
Datum: 14.07.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3505/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0714.4K3505.07.00

Rechtskraft: IV R 34/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Klage wurde im Namen einer atypisch stillen Gesellschaft erhoben. Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft sind Frau A1 als stille Gesellschafterin und die Teppich A GmbH & Co. KG (KG) als Inhaber des Handelsgewerbes. Das Bestehen einer atypisch stillen Gesellschaft als selbständige Mitunternehmerschaft ist strittig.

2

Die KG betreibt einen Einzelhandel mit Heimtextilien. Die KG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30.12.1993 gegründet. Persönlich haftender Gesellschafter ohne Einlage wurde die Teppich A Verwaltungs GmbH (GmbH). Einziger Kommanditist war zunächst Herr A2 (damals noch Herr B) mit einer Einlage von 300.000,00 DM. Zum 02.01.1994 trat Frau A1 (damals noch Frau B1) als weitere Kommanditistin mit einer Einlage von 300.000,00 DM in die KG ein. Mit Gesellschafterbeschluss vom 25.11.1999 wurde die Kommanditeinlage des A2 um 400.000,00 DM auf 700.000,00 DM erhöht. Durch Gesellschafterbeschluss vom 07.12.2000 folgte eine weitere Kapitalerhöhung. Die Kommanditeinlage des A2 wurde um 420.000,00 DM auf 1.120.000,00 DM und diejenige von Frau A1 um 180.000,00 DM auf 480.000,00 DM erhöht. Die Beteiligungsquote des A2 betrug demnach zu diesem Zeitpunkt

3

70 v. H. und diejenige der Frau A1 30 v. H..

Am 02.03.2000 schloss Frau A1 mit der KG einen Darlehensvertrag ab. Dieser Vertrag hat den folgenden Wortlaut: 4

"Frau A1 gewährt der Firma Teppich A ein kurzfristiges Darlehen über 816.007,76 DM. 5

Das Darlehen ist am 01.01.2001 zur Rückzahlung fällig. 6

Die Verzinsung erfolgt entsprechend den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags. Die Verzinsung beginnt mit dem Tag der Gutschrift auf dem Konto ... der Firma Teppich A bei der Sparkasse C. 7

Sollte das Darlehen über den Rückzahlungszeitpunkt hinaus gewährt werden, so gilt es ab diesem Zeitpunkt mit einem Betrag von 816.000,00 DM als Einlage einer stillen Beteiligung. 8

Es ist ein Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypischen Gesellschaft abzuschließen, der Frau A1 ähnliche Rechte einräumt wie sie mit der rechtlichen Stellung eines der Kommanditisten verbunden sind. Dazu gehören neben den Informations- und Kontrollrechten insbesondere Mitwirkungs- und Stimmrechte sowie die Beteiligung an den stillen Reserven des Unternehmens und die Beteiligung am Gewinn und Verlust. 9

Soweit wie möglich sollen dabei die Vorschriften des bestehenden Gesellschaftsvertrags der Firma Teppich A übernommen werden. 10

Hinsichtlich der Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven gelten die nominellen Beteiligungsverhältnisse der Kommanditisten und des Kapitals des stillen Gesellschafters. Auf den Kommanditanteil A2 von 1.120.000,00 DM entfällt damit ein Anteil von 46,35 %, auf den Kommanditanteil A1 von 480.000,00 DM ein Anteil von 19,87 % und auf die atypisch stille Beteiligung A1 von 816.000,00 DM ein Anteil von 33,77 %. 11

Auf Wunsch wird Frau A1 jederzeit das Recht eingeräumt, die stille Beteiligung in eine Erhöhung ihrer Kommanditeinlage umzuwandeln." 12

Am 30.11.2000 schloss Frau A1 als stille Gesellschafterin einen Vertrag mit der KG als Inhaberin des Handelsgewerbes über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft ab. 13

§ 1 des Vertrags lautet wie folgt: 14

Begründung der Gesellschaft 15

Die stille Gesellschafterin beteiligt sich nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen an der KG mit Wirkung 01.01.2001, wobei der stillen Gesellschafterin im Innenverhältnis eine Rechtsstellung eingeräumt werden soll, die wirtschaftlich der eines Kommanditisten entspricht. Die Bestimmungen über die Kommandit-Gesellschaft sind ergänzend sinngemäß anzuwenden. 16

Nach § 3 des Vertrages beteiligt sich die stille Gesellschafterin mit einer Einlage in Höhe von 816.000,00 DM durch Umbuchung ihrer im Jahr 2000 bereits geleisteten Einlage. 17

In § 8 des Gesellschaftsvertrags heißt es wie folgt: 18

Gewinn- und Verlustbeteiligung 19

1. Für die Gewinn- und Verlustbeteiligung der stillen Gesellschafterin ist von dem Gewinn oder Verlust auszugehen, der sich aus dem gemäß § 7 Abs. 3 aufgestellten Jahresabschluss der Inhaberin vor Berücksichtigung des auf die stille Gesellschafterin entfallenden Gewinn- oder Verlustanteils ergibt.	20
2. Die Gewinn- und Verlustverteilung erfolgt im Verhältnis der Kapitalkonten. Die stille Gesellschafterin nimmt am Verlust der Gesellschaft nur bis zur Höhe ihrer Einlage teil.	
In § 10 des Gesellschaftsvertrags heißt es auszugsweise wie folgt:	21
Auseinandersetzung, Abfindungsguthaben, Ermittlung, Auszahlung	22
1. Bei Beendigung der stillen Gesellschaft steht der stillen Gesellschafterin eine Abfindung entsprechend dem Wert ihres Geschäftsanteils im Zeitpunkt der Beendigung der Gesellschaft zu. Am Ergebnis der schwebenden Geschäfte nimmt die stille Gesellschafterin nicht teil, soweit diese nicht bilanzierungspflichtig sind.	23
4. Der Wert des Geschäftsanteils, für den die stille Gesellschafterin abzufinden ist, errechnet sich aus	24
a. dem Saldo des Einlagenkontos	25
b. dem Anteil des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven des Unternehmens einschließlich des Firmenwertes.	
Im Jahre 2004 wurde sowohl bei der KG als auch bei Teppich A GmbH & Co. KG & Still (KG & Still) eine Betriebsprüfung durchgeführt.	26
Das Ergebnis der bei der KG & Still durchgeführten Betriebsprüfung fasste der Prüfer in dem Betriebsprüfungsbericht vom 04.01.2005 zusammen.	27
In diesem Bericht führte der Prüfer unter "2.1 Gewinnermittlung/Aufzeichnungen" u.a. aus, für die KG & Still sei bisher keine Gewinnermittlung erstellt worden. Steuerlich sei die atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft zu behandeln. Da die (atypisch) stille Gesellschaft als Innengesellschaft nicht Kaufmann (§ 6 HGB) und deshalb nach § 238 HGB weder buchführungs- noch bilanzierungspflichtig sei, erfolge die in § 232 HGB vorgeschriebene Gewinnermittlung auf der Grundlage des Jahresabschlusses des Geschäftsinhabers. Ebenso sei der nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu ermittelnde Gewinnanteil des stillen Gesellschafters nur auf der Grundlage der Bilanz des Inhabers des Handelsgeschäfts zu ermitteln. Der steuerliche Gesamtgewinn und die steuerliche Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft ergäben sich aus der Addition der Ergebnisse der Steuerbilanz des Geschäftsinhabers und einer etwaigen Sonderbilanz des stillen Gesellschafters unter Hinzurechnung des Gewinnanteils und etwaiger Sondervergütungen/Ausgaben des stillen Gesellschafters.	28
Unter "2.2 Gewerbesteuer" führte der Prüfer u.a. aus, da die atypisch stille Gesellschaft steuerlich als Mitunternehmerschaft zu behandeln sei, seien auch die entsprechenden gewerbesteuerlichen Konsequenzen zu ziehen. Hier bestehe jedoch die Besonderheit, dass die sachliche und persönliche Steuerpflicht auseinanderfielen.	29
Die KG & Still sei als Mitunternehmerschaft sachlich steuerpflichtig, da deren Tätigkeit in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gelte. Im Gegensatz dazu bestimme § 5 Abs. 1 GewStG, dass nur der Inhaber des Handelsgeschäfts der persönlichen Steuerpflicht unterliege. Die atypisch stille Gesellschaft könne hingegen als bloße Innengesellschaft ohne eigenes	30

Betriebsvermögen nicht Gewerbesteuersubjekt und damit weder Steuerschuldner noch Adressat von Gewerbesteuermessbescheiden sein. Die Gewerbesteuerbescheide für die atypisch stille Gesellschaft seien deshalb gegen den Inhaber des Handelsgeschäfts zu richten und diesem als Steuerschuldner bekannt zu geben (§§ 184 Abs. 1, 122 Abs. 1 AO). Gleiches gelte für die Bescheide über festgestellte Gewerbesteuerverluste.

Für die KG sei zum 31.12.2000 ein Gewerbesteuerverlust in Höhe von 1.873.849,00 DM festgestellt worden. Dieser könne jedoch nicht in voller Höhe vom Gewerbeertrag der atypisch stillen Gesellschaft abgezogen werden. 31

Werde eine atypisch stille Gesellschaft durch Eintritt oder Ausscheiden des stillen Gesellschafters begründet, so seien hinsichtlich eines vorhandenen Gewerbeverlustes die Grundsätze nach R 68 Abs. 2 und 3 GewStR anzuwenden. D.h. hier, dass die KG & Still bei der Ermittlung des verbleibenden Gewerbeertrags nur den auf die Teppich A KG entfallenden Teil des Gewerbeertrags (1.600,00/2.416,00) mit dem Gewerbeverlust nach § 10a GewStG verrechnen könne. 32

Dass FA schloss sich der Ansicht der Betriebsprüfung an. Es erließ erstmalige Bescheide für die KG & Still und geänderter Bescheide für die KG (deren Ergebnisse im Betriebsprüfungsbericht vom 30.12.2004 zusammengefasst sind). 33

Für die KG & Still erließ der Beklagte am 24.06.2005 einen Bescheid für 2001 über den Gewerbesteuermessbetrag und am 09.06.2005 einen Bescheid auf den 31.12.2001 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes. Beide Bescheide waren handschriftlich wie folgt adressiert: 34

"Herrn A2 35

als Empfangsbevollmächtigter für 36

Firma Teppich A A3 GmbH & Co. KG 37

und diese als Inhaber des Handelsgeschäfts 38

der Firma Teppich A A3 GmbH & Co. KG & Still" 39

Den Gewerbesteuermessbetrag für 2001 und den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2001 berechnete der Beklagte wie folgt: 40

Gewerbeertrag vor Verlustabzug			1.753.496 DM
Festgestellter Gewerbeverlust zum 31.12.2000		1.873.849 DM	
Gewerbeertrag vor Verlustabzug	1.753.496 DM		
Abzüglich der Anteile nicht zum Verlustabzug berechtigter Gesellschafter	./. 632.500 DM		
Anzurechnender Höchstbetrag	1.120.996 DM		

41

davon anrechenbar		./ 1.120.996 DM	./ 1.120.996 DM
Verbleibender Betrag			632.500 DM
vortragsfähiger Gewerbeverlust		752.853 DM	
Gewerbesteuermessbetrag (nach Abzug Freibetrag zum Staffeltarif)			26.825 DM

Im Rahmen der Einspruchsverfahren machte die Klägerin geltend, die atypisch stille Gesellschafterin bilde nicht mit der KG eine neue Mitunternehmerschaft. Sie sei vielmehr Mitunternehmer der KG geworden. Dies gelte insbesondere im Streitfall, wo Personenidentität zwischen einer Kommanditistin und der stillen Gesellschafterin bestehe. Die Einlage der stillen Gesellschafterin sei in das Vermögen der KG eingegangen. Es sei daher für die stille Gesellschaft keine gesonderte Gewinnfeststellung vorzunehmen, da nur eine Mitunternehmerschaft bestehe.

42

Auch die Ausführungen über den Wegfall des Gewerbesteuerverlustes seien unzutreffend. Durch die Beteiligung der Ehefrau als stille Gesellschafterin sei kein Wechsel im Personenstand der KG erfolgt. Die Beteiligung als stiller Gesellschafter habe nicht zu einem Gesellschafterwechsel geführt, sondern nur zu einer gewerbesteuerlich unschädlichen Änderung der Beteiligungsquote. Es sei nicht einzusehen, dass bei gleichen Beteiligungsverhältnissen und einer bankmäßig erforderlichen Eigenkapitalzuführung eines Gesellschafters der Verlustvortrag verloren gehe.

43

Die Unternehmeridentität der Frau A1 sei weiterhin gegeben. Sie habe in eigener Person den Verlust erlitten und sei weiterhin Gesellschafterin. Es könne keinen Unterschied machen, ob sie die Kapitalerhöhung durch Erhöhung des Kommanditkapitals oder in Form der Einlage als stiller Gesellschafter vorgenommen habe.

44

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hat die Klägerin Klage erhoben.

45

Sie macht geltend, die Rechtsauffassung des Beklagten sei falsch und stehe in Widerspruch zur Verfügung der OFD Erfurt vom 23.10.2003 – S 2241 A – 08 – L 221. Die stille Gesellschaft gemäß §§ 230 ff. HGB sei eine Personengesellschaft, die kein Gesamthandvermögen besitze. Der stille Gesellschafter leiste seine Einlage vielmehr in das Vermögen des Betriebsinhabers. Er werde hierfür am Gewinn und ggf. Verlust des Unternehmens, bei einer atypisch stillen Gesellschaft darüberhinaus grundsätzlich auch an den stillen Reserven, beteiligt.

46

Frau A1 habe sich an der KG atypisch still beteiligt. Betriebsinhaber der KG seien die Kommanditisten, da die GmbH zwar Komplementärin der KG sei aber nicht am Vermögen der KG beteiligt sei. Frau A1 leiste als atypisch stille Gesellschafterin ihre Einlage in das Vermögen der Betriebsinhaber. Im Gegensatz zur Auffassung des FA entstehe keine neue Gesellschaft. Die stille Gesellschaft sei eine reine Innengesellschaft. Sie trete im Wirtschaftsleben nach außen nicht in Erscheinung. Sie weise deshalb auch keine Kaufmannseigenschaft auf. Kaufmann sei lediglich der Betriebsinhaber.

47

Gemäß Tz. 3.2.1 der genannten Verfügung der OFD Erfurt erfolge die steuerliche Behandlung in weitgehender Anlehnung an die bei einer KG gegebene Rechtslage, da bei der atypisch stillen Gesellschaft von einer Mitunternehmerschaft auszugehen sei.

48

Eine "andere Gesellschaft" i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sei somit nicht gegeben. Aus diesem Grunde seien die erlassenen Bescheide gemäß Klageantrag aufzuheben. 49

Gemäß den Erläuterungen in der Verfügung der OFD Erfurt sei der Gewinn der stillen Gesellschafterin auf der Grundlage der Bilanz der KG zu ermitteln. Frau A1 als Mitunternehmerin der KG ermittle somit ihren Gewinnanteil als Kommanditistin und als atypisch stille Gesellschafterin auf der Grundlage der Bilanz der KG. Aus steuerlicher Sicht sei Frau A1 Mitunternehmerin der KG im Hinblick auf ihre Stellung als Kommanditistin und atypisch stille Gesellschafterin. Somit habe Frau A1 durch die Einlage als atypisch stille Gesellschafterin ihr Kapital als Mitunternehmerin der KG erhöht. Infolgedessen liege auch eine im Sinne von § 15a EStG wirksame Kapitalerhöhung als Mitunternehmerin vor. 50

Voraussetzung für den gewerbesteuerlichen Verlustabzug sei die Unternehmensidentität und Unternehmeridentität. Unternehmensidentität liege vor, wenn der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch sei mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden habe. 51

Unternehmeridentität bedeute, dass der Gewerbetreibende, der den Verlustabzug in Anspruch nehmen wolle, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben müsse. 52

Beide Voraussetzungen lägen bei Frau A1 vor. Frau A1 sei zu jeder Zeit Gesellschafterin/Mitunternehmerin der KG gewesen und die KG habe ihr Betätigungsfeld bzw. ihren Unternehmensgegenstand nicht geändert. Aus diesem Grund seien die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge mit dem Gewinn 2001 ohne Kürzung zu verrechnen. 53

Die Klägerin beantragt, 54

den Gewerbesteuermessbescheid 2001 und den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben; 55

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 56

Der Beklagte beantragt, 57

die Klage abzuweisen. 58

Entscheidungsgründe 59

Die Klage hat keinen Erfolg. Zu Recht hat der Beklagte den für die KG auf den 31.12.2000 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust im Streitjahr lediglich insoweit von dem Gewerbeertrag der KG & Still abgezogen, als dieser entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die KG entfiel. 60

1. Die Klage ist zulässig. 61

Zwar kann nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.1985 VIII R 364/83, BFHE 145; 408, BStBl II 1986, 311) eine atypisch stille Gesellschaft, deren Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens sein, das die Gewerbesteuer betrifft. 62

Der Senat legt die in der Klageschrift vom 13.09.2007 aufgeführte Bezeichnung des Klägers jedoch dahingehend aus, dass Kläger jeweils die Person sein soll, an die sich der 63

angefochtene Steuerbescheid richtet. Kläger des vorliegenden Verfahrens ist deshalb die Teppich A GmbH & Co. KG als Inhaberin des Handelsgeschäfts der Teppich A GmbH & Co. KG & Still. Denn an diese richteten sich, wie sich jeweils aus der handschriftlichen Adressierung ergibt, die beiden angefochtenen Bescheide.

2. Die Klage ist unbegründet.

64

a) Der Gewerbesteuermessbescheid 2001 vom 24.06.2005 und der Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2001 vom 09.06.2005 waren wirksam. Denn sie richteten sich gegen die KG als Inhaber des Handelsgeschäfts und wurden dieser als Steuerschuldner (§ 5 GewStG) bekanntgegeben. Zu Recht wurde in beiden Bescheiden außerdem darauf hingewiesen, dass die Bescheide die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes für die KG & Still beinhalteten. Gemäß § 184 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO werden Steuermessbeträge, die nach den Steuergesetzen zu ermitteln sind, durch Steuerbescheid festgesetzt. Mit der Festsetzung der Steuermessbeträge wird auch über die persönliche und sachliche Steuerpflicht entschieden. Während die KG als Inhaber des Handelsgeschäfts persönlich gewerbesteuerpflichtig war, betraf die sachliche Steuerpflicht die KG & Still. Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 25.07.1995 VIII R 54/93, BFHE 178, 448, BStBl II 1995, 794) ist bei einer atypisch stillen Gesellschaft allein der Geschäftsinhaber Steuerschuldner der Gewerbesteuer. Die für die Gesellschaft ermittelten Steuermerkmale sind in dem gegen ihn als Steuerschuldner festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrag zu erfassen. Sachlich gewerbesteuerpflichtig sind demgegenüber die Gesellschafter der stillen Gesellschaft als Mitunternehmer (vgl. BFH-Urteil vom 25.07.1995 VIII R 54/93, BFHE 178, 448, BStBl II 1995, 794).

65

Auch die Einspruchsentscheidung des FA vom 13.08.2007, mit dem das FA die Einsprüche gegen den Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 2001 und den Bescheid auf den 31.12.2001 über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes, als unbegründet zurückgewiesen hatte, war wirksam. Zwar wurde auf dem Deckblatt der Einspruchsentscheidung die KG & Still als Einspruchsführer bezeichnet. Andererseits ergibt die Bezugnahme auf die angefochtenen Bescheide, dass das FA die KG (als Inhaber des Handelsgeschäfts der KG & Still) als Einspruchsführer ansah. Auch der Inhalt der Einspruchsentscheidung spricht für diese Beurteilung. Denn das FA führte in der Einspruchsentscheidung u. a. aus, unberührt davon bleibe die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht. Da bei der atypisch stillen Gesellschaft ein Gesellschaftsvermögen als Vollstreckungsgrundlage fehle, sei Schuldner der Gewerbesteuer nach § 5 Abs. 1 GewStG allein der Geschäftsinhaber. Die für die Gesellschaft ermittelten Besteuerungsgrundlagen seien deshalb in dem gegen ihn als Steuerschuldner gerichteten Gewerbesteuermessbescheid zu erfassen.

66

b) Zu Recht hat der Beklagte für die KG & Still und die KG einen einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und einen einheitlichen vortragsfähigen Gewerbeverlust ermittelt. Es handelte sich bei dem von den beiden Gesellschaften betriebenen Gewerbebetrieb um einen einheitlichen Gewerbebetrieb.

67

aa) Zwar handelte es sich bei der KG & Still um eine gesonderte Mitunternehmerschaft. Diese entstand durch den zwischen der KG und A1 am 30.11.2000 geschlossenen Vertrag über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft. Durch diesen Vertrag wurde der stillen Gesellschafterin ein Mitunternehmerisiko aufgebürdet, weil sie sich mit einer Einlage von 816.000 DM an dem Betrieb der KG beteiligte. Die stille Gesellschafterin konnte auch Mitunternehmerinitiative ausüben, weil ihr in den §§ 5 und 6 des Gesellschaftsvertrags über

68

die Errichtung der atypischen stillen Gesellschaft Mitwirkungsrechte eingeräumt wurden. Der Vertrag wurde von den Vertragspartnern deshalb auch zutreffend als Vertrag über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft bezeichnet.

Demgegenüber kann die Klägerin nicht einwenden, die atypisch stille Gesellschafterin bilde nicht mit der KG eine neue Mitunternehmerschaft. Sie sei vielmehr Mitunternehmer der KG geworden. Dies gelte insbesondere im Streitfall, wo Personenidentität zwischen einer Kommanditistin und der stillen Gesellschafterin bestehe. Die Einlage der stillen Gesellschafterin sei in das Vermögen der KG eingegangen. Es sei daher für die stille Gesellschaft keine gesonderte Gewinnfeststellung vorzunehmen, da nur eine Mitunternehmereigenschaft bestehe. 69

Zwar mögen die Bestimmungen des zuvor abgeschlossenen Darlehensvertrags dafür sprechen, dass den Beteiligten vorschwebte, dass durch die Errichtung der stillen Gesellschaft sich wirtschaftlich die Kommanditbeteiligung von A1 erhöhen würde und keine neue Mitunternehmerschaft entstehen würde. Denn in dem Darlehensvertrag heißt es wie folgt: 70

"Hinsichtlich der Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven gelten die nominellen Beteiligungsverhältnisse der Kommanditisten und des Kapitals des stillen Gesellschafters. Auf den Kommanditanteil A2 von 1.120.000,00 DM entfällt damit ein Anteil von 46,35 %, auf den Kommanditanteil A1 von 480.000,00 DM ein Anteil von 19,87 % und auf die atypisch stille Beteiligung A1 von 816.000,00 DM ein Anteil von 33,77 %." 71

Dieser Darlehensvertrag wurde von den Beteiligten aber nicht entsprechend umgesetzt. Seine Umsetzung (Beteiligung an der KG von A2 mit 46,35 % und von A1 bisher mit 19,87 % und neu zusätzlich mit 33,77 %) war rechtlich durch eine stille Beteiligung auch nicht möglich. Vielmehr hätte hierfür die Kommanditeinlage von A1 entsprechend erhöht werden müssen. Eine stille Beteiligung von A1 konnte hingegen entweder nur, wie im Streitfall, an der KG selbst oder an dem Kommanditanteil des Ehemannes eingeräumt werden. 72

bb) Obwohl durch die Errichtung der atypischen stillen Gesellschaft zwei Mitunternehmerschaften entstanden - eine wie bisher auf der Ebene der KG und eine weitere auf der Ebene der KG & Still - handelte es sich bei dem von beiden Gesellschaften betriebenen Betrieb aber um einen einheitlichen Gewerbebetrieb. Denn der von beiden Gesellschaften betriebene Betrieb war identisch (vgl. dazu BFH-Urteil vom 06.12.1995 I R 109/94, BFHE 179, 427, BStBl II 1998, 685). 73

c) Zutreffend hat der Beklagte in den beiden angefochtenen Steuerbescheiden die KG & Still (als Untergesellschaft) und nicht die KG (als Obergesellschaft) als sachlich gewerbesteuerpflichtig angesehen. 74

Denn bei einer gewerblichen Personengesellschaft sind die Gesellschafter die Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs, und zwar sowohl in einkommen- als auch in gewerbesteuerrechtlicher Sicht. Bei der Beteiligung einer Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) hat diese zu Recht am Zivilrecht orientierte Betrachtungsweise zur Folge, dass nicht die Gesellschafter der Obergesellschaft, sondern die Obergesellschaft als solche (im Streitfall die KG) Gesellschafterin und Mitunternehmerin der Untergesellschaft ist (vgl. BFH-Beschluss vom 03.05.1993 - GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616). Im BFH-Urteil vom 26.06.1996 VIII R 41/95, BFHE 180, 455, BStBl II 1997, 179 überprüfte der BFH deshalb, ob der klagenden Untergesellschaft der begehrte Verlustabzug zustand. An dieser Rechtsprechung 75

hat der BFH trotz der Einfügung des Satzes 2 in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG festgehalten (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.2009 IV R 90/05, BFHE 224, 364, BFH/NV 2009, 843).

d) Zu Recht hat der Beklagte den für die KG auf den 31.12.2000 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlustrücktrag im Streitjahr lediglich insoweit von dem Gewerbeverlustrücktrag der KG & Still abgezogen, als dieser entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die KG entfiel.

76

Gemäß § 10a Sätze 1 und 3 GewStG der im Streitjahr geltenden Fassung wird der maßgebende Gewerbeverlustrücktrag um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeverlustrücktrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 GewStG ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeverlustrücktrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Im Fall des § 2 Abs. 5 GewStG kann der andere Unternehmer den maßgebenden Gewerbeverlustrücktrag nicht um die Fehlbeträge kürzen, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeverlustrücktrags des übergegangenen Unternehmens ergeben haben. § 2 Abs. 5 Sätze 1 und 2 GewStG bestimmen, dass wenn ein Gewerbebetrieb im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, der Gewerbebetrieb durch den bisherigen Unternehmer als eingestellt gilt. Der Gewerbebetrieb gilt dann als durch den anderen Unternehmer neu gegründet, wenn er nicht mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird.

77

Nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Beschluss vom 03.05.1993 - GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616) ist bei Personenunternehmen Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10a GewStG neben der sog. Unternehmensidentität auch die sog. Unternehmeridentität. Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug bedeutet nach dieser Rechtsprechung, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlustrücktrag zuvor in eigener Person erlitten haben muss. Der Steuerpflichtige muss danach sowohl zur Zeit der Verlustentstehung als auch im Jahre der Entstehung des positiven Gewerbeverlustrücktrags Unternehmensinhaber gewesen sein. Träger des Rechts auf den Verlustabzug ist nach dem Gesetz, nämlich nach § 10a Satz 3 GewStG i.V.m. § 2 Abs. 5 GewStG, ungeachtet eines Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer nicht der Gewerbebetrieb als solcher, sondern der Unternehmer des Betriebs. Der Gewerbeverlustrücktrag ist ein solcher des Gewerbebetreibenden, für den der maßgebende Gewerbeverlustrücktrag zu ermitteln ist. Der Unternehmer verwirklicht mit den sachlichen und personellen Mitteln des Betriebs die Sachverhalte, die zur Entstehung eines Gewerbeverlustrücktrags führen. Als Unternehmer erzielt er mit dem Betrieb einen Gewerbeverlustrücktrag, den er, der Unternehmer, nicht der Betrieb, von positiven Gewerbeverlustrückträgen späterer Jahre desselben Betriebs abziehen kann.

78

Nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Beschluss vom 03.05.1993 - GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616) muss der Wechsel des Mitunternehmers im Grundsatz dem Wechsel des Alleinunternehmers auch bei Anwendung des § 10a GewStG gleich geachtet werden. Dies gilt auch, wenn der Betrieb einer Personengesellschaft (im Streitfall derjenige der KG) in eine andere Personengesellschaft (im Streitfall derjenige der KG & Still) eingebracht wird.

79

Den Besonderheiten des partiellen Unternehmerwechsels ist entsprechend den Erkenntnissen der bisherigen Rechtsprechung Rechnung zu tragen. Danach geht der Verlustabzug beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft nicht insgesamt unter, sondern nur entsprechend der Quote, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter im Jahr der Verlustentstehung an dem Verlust beteiligt war (vgl. Urteil in BFHE 159, 528, BStBl II 1990, 436, 438 f., m.w.N.). Dies gilt gleichermaßen auch, wenn aus einer Personengesellschaft der vorletzte Gesellschafter ausscheidet und der verbleibende

80

Gesellschafter das Unternehmen als Einzelunternehmen fortführt (BFHE 159, 528, BStBl II 1990, 436). Tritt in eine bestehende Personengesellschaft oder in ein Einzelunternehmen eine weitere Person als Mitunternehmer des Betriebs ein, so wird den Besonderheiten des partiellen Unternehmerwechsels in der Weise Rechnung getragen, dass der in dem Unternehmen vor dem Eintritt des neuen Gesellschafters entstandene Fehlbetrag auch weiterhin insgesamt, jedoch nur von dem Betrag abgezogen werden kann, der vom gesamten Gewerbeertrag entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel auf den oder die früheren Unternehmer (Einzel- oder Mitunternehmer) entfällt (vgl. BFH-Beschluss vom 03.05.1993 - GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616 m.w. N.). So ist auch bei der Einbringung des Betriebs in eine Personengesellschaft zu verfahren (BFH-Beschluss vom 03.05.1993 - GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616 m.w.N.). Deshalb ist das Gesetz im Wege der Auslegung dahin zu deuten, dass für Zwecke des gewerbesteuerlichen Verlustabzugs der partielle Unternehmerwechsel dem totalen Unternehmerwechsel im Grundsatz gleichzustellen ist, auch wenn ein Fall des bloßen Gesellschafterswechsels bei einer fortbestehenden Personengesellschaft die in § 2 Abs. 5 GewStG angeordnete weitere Rechtsfolge, dass nämlich der Betrieb als eingestellt gilt und dass deshalb gesonderte Messbescheide für das als eingestellt geltende und das als neugegründet anzusehende Unternehmen ergehen, nicht eintritt.

e) Es ist im Streitfall unerheblich, dass A1 sowohl Kommanditistin der KG als auch stille Gesellschafterin war. Denn sie war nur in ihrer Funktion als Kommanditistin Mitunternehmerin der KG. Nur aufgrund ihrer Stellung als Kommanditistin und Mitunternehmerin der KG erlitt sie den auf den 31.12.2000 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust. 81

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO im Hinblick auf den Sachverhaltsumstand, dass A1 sowohl Kommanditistin der KG als auch stille Gesellschafterin war, zuzulassen. Der Senat billigt der Klägerin ein nachvollziehbares Interesse an der höchststrichterlichen Überprüfung der Frage zu, ob bei dieser Fallkonstellation die Rechtsprechungsgrundsätze zur Unternehmeridentität eine Einschränkung erfahren müssen. 82