Urteil vom 01. Juli 2010, IV R 100/06

Keine verlustbedingte Teilwertabschreibung einer atypisch stillen Beteiligung - Vorliegen einer atypischen oder einer typisch stillen Gesellschaft - Folgen der Unwirksamkeit eines Gesellschaftsvertrags - Fehlendes Mitunternehmerrisiko trotz vertraglicher Beteiligung an Wertsteigerungen des Betriebsvermögens - Zulässigkeit der Klage gegen einen Folgebescheid - Keine Bindungswirkung des Körperschaftsteuerbescheids gegenüber dem Gewerbesteuermessbescheid

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GewStG § 8 Nr 8, GewStG § 10a S 2, FGO § 42, AO § 351 Abs 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GewStG § 8 Nr 8, GewStG § 8 Nr 8, GewStG § 10a S 2, GewStG § 10a S 2, AO § 41 Abs 1 S 1, FGO § 74, AO § 182 Abs 1, KStG § 8 Abs 1, KStG § 8 Abs 1, KStG § 8 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 2

vorgehend FG Düsseldorf, 24. Oktober 2006, Az: 7 K 2887/05 G

Leitsätze

1. NV: Die zivilrechtliche Unwirksamkeit eines Gesellschaftsvertrags ist steuerrechtlich unerheblich, wenn die Gesellschafter die Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag tatsächlich vollzogen haben (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AO) .

2. NV: Durch den Abschluss eines atypisch stillen Gesellschaftsverhältnisses wird eine Mitunternehmerschaft begründet, soweit der stille Gesellschafter Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt. Mitunternehmerrisiko setzt die Beteiligung am laufenden Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven einschließlich des Geschäftswerts voraus .

3. NV: Der nach dem Ertragswertverfahren ermittelte Unternehmenswert umfasst sowohl die stillen Reserven als auch den Geschäftswert .

4. NV: Die Beteiligung an einer Personengesellschaft erscheint steuerlich als Anteil an den Aktiva und Passiva der Personengesellschaft, der durch das Kapitalkonto repräsentiert wird. Die Beteiligung wird deshalb nicht als Wirtschaftsgut i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG aktiviert. Demzufolge kommt auch keine (Teilwert-)Abschreibung auf einen entsprechenden aktiven Bilanzposten in Betracht .

5. NV: Der Anteil eines stillen Gesellschafters einer GmbH und atypisch stillen Gesellschaft an der GmbH gehört zum Sonderbetriebsvermögen II, soweit die GmbH nicht noch einer anderen als der im Gesellschaftsinteresse liegenden Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht .

6. NV: Die Klage gegen einen Folgebescheid ist auch dann zulässig, wenn mit der Klage nur Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid geltend gemacht werden .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, hat sich mit Vertrag vom 18. Dezember 1996 (im Weiteren Vertrag), der als Vertrag über die Leistung einer stillen Beteiligung bezeichnet wurde, mit einer Einlage von 500.000 DM an der P-GmbH beteiligt. Deren Unternehmensgegenstand war die Herstellung und der Vertrieb von Kommunikations- und Multimediaprodukten sowie die Beratung, die Schulung, der Support und der Service in diesen Bereichen. Der Vertrag lautet auszugsweise wie folgt:

2 "§ 6

1. Dem stillen Gesellschafter stehen die gesetzlichen Informations- und Kontrollrechte gem. § 233 HGB zu. Darüber hinaus stehen dem stillen Gesellschafter zusätzlich auch die Rechte gem. § 118 HGB und § 51a GmbHG zu.

...

4. Dem stillen Gesellschafter steht ein Vetorecht gegen die Beschlußfassung über die Feststellung des Jahresabschlusses zu ...

§ 9

1. Der stille Gesellschafter erhält auf sein stilles Beteiligungskapital eine garantierte Mindestverzinsung in Höhe von 15 % p.a. Diese erhält er auch, wenn die Inhaberin keinen Gewinn erwirtschaftet ...

2. Der stille Gesellschafter ist ferner an dem Gewinn und Verlust der Inhaberin beteiligt.

3. ... Der jährliche Gewinnanspruch ist begrenzt auf einen Betrag, der 25 % der von ihm geleisteten Einlage entspricht ...

4. ... Höchstens ist der stille Gesellschafter an dem Verlust bis zur Höhe seiner Einlage beteiligt.

...

§ 14

1. Bei Auflösung der stillen Gesellschaft hat der stille Gesellschafter Anspruch auf Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens ...

2. Bemessungsgrundlage für die Höhe des Auseinandersetzungsguthabens ist eine auf den Stichtag durchgeführte Unternehmensbewertung. Die Bewertung des Unternehmens erfolgt nach dem Ertragswertverfahren ..."

3 Im Vorfeld des Vertragsschlusses teilte die Klägerin der P-GmbH mit Schreiben vom 9. Dezember 1996 unter Bezugnahme auf eine beigefügte rechtliche Stellungnahme ihres Prozessbevollmächtigten mit, dass der Abschluss eines typisch stillen Gesellschaftsvertrages beabsichtigt sei. Dies ergebe sich, ungeachtet einiger nicht eindeutiger Formulierungen in dem Vertragsentwurf, insbesondere aus dem Umstand, dass sie --die Klägerin-- nicht an den stillen Reserven und dem Firmenwert beteiligt sei. Eine Beteiligung an den stillen Reserven und dem Firmenwert sei auch nicht gewollt. Das Schreiben wurde als "Entwurf eines Sideletters/Konkretisierung der Auslegung des uns vorgelegten Entwurfes über die Leistung einer stillen Beteiligung" bezeichnet.

4 Ausweislich der dem zuständigen Veranlagungsfinanzamt eingereichten Bilanz zum 31. Dezember 1996 ging die P-GmbH allerdings davon aus, dass durch den Vertrag ein atypisch stilles Beteiligungsverhältnis begründet worden sei.

5 Daneben war die Klägerin am Stammkapital der P-GmbH in Höhe von 100.000 DM beteiligt. Der Gesellschaftsvertrag der P-GmbH enthält in § 10 2. folgende Regelung:

6 "Der Gesellschafter ..." --die Klägerin-- "hat, solange ein Vertragsverhältnis zwischen ihm und der Gesellschaft über eine stille Beteiligung besteht, kraft Sonderrecht das Recht, von den Gesellschaftern die Bestellung bzw. Abberufung eines von ihm bestimmten alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführers zu verlangen ..."

7 Die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der P-GmbH wurde durch Beschluss des Amtsgerichts X vom 4. September 1998 mangels Masse abgelehnt.

8 Die Klägerin hatte beide Beteiligungen zum Nennwert als Finanzanlagen aktiviert. Unter Hinweis auf die Ablehnung der Eröffnung des Konkursverfahrens schrieb die Klägerin beide Beteiligungen in der Bilanz zum 31. Dezember 1997 auf jeweils 0 DM ab (Gewinnminderung daher 600.000 DM).

9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte diesem Ansatz im Gewerbesteuermessbescheid 1997 vom 31. August 1999. Dadurch ergab sich für die Klägerin ein Gewerbeverlust für 1997, den das FA in dem Bescheid vom 8. September 1999 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1997 berücksichtigte.

10 Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, es liege eine atypisch stille Beteiligung an der P-GmbH vor und der damit in Zusammenhang stehende "Verlust" in Höhe von 600.000 DM sei bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Klägerin gemäß § 8 Nr. 8 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) hinzuzurechnen.

11 Das FA folgte dieser Rechtsansicht und erließ für 1997 einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid. Des Weiteren stellte es den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1997 mit geändertem Bescheid auf 0

DM fest. Durch den Wegfall des Verlustvortrags ergaben sich mittelbar auch Änderungen bei den Gewerbesteuermessbescheiden 1998 bis 2002 und bei den Bescheiden über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1997 bis 31. Dezember 2000.

12 Die Klägerin wandte sich ausschließlich gegen die geänderten bzw. erstmals erlassenen Gewerbesteuermessbescheide 1997 bis 2002. Sowohl im Einspruchsverfahren als auch im anschließenden Klageverfahren führte sie zur Begründung aus, dass die Hinzurechnung der Verluste aus der Beteiligung an der P-GmbH in Höhe von 600.000 DM gemäß § 8 Nr. 8 GewStG im Jahr 1997 zu Unrecht erfolgt sei, da es sich um eine typisch stille Beteiligung gehandelt habe.

13 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage, mit der die Klägerin die Aufhebung der Gewerbesteuermessbescheide 1997 bis 2002 begehrte, nach vorheriger Zeugenanhörung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung hat es im Wesentlichen ausgeführt, dass das FA zu Recht von dem Bestehen eines atypisch stillen Beteiligungsverhältnisses ausgegangen sei. Ausweislich des Gesellschaftsvertrags sei die Klägerin als Mitunternehmerin anzusehen, da sie Mitunternehmerinitiative habe entfalten können und ein Mitunternehmerrisiko getragen habe. Die der Klägerin eingeräumten Informations- und Kontrollrechte nach § 118 des Handelsgesetzbuchs (HGB) und § 51a des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) seien bereits ausreichend, um das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative zu bejahen. Zudem sei bei der Beurteilung des Ausmaßes der Mitunternehmerinitiative auch die Regelung aus dem Gesellschaftsvertrag der P-GmbH miteinzubeziehen, wonach der Klägerin die Befugnis zugestanden habe, die Bestellung bzw. Abberufung eines von ihr bestimmten alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführers zu verlangen. Durch die Gewinnbegrenzung auf 25 % der Einlage sei das Mitunternehmerrisiko zwar schwächer ausgeprägt, dieser Umstand werde aber durch die stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert. Weder aus den vom Zeugen geschilderten Umständen des Vertragsabschlusses noch aus dem Sideletter ergebe sich, dass die Vertragsparteien abweichend von dem Wortlaut des Vertrags eine typisch stille Gesellschaft hätten gründen wollen. Insbesondere sei der Sideletter weder an den Vertrag angeheftet noch von beiden Parteien unterzeichnet worden. Etwaige abweichende mündliche Vereinbarungen seien unerheblich, da sie nach § 17 3. des Vertrags der Schriftform bedurft hätten.

14 Die vollständigen Urteilsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 704 abgedruckt.

15 Das FA hat während des Klageverfahrens geänderte Gewerbesteuermessbescheide 2000 bis 2002 erlassen.

16 Mit der vorliegenden Revision wendet sich die Klägerin gegen die Annahme des FG, dass zwischen ihr und der P-GmbH ein atypisch stilles Beteiligungsverhältnis begründet worden sei. Tatsächlich sei nach dem Vertrag eine (typisch) stille Beteiligung vereinbart worden. Für die Annahme einer atypisch stillen Beteiligung fehle es ihr an dem Mitunternehmerrisiko. Dieses sei nur zu bejahen, wenn die Beteiligung sich auch auf die stillen Reserven und den Firmenwert beziehe. Eine solche Beteiligung sei nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien indes nicht vorgesehen gewesen. Zwar sei dies im Vertrag unter § 14 nicht optimal zum Ausdruck gekommen, soweit dort für die Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens auf die Unternehmensbewertung mittels Ertragswertverfahrens abgestellt werde.

17 § 14 des Vertrags enthalte aber keinen Hinweis, dass in diesem Bewertungsverfahren die stillen Reserven und der Firmenwert zu berücksichtigen seien. Eine über die Garantieverzinsung hinaus gehende Beteiligung habe sie sich auch nur für den Fall einer Nachzuschusszahlung vorbehalten. Dies habe sie der P-GmbH auch in dem Sideletter und dem Schreiben der Prozessvertreter jeweils vom 9. Dezember 1996 mitgeteilt. Dass diese rechtliche Würdigung dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entsprochen habe, sei auch durch den Zeugen bestätigt worden. Der Sideletter sei als Auslegungshilfe des Vertragsinhaltes und nicht als Änderung des Vertragsinhaltes zu verstehen gewesen. Insoweit habe es auch nicht der Unterschrift beider Vertragsparteien bedurft. Die entgegenstehende Würdigung des FG verstoße daher gegen die Denkgesetze. Das FG habe zudem nicht berücksichtigt, dass der Sideletter bei der Vertragsunterzeichnung beiden Vertragsparteien vorgelegen habe. Auch sei das Schweigen der P-GmbH auf den Sideletter als Zustimmung zu dessen Inhalt zu verstehen. Eine entsprechende Vertragsanpassung sei nur unterlassen worden, da die P-GmbH sich weitere Rechtsberatungshonorare nicht habe leisten können und angesichts der Liquiditätslage umgehend zum Vertragsabschluss habe kommen wollen. Eine Beteiligung an den stillen Reserven und dem Firmenwert sei auch deshalb nicht beabsichtigt gewesen, weil wegen erwarteter und realisierter Unternehmensergebnisse der P-GmbH mit der Bildung stiller Reserven oder eines Firmenwertes nicht zu rechnen gewesen sei. Die Klägerin sei vielmehr davon ausgegangen, zukünftig Nachschüsse leisten zu müssen.

18 Zu Unrecht habe das FG angenommen, dass das schwächer ausgeprägte Mitunternehmerrisiko durch eine besonders

stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert werde. Die insoweit von dem FG in Bezug genommenen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) beträfen Sachverhalte, in denen der stille Gesellschafter maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung des Beteiligungsunternehmens gehabt habe. Damit sei der vorliegende Fall nicht vergleichbar. Ihr --der Klägerin-- sei nur das Recht eingeräumt worden, einen Geschäftsführer zu bestimmen. Ein von ihr bestimmter Geschäftsführer wäre jedoch ausschließlich an die Weisungen der Gesellschafterversammlung der P-GmbH gebunden gewesen. Letztere hätte zudem jederzeit einen Geschäftsführer bestellen und abberufen können. Es sei angesichts der finanziellen Situation der P-GmbH auch nicht beabsichtigt gewesen, neben dem bereits bestellten Gesellschafter-Geschäftsführer und den bereits beauftragten beiden Unternehmensberatungsgesellschaften einen weiteren Geschäftsführer zu bestellen. Das Bestimmungsrecht sei daher nicht geeignet gewesen, Einfluss auf die Geschäftsführung oder Unternehmenspolitik zu nehmen. Da ihr das Bestimmungsrecht in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der P-GmbH eingeräumt worden sei, wäre es im Falle des Ausscheidens aus der Gesellschaft unabhängig vom Fortbestand der stillen Beteiligung erloschen.

19 Die stille Beteiligung führe auch deshalb nicht zu einer mitunternehmerschaftlichen Beteiligung, da sie, anders als die direkte Beteiligung an der P-GmbH, zumindest für die ersten fünf Jahre auf eine reine Verlustverrechnung ausgerichtet gewesen sei. Ihr habe es daher an der Gewinnerzielungsabsicht gefehlt, die Voraussetzung für das Vorliegen eines Mitunternehmerrisikos sei. Der Große Senat des BFH habe mit Beschluss vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751) bei ähnlich gelagertem Sachverhalt die Mitunternehmerstellung einer natürlichen Person, die als Kommanditist an einer GmbH & Co. KG beteiligt war, verneint. Diese Rechtsprechung müsse auch auf die Klägerin Anwendung finden, ungeachtet des Umstands, dass sie in der Rechtsform der GmbH tätig sei. Der Große Senat des BFH habe in dem Beschluss in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751 zudem dargelegt, dass eine Mitunternehmerschaft gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dann nicht vorliege, wenn eine Beteiligung befristet und deshalb eine Teilhabe an der Betriebsvermögensmehrung nicht zu erwarten sei. Auch im Streitfall sei von einer Befristung auszugehen, da die stille Gesellschaft zum 31. Dezember 2001 habe gekündigt werden können und sie auf eine solche Kündigung durch das Beteiligungsunternehmen keinen Einfluss gehabt habe. Da die Vertragsparteien bis zu diesem Zeitpunkt nicht mit Gewinnen, der Entstehung stiller Reserven oder eines Firmenwerts gerechnet hätten, sei eine Mitunternehmerschaft der Klägerin zu verneinen.

20 Die fehlerhafte Einschätzung der Beteiligung durch die steuerlichen Berater der P-GmbH sei insoweit unerheblich. Zudem sei die Rechtsauffassung des FA unmaßgeblich, da für die Beurteilung der rechtlichen Einordnung des Beteiligungsverhältnisses das Betriebsfinanzamt der P-GmbH zuständig sei.

21 Auch sei das Verhalten des FG widersprüchlich, da es im Rahmen der Beweisaufnahme den Inhalt des Sideletters thematisiert, diesem Umstand indes bei der Urteilsbegründung ersichtlich keine Relevanz mehr beigemessen habe.

22 Die Klägerin beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und die Gewerbesteuermessbescheide 1997 bis 2002 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Juni 2005, sowie für die Jahre 2000 bis 2002 in der danach abgeänderten Fassung, aufzuheben bzw. dahin abzuändern, dass die Hinzurechnung eines Verlusts in Höhe von 600.000 DM bei der Ermittlung des Gewerbeertrags 1997 unterbleibt.

23 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

24 Es trägt vor, zu Recht habe das FG die Klage abgewiesen. In § 14 1. und 2. des Vertrags sei ausdrücklich die Beteiligung der Klägerin an den stillen Reserven und dem Firmenwert geregelt. Insbesondere die Regelung in § 14 3., nach der zum Auflösungsstichtag eine Stichtagsbilanz aufzustellen sei, zeige auf, dass die aktuellen Unternehmensverhältnisse hätten Berücksichtigung finden sollen. Da der Vertrag keinen Hinweis auf den zeitlich davor abgefassten Sideletter enthalte und der Inhalt auch keinen Eingang in den Vertrag gefunden habe, sei davon auszugehen, dass er sich erledigt habe. Die Ausführungen der Klägerin in der Revisionsbegründung entsprächen daher nicht den schriftlich fixierten tatsächlichen Vereinbarungen.

Entscheidungsgründe

25 II. 1. Der Senat legt das Klage- und Revisionsbegehren der Klägerin entsprechend dem unter I. dargelegten Revisionsantrag aus. Das Begehren der Klägerin war nach ihrem eindeutigen Klage- und Revisionsvorbringen "nur"

auf die Herabsetzung des Gewerbeertrags für den Erhebungszeitraum 1997 um 600.000 DM gerichtet. Nur insoweit ist der Gewerbeertrag nach maßgeblicher Sicht der Klägerin durch die auf § 8 Nr. 8 GewStG gestützte Hinzurechnung im geänderten Gewerbesteuermessbescheid 1997, der nach der Betriebsprüfung erlassen worden ist, zu Unrecht berücksichtigt worden. Dadurch bedingt verringerte sich der gewerbesteuerrechtliche Verlustvortrag auf den 31. Dezember 1997, was wiederum mittelbare Auswirkungen auf die Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2002 sowie auf die jeweiligen Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes hatte. Das Klagebegehren war daher nur bezüglich 1997 auf die vollständige Aufhebung des geänderten Gewerbesteuermessbescheids in der Gestalt der Einspruchsentscheidung gerichtet. Hinsichtlich der Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2002 richtet sich das Begehren nur auf eine (Folge-)Änderung unter Berücksichtigung des sich auf den 31. Dezember 1997 ergebenden, entsprechend höheren Verlustvortrags. Das Begehren war indes nicht auf eine vollständige Aufhebung der Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2002 gerichtet.

26 Die so auszulegende Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

27 2. Gewerbesteuermessbescheid 1997

28 Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass zwischen der Klägerin und der P-GmbH eine atypisch stille Gesellschaft begründet worden ist (dazu unter a). Dies führt indes, anders als das FA meint, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für den Erhebungszeitraum 1997 nicht zu einer Hinzurechnung eines Verlustanteils aus der Beteiligung an der P-GmbH und Still gemäß § 8 Nr. 8 GewStG. Das Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft führt aber dazu, dass die von der Klägerin vorgenommene Teilwertabschreibung der (atypisch) stillen Beteiligung an der P-GmbH in Höhe von 500.000 DM rückgängig zu machen ist (dazu unter b). Die Teilwertabschreibung des Gesellschaftsanteils an der P-GmbH in Höhe von 100.000 DM zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1997 kommt in der Bilanz der Klägerin ebenfalls nicht in Betracht (dazu unter c).

29 a) Zu Recht sind das FA und das FG davon ausgegangen, dass durch den Abschluss des Vertrags vom 18. Dezember 1996 ein atypisch stilles Gesellschaftsverhältnis zwischen der Klägerin und der P-GmbH und damit eine Mitunternehmerschaft begründet worden ist.

30 aa) Der erstmals im Revisionsverfahren erfolgte Vortrag der Klägerin, der Vertrag vom 18. Dezember 1996 sei zivilrechtlich unwirksam, da es sowohl an dem erforderlichen Gesellschafterbeschluss als auch an der notariellen Beurkundung fehle, steht der Annahme einer Mitunternehmerschaft nicht entgegen. Der Senat lässt dahinstehen, ob die Klägerin mit diesem Vorbringen überhaupt im Revisionsverfahren gehört werden könnte. Auch bedarf es keiner Auseinandersetzung mit der Frage, ob der vorliegende Gesellschaftsvertrag überhaupt den Formerfordernissen unterlag. Denn auch im Fall der Unwirksamkeit des Gesellschaftsvertrages wäre dieser gemäß § 41 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) steuerlich zu berücksichtigen.

31 Für die Annahme einer Mitunternehmerschaft und eines Gesellschaftsverhältnisses ist es nicht erforderlich, dass der als Gesellschaftsvertrag zu qualifizierende Vertragsabschluss allen formellen Anforderungen des Zivilrechts genügt. Auch bei einer fehlerhaft zustande gekommenen Gesellschaft handelt es sich zivilrechtlich um ein Gesellschaftsverhältnis (BFH-Beschluss vom 3. März 1998 VIII B 62/97, BFHE 185, 131, BStBl II 1998, 401, m.w.N.). Die steuerrechtliche Berücksichtigung der fehlerhaften Gesellschaft folgt aus § 41 Abs. 1 AO. Für die Besteuerung kommt es regelmäßig auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt an. Haben die Gesellschafter die Vereinbarungen im Vertrag über die Begründung der Gesellschaft tatsächlich vollzogen, so ist die Unwirksamkeit des Vertrages steuerrechtlich unerheblich (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AO).

32 Im Streitfall hat die Klägerin nach den in Bezug genommenen Feststellungen der Betriebsprüfung die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Bareinlage in voller Höhe erbracht. Auch hat die P-GmbH in der Bilanz zum 31. Dezember 1996 ein atypisch stilles Beteiligungsverhältnis zu der Klägerin ausgewiesen. Die Beteiligten haben damit den Gesellschaftsvertrag erkennbar vollzogen.

33 Die Klägerin kann sich zur Stützung ihrer gegenteiligen Auffassung auch nicht auf die Rechtsprechung zu § 17 Satz 1, § 14 Nr. 4 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) berufen, wonach die steuerliche Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags stets dessen zivilrechtliche Wirksamkeit voraussetzt und deshalb eine Anerkennung des Vertragsverhältnisses nach den Grundsätzen der fehlerhaften Gesellschaft ausscheidet (Anwendungsfall des § 41 Abs. 1 Satz 2 AO; vgl. BFH-Urteil vom 3. September 2009 IV R 38/07, BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60). Denn anders als beim Gewinnabführungsvertrag fordert § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für die einkommensteuerrechtliche

Berücksichtigung der Mitunternehmerschaft nicht, dass der Gesellschaftsvertrag zivilrechtlich wirksam zustande gekommen ist (BFH-Beschluss in BFHE 185, 131, BStBl II 1998, 401).

34 bb) Ein stiller Gesellschafter kann Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein. Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft ist nach der Rechtsprechung des BFH, dass der Beteiligte Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa Beschluss des großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c der Gründe; BFH-Urteil vom 22. August 2002 IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36). Mitunternehmerinitiative bedeutet dabei Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen zumindest in dem Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach den Regelungen des HGB. Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich des Geschäftswerts vermittelt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c der Gründe). Erfüllt der stille Gesellschafter diese Voraussetzungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (sog. atypische stille Gesellschaft), besteht zwischen ihm und dem Inhaber des Handelsgewerbes eine Mitunternehmerschaft.

35 cc) Im Streitfall hat das FG zutreffend ausgeführt, dass die Klägerin Mitunternehmerinitiative entfalten konnte. Nach § 6 des Vertrags standen der Klägerin neben den gesetzlichen Informations- und Kontrollrechten eines stillen Gesellschafters nach § 233 HGB Informations- und Kontrollrechte nach § 118 HGB und § 51a GmbHG zu. Zusätzlich standen der Klägerin auch Mitwirkungsrechte bei Geschäften und Maßnahmen der P-GmbH zu, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgingen (§ 5 des Vertrags). Entsprechende Zustimmungsrechte hat nach § 164 Satz 1 HGB auch ein Kommanditist. Damit standen der Klägerin insgesamt über die Mindestanforderungen für die Annahme einer Mitunternehmerinitiative hinausgehende Informations-, Kontroll- und Mitwirkungsrechte zu.

36 dd) Im Ergebnis zutreffend hat das FG ebenfalls angenommen, dass die Klägerin auch Mitunternehmerrisiko getragen hat. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die allseitige Beteiligung am laufenden Gewinn des Handelsgewerbes für die Annahme einer Mitunternehmerschaft obligatorisch. Eine Beschränkung der Verlustbeteiligung auf die Einlage ist dabei unschädlich, denn auch der Kommanditist nimmt nur bis zur Höhe seiner Einlage am Verlust der Gesellschaft teil. Grundsätzlich erforderlich ist außerdem eine Beteiligung an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts/Geschäftswerts (BFH-Urteil vom 18. Februar 1993 IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647). Auf sie kann nur verzichtet werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls das insoweit eingeschränkte Mitunternehmerrisiko durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen wird (BFH-Urteile vom 11. Dezember 1990 VIII R 122/86, BFHE 163, 346; in BFH/NV 2003, 36, m.w.N).

37 (1) Im Streitfall war die Klägerin nach den vertraglichen Vereinbarungen am laufenden Gewinn und Verlust beteiligt, am Verlust allerdings nur in Höhe ihrer Einlage. Außerdem stand ihr nach § 14 des Vertrags bei Auflösung der stillen Gesellschaft ein Auseinandersetzungsguthaben zu, welches auf einer stichtagsbezogenen Unternehmensbewertung beruhen sollte. Die Bewertung des Unternehmens sollte dabei nach dem Ertragswertverfahren erfolgen. Damit sind die Anforderungen, die die Rechtsprechung an die Bejahung des Mitunternehmerrisikos stellt, grundsätzlich erfüllt.

38 Anders als die Klägerin meint, fließen in den nach dem Ertragswertverfahren ermittelten Unternehmenswert sowohl der Geschäftswert (Firmenwert) als auch die stillen Reserven mit ein. Die Ertragswertmethode ist die in der Betriebswirtschaftslehre vorherrschende Methode zur Unternehmensbewertung (Baumbach/Hopt/Hopt, HGB, 34. Aufl., Einl. vor § 1 Rz 36). Die Unternehmensbewertung nach dem Ertragswert dient ebenso wie die Bewertung nach dem Substanzwert oder nach dem Liquidationswert der Ermittlung des Verkehrswertes des Unternehmens. Der Ertragswert orientiert sich an den künftig zu erwartenden Erträgen aufgrund einer Prognose, die auf einer Rückschau auf die letzten drei bis fünf Jahre aufbaut. Der Ertragswert ist dann ein bestimmtes Vielfaches der zu erwartenden Jahreserträge. Zum Geschäftswert gehören die nicht gegenständlichen Ertragsfaktoren wie Lage, Ansehen und geschäftliche Verbindungen (good will). Im Ertragswert ist der Geschäftswert mitrepräsentiert, demgegenüber ist er bei der Substanzwertmethode hinzuzurechnen (Heymann/Horn, HGB, 2. Aufl., Einl. V Rz 21, 22). Da mittels des Ertragswertverfahrens der Verkehrswert ermittelt wird, sind die stillen Reserven in dem so ermittelten Unternehmenswert ebenfalls mitberücksichtigt.

39 (2) Die weitere Würdigung des FG, der Sideletter sei nicht geeignet, abweichend von dem Vertragstext den Abschluss eines typisch stillen Gesellschaftsverhältnisses zu belegen, ist nicht zu beanstanden.

40 Im finanzgerichtlichen Verfahren obliegt es dem FG, den der Besteuerung zu Grunde zu legenden Sachverhalt zu

ermitteln (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO). Es muss zu diesem Zweck den Vortrag der Beteiligten und den sonstigen Akteninhalt verwerten sowie erforderlichenfalls Beweis erheben (§ 81 FGO). Die Würdigung der ihm vorliegenden Unterlagen und Beweisergebnisse ist grundsätzlich allein dem FG vorbehalten, das hierbei nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung entscheiden muss (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die auf diese Weise zustande gekommene Entscheidung kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob das FG entweder von einem unzureichend aufgeklärten Sachverhalt ausgegangen ist oder mit seiner Sachverhaltswürdigung gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen hat (BFH-Urteil vom 2. Dezember 2004 III R 50/03, BFH/NV 2005, 1009, m.w.N.).

41 Im Streitfall hat das FG ausgehend von dem Vertragstext und dem Sideletter sowie der Zeugenaussage den Sachverhalt dahin gewürdigt, dass die Vertragsparteien ein atypisch stilles Gesellschaftsverhältnis vereinbart haben. Die Angriffe gegen diese Würdigung haben keinen Erfolg. Nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Vertrags wird die Klägerin, wie oben dargelegt (II.2.a dd (1)), an den stillen Reserven und dem Geschäftswert beteiligt. Das FG konnte daher den Umstand, dass der Sideletter, der den Vertragsbeteiligten vor dem Vertragsschluss bekannt gegeben worden sein soll, weder von der P-GmbH unterzeichnet noch dem Gesellschaftsvertrag beigefügt war, dahin würdigen, dass der Vertragsinhalt nicht abweichend von dem klaren Wortlaut abgeändert werden sollte. Diese Schlussfolgerung des FG ist, wenn nicht sogar zwingend, jedenfalls möglich und deshalb für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Nur ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die rechtliche Eigenqualifikation des Vertragsverhältnisses durch die Vertragsbeteiligten für die Abgrenzung von typischer und atypischer stiller Gesellschaft unmaßgeblich ist (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2002 VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601, m.w.N.).

42 (3) Der Bejahung des Mitunternehmerrisikos steht nicht entgegen, dass die Klägerin, wie sie nunmehr im Revisionsverfahren erstmals behauptet, in den Streitjahren nicht von der Existenz nennenswerter stiller Reserven oder eines Firmenwerts ausgegangen ist. Da die P-GmbH zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Verluste erwirtschaftet habe, sei ihre Beteiligung mithin nicht auf Gewinnerzielung gerichtet gewesen. Insoweit handelt es sich um neues tatsächliches Vorbringen, welches in dem Revisionsverfahren nicht mehr berücksichtigt werden kann.

43 Zudem hat der BFH angenommen, dass eine vertragliche Beteiligung an den Wertsteigerungen des Betriebsvermögens nur dann bei der Prüfung eines Mitunternehmerrisikos nicht berücksichtigt werden kann, wenn im Einzelfall nach den objektiven Umständen und den subjektiven Vorstellungen der Vertragsparteien nur eine rein theoretische, nur durch außergewöhnliche Glücksfälle realisierbare Möglichkeit besteht, dass die betreffende Klausel rechtliche und damit auch wirtschaftliche Bedeutung erlangen könnte (BFH-Beschluss vom 22. Januar 1981 IV B 41/80, BFHE 132, 542, BStBl II 1981, 424). Ebenso hat der BFH ein Mitunternehmerrisiko verneint, wenn der Kommanditist einer gewerblich tätigen KG nach dem Inhalt und nach der tatsächlichen Durchführung des Gesellschaftsvertrags rechtlich oder tatsächlich nicht in der Lage ist, während der Zugehörigkeit zur Gesellschaft an einer Betriebsvermögensmehrung des gewerblichen Unternehmens teilzunehmen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

44 Von diesen Fallgestaltungen unterscheidet sich der Streitfall aber wesentlich. In dem in BFHE 132, 542, BStBl II 1981, 424 entschiedenen Fall ging es um die Beurteilung der Beteiligung an einer reinen Abschreibungsgesellschaft (Filmfonds), die nach der gewählten Gestaltung weder laufende Gewinne hätte erzielen noch stille Reserven hätte schaffen können. Demgegenüber ist nicht ersichtlich, dass das Unternehmen der P-GmbH, welches den Vertrieb von Kommunikations- und Multimediaprodukten sowie die damit zusammenhängende Beratung, Schulung, den Support und Service zum Gegenstand hatte, nicht objektiv mit realer Aussicht auf die Erzielung von Gewinnen betrieben werden sollte. Das Entstehen eines Firmenwerts wäre mutmaßliche Folge der erfolgreichen unternehmerischen Betätigung. Nicht ausgeschlossen ist auch die Bildung stiller Reserven in anderen Wirtschaftsgütern; sie hängt im Einzelfall lediglich von Art und Umfang des Betriebsvermögens ab. Es ist kein Grund dafür ersichtlich, warum sich die Klägerin an der P-GmbH mit einer Kapitaleinlage beteiligen sollte, wenn sie von einem Scheitern deren Unternehmens infolge dauerhafter Verlusterzielung ausgehen musste. Dafür spricht auch, dass die Verlustbeteiligung der Klägerin nach § 9 4. des Vertrags der Höhe nach auf die geleistete Einlage beschränkt war. Die von der Klägerin behauptete typisch stille Beteiligung unterstellt, könnte sich eine Verlustzuweisung gewinnwirksam nur bis zur Höhe der nominalen Beteiligung auswirken (s. dazu Schmidt/Weber- Grellet, EStG, 29. Aufl., § 5 Rz 270, Stichwort: Stille Beteiligung; Dötsch, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz F 150 f.). Ohne die Erwartung der Klägerin auf künftige Gewinne und damit auch auf das Entstehen eines Firmenwerts wäre eine Beteiligung nicht zu erklären. Dass die Klägerin offensichtlich nicht eine sofortige, sondern eine erst mittel- oder langfristige Verbesserung der Ertragslage erwarten konnte, schadet insoweit nicht. Denn es reicht aus, wenn der Vereinbarung über die Beteiligung an den Wertsteigerungen des Betriebsvermögens überhaupt eine mehr als

theoretische Bedeutung zukommt. Dies war im Streitfall jedenfalls im Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrags zu bejahen.

45 (4) Schließlich bedarf es keiner Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Klägerin, es habe ihr an der Gewinnerzielungsabsicht gefehlt. Denn das Merkmal des Mitunternehmerrisikos wird allein durch die objektive Möglichkeit zur Teilhabe an einer Betriebsvermögensmehrung ausgefüllt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Auf das subjektive Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht kommt es in diesem Zusammenhang daher nicht an.

46 (5) Ebenso wenig bedarf es einer Entscheidung der --vom FG bejahten-- Rechtsfrage, ob das der Klägerin in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der P-GmbH eingeräumte "Sonderrecht", die Bestellung oder Abberufung eines von ihr bestimmten alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführers zu verlangen, tatsächlich ausreichen könnte, um ein nur schwach ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko der Klägerin zu kompensieren.

47 b) Die Bejahung der Mitunternehmerschaft hat zur Folge, dass der Gewerbeertrag im Erhebungszeitraum 1997 im Ergebnis zu Recht um 500.000 DM erhöht worden ist.

48 Das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft führt indes, anders als das FA meint, im Streitfall nicht zu einer Hinzurechnung eines Verlustanteils aus der Beteiligung an der P-GmbH und Still gemäß § 8 Nr. 8 GewStG. Eine solche Hinzurechnung setzt zunächst voraus, dass ein Verlustanteil aus der Beteiligung an der P-GmbH und Still in die Gewinnermittlung der Klägerin Eingang gefunden hat. Ein Verlustanteil ist indes weder im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte für die P-GmbH und Still festgestellt worden noch hat das FG Tatsachen festgestellt, die die Ermittlung des Verlustanteils der Klägerin losgelöst von einem gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren für Zwecke der Gewerbesteuer ermöglichen könnten. Tatsächlich hat die Klägerin, ausgehend von ihrer rechtlichen Beurteilung, auf die typisch stille Beteiligung eine Teilwertabschreibung in Höhe von 500.000 DM vorgenommen. Diese Teilwertabschreibung ist aber zu Unrecht erfolgt und daher bei der Gewinnermittlung für Zwecke der Gewerbesteuer zu korrigieren. Zwar stellt die Beteiligung an einer Personengesellschaft handelsrechtlich einen Vermögensgegenstand dar, der grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu aktivieren ist. Steuerrechtlich erscheint die Beteiligung wegen des Transparenzgrundsatzes aber als Anteil an den Aktiva und Passiva der Personengesellschaft, der durch das Kapitalkonto des Gesellschafters in der Bilanz der Personengesellschaft repräsentiert wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.3.b cc). Es kann dahinstehen, in welcher Weise der Anteil in der Steuerbilanz des Gesellschafters ausgewiesen wird. Jedenfalls wird die Beteiligung nicht als Wirtschaftsgut i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG aktiviert. Es kommt deshalb auch keine Gewinnminderung durch Abschreibung auf einen aktiven Bilanzposten in Betracht (BFH-Urteil vom 6. November 1985 I R 242/81, BFHE 145, 359, BStBl II 1986, 333).

49 Die danach fehlerhafte gewinnmindernde Berücksichtigung der Teilwertabschreibung bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin gemäß §§ 7, 8 KStG im Körperschaftsteuerbescheid 1997 steht der Korrektur des Gewerbeertrags im Gewerbesteuermessbescheid 1997 nicht entgegen. Eine Bindungswirkung kommt dem Körperschaftsteuerbescheid insoweit nicht zu.

50 Der Gewerbeertrag ist mithin im Ergebnis zu Recht vom FA in dem angefochtenen geänderten Gewerbesteuermessbescheid 1997 um 500.000 DM höher angesetzt worden.

51 Ob der Klägerin ein Verlust aus der Beteiligung zuzuweisen ist, bedarf im vorliegenden Verfahren keiner weiteren Feststellung. Ein etwaiger Verlust wäre durch eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 8 GewStG zu kompensieren und hätte im Ergebnis keinen Einfluss auf die Höhe des Gewerbeertrags.

52 c) Die Erhöhung des Gewerbeertrags um weitere 100.000 DM ist ebenfalls im Ergebnis gerechtfertigt.

53 Der von der Klägerin in dem Jahresabschluss insoweit ausgewiesene Verlust in Höhe von 100.000 DM basierte nicht auf einer Verlustzuweisung aus der atypisch stillen Beteiligung an der P-GmbH, sondern auf der Teilwertabschreibung des von der Klägerin daneben erworbenen und aktivierten Gesellschaftsanteils an der P-GmbH in Höhe von 100.000 DM. Eine Teilwertabschreibung des Gesellschaftsanteils an der P-GmbH kommt aber in der Steuerbilanz der Klägerin nicht in Betracht, da dieser Gesellschaftsanteil als (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen II der Klägerin in der (Sonder-)Bilanz der atypisch stillen Mitunternehmerschaft, der P-GmbH und atypisch stillen Gesellschaft, zu aktivieren war.

54 Bei dem Anteil eines stillen Gesellschafters einer GmbH und atypisch stillen Gesellschaft an der GmbH handelt es sich stets um Sonderbetriebsvermögen II, es sei denn, dass die GmbH noch einer anderen als der im Gesellschaftsinteresse liegenden Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht (vgl. dazu BFH-Urteile vom 12. November 1985 VIII R 286/81, BFHE 145, 62, BStBl II 1986, 55, und vom 15. Oktober 1998 IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286). Im Streitfall ist nicht erkennbar, dass die P-GmbH einer anderen Geschäftstätigkeit nachgegangen ist.

55 Der Senat kann dahinstehen lassen, ob eine Teilwertabschreibung der Gesellschaftsanteile an der P-GmbH im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin bei der P-GmbH und atypisch stillen Gesellschaft zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1997 dem Grunde und der Höhe nach gewinnwirksam vorzunehmen war. Denn ein infolge der Teilwertabschreibung der Klägerin zuzuweisender Verlust aus der Beteiligung an der P-GmbH und atypisch stillen Gesellschaft wäre ebenfalls durch eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 8 GewStG zu kompensieren und hätte keinen Einfluss auf die Höhe des Gewerbeertrags der Klägerin.

56 3. Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2002

57 a) Zu Recht ist das FG von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen. Dem steht nicht entgegen, dass die Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2002 jeweils Folgebescheide der jeweiligen Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 1997 bis 31. Dezember 2001 sind, die die Klägerin nicht angefochten hat.

58 Das Begehren der Klägerin ist, wie oben ausgeführt, auf die Herabsetzung des Gewerbeertrags für den Erhebungszeitraum 1997 um 600.000 DM gerichtet. Die Herabsetzung des Gewerbeertrags in dieser Höhe hätte zu der Entstehung eines Gewerbeverlustes geführt, der gemäß § 10a Satz 2 GewStG (nunmehr Satz 6) gesondert festzustellen wäre. Der Gewerbesteuermessbescheid 1997 ist insoweit Grundlagenbescheid für den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 1997. Dieser ist seinerseits sowohl Folgebescheid im Verhältnis zu dem Gewerbesteuermessbescheid 1997 als auch Grundlagenbescheid im Verhältnis zu dem Gewerbesteuermessbescheid 1998. Denn Verluste, die in vorangegangenen Erhebungszeiträumen nicht berücksichtigt worden sind, können im jeweiligen nachfolgenden Erhebungszeitraum nur berücksichtigt werden, soweit sie der Höhe nach gesondert festgestellt worden sind. Der Gewerbesteuermessbescheid 1998 ist seinerseits sowohl Folgebescheid im Verhältnis zu dem Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 1997 als auch Grundlagenbescheid im Verhältnis zu dem Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 1998. Dieselbe Doppelfunktion von Grundlagen- und Folgebescheid kommt gleichermaßen auch den anderen streitbefangenen Gewerbesteuermessbescheiden sowie den nicht angefochtenen Verlustfeststellungsbescheiden zu.

59 Gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO können Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht auch durch die Anfechtung des Folgebescheids, angegriffen werden. Diese Regelungen führen indes nach gefestigter Rechtsprechung nicht dazu, dass die ausschließlich gegen den Folgebescheid gerichtete Klage, mit der ausschließlich Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid vorgebracht werden, mangels Rechtsschutzbedürfnisses als unzulässig abzuweisen ist. Zwar kann in dem ausschließlich gegen den Folgebescheid gerichteten Klageverfahren nicht über Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid entschieden werden. Im Rahmen der Begründetheit der Klage gegen den Folgebescheid ist aber zu prüfen, ob überhaupt, und wenn ja, in welchem Umfang eine Bindungswirkung für den Folgebescheid an den Grundlagenbescheid eingetreten ist (BFH-Urteil vom 2. September 1987 I R 162/84, BFHE 151, 104, BStBl II 1988, 142, m.w.N. zur Rechtsprechung).

60 Diese Rechtsprechung ist gleichermaßen auf den vorliegenden Fall einer mehrstufigen Folge von Grundlagen- und Folgebescheiden anwendbar. Im Streitfall ist daher die Klage gegen die Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2002 zulässig, ungeachtet des Umstands, dass sich die Einwendungen ausschließlich gegen den Gewerbesteuermessbescheid 1997 und damit gegen den ersten Grundlagenbescheid der oben genannten Bescheidfolge richten.

61 b) Das Verfahren betreffend die Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2002 war auch nicht gemäß § 74 FGO auszusetzen. Von einer Aussetzung des Verfahrens kann ausnahmsweise abgesehen werden, wenn eine Entscheidung in einem Verfahren über den Grundlagenbescheid nicht zu erwarten ist (BFH-Beschluss vom 24. März 1999 I B 14/98, BFH/NV 1999, 1383). Im Streitfall konnte das FG daher von einer Aussetzung absehen, da nach seiner im Ergebnis zutreffenden Rechtsauffassung der Gewerbesteuermessbescheid 1997 rechtmäßig war und

deshalb eine Änderung der Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2002 und der Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 1997 bis 31. Dezember 2001 nicht in Betracht kam.

62 c) Die Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2002 sind aus den vorgenannten Gründen auch rechtmäßig. Durch die unter II.2. dargelegte Erhöhung des Gewerbeertrags im Erhebungszeitraum 1997 um 600.000 DM entfällt ein Verlustvortrag vollständig. Ein Verlust, der mittels gesonderter Verlustfeststellung auf die Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2002 vorgetragen werden könnte, kann mithin unter keinen Umständen entstanden sein.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de