

Urteil vom 11. Oktober 2012, IV R 38/09

Bindungswirkung eines Verlustfeststellungsbescheids; Unternehmens- und Unternehmeridentität bei Verschmelzung der an einer GmbH & atypisch still beteiligten GmbH auf die still beteiligte Personengesellschaft

BFH IV. Senat

AO § 182 Abs 1 S 1, GewStG § 10a, UmwStG § 18 Abs 1 S 2

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, 13. Juli 2009, Az: 5 K 268/06

Leitsätze

1. Die Regelungswirkung eines Bescheids, der einen vortragsfähigen Gewerbeverlust zum 31. Dezember eines Jahres feststellt, kann sich nicht auf Umstände beziehen, die sich erst im Folgejahr ereignen; insoweit trifft der Bescheid auch keine Feststellungen, die für Folgebescheide Bindung entfalten könnten.
2. Wird die an einer GmbH & atypisch still beteiligte GmbH auf die still beteiligte Personengesellschaft verschmolzen und ist für die atypische stille Gesellschaft ein Verlustvortrag festgestellt, um den die aufnehmende Personengesellschaft ihren Gewerbeertrag kürzen will, muss die für die Kürzung nach § 10a GewStG erforderliche Unternehmensidentität zwischen dem Gewerbebetrieb bestehen, den die GmbH vor ihrer Verschmelzung auf die Personengesellschaft geführt hat, und dem Gewerbebetrieb, den die Personengesellschaft nach der Verschmelzung (fort-)führt. Der für die GmbH & atypisch still festgestellte Gewerbeverlust geht mangels Unternehmeridentität in dem Umfang unter, in dem er nach der gesellschaftsinternen Verteilung auf die verschmolzene GmbH entfiel.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG ein gewerbliches Unternehmen, dessen Gegenstand die Herstellung von Mappen und Büchern aller Art, die buchbinderisch-industrielle Fertigung von Büro- und Industriebedarfsartikeln verschiedener Art sowie der Vertrieb dieser Erzeugnisse und der Handel mit branchenverwandten Waren ist. Die Klägerin war zudem Alleingesellschafterin der X-GmbH. Deren Unternehmensgegenstand war der Handel mit hochwertigen Büchern. Die X-GmbH unterhielt für ihren Geschäftsbetrieb eine Betriebsstätte in angemieteten Räumlichkeiten in A.
- 2 Im Oktober 1992 hatte die X-GmbH mit Herrn D einen Vertrag über eine stille Gesellschaft geschlossen. D hatte sich ausweislich dieses Vertrags bereits seit September 1987 als atypischer stiller Gesellschafter an der X-GmbH beteiligt. Nach dem Vertrag erhielt der stille Gesellschafter von dem Gewinn oder Verlust der GmbH 80 % und war mit einem entsprechenden Anteil auch an den stillen Reserven beteiligt. Im November 1992 hatte D seine stille Beteiligung an der X-GmbH an die Klägerin verkauft und ihr übertragen. Mit notariellem Vertrag vom 3. Juni 1998 übertrug die X-GmbH ihr Vermögen als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten unter Ausschluss der Abwicklung gemäß §§ 4 ff., 46 ff. des Umwandlungsgesetzes (UmwG) auf die Klägerin. Gemäß § 1 Abs. 3 des Vertrags erfolgte die Übernahme des Vermögens der X-GmbH im Innenverhältnis mit Wirkung vom Beginn des 1. Januar 1998. Die Verschmelzung wurde am 15. Oktober 1998 in das Handelsregister eingetragen.
- 3 Unter dem 24. März 1999 erließ das Finanzamt (FA) A unter der Steuernummer der atypischen stillen Gesellschaft einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1997. Der Bescheid war gerichtet an "Herrn Steuerberater ... für Fa. (Klägerin) ... als Gesamtrechtsnachfolger nach Firma (X-GmbH)". Der vortragsfähige Gewerbeverlust nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr 1998 geltenden Fassung (GewStG) wurde festgestellt auf ... DM.
- 4 Mit Bescheid vom 26. Juli 1999 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegenüber der Klägerin den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr 1998 auf ... DM fest. Der Bescheid erging nach § 164

Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

- 5 Als Folge einer Außenprüfung bei der Klägerin für die Jahre 1997 bis 2001, in deren Rahmen die Klägerin auch erstmals geltend machte, dass der festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlustr der X-GmbH & atypisch still bei der Festsetzung ihres Gewerbesteuermessbetrags zu berücksichtigen sei, erließ das FA unter dem 11. Februar 2004 gemäß § 164 Abs. 2 AO u.a. für das Streitjahr 1998 einen geänderten Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Der Gewerbesteuermessbetrag 1998 wurde auf ... € (= ... DM) festgesetzt. Der für die X-GmbH & atypisch still festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlustr wurde nicht berücksichtigt, da es an der für eine Berücksichtigung erforderlichen Unternehmensidentität fehle.
- 6 Einspruch und Klage der Klägerin hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1796 abgedruckt.
- 7 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, dass das FG die §§ 2, 10a GewStG unzutreffend ausgelegt und deren Anwendungsbereich gegenüber § 18 Abs. 1 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG) und die verfahrensrechtliche Bindungswirkung der Verlustfeststellung auf den 31. Dezember 1997 als Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuermessbescheid 1998 als Folgebescheid gemäß § 182 Abs. 1 AO verkannt habe.
- 8 Sie beantragt sinngemäß, das angegriffene Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 16. November 2006, soweit sie das Streitjahr 1998 betrifft, aufzuheben und den Bescheid für 1998 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 11. Februar 2004 dahin zu ändern, dass bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der Gewerbeertrag um den mit Bescheid vom 24. März 1999 für die X-GmbH & atypisch still auf den 31. Dezember 1997 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlustr gemindert wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 Das FG hat die Klage mit der Begründung abgewiesen, dass es an der für eine Verlustberücksichtigung nach § 10a GewStG erforderlichen Unternehmensidentität fehle; abzustellen sei insoweit auf den "betrieblichen Organismus" der X-GmbH & atypisch still. Dieser zeichne sich durch die kapitalmäßige Beteiligung an einem Handelsgeschäft gegen Beteiligung an Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven aus und sei nach Verschmelzung der X-GmbH auf die Klägerin von dieser nicht fortgeführt worden. Stellte man hinsichtlich der erforderlichen Unternehmensidentität auf eine etwaige Fortführung des Betriebs der X-GmbH durch die Klägerin ab, so stehe einer Verlustberücksichtigung jedenfalls die Regelung des § 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG entgegen.
- 12 Diese Begründung vermag die Entscheidung des FG nicht zu tragen. Die vollumfängliche Klageabweisung stellt sich auch nicht aus anderen Gründen als zutreffend dar. Da die bisherigen Feststellungen des FG keine abschließende Entscheidung darüber ermöglichen, ob die Voraussetzungen für eine Kürzung des Gewerbeertrags der Klägerin für 1998 um den für die X-GmbH & atypisch still auf den 31. Dezember 1997 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlustr gegeben sind, war das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 13 1. Zu Recht geht das FG davon aus, dass der Klägerin der begehrte Verlustabzug nicht bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen zu gewähren ist. Insbesondere kommt dem Verlustfeststellungsbescheid des FA A vom 24. März 1999 nicht die von der Klägerin begehrte Bindungswirkung zu.
- 14 a) Gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO sind Feststellungsbescheide u.a. für Steuermessbescheide bindend, soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind. Nach § 10a Satz 2 GewStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung (heute: Satz 6) ist die "Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge" auf den Schluss des Erhebungszeitraums gesondert festzustellen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Juni 2011 IV R 11/08, BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903, unter II.3.b). Die Regelungswirkung des

Verlustfeststellungsbescheids kann sich demgemäß nicht auf Umstände beziehen, die sich erst im Folgejahr ereignen und die Abzugsfähigkeit des festgestellten Fehlbetrags ggf. im Folgejahr entfallen lassen; insoweit trifft der Verlustfeststellungsbescheid dementsprechend keine Feststellungen, die für Folgebescheide Bindung entfalten könnten.

- 15** Abweichendes ergibt sich nicht aus dem BFH-Urteil vom 22. Oktober 2003 I R 18/02 (BFHE 204, 273, BStBl II 2004, 468). Dort ging es um die Frage, ob Gegenstand der Verlustfeststellung neben der Höhe des verbleibenden Verlustabzugs auch die Verlustabzugsfähigkeit nach § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1991 ist. Der BFH bejahte diese Frage und kam daher zu dem Ergebnis, dass der auf den 31. Dezember 1995 bestandskräftig festgestellte Verlustabzug der dortigen Klägerin im Folgejahr 1996 unabhängig davon zu gewähren sei, dass die Klägerin ihre wirtschaftliche Identität bereits im Jahr 1995 verloren hatte und die Feststellung des vortragsfähigen Verlustes auf den 31. Dezember 1995 insoweit materiell fehlerhaft war. Es ging also nicht um die Frage, ob im Rahmen einer Verlustfeststellung auch Umstände zu berücksichtigen sind, die sich erst im Folgejahr ereignen und die Abzugsfähigkeit eines bereits bestandskräftig festgestellten Fehlbetrags ggf. im Folgejahr entfallen lassen.
- 16** b) Danach ergibt sich die Abzugsfähigkeit des für die X-GmbH & atypisch still auf den 31. Dezember 1997 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlustes vom Gewerbeertrag der Klägerin im Streitjahr 1998 nicht bereits aus dem Verlustfeststellungsbescheid des FA A vom 24. März 1999.
- 17** Im Streitfall geht es darum, ob und ggf. in welchem Umfang der in diesem Bescheid für die X-GmbH & atypisch still auf den 31. Dezember 1997 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust durch die Verschmelzung der X-GmbH auf die Klägerin untergegangen ist. Die Verschmelzung als der für den etwaigen Wegfall des Verlustvortrags entscheidende Umstand erfolgte aber erst mit Wirkung vom Beginn des 1. Januar 1998. Ein etwaiger Wegfall des Verlustabzugs infolge der Verschmelzung war danach erst im Jahr 1998 und nicht bereits bei der Verlustfeststellung auf den 31. Dezember 1997 zu berücksichtigen. Dementsprechend erstreckt sich die Bindungswirkung des Bescheids des FA A vom 24. März 1999 auch nicht auf die Frage, ob dieser Verlust im Streitjahr 1998 bei der Klägerin zu berücksichtigen ist.
- 18** c) Abweichendes ergibt sich auch nicht daraus, dass der Verlustfeststellungsbescheid vom 24. März 1999 an die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der X-GmbH adressiert ist.
- 19** aa) Der Umfang der Bindungswirkung eines (auch rechtswidrigen) Feststellungsbescheids bestimmt sich zwar grundsätzlich nach dessen Verfügungssatz und damit danach, in welchem Umfang und mit welchem Inhalt die Behörde Besteuerungsgrundlagen in den Tenor dieses Verwaltungsakts aufgenommen hat. Dieser ist wie der Inhalt eines jeden Bescheids in entsprechender Anwendung des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs danach zu bestimmen, wie der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung des Finanzamts unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen musste. Die Gründe des Feststellungsbescheids sind zur Bestimmung seines Tenors nur dann heranzuziehen, wenn der Verfügungssatz selbst Raum zu Zweifeln über seinen Inhalt lässt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903, unter II.3.a, m.w.N.).
- 20** bb) Auch unter Berücksichtigung dieser Grundsätze lässt sich dem Verlustfeststellungsbescheid des FA A vom 24. März 1999 die von der Klägerin begehrte Bindungswirkung aber nicht entnehmen.
- 21** In dem Bescheid wird unter der Steuernummer der X-GmbH & atypisch still der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1997 nach § 10a GewStG auf ... DM festgestellt. Der Bescheid bezeichnet als Inhaltsadressaten zwar die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der X-GmbH. Auch daraus konnte die Klägerin jedoch nicht den Schluss ziehen, dass damit bereits bindend festgestellt worden sei, dass ihr dieser Fehlbetrag im Streitjahr 1998 im festgestellten Umfang zur Verfügung stehen würde. Denn der Bescheid stellte eindeutig einen vortragsfähigen Verlust nur auf den 31. Dezember 1997 fest. Daraus ergab sich auch für die Klägerin, dass er etwaige Folgen der erst zum Beginn des 1. Januar 1998 erfolgten Verschmelzung der X-GmbH auf die Klägerin nicht erfassen konnte und an sie nur deshalb adressiert war, weil der eigentliche Inhaltsadressat, die X-GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 31. August 1999 VIII R 22/98, BFH/NV 2000, 420), infolge der Verschmelzung erloschen war (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG) und deshalb die X-GmbH betreffende Bescheide nunmehr an die Klägerin als deren Gesamtrechtsnachfolgerin zu richten waren (vgl. dazu z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. Oktober 1985 GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230). So hat die Klägerin den Bescheid ersichtlich auch verstanden, denn sie hat sich erstmals im Klageverfahren auf die vermeintliche Bindungswirkung berufen, nachdem sie die Berücksichtigung des streitigen Fehlbetrags zunächst überhaupt nicht --weder in ihrer Gewerbesteuererklärung 1998 noch im Wege eines Einspruchs gegen den ursprünglichen Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr 1998-- geltend gemacht hatte und auch später seine

Berücksichtigung zunächst ausschließlich damit begründet hatte, dass die für eine Berücksichtigung erforderliche Unternehmens- und Unternehmeridentität gegeben sei.

- 22** 2. Rechtsfehlerhaft hat das FG jedoch der kapitalmäßigen Beteiligung des atypisch still an einer Gesellschaft Beteiligten entscheidende Bedeutung beigemessen für die Frage, ob die nach § 10a GewStG erforderliche Unternehmensidentität zwischen dem Betrieb der X-GmbH & atypisch still und dem Betrieb der Klägerin gegeben ist.
- 23** a) Gemäß § 10a Satz 1 GewStG wird der maßgebende 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.
- 24** b) Die Kürzung des Gewerbeertrags setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH sowohl Unternehmeridentität als auch Unternehmensidentität voraus (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616; BFH-Urteil vom 6. September 2000 IV R 69/99, BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731). Unternehmeridentität bedeutet, dass der Steuerpflichtige, der den Gewerbeverlust in Anspruch nimmt, diesen zuvor in eigener Person erlitten haben muss. Unternehmensidentität bedeutet, dass der Gewerbeverlust bei demselben Gewerbebetrieb entstanden sein muss, dessen Gewerbeertrag in dem maßgeblichen Erhebungszeitraum gekürzt werden soll (BFH-Urteil vom 14. März 2006 I R 1/04, BFHE 213, 38, BStBl II 2006, 549, m.w.N.). Dabei ist unter Gewerbebetrieb die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Ob diese die gleiche geblieben ist, muss nach dem Gesamtbild der Tätigkeit unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale beurteilt werden, wie insbesondere der Art der Betätigung, des Kunden- und Lieferantenkreises, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, der Betriebsstätten sowie der Zusammensetzung des Aktivvermögens (z.B. BFH-Urteile vom 12. Januar 1978 IV R 26/73, BFHE 124, 348, BStBl II 1978, 348; vom 14. September 1993 VIII R 84/90, BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764, und vom 27. November 2008 IV R 72/06, BFH/NV 2009, 791). Unter Berücksichtigung dieser Merkmale muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen (z.B. BFH-Urteil vom 16. April 2002 VIII R 16/01, BFH/NV 2003, 81).
- 25** c) Im Streitfall erlosch die X-GmbH infolge ihrer Verschmelzung auf die Klägerin, und ihr Vermögen einschließlich der Verbindlichkeiten ging im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Klägerin über (vgl. § 20 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 UmwG). Mit dem Erlöschen der X-GmbH schied zugleich der vorletzte Gesellschafter aus der X-GmbH & atypisch still aus, so dass auch diese Gesellschaft beendet wurde. Die Klägerin begehrt nunmehr die Kürzung ihres Gewerbeertrags 1998 um den für die X-GmbH & atypisch still auf den 31. Dezember 1997 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust.
- 26** aa) Anders als eine Personenhandelsgesellschaft betreibt die atypische stille Gesellschaft als solche kein gewerbliches Unternehmen; es gibt also keine Tätigkeit der atypischen stillen Gesellschaft. Tätig ist nur der Inhaber des Handelsgeschäfts; nur er betreibt ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 EStG, auch wenn das Ergebnis dieser Betätigung wegen der schuldrechtlichen Beteiligung des stillen Gesellschafters einkommensteuerrechtlich zum Teil diesem zugerechnet wird (z.B. BFH-Urteil vom 12. November 1985 VIII R 364/83, BFHE 145, 408, BStBl II 1986, 311, unter I.1.a aa der Gründe). Ist der Zweck der atypischen stillen Gesellschaft --wie im Streitfall-- darauf gerichtet, die gesamte unter der Firma des Inhabers des Handelsgeschäfts ausgeübte gewerbliche Tätigkeit gemeinsam (als Mitunternehmer) zusammen mit dem Inhaber des Handelsgeschäfts auszuüben, liegt daher nur ein einziger Gewerbebetrieb vor, und zwar der des Inhabers des Handelsgeschäfts (vgl. BFH-Urteile vom 6. Dezember 1995 I R 109/94, BFHE 179, 427, BStBl II 1998, 685, und vom 23. April 2009 IV R 73/06, BFHE 225, 343, BStBl II 2010, 40, unter II.3.a bb der Gründe).
- 27** bb) Dementsprechend muss die von § 10a GewStG geforderte Unternehmensidentität im Streitfall zwischen dem Gewerbebetrieb bestehen, den die X-GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts bis zu ihrer Verschmelzung auf die Klägerin geführt hat, und dem Gewerbebetrieb, den die Klägerin nach der Verschmelzung (fort-)geführt hat, auch wenn es um die Berücksichtigung des für die X-GmbH & atypisch still festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlustes geht.
- 28** 3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Da sich seine Entscheidung auch nicht aus anderen Gründen als zutreffend erweist (dazu unten II.4.), war sie aufzuheben. Der Senat kann mangels Spruchreife nicht in der Sache selbst entscheiden. Denn das FG hat --aus seiner Sicht zutreffend-- bislang keine ausreichenden Feststellungen dazu getroffen, ob die erforderliche Unternehmensidentität zwischen dem Gewerbebetrieb besteht,

den die X-GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts bis zu ihrer Verschmelzung auf die Klägerin geführt hat, und dem Gewerbebetrieb, den die Klägerin nach dieser Verschmelzung (fort-)geführt hat. Ihm wird Gelegenheit gegeben, die erforderlichen Feststellungen nun nachzuholen.

- 29** 4. Die Entscheidung des FG, die Klage in vollem Umfang abzuweisen, erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als zutreffend. Denn der für die X-GmbH & atypisch still festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust ist --Unternehmensidentität unterstellt-- nur in dem Umfang, in dem er nach der gesellschaftsinternen Verteilung auf die X-GmbH entfiel, durch deren Verschmelzung auf die Klägerin untergegangen. In dem Umfang, in dem er auf die Klägerin entfiel, steht er ihr hingegen zur Kürzung ihres Gewerbeertrags zur Verfügung.
- 30** a) Wie bereits ausgeführt (siehe oben unter II.2.b), setzt die Kürzung des Gewerbeertrags um Fehlbeträge nach § 10a GewStG neben Unternehmensidentität auch Unternehmeridentität voraus. Der Steuerpflichtige, der den Gewerbeverlust in Anspruch nimmt, muss diesen zuvor in eigener Person erlitten haben (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616; BFH-Urteil in BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731).
- 31** aa) Bei einer Personengesellschaft sind die Gesellschafter, die unternehmerisches Risiko tragen und unternehmerische Initiative ausüben können, die (Mit-)Unternehmer des Betriebs (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Als Mitunternehmer einer gewerblichen Personengesellschaft erzielen sie auf der Grundlage ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbindung nicht nur --strukturell gleich einem Einzelunternehmer-- in eigener Person gewerbliche Einkünfte; vielmehr sind sie auch gewerbsteuerrechtlich Träger des Verlustabzugs und deshalb sachlich gewerbsteuerpflichtig (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, zu C.III.6.a und b und C.III.9.; BFH-Urteil vom 22. Januar 2009 IV R 90/05, BFHE 224, 364). Dementsprechend geht beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verloren, soweit der Fehlbetrag anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 224, 364, und vom 3. Februar 2010 IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492). Diese Grundsätze gelten auch für die atypische stille Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil in BFHE 224, 364).
- 32** bb) Im Streitfall begehrt die Klägerin die Kürzung ihres Gewerbeertrags um den für die X-GmbH & atypisch still festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust. Nach den vorgenannten Rechtsgrundsätzen sind gewerbsteuerrechtlich Träger dieses Verlustabzugs die X-GmbH und die Klägerin. Die X-GmbH ist jedoch infolge Verschmelzung auf die Klägerin erloschen. In dem Umfang, in dem der für die X-GmbH & atypisch still festgestellte Verlustvortrag daher auf die X-GmbH entfiel, ist er durch das verschmelzungsbedingte Erlöschen dieser Gesellschaft untergegangen. Denn in diesem Umfang hat die Klägerin als diejenige, die den Gewerbeverlust in Anspruch nimmt, diesen zuvor nicht in eigener Person erlitten, so dass es insoweit an der von § 10a GewStG geforderten Unternehmeridentität fehlt. Nur in dem Umfang, in dem der Verlust auf die Klägerin selbst entfiel, steht er ihr nach der Verschmelzung noch zur Kürzung ihres Gewerbeertrags zur Verfügung.
- 33** b) Eine weiter gehende Abzugsbeschränkung ergibt sich --anders als das FG offenbar meint-- nicht aus § 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG. Nach dieser Vorschrift kann der maßgebende Gewerbeertrag der übernehmenden Personengesellschaft nicht um vortragsfähige Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft i.S. des § 10a GewStG gekürzt werden.
- 34** Auf die Klägerin verschmolzen wurde zwar die X-GmbH. Gleichwohl handelt es sich bei dem festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust, um den die Klägerin als übernehmende Personengesellschaft ihren Gewerbeertrag zu kürzen begehrt, nicht um einen vortragsfähigen Fehlbetrag einer Körperschaft (der X-GmbH), sondern um einen solchen einer Mitunternehmerschaft (der X-GmbH & atypisch still). Als "vortragsfähiger Fehlbetrag der übertragenden Körperschaft" i.S. des § 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG kann danach allenfalls der Anteil des vortragsfähigen Gewerbeverlustes der X-GmbH & atypisch still angesehen werden, der nach der gesellschaftsinternen Verteilung auf die X-GmbH entfiel.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de