjahrs zusammen, kommt es für den bisherigen Betrieb zu einem abgekürzten Erhebungszeitraum i.S. des § 14 S. 3 GewStG. War auf den 31.12. des Vorjahrs ein vortragsfähiger Fehlbetrag nach § 10a GewStG festgestellt, kann dieser im Folgejahr nur noch mit einem positiven Gewerbeertrag des bisherigen Betriebs verrechnet werden.

Beendigung des bisherigem Betriebs wg. Wandlung von aktivem Unternehmen zu Besitzunternehmen

Für die Frage, ob es durch die Verpachtungstätigkeit der GmbH & Co. KG zu einem Wegfall der Unternehmensidentität gekommen ist, kommt es nicht darauf an, ob die GmbH & Co. KG mit ihrer bisherigen Tätigkeit (Betrieb eines Kraftwerks) originär gewerbliche Einkünfte oder solche aus gewerblicher Prägung erzielt hat, und ob sie durch die Verpachtungstätigkeit (als Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung) weiterhin originär gewerbliche Einkünfte erzielt hat. Entscheidend ist allein, ob es durch die Verpachtung des Kraftwerks gewerbsteuerrechtlich zu einer Beendigung ihres bisherigen Betriebs gekommen ist. Davon ist nach Ansicht des BFH auszugehen, wenn die GmbH & Co. KG sich von einem aktiven Unternehmen zu einem bloßen Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung gewandelt hat (vgl. zur Abgrenzung von Umstrukturierungen während bestehender Betriebsaufspaltung BFH-Urteil vom 30.10.2019, IV R 59/16).

Betroffene Norm

§ 2 Abs. 5 S. 1 GewStG, § 10a GewStG, § 14 GewStG

Streitjahr 2012

Anmerkungen

Rechtsprechungsgrundsätze zur Unternehmensidentität

Unternehmensidentität bei gewerblich geprägten Personengesellschaften:

Mit Urteil vom 04.05.2017, IV R 2/14 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) ist der BFH zu dem Ergebnis gekommen, dass bei einer Personengesellschaft die für den gewerbsteuerlichen Verlustabzug erforderliche Unternehmensidentität dann fehlen kann, wenn sie erst originär gewerblich tätig war und anschließend gewerbliche Einkünfte aufgrund gewerblicher Prägung infolge ihrer Rechtsform erzielt. Eine durchgängige gewerbliche Prägung der Personengesellschaft reicht nicht aus. Erforderlich ist vielmehr, dass die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit unverändert bzw. in identischer Art und Weise fortgeführt wird.

Unternehmensidentität bei Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung:

Nach dem BFH, Urteil vom 30.10.2019, IV R 59/16 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) geht ein vortragsfähiger Gewerbeverlust unter, wenn der Gewerbebetrieb im Anrechnungsjahr zwar wieder mit dem des Verlustentstehungsjahrs identisch ist, in der Zwischenzeit aber die werbende Tätigkeit nicht nur vorübergehend unterbrochen bzw. eine andersartige werbende Tätigkeit aufgenommen wurde. Es entfällt dann die für die Verlustfeststellung erforderliche Unternehmensidentität. Das Vorliegen einer die einkommensteuerrechtliche Existenz des Betriebs unberührt lassenden Betriebsunterbrechung ("ruhender Gewerbebetrieb") genügt für die Feststellung der gewerbsteuerlichen Unternehmensidentität nicht.

Bei einer Betriebsaufspaltung besteht die Unternehmensidentität bei der Besitzpersonengesellschaft jedenfalls so lange fort, als sie mit der nämlichen Betriebskapitalgesellschaft sachlich und personell verflochten bleibt. Denn für diesen Fall übe die Besitzpersonengesellschaft ununterbrochen eine nutzungsüberlassende Tätigkeit aus, die sich nach ihrem Gesamtbild als die wirtschaftlich (originär) gewerbliche Tätigkeit darstelle.

Begriff der Unternehmensidentität wird noch enger gefasst

Mit dem hier besprochenen Urteil vom 19.12.2019, IV R 8/17 hat der BFH den Begriff der gewerbsteuerlichen Unternehmensidentität insoweit nochmal enger gefasst, als er unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung zu dem Ergebnis gelangt, dass aus dem Umstand, dass ein Wirtschaftsgut weiter genutzt wird, in dem erhebliche stille Reserven ruhen, noch nicht auf eine Weiterführung des bisherigen Betriebs und damit Unternehmensidentität geschlossen werden kann.

Auswirkungen in der Praxis

Betriebsbedingte – auch strukturelle – Anpassungen der gewerblichen Betätigung an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse stehen der Annahme einer identischen Tätigkeit grundsätzlich nicht entgegen (R 10a.2 GewStR). In der Praxis ist bei der strukturellen Anpassung der Unternehmenstätigkeit (beispielsweise in Folge einer längerfristigen Verlustsituation), jedoch im Auge zu behalten, dass insbesondere die Fokussierung auf neue Leistungen, die sich von den bisherigen Leistungen unterscheiden, als Aufgabe der bisherigen werbenden Tätigkeit gewertet werden kann. Die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit solcher Maßnahmen kann dabei nicht als Pro-Argument für ein Fortbestehen der Unternehmensidentität angeführt werden.

Vorinstanz

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 18.05.2017, 1 K 3691/15,
siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 19.12.2019, [IV R 8/17](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 22.01.2009, IV R 90/05, BFHE 224, S. 364

BFH, Urteil vom 25.04.2018, IV R 8/16, BStBl. II 2018, S. 484

BFH, Urteil vom 04.05.2017, IV R 2/14, BStBl. II 2017, S. 1138, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 13.04.2017, IV R 49/15, BFHE 257, S. 441, Rz 24

BFH-Urteil vom 13.10.2016, IV R 21/13, BStBl. II 2017, S. 475, Rz 44

BFH-Urteil vom 17.03.2010, IV R 41/07, BStBl. II 2010, S. 977, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH-Urteil vom 30.10.2019, IV R 59/16, siehe [Deloitte Tax-News](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.