

FG Düsseldorf: Altgesellschafter einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft

Aktuell: Mit Urteil vom 17.06.2020 hat der BFH die Vorentscheidung des FG Düsseldorf aufgehoben. Das FG habe zu Unrecht angenommen, dass der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die Gesellschafterin einer Personengesellschaft ist, an letzterer nicht mittelbar beteiligt ist. Mehr unter Anmerkung

FG Düsseldorf (Vorinstanz)

Ist eine natürliche Person mittelbar über eine Beteiligung an einer GmbH an einer grundstücksbesitzenden GmbH & Co. KG beteiligt, stellt die natürliche Person kein Altgesellschafter im Sinne von § 1 Abs. 2a GrEStG dar.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, verfügte über Grundbesitz. Am Kapital der Klägerin war die C-GmbH mit 99% beteiligt. In einem ersten Schritt übertrug die C-GmbH 6% der Anteile an der Klägerin auf ihren Gesellschafter D. In einem zweiten Schritt wurde die C-GmbH auf die F-GmbH verschmolzen.

Nach Auffassung des Finanzamts wurden durch die o.g. Schritte insgesamt 99% der Anteile an der Klägerin auf neue Gesellschafter übertragen. Folglich würde ein Gesellschafterwechsel gem. § 1 Abs. 2a GrEStG vorliegen. Die Klägerin war der Auffassung, dass der Gesellschafter D ein sog. Altgesellschafter ist und folglich nur 93% der Anteile an der Klägerin auf neue Gesellschafter übertragen worden sind.

Entscheidung

Das Finanzamt habe zu Recht einen Gesellschafterwechsel gem. § 1 Abs. 2a GrEStG angenommen. Die Verwirklichung des § 1 Abs. 2a GrEStG sei auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass D als Altgesellschafter anzusehen sei.

Gemäß § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG liegt ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft vor, wenn zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück gehört und sich innerhalb von 5 Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 95% der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen.

Zivilrechtlich gebe es keine mittelbare Beteiligung der Anteilseigner (hier: D) der Kapitalgesellschaft (hier: C-GmbH) an der Personengesellschaft (hier: Klägerin). Daher könne nur die Kapitalgesellschaft (hier: C-GmbH) selbst, nicht jedoch deren Anteilseigner (hier: D) Altgesellschafter der Personengesellschaft (hier: Klägerin) sein. Dies stünde auch im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 16.05.2013). Auch das Urteil des BFH vom 24.04.2013 stünde dem nicht entgegen, da dieses ausschließlich Änderungen im mittelbaren Gesellschafterbestand betreffe und nicht wie hier den Wechsel einer Beteiligung des Anteilseigners der Kapitalgesellschaft in eine unmittelbare Beteiligung an der Personengesellschaft.

Die Klägerin habe auch keinen Anspruch nach dem Erlass von 26.02.2003 behandelt zu werden, da dieser durch den nachfolgenden Erlass vom 25.02.2010 ersetzt worden sei und auf alle noch offenen Fällen angewendet werde.

Betroffene Norm

§ 1 Abs. 2a GrESt
Streitjahr 2008

Anmerkungen

BFH-Urteil vom 17.06.2020, II R 18/17

- zur alten (im hier vorliegenden Streitfall gültigen) Rechtslage
Für Erwerbsvorgänge vor Inkrafttreten der Änderungen in § 1 Abs. 2a GrEStG durch

das StÄndG 2015 hat der BFH entschieden, dass eine angemessene Berücksichtigung mittelbarer Strukturen unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nur erreicht werden kann, wenn auf allen Beteiligungsebenen durch Kapital- und Personengesellschaften gleichermaßen durchgeschaut und dortige Veränderungen der jeweiligen Beteiligungsverhältnisse in die Betrachtung einbezogen werden (BFH-Urteil vom 24.04.2013, II R 17/10). Der Auffassung der Finanzverwaltung, die danach unterscheidet, ob an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft wiederum eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, folgte er ausdrücklich nicht. Mit Urteil vom 17.06.2020 bestätigt der BFH nun diese Rechtsauffassung für Erwerbszeiträume, die vor der gesetzlichen Neuregelung des § 1 Abs. 2a GrEStG durch das StÄndG 2015 verwirklicht wurden, fest. Mangels entgegenstehender gesetzlicher Regelung können nach Auffassung des BFH auch Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die an einer grundbesitzenden Personengesellschaft unmittelbar beteiligt ist, mittelbare Altgesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft sein. Die Höhe der Beteiligung ist durch alle Gesellschaftsformen durchzurechnen.

- zur neuen Rechtslage
§ 1 Abs. 2a S. 2 bis 5 GrEStG i.d.F. des StÄndG 2015 regeln die Voraussetzungen mittelbarer Änderungen im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft bei mehrstufigen Beteiligungen. Danach werden mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand von den an einer Personengesellschaft beteiligten Personengesellschaften durch Multiplikation der Vomhundertsätze der Anteile am Gesellschaftsvermögen anteilig berücksichtigt (§ 1 Abs. 2a S. 2 GrEStG). Demgegenüber gilt eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen (§ 1 Abs. 2a S. 4 GrEStG). Dies gilt für Erwerbsvorgänge, die nach dem 05.11.2015 verwirklicht werden.

Dementsprechend ist nach Auffassung der Finanzverwaltung mittelbar beteiligter Altgesellschafter, wer im Zeitpunkt der Gründung der grundbesitzenden Personengesellschaft oder vor dem Beginn des Fünfjahreszeitraums über eine oder mehrere Personengesellschaften an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt war (vgl. Tz. 5.2.1.2 der Ländererlasse vom 12.11.2018, BStBl. I 2018, S. 1314). Gesellschafter von Kapitalgesellschaften sind nach Auffassung der Finanzverwaltung nur in Bezug auf die Kapitalgesellschaft, an der sie unmittelbar beteiligt sind, Alt- oder Neugesellschafter, nicht jedoch in Bezug auf die grundbesitzende Personengesellschaft, an der die Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt ist (vgl. Tz. 5.2.3.2).

Erlassregelung zu alter Rechtslage

Während laut dem Erlass vom 26.02.2003 Gesellschafter (ohne weitere Differenzierung nach deren Rechtsform), die nur mittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft vor dem Beginn des Fünfjahreszeitraums des § 1 Abs. 2a GrEStG beteiligt waren, sog. Altgesellschafter sein konnten, kann laut dem Erlass vom 25.02.2010 (bzw. 18.02.2014) nur die Kapitalgesellschaft (hier: C-GmbH) selbst Altgesellschafter sein, deren Anteilseigner (hier: D) jedoch nicht.

Fundstellen

BFH, Urteil vom 17.06.2020, [II R 18/17](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

FG Düsseldorf, Urteil vom 29.03.2017, [7 K 439/10 GE](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 16.05.2013, II R 3/11, BStBl. II 2013, S. 963, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 24.04.2013, II R 17/10, BStBl. II 2013, S. 833, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautender Erlass vom 26.02.2003, BStBl. I 2003, S. 271

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautender Erlass vom 25.02.2010, BStBl. I 2010, S. 245

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautender Erlass vom 18.02.2014, BStBl. I 2014, S. 561

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.