

Az: 13 K 875/10



Freigabe: 25.3.2013

Stichwörter:

Verschmelzung, Übergang eines gewerbsteuerlichen Verlustvortrags,
Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungszeitpunkts
UmwStG 1995 §§ 24, 20 Abs. 7, 8; UmwG § 17 Abs. 2

Finanzgericht München

IM NAMEN DES VOLKES

Urteil

In der Streitsache

... KG

Klägerin

prozessbevollmächtigt:

...

gegen

Finanzamt ...

Beklagter

wegen

Gewerbsteuerermessbetrag 2000
gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2000

hat der 13. Senat des Finanzgerichts München durch

...

auf Grund der mündlichen Verhandlung vom 18. Dezember 2012 für Recht erkannt:

1. Unter Änderung des Gewerbesteuermessbescheids für 2000 vom 20. Oktober 2008 und des Bescheids über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2000 vom 14. März 2008 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2010 wird der Gewerbesteuermessbetrag für 2000 auf 0 €/DM festgesetzt und der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31.12.2000 auf ... € (... DM) festgestellt.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
4. Die Revision wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen.

Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite "www.bundesfinanzhof.de" lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Als Bevollmächtigte sind nur Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer zugelassen; zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer sind. Ein Beteiligter, der nach Maßgabe des vorhergehenden Satzes zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten.

Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089 / 92 31-201.

Gründe:

I.

Streitig ist, ob ein im Rahmen einer Verschmelzung übergegangener gewerbesteuerlicher Verlustvortrag bereits im Streitjahr 2000 oder erst im Folgejahr 2001 bei der übernehmenden Klägerin zu berücksichtigen ist.

Die Klägerin ist eine in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG geführte Personengesellschaft. Sie gehört zur ... Unternehmens-Gruppe, einem international im Bereich der Automobilzulieferindustrie tätigen, mittelständischen Unternehmen. Zweck der Gesellschaft ist die Herstellung isolierter Elektrokabel, -leitungen und -drähte. Ihren Gewinn ermittelt die Klägerin gemäß §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) durch Betriebsvermögensvergleich.

Komplementärin der Klägerin war im Streitjahr und den Folgejahren die ... GmbH (K & S GmbH). Kommanditisten der Klägerin waren im Streitjahr zunächst die ... KG, ... (KIS KG) und die ... KG, ... (K & S KG). Mit Vertrag vom 16. Februar 2001 erwarb mit Wirkung zum 31.12.2000 die K & S KG den Kommanditanteil der KIS KG an der Klägerin und war danach alleinige Kommanditistin der Klägerin.

Kommanditisten der KIS KG waren zunächst die K & S KG sowie die ... AG, Schweiz (K & S AG CH), deren Anteil die K & S KG ebenfalls mit Vertrag vom 16. Februar 2001 mit Wirkung zum 31.12.2000 erwarb. Komplementärin der KIS KG war im Streitjahr 2000 zunächst die ... Management GmbH. Diese wurde zum 31. Dezember 2000 auf die K & S GmbH verschmolzen.

Mit Vertrag vom 10. April 2001 wurde das gesamte Vermögen der KIS KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Nr. 1 Umwandlungsgesetz (UmwG) im Wege der Verschmelzung auf die Klägerin übertragen. Die Übertragung sollte lt. Vertrag auf der Grundlage der Schlussbilanz der KIS KG zum 31. Dezember 2000, 24:00 Uhr, zu Buchwerten erfolgen (III. Art. 2 (2) der Vereinbarung). Es wurde ferner vereinbart, dass die Übernahme des Vermögen der KIS KG mit wirtschaftlicher Wirkung zum 1. Januar 2001, 0:00 Uhr erfolgen sollte (handelsrechtlicher Verschmelzungstichtag; III. Art. 2 (3) der Vereinbarung). Die Verschmelzung wurde am 23. August 2001 im Handelsregister eingetragen.

In der im Jahr 2002 abgegebenen Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr 2000 machte die Klägerin einen von der KIS KG übernommenen Verlustvortrag in Höhe von ... DM geltend. Der Beklagte (Finanzamt) veranlagte zunächst erklärungsgemäß und setzte den Gewerbesteuermessbetrag unter dem Vorbehalt der Nachprüfung aufgrund des übernommenen Gewerbeverlustes auf 0 DM/Euro fest. Gleichzeitig wurde unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ein vortragsfähiger Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2000 in Höhe von ... € (... DM) festgestellt, der später auf ... € (... DM: Bescheid vom 12. Oktober 2006) geändert wurde. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.

Nach Durchführung einer Außenprüfung (Oktober 2005 bis Oktober 2007) wurde die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2000 mit Bescheid vom 14. März 2008 geändert und auf ... € (... DM) festgesetzt. Gleichzeitig wurde mit Bescheid vom gleichen Tag die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2000 aufgehoben. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde jeweils aufgehoben. Das Finanzamt vertrat nun in Übereinstimmung mit der Betriebsprüfungsstelle die Auffassung, dass der von der KIS KG übernommene Gewerbeverlust erst im Veranlagungszeitraum 2001 von der Klägerin genutzt werden könne. Der auf die Klägerin übergegangene Verlustvortrag wurde nun mit ... DM (... €) angesetzt.

Gegen die Bescheide legte die Klägerin Einspruch ein und beantragte, den im Rahmen der Verschmelzung übergegangenen vortragsfähigen Gewerbeverlust der KIS KG bereits im Veranlagungszeitraum 2000 bei ihr zu berücksichtigen, denn die Verschmelzung sei mit steuerlicher Wirkung zum 31. Dezember 2000 erfolgt. Im Laufe des Einspruchsverfahrens erging mit Bescheid vom 20. Oktober 2008 - aus nicht streitgegenständlichen Umständen - eine geänderte Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2000, wobei dieser auf ... € (... DM) herabgesetzt wurde.

Mit Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2010 wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzamt machte unter anderem geltend, dass im Verschmelzungsvertrag eindeutig der 1. Januar 2001, 0:00 Uhr, als handelsrechtlicher Verschmelzungstichtag bestimmt und tatsächlich auch eine Verschmelzung nicht früher vollzogen worden sei, so dass der steuerliche Vermögensübergang im Jahr 2001 erfolgt sei.

Hiergegen wendet sich die Klägerin und macht geltend, dass sie den von der KIS KG übernommenen Gewerbeverlust zum 31. Dezember 2000 bereits im Streitjahr nutzen könne. Die Verschmelzung sei mit steuerlicher Rückwirkung auf den 31. Dezember 2000 erfolgt. Es sei zwar im Verschmelzungsvertrag als Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums der übertragenen Wirtschaftsgüter der 1. Januar 2001 festgelegt worden. Der

Übergang des wirtschaftlichen Eigentums sei für den steuerlichen Übertragungstichtag jedoch nur dann maßgeblich, wenn kein Antrag auf steuerliche Rückwirkung gestellt worden sei. Der Antrag auf steuerliche Rückwirkung sei im Rahmen der Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung für 2000 ordnungsgemäß gestellt worden. Der Antrag sei nicht an eine bestimmte Form gebunden. Für die Frage des Einbringungszeitpunkts komme es auf die Bilanzierung nicht an. In der Handelsbilanz zum 31. Dezember 2000 dürfte die Einbringung noch gar nicht berücksichtigt werden, da der handelsrechtliche Verschmelzungszeitpunkt der 1. Januar 2001 gewesen sei und die Verschmelzung auch erst am 23. August 2001 mit Eintragung im Handelsregister wirksam geworden sei. Eine Verpflichtung, eine gesonderte Steuerbilanz aufzustellen, bestehe nicht.

Ferner könnten der Antrag auf steuerliche Rückbeziehung sowie das Bewertungswahlrecht getrennt voneinander ausgeübt werden. Aus der Geltendmachung des übernommenen Verlustvortrags werde deutlich, dass das Vermögen zu Buchwerten übertragen worden sei, da der Verlustvortrag nicht durch einen Übertragungsgewinn gekürzt worden sei. Auch sei im Verschmelzungsvertrag eine Übertragung zu Buchwerten vereinbart worden. Das steuerliche Bewertungswahlrecht sei somit gleichzeitig mit dem Antrag auf steuerliche Rückwirkung ausgeübt worden. Es sei ohne jede Relevanz, dass die Klägerin nicht noch eine zusätzliche Bilanz vorgelegt habe, in der das übernommene Vermögen konsolidiert ausgewiesen worden sei.

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid für 2000 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 20. Oktober 2008 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2000 vom 14. März 2008 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2010 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag für 2000 auf 0 DM/€ festgesetzt wird und der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31.12.2000 auf ... DM (... €) festgestellt wird.

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen;
hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das Finanzamt verweist auf die Einspruchsentscheidung vom 09. Februar 2010 und macht weiter geltend, der Einbringungstichtag markiere den Zeitpunkt, an dem die Übertragung des Betriebsvermögens steuerlich wirksam werde und die Rechtsfolgen für die Beteiligten einträten. Auf diesen Zeitpunkt sei das Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs. 2 UmwStG zu beziehen. Dass das laufende steuerliche Ergebnis für das Wirtschaftsjahr 2000 noch auf

Ebene der übertragenden Gesellschaft zu ermitteln und dieser zuzurechnen gewesen sei, hätte einer Bilanzierung bei der Klägerin auf den 31. Dezember 2000 nicht entgegengestanden. Denn ein Zugang der Wirtschaftsgüter zum 31. Dezember 2000 hätte nicht zur Folge gehabt, dass der Klägerin als aufnehmende Gesellschaft auch das bis zu diesem Stichtag erzielte steuerliche Ergebnis der übertragenden Gesellschaft zuzurechnen gewesen sei.

In dem Ansatz eines übernommenen Verlustvortrags in der Gewerbesteuererklärung der Klägerin für das Streitjahr könne keine konkludente Ausübung des Bewertungswahlrechts gesehen werden. Das Finanzamt sei an das BMF-Schreiben vom 25. März 1998 (Umwandlungssteuererlass 1995; Bundessteuerblatt - BStBl - I 1998, 268) gebunden, wonach sich aus der Bilanz oder der Steuererklärung ergeben müsse, welchen Einbringungszeitpunkt die Gesellschaft wählt, inwieweit die in dem eingebrachten Vermögen ruhenden stillen Reserven aufgelöst und mit welchem Wert die eingebrachten Wirtschaftsgüter und Schulden angesetzt werden (Tz. 20.31 Umwandlungssteuererlass 1995). Die Klägerin habe ihr Wahlrecht für einen steuerlichen Rückbezug der Verschmelzung nicht wirksam ausgeübt.

II.

Die Klage ist begründet. Der vortragsfähige Gewerbeverlust der KIS KG ist bereits im Streitjahr 2000 bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der Klägerin zu berücksichtigen und, soweit er unberücksichtigt bleibt, als vortragsfähiger Gewerbeverlust für die Klägerin auf den 31.12.2000 gesondert festzustellen.

1. Die Verschmelzung der KIS KG auf die Klägerin richtet sich im Streitfall steuerlich nach § 24 Umwandlungssteuergesetz in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 1995).

Sofern - wie vorliegend - ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht wird, gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens § 24 Abs. 2 bis 4 UmwStG 1995, sofern der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft wird. § 24 UmwStG setzt voraus, dass der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung Gesellschaftsrechte erwirbt, d. h. dass er durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Mitunternehmers erlangt oder seine bisherige Mitunternehmerstellung erweitert (vgl. Bundesfinanzhof - BFH - vom 16.12.2004 III R 38/00, BFHE 209, 62, BStBl II 2005, 554). Das erfordert als Gegenleistung die Erhöhung des die Beteiligung widerspiegelnden Kapitalkontos oder die Einräumung weiterer Gesellschaftsrechte (BFH-Urteil vom 25.04.2006 VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847). Demzufolge ist es unschädlich, dass - wie vorliegend -

die einbringende Kommanditistin (K & S KG) vor Verschmelzung bereits zu 100 % am Vermögen der (aufnehmenden) Klägerin beteiligt war. Da lt. Verschmelzungsvertrag vom 10. April 2001 im Gegenzug zur Einbringung die Kommanditeinlage erhöht wurde, ist die Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG 1995 erfüllt.

2. Das Antragswahlrecht auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungszeitpunkts auf den 31. Dezember 2000 gemäß § 24 Abs. 4 i.V.m § 20 Abs. 7, 8 UmwStG 1995 wurde von der Klägerin wirksam ausgeübt.

2.1. Im Fall der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge darf in den Fällen der Sacheinlage durch Verschmelzung im Sinne des § 2 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) der steuerliche Übertragungsstichtag auf den Tag zurückbezogen werden, für den die (handelsrechtliche) Schlussbilanz jedes der übertragenden Unternehmen i.d.S. § 17 Abs. 2 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) aufgestellt ist; dieser Stichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister liegen (vgl. § 24 Abs. 4 Halbsatz 2 i.V.m. § 20 Abs. 7 und 8 Satz 1 UmwStG 1995). Gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG bestimmt, dass der Anmeldung zum Register des Sitzes jedes der übertragenden Rechtsträger eine (handelsrechtliche) Bilanz dieses Rechtsträgers (Schlussbilanz) beizufügen ist.

Das Antragsrecht auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungszeitpunkts nach § 20 Abs. 7 UmwStG 1995 übt regelmäßig die übernehmende Gesellschaft aus; denn sie erstellt die für die Besteuerung maßgebende Aufnahmebilanz (vgl. § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995). Zuständig für die Entgegennahme des Antrags ist das Finanzamt, bei dem die übernehmende Gesellschaft veranlagt wird. Ist der steuerliche Übertragungsstichtag auch der reguläre Bilanzstichtag des übernehmenden Rechtsträgers, ist das von der Umwandlung betroffene Vermögen sowohl in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers zum steuerlichen Übertragungsstichtag als auch in der regulären Steuerbilanz des übernehmenden Rechtsträgers auf den Schluss dessen Wirtschaftsjahres auszuweisen (vgl. van Lishaut, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 2 Rz. 29).

Der Antrag auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungszeitpunkts ist gesetzlich nicht an eine bestimmte Form gebunden (vgl. Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG a.F. Rz. 607). Er unterliegt nach dem UmwStG 1995 keiner Befristung, insbesondere keiner Ausschlussfrist.

Wird der Antrag gem. § 20 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 1995 gestellt, ist hinsichtlich des Einkommens, des Vermögens und – wie sich aus § 20 Abs. 7 Satz 2 UmwStG 1995 ergibt –

hinsichtlich des Gewerbeertrags (vgl. BFH-Urteil vom 17.9.2003, I R 55/02, BFHE 203, 329, BStBl II 2004, 534) des bzw. der einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft davon auszugehen, dass das eingebrachte Betriebsvermögen bereits zu dem gewählten Zeitpunkt der Sacheinlage als übergegangen gilt. Wird der steuerliche Übertragungsstichtag als Zeitpunkt der Sacheinlage gewählt, hat dieser so gewählte Zeitpunkt der Sacheinlage dieselbe Bedeutung wie ein sich auf Grund einer tatsächlichen Vermögensübertragung ergebender Zeitpunkt der Sacheinlage (vgl. BFH-Urteil vom 23.04.1986, I R 178/82, BFHE 147, 125, BStBl II 1986, 880).

2.2. Aufgrund der im Laufe des Klageverfahrens vorgelegten Unterlagen steht fest, dass der Anmeldung der Verschmelzung zum Register der KIS KG eine handelsrechtliche Schlussbilanz zum 31.12.2000 beigefügt war, so dass gemäß § 24 Abs. 4 Halbsatz 2 i.V.m. § 20 Abs. 7 und 8 Satz 1 UmwStG 1995 dieser Tag im Falle eines Antrags auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungsstichtags zugrunde zu legen ist. Vorliegend ist der der Steuererklärung 2000 der Klägerin beigefügten Anlage eindeutig zu entnehmen, dass eine solche Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungsstichtags auf den 31.12.2000 von Anfang an gewollt war. Dadurch wurden die rechtlichen Folgen der Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungsstichtags (u.a. Übergang des Betriebsvermögens der KIS KG auf die Klägerin mit Ablauf des 31.12.2000) ausgelöst. Die Frist des § 20 Abs. 8 Satz 1 UmwStG 1995 wurde eingehalten.

3. Der Antrag auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungszeitpunkts geht nicht deshalb ins Leere, weil in der der Feststellungserklärung beigefügten Steuerbilanz der Klägerin zum 31.12.2000 das übernommene Betriebsvermögen noch nicht erfasst war und später auch keine solche Steuerbilanz erstellt wurde, die das übernommene Vermögen zum 31.12.2000 bei der Klägerin ausweist.

3.1. Vorliegend vertritt das Finanzamt im Ergebnis die Auffassung, dass das Wahlrecht auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungszeitpunkts nur dann wirksam ausgeübt worden wäre, wenn in der mit der Feststellungserklärung eingereichten Steuerbilanz der Klägerin zum 31.12.2000 das übernommene Betriebsvermögen der KIS KG angesetzt und gleichzeitig das Bewertungswahlrecht nach § 24 UmwStG ausgeübt worden wäre. Demzufolge hinge das Wahlrecht auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungszeitpunkts vom Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs. 2 UmwStG 1995 insoweit ab, als eine Nichterfassung des übernommenen Betriebsvermögens in der ersten Schlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft nach dem beantragten steuerlichen Vermögensübergang zur Unwirksamkeit des Antrags auf Rückbeziehung führen müsse. Diese Auffassung teilt der Senat zum im Streitfall anwendbaren UmwStG 1995 nicht.

3.2. Gemäß § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 darf die übernehmende Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen. Das steuerliche Bewertungswahlrecht kann dabei - auch unter der Geltung des UmwStG 1995 - unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden (vgl. Patt in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG vor SEStEG Rz. 106).

Aus § 24 Abs. 2 UmwStG 1995 kann geschlossen werden, dass das Bewertungswahlrecht in der Bilanz der übernehmenden Gesellschaft auszuüben ist. Das Bewertungswahlrecht steht dabei allein der übernehmenden Gesellschaft zu (vgl. BFH-Beschluss vom 09.12.2010, VIII B 151/09, BFH/NV 2011, 437). Weitere Formvorgaben bzw. ein bestimmter Zeitpunkt für die Ausübung des Bewertungswahlrechts nach § 24 Abs. 2 UmwStG 1995 sind gesetzlich nicht bestimmt. Als maßgebender Zeitpunkt für die Ausübung des Bewertungswahlrechts wird regelmäßig derjenige der Einreichung der Steuererklärung nebst Steuerbilanz angesehen (BFH-Urteil vom 25.04.2006 VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847).

Im Gegensatz dazu regelt § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in der derzeit gültigen Fassung des Gesetzes über die steuerlichen Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07. Dezember 2006 (BGBl. I 2006, 2782 – UmwStG 2006), auf den § 24 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 verweist, dass das Bewertungswahlrecht spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen ist. Auch ist in § 24 Abs. 2 UmwStG 1995 im Gegensatz zu § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 nicht ausdrücklich festgelegt, dass grundsätzlich der gemeine Wert zugrunde zu legen ist.

Wird eine Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft verschmolzen, besteht für die übernehmende Personengesellschaft weder steuerrechtlich noch handelsrechtlich eine Verpflichtung zur Aufstellung einer "Einbringungsbilanz". Eine Verschmelzung ist vielmehr ein Geschäftsvorfall, der in der laufenden Buchführung zu erfassen ist. Bilanziell wirkt sich die Verschmelzung erst im nachfolgenden Jahresabschluss aus (BFH-Urteil vom 28. Mai 2008 I R 98/06, BFHE 221, 215, BStBl II 2008, 916). Fällt der steuerliche Einbringungsstichtag auf den Bilanzstichtag der übernehmenden Gesellschaft, ist somit grundsätzlich das übernommene Vermögen bereits in der steuerlichen Schlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft zu erfassen, die auf diesen Einbringungsstichtag erstellt wird.

3.3. Auch unter Berücksichtigung dieser Grundsätze zur Ausübung des Bewertungswahlrechts nach § 24 Abs. 2 UmwStG 1995 wird nach Auffassung des Senats im Streitfall die Wirksamkeit des Antrags auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungstichtags durch die fehlende Bilanzierung des übernommenen Betriebsvermögens der KIS KG in der Steuerbilanz zum 31.12.2000 nicht beeinflusst.

3.3.1. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass sowohl das Antragsrecht auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungstichtags (§ 20 Abs. 7, 8 UmwStG 1995) als auch das Bewertungswahlrecht (§ 24 Abs. 2 UmwStG 1995) selbständig nebeneinander bestehen. Die Rückbeziehung des Übertragungstichtags nach § 20 Abs. 7, 8 UmwStG 1995 beeinflusst das Bewertungswahlrecht zwar insoweit, als es bestimmt, welcher Zeitpunkt für die Bewertung bei der Ermittlung eines Einbringungsgewinns maßgeblich ist und in welchem Veranlagungszeitraum die übernommenen Vermögensgegenstände erstmals beim übernehmenden Rechtsträger anzusetzen sind. Eine Festlegung für einen bestimmten Wertansatz (Buchwert, Teilwert, Zwischenwert) ist jedoch damit nicht verbunden. Ebenso wird durch die Wahl eines bestimmten Wertansatzes noch keine Entscheidung über den steuerlichen Übertragungszeitpunkt getroffen.

Zwar ist davon auszugehen, dass die beiden Wahlrechte regelmäßig in der Weise ausgeübt werden, dass in der ersten steuerlichen Schlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft, die auf den Verschmelzungstichtag folgt, das übernommene Betriebsvermögen erfasst wird und damit, sofern ein Übergang des Betriebsvermögens nach den allgemeinen Voraussetzungen zu diesem Zeitpunkt noch nicht erfolgt ist, gleichzeitig das Wahlrecht auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungszeitpunkts ausgeübt wird. Dies bedeutet aber nicht, dass, sofern eine Erfassung des übernommenen Betriebsvermögens unterbleibt, ein ausdrücklich gestellter Antrag auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungstichtags unwirksam wird. Vielmehr stellt sich die Steuerbilanz in diesem Fall als unrichtig dar.

3.3.2. Auch der systematische Anknüpfungspunkt des Wahlrechts nach §§ 20 Abs. 8 i.V.m. § 24 Abs. 4 UmwStG 1995 spricht gegen die Abhängigkeit seiner wirksamen Ausübung vom Wertansatz in der Bilanz.

Im Gegensatz zum Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995, das immer auch einen entsprechenden Ansatz in der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft erfordert, ist für das Antragsrecht auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungstichtags (§ 20 Abs. 8 UmwStG 1995) nach dem Wortlaut nicht erforderlich, dass es in einer Steuerbilanz zum Ausdruck kommt. Vielmehr reicht ein formloser Antrag, der im vorliegen-

den Verfahren der Anlage zur Feststellungserklärung 2000 der Klägerin zu entnehmen ist, aus.

Das Antragsrecht nach § 20 Abs. 7, 8 UmwStG 1995 bezieht sich nach den gesetzlichen Vorgaben auf die handelsrechtliche Bilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG, die der Anmeldung zum Register des Sitzes des übertragenden Rechtsträgers beizufügen ist und knüpft somit nicht an die hier streitgegenständliche steuerliche Schlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft (Klägerin) an. Die Bilanz des übertragenden Rechtsträgers (vorliegend KIS KG) ist für die Besteuerung eines Einbringungsgewinns aber nicht maßgeblich, da sich dieser allein nach den Wertansätzen bei der übernehmenden Gesellschaft bemisst (§ 24 Abs. 3 UmwStG 1995). Der rückbezogene steuerliche Übertragungszeitpunkt entspricht auch nicht zwangsläufig dem Bilanzstichtag, in dem erstmals das übernommene Betriebsvermögen bei der übernehmenden Gesellschaft anzusetzen ist. Lediglich wenn der Einbringungsstichtag auf den Bilanzstichtag der übernehmenden Gesellschaft fällt, ist auf den Einbringungsstichtag die steuerliche Schlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft zu erstellen, in der das übernommene Vermögen erstmals anzusetzen ist. Demzufolge liegt der Ausgestaltung des Antragsrechts auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungsstichtags keine erkennbare systematische Verknüpfung mit dem Bewertungswahlrecht zugrunde.

Der vorliegende Antrag auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungszeitpunkts läuft daher nicht ins Leere, da er nicht vom zutreffenden Ansatz der übernommenen Vermögensgegenstände bei der Klägerin zum 31.12.2000 abhängig ist. Es reicht vielmehr - wie vorliegend - ein formloser Antrag auf Rückbeziehung.

4. Aufgrund der anzuerkennenden Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungsstichtags auf den 31.12.2000 ist das Einkommen, Vermögen und der Gewerbeertrag (vgl. BFH-Urteil vom 17.9.2003, I R 55/02, BFHE 203, 329, BStBl II 2004, 534) der Klägerin für 2000 so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen der KIS KG mit Ablauf des 31.12.2000 auf die Klägerin übergegangen ist. Der vortragsfähige Gewerbeverlust der KIS KG ist dabei insoweit bei der Klägerin zu berücksichtigen, als zwischen den Gesellschaften (KIS KG und Klägerin) Unternehmens- und Unternehmeridentität besteht (vgl. BFH-Urteil vom 14.09.1993 VIII R 84/90, BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764).

4.1. Vorliegend ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags weiterhin der von der Klägerin beantragte Buchwertansatz zugrunde zu legen. Auch wenn das übernommene Betriebsvermögen noch nicht in der Steuerbilanz der Klägerin zum 31.12.2000 erfasst war, führt dies nicht zu einem höheren Wertansatz (gemeiner Wert) mit möglicherweise abweichenden Folgen für die Ermittlung des Gewerbeertrags.

Zwar ist das Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG1995 in der Bilanz auszuüben (vgl. BFH-Beschluss vom 09.12.2010, VIII B 151/09, BFH/NV 2011, 437). Ferner kann das Bewertungswahlrecht, wenn es im Rahmen der nachfolgenden Steuererklärung ausgeübt worden ist, nicht durch die spätere Einreichung einer abweichenden Eröffnungsbilanz revidiert werden (vgl. BFH-Beschluss vom 09.12.2010, VIII B 151/09, BFH/NV 2011, 437). Anders als andere Wahlrechte kann dieses Wahlrecht auch nicht bis zum Eintritt der Bestandskraft der auf der Bilanz beruhenden Gewinnfeststellung ausgeübt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 15.10.2009 IV B 123/08, BFH/NV 2010, 625).

Dies bedeutet nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage aber nicht, dass vorliegend die Nichtbilanzierung des übernommenen Betriebsvermögens in der Bilanz der Klägerin zum 31.12.2000 der Anerkennung des Buchwertansatzes entgegensteht. Im Streitfall konnte der Anlage zur Feststellungserklärung eindeutig entnommen werden, dass ein Buchwertansatz gewählt werden sollte. Die übernommenen Vermögenswerte wurden zwar noch nicht in der Bilanz zum 31.12.2000, sondern erstmals in den Bilanzen des Folgejahres zu Buchwerten erfasst. Der Buchwertansatz wurde aber somit erklärungsgemäß in der Steuerbilanz der Klägerin, wenn auch verspätet, umgesetzt. Das Wahlrecht wurde wie ursprünglich beabsichtigt ausgeübt. Lediglich wenn abweichend von der Erklärung später bei der erstmaligen Erfassung des übernommenen Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht der Buchwert, sondern der Teilwert oder ein Zwischenwert in den Steuerbilanzen angesetzt worden wäre, würde die bloße Erklärung des Buchwertansatzes ins Leere laufen, da die Ausübung des Wahlrechts „in der Bilanz“ nicht erfolgt wäre und damit nicht alle Voraussetzungen für den Buchwertansatz erfüllt wären.

Die Nichterfassung der Vermögenswerte in der Bilanz zum 31.12.2000 stellt für sich keine Ausübung eines Bewertungswahlrechts dar und kann somit auch nicht im Widerspruch zur in der Anlage zur Feststellungserklärung erfolgten Wahl des Buchwertansatzes stehen, da das übernommene Betriebsvermögen noch nicht mit einem bestimmten Wert in der Bilanz der Klägerin erfasst wurde. Allein dass die Steuerbilanz der Klägerin zum 31.12.2000 mangels Erfassung des gesamten Betriebsvermögens unrichtig war, führt nicht dazu, dass der Buchwertansatz ausscheidet.

Es kann offen bleiben, ob der Streitfall nach der aktuellen Rechtslage anders zu beurteilen wäre, da gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 (i.V.m. § 24 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006) der Buchwertansatz spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen ist und gemäß § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006, sofern kein abweichender Wertan-

satz gewählt wurde, grundsätzlich der gemeine Wert zum Ansatz kommt. Dies könnte zur Folge haben, dass nach geltendem Recht ein unterlassener Ansatz des übernommenen Betriebsvermögens in der ersten Steuerbilanz, in der das übernommene Betriebsvermögen zu erfassen wäre, zwangsläufig zum Ansatz des gemeinen Wertes führt (vgl. Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG 2006 Rz. 1436). Nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage galten diese konkreten Regelungen zum Zeitpunkt der Ausübung des Bewertungswahlrechts sowie zum vorrangigen Ansatz des gemeinen Wertes noch nicht.

4.2. Es liegen angesichts des gewählten und anzuerkennenden Buchwertansatzes keine Anhaltspunkte dafür vor, dass aufgrund der unzutreffenden Bilanzierung zum 31.12.2000 der Gewerbeertrag der Klägerin für 2000 unzutreffend angesetzt wurde. Solche wurden vom Finanzamt auch nicht geltend gemacht.

Hinsichtlich der Höhe des übergegangenen Gewerbeverlustes besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Es bestehen auch keine konkreten Anhaltspunkte, dass dieser unzutreffend ermittelt wurde. Insbesondere wurde berücksichtigt, dass der Verlustvortrag der KIS KG, soweit dieser auf die K & S AG CH entfiel, unterging, als die K & S KG mit Vertrag vom 16. Februar 2001 die Anteile an der KIS KG von der K & S AG CH erwarb. Aufgrund der Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungsstichtags auf den 31.12.2000 ging der verbleibende vortragsfähige Gewerbeverlust der KIS KG, soweit dieser der Kommanditistin K & S KG zuzurechnen war, auf die Klägerin über, da insoweit auch nach Verschmelzung u.a. die Unternehmeridentität gewahrt blieb. Der zum 31.12.2000 übergegangene Gewerbeverlust beträgt somit ... DM (... €).

Der Gewerbesteuermessbetrag 2000 beträgt 0 €/DM. Er ermittelt sich wie folgt:

...

Der vortragsfähige Gewerbeverlust der Klägerin nach § 10a GewStG zum 31.12.2000 beträgt ... DM (... €). Er ermittelt sich wie folgt:

...

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

6. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

7. Die Revision war gemäß § 115 Abs 2 Nr. 2 FGO zuzulassen.