

By PwC Deutschland | 07. Juni 2021

Update: Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

Für Erwerbsvorgänge vor Inkrafttreten der Änderungen in § 1 Abs. 2a GrEStG durch das Steueränderungsgesetz 2015 wird zur Berücksichtigung mittelbarer Strukturen auf allen Beteiligungsebenen durch Kapital- und Personengesellschaften gleichermaßen durchgeschaut (Bestätigung der Rechtsprechung).

Hat die Finanzbehörde nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG die Besteuerungsgrundlagen für einen zu einem bestimmten Zeitpunkt durch einen bestimmten Rechtsvorgang verwirklichten Erwerbsvorgang gesondert festgestellt, kann sie den Bescheid weder im Einspruchsverfahren noch im Klageverfahren dahingehend ändern, dass der Erwerbsvorgang durch einen zu einem anderen Zeitpunkt und einen anderen Rechtsvorgang verwirklichten Erwerbsvorgang ausgetauscht wird. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Hintergrund

Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a Satz 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) als ein auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Die Vorschrift fingiert einen Erwerbsvorgang.

Sachverhalt

An der Klägerin, einer GmbH & Co. KG, waren ursprünglich nur die B-GmbH mit 1% sowie die C-GmbH mit 99% beteiligt. An der C-GmbH war u. a. der D mit einem Anteil von zunächst 16 % (9. Dezember 2003) und später mit 40 % (21. März 2007) beteiligt. Im November 2000 erwarb die Klägerin von der C-GmbH ein inländisches Grundstück. Am 21. März 2007 übertrug die C-GmbH auf ihren Gesellschafter D einen Anteil i. H. v. 6% ihrer Beteiligung an der Klägerin. Ihr verbleibender Kommanditanteil betrug danach 93%. Am 3. April 2007 änderte die C-GmbH ihre Firma in E-GmbH und am 4. April 2007 wurde die E-GmbH auf die F-GmbH verschmolzen.

Das Finanzamt stellte fest, dass mit der Handelsregistereintragung ein Gesellschafterwechsel gem. § 1 Abs. 2a GrEStG stattgefunden habe. Durch die Verschmelzung der C-GmbH/E-GmbH auf die F-GmbH und durch den Eintritt des D seien 99 v. H. der Anteile der Klägerin auf neue Gesellschafter übergegangen.

Die Klage vor dem Finanzgericht Düsseldorf blieb ohne Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision stattgegeben und die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben.

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 v. 24. April 2013, II R 17/10, Rz 18).

Der BFH hält an dieser 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 daher auch Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die an einer grundbesitzenden Personengesellschaft unmittelbar beteiligt sind, mittelbare Altgesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft sein. Die Höhe der Beteiligung ist durch alle Gesellschaftsformen durchzurechnen.

Anhand der Feststellungen kann nicht abschließend beurteilt werden, ob der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG mit Wirksamwerden der Verschmelzung der E-GmbH auf die F-GmbH am 20. April 2007 erfüllt wurde.

Der Feststellungsbescheid vom 14. August 2009 bezeichnet --zwischen den Beteiligten unstreitig-- einen unzutreffenden Erwerbsvorgang. Mit der Handelsregistereintragung des D als neuen Kommanditisten der A-KG vom 23. Dezember 2008 hat kein Gesellschafterwechsel gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG stattgefunden. Durch die Verschmelzung der E-GmbH mit der F-GmbH sind bereits am 20. April 2007 99 % der Anteile an der A-KG auf neue Gesellschafter übergegangen, denn die vorherige Übertragung von 6 % der Anteile vom 21. März 2007 auf D ist erst mit dessen Eintragung ins Handelsregister am 23. Dezember 2008 wirksam geworden. Durch Änderungsbescheid vom 12. Dezember 2016 wurden die Besteuerungsgrundlagen auf den 20.04.2007 festgestellt.

Das Finanzamt durfte im laufenden Klageverfahren den angefochtenen Feststellungsbescheid aber auch nicht in der Weise ändern, dass die Besteuerungsgrundlagen für einen zu diesem Zeitpunkt verwirklichten Erwerbsvorgang festgestellt werden.

Die Besteuerungsgrundlagen werden danach für den zu einem bestimmten Zeitpunkt durch einen bestimmten Rechtsvorgang verwirklichten Erwerbsvorgang gesondert festgestellt. Dieser kann weder im Einspruchsverfahren noch im Klageverfahren gegen den angefochtenen Bescheid durch einen zu einem anderen Zeitpunkt verwirklichten anderen Erwerbsvorgang ausgetauscht werden. Ist der Erwerbsvorgang auf einen unzutreffenden Zeitpunkt festgestellt worden, ist der Bescheid aufzuheben und ggf. ein neuer Bescheid über die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zu erlassen.

Update (07. Juni 2021)

Das Urteil II R 18/17 wurde im BStBl. veröffentlicht, BStBl. II 2021, Seite 318.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 17. Juni 2020 ([II R 18/17](#)), veröffentlicht am 03. Dezember 2020.

Eine **englische Zusammenfassung** dieses Urteils finden Sie [hier](#).

Schlagwörter

Grunderwerbsteuerrecht, Immobilienbesteuerung, Personengesellschaften