
Datum: 29.09.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1180/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0929.10K1180.13.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV R 59/16

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 5.6.2012 in Form der Einspruchsentscheidung vom 20.3.2013 verpflichtet, den auf den 31.12.2006 verbleibenden Gewerbeverlust für die Y A GmbH & Co. KG mit ... € festzustellen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

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 des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten darüber, ob Unternehmensidentität und Unternehmeridentität als Voraussetzungen für die Feststellung eines Gewerbeverlusts gegeben sind.	2
Die Klägerin gehörte zur A Gruppe mit Sitz in den USA. Die A ... Company (UK) Ltd. ("A UK") ist die alleinige Anteilseignerin der A Deutschland GmbH (Klägerin). Diese war alleinige Kommanditistin der Y A GmbH & Co. KG (YA-KG). Die Y Verwaltungs GmbH war die alleinige Komplementärin der YA-KG ohne eine vermögensmäßige Beteiligung. Alleinige Anteilseignerin an der Y Verwaltungs GmbH war wiederum die Klägerin, die im vorliegenden Verfahren im Anschluss an einen Anwachsungsvorgang als Rechtsnachfolgerin der YA-KG	3

die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts für die YA-KG begehrt. Einzelvertretungsberechtigter und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiter Geschäftsführer war der für die wirtschaftliche Entwicklung der deutschen Konzerngesellschaften innerhalb der A Gruppe verantwortliche Herr H. Sämtliche deutsche Konzerngesellschaften haben ein abweichendes Wirtschaftsjahr zum Ablauf des 30.06. eines jeden Jahres.

Die Geschäftstätigkeit der YA-KG beinhaltete zum 30.06.2005 die Produktion von ... sowie den Handel mit sonstigen Produkten der A Gruppe. Dabei wurden durchschnittlich ... Arbeitnehmer beschäftigt und jährliche Umsatzerlöse von ca. ... Mio. € erzielt. 4

Im Wirtschaftsjahr 2005 bestand der deutsche Teilkonzern der A Gruppe aus einer Vielzahl inländischer operativer Kommanditgesellschaften, welche historisch im Wesentlichen aus dem Hinzuerwerb von Firmen im Zeitraum 1999 bis 2000 durch die A Gruppe resultierten. Im Jahr 2005 fasste die Konzernführung den Plan, die deutschen operativen Kommanditgesellschaften der A Gruppe zu restrukturieren. Ziel war es, die verschiedenen Aktivitäten der einzelnen operativen Gesellschaften soweit als möglich auf die Klägerin als einzige Gesellschaft zu konzentrieren. Gründe hierfür waren ein einheitlicher Marktauftritt gegenüber Kunden, ein einheitliches Reporting sowie die Erzielung von Synergieeffekten zur Kosteneinsparung. Um dieses Ziel zu erreichen, wurden sämtliche Geschäftsbetriebe der A Kommanditgesellschaften – mit Ausnahme des Geschäftsbetriebs der YA-KG – im Wege der erweiterten Anwachsung zum 30.06.2005 auf die Klägerin übertragen. Die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge der untergegangenen Kommanditgesellschaften wurden in der Folgezeit von der Klägerin steuerlich genutzt. 5

Grund für die Ausnahme der YA-KG war, dass diese vor einer Anwachsung auf die Klägerin zunächst ihr Grundvermögen, insbesondere ein Betriebsgrundstück in D, veräußern wollte, auf welchem eine Fabrik für ... betrieben wurde. Um den doppelten Anfall von Grunderwerbsteuer (einerseits durch die Anwachsung und andererseits durch einen anschließenden Grundstücksverkauf) zu vermeiden, sollte der Geschäftsbetrieb der YA-KG bis zum Verkauf des betreffenden Grundvermögens an die Klägerin verpachtet werden. Nach dem Verkauf des Grundvermögens sollte dann die YA-KG ebenfalls auf die Klägerin anwachsen. Nach Angaben der Klägerin war der Abschluss des Betriebspachtvertrags somit lediglich als "Zwischenlösung" im Rahmen des Gesamtplans der Restrukturierung zwischen der YA-KG und der Klägerin gedacht. 6

Dementsprechend schloss die YA-KG hinsichtlich des von ihr betriebenen Unternehmens mit Wirkung ab dem 1.7.2005 einen Betriebspachtvertrag mit der Klägerin ab. Danach wurde das Anlagevermögen der YA-KG an die Klägerin verpachtet. Das Umlaufvermögen der YA-KG wurde zu diesem Stichtag an die Klägerin veräußert und übertragen. Weiterhin gingen zu diesem Stichtag die Arbeitsverhältnisse mit den Arbeitnehmern der YA-KG nach § 613a BGB auf die Klägerin über. Wegen der Einzelheiten wird auf den Betriebspachtvertrag Bezug genommen. 7

Der Betriebspachtvertrag wurde am 30.6.2006 aufgehoben. Hintergrund hierfür war nach Angaben der Klägerin das Interesse, die Strukturen der Deutschen Gruppe weiter zu vereinfachen, nachdem man zu der Erkenntnis gelangt sei, dass sich der Verkauf des Grundvermögens der YA-KG wohl länger als zunächst erwartet hinziehen würde und die Klägerin den bestehenden Betriebspachtvertrag angesichts der beabsichtigten Vereinfachung nicht längerfristig habe fortführen wollen. Im Zuge der Aufhebung des Betriebspachtvertrages sahen die Vertragsparteien von einer Rückübertragung des verpachteten Anlagevermögens des vormals gepachteten Betriebes an die YA-KG ab, sondern vereinbarten vielmehr dessen 8

Übertragung auf die Klägerin, die dafür vereinbarungsgemäß eine Zahlung von ... € an die YA-KG leistete. In dieser Höhe aktivierte die Klägerin einen Kundenstamm der YA-KG. Das in D belegene Betriebsgrundstück mit dem aufstehenden Fabrikationsbetrieb vermietete die YA-KG mit Mietvertrag vom 1.7.2006 fortan an die Klägerin.

Der Beklagte stellte mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenem Bescheid vom 19.7.2007 den zum 31.12.2005 vortragsfähigen Gewerbeverlust der YA-KG mit ... € fest. Dieser Verlust wurde in 2006 von dem Gewerbeertrag vor Verlustabzug in Höhe von ... € abgezogen, so dass der Gewerbesteuermessbetrag für 2006 auf 0 € festgesetzt wurde. 9

2008/2009 fand bei der YA-KG durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung M eine Außenprüfung statt, die u.a. auch die Gewerbesteuer 2004 bis 2006 umfasste. In dem Betriebsprüfungsbericht vom 6.5.2009 vertrat der Prüfer die Ansicht, dass der auf den 31.12.2005 festgestellte gewerbesteuerliche Verlustvortrag zu versagen sei, da der Gewerbebetrieb der YA-KG im Verlustentstehungsjahr infolge der Betriebsverpachtung nicht identisch sei mit dem Gewerbebetrieb im Verlustverrechnungsjahr. Der Beklagte folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und hob mit Bescheid vom 14.7.2009 die frühere Feststellung des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags auf. Den Gewerbesteuermessbetrag 2006 setzte er mit Bescheid vom 16.7.2009 auf ... € fest. 10

Mit Wirkung vom 29.6.2011 trat die Y Verwaltungs GmbH aus der YA-KG aus, die infolgedessen aufgelöst wurde; ihr Vermögen wuchs der Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin an (§ 738 BGB; vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2012 - IV R 3/09, BFHE 239, 130, BStBl II 2013, 176, DB 2013, 14). Da sich der beabsichtigte Verkauf des Grundvermögens schwieriger als erwartet erwies, war es der YA-KG bis zur Anwachsung im Jahr 2011 lediglich gelungen, ein Teilgrundstück zu veräußern (notarieller Vertrag vom 21.12.2006). 11

Die Aufhebung der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2005 war Gegenstand des von der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der YA-KG geführten Rechtsstreits 10 K 1830/10. Das FG Köln gab der Klage mit Urteil vom 15.2.2012 - 10 K 1830/10 teilweise statt und hob den Bescheid vom 14.7.2009 auf, mit dem der Bescheid vom 19.7.2007 über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2005 aufgehoben worden war. Die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts (§ 10a Satz 4 GewStG) erfolge unabhängig davon, ob der Verlustvortrag wegen Wegfalls der Unternehmens- oder der Unternehmeridentität in einem späteren Jahr nicht mehr gewerbesteuermindernd geltend gemacht werden könne. Denn über die Frage der Berücksichtigungsfähigkeit sei nicht im Jahr der Verlustentstehung, sondern in dem Jahr der Verlustberücksichtigung zu entscheiden (BFH-Urteil vom 3.2.2010 - IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492, Rz. 15 m.w.N.). 12

Die Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung gegenüber der YA-KG für 2006 hielt das Gericht demgegenüber für rechtmäßig. Der Gewerbeertrag des Wirtschaftsjahres 2005/2006 in Höhe von ... € (nach Hinzurechnungen und Kürzungen) sei mangels Unternehmensidentität nicht um den Gewerbeverlustvortrag aus den Vorjahren zu mindern. Denn der Übergang von einem Produktions- und Vertriebsunternehmen zu einem Verpachtungsunternehmen stelle den Übergang von einer gewerblichen Tätigkeit zu einer anderen dar (BFH-Urteil vom 28.5.1968 - IV 340/64, BStBl II 1968, 688). Zwar bejahe der BFH den inneren Zusammenhang im Verhältnis der aus einer Betriebsaufspaltung hervorgegangenen Besitzgesellschaft zur Betriebskapitalgesellschaft. Im Streitfall liege aber mangels personeller Verflechtung keine Betriebsaufspaltung vor. Denn in der Besitzpersonengesellschaft (YA-KG) sei die Klägerin die beherrschende Person, während bei der Klägerin die A UK alleinige 13

Anteilseignerin sei.

Auf der Grundlage dieses inzwischen rechtskräftigen Urteils ist streitgegenständlich im vorliegenden Verfahren die Ablehnung des Antrags der Klägerin, den auf den 31.12.2006 verbleibenden vortragsfähigen Gewerbeverlust mit dem gegenüber dem Stichtag vom 31.12.2005 unveränderten Wert von ... € wiederum für die YA-KG festzustellen. Der Beklagte hatte einen entsprechenden Antrag der Klägerin vom 7.5.2012 mit Bescheid vom 05.06.2012 (GA. Bl. 20) abgelehnt und dabei zu Begründung darauf abgestellt, dass dieser Verlust mangels Unternehmensidentität untergegangen sei. Zwar sei der vortragsfähige Gewerbeverlust der YA-KG auf den 31.12.2005 durch das o.a. Urteil des Finanzgerichts Köln wieder auf ... € festgestellt worden, aus dem Urteil ergebe sich jedoch, dass dieser Verlust im Jahr 2006 mangels Unternehmensidentität nicht mit zu berücksichtigen und damit weggefallen sei. 14

Dieses Verfahren ruhte im Anschluss an die mündliche Verhandlung vom 20.1.2016 bis zur Rechtskraft des klageabweisenden Urteils im Verfahren 10 K 2481/13 vom gleichen Tage, mit welchem die Klägerin das Begehren verfolgt hatte, bereits aufgrund des Abschlusses des Betriebspachtvertrages und dessen Beendigung mit Ablauf des 30.6.2006 einen Betriebsübergang auf die Klägerin anzunehmen und den zum 31.12.2005 für die YA-KG festgestellten Gewerbeverlustvortrag bereits zum 31.12.2006 für die Klägerin festzustellen. Das Gericht hatte in seiner Entscheidung die insofern erforderliche Unternehmensidentität zwischen dem gewerblichen Betrieb der YA-KG, die den Verlust erlitten hatte, und dem der Klägerin verneint und war so zu der Auffassung gelangt, dass es weder zum 1.7.2005 noch zum 1.7.2006 zu einem Übergang des Gewerbeverlustvortrags auf die Klägerin habe kommen können. Nach Beendigung des Betriebspachtungsvertrages habe die Klägerin das zuvor angepachtete Produktions- und Vertriebsunternehmen ab dem 1.7.2006 zwar mit eigenen Wirtschaftsgütern, aber anders als die YA-KG bis zum 30.6.2005 nicht auf eigenem, sondern auf einem von der YA-KG angemieteten Grundstück fortgeführt. Zwischen dem Betrieb des seitens der Klägerin angepachteten Produktions- und Vertriebsunternehmens in der Zeit vom 1.7.2005 bis zum 30.6.2006 und dem Betrieb eines Produktions- und Vertriebsunternehmens mit eigenen Wirtschaftsgütern ab dem 1.7.2006 habe danach ebenso wenig Unternehmensidentität bestanden wie zwischen dem von der YA-KG bis zum 30.6.2005 auf eigenem Grundstück betriebenen Produktions- und Vertriebsunternehmen und demjenigen, welches die Klägerin ab dem 1.7.2006 auf angepachtetem Grundstück betrieben habe. Wegen der Einzelheiten wird auf das inzwischen rechtskräftige Urteil vom 20.1.2016 im Verfahren 10 K 2481/13 verwiesen. 15

Mit dem Einspruch gegen den vorliegend streitgegenständlichen Bescheid vom 05.06.2012 (GA. Bl. 20) über die Ablehnung der Gewerbeverlust-Feststellung auf den 31.12.2006 machte die Klägerin geltend, zwar habe das FG Köln in seinem Urteil 10 K 1830/10 vom 15.02.2012 ausgeführt, dass ein Verlustabzug im Jahr 2006 mangels Unternehmensidentität nicht möglich sei, jedoch seit dem Urteil nicht zu entnehmen, dass dies automatisch zu einem Untergang des Gewerbeverlustvortrags führe. Vielmehr sei die Möglichkeit des Verlustabzugs in jedem Veranlagungszeitraum neu zu prüfen; der Verlustvortrag bestehe damit auch noch über das Jahr 2006 hinaus fort. Angesichts der im vorliegenden Fall unstreitigen Unternehmeridentität sei im Streitjahr 2006 nicht auszuschließen, dass für den verlustverursachenden Betrieb künftig wieder Unternehmens- und Unternehmeridentität gegeben sein könne, so dass der Verlust auch für die Jahre 2006 und danach bis zum Untergang der YA-KG festzustellen sei. Die Klägerin habe bis zur Anwachsung (29.6.2011) 100% des Kapitals der YA-KG gehalten und sei damit gewerbesteuerlich als Mitunternehmerin des Betriebs anzusehen gewesen. Daher seien spätestens nach der 16

Anwachsung im Jahre 2011 Unternehmens- und Unternehmeridentität wieder zu bejahen, so dass der Verlust ab 2011 wieder verwertbar sei.

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung stellte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 20.3.2013 darauf ab, das FG-Köln habe in seinem Urteil vom 15.2.2012 die Unternehmensidentität ab 1.7.2005 rechtskräftig verneint. Für Fälle einer Teilbetriebsveräußerung sei bereits entschieden, dass bei fehlender (Teil-) Unternehmensidentität eine Kürzung von Gewerbeerträgen in späteren Erhebungszeiträumen nicht vorzunehmen sei (BFH-Urteil vom 7.8.2008 - IV R 86/05, BStBI II 2012, 145). Gegen die begehrte Verlustfeststellung spreche auch, dass über die Abzugsfähigkeit des Verlustes im jeweiligen Erhebungszeitraum des Abzugs entschieden werde, so dass über die Frage der Unternehmensidentität ggfs. in einem viel späteren Erhebungszeitraum entschieden werden müsse. Zudem sei im Streitfall ein Wiederaufleben der Unternehmensidentität in späteren Erhebungszeiträumen auch nicht durch den Umstand möglich, dass zum Zeitpunkt der Anwachsung im Jahr 2011 kein Produktions- und Handelsunternehmen angewachsen sei, sondern ein Verpachtungsunternehmen; ein einmal weggefallener Verlust könne in späteren Jahren nicht wieder aufleben. Denn durch den Wegfall der Unternehmensidentität gehe nach dem systematischen Verständnis des BFH der Betrieb als sachliches Besteuerungsobjekt der Gewerbesteuer unter (BFH-Urteil vom 16.06.1996 - VIII R 41/95, BFHE 180, 455, BStBI II 1997, 179, DB 1996, 1806), so dass die Verluste endgültig wegfielen. So habe der BFH für die Unternehmeridentität bereits mit Urteil vom 11.10.2012 - IV R 3/09, BFHE 239, 130, BStBI II 2013, 176, DB 2013, 14 entschieden, dass bereits eine kurzfristige Unterbrechung - selbst für eine logische Sekunde - zum endgültigen Wegfall des Verlustabzugs führe. Dies gelte entsprechend auch für die Frage der Unternehmensidentität.

Die Klägerin beantragt als Rechtsnachfolgerin der YA-KG, 18

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 5.6.2012 und der Einspruchsentscheidung vom 20.3.2013 zu verpflichten, den auf den 31.12.2006 verbleibenden Gewerbeverlustr der YA-KG mit dem gegenüber dem Stichtag vom 31.12.2005 unveränderten Wert von ... € festzustellen. 19

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Zulassung der Revision. 21

Der Beklagte hält unter Bezugnahme auf das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 15.10.2013 - 7 K 265/08 daran fest, dass der Verlustvortrag wegen des Wegfalls der Unternehmensidentität insgesamt am 1.7.2005 weggefallen sei und deshalb auch nicht für die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der YA-KG festgestellt werden könne. Der Verlust sei vielmehr endgültig weggefallen und stehe auch für Feststellungszwecke nicht mehr zur Verfügung. Zwar sei die Klägerin alleinige Kommanditistin der YA-KG gewesen und somit nach der Rechtsprechung des BFH als Mitunternehmerin Trägerin des Verlustvortrags, diese Rechtsprechung ziele aber vor allem auf die Frage der Unternehmeridentität ab und nicht auf die Frage der Unternehmensidentität. 22

Ein Fall der Verschmelzung von Personengesellschaften wie im Fall des BFH-Urteils vom 16.4.2002 - VIII R 16/01 liege im Streitfall nicht vor. Vielmehr habe eine "Tochtergesellschaft" in der Form der Personengesellschaft, nämlich die YA-KG, an ihre Muttergesellschaft, die Klägerin, Wirtschaftsgüter veräußert und ein Betriebsgrundstück verpachtet. Demgegenüber sei im Falle der Schwesterpersonengesellschaften aus Sicht des BFH maßgeblich gewesen, dass hinter beiden dieselbe natürliche Person gestanden und somit Unternehmeridentität 23

bestanden habe. Dies sei im Streitfall gerade nicht so gewesen, wie das FG Köln in seinem Urteil vom 15.2.2012 - 10 K 1830/10 bereits ausgeführt habe.

Entscheidungsgründe

24

Die Klage ist begründet. Der für die YA-KG zum 31.12.2005 mit ... € festgestellte und im Jahr 2006 nicht verbrauchte Gewerbeverlustrortrag war zum 31.12.2006 mit nach wie vor ... € für die noch bis Juni 2011 fortbestehende YA-KG, die den Verlust erlitten hatte, festzustellen, obwohl das auf dem Grundstück der YA-KG betriebene Produktions- und Vertriebsunternehmen ab dem 1.7.2005 mit der Verpachtung an die Klägerin von dieser fortgeführt und ab dem 1.7.2006 mit eigenen Wirtschaftsgütern weiterbetrieben wurde. Denn jedenfalls im Jahr 2006 konnte - vergleichbar den Fällen des ruhenden Gewerbebetriebs - nicht ausgeschlossen werden, dass es in Person der Klägerin oder eines Rechtsnachfolgers zu einem erneuten Zusammenfallen von Grundstückseigentum und dem Betrieb des nämlichen Unternehmens kommen würde; wegen der fortbestehenden Unternehmeridentität der YA-KG und des möglichen Wiederauflebens der Unternehmensidentität ergab sich zum Ablauf des Jahres 2006 entgegen der Auffassung des Beklagten keine Rechtsgrundlage dafür, den zum 31.12.2005 für die YA-KG festgestellten verbleibenden Gewerbeverlust nicht zum 31.12.2006 erneut für die YA-KG festzustellen.

25

1. Nach § 10a Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr 2006 geltenden Fassung -- GewStG -- wird der Gewerbeertrag um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für vorangegangene Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind; nach Satz 6 der Vorschrift ist der zum Ende des Erhebungszeitraums verbleibende Gewerbeverlust gesondert festzustellen.

26

2. Die Inanspruchnahme eines Verlustabzugs erfordert Unternehmensidentität und Unternehmeridentität. Letzteres bedeutet, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss. Der Steuerpflichtige muss danach sowohl zur Zeit der Verlustentstehung als auch im Jahr der Entstehung des positiven Gewerbeertrags Unternehmensinhaber gewesen sein. Das für die Gewerbesteuer über die Unternehmeridentität hinausgehende Erfordernis der Unternehmensidentität folgt aus dem in § 2 Abs. 1 GewStG verankerten Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer und bedeutet, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden hat (BFH-Beschluss vom 3.5.1993 - GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.II.1., BFH-Urteile vom 7.8.2008 - IV R 86/05, BFHE 223, 245, BStBl II 2012, 145, DB 2008, 2290, vom 11.10.2012 - IV R 3/09, BFHE 239, 130, BStBl II 2013, 176, DB 2013, 14, vom 24.10.2012 - X R 36/10, BFH/NV 2013, 252, vom 24.4.2014 - IV R 34/10, BFHE 245, 253, DB 2014, 1526).

27

3. Diese vom BFH für die Inanspruchnahme eines Verlustabzugs statuierten Grundsätze gelten allerdings nur eingeschränkt für die Folgefeststellung eines für das Vorjahr bereits festgestellten verbleibenden Gewerbeverlusts in Fällen nicht fortbestehender Unternehmensidentität.

28

a) Lediglich für Fälle der fehlenden Unternehmeridentität lässt sich aus der o.a. Rechtsprechung des BFH herleiten, dass die Folgefeststellung eines für das Vorjahr festgestellten verbleibenden Gewerbeverlusts nicht für denjenigen Unternehmensinhaber erfolgen darf, der nicht bereits zur Zeit der Verlustentstehung der Inhaber des Unternehmens

29

gewesen ist (vgl. insbesondere BFH-Urteil vom 24.4.2014 - IV R 34/10, BFHE 245, 253, DB 2014, 1526 für die atypisch stille Gesellschaft sowie BFH-Urteil vom 11.10.2012 - IV R 3/09, BFHE 239, 130, BStBl II 2013, 176, DB 2013, 14 für sog. doppelstöckige Personengesellschaften: Schädlichkeit auch kurzfristiger Unterbrechungen der Unternehmeridentität). In seinem den Beteiligten bekannten rechtskräftigen Urteil vom 20.1.2016 - 10 K 2841/13 hat der erkennende Senat für Fälle der Mitunternehmerschaft bereits die sachliche Gewerbesteuerpflicht der jeweiligen Mitunternehmer dargelegt, die auf der Grundlage ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbindung nicht nur -- strukturell gleich einem Einzelunternehmer -- in eigener Person gewerbliche Einkünfte erzielen, sondern auch gewerbesteuerrechtlich Träger des Verlustabzugs sind (BFH-Beschluss vom 3.5.1993 - GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a und b und C.III.9.; BFH Urteil vom 24.4.2014 - IV R 34/10, BFHE 245, 253, DB 2014, 1526). Dementsprechend geht beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verloren, soweit der Fehlbetrag anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt, weil die Inanspruchnahme des Verlustabzugs die ununterbrochene Unternehmeridentität voraussetzt.

b) Im Streitfall ist die Unternehmeridentität zwischen den an der YA-KG zum 31.12.2005 beteiligten Mitunternehmern und denjenigen zum 31.12.2006 zwischen den Beteiligten unstreitig. Ebenso unstreitig ist zwischen den Beteiligten, dass das von den Mitunternehmern in der Rechtsform der YA-KG bis zum 30.6.2005 auf eigenem Grundstück betriebene Produktions- und Vertriebsunternehmen nicht mit dem in der Zeit vom 1.7.2005 bis zum 30.6.2006 betriebenen Verpachtungsunternehmen identisch war. 30

c) Für Fälle fehlender Unternehmensidentität hat der BFH sich nach dem Verständnis des erkennenden Senats bislang nicht positioniert. Das für die Inanspruchnahme des Verlustabzugs entscheidende Kriterium, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss, ist für Fälle fehlender Unternehmensidentität jedenfalls in Fällen eines ruhenden Gewerbebetriebs nicht ausgeschlossen, solange die Möglichkeit besteht, dass das fortbestehende Unternehmen entweder durch den Rechtsnachfolger oder erneut durch denjenigen Unternehmer fortbetrieben wird, der den Verlust ursprünglich erlitten hat. In diesen Fällen fehlt es nach Überzeugung des erkennenden Senats an einer Rechtsgrundlage dafür, die Folgefeststellung eines für das Vorjahr bereits festgestellten Verlustabzugs zu versagen. Gerade die Konstellation des Streitfalls zeigt, dass es auch über die Fälle des ruhenden Gewerbebetriebs hinaus Konstellationen geben kann, in denen unter der Voraussetzung einer in späteren Jahren noch immer fortbestehenden Unternehmensidentität (im Streitfall möglicherweise im Anwachsungsjahr Jahr 2011, was der erkennende Senat ausdrücklich offen lässt) ein erneutes Zusammenfallen mit der Unternehmeridentität (in der Person des ursprünglich den Verlust erleidenden Unternehmers oder seines Rechtsnachfolgers) denkbar ist. Daraus hat der erkennende Senat in seinem rechtskräftigen Urteil vom 15.2.2012 - 10 K 1830/10 (EFG 2012, 1291) geschlossen, dass die Verlustfeststellung zunächst unabhängig davon zu erfolgen hat, ob der Gewerbetreibende den Verlustvortrag wegen Wegfalls der Unternehmensidentität in einem späteren Jahr nicht mehr gewerbesteuermindernd geltend machen kann. Denn über die Möglichkeit der Ausnutzung eines Verlustvortrags ist nicht im Jahr der Verlustentstehung, sondern in dem Jahr der eventuellen Verlustberücksichtigung zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 3. 2. 2010 - IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492); erst im Jahr der potentiellen Verlustverrechnung ist danach das kumulierte Vorliegen von Unternehmeridentität und Unternehmensidentität erforderlich. Daran hält der erkennende Senat fest. Die im Folgejahr fehlende Unternehmensidentität hindert zwar die Verlustverwertung, aus der sachlichen Gewerbesteuerpflicht der Mitunternehmer folgt aber, 31

dass der Verlust erst dann untergehen kann, wenn keine Unternehmensidentität mehr entstehen kann. Gerade dies war jedoch infolge der im Streitjahr 2006 gegebenen Verpachtungssituation nicht auszuschließen, so dass der zum 31.12.2005 mit ... € festgestellte und im Jahr 2006 nicht verbrauchte Gewerbeverlustrortrag zum 31.12.2006 mit nach wie vor ... € für die noch bis Juni 2011 fortbestehende YA-KG festzustellen war, die den Verlust erlitten hatte.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

32