

Urteil vom 16. Juni 2011, IV R 11/08

Bindungswirkung eines Bescheids über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts i.S. von § 10a GewStG bei Personengesellschaften - Fehlerhafte Nichtberücksichtigung des Ausscheidens von Gesellschaftern - Auslegung eines Verwaltungsakts

BFH IV. Senat

AO § 182, GewStG § 10a, GewStG § 10a, BGB § 133

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 29. Januar 2008, Az: 3 K 536/06

Leitsätze

Ist in einem an eine Personengesellschaft gerichteten bestandskräftigen Verlustfeststellungsbescheid i.S. von § 10a GewStG der Fehlbetrag nicht um den Anteil eines ausgeschiedenen Mitunternehmers gekürzt worden, steht der anteilige Fehlbetrag den zum Feststellungszeitpunkt tatsächlich beteiligten Mitunternehmern entsprechend ihrer Beteiligungsquote zur Verrechnung mit deren künftigen Erträgen zur Verfügung .

Tatbestand

I.

- 1 Die im Jahr 1992 gegründete Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, erzielte in den Jahren 1992 bis 1995 Gewerbeverluste, in den Jahren 1996 bis 2000 ergaben sich jeweils positive Gewerbeerträge.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit an die Klägerin gerichtetem Bescheid vom 20. Februar 1998 nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) den vortragsfähigen Fehlbetrag auf den 31. Dezember 1996 in Höhe von etwa 17,7 Mio. DM fest. Hiervon entfielen etwa 9,6 Mio. DM auf die beiden Mitunternehmer X und Y, die bereits in den Jahren 1994 und 1995 ausgeschieden waren. Der Bescheid wurde --ebenso wie die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 1994 und auf den 31. Dezember 1995-- bestandskräftig.
- 3 In den sich anschließenden Streitjahren (1997 bis 2000) gab es weitere Gesellschafterwechsel, ohne dass das FA die Auswirkungen in den betreffenden Feststellungsbescheiden berücksichtigte. Erst im Anschluss an eine Außenprüfung erließ das FA entsprechend geänderte Bescheide. Die Verlustfeststellungsbescheide enthielten aber weiterhin die anteiligen Fehlbeträge für die in den Jahren 1994 und 1995 ausgeschiedenen Mitunternehmer; sie wurden auch nicht in den Gewerbesteuermessbescheiden mit Gewinnen verrechnet. Mit den gegen die Verlustfeststellungsbescheide und Gewerbesteuermessbescheide erhobenen Einsprüchen begehrte die Klägerin, den auf den 31. Dezember 1996 bestandskräftig festgestellten Fehlbetrag von etwa 17,7 Mio. DM auf alle an diesem Tag tatsächlich beteiligten Mitunternehmer entsprechend ihrer Beteiligungsquote zu verteilen und in der Folgezeit mit deren künftigen Gewinnanteilen zu verrechnen.
- 4 Dem folgte das FA nicht. Auch das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab, weil es keine Rechtsgrundlage dafür gebe, den wegen der Nichtberücksichtigung des Ausscheidens von Mitunternehmern zu hoch festgestellten Gewerbeverlust in einem nachfolgenden Erhebungszeitraum auf die verbleibenden Mitunternehmer zu verteilen. Die Vorentscheidung ist in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2008, 947 veröffentlicht.
- 5 Mit der Revision rügt die Klägerin die fehlerhafte Anwendung von § 10a GewStG und § 182 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO). Wegen der Bindungswirkung des bestandskräftigen Verlustfeststellungsbescheids auf den 31. Dezember 1996 stünde der darin festgestellte Fehlbetrag in den folgenden Erhebungszeiträumen den zu diesem Zeitpunkt beteiligten Mitunternehmern zu.
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 24. November 2006

aufzuheben sowie die Gewerbesteuermessbescheide 1997 bis 2000 und die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 1997 bis 31. Dezember 2000 dahin abzuändern, dass der auf den 31. Dezember 1996 bestandskräftig festgestellte Verlust weiterhin berücksichtigt wird, auch soweit er auf die in den Jahren 1994 und 1995 ausgeschiedenen Mitunternehmer entfällt.

- 7** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Entgegen der Auffassung des FG steht wegen der Bindungswirkung eines bestandskräftigen Verlustfeststellungsbescheids der auf einen ausgeschiedenen Mitunternehmer entfallende anteilige Fehlbetrag den zum Feststellungszeitpunkt tatsächlich beteiligten Mitunternehmern entsprechend ihrer Beteiligungsquote zur Verrechnung mit deren künftigen Erträgen zur Verfügung.
- 9** 1. Die Klage ist zulässig. Insbesondere fehlt der Klägerin hinsichtlich der Verlustfeststellungsbescheide nicht das Rechtsschutzinteresse. Zwar hat die Klägerin die Feststellung niedrigerer Fehlbeträge beantragt, als sie in den angefochtenen Bescheiden festgestellt worden sind. Eine isolierte Betrachtung der Verlustfeststellungsbescheide würde jedoch dem Rechtsschutzbegehren der Klägerin nicht entsprechen. Ihr geht es darum, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust in größerem Umfang als bisher vom FA zugelassen mit positiven Gewerbeerträgen in den Gewerbesteuermessbescheiden verrechnet werden kann. Nach der Verrechnung ergibt sich zwangsläufig ein niedrigerer vortragsfähiger Fehlbetrag.
- 10** 2. Gemäß § 10a Satz 1 GewStG wird der Gewerbeertrag um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für vorangegangene Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind.
- 11** a) Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist materiell-rechtliche Voraussetzung für den Verlustabzug sowohl die sog. Unternehmensidentität als auch die sog. Unternehmeridentität. Dabei bedeutet Unternehmeridentität, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss. Der Steuerpflichtige muss danach sowohl zur Zeit der Verlustentstehung als auch im Jahre der Entstehung des positiven Gewerbeertrags Unternehmensinhaber gewesen sein (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.II.1.).
- 12** Träger des Rechts auf den Verlustabzug ist der Unternehmer des Betriebs. Bei einer Personengesellschaft sind die Gesellschafter, soweit sie Mitunternehmerisiko tragen und Mitunternehmerinitiative ausüben, die (Mit-)Unternehmer des Betriebs. Dies gilt nicht nur für die einkommensteuerrechtliche, sondern nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH auch für die gewerbesteuerrechtliche Sicht (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.). Verfahrensmäßig erfordert die Verlustverrechnung gemäß § 10a Satz 1 GewStG eine auf die einzelnen Mitunternehmer bezogene Berechnung, bei der die Verlustverrechnung jeweils für den einzelnen Mitunternehmer vorzunehmen ist; die Ergebnisse der einzelnen Verrechnungen sind sodann wieder zum (einheitlichen) Gewerbeertrag des Unternehmens zusammenzufassen (vgl. BFH-Urteil vom 16. Februar 1994 XI R 50/88, BFHE 173, 374, BStBl II 1994, 364).
- 13** Dementsprechend geht beim Ausscheiden von Mitunternehmern aus einer Personengesellschaft der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verloren, soweit der Fehlbetrag anteilig auf die ausgeschiedenen Mitunternehmer entfällt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.9.; BFH-Beschluss vom 31. August 1999 VIII B 74/99, BFHE 189, 525, BStBl II 1999, 794; BFH-Urteile vom 29. August 2000 VIII R 1/00, BFHE 194, 217, BStBl II 2001, 114; vom 6. September 2000 IV R 69/99, BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731; vom 3. Februar 2010 IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492). Der Gesetzgeber hat die Rechtsprechung zur mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung in den durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) in § 10a GewStG eingefügten Sätzen 4 und 5 im Grundsatz bestätigt, wobei er den anteiligen Fehlbetrag im Verlustentstehungsjahr und den Gewerbeertrag im Anrechnungsjahr lediglich nach dem sich aus dem

Gesellschaftsvertrag ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel berücksichtigt und damit zur Vereinfachung der Gesetzesanwendung insbesondere Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben außer Acht lässt (vgl. BRDrucks 622/06 (Beschluss), S. 31 f.; BFH-Beschluss vom 19. April 2007 IV R 4/06, BFHE 217, 117, BStBl II 2008, 140).

- 14** b) Im Streitfall ist der Fehlbetrag daher mit dem Ausscheiden der beiden Mitunternehmer in den Jahren 1994 und 1995 anteilig untergegangen. Die (bestandskräftigen) Verlustfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 1994 und auf den 31. Dezember 1995, die den anteiligen Wegfall des Fehlbetrags nicht berücksichtigt haben, der (ebenfalls bestandskräftige) Feststellungsbescheid auf den 31. Dezember 1996 und die (hier angefochtenen) Feststellungsbescheide auf den 31. Dezember 1997 bis 31. Dezember 2000 weisen demgemäß einen zu hohen Fehlbetrag aus.
- 15** 3. Aufgrund der Bindungswirkung des bestandskräftigen Verlustfeststellungsbescheids für den Gewerbesteuerermessbescheid des nachfolgenden Erhebungszeitraums sind die auf die ausgeschiedenen Mitunternehmer entfallenden Verluste auf die zum Feststellungszeitpunkt tatsächlich beteiligten Mitunternehmer entsprechend ihrer Beteiligungsquote zu verteilen.
- 16** a) Gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO sind Feststellungsbescheide u.a. für Steuermessbescheide bindend, soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind. Der Umfang der Bindungswirkung eines (auch rechtswidrigen) Feststellungsbescheids bestimmt sich grundsätzlich nach dessen Verfügungssatz und damit danach, in welchem Umfang und mit welchem Inhalt die Behörde Besteuerungsgrundlagen in den Tenor dieses Verwaltungsakts aufgenommen hat (BFH-Urteil vom 8. November 2005 VIII R 11/02, BFHE 211, 277, BStBl II 2006, 253). Dieser ist wie der Inhalt eines jeden Bescheids in entsprechender Anwendung des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs danach zu bestimmen, wie der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung des Finanzamts unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen musste (BFH-Urteil vom 11. Dezember 1997 III R 14/96, BFHE 185, 177, BStBl II 1999, 401, unter II.1.b aa). Die Gründe des Feststellungsbescheids sind zur Bestimmung seines Tenors nur dann heranzuziehen, wenn der Verfügungssatz selbst Raum zu Zweifeln über seinen Inhalt lässt (BFH-Urteile vom 28. November 1985 IV R 178/83, BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293, unter 1.; vom 18. November 1997 VIII R 65/95, BFH/NV 1998, 573).
- 17** b) Nach § 10a Satz 2 GewStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung (heute: Satz 6) ist die "Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge" auf den Schluss des Erhebungszeitraums gesondert festzustellen. Bei einer Personengesellschaft ist Adressatin des Bescheids die Gesellschaft selbst. Ungeachtet der auf die einzelnen Mitunternehmer bezogenen Verlustverrechnung enthält der Verlustfeststellungsbescheid im Verfügungssatz jedoch lediglich einen --in einer Ziffer angegebenen-- Gewerbeverlust, in dem die auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Fehlbeträge in einer Summe zusammengefasst sind ("Der vortragsfähige Gewerbeverlust wird nach § 10a GewStG festgestellt auf"). Gemäß den nachfolgenden Erläuterungen unter "Feststellungsgrundlagen" wird bei der Berechnung des Fehlbetrags vom Bestand zu Beginn des Jahres ausgegangen; hiervon werden zunächst durch Ausscheiden von Gesellschaftern untergegangene Beträge abgezogen ("ab Anteil des Gewerbeverlusts, der auf ausgeschiedene Gesellschafter entfällt"). Außerdem wird der festgestellte Fehlbetrag fortentwickelt, je nachdem, ob die Personengesellschaft im aktuellen Erhebungszeitraum einen positiven oder negativen Gewerbeertrag erzielt hat: Bei einem Gewinn verringert sich der Fehlbetrag um den zum Ausgleich des Gewinns benötigten Betrag ("ab Verlustabzug im Jahr ..."), im Falle eines Gewerbeverlusts erhöht sich der Fehlbetrag entsprechend ("Gewerbeverlust aus ..."). Das Ergebnis und der Gegenstand der neuen Feststellung ist der vortragsfähige Gewerbeverlust zum Ende des Jahres.
- 18** Bei Personengesellschaften wird damit im Verfügungssatz nicht festgestellt, welcher Gesellschafter welchen Betrag im Einzelnen verbraucht hat oder wessen Anteil wegen Untergangs nicht mehr für spätere Jahre zur Verfügung steht. Auch der Begründungsteil oder eine dem Bescheid beigelegte Anlage erläutern nicht, wie sich der festgestellte Fehlbetrag auf die Mitunternehmer verteilt. Folgerichtig beinhaltet die Feststellung für einen verständigen Empfänger auch, dass der festgestellte Betrag für den Adressaten des Bescheids, die Personengesellschaft, zur Verrechnung zur Verfügung steht. Das gilt insbesondere für die unterbliebene Kürzung aufgrund des Ausscheidens von Mitunternehmern, da der entsprechende Betrag bei der Fortentwicklung des vortragsfähigen Verlusts zu berücksichtigen ist und deshalb nach dem objektiven Empfängerhorizont davon auszugehen ist, dass auch ein materiell-rechtlich fehlerhaft nicht gekürzter Fehlbetrag formell verbindlich ist. Eine korrigierende Abrechnung für den Fall fehlerhaft unterbliebener Kürzungen darf damit so lange nicht vorgenommen werden, wie der Verlustfeststellungsbescheid Bestand hat.

- 19** Die materiell unrichtige, aber aus formellen Gründen gültige Regelung des Verlustfeststellungsbescheids führt aber nicht dazu, dass der Personengesellschaft als solcher unabhängig von ihrem Gesellschafterbestand ein "Verlusttopf" zur Verfügung stünde. Träger des Verlusts und der hieraus folgenden Rechte sind weiterhin die einzelnen Mitunternehmer. Um in der Folgezeit eine auf die Mitunternehmer bezogene Berechnung des Fehlbetrags zu gewährleisten, ist der zum Feststellungszeitpunkt auf den ausgeschiedenen Mitunternehmer entfallende anteilige Fehlbetrag auf die zu diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligungsquoten zu verteilen. Für ein Anknüpfen an die Gesellschafter der unzutreffenden Feststellung im Jahr des Ausscheidens spricht zudem, dass die Kürzung des für die Personengesellschaft festgestellten Fehlbetrags um den Anteil des ausgeschiedenen Gesellschafters gerade in diesem Bescheid unterblieben ist. Der auf diese Weise den verbleibenden Mitunternehmern zugerechnete anteilige Fehlbetrag des ausgeschiedenen Gesellschafters kann sodann mit den auf die Mitunternehmer anteilig entfallenden positiven Gewerbeerträgen nachfolgender Erhebungszeiträume im Gewerbesteuermessbescheid verrechnet werden.
- 20** Diesem Ergebnis steht das BFH-Urteil vom 28. Februar 2001 I R 77/00 (BFH/NV 2001, 1293) nicht entgegen. In diesem Fall erhöhte das Finanzamt nach § 164 Abs. 2 AO in dem an eine GmbH gerichteten Gewerbesteuermessbescheid 1990 den Messbetrag, weil es die Voraussetzungen der Unternehmeridentität anders als noch bei Erlass des Bescheids als nicht gegeben ansah und demgemäß Verluste aus den Vorjahren nicht mehr zum Abzug zuließ. Anschließend änderte es gemäß § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG den ebenfalls an die GmbH gerichteten Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 1990. Eine gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Fehlbetrags war erstmalig auf den 31. Dezember 1990 durchzuführen (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 10a Rz 118). Die hier streitige Frage der Bindungswirkung eines bestandskräftigen Verlustfeststellungsbescheids an eine Personengesellschaft für den Gewerbesteuermessbescheid des darauffolgenden Erhebungszeitraums stellte sich dort nicht.
- 21** 4. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.
- 22** a) Die Sache ist nicht spruchreif. Im zweiten Rechtsgang wird das FG unter Berücksichtigung der Gesellschafterwechsel die festzustellenden Fehlbeträge und die Gewerbesteuermessbeträge neu zu bestimmen haben.
- 23** Dabei ist nicht der von der Klägerin im Klageverfahren vorgelegten Berechnung zu folgen, in der sie den für die Klägerin festgestellten Fehlbetrag auf den 31. Dezember 1996 auf die zu diesem Zeitpunkt beteiligten Mitunternehmer verteilt hat. Hierbei wird außer Acht gelassen, dass die beiden Mitunternehmer bereits 1994 bzw. 1995 ausgeschieden sind und das Ausscheiden nicht in den bestandskräftigen Verlustfeststellungsbescheiden auf den 31. Dezember 1994 bzw. auf den 31. Dezember 1995 berücksichtigt worden ist.
- 24** Das FG wird vielmehr ausgehend vom ersten fehlerhaften, aber bestandskräftigen Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 1994 den Verlustanteil des in diesem Jahr ausgeschiedenen Mitunternehmers auf die zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Mitunternehmer entsprechend ihrer tatsächlichen Beteiligungsquote aufzuteilen haben. In gleicher Weise wird es auf den 31. Dezember 1995 zu verfahren haben, da im Erhebungszeitraum 1995 das Ausscheiden eines weiteren Mitunternehmers nicht berücksichtigt worden ist. Im Erhebungszeitraum 1996, in dem keine Gesellschafterwechsel stattfanden, sind die Verlustanteile der Mitunternehmer um ihren Anteil an dem in diesem Jahr erzielten Gewerbeertrag zu kürzen. Die Summe der so berechneten anteiligen Fehlbeträge der einzelnen Mitunternehmer entspricht der bestandskräftigen Feststellung im Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 1996 von etwa 17,7 Mio. DM.
- 25** Anschließend wird das FG für die Streitjahre 1997 bis 2000 die Gewerbesteuermessbeträge und die vortragsfähigen Gewerbeverluste fortzuentwickeln und dabei die weiteren Gesellschafterwechsel in den Streitjahren zu berücksichtigen haben. Das FG hat zwar in der Vorentscheidung auch Feststellungen zu den Veränderungen im Gesellschafterbestand in den Streitjahren getroffen und sich hierzu von der Klägerin im Laufe des Klageverfahrens Treuhandverträge vorlegen lassen. In den Entscheidungsgründen hat das FG jedoch die Feststellungen aus der Einspruchsentscheidung zugrunde gelegt, ohne auf die eingereichten Unterlagen näher einzugehen. Das FA hat sich hierzu bisher nicht geäußert, so dass eine Zurückverweisung geboten ist.
- 26** b) Ergänzend weist der Senat auf Folgendes hin:
- 27** Auf den Mitunternehmer Z entfiel zum 31. Dezember 1995 ein Fehlbetrag von 15.270 DM, im nachfolgenden Jahr 1996 ein Gewinn von 386.348 DM. Sein Fehlbetrag war damit zum 31. Dezember 1996 aufgebraucht. Gleichwohl berücksichtigte das FA den nicht mit Verlusten verrechenbaren Gewinn (386.348 DM ./. 15.270 DM = 371.078 DM)

mit umgekehrtem Vorzeichen bei der Feststellung auf den 31. Dezember 1996, indem es 371.078 DM vom eigentlich festzustellenden Fehlbetrag abzog. Der Fehler wirkt sich allerdings nicht aus, da auf Z auf den 31. Dezember 1996 durch die Verteilung des insgesamt festgestellten Fehlbetrags nunmehr ein deutlich höherer Verlust entfällt.

- 28** Bei der Verlustfeststellung auf den 31. Dezember 2000 hat das FA in der Einspruchsentscheidung zu Unrecht angenommen, dass der bereits im Jahr 1995 ausgeschiedene Y den ihm im Zeitpunkt des Ausscheidens zugerechneten Fehlbetrag erneut nutzen konnte, indem er zum 30. Juni 2000 nochmals für einen Tag Gesellschafter wurde und danach erneut ausschied. Mit dem Ausscheiden im Jahr 1995 ging der Fehlbetrag endgültig verloren und lebt auch bei erneutem Eintritt in die Gesellschaft nicht wieder auf. Etwas anderes folgt auch nicht aus den bestandskräftigen Verlustfeststellungsbescheiden, die das Ausscheiden nicht berücksichtigt haben, da der für die Personengesellschaft festgestellte Fehlbetrag ausschließlich den zum 31. Dezember 1995 vorhandenen Gesellschaftern zugerechnet wird. Zu diesem Zeitpunkt war Y nicht mehr Gesellschafter.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de