

Personen- / Kapitalgesellschaften bei der Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer

RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose

Erbschaftsteuer

Zuwendungen von und an Kapitalgesellschaften

Verdeckte oder offene Gewinnausschüttungen

„**Rotieren**“ der Rechtsprechung des BFH innerhalb von 10 Jahren

BFH v. 7.11.2007 - II R 28/06, BStBl. II 2008, 258

- bei vGA liegt regelmäßig keine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an die nahestehende Person vor
- für eine freigebige Zuwendung i.S. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG kommt es ausschließlich auf die **Zivilrechtslage** an (keine wirtschaftliche Betrachtungsweise)
- Freigebige Zuwendung „**kann**“ im Verhältnis der GmbH zur nahestehenden Person gegeben sein (**obiter dictum**)

Zuwendungen von und an Kapitalgesellschaften

Verdeckte oder offene **Gewinnausschüttungen**

Reaktion der **Finanzverwaltung**:

§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG im Verhältnis zwischen naherstehender Person (auch Mitgesellschafter) und GmbH
(gleich lautende Ländererlasse vom 14.3.2012, BStBl I 2012, 331)

Reaktion BFH (Urteil v. 30.1.2013 - II R 6/12, BStBl. II 2013, 930)

- im Verhältnis einer **Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern** gibt es nur offene und verdeckte Einlagen oder Gewinnausschüttungen aber **keine freigebigem Zuwendungen**

Offen: Nahe Angehörige, die nicht Gesellschafter sind?

Zuwendungen von und an Kapitalgesellschaften

Verdeckte oder offene Gewinnausschüttungen

BFH v. 13.9.2017 – II R 54/15, BStBl. II 2018, 292

- überhöhtes Entgelt an eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist **keine (gemischt) freigebige Zuwendung der GmbH** an die Person
- verdeckte Gewinnausschüttung **kann aber freigebige Zuwendung des Gesellschafters sein**
- Voraussetzung: Gesellschafter hat bei Vertragsschluss „mitgewirkt“
- Aufgabe von BFH v. 7.11.2007 - II R 28/06, BStBl. II 2008, 258
- Begründung: Zuwendung kann zivilrechtlich Vorabausschüttung an den Gesellschafter sein
- „**Doppelbesteuerung der vGA**“ ?

Zuwendungen von und an Kapitalgesellschaften

Verdeckte oder offene (disquotale) Einlage

BFH v. 9.12.2009 - II R 28/08, BStBl. II 2010, 566:

- keine freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) zwischen Gesellschaftern
- Gegenstand der Schenkung richtet sich nach Zivilrecht (keine wirtschaftliche Betrachtungsweise!)
- rechtliche Eigenständigkeit der GmbH als juristische Person
- keine (zivilrechtliche) Vermögensverschiebung zwischen Gesellschaftern „über das Gesellschaftsvermögen“
- **Abgrenzung zu R 18 Abs. 3 ErbStR 2003**
Vermutung freigebige Zuwendung bei nahen Angehörigen
gesonderte Prüfung des Zuwendungswillen bei Fremden

§ 7 Abs. 8 ErbStG

1 Als Schenkung **gilt** auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (**Bedachte**) durch die **Leistung** einer anderen Person (**Zuwendender**) an die Gesellschaft erlangt.

Kritik an der Vorschrift

- viel zu weiter Tatbestand (Leistungsbegriff)
- Werterhöhung der Anteile aller Gesellschafter erfasst (nicht nur Angehörige)
- auch Leistungen Dritter werden erfasst (nicht nur Leistungen der Gesellschafter)
- Satz 1: unwiderlegbare Fiktion einer freigebigen Zuwendung (Bereicherungsabsicht unmaßgeblich)

Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

Haben Gesellschafter einer GmbH wirksam vereinbart, dass Leistungen in die Kapitalrücklage **gesellschafterbezogen zugeordnet werden**, wird jedoch die Kapitalrücklage im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung abweichend hiervon allen Gesellschaftern entsprechend ihren Beteiligungsquoten zugerechnet,

kann der **Verzicht auf einen angemessenen Wertausgleich** durch den Gesellschafter, der die Leistungen erbracht hat, eine freigebige Zuwendung zugunsten der Mitgesellschafter darstellen

Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

Sachverhalt:

Kläger, sein Vater (V) und sein Bruder (B) schlossen am 27.06.2006 einen notariell beurkundeten Vertrag über die Errichtung einer GmbH.

Gegenstand des Unternehmens war der Erwerb, die Verwaltung, Nutzung und Verwertung eigenen Vermögens sowie die Beteiligung an anderen Unternehmen.

Jeder Gesellschafter war zu einem Drittel am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Das Stammkapital in Höhe von 27.000 € brachten die Gesellschafter durch Bareinlagen in Höhe von jeweils 9.000 € auf.

Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

Sachverhalt:

Nach § 9 Nr. 2 der Satzung stand der auszuschüttende Gewinn den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung am Stammkapital zu, sofern nicht eine andere Gewinnverteilung unter Zustimmung jedes benachteiligten Gesellschafters beschlossen wurde.

Entsprechendes galt für die Zuweisung und Auflösung der Kapitalrücklagen.

Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

Sachverhalt:

Am 01.07.2006 fassten die Gesellschafter unter Verzicht auf alle Frist- und Formvorschriften folgenden Beschluss: "Die Gesellschaft soll bislang im Privatvermögen der Gesellschafter gehaltenes Kapitalvermögen zusammenfassen und einheitlich anlegen.

...

Zwischen den Parteien besteht Einigkeit darüber, dass jeder Gesellschafter über seinen Teil der Rücklagen frei verfügen kann und insbesondere bei **disquotalen Einlagen** jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Anteils der Kapitalrücklagen bleibt, die Kapitalrücklagen also nicht im Verhältnis der Beteiligungen zu je 1/3 den Gesellschaftern zugerechnet werden."

Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

Sachverhalt:

Im Zeitraum zwischen Juli 2006 und Januar 2010 erbrachte V mehrere Bar- und Sachleistungen an die GmbH, die zunächst teilweise auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto verbucht, jedoch später aufgrund entsprechender Gesellschafterbeschlüsse, die jeweils von zwei Gesellschaftern unterzeichnet waren, in die Kapitalrücklage der GmbH als "Kapitalrücklage V" umgebucht wurden.

Auf diese Weise wurde der Kapitalrücklage der GmbH insgesamt ein Betrag in Höhe von 4,95 Mio. € zugeführt.

Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

Sachverhalt:

Mit notariellem Vertrag vom 15.11.2012 beschlossen die Gesellschafter der GmbH, das Stammkapital von 27.000 € auf 554.500 € zu erhöhen.

Zur Übernahme der neuen Geschäftsanteile wurden nur der Kläger und B zugelassen.

Die Kapitalerhöhung erfolgte in der Weise, dass der Kläger und B im Wege der Sacheinlage Beteiligungen an anderen Gesellschaften in die GmbH einbrachten, die ihnen V mit notariellem Vertrag vom 24.10.2012 unentgeltlich übertragen hatte (Buchwert jeweils 2.352.428,51 €).

Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

Sachverhalt:

Infolge der Kapitalerhöhung verringerte sich die Beteiligung des V am Gesellschaftsvermögen der GmbH von 33,33 % auf 1,623084 % (9.000 €/554.500 €) und erhöhten sich die Beteiligungen des Klägers und die des B von jeweils 33,33 % auf 49,188458 % (272.750 €/554.500 €).

Im Gegenzug für den Verzicht des V auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung trafen die Beteiligten in dem notariellen Vertrag vom 15.11.2012 eine Ausgleichsvereinbarung.

Klage war erfolgreich, Revision des Finanzamtes aber auch.

Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

Entscheidung:

„FG hat verkannt, dass eine von den Beteiligungsquoten abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage zivilrechtlich zulässig und grundsätzlich auch steuerrechtlich anzuerkennen ist.“

Die Kapitalrücklage ist zwar Bestandteil des Eigenkapitals der Gesellschaft

Die Zuordnung der Kapitalrücklage zum Eigenkapital der Gesellschaft schließt es nach allgemeiner Auffassung im Schrifttum jedoch nicht aus, dass Leistungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage in entsprechender Anwendung von § 29 Abs. 3 Satz 2, § 72 Satz 2 GmbHG gesellschafterbezogen zugeordnet werden können.

Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

Entscheidung:

Hier: Die Gesellschafter der GmbH haben wirksam eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage zugunsten des V beschlossen.

(Wirksamkeit des Gesellschafterbeschlusses)

Durch den **Verzicht auf einen vollen Ausgleich** des von ihm aufgebrauchten Betrags der Kapitalrücklage im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung bei der GmbH hat V eine **freigebige Zuwendung** im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an den Kläger bewirkt.

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das die Hingabe von Vermögen bewirkt. Auch die Abtretung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft an diese selbst erfüllt den **Leistungsbegriff**.

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiert eine Schenkung. Die **Freigebigkeit** der Leistung an die Gesellschaft ist anders als beim Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG **nicht Voraussetzung** für die Steuerbarkeit.

Die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist nach den Regeln des § 11 BewG zu ermitteln. Dazu ist der gemeine Wert des Anteils des Bedachten vor der Leistung an die Gesellschaft mit dem gemeinen Wert dieses Anteils nach der Leistung zu vergleichen. Der gemeine Wert der (teil-)unentgeltlich bewirkten Leistung bildet die **Obergrenze** für die Werterhöhung.

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

Sachverhalt:

Kläger, seine [drei] Kinder, sein Bruder A und dessen [zwei] Kinder sowie sein Bruder B und dessen [zwei] Kinder sind Erben zu je 1/10.

Zum Nachlass gehörte ein Geschäftsanteil mit dem Nennbetrag von 9.000 € an der T GmbH, deren Stammkapital 27.000 € betrug.

Die übrigen Geschäftsanteile hielt die H KG, an der neben einer Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung der Kläger und seine beiden Brüder als Kommanditisten beteiligt waren.

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

Sachverhalt:

Mit notariellem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 10.10.2013 veräußerten die Miterben gemeinschaftlich den durch Erbanfall erworbenen Anteil an der T GmbH zu einem Kaufpreis von 300.000 € **an die T GmbH**.

Der Bestimmung des Kaufpreises lagen zwei Unternehmensbewertungen zum 31.12.2009 zugrunde, aufgrund derer sich die Miterben auf einen Unternehmenswert der T GmbH von **1.000.000 €** an diesem Stichtag geeinigt hatten.

Das örtlich zuständige Finanzamt stelle auf Anforderung des beklagten Schenkungsteuerfinanzamtes den Wert des veräußerten Geschäftsanteils erklärungsgemäß mit **1.819.176 €** fest.

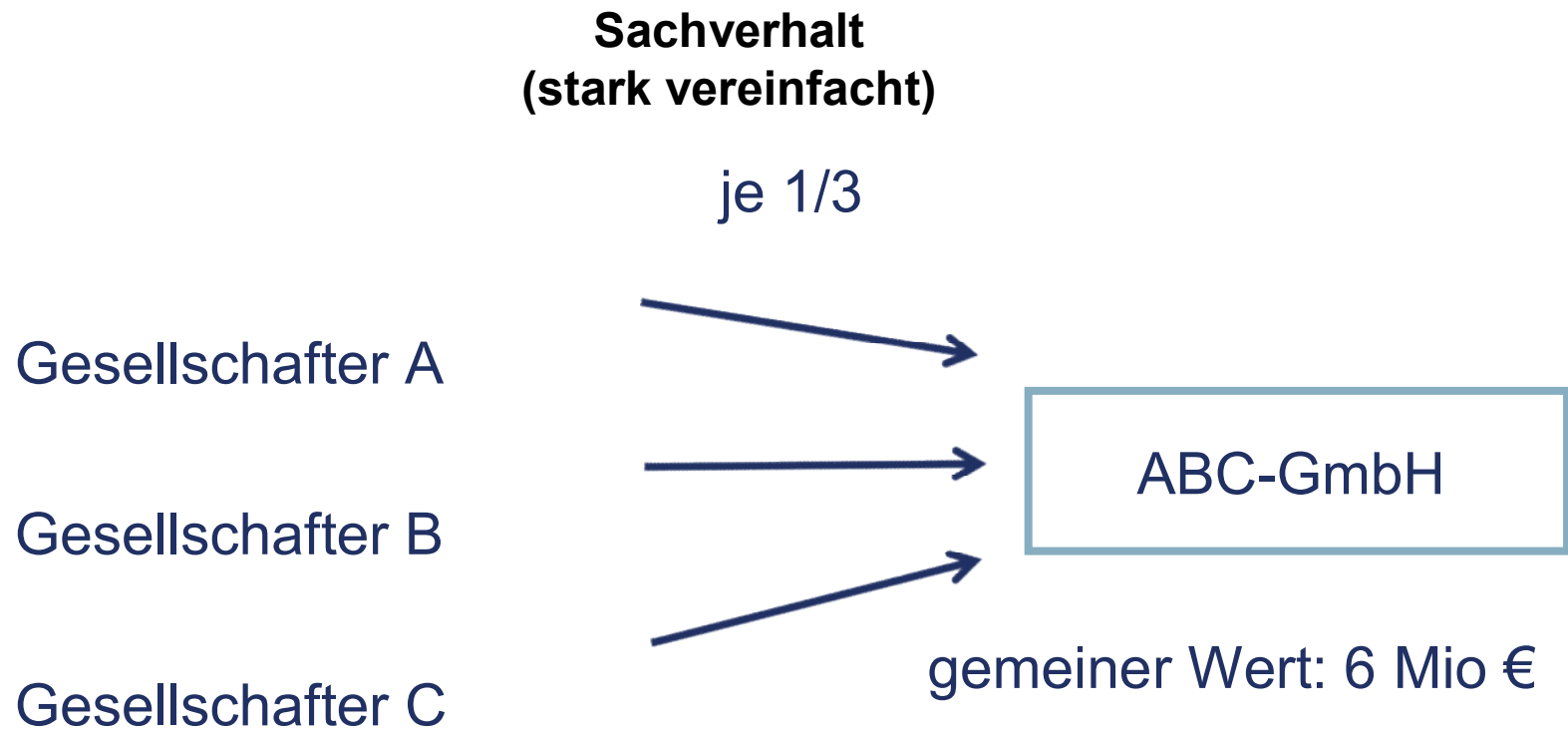
Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

Sachverhalt:

Aufgrund der Differenz zwischen dem festgestellten Wert und dem vereinbarten Kaufpreis ging das FA von Schenkungen im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG der nicht an der H KG beteiligten Miterben **zugunsten der Kommanditisten der H KG** aus und setzte mit Bescheiden jeweils vom 12.11.2018 Schenkungsteuer gegen den Kläger fest.

Die Steuerbegünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG gewährte es nicht.



C verkauft seinen Anteil **an die ABC-GmbH** für 1 Mio
Beteiligt danach weiterhin zu 1/3 A und B

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

Entscheidung:

Klage hatte keinen Erfolg. Die Revision war (**zunächst**) begründet.

Das FG hat § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG unzutreffend ausgelegt, da es davon ausgegangen ist, dass die von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG vorausgesetzte Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft **"denklogisch"** mit dem Wert des teilweise unentgeltlich auf die Gesellschaft übertragenen Geschäftsanteils korrespondiert.

Der Senat kann nicht abschließend über die Erhöhung des Wertanteils des GmbH-Anteils, an dem der Kläger mittelbar als Kommanditist der H KG beteiligt ist, entscheiden, da das FG hinsichtlich einer möglichen Werterhöhung dieser Anteile keine konkreten Feststellungen getroffen hat.

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

Entscheidung:

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiert eine Schenkung des an eine Kapitalgesellschaft Leistenden an den mittelbar oder unmittelbar beteiligten (Mit-)Gesellschafter, dessen Geschäftsanteil durch die Leistung eine Werterhöhung erfährt.

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG verdrängt als **Spezialtatbestand** den Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

Entscheidung:

Leistung im Sinne der Vorschrift ist grundsätzlich jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das die Hingabe von Vermögen des Zuwendenden bewirkt.

Anteilsabtretung durch die Miterben erfüllt den Leistungsbegriff des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ungeachtet dessen, dass der Vorgang für die T GmbH **einen Erwerb eigener Anteile** darstellt.

Aus der Sicht eines veräußernden Gesellschafters ist es unerheblich, ob er seinen Geschäftsanteil an die Gesellschaft selbst oder an einen Dritten veräußert. Entscheidend ist allein, dass er --aus seiner Perspektive-- einen **verkehrsfähigen, werthaltigen Gegenstand hingibt**.

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

Entscheidung:

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG verlangt --anders als der schenkungsteuerrechtliche Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG-- **keine freigebige Vermögensverschiebung**.

Maßgebend für die Steuerbarkeit nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist allein die **Werterhöhung von Anteilen an der Gesellschaft**, die ein unmittelbar oder mittelbar beteiligter Gesellschafter durch die Leistung des Zuwendenden an die Gesellschaft erlangt.

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

Entscheidung:

Die Höhe der Bereicherung im Falle des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG richtet sich auch bei einer mittelbaren Beteiligung an der Gesellschaft nach der **Werterhöhung des Anteils des Bereicherten**.

Die Bereicherung kann **nicht höher sein** als der gemeine Wert der (teil-) unentgeltlich bewirkten Leistung.

Die Werterhöhung des Gesellschaftsanteils muss durch die Leistung **kausal** verursacht sein.

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

Entscheidung (Rz. 25):

Bei einer **teilentgeltlichen Übertragung** von Gesellschaftsanteilen an die GmbH bestimmt sich der gemeine Wert der bewirkten Leistung nach der Differenz zwischen dem gemeinen Wert des Anteils und dem von der GmbH gezahlten Entgelt.

Sind die Parteien in **nachvollziehbarer Weise** und unter **fremdüblichen Bedingungen** übereinstimmend davon ausgegangen, dass die Leistungen **insgesamt ausgeglichen sind**, liegt eine Steuerbarkeit (*gemeint: Werterhöhung*) nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG grundsätzlich auch dann nicht vor, wenn sich dies anhand später gewonnener besserer Erkenntnis als unzutreffend erweist.

(Wille zur Unentgeltlichkeit ? / **Auffangnetz** ?)

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

Entscheidung:

Im Fall des Erwerbs eigener Anteile durch die GmbH kann sich aber auch der **Substanzwert** der Gesellschaft durch das Ausscheiden des veräußernden Gesellschafters über die Minderung des Geldbestands für den Erwerb der Anteile hinaus verringern.

So kann der gemeine Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft etwa durch firmenwertbildende Faktoren (zum Beispiel das Entfallen des Kundenstamms oder von Know-how) weiter absinken (vgl. R B 11.5 Abs. 3 Satz 5 ErbStR 2019), sodass es zu keiner Werterhöhung der Anteile der GmbH-Gesellschafter kommen kann.

BFH konnte in der Sache nicht selbst entscheiden, ob es zu einer Werterhöhung der Gesellschaftsanteile gekommen ist.

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

„Segelanweisung“

Für das weitere Verfahren weist der Senat darauf hin, dass --sollte eine Werterhöhung der Anteile an der T GmbH nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG vorliegen-- diese **nicht nach den §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt** wäre.

Zuwendungsgegenstand ist hier allein die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die nicht zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG zählt.

Zuwendungen von und an Personengesellschaften

BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237

- Erwerber und damit **Steuerschuldner** i.S. des § 20 Abs.1 ErbStG kann auch eine Gesellschaft zur gesamten Hand sein

(Änderung der jahrzehntelangen Rechtsprechung des BFH und des RFH)

Zuwendungen von und an Personengesellschaften

BFH v. 14.9.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81

- Fällt einer Gesamthandsgemeinschaft durch Erbanfall oder Schenkung Vermögen zu, sind

unabhängig von der Frage, ob **zivilrechtlich** die Gesamthand Erbin oder Beschenkte ist,

für die Erbschaft- und Schenkungsteuer die **Gesamthänder** als vermögensmäßig bereichert anzusehen

- Erwerber und damit Steuerschuldner ist nicht die Gesamthand, sondern sind die Gesamthänder

(Aufgabe von BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237).

Zuwendungen von und an Personengesellschaften

BFH v. 22.2.2017 – II R 52/14, BStBl. II 2017, 653 (GrESt)

BFH v. 30.8.2017 – II R 46/15, BStBl. II 2019, 38

BFH v. 5.2.2020 – II R 9/17, BStBl. II 2020, 658

- Fall: Schenkungsteuer bei **disquotaler Einlage** in das Gesellschaftsvermögen
- eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung (Bereicherungsprinzip)
- Personengesellschaft ist auch zivilrechtlich nicht der Kapitalgesellschaft gleichgestellt
- §§ 718 f. BGG sprechen „ebenfalls“ dafür
- Beteiligung am Gesamthandsvermögen nicht unmittelbar, sondern (mittelbar) über das Gesellschaftsvermögen
- Eigenständige Prüfung Freigabe (anders als § 7 Abs. 8 ErbStG)

Zuwendungen von und an Personengesellschaften

BFH v. 5.2.2020 – II R 9/17, BStBl. II 2020, 658

„Wer schenkungsteuerrechtlich als Erwerber durch den Vermögensübergang bereichert ist, richtet sich nicht (allein) danach, wer als Beschenkter am **zivilrechtlichen** Schenkungsvorgang beteiligt ist.

Es bedarf vielmehr einer **eigenständigen schenkungsteuerrechtlichen** Prüfung, wer als Bedachter (Erwerber) durch die freigebige Zuwendung auf Kosten des Zuwendenden bereichert wurde“

Soweit der BFH in mehreren Entscheidungen ausgeführt hat, der Bedachte einer Schenkung sei ausschließlich nach Zivilrecht zu bestimmen (...) hält er hieran zumindest für die Beteiligung einer Personengesellschaft an einer Schenkung nicht fest.

Zuwendungen von und an Personengesellschaften

BFH v. 5.2.2020 – II R 9/17, BStBl. II 2020, 658

„Bei einer disquotalen Einlage eines Gesamthänders in das Gesellschaftsvermögen einer Gesamthand ohne entsprechende Gegenleistung kommt es zu einer

über die Gesamthand vermittelten Vermögensverschiebung

zwischen dem einbringenden Gesamthänder und dem Gesamthänder, **dessen Beteiligung** am über die Gesamthandsgemeinschaft gehaltenen Vermögen der Gesamthandschaft sich **aufgrund der Einlage erhöht**.

Zuwendungen von und an Personengesellschaften

BFH v. 5.2.2020 – II R 9/17, BStBl. II 2020, 658

Letzterer ist objektiv **auf Kosten** des einbringenden Gesamthänders bereichert.

Unerheblich ist, dass --zivilrechtlich betrachtet-- nicht die Gesellschafter Bedachte sind, sondern die KG, deren Gesamthandsvermögen sich durch die Einlage erhöht.“

Voraussetzung: Wille zur Freigebigkeit! Keine Fiktion!

§ 2a ErbStG Rechtsfähige Personengesellschaft

Rechtsfähige Personengesellschaften (§ 14a Absatz 2 Nr. 2 AO)

gelten für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer **als Gesamthand** und deren Vermögen als **Gesamthandsvermögen**.

Bei einem Erwerb nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 durch eine rechtsfähige Personengesellschaft **gelten deren Gesellschafter als Erwerber**.

Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft **gelten deren Gesellschafter als Zuwendende**

Grunderwerbsteuer

Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21

Für die Beurteilung der Frage, ob eine unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft **beteiligte Kapitalgesellschaft** als neue Gesellschafterin im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG gilt,

..., ist nur auf die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft abzustellen.

Eine zuvor bereits bestehende Beteiligung des neuen Gesellschafters der Kapitalgesellschaft an der grundbesitzenden Personengesellschaft ist unerheblich.

Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21

Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine KG. In ihrem Vermögen befand sich Grundbesitz.

Die Beteiligungsverhältnisse an der Klägerin stellten sich bis zum 31.12.2016 wie folgt dar:

Als Komplementär ohne Kapitalbeteiligung war unter anderem T beteiligt. Als Kommanditisten hielten R 10 % und die R-GmbH 90 % der Anteile an der Klägerin.

Alleingesellschafter der R-GmbH war R. Er hielt die Anteile treuhänderisch für die in der Schweiz ansässige L-AG.

Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21

Sachverhalt:

Mit Vertrag vom 13.10.2016 übertrug R mit Wirkung zum 31.12.2016 seine 100%ige Beteiligung an der R-GmbH auf T.

T verpflichtete sich, die Treuhänderstellung des R zu übernehmen, sodass im Anschluss T die Anteile an der R-GmbH treuhänderisch für die L-AG hielt.

Gleichzeitig übertrug R mit Wirkung zum 31.12.2016 seine 10%ige Beteiligung als Kommanditist an der Klägerin auf die M-Verwaltungs-GmbH.

Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21

Sachverhalt:

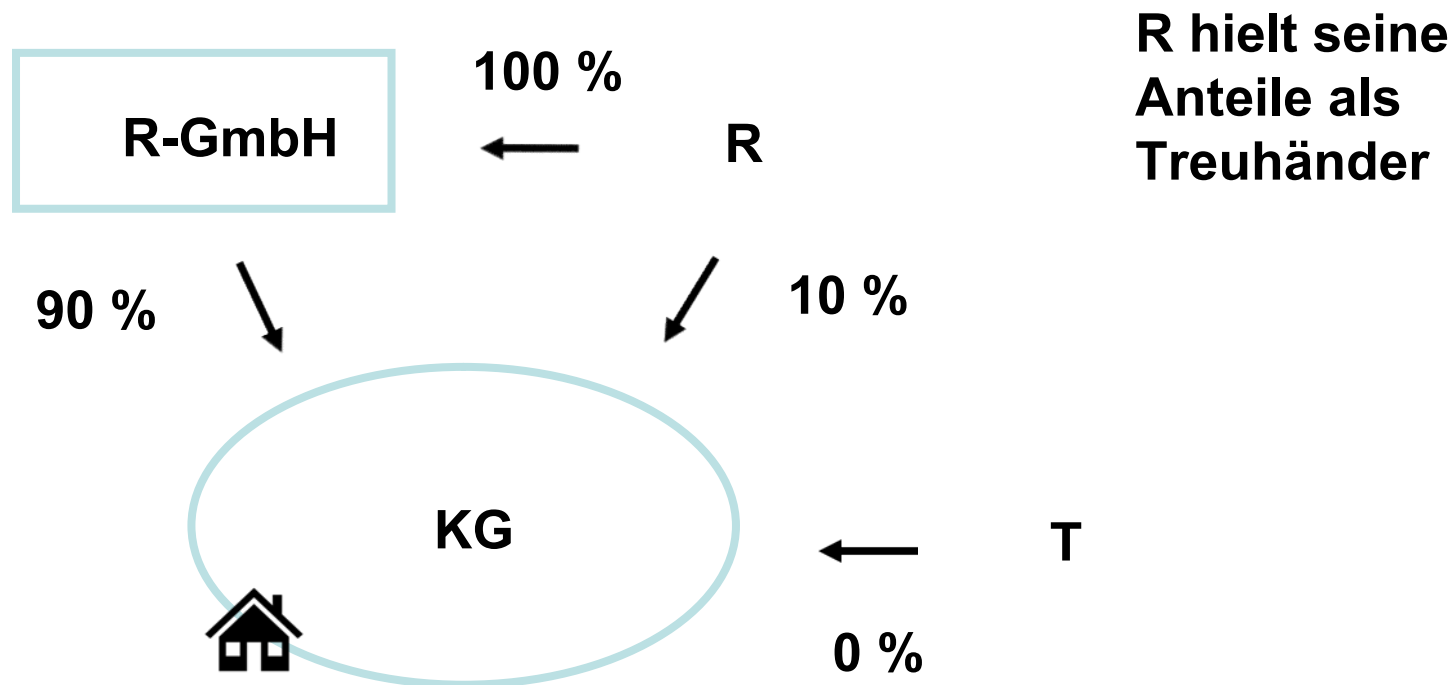
(Für die Klägerin als Treugeberin hielt die A-AG als Treuhänderin eine 100%ige Beteiligung an der B-GmbH. Dieser nachgeordnet waren über die C-GmbH 100 % Anteile an der jeweils grundbesitzenden E-GmbH und der F-GmbH.)

FA war der Auffassung, dass die Änderung im Gesellschafterbestand der Klägerin aufgrund des Übergangs der 100%igen Beteiligung an der R-GmbH von R auf T § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt.

FA erließ am 23.03.2018 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen. Der Bescheid listete neben dem Grundbesitz der Klägerin auch Grundstücke der E-GmbH und der F-GmbH auf.

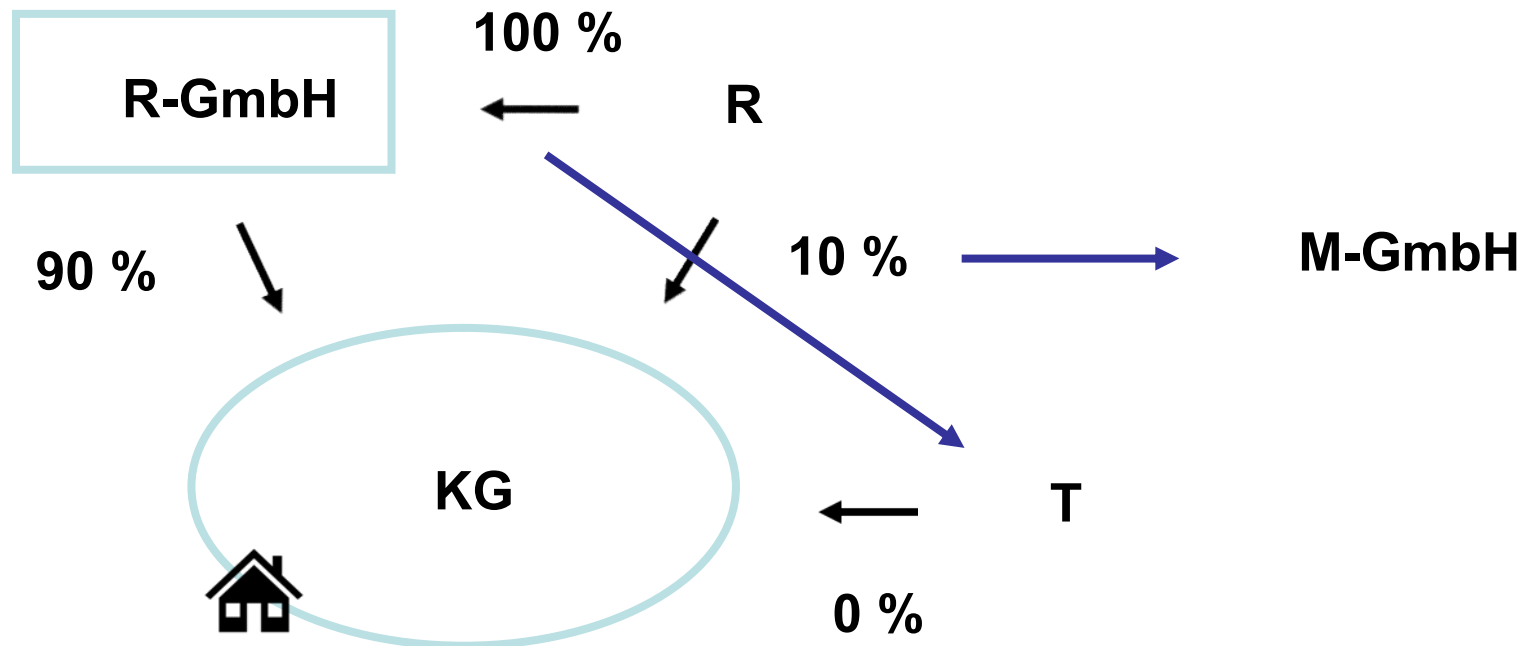
Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21



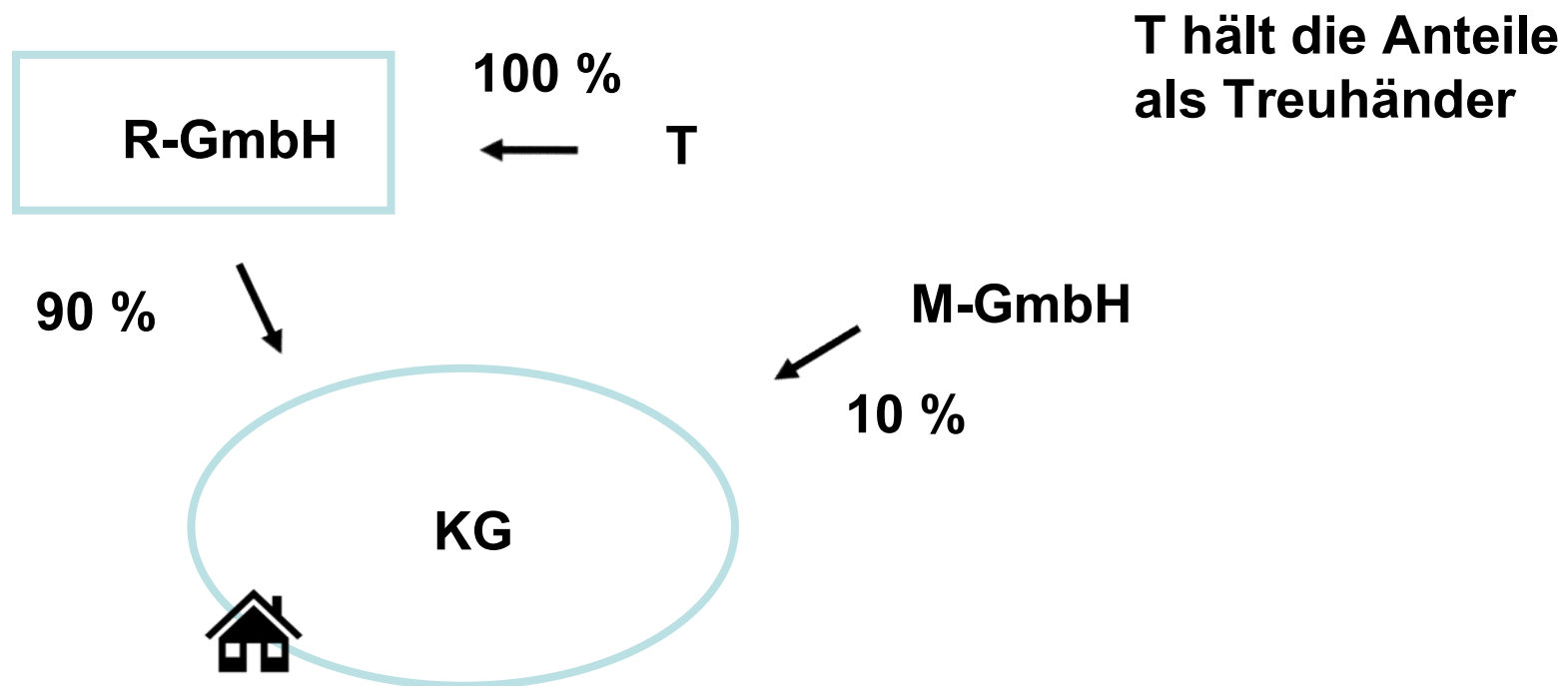
Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21



Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21



Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21

Sachverhalt:

Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte Erfolg.

Nach Ansicht des FG löste der Erwerb aller Anteile an der als Kommanditistin an der Klägerin beteiligten R-GmbH durch T keine Grunderwerbsteuer aus. T sei nicht als "neuer Gesellschafter" im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG anzusehen, da er seit mehr als fünf Jahren an der Klägerin als Komplementär beteiligt gewesen sei (sogenannter Altgesellschafter).

Revision des FA führte zur Aufhebung und Zurückverweisung.

Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21

Entscheidung:

Übertragung aller Anteile an der R-GmbH, die zu 90 % unmittelbar an der Klägerin als Kommanditistin beteiligt war, von R auf T dazu, dass die R-GmbH in vollem Umfang als **neue Gesellschafterin** der Klägerin im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 und 4 GrEStG anzusehen ist.

Dadurch hat sich in Verbindung mit der zeitgleichen Übertragung der 10 % Anteile an der Klägerin von R auf die M-Verwaltungs-GmbH der Gesellschafterbestand der Klägerin unmittelbar vollständig im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG geändert.

Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21

Entscheidung:

Ist eine Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt, gilt Satz 4 (§ 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG). Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft gilt in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen (§ 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG).

"Neue Gesellschafter" sind danach solche Personen, die zuvor nicht **an der Kapitalgesellschaft** beteiligt waren.

Eine zuvor schon bestehende Beteiligung eines neuen Gesellschafters der Kapitalgesellschaft an der **Personengesellschaft** ist nicht ausschlaggebend.

Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21

Entscheidung:

Historie:

§ 1 Abs. 2a GrEStG i.d.F. bis 05.11.2015 enthielt keine Regelungen, wann ein --der grundbesitzenden Personengesellschaft zivilrechtlich fremder-- mittelbarer Anteilsübergang an ihr angenommen werden konnte.

Dann BFH-Urteil vom 24.04.2013 - II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833.

Gesetzgeber: Durch SteuerÄndG 2015 Sätze 2 bis 5 in § 1 Abs. 2a GrEStG ergänzt.

Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21

Entscheidung:

Für die unmittelbare Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft hat der Gesetzgeber in § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG eine Fiktion geschaffen und dabei auf eine **horizontale Ebenenbetrachtung** abgestellt.

Sind mindestens 95 % der Anteile an der an der grundbesitzenden Personengesellschaft unmittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft auf neue Gesellschafter übergegangen, gilt diese Kapitalgesellschaft als neue Gesellschafterin. Es gilt ein horizontales "Alles- oder Nichts-Prinzip". Ein **vertikales Hindurchrechnen** der Beteiligungen wie bei Personengesellschaften (§ 1 Abs. 2a Satz 2 GrEStG) ist nicht vorgesehen.

Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 28/21

Entscheidung:

Die Sache ist nicht spruchreif. Der BFH kann aufgrund der vorhandenen Feststellungen nicht abschließend entscheiden, ob der Feststellungsbescheid vom 23.03.2018 rechtmäßig war.

Er kann aufgrund der getroffenen Feststellungen nicht beurteilen, ob am 31.12.2016 der Grundbesitz der E-GmbH und der F-GmbH der Klägerin nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG gehörte.

Rechtsprechung zur **Zurechnung von Grundstücken !**

Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22

Wird eine an der grundbesitzenden Personengesellschaft mittelbar beteiligte Personengesellschaft in die Gesellschafterstruktur eingefügt (**Verlängerung der Beteiligungskette**), ohne dass sich die Gesellschafter geändert haben, ist **kein neuer Gesellschafter** der grundbesitzenden Personengesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG hinzugekommen.

Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22

Sachverhalt

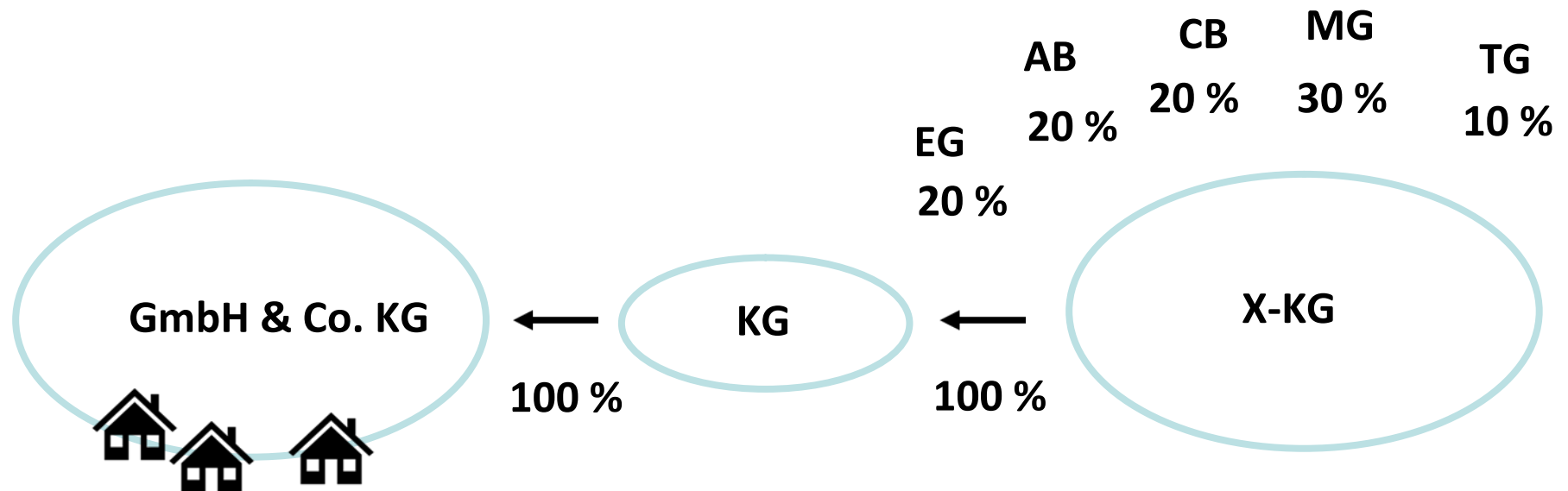
Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Sie hat Grundbesitz in mehreren Finanzamtsbezirken.

An der Klägerin war die X KG mittelbar zu 100 % über eine Beteiligung an einer weiteren KG beteiligt.

An der X KG waren bis einschließlich 16.12.2015 AB und CB in Höhe von jeweils 20 %, EG in Höhe von 20 %, MG in Höhe von 30 % und TG in Höhe von 10 % beteiligt.

Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22



Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22

Sachverhalt

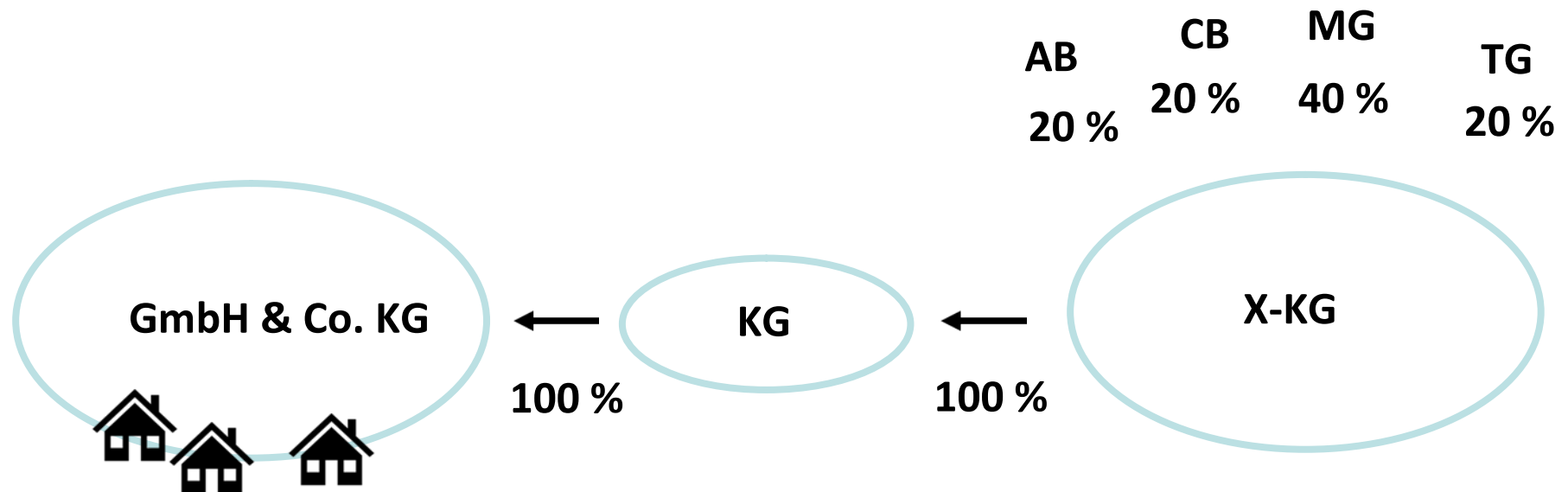
Mit notarieller Urkunde vom 17.12.2015 schenkte EG ihren Söhnen MG und TG jeweils hälftig ihren Anteil an der X KG, so dass MG nunmehr mit 40 %, TG nunmehr mit 20 % an der X KG beteiligt waren.

Mit Vertrag ebenfalls vom 17.12.2015 wurde vereinbart, dass MG seinen Anteil an der X KG in Höhe von 40 % in die Y S.r.L. (Y), eine Kapitalgesellschaft italienischen Rechts, einbringt.

Außerdem wurde vereinbart, dass TG seinen Anteil an der X KG in Höhe von 20 % in die Z S.r.L. (Z), ebenfalls eine Kapitalgesellschaft italienischen Rechts, einbringt.

Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22



Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22



Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22

Sachverhalt

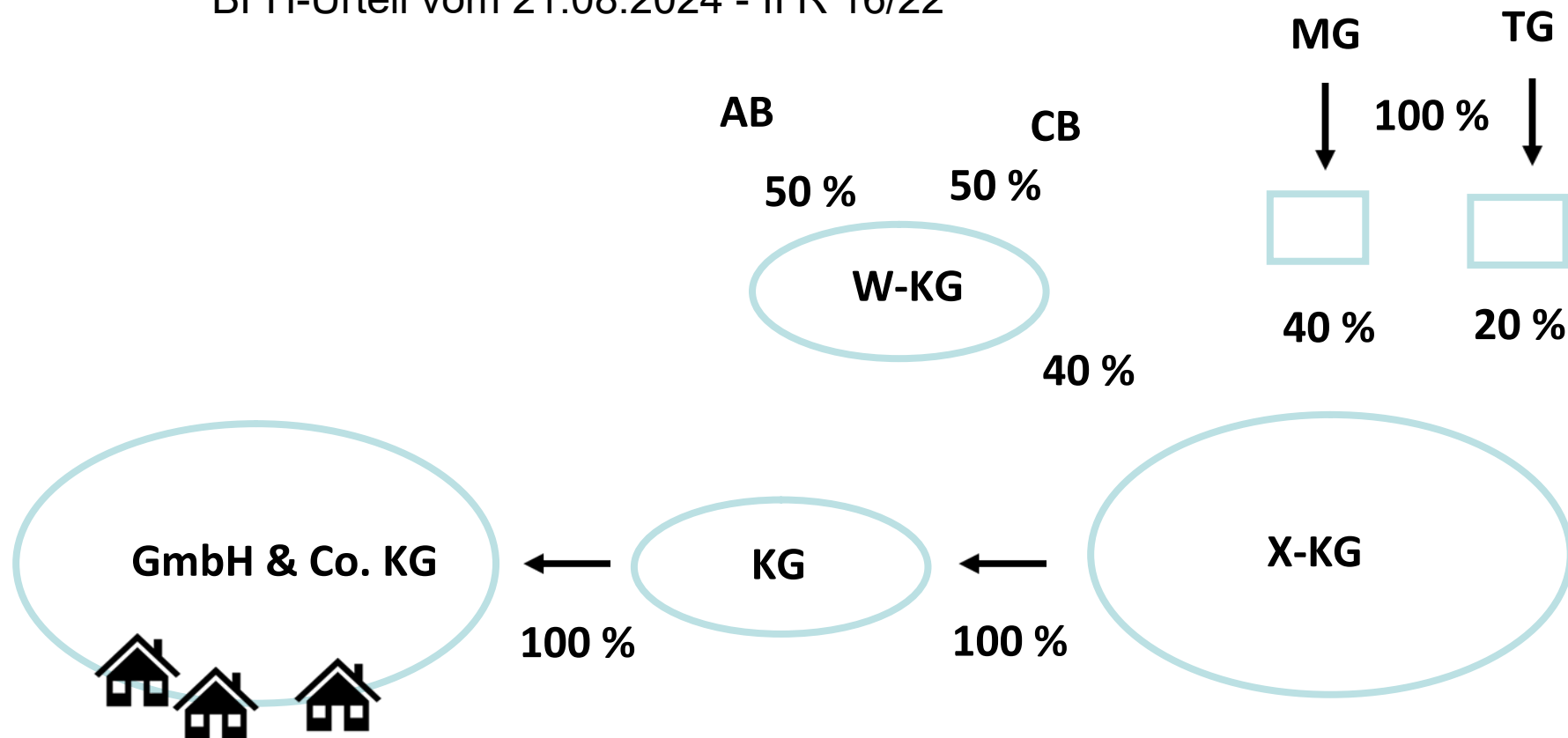
Schließlich kamen die Parteien überein, dass AB und CB ihre Anteile an der X KG in Höhe von jeweils 20 % in die am 20.10.2015 gegründete W KG einbringen. Kommanditisten der W KG mit einem Anteil in Höhe jeweils von 50 % waren AB und CB.

Das FA sah § 1 Abs. 2a GrEStG als erfüllt an und erließ gemäß § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG einen Feststellungsbescheid

Im Hinblick auf die nunmehr über die W KG vermittelten Beteiligungen von AB und CB an der X KG gewährte das FA eine Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 40 %.

Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22



Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22

Sachverhalt

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg, Wohl aber die Revision.

Nach Ansicht des BFH ist der Tatbestand nicht verwirklicht.

Der Übergang von 40 % der Anteile an der mittelbar zu 100 % an der Klägerin beteiligten X KG auf die W KG erfüllt den Tatbestand nicht, da die zuvor an der X KG zu 40 % beteiligten AB und CB nach der Abtretung weiterhin mittelbar zu 40 % über die W KG an der Klägerin beteiligt waren.

Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22

Entscheidung:

Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand von den an einer Personengesellschaft beteiligten Personengesellschaften werden durch **Multiplikation der Vmhundertsätze** der Anteile am Gesellschaftsvermögen anteilig berücksichtigt (§ 1 Abs. 2a Satz 2 GrEStG).

Nach dem eindeutigen Wortlaut der Norm sind Personengesellschaften danach als **transparent** anzusehen.

Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22

Entscheidung:

Bei mehrstöckigen Personengesellschaften ist auf allen Ebenen der beteiligten Personengesellschaften durchzuschauen und sind dortige Veränderungen der jeweiligen Beteiligungsverhältnisse in die Betrachtung miteinzubeziehen.

Dabei sind nur diejenigen Veränderungen in den Beteiligungsverhältnissen relevant, durch die solche Rechtsträger neu beteiligt werden, an denen keine gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen bestehen können --natürliche und juristische Personen außer Kapitalgesellschaften..

Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22

Entscheidung:

Bei mehrstöckigen Personengesellschaften hat sich durch die Einfügung des neuen Satz 2 in § 1 Abs. 2a GrEStG durch das SteuerÄndG 2015 als Reaktion auf BFH-Urteil vom 24.04.2013 - II R 17/10 (BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833) nichts geändert.

Wird eine an der grundbesitzenden Personengesellschaft mittelbar beteiligte Personengesellschaft in die Gesellschafterstruktur eingefügt, ohne dass sich die Rechtsträger, an denen keine gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen bestehen können, geändert haben, ist **kein neuer Gesellschafter** der grundbesitzenden Personengesellschaft hinzugekommen.

Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 16/22

Entscheidung:

Die neu zwischengeschaltete, mittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Personengesellschaft **stellt selbst** –

entgegen der Auffassung des FA (vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG vom 10.05.2022, BStBl I 2022, 801, Beispiel unter 5.3.2)–

keinen "neuen Gesellschafter" im Sinne von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG dar.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Matthias Loose
Richter am Bundesfinanzhof

