
Datum: 15.10.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 265/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1015.7K265.08.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV R 2/14

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 um das Vorliegen der für einen gewerbesteuerlichen Verlustabzug erforderlichen Unternehmensidentität.

I.

Die Klägerin ist ein Unternehmen der A-Gruppe, deren Geschäftsgegenstand auf dem Bausektor liegt. Die Klägerin war 1977 gegründet worden und firmierte bis Ende 2003 unter „A1 GmbH & Co. KG“. Sie hatte zunächst bis 1988 Fertigaragen hergestellt und dafür eine Produktionshalle auf dem Grund und Boden der A ... B GmbH & Co. KG (im Folgenden: A ... B) in CB errichtet und genutzt, die nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten in dem wirtschaftlichen Eigentum der Klägerin steht.

Die A ... B ist mit weniger als 1 v.H. als Komplementärin an der Klägerin beteiligt. Kommanditisten der Klägerin sind A2 und A3 zu gleichen Anteilen.

Die A ... B betreibt Auskiesungen auf eigenen, in räumlicher Nähe zu der Produktionshalle der Klägerin belegenen Grundstücken in B.

1
2
3
4
5
6

- Im Februar 1979 war der Klägerin eine Genehmigung nach dem Bundesimmissionsschutzgesetz - BImSchG - zur Herstellung zementgebundener Betonfertigteile für die Produktionshalle in B erteilt worden, befristet und gekoppelt an die der A ... B für die Grundstücke erteilten Auskiesungsgenehmigungen. 7
- Die Klägerin hatte die Fertiggaragenproduktion wegen Unwirtschaftlichkeit 1988 eingestellt, die BImSchG-Genehmigung war zwei Jahre später erloschen. Zur Sicherung des Produktionsstandorts B hatte die Klägerin danach eine Recyclinganlage zur Schredderung von Porenbetonsteinen betrieben und damit Katzenstreu hergestellt; allerdings war die Anlage wegen technischer Schwierigkeiten und veränderter Wirtschaftslage nicht über die Pilot- bzw. Testphase hinaus betrieben, sondern 1995 wiedereingestellt worden. In demselben Jahr war das 1992 begonnene und noch nicht abgeschlossene Genehmigungsverfahren für die Anlage eingestellt worden. 8
- Im Anschluss daran im Jahr 1996 hatte die Klägerin einen Handel mit Zement und Füllmaterial begonnen und die Garagenfertigungshalle an die P GmbH (im Folgenden: P) vermietet, die dort die von der Klägerin betriebene Fertiggaragenproduktion in der Halle wiederaufnahm. Die P, die nicht der A-Unternehmensgruppe zugehörte, hatte von dem Staatlichen Umweltamt C die erforderliche BImSchG-Genehmigung zum Betrieb der Produktionsanlagen befristet bis 31.12.2004 erhalten; die Befristung war erfolgt im Hinblick auf das zu erwartende Ende der Auskiesungsgenehmigungen 2004. Nebenabrede des Mietvertrages war, dass die P den für die Garagenproduktion benötigten F von der B F GmbH (im Folgenden: BF) zu beziehen hatte. Deren alleinige Gesellschafterin seit 1996 sowie Lieferantin mit Zement und Füllmaterial war die Klägerin gewesen. Die BF hatte Betonwerke zur Herstellung von Transportbeton und Fertigmörtel mit Standorten in D, E und in B unterhalten. 2000 und 2001 hatte eine gewerbesteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin als Organträgerin und der BF als Organgesellschaft bestanden, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist. 9
- Im Jahr 2002 war die BF in eine wirtschaftliche Krise geraten und hatte im Dezember 2003 die Betonwerke an einen fremden Dritten veräußert. Damit war die Beistellung des Zementes durch die Klägerin für den dort hergestellten F entfallen, weil der Erwerber den Zement aus anderen Quellen bezog, so dass die Klägerin den Handel mit Zement und Füllmaterial zum 30.9.2003 eingestellt hatte. Zum 1.1.2004 war die Liquidation der BF eingeleitet worden. 10
- Eigenes Personal hatte die Klägerin i.R. ihres Handels mit Zement und Füllmaterial nicht beschäftigt, sondern es waren jährlich ca. 12.000 € für Personalstellung durch die A ... B in Rechnung gestellt worden. Zum 31.12.2002 – nach Abschreibung der Beteiligung an der BF – bestand das bilanzielle Aktivvermögen der Klägerin zu über 94 v.H. aus Forderungen im Bereich des Umlaufvermögens und aktiver Rechnungsabgrenzung. 11
- Bereits zuvor Ende 2001 hatte die P die Fertiggaragenproduktion eingestellt und Mitte 2002 das Mietverhältnis mit der Klägerin zum 31.12.2003 gekündigt. Ein Rückbau der technischen Anlagen in der Produktionshalle war durch die P im Dezember 2003 erfolgt. 12
- Schon im März 2003 hatte die Klägerin dem Staatlichen Umweltamt C mitgeteilt, dass sie in die auf die P lautende Genehmigung eintrete, und einen Antrag auf befristete Weitergenehmigung der Anlage angekündigt. Mit dem Antragsverfahren und der Änderung des Genehmigungszieles von der Fertiggaragenherstellung in die „Herstellung von Formstücken unter Verwendung von Zement (Betonsteine)“ hatte die Klägerin im November 2003 eine Unternehmensberatung beauftragt. Das Genehmigungsverfahren ist noch nicht abgeschlossen und war zwischenzeitlich ruhend gestellt worden bis zur Genehmigung der 13

von der A ... B beantragten Nachauskiesungen an dem Standort B, die jedoch inzwischen bis 31.12.2014 erteilt sind.

Zum 27.12.2003 war das Vermögen der A4 A GmbH & Co. Immobilien KG (im Folgenden: A4 alt) der Klägerin angewachsen, indem die Gesellschafter der A4 alt, A2 und A3, ihre Gesellschaftsanteile von jeweils 50 v.H. (... €) gegen Gewährung neuer Anteile in die Klägerin eingebracht hatten, die kurze Zeit später in A4 A GmbH & Co. Immobilien KG umfirmiert hatte. Ihre Tätigkeit war daraufhin um die zuvor von der A4 alt ausgeübte Betätigung als Bauträger und Immobilienverwalter und -vermieter erweitert worden, wobei die Bauträgertätigkeit aufgegeben werden und der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit auf Vermietung, Verpachtung und Verwaltung von Immobilien und im Bereich des Facility Managements liegen sollte. Dem Anlagevermögen der Klägerin waren infolge der Anwachsung bebaute Grundstücke in einem Umfang von ... Mio. € zugeordnet worden, die wegen vorhandener Veräußerungsabsicht bei der A4 alt zunächst den Vorräten im Bereich des Umlaufvermögens zugewiesen, nach Aufgabe dieser Absicht jedoch vermietet worden waren. Das Umlaufvermögen der Klägerin war im Bereich der Vorräte um die im Rahmen der Bauträgertätigkeit der A4 alt erworbenen Grundstücke einschließlich der erbrachten unfertigen Bauleistungen angewachsen. Die A4 alt hatte 2003 insgesamt 74 Arbeitnehmer beschäftigt.

Neben der A ... B mit 0,937 v.H. (zuvor 0,99 v.H.) waren danach A2 und A3 zu jeweils 49,5315 v.H. (zuvor 49,505 v.H) an der Klägerin beteiligt.

Im Jahr 2004, nach Ende des Mietverhältnisses für die Produktionshalle, hatte die Klägerin Formen für die Herstellung von Betonsteinen erworben, obwohl das Genehmigungsverfahren vor dem Staatlichen Umweltamt noch nicht abgeschlossen war. Die Produktionshalle hatte 2004 leer gestanden. Mitte 2005 hatte die Klägerin dort mit der Herstellung von Betonsteinen für die A ... B begonnen, die diese für die Neuerrichtung einer Kiesaufbereitungsanlage einsetzte. Weitere Teile der Halle sind 2005 aufgrund der Nähe zu der neuen Kiesaufbereitungsanlage als Büroräume an die A ... B und an zwei Landwirte verpachtet worden.

Inzwischen hat auch ein Fremdunternehmen Interesse an einem Erwerb der Betonsteine bekundet. Die Produktion soll bei Vorliegen der Genehmigung begonnen werden.

II.

Im Rahmen des Besteuerungsverfahrens waren für die Klägerin folgende Gewerbeverluste gemäß § 10a GewStG gesondert festgestellt worden:

-	31.12.2000: ... € (... DM)	20
-	31.12.2001: ... € (... DM)	
-	31.12.2002: ... €	
-	31.12.2003: ... €.	

Die bis 31.12.2001 festgestellten Verluste resultierten allein aus den von der BF erzielten und der Klägerin im Rahmen der Organschaft zugerechneten Ergebnissen.

Mit unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden vom 9.12.2004 waren der Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin für 2003 auf 0 € festgesetzt und der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31.12.2003 auf ... festgestellt worden. 22

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung gelangte die Finanzbehörde 2006 zu der Auffassung, ein Abzug der bis 30.9.2003 entstandenen Verluste sei ab 1.10.2003 mangels Unternehmensidentität nicht mehr möglich. Für die Prüfungsfeststellungen im Einzelnen wird auf den geänderten Bericht über die Betriebsprüfung des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Bonn vom 5.9.2006 Bezug genommen. 23

Aufgrund des ursprünglichen Betriebsprüfungsberichtes vom 10.1.2006 erließ der Beklagte unter dem 6.4.2006 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide, mit denen er den Gewerbesteuermessbetrag 2003 weiterhin auf 0 € festsetzte und dabei - unter Verrechnung des bis 30.9.2003 angefallenen negativen Ergebnisses aus der Handelstätigkeit mit dem positiven Jahresergebnis aus der Vermietung an die P - einen laufenden Gewerbeertrag vor Verlustabzug von - ... € sowie einen von der A4 alt übernommenen Gewerbeverlust von ... € zugrunde legte; dabei ging er davon aus, dass der auf den 31.12.2002 in geänderter Höhe von ... € festgestellte Gewerbeverlust ebenso wie der laufende Verlust wegen fehlender Unternehmensidentität nicht mehr zu berücksichtigen war. Den mit Änderungsbescheid vom 6.4.2006 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust ermittelte er danach wie folgt: 24

festgestellter Gewerbeverlust auf den 31.12.2002	... €	25
zuzüglich übernommener Gewerbeverlust der A4 alt	... €	
zuzüglich laufender Gewerbeverlust aus 2003	... €	
abzüglich Gewerbeverlust infolge Wegfalls der Unternehmensidentität	... €	
abzüglich Gewerbeverlust infolge Wegfalls der Unternehmensidentität	... €	
vortragsfähiger Gewerbeverlust	... €.	

III. 26

Gegen diese Bescheide legte die Klägerin am 4.5.2006 Einsprüche ein, mit denen sie Einwendungen u. a. gegen die Annahme der fehlenden Unternehmensidentität erhob. 27

Unter dem 5.9.2006 wurde der Bericht über die Betriebsprüfung anderen Gründen geändert, woraufhin der Beklagte unter dem 2.10.2006 auch die angefochtenen Bescheide änderte. Die Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung lautete weiterhin auf 0 €; der Beklagte ging jedoch nunmehr von einem auf den 31.12.2002 festgestellten Gewerbeverlust i.H.v. ... € aus. Den festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust ermittelte der Beklagte danach wie folgt: 28

festgestellter Gewerbeverlust auf den 31.12.2002	... €	29
zuzüglich übernommener Gewerbeverlust der A4 alt	... €	

zuzüglich laufender Gewerbeverlust aus 2003	... €
abzüglich Gewerbeverlust infolge Wegfalls der Unternehmensidentität	... €
abzüglich Gewerbeverlust infolge Wegfalls der Unternehmensidentität	... €
vortragsfähiger Gewerbeverlust	... €.

Die Einsprüche vom 4.5.2006 wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 18.12.2007 als unbegründet zurück. Zur Rechtfertigung seiner Entscheidung führte er an, dass die Klägerin vom 1.10.2003 an zunächst keine originär gewerbliche Tätigkeit mehr ausgeübt habe und die gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG für die nach § 10a GewStG erforderliche Unternehmensidentität nicht ausreiche. Nach dem 1.10.2003 habe die Klägerin nur noch Vermögensverwaltung ausgeübt und Vorbereitungshandlungen zur Aufnahme einer eigenen Produktionstätigkeit an dem Standort B getätigt, was jedoch nicht wirtschaftlich identisch sei mit der bis 30.9.2003 entfalteten Tätigkeit. Selbst Anfang 2005 seien außer einer Deckenkrananlage keinerlei Betriebsvorrichtungen in der ansonsten leer stehenden Produktionshalle vorhanden gewesen, so dass eine die Gewerbesteuerpflicht begründende gewerbliche Tätigkeit erst mit Produktionsaufnahme Mitte 2005 angenommen werden könne.

30

Für die weiteren Einzelheiten der Begründung wird auf die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 18.12.2007 Bezug genommen.

31

IV.

32

Mit der am 17.1.2008 bei Gericht eingegangenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren hinsichtlich der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2003 weiter.

33

Der Standort CB sei - so die Klägerin - das "Herzstück" des Kies-, Zement- und Betongeschäftes der A-Gruppe. Das Leistungsspektrum umfasse neben der Kiesgewinnung auch die Beistellung von Zement und die Herstellung von F hieraus, der wiederum an dem Standort selbst oder als Transportbeton weiterverarbeitet werde. Die Klägerin selbst sei hieran im Bereich Zementbeistellung und Weiterverarbeitung von F beteiligt, so dass der qualitativ bedeutsame Teil ihrer Tätigkeit in der Nutzung der Produktionshalle liege; der Zementhandel ergänze die Produktpalette lediglich.

34

Die strategische Bedeutung der Klägerin für die Firmengruppe A liege weniger in der Beistellung des Zements für die F, da ein Fremdeinkauf jederzeit denkbar gewesen sei, sondern sei vielmehr an die in ihrem wirtschaftlichen Eigentum befindliche Produktionshalle geknüpft. Denn dadurch werde die Option offengehalten, den produzierten F nicht als Transportbeton zu verwenden, sondern unmittelbar selbst zu Betonfertigteilen oder Ähnlichem zu verarbeiten. Da der gesamte Standort CB in einem Landschaftsschutzgebiet liege, das eine gewerbliche Nutzung ausschließe, sei es lediglich der Existenz der Halle sowie der Genehmigungen nach dem BImSchG zu verdanken, dass neben dem Betrieb der Betonwerke weitere gewerbliche Tätigkeiten an diesem Standort entfaltet werden dürfen.

35

Soweit BImSchG-Genehmigungsverfahren für den Betrieb von Anlagen zur Herstellung zementgebundener Betonfertigteile nicht erfolgreich wären, drohe der Abriss der Produktionshalle aufgrund behördlicher Verfügung und damit das "Aus" für den Standort B,

36

im Ergebnis also für die Weiterverarbeitung von F an dem Standort selbst.

Der Gewerbebetrieb der Klägerin habe Ende 2003 nicht in der Vermietung einer beliebigen Halle bestanden, worin ohne die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG lediglich Vermögensverwaltung gesehen werden könnte, sondern in der Nutzbarmachung des Standortes B für über den Betrieb von Betonwerken hinausgehende gewerbliche Zwecke im Rahmen der Bestimmungen des BImSchG. Dazu bediene sich die Klägerin der Produktionshalle bzw. der darin befindlichen technischen Anlagen. Dabei könne es keinen Unterschied machen, ob die Klägerin selbst die Anlagen betreibt und damit Inhaberin der jeweiligen BImSchG-Genehmigung sei oder ein fremder Dritter, solange nur die benötigte BImSchG-Genehmigung für den Hallenbetrieb vorliege und die Nutzbarmachung des Standortes nicht gefährdet werde. 37

Die Betonherstellung sei lediglich ein Ausprägungsmerkmal dieses Gewerbebetriebes, jedoch nicht ein neben die Nutzbarmachung des Standortes tretender weiterer Geschäftsbereich. Die Zuführung neuen Anlagevermögens von über 50 v.H. könne für die Frage der Unternehmensidentität nicht maßgeblich sein, solange der vorgenannte Unternehmensgegenstand erhalten bleibe. 38

Die Klägerin habe zu keinem Zeitpunkt ihre originär gewerbliche Tätigkeit eingestellt. Auch bei verschiedenartigen Tätigkeiten betreibe eine Personengesellschaft wie die Klägerin einen einheitlichen Gewerbebetrieb. Im Falle von Gewerbeverlusten müsse die unbeschränkte Verlustabzugsmöglichkeit durch die Personengesellschaft bestehen, da hier ebenso, unabhängig von der Gleich- oder Verschiedenartigkeit der ausgeübten Tätigkeiten, lediglich ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen sei. So habe der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 15.3.1994 (XI R 60/89, BFH/NV 1994, 899) entschieden, dass die Unternehmensidentität auch gewahrt bleibe, wenn eine Personengesellschaft unterschiedlichen gewerblichen Betätigungen nachgeht und eine davon aufgibt, während sie die andere fortsetzt. Eine Prüfung der Gleichartigkeit der Betätigung in dem Verlustentstehungsjahr und dem Verlustanrechnungsjahr sei bei Personengesellschaften nicht vorzunehmen. 39

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (u.a. Urteil vom 27.6.1990 I R 183/85, BStBl II 1990, 916) werde die Unternehmensidentität zwischen dem verlustträchtigen Betrieb der Organgesellschaft und dem diese Verluste absetzenden ehemaligen Organträger fingiert. Daher müsse die Verlustverrechnungsmöglichkeit unabhängig von der tatsächlichen zukünftigen Entwicklung der Organgesellschaft angenommen werden. 40

Die Klägerin beruft sich ferner auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 17.3.2010 (IV R 41/07, BStBl II 2010, 977), der ein dem Streitfall vergleichbarer Sachverhalt zugrunde gelegen habe. Auch die Produktionshalle der Klägerin stelle eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, deren fortgeführte Nutzung die Identität der vor dem 30.9.2009 ausgeübten Handelstätigkeit und der danach ausgeübten Vermietung wahre. Der innere Zusammenhang dieser beiden Tätigkeiten sei gegeben, denn alte und neue Tätigkeit würden finanziell sowie organisatorisch zusammenhängen, weil sie von demselben Unternehmen unter einheitlicher Gewerblichkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG mit derselben wesentlichen Betriebsgrundlage betrieben würden und die Tätigkeit fortlaufend auf die Nutzbarmachung des Standortes B abziele. 41

Außerdem seien die 2003 herbeigeführten Änderungen nur notwendige strukturelle Anpassungen an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse, die nicht mit der Beendigung der gewerblichen Tätigkeit gleichgesetzt werden könnten. Infolge zunehmender 42

Unwirtschaftlichkeit der von der BF betriebenen Betonwerke sei deren Verkauf unumgänglich gewesen, so dass zeitgleich der von der Klägerin mit der BF betriebene Zementhandel in sich habe zusammenbrechen müssen, weil der Erwerber der Werke über eigene Zulieferquellen verfügt habe.	
Ferner müssten die seit Frühjahr 2003 laufenden Genehmigungsverfahren zum Weiterbetrieb technischer Anlagen in der Produktionshalle zwecks Wiederaufnahme einer eigenen Produktionstätigkeit ausreichen, um unverändert eine eigene, originär gewerbliche Tätigkeit der Klägerin i. S. v. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG anzunehmen.	43
Wenn bloße Vorbereitungshandlungen hierfür nicht ausreichen würden, stünde es im Ermessen des staatlichen Umweltamtes, über die Gewerbesteuerpflicht der Klägerin zu entscheiden. Die Klägerin habe auf die Dauer des Genehmigungsverfahrens keinen Einfluss; bei Vorliegen der Genehmigung solle sofort mit der Auslieferung der Betonsteine begonnen werden. Hätte die erforderliche Genehmigung nach dem BImSchG zum 30.9.2003 vorgelegen und die Klägerin umgehend Betonsteine produzieren dürfen, wäre ihre Gewerbesteuerpflicht zu bejahen gewesen.	44
Außerdem sei die Wiedernutzbarmachung des Standortes nicht nur eine Vorbereitungshandlung für eine mögliche gewerbliche Nutzung, da die in Rede stehende Halle seit Jahrzehnten dem Zweck gedient habe, den in CB produzierten F noch an dem Standort selbst zu verarbeiten und nicht nur als Transportbeton zu verwenden. Der Betrieb „Nutzbarmachung einer Halle am Standort B“ sei nach wie vor aktiv.	45
Es sei nicht nachzuvollziehen, wie ein Betrieb, der aufgrund seiner gewerblichen Prägung auf der einen Seite gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerbesteuerpflichtig sein soll, auf der anderen Seite eine gewerbesteuerlich außerbetriebliche Sphäre haben kann mit der Folge gewerbesteuerlicher Irrelevanz vermeintlicher Vorbereitungshandlungen.	46
Die Klägerin beantragt,	47
den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2003 vom 2.10.2006 und die Einspruchsentscheidung vom 18.12.2007 dahingehend zu ändern, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12.2003 mit ... € festgestellt wird,	48
hilfsweise: die Revision zuzulassen.	49
Der Beklagte beantragt,	50
die Klage abzuweisen,	51
hilfsweise: die Revision zuzulassen.	52
Der Beklagte bezieht sich auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.	53
Ergänzend weist er darauf hin, dass Unternehmensgegenstand nicht die Halle selbst darstellen könne, sondern nur das darin herzustellende Produkt. Nicht die gewerbliche Tätigkeit sei eingestellt worden, sondern lediglich die Unternehmensidentität sei nicht mehr gewahrt.	54
Der Geschäftsbereich „Betonherstellung“, der der Klägerin über die Organschaft mit der BF zugerechnet und dessen Betriebsmittel 2003 veräußert worden seien, unterscheide sich von dem eigenen Geschäftsbereich der Klägerin in Gestalt des bis 30.9.2003 betriebenen	55

Zementhandels bzw. der „Nutzbarmachung des Standortes CB“. Durch die Veräußerung der Betriebsmittel zur Betonherstellung sei auch – soweit überhaupt vorhanden – ein wirtschaftlicher und organisatorischer Zusammenhang zwischen den Betätigungen gelöst worden.

In der Zeit vom 30.9.2003 bis zu der Anwachsung des Vermögens der A4 alt habe die Klägerin lediglich eine Vermietungstätigkeit ausgeübt, sämtliche anderen Tätigkeiten seien zum 30.9.2003 eingestellt worden. Der Ursprungsbetrieb sei durch den Handel mit Zement und Füllmaterial geprägt gewesen und hänge mit der erst nach Anwachsung ausgeübten weiteren originär gewerblichen Bauträgertätigkeit im Hinblick auf Tätigkeitsart, Kunden- und Lieferantenkreis, Arbeitnehmerschaft, Umfang und Zusammensetzung des Aktivvermögens innerlich nicht zusammen. Ein für Zwecke der Unternehmensidentität unschädlicher Strukturwandel sei daher ebenfalls nicht gegeben. 56

Außerdem sei eine ununterbrochene Unternehmensidentität erforderlich. Der Beklagte beruft sich auf das Urteil des FG Köln vom 15.2.2010 (10 K 1830/10, EFG 2012, 1291), wonach gewerblich geprägte Personengesellschaften in Bezug auf die Unternehmensidentität nicht anders zu behandeln seien als Einzelgewerbetreibende. 57

Das von der Klägerin zitierte Urteil des BFH vom 17.3.2010 betreffe nur das Fortbestehen der Gewerbesteuerpflicht im Hinblick auf eine mögliche Gewerbesteuerfreiheit eines Veräußerungsgewinnes, nicht jedoch die Frage der Unternehmensidentität. Bereits das FG München habe in seinem Urteil vom 27.5.1998 (9 K 2400/95, EFG 1998, 1480) darauf hingewiesen, dass nach Beendigung der originär gewerblichen Tätigkeit einer Personengesellschaft durch die anschließende Vermietungstätigkeit die Unternehmensidentität nicht gewahrt werde. 58

Entscheidungsgründe 59

A. 60

Die Klage ist unbegründet. 61

Die angefochtene Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2003 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs.1 S. 1 FGO). 62

Der Beklagte hat den zum 31.12.2003 verbleibenden Gewerbeverlust zutreffend um die negativen Ergebnisse aus dem bis 30.9.2003 bzw. bis zu der Anwachsung zum 27.12.2003 existierenden Unternehmen in Höhe von ... € (... € zzgl. ... €) gekürzt. Denn die für eine Verlustfeststellung im Rahmen der Gewerbesteuer erforderliche "Unternehmensidentität" (nachfolgend I.) ist im Streitfall nicht gegeben (nachfolgend II.). 63

I. 64

1. Für eine Verlustberücksichtigung nach § 10a GewStG ist es u.a. erforderlich, dass eine sog. "Unternehmensidentität" vorliegt. 65

a) Nach § 10a S. 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. 66

Voraussetzungen der Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 10a GewStG sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. statt vieler BFH-Urteil v. 16.4.2002 VIII R 16/01, BFH/NV 2003, 81, m.w.N.), welcher sich der erkennende Senat anschließt, "Unternehmer-" und "Unternehmensidentität".

Das im Streitfall letztlich entscheidende Merkmal der Unternehmensidentität bedeutet, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden hat. Das Erfordernis der Unternehmensidentität folgt aus dem in § 2 Abs. 1 GewStG verankerten Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer: Danach ist es ausgeschlossen, Verluste eines Unternehmens bei einem anderen Unternehmen zu berücksichtigen (BFH-Urteil v. 12.1.1983 - IV R 177/80, BStBl II 1983, 425). Die Gewerbesteuer erfasst nicht den auf ein bestimmtes Steuersubjekt bezogenen Gewinn, sondern den Ertrag, den der von dem jeweiligen Rechtsträger losgelöste, sachlich unabhängige Gewerbebetrieb an sich abwirft. Nach § 2 Abs. 1 GewStG bildet jeder einzelne Gewerbebetrieb einen selbständigen Steuergegenstand; nicht der Gewerbetreibende, sondern der Gewerbebetrieb als solcher unterliegt der Gewerbesteuer. Dabei ist unter Gewerbebetrieb die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung i.S.v. § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG zu verstehen (BFH-Urteil v. 27.11.2008 - IV R 72/06, BFH/NV 2009, 791).

Die Unternehmensidentität ist nach denselben Grundsätzen zu prüfen, die für die Frage heranzuziehen sind, ob mehrere gewerbliche Betätigungen eines Unternehmers einen einheitlichen Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 GewStG darstellen (BFH-Urteil v. 12.01.1983 - IV R 177/80, BStBl II 1983, 425). Unternehmensgleichheit bedeutet nicht nur Gleichartigkeit der gewerblichen Betätigung, sondern vor allem auch Gleichheit der hierzu eingesetzten sachlichen Mittel (BFH-Urteil v. 5.9.1990 - X R 20/89, BStBl II 1991, 25). Stets kommt es für die Frage der Identität der Betätigungen auf das Gesamtbild an, das sich aus den wesentlichen Merkmalen des Gewerbebetriebs ergibt, u.a. insbesondere

-	der Art der Betätigung	70
-	dem Kunden- und Lieferantenkreis	
-	der Arbeitnehmerschaft	
-	dem Umfang und der Zusammensetzung des Aktivvermögens.	

Nach der ständigen höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung (vgl. etwa BFH-Urteile v. 7.8.2008 - IV R 86/05, BStBl II 2012, 145, und v. 16.4.2002 - VIII R 16/01, BFH/NV 2003, 81, jeweils m.w.N.), welcher der erkennende Senat wiederum folgt, muss unter Berücksichtigung dieser Merkmale ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen in dem Verlustentstehungsjahr sowie dem Verlustabzugsjahr bestehen.

Zu unterscheiden von dem Verlust der Unternehmensidentität bzw. der Annahme mehrerer – gleichzeitig oder nacheinander unterhaltener – sachlich selbständiger Betriebe sind die bloße Betriebsverlegung sowie die strukturelle Anpassung desselben Betriebes an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse (vgl. BFH-Urteil 16.4.2002 VIII R 16/01, BFH/NV 2003, 81).

- b) Die vorstehenden Grundsätze sind auch bei organschaftlich verbundenen Unternehmen zu beachten. 74
- Ergibt sich im Rahmen einer Organschaft bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrages nach § 10a GewStG ein Fehlbetrag, so ist dieser Fehlbetrag gewerbesteuerrechtlich als ein solcher des Organträgers zu behandeln. 74
- Nur der Organträger ist zum Verlustabzug berechtigt, denn die Organgesellschaft gilt für die Dauer der Organschaft als eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Organträgers dient und deren persönliche Gewerbsteuerpflicht dem Organträger zugerechnet wird (§ 2 Abs. 2 S. 2 GewStG). Der Organgesellschaft ist die Fähigkeit genommen, selbst Gewerbetreibender i.S.v. § 10a GewStG zu sein. Deshalb ist ein während der Organschaft von der Organgesellschaft erwirtschafteter Verlust gewerbesteuerrechtlich als Betriebsstättenverlust des Organträgers zu behandeln und kann auch nach Beendigung der Organschaft nur von dem maßgebenden Gewerbeertrag des Organträgers abgezogen werden. (BFH-Urteile v. 27.11.2008 - IV R 72/06, BFH/NV 2009, 791, und v. 27.6.1990 - I R 158/87, BFH/NV 1991, 116.) 75
- Folglich müssen die Voraussetzungen der Unternehmer- und Unternehmensidentität auch jeweils in Bezug auf den Organträger erfüllt sein; auf die Organgesellschaft kommt es insoweit nicht an. 76
- Dies bedeutet jedoch nicht, dass während einer Organschaft innerhalb des Organkreises entstandene Gewerbeverluste nach Beendigung der Organschaft stets und voraussetzungslos bei dem Organträger abgezogen werden können. Vielmehr ist auch hier der gewerbesteuerliche Verlustabzug nur zuzulassen, solange die Voraussetzungen der Unternehmensidentität bei dem Organträger gewahrt sind, das Unternehmen der Organmutter bei möglichem Abzug der Gewerbeverluste also noch dasselbe ist wie im Zeitpunkt der Entstehung der Verluste (so auch Drüen in: Blümich, § 10a GewStG Rz. 96.) 77
- Umgekehrt ist nicht schon im Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft die Unternehmensidentität der Organmutter in Frage zu stellen nur wegen Ausscheidens der Organtochter aus dem Organkreis. Denn dem steht entgegen, dass am Ende der Organschaft gerade keine Aufteilung der Verluste auf Beteiligte des Organkreises und die genaue Rückführung von Verlusten auf den Verlustproduzenten bis an die Verlustquelle zu erfolgen hat. Dem Organträger ist der Abzug des gesamten Organschaftsendverlustes - vorbehaltlich der Wahrung der Unternehmensidentität in seiner Person - zuzugestehen, gerade da auch während der Organschaft Verluste des Organkreises ohne Rücksicht auf die Identität der Unternehmen des Organkreises der Organmutter als eigene zugerechnet werden (vgl. BFH-Urteil vom 27.6.1990 - I R 183/85, BStBl II 1990, 916). 78
- Die Unternehmensidentität ist allein mit Blick auf das Unternehmen des Organträgers und nicht etwa durch Vergleich zwischen diesem und dem verlustträchtigen Unternehmen der Organgesellschaft zu beurteilen. 79
2. Bei gewerblich geprägten Personengesellschaften wie der Klägerin ist nach Auffassung des erkennenden Senates für die Frage des Verlustabzuges nach § 10a GewStG die Unternehmensidentität nach denselben Kriterien festzustellen. 80
- a) Die Frage, nach welchen Kriterien die Unternehmensidentität bei Personengesellschaften zu beurteilen ist bzw. ob hier auch die vorstehenden Maßstäbe anzulegen sind, wird für Personengesellschaften, die nach § 15 Abs. 3 EStG als gewerblich 81

zu beurteilen sind, in Rechtsprechung und Literatur unterschiedlich beantwortet. Denn gewerblich geprägte Personengesellschaften i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG – wie die Klägerin – weisen die Besonderheit auf, dass diese anders als Einzelunternehmer einen einheitlichen Gewerbebetrieb unterhalten (vgl. § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 3 1. Hs. EStG).

Für den Ausgleich eines Verlustes innerhalb desselben Erhebungszeitraumes ist zunächst 82
offenbar unstreitig, dass dieser wegen Einheitlichkeit des Gewerbes auch zwischen sachlich
nicht zusammenhängenden Tätigkeiten einer Personengesellschaft stattfindet (vgl. die
Argumentation in BFH v. 15.12.1992 - VIII R 52/91, BFH/NV 1993, 684; Güroff in:
Glanegger/Güroff § 2 GewStG Rz. 26 ff., Drüen in: Blümich § 2 GewStG Rz. 45, § 10a
GewStG Rz. 56; Kleinheisterkamp in: Lenski/Steinberg § 10a GewStG Rz. 24, 25).

Problematisch ist dagegen, was aus der Annahme eines einheitlichen Gewerbebetriebes für 83
das Erfordernis der Unternehmensidentität i.R.d. Verlustabzuges zwischen verschiedenen
Erhebungszeiträumen folgt. Denn während bei originär gewerblich tätigen
Mitunternehmerschaften für den Verlustabzug in unterschiedlichen Erhebungszeiträumen
Einigkeit darüber zu bestehen scheint, dass dieser nur unter der Voraussetzung der
Unternehmensidentität möglich ist (vgl. BFH-Urteile v. 7.11.2006 - VIII R 30/05, BStBl II 2007,
723, v. 12.1.1983 - IV R 177/80, BStBl II 1983, 425, v. 28.4.1977 - IV R 165/76, BStBl II 1977,
666; Schnitter in: Frotscher/Maas § 10a GewStG Rz. 57, 60; Drüen in: Blümich § 10a
GewStG Rz. 57), werden zur gleichen Frage für gewerblich geprägte Personengesellschaften
i.S.v. § 15 Abs. 3 EStG unterschiedliche Auffassungen vertreten.

(1) Nach einer Ansicht ist bei Personengesellschaften, die nach § 15 Abs. 3 EStG 84
wegen Infektion oder gewerblicher Prägung Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, die
Unternehmensidentität inhaltlich nicht weiter zu prüfen bzw. stets zu bejahen. Dies wird aus
§ 15 Abs. 3 1. Hs. EStG und der daraus folgenden vollumfänglich gewerblichen Tätigkeit
hergeleitet (beispielsweise von Kleinheisterkamp in: Lenski/Steinberg § 10a GewStG Rz. 25
m. w. N.; Schnitter in: Frotscher/Maas § 10a GewStG Rz. 60; dargestellt als h. M. bei Drüen
in: Blümich § 10a GewStG Rz. 56; Kleinheisterkamp, FR 2009, 522, 523).

Wegen der Einheit des Gewerbebetriebs einer kontinuierlich nach § 15 Abs. 3 EStG als 85
gewerblich einzuordnenden Personengesellschaft soll nicht nur ein unterjährigen
Verlустаusgleich, sondern auch ein Verlustabzug ungeachtet eines sachlichen
Zusammenhangs mehrerer Tätigkeiten möglich sein; mit anderen Worten: durch Infektion
oder gewerbliche Prägung wird als Rechtsfolge des § 15 Abs. 3 EStG nicht nur der Umfang
des Gewerbebetriebes bestimmt und eine vollständige Gewerblichkeit der Betätigung fingiert,
sondern zugleich die Identität von im Rahmen dieses einheitlichen Gewerbebetriebs
gleichzeitig oder nacheinander ausgeübten, inhaltlich eigentlich – nach den unter 1.
dargestellten Grundsätzen – nicht zusammenhängenden Tätigkeiten.

(2) Anderer Ansicht nach ist der Unterschied zwischen von Einzelunternehmern 86
einerseits und Personengesellschaften andererseits getragenen Betrieben abzulehnen, und
es sind die für die Unternehmensidentität von natürlichen Personen geltenden Erfordernisse
auch für den Verlustabzug von Personengesellschaften im Verlauf verschiedener
Erhebungszeiträume zu wahren, ungeachtet einer aus § 15 Abs. 3 EStG folgenden Einheit
des Gewerbebetriebes.

Auch wenn gewerblich geprägte Personengesellschaften nur einen einheitlichen 87
Gewerbebetrieb haben und deshalb innerhalb desselben Erhebungszeitraums ein
Verlустаusgleich zwischen unter Umständen sachlich nicht zusammenhängenden Tätigkeiten
stattfindet, folge daraus nicht - so die Begründung -, dass gewerblich geprägte

Personengesellschaften in Bezug auf die Unternehmensidentität anders zu behandeln sind als Einzelgewerbetreibende. Es soll nämlich zu beachten sein, dass die Personengesellschaft nur Steuerschuldner ist, sachlich gewerbsteuerpflichtig aber die Mitunternehmer sind (vgl. z.B. FG Köln, Urteil v. 15.2.2012 - 10 K 1830/10, EFG 2012, 1291 rkr., sowie Güroff in: Glanegger/Güroff, § 10a GewStG Rz. 20).

In die vorgenannte Richtung weist nach Auffassung des erkennenden Senates auch das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 7.8.2008 (IV R 86/05, BStBl II 2012, 145) das zu dem Fall einer GmbH & Co. KG ergangen ist, die einen selbständigen - verlustträchtigen - Teilbetrieb veräußerte. Auch hier wurde trotz ununterbrochener gewerblicher Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG der gewerbsteuerliche Verlustabzug unter Verneinung der Unternehmensidentität versagt; im Ergebnis konnte die formelle Einheit des Gewerbebetriebes nach § 15 Abs. 3 EStG also nicht über die inhaltlich fehlende Unternehmensgleichheit hinweghelfen (vgl. auch Salzmann, DStR 2008, 2017). 88

b) Der erkennende Senat hält es für zutreffend weil folgerichtig, für den Verlustabzug einer Personengesellschaft an dem Erfordernis der Unternehmensidentität festzuhalten und hierbei dieselben Maßstäbe anzulegen, wie bei der Prüfung der Unternehmensidentität von Einzelunternehmen, auch wenn es sich - wie bei der Klägerin - um eine formell stets und einheitlich, unabhängig von dem Umfang ihrer originär gewerblichen Tätigkeit gewerbliche Gesellschaft handelt. 89

Die formell aus § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG i. V. m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG abgeleitete einheitliche Gewerblichkeit kann nicht zur Begründung einer Unternehmensidentität herangezogen werden, wenn Gewerbeertrag und Gewerbeverlust, die sich für eine mögliche Verrechnung gegenüberstehen, im Einzelfall aus verschiedenen Betrieben herrühren. Denn letztlich sollen gewerbsteuerliche Folgen separat für jedes Steuerobjekt und das daraus resultierende, positive oder negative Ergebnis gezogen werden. Dieser gesetzlichen Zielrichtung würde es zuwiderlaufen, wenn man aus § 15 Abs. 3 EStG folgern würde, dass der Gewerbeertrag eines Unternehmens durch den in einem davon verschiedenen Unternehmen, mit anderen sachlichen, personellen, finanziellen Mitteln und anderem Inhalt erzielten Verlust steuerwirksam gemindert werden dürfte, ohne dass eine gesetzliche Regelung unmissverständlich hierzu zwingt. Eine derartige Auslegung des Verweises auf § 15 Abs. 3 EStG in § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG würde dem Objektsteuerbegriff widersprechen. 90

Eine nach förmlichen Kriterien bestimmte Vereinheitlichung der Einkunftsart kann zudem eine Prüfung der inhaltlichen Unternehmensgleichheit zur Sicherstellung eines steuerlich sachgerechten Ergebnisses nicht ersparen. Dies kommt für den Bereich der stets – kraft Rechtsform, § 2 Abs. 2 GewStG – einheitlich gewerblichen Kapitalgesellschaften in § 10a S. 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG zum Ausdruck. 91

Aus dem BFH-Urteil vom 17.3.2010 (IV R 41/07, BStBl II 2010, 977), das die Klägerin für sich anführt, lässt sich nichts anderes ableiten für die Annahme der Unternehmensidentität bei Übergang von originär gewerblicher zu gewerblich geprägter Tätigkeit. Das Urteil ist ergangen zu der Einbeziehung eines Veräußerungsgewinns in den Gewerbeertrag einer GmbH & Co. KG, die nach Verkauf der produzierenden Tätigkeit nur noch - gewerblich geprägte - Vermögensverwaltung ausübt. Die Entscheidung äußert sich zu der persönlichen Gewerbsteuerpflicht, während der ein Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebes immer zu dem laufenden Gewinn der Gesellschaft gehört. Das Weiterbestehen der persönlichen Steuerpflicht und die Fortführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage, deren stille Reserven nicht aufgedeckt wurden, sind Hauptargumente des Urteils. Diese sind jedoch nicht übertragbar auf den Begriff der Unternehmensidentität, der im Kontext der sachlichen 92

Gewerbsteuerpflicht steht. Das Urteil ist folglich wegen der unterschiedlichen Fragestellungen grundsätzlich nicht auf die Prüfung der Unternehmensidentität zu beziehen.

II.	93
Die Anwendung der vorstehenden rechtlichen Maßstäbe zum Erfordernis der Unternehmensidentität führt im Streitfall zu dem Ergebnis, dass im Jahr 2003 eine Unterbrechung der Unternehmensidentität in der Person der Klägerin stattgefunden hat, der einen Wegfall der Verlustabzugsmöglichkeit nach § 10a GewStG spätestens ab 27.12.2003 zur Folge hatte. Denn es besteht zwischen dem Unternehmen der Klägerin zu Beginn des Jahres 2003 und dem zum Jahresende 2003 vorhandenen Unternehmen kein sachlicher Zusammenhang mehr.	94
1. Es spricht Vieles dafür, bereits zum 30.9./1.10.2003 einen Verlust der Unternehmensidentität anzunehmen.	95
Bis zu diesem Zeitpunkt bestand das Geschäft der Klägerin darin, ihrer Tochtergesellschaft BF Rohstoffe (Zement und Füllmaterial) zu beschaffen, sowie die Produktionshalle einer Mieterin – der P – zur Nutzung zu überlassen, die vertraglich zur ausschließlichen Betonabnahme von der BF verpflichtet war.	96
Die nach diesem Zeitpunkt noch verbleibende (Rest-)Vermietung an die P steht mit vorstehender Tätigkeit in keinem spezifischen wirtschaftlichen Zusammenhang mehr. Wenn die Handelstätigkeit auch nicht personalintensiv war und keine umfangreichen Betriebsmittel erforderlich waren, wovon für die Abwicklung der Hallenvermietung vermutlich gleichermaßen ausgegangen werden kann, so ist die ab 1.10.2003 verbleibende „Nur“-Vermietung in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung nicht dasselbe, wie die zuvor in den Komplex aus Kiesabbau, Rohstoffhandel und Betonhandel eingebettete Nutzungsüberlassung. Die Nutzungsüberlassung der Halle, flankiert von der gleichzeitigen Verpflichtung der Mieterin zum Betonbezug von einer Tochter der Klägerin, die wiederum ihre Rohstoffe von der Klägerin abnahm, war ein planvoller Kreislauf unter Schaffung und Ausnutzung gegenseitiger wirtschaftlicher Vorteile und Abhängigkeiten. Die inhaltliche Gleichheit dessen mit der ab 1.10.2003 noch isoliert abgewickelten Vermietung lässt sich trotz Beibehaltung der einzigen Betriebsgrundlage kaum bejahen, weder dem wirtschaftlichen Gehalt der Tätigkeiten nach noch ihrer Art nach, da mit der Handelstätigkeit die einzige originär und die Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG aufweisende Tätigkeit weggefallen ist, die letztendlich den Charakter des Unternehmens bis 30.9.2003 ausgemacht haben dürfte.	97
Diese inhaltliche Wesensverschiedenheit kann eine durchgehende gewerbliche Prägung der Klägerin nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, die lediglich formeller Natur ist und eine Gewerblichkeit ohne Vorliegen qualitativer Voraussetzungen fingiert, nicht kompensieren.	98
2. Ob die Unternehmensidentität bereits mit der Einstellung des Baumaterialhandels zum 30.9.2003 einher ging, kann jedoch letztlich offen bleiben, weil jedenfalls mit der Verschmelzung der A4 alt auf die Klägerin und Fortführung deren Betriebs das Unternehmen nicht mehr identisch war mit dem klägerischen Unternehmen, in dem die Verluste über organschaftliche Zurechnung angefallen sind.	99
Nach dem Anwachsungsvorgang ist zwar der aufgenommene Betrieb der A4 alt unverändert fortgeführt worden unter der Klägerin als neuer Rechtsträgerin, nicht jedoch umgekehrt auch das Unternehmen der Klägerin. Dieses ist in dem neuen Betrieb untergegangen. Denn mit Aufnahme der A4 alt hat das Unternehmen ein neues Gepräge erhalten.	100

Während die Klägerin bis dahin über keinerlei eigene personelle Ressourcen verfügte, sind mit der Anwachsung 74 Arbeitnehmer auf sie übergegangen. Auch die Art der Betätigung in Gestalt einer anfänglichen Bauträgertätigkeit, der Grundstücksverwaltung und der Grundstücksvermietung in erheblichem Umfang unterscheidet sich wesentlich von der früheren Nutzungsüberlassung der einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage an die P. 101

Mit den zu veräußernden oder zu vermietenden Grundstücken hat die Klägerin auch neben der Produktionshalle erstmals sowohl im Bereich des Anlage- als auch des Umlaufvermögens über körperliches Aktivvermögen verfügt. 102

Schließlich ist der Kreis der Geschäftspartner in Gestalt der Auftragnehmer und insbesondere der Kunden begründet bzw. wesentlich erweitert worden: Es hat erstmals überhaupt ein breiter Kundenkreis bestanden, demgegenüber die Klägerin unterschiedliche Leistungen anbieten konnte. Die Beteiligung am Wirtschaftsverkehr ist folglich auch nicht vergleichbar mit der zuvor praktisch auf einen Abnehmer konzentrierten Marktteilnahme. 103

3. Zu keinem anderen Ergebnis können die von der Klägerin angeführten Argumente bezüglich der ab März 2003 geplanten Wiederaufnahme der eigenen Produktion in der Halle (nachfolgend a)) und der Aufrechterhaltung des Standortes (nachfolgend b)) führen. Auch auf eine wirtschaftliche Sinnhaftigkeit von Umstrukturierungsmaßnahmen kommt es vorliegend nicht an (nachfolgend c)) 104

a) Die im März 2003 begonnenen Bemühungen der Klägerin um Verlängerung der Produktionsgenehmigung mit verändertem Inhalt – Betonsteine statt Fertiggaragen – über den 31.12.2004 hinaus und der erklärte Eintritt in die für die P erteilten BImSchG-Genehmigungen begründen selbst zunächst keinen Gewerbebetrieb, sondern bloße Vorbereitungshandlungen, die gewerbesteuerlich irrelevant sind. 105

Die Klägerin hätte für die Vorbereitungshandlungen bezüglich der Fortführung bzw. Aufnahme des Geschäftes der P keine Gewerbeverluste ausgleichen oder abziehen dürfen, weil noch kein Gewerbebesteuerobjekt und damit noch keine sachliche Gewerbebesteuerpflicht gegeben waren (vgl. zu dieser Argumentation BFH-Urteil v. 26.3.1985 - VIII R 260/81, BStBl II 1985, 433). Folglich kann dieses Gebilde 2003 auch noch keinen Vergleichsgegenstand für die Frage der Unternehmensidentität bieten. Solange keine sachliche Gewerbebesteuerpflicht angenommen werden kann, solange existiert auch kein „Betrieb“ i.S.d GewStG und kein Unternehmen, das mit einem anderen Unternehmen identisch sein könnte. 106

b) Die von der Klägerin zur Erläuterung ihrer Bemühungen und der verschiedenartigen Tätigkeiten im Umfeld des Produktionsgrundstückes herangezogene „Nutzbarmachung eines Standortes“ stellt nach Auffassung des Gerichts auch nicht die eigentliche, das Unternehmen fortlaufend dominierende und allein prägende Betätigung dar. Es handelt sich dabei nur um eine Zielsetzung, die bei der Gestaltung des Unternehmens verfolgt wird; sie ist jedoch kein Selbstzweck für einen Betrieb und erfüllt deshalb auch nicht die Kriterien einer gewerblichen Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG. 107

Ziel einer Geschäftstätigkeit müsste die Nutzung des Standortes für bestimmte eigenwirtschaftliche Zwecke, durch Handel, Produktion, Vermietung an dem bzw. mithilfe des Standortes sein. Nicht eine abstrakte Hallennutzung und Sicherung eines Standortes in einem Landschaftsschutzgebiet ist Gegenstand eines Betriebs, zumal es einer solchen Aktivität an einer für eine gewerbliche Tätigkeit erforderlichen Beteiligung am Wirtschaftsverkehr fehlen dürfte, sondern die dort ausgeübte, mit Gewinnerzielungsabsicht 108

betriebene Tätigkeit in ihrem jeweiligen Ausprägungsmerkmal, wie Handel mit Zement, Produktion von Garagen oder Steinen, Bauträgertätigkeit mit Gebäudeverwaltung und -vermietung.

Selbst wenn man den Ein- und Verkauf von Zement und die Vermietung der Produktionshalle mit der Argumentation der Klägerin als bloße, dem Hauptgeschäftsfeld Produktion und Vertrieb von Beton dienende Hilfsgeschäfte statt als eigenständige Geschäftsfelder ansähe, so wäre auch dieser Gesamtkomplex 2003 mit dem Ende des Kerngeschäfts Betonvertrieb bei der BF und dem Verkauf der Betonwerke untergegangen. Der Zementhandel war abhängig von der Betonproduktion der BF, und die Betonproduktion profitierte von der Abnahme des Betons durch die Hallenmieterin P zur unmittelbaren Verarbeitung vor Ort. Dieses Dreiecksverhältnis zerfiel mit Wegfall der letzten aktiven Tätigkeit am Markt 2003. 109

Dass der Standort damit zunächst als Produktionsstandort stillgelegt war und dort keine Aktivität der Klägerin i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG betrieben wurde, wird gerade durch den Verlauf des Jahres 2003 deutlich: Die Klägerin war gezwungen, sich einen neuen Geschäftsgegenstand zu geben und sich für den Standort ein neues Produkt bzw. eine neue betriebliche Aufgabe in Gestalt der Aufnahme der A4 alt und einer eigenen Produktionstätigkeit zu suchen. Die Klägerin war – vor dem Hintergrund der Aufrechterhaltung der Produktionsmöglichkeiten an dem Standort - bereit, ihre Tätigkeit entsprechend umzuwandeln von einer nur flankierenden Vermietungs- und Handelstätigkeit in eine Dienstleistungs- und Produktionstätigkeit. 110

Gegen eine vollständige inhaltliche Änderung des Unternehmens lässt sich auch nicht mit Erfolg einwenden, dass die Klägerin bei rechtzeitiger Verlängerung der BlmschG-Genehmigung vor dem 30.9.2003 umgehend mit der Produktion der Betonsteine hätte beginnen dürfen; auch in diesem Fall wäre von einer für den Verlustabzug schädlichen Verschiedenheit des verlustproduzierenden Betriebes und der neu aufgenommenen Produktionstätigkeit auszugehen. 111

c) Es mag schließlich sein, dass die Beendigung der vormaligen Tätigkeit und Umformung des Unternehmens wirtschaftlichen Zwängen geschuldet war und wegen innerhalb des Komplexes aus Kiesabbau (A ... B), Zement- und Füllmaterialhandel (Klägerin), Betonvertrieb (BF) und Garagenproduktion (P) ineinandergreifender Effekte unumgänglich war. Es ist nachvollziehbar, dass von der Einstellung der Betonwerke der Tochtergesellschaft BF auch die Handelstätigkeit der Klägerin beeinträchtigt wurde, oder dass die Aufgabe der Produktion der P Auswirkungen auf das Geflecht aus Nutzungsüberlassung und Betonbezugsverpflichtung haben würde. 112

Jedoch können auch wirtschaftlich noch so vernünftige Überlegungen nicht verhindern, dass mit der sachlichen, wirtschaftlichen, finanziellen Erneuerung des Unternehmens auch ein Bruch in der Unternehmensgleichheit einhergeht, wenn der verlustträchtige Betrieb eben deshalb beendet wird, weil er in der bisherigen Ausgestaltung nicht mehr lohnend fortgeführt werden kann, und stattdessen eine andere Tätigkeit gefunden wird, um die wesentliche Betriebsgrundlage weiternutzen zu können. 113

B. 114

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen: 115

Denn die Klärung der Rechtsfragen, 116

117

- ob bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft die Unternehmensidentität auch dann zu bejahen ist, wenn es sich in den verschiedenen Jahren um sachlich verschiedene Tätigkeiten handelt und	
- ob das Halten eines Grundstückes zur "Nutzbarmachung eines Standortes" als gewerbliche Tätigkeit angesehen werden kann,	118
ist im Interesse der Allgemeinheit an der Einheitlichkeit der Rechtsprechung und der Fortentwicklung des Rechts erforderlich; die Rechtsfragen sind im konkreten Streitfall klärbar.	119
C.	120
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	121