

**Gleich lautende Erlasse
der obersten Finanzbehörden der Länder**

zum

Gesellschafterwechsel in doppelt- und mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen und
deren Auswirkungen auf Fehlbeträge nach § 10a GewStG

vom 11. August 2021

Der BFH hat mit Urteil vom 24. April 2014, BStBl II 2017 S. 233, entschieden, dass im Fall der Einbringung des Betriebs einer Kommanditgesellschaft (Obergesellschaft) in eine atypisch stille Gesellschaft (Untergesellschaft) eine doppelstöckige Mitunternehmerschaft entsteht, ohne hierbei ausdrücklich zur Frage des möglichen Vorliegens zweier - getrennt voneinander bestehender - Gewerbebetriebe Stellung zu nehmen (hierzu nachgehend bejahend BFH vom 8. Dezember 2016, BStBl II 2017 S.538). Darüber hinaus hat der BFH im Urteil vom 24. April 2014, a.a.O., auch zur Unternehmeridentität Stellung genommen. Er hat in diesem Zusammenhang zur Frage, ob und inwieweit gewerbesteuerliche Fehlbeträge nach § 10a GewStG, die bis zur Begründung der atypisch stillen Beteiligung am Betrieb der Obergesellschaft entstanden sind, auf Ebene der Untergesellschaft für eine Verrechnung zur Verfügung stehen, auf eine mittelbare Gesellschafterstellung der Gesellschafter der Obergesellschaft an der Untergesellschaft abgestellt.

Nach dem Ergebnis der Erörterung der obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze des Urteils zur mittelbaren Gesellschafterstellung über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. An der bisherigen Verwaltungsauffassung, nach der es zur Frage des Vorliegens der Unternehmeridentität stets und ausschließlich auf eine unmittelbare Gesellschafterstellung ankommt, wird uneingeschränkt festgehalten.

Im Fall der Begründung einer atypisch stillen Beteiligung am Handelsgewerbe einer Personengesellschaft, sowie auch in anderen Fällen der Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft (doppelt- und mehrstöckige Personengesellschaftsstrukturen) gilt somit Folgendes:

Die Kürzung des Gewerbeertrags um gewerbesteuerliche Fehlbeträge nach § 10a GewStG setzt sowohl Unternehmensidentität als auch Unternehmeridentität voraus. Dies gilt auch bei der Nutzung von Fehlbeträgen einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft). Damit gelten die allgemeinen Grundsätze von R 10a.2 (Unternehmensidentität) und R 10a.3 (Unternehmeridentität) GewStR auch bei Mitunternehmerschaften. Träger des Verlustabzugs sind nach R 10a.3 Abs. 3 Satz 1 GewStR die jeweiligen Gesellschafter (Mitunternehmer) der Personengesellschaft. Bei der Beteiligung einer Obergesellschaft an einer Untergesellschaft

sind nicht die Gesellschafter der Obergesellschaft, sondern ist die Obergesellschaft Gesellschafterin und damit Träger des Verlustabzugs der Untergesellschaft.

Dies hat zur Folge, dass ein Wechsel im Gesellschafterbestand der Obergesellschaft keinen Einfluss auf Fehlbeträge bei der Untergesellschaft hat, da die Unternehmeridentität bezüglich der Untergesellschaft letztlich unberührt bleibt (vgl. R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 8 Sätze 1 und 2 GewStR).

Für Fälle, wie sie dem BFH mit Urteil vom 24. April 2014, a.a.O., zugrunde lagen, folgt daraus, dass gewerbesteuerliche Fehlbeträge der Obergesellschaft, die bis zur Begründung der atypisch stillen Gesellschaft (Untergesellschaft) entstanden sind, auf Ebene der Untergesellschaft mangels Unternehmeridentität nicht zur Verrechnung zur Verfügung stehen. Träger der fraglichen Fehlbeträge sind weiterhin die Mitunternehmer der Obergesellschaft (Unternehmeridentität). Diese sind aber nicht Mitunternehmer der Untergesellschaft, denn Mitunternehmer der Untergesellschaft ist allein die Obergesellschaft selbst.

Diese Erlasse ergehen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen.

Ministerium für Finanzen
Baden-Württemberg
FM3-G 1427-1/30

Niedersächsisches Finanzministerium
31 - G 1427/001

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen,
und für Heimat
33- G 1427-1/16

Ministerium der Finanzen des Landes
Nordrhein-Westfalen
G 1427 - 26 – V B 4

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin
III A – G 1427-4/2012

Ministerium der Finanzen
Rheinland-Pfalz
G 1427#2018/0001-0401 444

Ministerium der Finanzen des
Landes Brandenburg
35 - G 1427/21#01#01

Ministerium für Finanzen
und Europa des Saarlandes
G 1427-1#022

Der Senator für Finanzen der
Freien Hansestadt Bremen
900-G 1427-1/2014-7/2016

Sächsisches Staatsministerium
der Finanzen
33-G 1427/1/87-2021/47535

Finanzbehörde der Freien und
Hansestadt Hamburg
G 1427 – 2012/004 – 53

Ministerium der Finanzen des Landes
Sachsen-Anhalt
42 - G 1427 - 52

Hessisches Ministerium der Finanzen
G1427 A-006-II41

Finanzministerium des Landes
Schleswig-Holstein
VI 312 - G 1427 - 028

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern
G 1427-00000-2019/002-002

Thüringer Finanzministerium
1040-24-G 1427/5