

Urteil vom 24. April 2014, IV R 34/10

Nutzung des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags bei Beteiligung eines Kommanditisten als atypisch stiller Gesellschafter der KG - Entstehung einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GewStG § 10a, UmwStG § 24

vorgehend FG Köln, 13. Juli 2010, Az: 4 K 3505/07

Leitsätze

1. Bringt eine Personengesellschaft ihren Gewerbebetrieb in eine andere Personengesellschaft ein, können vortragsfähige Gewerbeverluste bei fortbestehender Unternehmensidentität mit dem Teil des Gewerbeertrags der Untergesellschaft verrechnet werden, der auf die Obergesellschaft entfällt. Mit dem auf andere Gesellschafter der Untergesellschaft entfallenden Teil des Gewerbeertrags können Verluste aus der Zeit vor der Einbringung auch dann nicht verrechnet werden, wenn ein Gesellschafter der Obergesellschaft zugleich Gesellschafter der Untergesellschaft ist .
2. Beteiligt sich ein Kommanditist später auch als atypisch stiller Gesellschafter an der KG, ist dies ertragsteuerlich als Einbringung des Betriebs der KG in die atypisch stille Gesellschaft mit der Folge zu werten, dass eine doppelstöckige Mitunternehmerschaft entsteht .

Tatbestand

- A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahr 1993 gegründete GmbH & Co. KG und die tätige Gesellschafterin (Inhaberin des Handelsgeschäfts) einer im Streitjahr (2001) zwischen ihr und ihrer Kommanditistin bestehenden atypisch stillen Gesellschaft (KG & Still).
- 2 Persönlich haftende Gesellschafterin ohne Einlage ist die X-GmbH. Einziger Kommanditist war zunächst A mit einer Einlage von 300.000 DM. Zum 2. Januar 1994 trat B als weitere Kommanditistin mit einer Einlage von 300.000 DM in die Klägerin ein. Mit Gesellschafterbeschluss vom 25. November 1999 wurde die Kommanditeinlage des A um 400.000 DM auf 700.000 DM erhöht. Mit Gesellschafterbeschluss vom 7. Dezember 2000 folgte eine weitere Kapitalerhöhung. Die Kommanditeinlage des A wurde um 420.000 DM auf 1.120.000 DM und die der B um 180.000 DM auf 480.000 DM erhöht. Danach betrug die Beteiligungsquote des A 70 % und die der B 30 %.
 - 3 Am 2. März 2000 schloss B mit der Klägerin einen Darlehensvertrag, nach dem die B der Klägerin ein kurzfristiges Darlehen in Höhe von 816.007,76 DM gewährte, das am 1. Januar 2001 zur Rückzahlung fällig sein sollte. Sollte das Darlehen über den Rückzahlungszeitpunkt hinaus gewährt werden, so sollte es ab diesem Zeitpunkt mit einem Betrag von 816.000 DM als Einlage einer stillen Beteiligung gelten. Es sollte ein Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer "atypischen Gesellschaft" abgeschlossen werden, der B "ähnliche Rechte einräumt ... wie sie mit der rechtlichen Stellung eines der Kommanditisten verbunden sind". Dazu sollten 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 zählen. Soweit wie möglich sollten dabei die Vorschriften des bestehenden Gesellschaftsvertrags der Klägerin übernommen werden. Hinsichtlich der Beteiligung an Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven sollten die nominellen Beteiligungsverhältnisse der Kommanditisten und des Kapitals der stillen Gesellschafterin gelten. Auf den Kommanditanteil des A in Höhe von 1.120.000 DM sollte damit ein Anteil von 46,35 %, auf den Kommanditanteil der B in Höhe von 480.000 DM ein Anteil von 19,87 % und auf die atypisch stille Beteiligung der B in Höhe von 816.000 DM ein Anteil von 33,77 % entfallen. Auf Wunsch sollte B jederzeit das Recht eingeräumt werden, die stille Beteiligung in eine Erhöhung ihrer Kommanditeinlage umzuwandeln.
 - 4 Am 30. November 2000 schloss B als stille Gesellschafterin mit der Klägerin als Inhaberin des Handelsgewerbes einen "Vertrag über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft".

- 5** § 1 des Vertrags (Begründung der Gesellschaft) lautet wie folgt:
 "Die stille Gesellschafterin beteiligt sich nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen an der (Klägerin) mit Wirkung 1.1.2001, 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."
- 6** Nach § 3 des Vertrags (Einlage) beteiligt sich die stille Gesellschafterin mit einer Einlage in Höhe von 816.000 DM durch Umbuchung ihrer im Jahr 2000 bereits geleisteten Einlage.
- 7** Im Jahr 2004 wurde sowohl bei der Klägerin als auch bei der KG & Still eine Außenprüfung durchgeführt. In seinem Bericht über die Außenprüfung bei der KG & Still vom 4. Januar 2005 führte der Prüfer u.a. aus, dass für diese Gesellschaft als Mitunternehmerschaft keine Gewinnermittlung erstellt worden sei. Da die KG & Still als Innengesellschaft weder buchführungs- noch bilanzierungspflichtig sei, erfolge die Gewinnermittlung auf der Grundlage des Jahresabschlusses des Geschäftsinhabers. Auch der nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu ermittelnde Gewinnanteil des stillen Gesellschafters sei 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. Soweit jedoch für die Klägerin auf den 31. Dezember 2000 ein Gewerbeverlustr in Höhe von 1.873.849 DM festgestellt worden sei, könne dieser nicht in voller Höhe vom Gewerbeertrag der KG & Still abgezogen werden. Vielmehr dürfe bei der Ermittlung des verbleibenden Gewerbeertrags nur der auf die Klägerin entfallende Teil des Gewerbeertrags (1600/2416) mit dem Gewerbeverlustr nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes in seiner im Streitjahr gültigen Fassung (GewStG) verrechnet werden.
- 8** In seinem Gewerbesteuerermessbescheid 2001 vom 24. Juni 2005 und seinem Bescheid auf den 31. Dezember 2001 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustrs vom 9. Juni 2005 folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Auffassung der Außenprüfung, dass nur ein eingeschränkter Verlustabzug möglich sei; beide Bescheide sind jeweils handschriftlich an Herrn A als Empfangsbevollmächtigter für die Klägerin und diese als Inhaber des Handelsgeschäfts der KG & Still adressiert.
- 9** Den Gewerbesteuerermessbetrag für 2001 und den vortragsfähigen Gewerbeverlustr auf den 31. Dezember 2001 berechnete das FA wie folgt:

	DM	DM	DM
Gewerbeertrag vor Verlustabzug			1.753.496
Festgestellter Gewerbeverlustr zum 31. Dezember 2000		1.873.849	
Gewerbeertrag vor Verlustabzug	1.753.496		
Abzüglich der Anteile nicht zum Verlustabzug berechtigter Gesellschafter	./ 632.500		
Anzurechnender Höchstbetrag	1.120.996		
davon anrechenbar		./ 1.120.996	./ 1.120.996
Gewerbeertrag			632.500
verbleibender Betrag = vortragsfähiger Gewerbeverlustr nach § 10a GewStG auf den 31. Dezember 2001		752.853	
Gewerbesteuerermessbetrag 2001 (nach Abzug des Freibetrags zum Staffeltarif)			26.825

- 11** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das Finanzgericht (FG) die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1083 veröffentlichten Gründen als unbegründet ab.

- 12** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 10a GewStG).
- 13** Sie trägt im Wesentlichen vor, FA und FG stützten sich zu Unrecht auf den Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 3. Mai 1993 GrS 3/92 (BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616) und das BFH-Urteil vom 22. Januar 2009 IV R 90/05 (BFHE 224, 364), denn die jenen Entscheidungen zugrunde liegenden Sachverhalte stimmten mit dem vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt nicht überein. Es sei anerkannt, dass Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10a GewStG die Identität von Unternehmen und Unternehmer im Zeitpunkt der Verlustentstehung und der Verlustverrechnung sei. Unternehmensidentität liege im Streitfall vor, weil es sich beim Betrieb der Klägerin und der KG & Still um einen einheitlichen bzw. identischen Gewerbebetrieb handele. Aber auch Unternehmeridentität in dem Sinne, dass der Gewerbetreibende, der den Verlustabzug in Anspruch nehmen wolle, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben müsse, sei gegeben. Soweit sich das FG insoweit auf die Rechtsprechung zur Anwendung des § 10a GewStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften berufe, treffe dies nicht den Streitfall. Zwar führe die nach jener Rechtsprechung anzuwendende gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise zu dem Ergebnis, dass die Obergesellschaft (und nicht deren Gesellschafter) Gesellschafter der Untergesellschaft sei. Ein Wechsel im Gesellschafterbestand der Obergesellschaft führe deshalb nicht zu einem anteiligen Verlust eines gewerbesteuerlichen Verlustvortrags bei der Untergesellschaft. Hingegen führe der Wechsel aus einer unmittelbaren in eine mittelbare Gesellschafterposition zum anteiligen Wegfall des Verlustvortrags. Im Streitfall bestehe jedoch kein derart gestuftes Beteiligungsverhältnis. Unabhängig von der Verdoppelung der sachlichen Gewerbesteuerpflicht bestehe ein einheitlicher Gewerbebetrieb, der ineinander verschränkte Mitunternehmerschaften (Klägerin und KG & Still) miteinander verbinde, die keine Ober- und Untergesellschaft bildeten. Der stille Gesellschafter sei an diesem Gewerbebetrieb in gleicher Weise beteiligt wie der Kommanditist. Sei die stille Gesellschafterin hier identisch mit der Kommanditistin der Klägerin, liege wirtschaftlich lediglich eine Änderung der Beteiligungsquote vor. Die KG & Still begründe aufgrund der Betriebs- und Gesellschafteridentität keinen partiellen Unternehmerwechsel.
- 14** Die Klägerin beantragt,
unter Aufhebung des FG-Urteils und der Einspruchsentscheidung den Gewerbesteuermessbescheid 2001 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2001 für die atypisch stille Gesellschaft mit der Maßgabe zu ändern, dass der ungekürzte Gewerbeertrag bei der Verlustverrechnung berücksichtigt wird.
- 15** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 16** Es hat zunächst vorgetragen, dass zwar die Unternehmensidentität als Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10a GewStG gegeben sei, denn trotz Bestehens zweier Mitunternehmerschaften nach Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft handele es sich beim Betrieb der Klägerin und dem Betrieb der KG & Still um den nämlichen Gewerbebetrieb. Hinsichtlich der B als stiller Gesellschafterin sei jedoch keine Unternehmeridentität gegeben. Der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nehme, müsse den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben und deshalb sowohl im Jahr der Verlustentstehung als auch im Jahr der Entstehung des positiven Gewerbeertrags Unternehmensinhaber gewesen sein. Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft entfalle der Verlustabzug nach § 10a GewStG anteilig mit der Quote, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter im Erhebungszeitraum der Verlustentstehung entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel an dem negativen Gewerbeertrag beteiligt gewesen sei. Trete ein Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft ein, sei der vor dessen Eintritt entstandene Fehlbetrag i.S. des § 10a GewStG weiterhin insgesamt, jedoch nur mit dem Betrag abziehbar, der von dem gesamten Gewerbeertrag entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die bereits vorher beteiligten Gesellschafter entfalle. Dies gelte auch, wenn der Betrieb einer Personengesellschaft (hier Klägerin) in eine andere Personengesellschaft (hier KG & Still) eingebracht werde. Daran ändere nichts, dass B sowohl Kommanditistin der Klägerin als auch stille Gesellschafterin gewesen sei, denn den auf den 31. Dezember 2000 festgestellten Verlust habe sie nur in ihrer Eigenschaft als Mitunternehmerin der Klägerin erlitten.
- 17** Ergänzend trägt das FA nunmehr vor, dass zum 1. Januar 2001 eine doppelstöckige Personengesellschaft entstanden sei, denn in seinem Urteil in BFHE 224, 364 habe der BFH eine Doppelstöckigkeit auch für eine atypisch stille Gesellschaft angenommen. Gewerbesteuerlicher Unternehmer des Betriebs der KG & Still seien damit die Klägerin als Obergesellschaft (und nicht deren Gesellschafter) und B als stille Gesellschafterin. Der auf der Ebene der KG & Still im Erhebungszeitraum 2001 erwirtschaftete positive Gewerbeertrag sei demnach für Zwecke des Verlustabzugs nach § 10a GewStG anteilig der atypisch stillen Gesellschafterin (632.500 DM) und der Klägerin

(1.120.996 DM) zuzurechnen. Dabei könne --so nunmehr das FA-- der auf die Klägerin entfallende Gewerbeertrag nicht mit dem auf den 31. Dezember 2000 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust (1.873.849 DM) verrechnet werden. Denn gewerbesteuerlicher Unternehmer des bis zum 31. Dezember 2000 auf der Ebene der Klägerin unterhaltenen Gewerbebetriebs sei nicht die Klägerin, sondern seien deren Gesellschafter. Die Klägerin habe deshalb den Verlust nicht in eigener Person erlitten, so dass insoweit keine Unternehmeridentität vorliege. Deshalb sei die Entscheidung des FA, den Verlustabzug auf einen Teilbetrag von 1.120.996 DM zu begrenzen, aus Sicht der Klägerin in keinem Fall zu beanstanden. Eine Verböserung komme im finanzgerichtlichen Verfahren nicht in Betracht. Dahingestellt könne bleiben, ob das FG den Verlustabzug in Bezug auf den auf die B als stille Gesellschafterin entfallenden Gewerbeertrag für den Erhebungszeitraum 2001 zu Recht versagt habe.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Anhand der Feststellungen des FG kann der BFH nicht abschließend prüfen, ob Gewerbesteuermessbetrag und vortragsfähiger Gewerbeverlust betragsmäßig zutreffend errechnet worden sind.

- 19** I. Soweit die Klägerin im Revisionsverfahren nicht mehr die ersatzlose Aufhebung der beiden angefochtenen Bescheide beantragt, sondern die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts mit der Maßgabe zu ändern begehrt, dass der ungekürzte Gewerbeertrag bei der Verlustverrechnung berücksichtigt wird, liegt darin eine zulässige Einschränkung des ursprünglichen Klagebegehrens. Dass damit eine betragsmäßige Herabsetzung des festzustellenden vortragsfähigen Gewerbeverlusts verbunden ist, lässt das Rechtsschutzinteresse der Klägerin insoweit nicht entfallen. Denn die Herabsetzung des für spätere Verrechnungen noch verfügbaren Verlustbetrags ist eine notwendige Folge der von der Klägerin begehrten höheren Verrechnung im Streitjahr (vgl. BFH-Urteil vom 16. Juni 2011 IV R 11/08, BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903, Rz 9).
- 20** II. Im Ansatz zutreffend hat das FG angenommen, dass die für die Klägerin zum Ende des Jahres 2000 festgestellten vortragsfähigen Verluste insoweit zur Verrechnung mit dem Gewerbeertrag der KG & Still heranzuziehen sind, als der Gewerbeertrag auf die Klägerin entfällt. Der Senat kann allerdings nicht mit Sicherheit ausschließen, dass die Klägerin durch die vom FA auf dieser Grundlage vorgenommene Verrechnung in ihren Rechten verletzt ist, weil die berücksichtigten Beträge nicht nachvollzogen werden können.
- 21** 1. Gemäß § 10a Satz 1 GewStG wird der maßgebende Gewerbeertrag um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 GewStG ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind.
- 22** Die Kürzung des Gewerbeertrags setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH sowohl Unternehmensidentität als auch Unternehmeridentität voraus (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616; BFH-Urteil vom 6. September 2000 IV R 69/99, BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731).
- 23** a) Unternehmensidentität bedeutet, dass der Gewerbeverlust bei demselben Gewerbebetrieb entstanden sein muss, dessen Gewerbeertrag in dem maßgeblichen Erhebungszeitraum gekürzt werden soll (BFH-Urteil vom 14. März 2006 I R 1/04, BFHE 213, 38, BStBl II 2006, 549, m.w.N.). Dabei ist unter Gewerbebetrieb die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG). Ob diese die gleiche geblieben ist, muss nach dem Gesamtbild der Tätigkeit unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale, wie insbesondere der Art der Betätigung, des Kunden- und Lieferantenkreises, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, der Betriebsstätten sowie der Zusammensetzung des Aktivvermögens beurteilt werden (z.B. BFH-Urteile vom 12. Januar 1978 IV R 26/73, BFHE 124, 348, BStBl II 1978, 348; vom 14. September 1993 VIII R 84/90, BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764, und vom 27. November 2008 IV R 72/06, BFH/NV 2009, 791).
- 24** Begründet der Inhaber eines Handelsgewerbes an seinem gesamten Betrieb eine stille Gesellschaft und ist die Gesellschaft ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft anzusehen, weil der stille Gesellschafter Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt (vgl. hierzu etwa Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c der Gründe; BFH-Urteil vom 22. August 2002 IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36), wird das Unternehmen des Inhabers des Handelsgewerbes für die Dauer des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft ertragsteuerlich der Mitunternehmerschaft zugeordnet.

Zwischen dem Unternehmen des Inhabers des Handelsgewerbes vor Begründung der stillen Gesellschaft und dem später von ihm für Rechnung der stillen Gesellschaft geführten Unternehmen besteht gewerbsteuerliche Unternehmensidentität (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2012 IV R 38/09, BFHE 240, 90, BStBl II 2013, 958, Rz 26, m.w.N.).

- 25** Die im Streitfall zwischen der stillen Gesellschafterin B und der Klägerin begründete stille Gesellschaft erfüllte alle Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft, weil B (auch) als stille Gesellschafterin Mitwirkungsrechte wie ein Kommanditist hatte und am Gewinn und --bis zur Höhe ihrer Einlage-- am Verlust sowie an den stillen Reserven beteiligt war. Dies ist zwischen den Beteiligten ebenso unstreitig wie die gewerbsteuerliche Konsequenz, dass das im Streitjahr für Rechnung der KG & Still betriebene Unternehmen identisch mit dem zuvor von der Klägerin allein betriebenen Unternehmen war.
- 26** b) Unternehmeridentität bedeutet, 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 in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.II.1.).
- 27** aa) Bei einer Personengesellschaft sind die Gesellschafter, die unternehmerisches Risiko tragen und unternehmerische Initiative ausüben können, die (Mit-)Unternehmer des Betriebs (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Als Mitunternehmer einer gewerblichen Personengesellschaft erzielen sie auf der Grundlage ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbindung nicht nur --strukturell gleich einem Einzelunternehmer-- in eigener Person gewerbliche Einkünfte; vielmehr sind sie auch gewerbsteuerrechtlich Träger des Verlustabzugs und deshalb sachlich gewerbsteuerpflichtig (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, zu C.III.6.a und b und C.III.9.; BFH-Urteil in BFHE 224, 364). Die zunächst von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung hat der Gesetzgeber mit den durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) in § 10a GewStG eingefügten Sätzen 4 und 5 bestätigt (BFH-Urteil in BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903, Rz 13). Sie gelten auch für die atypisch stille Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil in BFHE 224, 364).
- 28** Folge der mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung ist, dass beim Ausscheiden eines Mitunternehmers der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verlorenght, soweit der Fehlbetrag anteilig auf den ausgeschiedenen Mitunternehmer entfällt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903, Rz 13, und vom 11. Oktober 2012 IV R 3/09, BFHE 239, 130, BStBl II 2013, 176, Rz 15). Der Verlustabzug entfällt selbst dann, wenn die Beteiligung eines Gesellschafters nur kurzfristig dadurch unterbrochen wird, dass er seinen Gesellschaftersanteil auf eine Schwestergesellschaft überträgt, der eine "logische Sekunde" später das Vermögen der Ursprungsgesellschaft anwächst (BFH-Urteil in BFHE 239, 130, BStBl II 2013, 176). Im Falle sog. doppelstöckiger Personengesellschaften (Oberpersonengesellschaft hält Anteil an Unterpersonengesellschaft) ist die Oberpersonengesellschaft nicht nur Gesellschafterin, sondern unter der Voraussetzung auch Mitunternehmerin der Unterpersonengesellschaft und damit Trägerin des Verlustabzugs, dass sie an letzterer Gesellschaft mitunternehmerisch beteiligt ist, also selbst die allgemeinen Merkmale des Mitunternehmerbegriffs erfüllt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a cc). Dies hat einerseits zur Folge, dass ein Wechsel im Kreis der Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft die Unternehmeridentität bezüglich der Unterpersonengesellschaft unberührt lässt (BFH-Urteile in BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731; vom 13. November 1984 VIII R 312/82, BFHE 143, 135, BStBl II 1985, 334). Andererseits ergibt sich daraus, dass der Verlustabzug nach § 10a GewStG selbst dann (anteilig) entfällt, wenn der aus der Unterpersonengesellschaft ausscheidende Gesellschafter über die Oberpersonengesellschaft weiterhin mittelbar an der Unterpersonengesellschaft beteiligt bleibt (BFH-Urteil in BFHE 224, 364) oder der Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft infolge Untergangs der Oberpersonengesellschaft durch Anteilsvereinigung zum unmittelbaren Gesellschafter der bisherigen Unterpersonengesellschaft wird (BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492).
- 29** bb) Bringt der bisherige Einzelunternehmer seinen Betrieb in eine Personengesellschaft nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) ein, geht der Verlustabzug aus dem Einzelunternehmen allerdings nicht verloren, sofern die Unternehmensidentität gewahrt bleibt. Denn als Mitunternehmer behält der Einbringende seine Unternehmerstellung bei. Mit dem auf ihn entfallenden Gewerbeertrag kann er zuvor als Einzelunternehmer erlittene Verluste verrechnen; nur soweit der Gewerbeertrag auf andere Gesellschafter entfällt, fehlt es an der erforderlichen Unternehmeridentität (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.9.c; BFH-Urteil vom 14. Dezember 1989 IV R 117/88, BFHE 159, 528, BStBl II 1990, 436, unter 6.a).

- 30** Nicht anders kann es sich nach Überzeugung des Senats verhalten, wenn eine Personengesellschaft ihren Betrieb in eine andere Personengesellschaft einbringt, auch wenn dadurch eine doppelstöckige Struktur entsteht. Denn die Mitunternehmer behalten mittelbar ihre Unternehmerstellung bei. Insoweit hat die vom Großen Senat des BFH betonte Grundwertung, dass die Gesellschafter Mitunternehmer des Betriebs sind, Vorrang vor der zivilrechtlich orientierten Betrachtungsweise, dass mit der Einbringung die einbringende Gesellschaft zur Obergesellschaft und damit selbst zur Mitunternehmerin geworden ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a cc). Vortragsfähige Verluste der im Zeitpunkt der Einbringung beteiligten Mitunternehmer können demnach mit dem Teil des Gewerbeertrags der Untergesellschaft verrechnet werden, der auf die Obergesellschaft entfällt. Scheidet später einer der betreffenden Mitunternehmer aus der Obergesellschaft aus, geht der auf ihn entfallende Verlustvortrag allerdings unter.
- 31** cc) Im Streitfall ist durch die Errichtung der stillen Gesellschaft eine doppelstöckige Struktur entstanden. Denn ertragsteuerlich wird der Betrieb der Klägerin seit Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft jener als eigenständiger Mitunternehmerschaft zugeordnet. Die Entstehung der atypisch stillen Gesellschaft ist demnach ertragsteuerlich als Einbringung des Betriebs der Klägerin in die stille Gesellschaft i.S. des § 24 UmwStG zu würdigen. Die Klägerin ist damit zur Gesellschafterin der atypisch stillen Gesellschaft und folglich zur Obergesellschaft im Rahmen einer doppelstöckigen Gesellschaftsstruktur geworden.
- 32** Dass die stille Gesellschafterin bereits Kommanditistin der Klägerin war, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung. Die Gesellschafter haben sich bewusst dafür entschieden, die Zuführung von Kapital nicht in Gestalt der Erhöhung der bisherigen Kommanditeinlage, sondern durch Errichtung einer stillen Gesellschaft zwischen der Klägerin und der Kommanditistin vorzunehmen. Da die stille Gesellschaft als atypisch stille Gesellschaft und damit als eigenständige Mitunternehmerschaft ausgeformt worden ist, kommt es nicht in Betracht, die stille Einlage mit der Kommanditbeteiligung zu einer einheitlichen Mitunternehmerstellung zusammenzufassen. Nur wenn ein Mitunternehmer zusätzlich eine typisch stille Einlage leistet, ist diese als Bestandteil einer einheitlichen mitunternehmerischen Beteiligung zu behandeln (BFH-Urteil vom 23. April 2009 IV R 73/06, BFHE 225, 343, BStBl II 2010, 40). Die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft bewirkt damit, dass die Gesellschafterin B zugleich als Kommanditistin an der Obergesellschaft und als stille Gesellschafterin an der Untergesellschaft beteiligt ist.
- 33** dd) Für die Verrechnung der gegenüber der Klägerin auf den 31. Dezember 2000 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverluste bedeutet die Einbringung des Betriebs der Klägerin in die stille Gesellschaft, dass die Verluste mit dem Teil des Gewerbeertrags der stillen Gesellschaft verrechnet werden können, der auf die Klägerin und damit mittelbar auf deren damalige Gesellschafter entfällt. Soweit der Gewerbeertrag auf die stille Gesellschafterin entfällt, können die Verluste nicht zur Verrechnung genutzt werden, ungeachtet dessen, dass es sich bei der Gesellschafterin um dieselbe Person handelt.
- 34** 2. Das FA ist bei Erlass der angefochtenen Bescheide von dem vorstehend beschriebenen Rechtsverständnis ausgegangen. Zahlenmäßig stimmen die Bescheide aber nach Ansicht des Senats nicht mit den Beträgen überein, die sich bei Zugrundelegung jener Rechtsauffassung als Gewerbebesteuermessbetrag 2001 und vortragsfähiger Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2001 ergeben müssten. Ausgehend von einer Beteiligung der Klägerin an der stillen Gesellschaft von 1600/2416 beträgt der auf die Klägerin entfallende Teil des wohl unstreitigen Gewerbeertrags 1.161.256 DM. Dieser Betrag könnte vollständig mit Verlustvorträgen verrechnet werden, so dass nur der auf die stille Gesellschafterin entfallende Teilbetrag von 592.240 DM als Gewerbeertrag der stillen Gesellschaft verbliebe. Das FA ist jedoch von einem höheren Betrag ausgegangen.
- 35** Da Feststellungen zu der Berechnung des Gewerbeertrags und des verbleibenden vortragsfähigen Gewerbeverlusts bisher nicht getroffen worden sind, verweist der Senat das Verfahren an das FG zurück.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de