

Urteil vom 05. November 2015, III R 12/13

Verfassungsmäßigkeit des § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 (= UmwStG 1995 i.d.F. des StSenkG 2001/2002) - Verschmelzung einer GmbH auf das Einzelunternehmen des Alleingeschafters - Ermittlung des Gewerbeertrags - Einnahmenüberschussrechnung: keine Teilwertabschreibung, Wechsel der Gewinnermittlungsart - Verlustfeststellungsbescheid als Grundlagenbescheid

BFH III. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, GewStG § 7 S 1, UmwStG § 4 Abs 1, UmwStG § 4 Abs 4, UmwStG § 4 Abs 6, UmwStG § 9 Abs 1, UmwStG § 18 Abs 1, UmwStG § 18 Abs 2, HGB § 242 Abs 1, UmwG § 5 Abs 1 Nr 6, UmwG § 17 Abs 2 S 1, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , GewStG VZ 2005 , GewStG VZ 2006 , GewStG VZ 2007 , AO § 171 Abs 10, GewStG § 10a

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 25. Juli 2011, Az: 2 K 124/10

Leitsätze

Die Regelung in § 18 Abs. 2 UmwStG 2002, wonach ein Übernahmegewinn oder -verlust gewerbsteuerlich nicht zu erfassen ist, ist mit dem GG vereinbar.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 26. Juli 2011 2 K 124/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Es ist streitig, ob die vom Kläger und Revisionskläger (Kläger) im Jahr 2005 geltend gemachte Teilwertabschreibung auf eine GmbH-Beteiligung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.
- 2** Der Kläger betrieb im Jahr 2005 ein gewerbliches Einzelunternehmen (...). Die vom steuerlichen Berater erstellte und beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichte Einnahmenüberschussrechnung vom 19. Mai 2006 wies einen nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelten Gewinn in Höhe von 545,97 € aus. Ende Juni 2006 wurde dem FA eine berichtigte Einnahmenüberschussrechnung für 2005 vom 27. Juni 2006 vorgelegt, wonach der Kläger einen Verlust in Höhe von 77.452,30 € erzielt habe. In dem Begleitschreiben erläuterte der damalige steuerliche Berater des Klägers die berichtigte Einnahmenüberschussrechnung dahingehend, dass der Kläger mit Vertrag vom 10. Dezember 2002 alle Anteile an der ... GmbH (GmbH) zu einem Kaufpreis von 77.999,27 € mit Wirkung zum 1. Januar 2003 erworben habe. Diese hundertprozentige Beteiligung sei notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens, da wesentliche Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens der GmbH zur Nutzung überlassen worden seien. Der Wert der Beteiligung habe zum 31. Dezember 2005 nur noch 1 € betragen, weil die GmbH in den Jahren 2003 bis 2005 Verluste in Höhe von 184.676,55 € erwirtschaftet habe und eine wesentliche Änderung der Ertragslage zukünftig nicht zu erwarten gewesen sei.
- 3** Die GmbH wurde mit Vertrag vom 10. Juli 2006 liquidationslos auf das Einzelunternehmen des Klägers verschmolzen. Dieser Vorgang wurde am 9. August 2006 in das für die GmbH zuständige Handelsregister eingetragen. Die Verschmelzung wurde mit der gleichzeitig erfolgten Eintragung in das Register des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers wirksam. Es entstand das unter der Firma "... e.K." betriebene Einzelunternehmen. Für

dieses Unternehmen wurde zum 1. Januar 2006 eine Eröffnungsbilanz erstellt, die einen Übernahmeverlust aus der Verschmelzung in Höhe von 131.863,69 € auswies. Dieser errechnete sich aus einem negativen Wert des Betriebsvermögens der GmbH in Höhe von 131.862,69 € zzgl. der mit dem Teilwert angesetzten GmbH-Beteiligung in Höhe von 1 €. Der Verschmelzung wurde die Schlussbilanz der GmbH zum 31. Dezember 2005 zugrunde gelegt.

- 4 Das FA berücksichtigte zunächst in dem Gewerbesteuermessbescheid für 2005 vom 7. August 2006 den geltend gemachten Verlust in Höhe von 77.452 € und stellte mit Bescheid vom gleichen Tag den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2005 mit 80.639 € gesondert fest. Der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2006 wurde mit Bescheid vom 2. November 2007 mit 72.121 €, der auf den 31. Dezember 2007 mit Bescheid vom 27. Oktober 2008 mit 54.169 € gesondert festgestellt; die genannten Verlustfeststellungsbescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 5 Im Oktober 2009 fand beim Kläger für die Jahre 2005 bis 2007 eine Betriebsprüfung statt. Die Betriebsprüfung versagte die vom Kläger für das Jahr 2005 auf die GmbH-Beteiligung vorgenommene Teilwertabschreibung in Höhe von 77.998,27 €, weil eine derartige Abschreibung im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung nicht zulässig sei. Den vom Kläger während der Betriebsprüfung begehrten Wechsel zum Bestandsvergleich --der Kläger reichte mit Schreiben vom 16. November 2009 eine Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2005 und eine Bilanz zum 31. Dezember 2005 ein, die einen Jahresfehlbetrag von 77.693,91 € auswies-- erachtete die Betriebsprüfung als unzulässig. Das FA folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung. Es setzte mit Änderungsbescheid vom 7. Januar 2010 den Gewerbesteuermessbetrag 2005 auf 0 € fest. Mit weiteren Änderungsbescheiden, alle vom 7. Januar 2010, wurde der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2005 mit 2.641 € gesondert festgestellt und in dem auf den 31. Dezember 2006 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust von 0 € ermittelt. Außerdem hob das FA den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2007 auf. Die Einsprüche des Klägers blieben erfolglos. Das FA verwarf den gegen den geänderten Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2005 eingelegten Einspruch wegen fehlender Beschwer als unzulässig (Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2010). Daneben wies es die gegen die geänderten Verlustfeststellungsbescheide für 2005, 2006 und 2007 eingelegten Einsprüche als unbegründet zurück (gesonderte Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2010).
- 6 Die dagegen erhobene Klage, mit welcher der Kläger die Aufhebung der geänderten Verlustfeststellungsbescheide für 2005, 2006 und 2007 begehrte, hatte ebenfalls keinen Erfolg. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, der Kläger habe sein Gewinnermittlungswahlrecht für das Jahr 2005 spätestens mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2005, der die Einnahmenüberschussrechnung beigefügt gewesen sei, zugunsten dieser Gewinnermittlungsart ausgeübt. Zudem fehle es an einer zeitnah aufgestellten Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2005. Diese könne auch nicht durch die vorgelegten "Eröffnungsbilanzbuchungen" ersetzt werden. Eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG sei bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht zulässig.
- 7 Der vom Kläger geltend gemachte Verlust könne im Rahmen einer Einnahmenüberschussrechnung auch nicht unter dem Gesichtspunkt eines endgültigen Verlusts der GmbH-Beteiligung berücksichtigt werden; denn an die Stelle der GmbH-Beteiligung seien die Wirtschaftsgüter der GmbH getreten. Nach der vorliegenden Eröffnungsbilanz der "... e.K." zum 1. Januar 2006 habe der Verschmelzung (Vermögensübergang) die Schlussbilanz der GmbH zum 31. Dezember 2005 zugrunde gelegen. Danach sei steuerlicher Übertragungstichtag (§ 2 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2002 --UmwStG 2002--, vgl. BGBl I 2002, 4133) der 31. Dezember 2005 und die Verschmelzung im Jahr 2005 zu erfassen gewesen. Infolge des Vermögensübergangs sei ein Übernahmeergebnis nach § 9 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 zu ermitteln. Danach ergebe sich ein Übernahmeverlust, weil der Wert des übertragenen Betriebsvermögens negativ gewesen sei (./ 131.862,69 €) und sich dieser Wert noch um den Buchwert (Anschaffungskosten) der Anteile erhöht habe. Ginge man von der Darstellung des Klägers aus, hätte sich der Übernahmeverlust bei einem Buchwert der GmbH-Beteiligung von 1 € auf 131.863,69 € belaufen. Setze man hingegen als Buchwert der GmbH-Beteiligung Anschaffungskosten in Höhe von 77.999,27 € an, beliefe sich der Übernahmeverlust auf 209.861,96 € (= ./ 131.862,69 € ./ 77.999,27 €). Der Übernahmeverlust bleibe außer Ansatz. Das Verlustabzugsverbot sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Gesetzgeber habe mit dieser Regelung dem sog. Step-Up-Modell den Boden entzogen und unter zulässiger Berücksichtigung von Vereinfachungs- und Typisierungserfordernissen dem objektiven Nettoprinzip Rechnung getragen.
- 8 Nach alledem habe das FA den Gewinn für das Jahr 2005 zutreffend mit 546 € angesetzt. Die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2005 mit 2.641 €, auf den 31. Dezember 2006 mit 0 € und die Aufhebung des Verlustfeststellungsbescheids auf den 31. Dezember 2007 seien nicht zu beanstanden.

- 9** Der Kläger macht mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend. Das FG meine zu Unrecht, er habe mit Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2005 beim FA bindend die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gewählt. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Oktober 1994 X R 192/93 (BFH/NV 1995, 587) liege hierin keine Ausübung des Wahlrechts. Aber selbst wenn man dies anders beurteilen wollte, wäre er an eine solche Wahlrechtsausübung nicht gebunden. So habe der BFH bei Ehegatten eine geänderte Wahlrechtsausübung bezüglich des Veranlagungswahlrechts auch noch im Rechtsbehelfsverfahren zugelassen. Dies müsse auch für die Wahl der Gewinnermittlungsart gelten. Außerdem habe er, der Kläger, --wie von der Rechtsprechung des BFH gefordert-- zeitnah eine Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2005 aufgestellt. Abgesehen davon sei nicht einsichtig, ein derartiges Erfordernis zur Voraussetzung für einen Bestandsvergleich zu machen. Ebenso wenig sei der Übergang zum Bestandsvergleich willkürlich erfolgt. Ein solcher Übergang müsse möglich sein, wenn bei einer Betriebsprüfung erkannt werde, dass mit der Einnahmenüberschussrechnung schwerwiegende Nachteile verbunden seien. Aber auch für den Fall, dass er den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt habe, sei die Vornahme der Teilwertabschreibung zu Unrecht versagt worden. Der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit gebiete es, im Vermögensbereich endgültig eintretende Ausgaben zu berücksichtigen. Dies habe der BFH für den Verlust einer Darlehensforderung entschieden. Gleiches müsse für den Untergang einer Beteiligung gelten. Im Streitfall liege eine dauernde Wertminderung der GmbH-Beteiligung vor. Eine Totalgewinnlichkeit mit einem Bilanzierenden sei nur dann gegeben, wenn die Teilwertabschreibung auch im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG berücksichtigt werde. Dem stehe § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 nicht entgegen, weil die Teilwertabschreibung der Ermittlung des Übernahmeverlusts vorgelagert sei.
- 10** Der Kläger beantragt, das FG-Urteil und die geänderten Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2005, auf den 31. Dezember 2006 und auf den 31. Dezember 2007, alle vom 7. Januar 2010, sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2010 aufzuheben.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Der Senat weist die Revision als unbegründet zurück (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die geänderten Verlustfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 2005 und auf den 31. Dezember 2006 sowie die Aufhebung des Verlustfeststellungsbescheids auf den 31. Dezember 2007, alle vom 7. Januar 2010, nicht zu beanstanden sind. Die vom Kläger im Jahr 2005 geltend gemachte Teilwertabschreibung auf seine GmbH-Beteiligung in Höhe von 77.998,27 € kann nicht als Betriebsausgabe bei der Ermittlung des Gewerbeertrags berücksichtigt werden.
- 13** A. Geänderter Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 2005
- 14** Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass der Kläger für Zwecke der Gewerbesteuer (vgl. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung --GewStG--) seinen Gewinn im Streitjahr 2005 nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat (dazu 1.) und im Rahmen dieser Gewinnermittlungsart eine Teilwertabschreibung auf die GmbH-Beteiligung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht zulässig ist (dazu 2.). Es ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass der Beteiligungsaufwand im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung nicht unter dem Gesichtspunkt eines endgültigen Verlusts der Beteiligung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist (dazu 3.). Ebenso kann die Teilwertabschreibung nicht infolge eines --auf den 31. Dezember 2005-- vorzunehmenden Wechsels zum Bestandsvergleich und einer damit ggf. einhergehenden Abrechnung (im Rahmen einer Übergangsgewinnermittlung) gewinnmindernd berücksichtigt werden (dazu 4.). Der auf der Verschmelzung beruhende Übernahmeverlust bleibt für gewerbesteuerrechtliche Zwecke nach § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 unberücksichtigt; dieses Verlustabzugsverbot ist verfassungsgemäß (dazu 5.).
- 15** 1. Nach § 10a (jetzt Satz 6) GewStG ist die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge gesondert festzustellen. Ein Fehlbetrag liegt dann vor, wenn der maßgebende Gewerbeertrag (§ 10 GewStG) negativ ist (Blümich/Drüen, § 10a GewStG Rz 102). Für die Ermittlung der Fehlbeträge im Entstehungsjahr gelten die §§ 7 ff. GewStG (vgl. Blümich/Drüen, § 10a GewStG Rz 102; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 10a Rz 112).
- 16** Nach § 7 Satz 1 GewStG ist der Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG oder Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem

Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Dieser Verweis auf das EStG gilt auch für die anzuwendende Gewinnermittlungsart, so dass die einkommensteuerrechtlich gewählte Gewinnermittlungsart auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags bindend ist (Roser in Lenski/ Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 7 Rz 50).

- 17** Hiernach hat der Kläger sein Wahlrecht für das Jahr 2005 zugunsten der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt.
- 18** a) § 4 Abs. 3 EStG erlaubt Steuerpflichtigen, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen. Das FG ist in Übereinstimmung mit den Beteiligten davon ausgegangen, dass der Kläger zu diesem Personenkreis gehört. Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 19** b) Nach den für den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) hat der Kläger den Gewinn aufgrund seiner tatsächlichen Handhabung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.
- 20** aa) Ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger hat sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich erst dann wirksam ausgeübt, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht (BFH-Urteil vom 19. Oktober 2005 XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509, unter II.2.). Maßgeblich ist die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.2.b aa, m.w.N.). Hat der Steuerpflichtige demgegenüber nur die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben aufgezeichnet, so hat er aufgrund dieser tatsächlichen Handhabung sein Wahlrecht i.S. einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt. An die Dokumentation der Wahl zugunsten der Einnahmenüberschussrechnung sind dabei keine hohen Anforderungen zu stellen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.2.b bb; vom 21. Juli 2009 X R 46/08, BFH/NV 2010, 186, unter II.2.b bb).
- 21** bb) Das FG führte in seinem Urteil aus, der Kläger habe eine Einnahmenüberschussrechnung erstellt. Es nahm auf die vom steuerlichen Berater des Klägers für das Jahr 2005 erstellten und beim FA eingereichten Gewinnermittlungen vom 19. Mai 2006 und vom 27. Juni 2006 Bezug, in denen bescheinigt wird, dass "vorliegendes Ergebnis ... von mir [dem steuerlichen Berater] auf der Grundlage der von mir geführten Aufzeichnungen, der vorgelegten Unterlagen sowie der erteilten Auskünfte des ... [Klägers] als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3 EStG) unter Beachtung der steuerrechtlichen Vorschriften ermittelt" wurde. Damit steht fest, dass der Kläger seinen Gewinn unter Beachtung der an die Dokumentation zu stellenden Anforderungen nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat. Er hat nach Form und ausdrücklicher Bezeichnung eine Einnahmenüberschussrechnung beim FA eingereicht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 2. März 2006 IV R 32/04, BFH/NV 2006, 1457, unter II.2.b). Diese Wahl kann nachträglich nicht abgeändert werden (z.B. BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 VIII R 74/05, BFHE 223, 261, BStBl II 2009, 238, unter II.B.b).
- 22** c) Die hiergegen erhobenen Einwände greifen nicht durch.
- 23** aa) Der Kläger führt zwar zutreffend aus, dass nach dem BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 587 (unter 3.) das Wahlrecht nicht mit dem Einreichen einer Überschussrechnung beim FA ausgeübt wird. Hiervon ist das FG aber auch nicht ausgegangen. Vielmehr nahm das FG unter Bezugnahme auf die für das Jahr 2005 eingereichten Einnahmenüberschussrechnungen zu Recht an, dass der Kläger --wie in den Vorjahren-- allein die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben aufgezeichnet hat. Zudem führte es aus, dass der Kläger sein Wahlrecht spätestens mit dem Einreichen beim FA ausgeübt und nach außen dokumentiert hat. Diese Ausführungen stehen im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH; insbesondere kann nach der Senatsrechtsprechung als Beweisanzeichen dafür, dass eine Einnahmenüberschussrechnung erstellt ist, u.a. die Tatsache gewertet werden, dass der Steuerpflichtige diese Gewinnermittlung an das FA übersendet (Senatsurteil vom 20. Dezember 2012 III R 33/12, BFHE 240, 107, BStBl II 2013, 1035, Rz 20).
- 24** bb) Ebenso geht der Einwand fehl, der Kläger hätte für das Streitjahr noch zum Bestandsvergleich wechseln können. Das Gewinnermittlungswahlrecht nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger kann zwar prinzipiell unbefristet ausgeübt werden. Formal wird das Wahlrecht allein durch die Bestandskraft der Steuerfestsetzung begrenzt. Allerdings scheidet ein Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich aus, wenn der Steuerpflichtige nicht zeitnah zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums eine Eröffnungsbilanz aufgestellt und eine kaufmännische Buchführung eingerichtet hat (BFH-Urteil in BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509, unter II.2.).

- 25** Im Streitfall hat der Kläger seinen vorgeblichen Willen, zum Bestandsvergleich wechseln zu wollen, nicht durch eine zeitnah erstellte Eröffnungsbilanz bekundet. Eine Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2005 wurde erst mit Schreiben vom 19. November 2009 beim FA eingereicht. Entgegen der Meinung des Klägers ist eine Eröffnungsbilanz auch nicht zeitnah durch die "Eröffnungsbilanzbuchungen" zum 1. Januar 2005 in der Primanota erstellt worden. Es reicht nicht aus, dass sich aus diesen Buchführungsunterlagen die für eine Bilanzierung erforderlichen Zahlen entnehmen ließen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1457, unter II.2.c ee).
- 26** cc) Schließlich kann der Kläger nicht mit Erfolg einwenden, nur durch den Wechsel zum Bestandsvergleich lasse sich sein Aufwand für die GmbH-Beteiligung berücksichtigen. Zu den tatbestandlichen Voraussetzungen für die Ausübung des nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG eingeräumten Wahlrechts gehört nicht die Kenntnis der steuerrechtlichen Folgen der einmal getroffenen Wahl (BFH-Urteil in BFHE 223, 261, BStBl II 2009, 238, unter II.B.b).
- 27** 2. Der Kläger kann im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung keine Teilwertabschreibung auf die GmbH-Beteiligung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vornehmen.
- 28** a) Es entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH, dass bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 EStG nicht zulässig ist (BFH-Urteil vom 21. Juni 2006 XI R 49/05, BFHE 214, 218, BStBl II 2006, 712, unter II.1.; BFH-Beschluss vom 9. Februar 2006 IV B 60/04, nicht veröffentlicht --n.v.--, unter II.d cc).
- 29** b) Der Senat hält an dieser Rechtsprechung fest. Nach § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens --so wie hier für die GmbH-Beteiligung-- erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben zu berücksichtigen; Anhaltspunkte dafür, dass die GmbH-Beteiligung Umlaufvermögen war, bestehen nicht. Zudem gilt § 6 Abs. 1 EStG nach seinem eigenen Wortlaut nur für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 5 EStG als Betriebsvermögen anzusetzen sind.
- 30** 3. Ebenso liegt keine Konstellation vor, die es erlaubt, im Jahr 2005 infolge aufgelaufener Verluste der GmbH einen der Verschmelzung vorgelagerten Betriebsausgabenabzug mit der Begründung zu bejahen, die für die Beteiligung aufgewendeten Mittel seien bereits vor dem 31. Dezember 2005 endgültig verloren gewesen.
- 31** a) Nach der Rechtsprechung des BFH ist es möglich, den Verlust einer betrieblichen Beteiligung auch im Rahmen einer Einnahmenüberschussrechnung gewinnmindernd zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 23. November 1978 IV R 146/75, BFHE 126, 298, BStBl II 1979, 109; BFH-Beschluss vom 9. Februar 2006 IV B 60/04, n.v., unter II.d cc; vgl. auch Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 536). Für den Zeitpunkt und den Umfang des Betriebsausgabenabzugs ist maßgeblich, wann und in welcher Höhe die für den Erwerb der Beteiligung aufgewendeten Mittel endgültig verlorengegangen sind (BFH-Urteil in BFHE 126, 298, BStBl II 1979, 109, unter c). Diese Rechtsprechung beruht auf der Überlegung, dass die Regelung in § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG, wonach die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, nicht dazu führen darf, dass der Abzug gänzlich unterbleibt, sondern im Zeitpunkt ihres Verlusts bzw. Untergangs vorzunehmen ist (BFH-Urteil in BFHE 126, 298, BStBl II 1979, 109, unter c). Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG soll im Ganzen und auf Dauer gesehen im Rahmen des Möglichen denselben Gesamtgewinn wie der Bestandsvergleich ergeben (BFH-Urteil vom 2. September 1971 IV 342/65, BFHE 104, 311, BStBl II 1972, 334).
- 32** b) Im Streitfall waren die Aufwendungen für die Beteiligung nicht bereits vor dem steuerlichen Übertragungstichtag der Verschmelzung --hier dem 31. Dezember 2005-- endgültig verloren.
- 33** aa) Die gewerbesteuerrechtlichen Auswirkungen der Verschmelzung waren beim Kläger --wie vom FG ausgeführt-- im Jahr 2005 zu erfassen.
- 34** § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 bestimmt, dass die §§ 3 bis 9, 14, 16 und 17 UmwStG 2002 vorbehaltlich des Abs. 2 auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags gelten. Danach gelten § 4 i.V.m. § 9 Abs. 1 UmwStG 2002 auch für gewerbesteuerrechtliche Zwecke. Gehören die Anteile an der übertragenden Körperschaft zum Betriebsvermögen des übernehmenden Alleingesellschafters, auf das verschmolzen wird, so ergeben sich die Gewinnauswirkungen beim übernehmenden Rechtsträger (Einzelunternehmer), der auch ein Einnahmenüberschussrechner sein kann, insbesondere aus § 9 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 UmwStG 2002. Das hiernach zu ermittelnde Übernahmeergebnis ist beim übernehmenden Rechtsträger in dem Veranlagungszeitraum zu besteuern, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in das der steuerliche Übertragungstichtag fällt (vgl. Widmann in

Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 4 UmwStG Rz 62; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314 Tz. 02.04). Der steuerliche Übertragungstichtag wird in § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UmwStG 2002 bestimmt. Dort heißt es, dass das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin so zu ermitteln sind, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag), auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Nach allgemeiner Auffassung handelt es sich bei der Bilanz, "die dem Vermögensübergang zu Grunde liegt", um die in § 17 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) genannte Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers, die der Anmeldung zur Eintragung in das Register beizufügen ist (BFH-Urteil vom 7. April 2010 I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467, Rz 4).

- 35** Nach den Feststellungen des FG ist der Verschmelzung die Schlussbilanz der GmbH zum 31. Dezember 2005 zugrunde gelegt worden. Anhaltspunkte dafür, dass es sich hierbei nicht um die der Anmeldung beigefügte Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG gehandelt hat, bestehen nicht; danach war steuerlicher Übertragungstichtag der 31. Dezember 2005. Folglich musste für den übernehmenden Rechtsträger --hier den Kläger-- für das Jahr 2005 ein Übernahmeergebnis nach § 18 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 9 Abs. 1, § 4 Abs. 4 UmwStG 2002 in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft ermittelt werden. Der Buchwert ist der Wert, mit dem die Anteile nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in einer für den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellenden Steuerbilanz anzusetzen sind oder anzusetzen wären (§ 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 2002).
- 36** bb) Bei der Verschmelzung einer (bestehenden) GmbH kann nicht angenommen werden, dass der Beteiligungsaufwand bereits vor dem steuerlichen Übertragungstichtag endgültig verloren ist.
- 37** Bei der Verschmelzung tritt an die Stelle der Liquidation und Auskehrung des Liquidationserlöses an den Alleingesellschafter ein liquidationsloser Vermögensübergang (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Die Beteiligung geht unter; der übernehmende Rechtsträger erhält die Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft. Für die im Streitfall gegebene Konstellation sind die beim übernehmenden Rechtsträger (Einzelunternehmer) eintretenden Besteuerungsfolgen spezialgesetzlich in § 9 Abs. 1 i.V.m. § 4 UmwStG 2002, insbesondere dessen Abs. 4, geregelt. Danach wird bei einem solchen Vorgang der Beteiligungsaufwand nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 in Gestalt des Buchwerts der Anteile berücksichtigt. Der Buchwert der Anteile entspricht bei einem Einnahmenüberschussrechner im Grundsatz den historischen Anschaffungskosten der Anteile (Widmann in Widmann/ Mayer, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 597).
- 38** Eine zeitlich vorgelagerte Berücksichtigung des Beteiligungsaufwands ist auch dann nicht möglich, wenn --wie hier-- der Wert des übergegangenen GmbH-Vermögens negativ ist (./ 131.862,69 €). Dieser Wert dürfte insbesondere auf den Verlusten beruhen, welche die GmbH nach den Ausführungen des Klägers in den Jahren 2003 bis 2005 erlitten haben soll. Bei der Verschmelzung einer (bestehenden) GmbH auf einen Einzelunternehmer kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Aufwendungen für die Beteiligung bereits vor dem steuerlichen Übertragungstichtag endgültig verloren sind. Im Grundsatz besteht die GmbH bis zur Verschmelzung als werbende (nicht aufgelöste) Gesellschaft fort, was die Annahme ausschließt, dass der Beteiligungsaufwand bereits vor diesem Zeitpunkt endgültig verloren ist. Dies gilt selbst dann, wenn die GmbH insolvenzrechtlich relevant überschuldet sein sollte (vgl. zu dieser Möglichkeit Oberlandesgericht Stuttgart, Beschluss vom 4. Oktober 2005 8 W 426/05, Der Betrieb --DB-- 2005, 2681; Heckschen in Widmann/Mayer, a.a.O., § 120 UmwG Rz 8.7 ff.). Aber auch dann, wenn die GmbH bereits aufgelöst gewesen sein sollte (vgl. § 60 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung), wofür im Streitfall keine Anhaltspunkte bestehen, wäre die GmbH nur verschmelzungsfähig gewesen, wenn deren Fortsetzung beschlossen hätte werden können (§ 3 Abs. 3 UmwG).
- 39** cc) Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass nach dem im Streitfall anwendbaren § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 (= UmwStG 1995 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 --StSenkG 2001/2002--, BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428; zur Anwendbarkeit vgl. § 27 Abs. 1a UmwStG 2002) ein Übernahmeverlust für gewerbesteuerrechtliche Zwecke nicht zu erfassen ist.
- 40** Im Streitfall führt der negative Wert des übertragenen Vermögens dazu, dass sich der Übernahmeverlust um die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung auf 209.861,96 € (= ./ 131.862,69 € ./ 77.999,27 €) erhöht. Damit bleiben zwar die für die Beteiligung aufgewendeten Mittel im Ergebnis unberücksichtigt. Diese Nichtberücksichtigung des Beteiligungsaufwands beruht aber nicht darauf, dass diese Mittel bereits vor der

Verschmelzung endgültig verloren waren, sondern darauf, dass der Gesetzgeber in § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 angeordnet hat, dass ein Übernahmeverlust außer Ansatz bleibt.

- 41** 4. Ebenso kann die Teilwertabschreibung nicht infolge eines --auf den 31. Dezember 2005-- vorzunehmenden Wechsels zum Bestandsvergleich und einer damit ggf. einhergehenden Abrechnung (im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung) gewinnmindernd berücksichtigt werden.
- 42** Aus dem Verweis in § 7 Satz 1 GewStG, wonach der Gewerbeertrag nach den Vorschriften des EStG zu ermitteln ist, ergibt sich, dass einkommensteuerrechtliche Zu- und Abrechnungen (Gewinnkorrekturen) beim Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen sind (Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 7 Rz 51).
- 43** a) Nach Auffassung des Senats war der Kläger schon nicht verpflichtet, auf den 31. Dezember 2005 zum Bestandsvergleich zu wechseln.
- 44** aa) Eine solche Verpflichtung ergibt sich nicht aus § 18 Abs. 1 Satz 1, § 4 Abs. 1 UmwStG 2002.
- 45** (1) § 4 Abs. 1 UmwStG 2002 verpflichtet, ebenso wie das UmwG (vgl. Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 24 UmwG Rz 4; Priester in Lutter, Umwandlungsgesetz, 5. Aufl., § 24 Rz 21), den übernehmenden Rechtsträger nicht dazu, auf den steuerlichen Übertragungstichtag eine Übernahmebilanz zu erstellen (Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 4 UmwStG Rz 13; Weigert in Kraft/Edelmann/Bron, Umwandlungssteuergesetz, § 4 Rz 18). Gemäß § 4 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 UmwStG 2002 hat die übernehmende natürliche Person die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter lediglich mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert zu übernehmen. Das Gesetz bestimmt weder, dass der übernehmende Rechtsträger diese Werte bilanzieren muss, noch dass er --anders als bei einem Formwechsel (vgl. § 14 Satz 2 UmwStG 2002)-- auf den steuerrechtlichen Übertragungstichtag eine Bilanz erstellen muss.
- 46** (2) Die herrschende Meinung im Fachschrifttum geht zwar --im Wesentlichen allerdings ohne Begründung-- davon aus, dass der übernehmende Rechtsträger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, für steuerliche Zwecke eine Übernahmebilanz erstellen muss (Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 6. Aufl., § 4 UmwStG Rz 20; van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 4 Rz 7; Schnitter in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 4 UmwStG Rz 47; Weigert in Kraft/Edelmann/Bron, a.a.O., § 4 Rz 18; Schönherr/Krüger in Haase/Hruschka, Umwandlungssteuergesetz, § 4 Rz 17; Staats in Lademann, Umwandlungssteuergesetz, § 4 Rz 25; Klingebiel/Patt/Rasche/Krause, Umwandlungssteuerrecht, 3. Aufl., S. 100; a.A. Böttcher/Zartmann/Kandler, Wechsel der Unternehmensform, 4. Aufl. (1982), S. 149; so wohl auch Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 87.1). Der Senat kann hierfür jedoch keine gesetzliche Grundlage erkennen.
- 47** bb) Im Streitfall bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger verpflichtet war, auf den 31. Dezember 2005 eine Eröffnungsbilanz i.S. des § 242 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zu erstellen.
- 48** Entsteht durch die Verschmelzung einer GmbH auf den Alleingesellschafter erstmals ein abschlusspflichtiges (vollkaufmännisches) Handelsgewerbe (vgl. § 1 HGB), muss der übernehmende Alleingesellschafter eine Übernahmebilanz in Form einer Eröffnungsbilanz nach § 242 Abs. 1 HGB aufstellen (vgl. Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 24 UmwG Rz 219; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 6. Aufl., § 24 UmwG Rz 8). Stichtag der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz ist der Verschmelzungstichtag i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG (Priester in Lutter, a.a.O., § 24 Rz 22; Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 6. Aufl., § 24 UmwG Rz 8). Dass im Streitfall dieser Tag der 31. Dezember 2005 gewesen sein könnte, ist nicht ersichtlich. Vielmehr hat das FG festgestellt, dass der Kläger eine Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2006 erstellt hat.
- 49** b) Aber selbst wenn der Kläger verpflichtet gewesen sein sollte, auf den 31. Dezember 2005 eine Übernahmebilanz zu erstellen, könnte im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung keine gewinnmindernde Abrechnung in Höhe der geltend gemachten Teilwertabschreibung vorgenommen werden.
- 50** aa) Im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung ist der Steuerpflichtige so zu stellen, als hätte er von Anfang an bilanziert (BFH-Urteile vom 1. Oktober 1992 IV R 97/91, BFHE 169, 180, BStBl II 1993, 284, unter 2., m.w.N.; vom 13. September 2001 IV R 13/01, BFHE 196, 546, BStBl II 2002, 287, unter II.2.). Grundlage der vorzunehmenden Gewinnkorrekturen (Zu- und Abrechnungen) ist die aufzustellende Bilanz (Kanzler, Finanz-Rundschau --FR-- 1999, 225). Sie liefert die wesentlichen Berechnungsgrundlagen für die Übergangsgewinnermittlung, mit der es zu

vermeiden gilt, dass infolge des Wechsels Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben entweder gar nicht oder doppelt berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 21. November 1973 I R 252/71, BFHE 111, 83, BStBl II 1974, 314). Im Streitfall bezöge sich diese Übergangsgewinnermittlung ausschließlich auf die Vermögenspositionen des übernehmenden Rechtsträgers (Einzelunternehmen), weil die übertragende Kapitalgesellschaft (GmbH) ihren Gewinn bereits nach Bilanzierungsgrundsätzen ermittelt hat (Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 6. Aufl., § 4 UmwStG Rz 20; Schnitter in Frotscher/Maas, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 47; Schönherr/Krüger in Haase/Hruschka, a.a.O., § 4 Rz 17). Die Übergangsgewinnermittlung wäre ein von der Verschmelzung getrennt zu beurteilender Vorgang; das Übergangsergebnis wäre nicht Teil des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 UmwStG 2002 (ebenso van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 7, m.w.N.; Bron in Kraft/Edelmann/Bron, a.a.O., § 4 Rz 171).

- 51** bb) Übertragen auf den Streitfall bedeutet dies: Bei der Einnahmenüberschussrechnung müsste eine gewinnmindernde Abrechnung in Höhe einer Teilwertabschreibung vorgenommen werden, wenn in der aufzustellenden Bilanz eine GmbH-Beteiligung erstmals mit dem Teilwert anzusetzen wäre (Kanzler/HHR, Vor §§ 4 bis 7 EStG Rz 51; Speich, FR 1971, 192, 194). Dies deshalb, weil während der Einnahmenüberschussrechnung eine Teilwertabschreibung nicht möglich war und sich diese infolge des Teilwertansatzes im Rahmen des Bestandsvergleichs künftig nicht mehr auswirken könnte. Im Streitfall fände sich jedoch in der Übernahmebilanz, die u.a. den Vermögensübergang und die daraus folgenden Ergebnisauswirkungen erfasst (Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 6. Aufl., § 24 UmwG Rz 9), keine GmbH-Beteiligung mehr, weil diese durch die Verschmelzung untergeht (Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 6. Aufl., § 24 UmwG Rz 42; Moszka in Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, 3. Aufl., § 24 Rz 44). Daher wäre es ausgeschlossen, eine GmbH-Beteiligung mit dem Teilwert zu bilanzieren und damit einhergehend eine entsprechende Abrechnung vom Gewinn vorzunehmen. Im Übrigen ginge es nach Auffassung des Senats über eine zulässige Gewinnkorrektur hinaus, wollte man die Möglichkeit einer Abrechnung mit der zusätzlichen Fiktion begründen, der Kläger müsse eine logische Sekunde vor Erstellung der Übernahmebilanz noch zusätzlich eine Übergangsbilanz erstellen.
- 52** 5. Der auf der Verschmelzung beruhende Übernahmeverlust bleibt für gewerbesteuerrechtliche Zwecke nach § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 unberücksichtigt. Dort heißt es, dass ein Übernahmegewinn oder -verlust nicht zu erfassen ist. Diese Regelung ist mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) vereinbar.
- 53** a) Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab für Regelungen des Gesetzgebers im Unternehmenssteuerrecht, die einen Verlustabzug einschränken oder ausschließen, ist Art. 3 Abs. 1 GG.
- 54** aa) Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird für den Bereich des Steuerrechts und insbesondere für den des Einkommensteuerrechts vor allem durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter D.I., m.w.N.). Im Interesse der verfassungsrechtlich gebotenen Lastengleichheit hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, die objektive finanzielle Leistungsfähigkeit nach dem Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den beruflichen Erwerbsaufwendungen andererseits zu bemessen (objektives Nettoprinzip; vgl. BVerfG-Beschluss vom 11. November 1998 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290 f., BStBl II 1999, 502, 505). Das BVerfG hat bisher offengelassen, ob dieses objektive Nettoprinzip, wie es in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommt, Verfassungsrang hat; jedenfalls kann der Gesetzgeber dieses Prinzip bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, unter D.III.1.a, m.w.N.). Danach bedürfen Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (z.B. BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, unter C.I.3.a, m.w.N.).
- 55** bb) Das objektive Nettoprinzip gilt auch für die Gewerbesteuer, weil die Gewerbesteuer im Hinblick auf die Bemessung des Gewerbeertrags nach den Vorschriften des EStG und des KStG (§ 7 Satz 1 GewStG) ebenso wie die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer an die Ertragskraft des Unternehmens anknüpft (BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, Rz 112 ff.). Allerdings bedingt der Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer in bestimmten Bereichen Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips (BFH-Urteil vom 20. September 2012 IV R 36/10, BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498, Rz 30).
- 56** b) Es ist verfassungsrechtlich unbedenklich, dass ein Übernahmeverlust für gewerbesteuerrechtliche Zwecke nicht

zu erfassen ist, soweit er auf einem negativen Wert des übertragenen Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft beruht.

- 57** aa) Dieser von § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 mitumfasste Regelungsinhalt fügt sich nahtlos in das Verlustabzugssystem des Gewerbesteuerrechts ein, wonach ein Verlustabzug nach § 10a GewStG voraussetzt, dass sowohl die sog. Unternehmensidentität als auch die sog. Unternehmeridentität gegeben ist. Dabei bedeutet Unternehmeridentität, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 2009 IV R 90/05, BFHE 224, 364, unter II.1.a, m.w.N.).
- 58** bb) Im Regelfall wird der negative Wert des übertragenen Betriebsvermögens auf Verlusten beruhen, die von der Kapitalgesellschaft erwirtschaftet wurden. Bei deren Verschmelzung auf einen übernehmenden Rechtsträger erlischt die Kapitalgesellschaft; es kommt zu einem vollständigen Unternehmerwechsel. § 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2002 ordnet daher systemgerecht an, dass der Gewerbeertrag des übernehmenden Rechtsträgers nicht um die vortragsfähigen Verluste der übertragenden Körperschaft i.S. des § 10a GewStG gekürzt werden darf (vgl. Trossen in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 18 Rz 34). Es ist daher auch folgerichtig, beim übernehmenden Rechtsträger eine gewerbesteuerrechtliche Nutzung von Übernahmeverlusten, die im Ergebnis auf von der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Verlusten beruhen, auszuschließen.
- 59** c) § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 durchbricht das objektive Nettoprinzip, soweit der Übernahmeverlust auf dem vom Kläger getragenen Beteiligungsaufwand beruht. Dieser Verstoß ist jedoch sachlich gerechtfertigt.
- 60** § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 erklärt --vorbehaltlich des Abs. 2-- § 4 UmwStG 2002 für die Ermittlung des Gewerbeertrags insgesamt für anwendbar. Das sich aus der Verschmelzung beim übernehmenden Rechtsträger anzusetzende Übernahmeergebnis ist daher nach § 4 Abs. 4 bis 7 UmwStG 2002 zu berechnen. § 4 Abs. 4 UmwStG 2002 führt bei einem negativen Wert des übertragenen Betriebsvermögens dazu, dass sich der --beim Gewerbeertrag nach § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 nicht zu erfassende-- Übernahmeverlust um den Beteiligungsaufwand erhöht; der Beteiligungsaufwand bleibt daher unberücksichtigt. Insoweit liegt ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vor, allerdings sachlich gerechtfertigt, weil er die folgerichtige Kehrseite der gewerbesteuerrechtlichen Nichtberücksichtigung eines Übernahmegewinns ist.
- 61** aa) Übernahmegewinne werden im Gewerbesteuerrecht bereits seit dem Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28. Oktober 1994 (BGBl I 1994, 3267) nicht mehr erfasst (vgl. § 18 Abs. 2 UmwStG 1995 in dieser Fassung). Die Materialien zu diesem Gesetz enthalten zwar --soweit ersichtlich-- keine Begründung dafür, weshalb der Gesetzgeber auf die gewerbesteuerrechtliche Erfassung des Übernahmegewinns verzichtet hat. Nach Auffassung des Senats besteht der Zweck dieser Regelung aber darin, eine Mehrfachbelastung ein und desselben Gewinns mit Gewerbesteuer --zum einen auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft und zum anderen auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers-- zu vermeiden (Schnitter in Frotscher/Maas, a.a.O., § 18 UmwStG Rz 62; Rödder/Momen, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1996, 1799, 1801). Hierbei handelt es sich um ein legitimes Ziel des Gesetzgebers.
- 62** Wäre der Übernahmegewinn nicht von der Gewerbesteuer freigestellt, ergäbe sich bei einer Verschmelzung der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person folgende Situation: Bei vorhandenen stillen Reserven im Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft entsteht auf Ebene der Kapitalgesellschaft ein (voll) gewerbesteuerpflichtiger Übertragungsgewinn nach § 3 UmwStG 2002, wenn die Kapitalgesellschaft in ihrer Schlussbilanz die Teilwerte ansetzt (vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 4. Aufl., § 3 UmwStG Rz 53, 96; Benkert/Menner in Haritz/Benkert, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl., § 18 Rz 13 ff.). Zugleich entsteht beim übernehmenden Rechtsträger --vorausgesetzt er unterliegt der Gewerbesteuer-- ein Übernahmegewinn nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002. Seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (1. Januar 2001) ist dieser Übernahmegewinn gemäß § 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG 2002 noch immer (in den Grenzen des Halbeinkünfteverfahrens) zu besteuern, wenn er auf eine natürliche Person entfällt (Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 4. Aufl., § 18 UmwStG Rz 19). Im Übrigen ist ein Übernahmegewinn in voller Höhe steuerfrei (§ 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 2002). Bei vorhandenen offenen Reserven im Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft sind diese bereits mit Gewerbesteuer belastet. Ein gewerbesteuerpflichtiger Übertragungsgewinn kann sich zwar nach § 3 UmwStG 2002 nicht ergeben. Es entsteht aber ein Übernahmegewinn nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002, weil der Buchwert der übernommenen Wirtschaftsgüter (um die offenen Reserven) höher ist als der Buchwert der Anteile (vgl. Rödder/Momen, DStR 1996, 1799, 1801; vgl. auch Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., 4. Aufl., § 4 UmwStG Rz 81). Für die Besteuerung des Übernahmegewinns würde wiederum § 4 Abs. 7 UmwStG 2002 eingreifen.

- 63** Nach alledem handelt es sich bei § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 weiterhin --jedenfalls soweit der Übernahmegewinn auf eine natürliche Person entfällt-- um eine sachliche Steuerbefreiung (vgl. BFH-Beschluss vom 9. Januar 2009 IV B 27/08, BFHE 224, 115, BStBl II 2011, 393, Rz 13, 17).
- 64** bb) Ein Übernahmeverlust wird hingegen typischerweise dann entstehen, wenn die Anteile an der umgewandelten Kapitalgesellschaft zwischen ihrer Gründung und der Umwandlung veräußert worden sind und der Erwerber der Anteile die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern mitbezahlt hat. Werden bei der Verschmelzung nach § 3 UmwStG 2002 die Buchwerte angesetzt, entsteht nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 ein Übernahmeverlust.
- 65** Es ist nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber --ausgehend vom Gesetzeszweck der Vermeidung einer gewerbesteuerrechtlichen Mehrfachbelastung-- umgekehrt erreichen wollte, dass die im Vermögen der übertragenden Körperschaft befindlichen stillen Reserven infolge einer Verschmelzung nicht insgesamt der Gewerbesteuer entzogen werden. Diese Möglichkeit bestand, weil Übernahmeverluste nach § 4 Abs. 5 Satz 1, Abs. 6 UmwStG 1995 i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) --der Vorgängerregelung von § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 (= UmwStG 1995 i.d.F. des StSenkG 2001/2002)-- in gewissen Grenzen steuerrechtlich, insbesondere durch das sog. Step-Up-Modell, genutzt werden konnten. Folge hiervon war, dass der Erwerber der Beteiligung im Wege einer postakquisitorischen Umwandlung die in den Wirtschaftsgütern der Kapitalgesellschaft enthaltenen stillen Reserven steuerfrei vereinnahmen konnte (vgl. Hey, GmbH-Rundschau 2001, 993, 996). Diese Möglichkeit wurde für die Gewerbesteuer bereits durch § 18 Abs. 2 UmwStG 1995 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/ 2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) mit Wirkung ab dem 1. Januar 1999 beseitigt (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juni 2000 VIII R 5/99, BFHE 191, 571, BStBl II 2001, 35). Diese Bestimmung lautete: "Ein Übernahmegewinn oder ein -verlust ist nicht zu erfassen. Eine Aufstockung der Buchwerte nach § 4 Abs. 6 findet für die Gewerbesteuer nicht statt." Das gesetzgeberische Anliegen --die gewerbesteuerrechtliche Verstrickung der im Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft befindlichen stillen Reserven (jedenfalls innerhalb einer bestimmten Haltefrist) aufrechtzuerhalten-- kommt auch in § 18 Abs. 4 UmwStG 2002 zum Ausdruck.
- 66** cc) Nach alledem ist es nicht zu beanstanden, dass der vom Kläger getragene Beteiligungsaufwand bei Ermittlung des Gewerbeertrags nicht erfasst wird. Der Gesetzgeber hat --unter Verfolgung berechtigter Ziele-- das Übernahmeergebnis für Zwecke der Gewerbesteuer insgesamt für unbeachtlich erklärt. Es ist daher folgerichtig, dass sowohl die durch den Vermögensübergang verursachten Betriebseinnahmen (Übernahmewert der übertragenen Wirtschaftsgüter) als auch die hierdurch verursachten Betriebsausgaben (Beteiligungsaufwand) nicht berücksichtigt werden.
- 67** B. Geänderte Verlustfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 2006 und 2007
- 68** Die Klage gegen diese Bescheide war zulässig, aber unbegründet. Zwar ist der Verlustfeststellungsbescheid nach § 10a GewStG Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 der Abgabenordnung --AO--) hinsichtlich des in den folgenden Erhebungszeitraum vorgetragenen Gewerbeverlusts für den Verlustfeststellungsbescheid dieses Erhebungszeitraums (BFH-Urteil vom 17. Januar 2006 VIII R 96/04, BFH/NV 2006, 885, unter II.2.a, m.w.N.; Blümich/Hofmeister, § 35b GewStG Rz 50). Die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 2006 und 2007 sind daher jeweils Folgebescheide des Verlustfeststellungsbescheids auf den 31. Dezember 2005. § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO führen aber nach gefestigter Rechtsprechung des BFH nicht dazu, dass die gegen den Folgebescheid gerichtete Klage, mit der ausschließlich Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid vorgebracht werden, als unzulässig abzuweisen ist (z.B. BFH-Urteil vom 12. Oktober 2011 VIII R 2/10, BFH/NV 2012, 776, Rz 10, m.w.N.). Allerdings kann in dem ausschließlich gegen den Folgebescheid geführten Klageverfahren nicht über Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid entschieden werden. Erfährt der Grundlagenbescheid --wie hier der inhaltlich angegriffene Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 2005-- keine Änderung, ist die Klage unbegründet (vgl. BFH-Beschluss vom 27. September 1972 I B 27/72, BFHE 107, 8, BStBl II 1973, 24).
- 69** C. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 70** D. Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.