

BFH

22.1.2009

IV R 90/05

Gewerbsteuerlicher Verlustvortrag bei Wechsel von unmittelbarer zu mittelbarer Beteiligung an einer atypisch stillen Gesellschaft - Wegfall der Unternehmeridentität - Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen anteilige Kürzung des Verlustvortrags - Verlustabzug bei Ausscheiden während des Erhebungszeitraums

1. Mit dem Ausscheiden des stillen Gesellschafters aus einer atypisch stillen Gesellschaft geht der Verlustvortrag verloren, soweit der Fehlbetrag auf den ausscheidenden Gesellschafter entfällt. Dies gilt auch dann, wenn der ausscheidende stille Gesellschafter über eine andere Personengesellschaft (Obergesellschaft) mittelbar weiterhin an der atypisch stillen Gesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt ist (Anschluss an Senatsurteil vom 6. September 2000 IV R 69/99, BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731).

2. Scheidet der stille Gesellschafter während des Erhebungszeitraums aus der atypisch stillen Gesellschaft aus, können bis zu diesem Zeitpunkt angefallene positive Gewerbeerträge der Gesellschaft noch um Verluste früherer Jahre gekürzt werden, soweit sie nicht zuvor mit etwaigen Verlusten, die nach dem Ausscheiden des Gesellschafters im Erhebungszeitraum entstanden sind, zu verrechnen sind.

GewStG § 10a

FG Berlin vom 24. August 2005 6 K 6080/02 (EFG 2006, 755)

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine 1990 gegründete GmbH. Gegenstand ihrer Tätigkeit ist die Produktion, die Beschaffung, der Vertrieb und die Ausstrahlung von Rundfunksendungen und Werbespots für elektronische Medien in Die Klägerin gehört zum Konzern der A-S.A. (A). Mit Wirkung ab dem 1. Juli 1991 beteiligte sich die A mit einer Gründungseinlage von 13,7 Mio. DM als atypisch stille Gesellschafterin an der Klägerin. Gleichzeitig war sie zu diesem Zeitpunkt deren alleinige Anteilsinhaberin. Hinsichtlich der Ergebnisverteilung war vereinbart, dass die A die Anlaufverluste in der Aufbauzeit des Radiosenders vollständig übernimmt.

Zum 31. August 1993 brachte die A ihre Geschäftsanteile sowie ihre stille Beteiligung an der Klägerin in die C GmbH und Co. KG (C-KG) ein. Da die A als Kommanditistin zu 100 % an der C-KG beteiligt war, wandelte sich die unmittelbare Beteiligung als atypisch stille Gesellschafterin in eine mittelbare Beteiligung an der Klägerin (vermittelt durch die C-KG) um.

Bei der atypisch stillen Gesellschaft waren bis 1992 Gewerbeverluste in Höhe von 12 916 729 DM entstanden, welche mit Bescheid vom 21. März 1994 als vortragsfähige Gewerbeverluste nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auf den 31. Dezember 1992 entsprechend festgestellt worden sind. Im Streitjahr (1993) erklärte die Klägerin einen Gewerbeertrag in Höhe von 396 688 DM. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem zunächst und verrechnete diesen Gewerbeertrag vollständig mit den vortragsfähigen Verlusten. Entsprechend stellte das FA mit Bescheid vom 8. September 1995 den vortragsfähigen Gewerbeverlust zum 31. Dezember 1993 in Höhe von 12 520 041 DM fest. Ausschließlich unter Berücksichtigung des Gewerkekapitals setzte das FA mit Bescheid vom selben Tag den Gewerbesteuermessbetrag für 1993 auf 8 922 DM und die Gewerbesteuer auf 26 766 DM fest. Sämtliche Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung vertrat das FA die Ansicht, dass auf Grund der Umwandlung der unmittelbaren Beteiligung in eine mittelbare Beteiligung ein Gesellschafterwechsel stattgefunden habe, der zum Wegfall der Unternehmeridentität führe. Dementsprechend stellte es mit Bescheid vom 2. Mai 2000 den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1993 mit 0 DM fest. Mit weiterem Bescheid vom 2. Mai 2000 setzte es den einheitlichen Gewerbesteuerbetrag für 1993 auf 29 730 DM und die Gewerbesteuer auf 89 190 DM fest. Eine Verrechnung mit den Verlusten der Vorjahre nahm das FA nicht mehr vor.

Die dagegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet zurück. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 755 abgedruckt.

Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin.

Die vom Bundesfinanzhof (BFH) entwickelten Grundsätze zum Wegfall des Verlustabzugs auch bei nur partiellem Unternehmerwechsel (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616) stünden im Widerspruch zu den Vorschriften des GewStG. Nach § 2 Abs. 5 GewStG, auf den § 10a GewStG verweise, sei der Verlustabzug nur in den Fällen zu bejahen, in denen der Gewerbebetrieb im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übergehe. Diese Rechtsfolge werde auch durch die Regelungen in § 5 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 GewStG bestätigt. Danach bleibe die Steuerschuldnerschaft einer Personengesellschaft grundsätzlich auch dann bestehen, wenn ein partieller Gesellschafterwechsel vorliege.

Im Streitfall sei zudem zu berücksichtigen, dass die unmittelbare Beteiligung der A nach dem 31. August 1993 in eine über die C-KG vermittelte mittelbare Beteiligung umgewandelt worden sei. Die Auffassung des BFH, wonach der Untergang des Verlustvortrags, soweit nicht das Sonderbetriebsvermögen betroffen sei, auch in diesem Fall zu bejahen sei (BFH-Urteil vom 6. September 2000 IV R 69/99, BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731, und BFH-Beschluss vom 31. August 1999 VIII B 74/99, BFHE 189, 525, BStBl II 1999, 794), widerspreche dem ausdrücklichen Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Denn danach sei der mittelbar beteiligte Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen. Der BFH negiere daher zu Unrecht den Verweis in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG auf das EStG. In der Entscheidung vom 20. November 2003 IV R 5/02 (BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464) habe der BFH zudem selber ausgeführt, dass die einkommensteuerliche Fiktion des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG in vollem Umfang für die Gewerbesteuer gelte. Diese Aussage beschränke sich zwar nur auf gewerblich geprägte Personengesellschaften, sie müsse aber gleichermaßen für den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gelten.

Auch lasse die Auslegung des BFH außer Acht, dass er das Erfordernis der Unternehmeridentität gerade aus der wirtschaftlichen Funktion des Mitunternehmers hergeleitet habe. Deshalb sei es nicht zutreffend, die zivilrechtliche Stellung der zwischengeschalteten Personengesellschaft in den Vordergrund zu rücken und die wirtschaftliche Bedeutung der dahinter stehenden Mitunternehmer nicht zu berücksichtigen. Auch sei dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Personengesellschaft transparent sei und die Verluste bis zu dem obersten Gesellschafter durchgereicht würden. Die Anerkennung des Verlustvortrags im Bereich des Sonderbetriebsvermögens führe entgegen allen Auslegungsregeln zu einer künstlichen Aufspaltung der Normaussage.

Im Streitfall sei des Weiteren zu beachten, dass nicht über den Verlustabzug einer Personengesellschaft, sondern einer atypisch stillen Gesellschaft zu entscheiden sei. Im Gegensatz zur Personengesellschaft sei nicht die atypisch stille Gesellschaft, sondern der Inhaber des Handelsgeschäfts Steuerschuldner der Gewerbesteuer. Der atypisch stille Gesellschafter sei weder Vollstreckungsschuldner noch Adressat des Gewerbesteuerbescheids. Daraus folge zugleich, dass er nicht Unternehmer i.S. des § 5 Abs. 1 GewStG sein und das Ausscheiden des atypisch stillen Gesellschafters auch keinen partiellen Unternehmerwechsel darstellen könne. Solange in der Person des Inhabers des Handelsgeschäfts kein Wechsel eintrete, sei ein entstandener Gewerbeverlust abziehbar.

Die Versagung des Verlustabzugs in der vorliegenden Konstellation stelle einen Eingriff in die Eigentumsfreiheit (Art. 14 des Grundgesetzes --GG--) und die Berufsfreiheit (Art. 12 GG) dar, da sie zu einer grundlegenden Beeinträchtigung der Vermögensverhältnisse und der Ausübung der gewerblichen Tätigkeit der Untergesellschaft führe. Die anteilige Versagung des Verlustabzugs verstoße gegen das Übermaßverbot.

Jedenfalls sei der Gewerbeertrag, der auf die Zeit vom 1. Januar 1993 bis 31. August 1993 entfalle, mit dem Verlustvortrag zum 31. Dezember 1992 zu verrechnen. Soweit nämlich ein Unternehmerwechsel auch beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer atypisch stillen Gesellschaft bejaht werde, müsse dies konsequenterweise als Einstellung des Betriebs i.S. des § 2 Abs. 5 Satz 1 GewStG angesehen werden. Deshalb seien gesonderte Messbescheide für den eingestellten und den neu eröffneten Betrieb zu erlassen, in denen der im Erhebungszeitraum anteilig erwirtschaftete Gewerbeertrag/ -verlust festgestellt werde. Beim unterjährigem Ausscheiden eines Gesellschafters führe dies daher zu einem abgekürzten Erhebungszeitraum i.S. des § 14 Satz 3 GewStG. Dementsprechend könne die A, da sie erst am 31. August 1993 als unmittelbare Gesellschafterin ausgeschieden sei, 8/12 des in 1993 erzielten Gewerbeertrags mit den auf den 31. Dezember 1992 festgestellten vortragsfähigen Verlusten verrechnen.

Die Klägerin beantragt,

die Vorentscheidung und den Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1993 und über die Gewerbesteuer 1993 jeweils vom 2. Mai 2000, beide in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2002 dahin abzuändern, dass der Gewerbeertrag auf 0 DM festgesetzt wird. Sie beantragt ferner, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1993 vom 2. Mai 2000 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2002 dahin abzuändern, dass der auf den 31. Dezember 1992 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust in Höhe von 12 917 173 DM weiterhin berücksichtigt wird.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision der Klägerin ist unbegründet, soweit die Änderung des Bescheids über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1993 begehrt wird. Die Revision ist insoweit zurückzuweisen; § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- (dazu unter 1.).

Die Revision ist begründet, soweit die Änderung des Bescheids über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1993 und über die Gewerbesteuer 1993 begehrt wird. Die Revision führt insoweit zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung; § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO (dazu unter 2.).

1. Zu Recht hat das FG entschieden, dass die auf die A entfallenden Gewerbeverluste bei der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1993 steuerlich nicht zu berücksichtigen sind.

a) Nach § 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. Nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des BFH (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.II.1. der Gründe, m.w.N.) ist 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 (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.II.1. der Gründe, m.w.N.).

b) Bei einer Personengesellschaft sind die Gesellschafter, soweit sie Mitunternehmerrisiko tragen und Mitunternehmerinitiative ausüben, die (Mit-)Unternehmer des Betriebs (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a der Gründe). Dies gilt nicht nur für die einkommensteuerrechtliche, sondern nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH auch für die gewerbesteuerrechtliche Sicht (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.b der Gründe).

c) Dementsprechend geht beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verloren, soweit der Fehlbetrag anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616). Das gilt nach der ständigen Rechtsprechung des BFH auch dann, wenn der aus einer KG ausscheidende Gesellschafter über eine andere KG (Obergesellschaft) weiterhin mittelbar an der Untergesellschaft beteiligt bleibt (BFH-Entscheidungen vom 24. Juni 1981 I S 3/81, BFHE 133, 564, BStBl II 1981, 748; vom 26. Juni 1996 VIII R 41/95, BFHE 180, 455, BStBl II 1997, 179, unter 3. der Gründe, und in BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731). Auf der anderen Seite hat der BFH entschieden, dass die Unternehmeridentität bestehen bleibt, wenn bei der Obergesellschaft ein Gesellschafterwechsel eintritt (BFH-Urteil vom 13. November 1984 VIII R 312/82, BFHE 143, 135, BStBl II 1985, 334). Diese Rechtsprechung wurde bestätigt durch den Beschluss des Großen Senats des BFH zur sog. doppelstöckigen Personengesellschaft. Diesem Beschluss zufolge ist dann, wenn eine Personengesellschaft Gesellschafterin einer anderen Personengesellschaft ist, sowohl nach Einkommensteuerrecht (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691) als auch nach Gewerbebesteuerrecht (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a cc der Gründe) allein die Gesellschaft (Obergesellschaft) Mitunternehmer mit der Folge, dass die Gesellschafter der Obergesellschaft nicht auch Mitunternehmer der Untergesellschaft sind.

An dieser Rechtsprechung hat der Senat auch nach der Einfügung des Satzes 2 in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG festgehalten (Senatsurteil in BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731). Von dieser Entscheidung ist der Senat, anders als die Klägerin meint, auch nicht mit der Entscheidung in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464 wieder abgerückt. In der Entscheidung in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464 ging es ausschließlich um die Frage, ob die vermögensverwaltende Tätigkeit einer gewerblich geprägten Personengesellschaft als Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG zu beurteilen ist. Dies hat der Senat im Hinblick auf die Verweisung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG auf die Regelungen im EStG bejaht, da diese auch auf die Fiktion eines Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG Bezug nimmt. Diese Auslegung widerspricht jedoch nicht der Entscheidung in BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731. Auch dort ist für die Frage des Vorliegens der Mitunternehmerschaft auf die Regelung in § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zurückgegriffen worden. Der Senat hat lediglich auf Grund einer teleologischen Reduktion des Wortlauts den mittelbar beteiligten Gesellschafter nur wegen der Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen und des Sonderbetriebsvermögens dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleichgestellt. Diese Rechtsprechung beruhte maßgeblich auf der Erwägung, dass nach der gesetzlichen Regelung auch die Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft anzusehen ist und eine doppelte Verlustzurechnung, soweit nicht der vorgenannte Sonderbereich betroffen ist, vermieden werden sollte.

d) Diese Rechtsprechung findet gleichermaßen Anwendung beim Ausscheiden des stillen Gesellschafters aus einer atypisch stillen Gesellschaft, soweit der stille Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist.

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 1. Halbsatz EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist eine andere Gesellschaft im Sinne dieser Vorschrift auch die atypisch stille Gesellschaft, d.h. eine stille Gesellschaft, bei der der stille Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 15. Dezember 1998 VIII R 62/97, BFH/NV 1999, 773, und vom 6. Dezember 1995 I R 109/94, BFHE 179, 427, BStBl II 1998, 685, jeweils m.w.N.). Die Einordnung der stillen Gesellschaft als "andere Gesellschaft" und der stillen Gesellschafter als Mitunternehmer setzt voraus, dass dem stillen Gesellschafter schuldrechtlich die Vermögensrechte eingeräumt sein müssen, die ein Kommanditist erlangen muss, um als Mitunternehmer anerkannt zu werden (BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 773). Nicht zuletzt die Annäherung des atypisch stillen Gesellschafters an den Kommanditisten legt es nahe, auch den atypisch stillen Gesellschafter vergleichbar den Gesellschaftern der Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) als den (Mit-)Unternehmer des Gewerbebetriebs anzusehen, auf den sich die sachliche Gewerbesteuerpflicht erstreckt. Dass die unternehmerische Tätigkeit des atypisch stillen Gesellschafters nicht nach außen wirkt, ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH für die Annahme einer Mitunternehmerschaft irrelevant (BFH-Urteile vom 10. August 1994 I R 133/93, BFHE 175, 357, BStBl II 1995, 171, und vom 26. Mai 1993 X R 108/91, BFHE 171, 500, BStBl II 1994, 96, m.w.N.).

Davon unberührt bleibt die subjektive Steuerpflicht gemäß § 5 Abs. 1 GewStG. Danach ist allein der Inhaber des Handelsgeschäfts Schuldner der Gewerbesteuer. Aus dieser Regelung kann indes, anders als die Klägerin meint, nicht gefolgert werden, dass der Wechsel eines stillen Gesellschafters keinen partiellen Unternehmerwechsel darstellen und somit keinen Einfluss auf den Verlustabzug gemäß § 10a GewStG haben kann. Insoweit hat der BFH auch bei den Personenhandelsgesellschaften zwischen der subjektiven und der sachlichen Gewerbesteuerpflicht unterschieden und der Regelung über die Steuerschuldnerschaft keine Relevanz auf die (Mit-)Unternehmerstellung der Gesellschafter eingeräumt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.7. der Gründe). Der Senat sieht schließlich auch keinen sachlichen Rechtfertigungsgrund dafür, Mitunternehmerschaften, soweit sie als atypisch stille Gesellschaft ausgestaltet sind, nur wegen der formalen bürgerlich-rechtlichen Unterschiede anders zu behandeln als Mitunternehmerschaften, die als Personenhandelsgesellschaft nach außen in Erscheinung treten.

e) Unter Zugrundelegung dieser Rechtsprechung ist im Streitfall der festgestellte vortragsfähige Verlust auf den 31. Dezember 1992, soweit er auf die A entfallen ist, nicht mehr im Rahmen der streitigen Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1993 zu berücksichtigen, da die A am 31. August 1993 als stille Gesellschafterin aus der atypisch stillen Gesellschaft ausgeschieden ist. Dass die A vermittelt über die C-KG weiterhin mittelbar an der Klägerin beteiligt geblieben ist, reicht, wie dargelegt, für die erforderliche Unternehmeridentität i.S. des § 10a GewStG nicht aus. Da die bisher festgestellten Verluste zu 100 % auf die A entfallen sind, kommt eine Verrechnung der gesondert festgestellten Fehlbeträge mit Gewinnen der Klägerin, die erst nach dem Ausscheiden der A angefallen sind, in vollem Umfang nicht mehr in Betracht.

Den verfassungsrechtlichen Bedenken der Klägerin vermag der Senat ebenfalls nicht zu folgen. Auch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat die Verfassungsbeschwerde u.a. gegen den BFH-Beschluss vom 11. April 2001 VIII B 99/00 (BFH/NV 2001, 1447) nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG-Beschluss vom 14. November 2001 1 BvR 1224/01, nicht veröffentlicht). Gegenstand des BFH-Beschlusses in BFH/NV 2001, 1447 war ebenfalls die Rechtsfrage, ob der gewerbesteuerliche Verlustvortrag einer Personengesellschaft bei Begründung einer nur mittelbaren Beteiligung anteilig zu kürzen ist.

2. Zu Unrecht hat das FG indes bei der Ermittlung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für 1993 eine Verrechnung der zum 31. Dezember 1992 festgestellten vortragsfähigen Verluste der A gemäß § 10a GewStG mit dem Gewerbeertrag verneint, der bis zum Ausscheiden der A aus der atypischen Gesellschaft (31. August 1993) entstanden ist.

a) Zwar führt der (Mit-)Unternehmerwechsel während des Erhebungszeitraums (Kalenderjahr) nicht zu einem abgekürzten Erhebungszeitraum gemäß § 14 Satz 3 GewStG, da das Ausscheiden des stillen Gesellschafters aus der atypisch stillen Gesellschaft --ebenso wenig wie das Ausscheiden des Gesellschafters aus der Personenhandelsgesellschaft-- zur Einstellung des Unternehmens gemäß § 2 Abs. 5 GewStG und mithin zur Beendigung des Gewerbebetriebs führt. Vielmehr wird der Gewerbebetrieb unverändert fortgeführt (BFH-Urteil in BFHE 180, 455, BStBl II 1997, 179). Insoweit unterscheidet sich der partielle (Mit-)Unternehmerwechsel von dem Übergang des Gewerbebetriebs im Ganzen auf einen anderen Unternehmer. Allerdings beruht die Rechtsprechung des BFH bezüglich des Wegfalls des Verlustabzugs gemäß § 10a GewStG beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft auf der grundlegenden Annahme, dass der partielle Unternehmerwechsel im Grundsatz dem Wechsel des Alleinunternehmers auch bei der Anwendung des § 10a GewStG gleichgeachtet werden muss (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.9. der Gründe). Diese Gleichstellung muss dann aber konsequenterweise auch insoweit erfolgen, als der partielle Unternehmerwechsel unterjährig stattfindet. Der Übergang des Gewerbebetriebs auf einen anderen Unternehmer wäre beim Alleinunternehmer gemäß § 2 Abs. 5 GewStG als Betriebseinstellung und beim Übernehmer als Neugründung zu beurteilen. Bis zur unterjährigen Betriebseinstellung erzielte positive Gewerbeerträge könnten daher mit früheren Verlusten des übertragenden Unternehmers verrechnet werden. Die Gleichstellung erfordert es daher, dass der positive Gewerbeertrag, der bis zum Ausscheiden des Mitunternehmers entstanden ist, ebenfalls um Verluste früherer Jahre gekürzt werden kann. Da der Gewerbebetrieb bei partiellem (Mit-)Unternehmerwechsel jedoch nicht als eingestellt gilt, sind diese positiven Gewerbeerträge zunächst mit etwaigen Verlusten, die nach dem Ausscheiden des Mitunternehmers entstanden sind, zu verrechnen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 180, 455, BStBl II 1997, 179; mit Anm. Kempermann, Finanz-Rundschau 1996, 641). Anders als die Klägerin meint, ist eine Verlustverrechnung indes nicht mit einem Bruchteil des positiven Jahresgewerbeertrags, sondern grundsätzlich nur hinsichtlich des tatsächlich bis zum Ausscheiden des Mitunternehmers erzielten positiven Gewerbeertrags möglich. Dies erfordert eine separate Ermittlung des bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Gewerbeertrags.

Dieser Würdigung steht, anders als das FG meint, der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer nicht entgegen. Im Gegenteil wäre nicht nachvollziehbar, warum im Rahmen der Auslegung des § 10a GewStG das personelle Element der Unternehmeridentität einmal einbezogen und im selben Kontext dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer zuwider laufen soll.

Ebenso wenig steht einer zeitanteiligen Verlustverrechnung entgegen, dass die Gewerbesteuer gemäß § 18 GewStG erst mit dem Ablauf des Erhebungszeitraums entsteht. Die Verlustverrechnung gemäß § 10a GewStG erfolgt zwecks Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags, der zusammen mit der Steuermesszahl der Berechnung des Steuermessbetrags dient. Sowohl die Entstehung als auch die Festsetzung der Steuer hat aber auf die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Erhebungszeitraum keinen Einfluss.

b) Das FG ist hinsichtlich der zeitanteiligen Verlustverrechnung bei der Ermittlung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für 1993 von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war deshalb insoweit aufzuheben. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Das FG hat, aus seiner Sicht zutreffend, keine Feststellungen dazu getroffen, ob und in welchem Umfang bis zum Ausscheiden der A, am 31. August 1993, ein positiver Gewerbeertrag entstanden ist, der nicht mit Verlusten aus der Zeit bis zum 31. Dezember 1993 verrechnet werden konnte und deshalb mit den zum 31. Dezember 1992 festgestellten Verlusten zu verrechnen ist.