
Datum: 15.02.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 5076/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0215.6K5076.01.00

Tenor:

Der Bescheid vom 10.07.2000 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1994 wird unter teilweiser Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 25.07.2001 dahin gehend geändert, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust um DM xxx erhöht wird.

Der Bescheid vom 10.07.2000 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1995 wird unter teilweiser Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 25.07.2001 aufgehoben.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Beteiligten streiten über die Frage der gewerbesteuerlichen Unternehmensidentität bei Verlegung der Verkaufsstelle.	2
Die Klägerin betreibt einen ...Betrieb (gewerbliches Einzelunternehmen) in der Rechtsform einer GmbH und Co. KG. Das Unternehmen ist Franchisenehmer der A-GmbH & Co. KG (jetzt A GmbH & Co. Franchise Center KG) und gehört zur B Holding GmbH (A Gruppe).	3
Bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahrs 1992/1993 betrieb die Klägerin ihren ...Betrieb in X und erzielte dort einen zum 31.12.1993 durch den Beklagten festgestellten Gewerbeverlust von DM xxx. Der Verlust resultiert im großen Teil aus Rückstellungen für die Nichterfüllung des Mietvertrages in X sowie den Kosten der Sitzverlegung. Der ...Betrieb in X wurde mit Ablauf des Wirtschaftsjahrs 1992/1993 geschlossen. Es erfolgte hierzu ein Ausverkauf des gesamten Warenbestandes und die Klägerin veräußerte bzw. verschrottete fast das gesamte Anlagevermögen. Nachfolgend eröffnete die Klägerin in dem rund 600 Kilometer entfernten Y... einen neuen ...Betrieb und schloss mit der A-GmbH & Co. KG am 26.07.1993 einen neuen Franchisevertrag mit einer Laufzeit von 20 Jahren. Der Franchisegeber übernahm und übernimmt für die Klägerin u.a. den gesamten Auftritt des ...Betriebes nach außen, dessen Gestaltung innen, die Warenbestückung und Preisfestlegung, die Datenverarbeitung sowie Gehalts- und Finanzbuchhaltung. Der ...Betriebsleiter ist für den Einkauf der Klägerin zuständig. Hierbei kann er ausschließlich aus den bei A gelisteten Lieferanten und Produkten auswählen. Hinsichtlich der Verkaufspreise hat der ...Betriebsleiter einen gewissen Spielraum, um sich an den Wettbewerb vor Ort anzupassen. Wesentliche Entscheidungen werden bei sämtlichen Franchisenehmern im sog. Entscheidungs- bzw. Führungsdreieck getroffen. Dieses besteht aus dem Franchise Center, der Partnerfirma als Kapitalgeber sowie dem ...Betriebsleiter. Diese drei Entscheidungsträger vereinbaren eine Geschäftsordnung. Hieran hat sich durch die ...Betriebsverlegung nichts geändert. Von den Mitarbeitern des alten ...Betriebes in X hat die Klägerin bis auf den ...Betriebsleiter keinen übernommen.	4
Im Rahmen einer Betriebsprüfung erkannte der Beklagte den Gewerbeverlust zum 31.12.1993 in Höhe von DM xxx aufgrund fehlender Unternehmensidentität nicht mehr als vortragsfähig an und korrigierte die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1994 bis 31.12.1996 entsprechend. Die hiergegen erhobenen Einsprüche blieben erfolglos.	5
Mit der gegen die Einspruchsentscheidung erhobenen Klage begehrt die Klägerin weiterhin den Vortrag des Gewerbeverlustes von DM xxx.	6
Sie ist der Ansicht, dass für die Frage der Unternehmensidentität beim Einzelhandel spezielle Kriterien vorliegen müssten. Im wesentlichen müssten der abstrakt angesprochene Kundenkreis, die Lieferanten, die betriebliche Organisation sowie die Geschäftsführung/-leitung identisch sein. Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall gegeben. Insbesondere spreche auch die Veräußerung des Anlagevermögens und der Austausch der Arbeitnehmer nicht gegen eine Unternehmensidentität, da die Regalanlagen sowieso alle 5 - 7 Jahre ausgetauscht würden. Auch die Identität der Arbeitnehmerschaft müsse abstrakt betrachtet werden, da die Arbeitnehmer in der Regel ortsansässig seien.	7
Die Klägerin beantragt,	8
die geänderten Bescheide vom 10.07.2000 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1994, 1995 und 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.07.2001 aufzuheben.	9

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

11

Er ist der Ansicht dass nach der Betriebsverlegung zwischen dem Gewerbebetrieb in X und dem in Y keine Identität mehr bestehe. Es fehle insbesondere an einem organisatorischen Zusammenhang, da der betriebliche Organismus nicht im Wesentlichen erhalten geblieben sei. Gerade bei Franchise-Konzepten sei die Identität der Betriebsstätte sowie der Arbeitnehmer und der Geschäftsleitung entscheidend, da diese neben dem schlüssigen Franchise-Konzept den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens ausmachten. Denn bei den ...Betrieben seien Warenangebot sowie Kunden- und Lieferantenkreis identisch. Vorliegend fehle es aber gerade an der Beibehaltung der Arbeitnehmer sowie der Lage des ...Betriebes. Schließlich liege nach der Rechtsprechung des BFH mangels sachlichen Zusammenhangs dann keine Unternehmensidentität vor, wenn ein mit Verlust betriebenes Unternehmen veräußert (oder eingestellt) und ein gewinnbringendes Unternehmen erworben (oder eröffnet) wird. So sei es auch im vorliegenden Fall.

12

Entscheidungsgründe:

13

Die Klage ist im Wesentlichen begründet.

14

Der Klägerin steht ein Anspruch gegen den Beklagten auf Feststellung des bis zum 31.12.1993 erzielten Verlustes als vortragsfähigen Gewerbeverlust gemäß § 10a Satz 2 GewStG (1999) zu.

15

Nach § 10a Satz 1 GewStG wird der 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 des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ist nach § 10a Satz 2 GewStG festzustellen.

16

Voraussetzung der Kürzung des Gewerbeertrags und damit auch für die Feststellung des Verlustvortrags gemäß § 10a Sätze 1 und 2 GewStG ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs -- BFH -- die Unternehmer- und Unternehmensidentität (vgl. Urteile vom 16. April 2002 VIII R 16/01, BFH/NV 2003, 81; vom 27. Januar 1994 IV R 137/91, BFHE 173, 547, BStBl II 1994, 477; vom 14. Dezember 1989 IV R 117/88, BFHE 159, 528, BStBl II 1990, 436; vom 12. Januar 1983 IV R 177/80, BFHE 138, 90, BStBl II 1983, 425; vom 12. Januar 1978 IV R 26/73, BFHE 124, 348, BStBl II 1978, 348 m.w.N.).

17

a) Die Unternehmeridentität ist vorliegend gewahrt, da sich der Gesellschafterbestand der Klägerin in den Streitjahren nicht verändert hat. Bei Personengesellschaften richtet sich die Beurteilung der Unternehmeridentität nicht nach der bürgerlich-rechtlichen Identität der Gesellschaft als solcher, sondern nach der Identität der an ihr als Mitunternehmer beteiligten Gesellschafter (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616).

18

b) Entgegen der Ansicht des Beklagten ist jedoch auch nach der Verlegung der Verkaufsstelle von X nach Y die Unternehmensidentität gewahrt. Unternehmensidentität bedeutet, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch sein muss mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden hat (vgl. BFH-Urteil vom 12. Januar 1983 IV R 177/80, BFHE 138, 90, BStBl II 1983, 425). Diese

19

Voraussetzung, die sich nicht aus dem Wortlaut des Gesetzes ergibt, wird allgemein aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer hergeleitet (vgl. BFH-Urteile vom 12. Januar 1983 IV R 177/80, BFHE 138, 90, BStBl II 1983, 425; vom 28. April 1977 IV R 165/76, BFHE 122, 307, BStBl 1977, 666; Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl., § 10a Rz. 6). Der Gewerbebetrieb als solcher und nicht der Gewerbetreibende unterliegt damit der Gewerbesteuer. Dabei ist unter Gewerbebetrieb die ausgeübte gewerbliche Tätigkeit zu verstehen (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes -- EStG --, BFH-Urteil vom 14. September 1993 VIII R 84/90, BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764). Folglich kommt es im vorliegenden Fall darauf an, ob vor und nach Verlegung der Verkaufsstelle die gewerbliche Betätigung gleich geblieben ist. Dies entscheidet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, wie insbesondere der Art der Betätigung, dem Kunden- und Lieferantenkreis, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, den Betriebsstätten sowie dem Umfang und der Zusammensetzung des Aktivvermögens. Unter Berücksichtigung dieser Merkmale muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen (vgl. BFH-Urteile vom 14. September 1993 VIII R 84/90, BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764; vom 12. Januar 1978 IV R 26/93, BFHE 124, 348, BStBl 1978, 348).

Ein solcher Zusammenhang ist vorliegend zwischen den Verkaufsstellen der Klägerin in X und Y gegeben. 20

aa. Der wirtschaftliche Zusammenhang ist gewahrt, denn die wirtschaftliche Betätigung der Klägerin ist gleich geblieben (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 14. September 1993 VIII R 84/90, BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764). Die Klägerin betrieb vor und betreibt nach der Verlegung der Verkaufsstelle einen ...Betrieb, der das gleiche Warensortiment vorhält, das gleiche Erscheinungsbild nach innen und außen hat und sich an die gleiche Kundengruppe wendet. Hierbei ist es entgegen der Ansicht des Beklagten unerheblich, dass der konkrete Kundenkreis bei einer Verlegung der Verkaufsstelle um 600 Km verloren geht, denn es handelt sich bei der A-Gruppe um ein über das Bundesgebiet hinaus mit ... Verkaufsstellen vertretenes Unternehmen, welches im Wesentlichen durch Franchiseunternehmen geführt wird. Bei derart weit verbreiteten Franchiseunternehmen, welche ein durch die Zentrale gesteuertes einheitliches Erscheinungsbild mit zentraler Werbung haben, kommt es für die Frage, ob der selbe Gewerbebetrieb fortgeführt wird, gerade nicht auf den konkreten, sondern auf den abstrakten Kundenkreis an. Denn der Kundenkreis wird insbesondere durch abstrakte Werbung in Fernsehen, Radio und Printmedien angesprochen. Dieser abstrakte Kundenkreis macht im wesentlichen den wirtschaftlichen Erfolg eines Franchiseunternehmens aus. Damit ist auch nach der Verlegung der Verkaufsstelle der Kundenkreis in diesem Sinne gleich geblieben. 21

bb. Der finanzielle Zusammenhang ist auch gewahrt, da sich die Zusammensetzung der Gesellschafter und damit die Finanzierung des Aktivvermögens im Rahmen der Verlegung der Verkaufsstelle nicht verändert hat (vgl. BFH-Urteil vom 14. September 1993 VIII R 84/90, BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764). 22

cc. Der organisatorische Zusammenhang ist ebenfalls gewahrt, da der bisherige betriebliche Organismus im Wesentlichen bestehen bleibt (vgl. BFH-Urteil vom 14. September 1993 VIII R 84/90, BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764; vom 12. Januar 1978 IV R 26/73, BFHE 124, 348, BStBl II 1978, 348). 23

Aufgrund der vorgegebenen Franchise-Struktur ist die äußere Organisationsstruktur gleich geblieben. So kann die Klägerin nach wie vor ihr Warenangebot nur aus den durch die A-Zentrale gelisteten Produkten zusammenstellen und nur im Einzelfall von den vorgegebenen Verkaufspreisen abweichen. Die Lohn- und Finanzbuchhaltung sowie die 24

Jahresabschlussarbeiten erfolgen nach wie vor durch den Franchisegeber in D. Hieran ändert auch die Tatsache nichts, dass mit der Verlegung der Verkaufsstelle ein neuer Franchisevertrag abgeschlossen wurde, denn dieser ist mit dem ca. 10 Jahre vorher geschlossenen "alten" Franchisevertrag in allen wesentlichen Elementen identisch.

Auch die innere Organisation ist gleich geblieben. Insbesondere der Betriebsleiter, als derjenige, der die laufenden Entscheidungen z.B. über den Einkauf trifft, wurde übernommen und wechselte nach Y in Damit ist auch das sog. Führungs- und Entscheidungs-dreieck, bestehend aus dem Franchise Center, der Partnerfirma als Kapitalgeber und dem Betriebsleiter in identischer Besetzung erhalten geblieben. 25

Bereits die Beibehaltung der Franchisestruktur mit der identischen Tätigkeit sowie der Entscheidungsträger bei der Klägerin führen nach Überzeugung des Senats zur Bejahung der Unternehmensidentität. Von untergeordneter Bedeutung ist hierbei im Rahmen der erforderlichen Gesamtbetrachtung, dass bis auf den Betriebsleiter das gesamte Personal sowie das Anlagevermögen ausgetauscht bzw. erneuert wurde. 26

Der Senat schließt sich zwar insoweit der Rechtsprechung des BFH an, wonach es zur Wahrung des organisatorischen Zusammenhangs bei einer Unternehmensfortführung insbesondere erforderlich ist, dass die zur Erwirtschaftung des Ertrages eingesetzten Betriebsmittel im Wesentlichen dieselben bleiben, wozu auch das Personal zählt (BFH-Urteil vom 14. September 1993 VIII R 84/90, BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764; vom 5. September 1990 X R 20/89, BFHE 162, 135, BStBl II 1991, 25). Doch auch hier kommt es entgegen der Ansicht des Beklagten bei einem zentralistisch geführten Franchiseunternehmen nicht auf den Einsatz der selben Betriebsmittel, sondern der abstrakten, also gleichartigen Betriebsmittel an. Würde man zur Bejahung die Unternehmensidentität verlangen, dass die selben Gegenstände in der neuen Verkaufsstelle Verwendung finden, würde man den Gewerbetreibenden dazu zwingen, ggf. wirtschaftlich unsinnige Maßnahmen zu treffen, wie z.B. veraltete Regal- oder Kassensysteme weiter zu verwenden, was ggf. zu einer höheren Kostenbelastung führen kann, als der Erwerb neuer Betriebsmittel. Vielmehr ist es nach Auffassung des Senats für die Bejahung der einheitlichen gewerblichen Betätigung entscheidend, ob funktional die gleichen Betriebsmittel in der neuen Verkaufsstelle genutzt werden. Denn im Rahmen des sich dem Betrachter ergebenden Gesamtbilds eines Unternehmens kommt es nicht darauf an, ob z.B. das selbe Hochregallager Verwendung findet, sondern dass auch weiterhin ein Hochregallager verwendet wird. Diese Beurteilung wird auch durch die Überlegung gestützt, dass einen ...Betrieb nicht ein konkreter Einrichtungsgegenstand prägt, sondern der abstrakte Aufbau mit ...Abteilung1, ...Abteilung2, Kassen- und Informationsbereich etc. Dieser Aufbau wird nach den Feststellungen des Senats von der Franchise-Centrale vorgegeben und war mithin vor und nach der Verlegung der Verkaufsstelle identisch. 27

Diese Beurteilung gilt entsprechend für die Frage der Notwendigkeit der Weiterbeschäftigung des bisherigen Personals. Der BFH geht in seiner Rechtsprechung, davon aus, dass die für die Betriebsfortführung benötigten personellen Mittel weiter genutzt werden müssen, soweit es die durch die Verlegung des Betriebs veränderten Verhältnisse zulassen. Der Einsatz der personellen Mittel setzt hiernach voraus, dass zumindest ein Teil der Arbeitnehmerschaft weiter beschäftigt wird oder jedenfalls versucht wird, die Arbeitnehmerschaft am neuen Betriebsstandort weiter zu beschäftigen (BFH-Urteil vom 16. April 2002 VIII R 16/01, BFH/NV 2003, 81). Dieser Rechtsprechung schließt sich der erkennende Senat an. Jedoch kommt es auch hier nach Überzeugung des Senats nicht auf die Weiterbeschäftigung des konkreten Mitarbeiters an, sondern darauf, ob der Arbeitsplatz grundsätzlich erhalten bleibt. Denn der 28

wirtschaftliche Erfolg eines bundesweit agierenden Franchiseunternehmen hängt nicht an einem konkreten Mitarbeiter. Vielmehr ist es nach dem maßgeblichen Gesamtbild entscheidend, ob die abstrakte Mitarbeiterstruktur erhalten bleibt, was ein Indiz für eine gleichbleibend Betätigung des Unternehmens ist. Ob dieser Beurteilungsmaßstab auch für den ...Betriebsleiter gilt bedarf keiner Entscheidung, da dieser von der Klägerin übernommen wurde.

Auch lassen es die geänderten Verhältnisse nach Überzeugung des Senats nicht zu das Personal weiter zu beschäftigen. Bei einer Verlegung der Verkaufsstelle um 600 Km haben nach eigener Kenntnis des Senats gerade Arbeitnehmer in nicht führenden Positionen aufgrund ihrer Ortsgebundenheit kein Interesse an einer Weiterbeschäftigung. 29

Der Senat folgt damit der Klägerin in der Sache, doch kommt eine antragsgemäße Aufhebung des Bescheids über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1994 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.07.2001 nicht in Betracht, da die Betriebsprüfung weitere Feststellungen zu Lasten der Klägerin getroffen hat, die durch die Klage nicht angefochten sind. Insoweit war die Klage abzuweisen. Auf den 31.12.1995 ergibt sich dieses Problem aufgrund der durch die Betriebsprüfung gebildeten Gewerbesteuerückstellung nicht. 30

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung -- FGO --. 31

Die Revision war aufgrund grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 32

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 33