

Titel:

**Notwendiger Gegenstandspunkt der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 3 GrEStG
Feststellungsbescheid für Grunderwerbsteuer nicht auslegungsfähig Zwingende Aufhebung
eines Feststellungsbescheids zur Grunderwerbsteuer bei Angabe eines unzutreffenden
Steuerentstehungszeitpunkts**

Normenkette:

GrEStG § 1 Abs. 2a

GrEStG § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3

GrEStG § 14

GrEStG § 17 Abs. 3 S. 1 Nr. 2

AO § 38

BGB § 133

Leitsätze:

Ein Feststellungsbescheid für die GrESt (§ 17 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG) ist nicht auslegungsfähig. Daher kann die Feststellung des Steuerentstehungszeitpunkts vom FG im Klageverfahren nicht dahingehend geändert werden, dass der Erwerbsvorgang zu einem anderen Zeitpunkt verwirklicht und die Steuer zu einem anderen Zeitpunkt entstanden ist. Vielmehr ist ein Feststellungsbescheid, der einen unzutreffenden Steuerentstehungszeitpunkt zugrunde legt, zwingend vom FG aufzuheben.

Zum Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG gehört in den Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG die verbindliche Entscheidung über die Steuerpflicht dem Grunde nach, über die als Steuerschuldner in Betracht kommenden Personen, die Entscheidung über die Finanzämter, die zur Steuerfestsetzung berufen sind, sowie auch der Zeitpunkt, auf den der Grundbesitz der Personengesellschaft nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG zu bewerten ist. Die Entscheidung über den Bewertungszeitpunkt darf nach Sinn und Zweck des § 17 Abs. 3 GrEStG nicht den für die Bewertung der Grundstücke zuständigen Finanzämtern überlassen werden. (redaktioneller Leitsatz)

Ein Feststellungsbescheid für die Grunderwerbsteuer (§ 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG) ist nicht auslegungsfähig, weil mehrere zur Steuerfestsetzung berufene Finanzämter beteiligt sind und eine einheitliche Auslegung des Steuerstichtags nicht sichergestellt werden kann. (redaktioneller Leitsatz)

Daher kann die Feststellung des Steuerentstehungszeitpunkts vom FG im Klageverfahren nicht dahingehend geändert werden, dass der Erwerbsvorgang zu einem anderen Zeitpunkt verwirklicht und die Steuer zu einem anderen Zeitpunkt entstanden ist; dies gilt auch für das Finanzamt, und zwar sowohl für das Einspruchs- als auch für das Klageverfahren. (redaktioneller Leitsatz)

Ein Feststellungsbescheid für die Grunderwerbsteuer ist mithin nur rechtmäßig, wenn der Zeitpunkt der Steuerentstehung zutreffend angegeben ist. Ein Feststellungsbescheid, der einen unzutreffenden Steuerentstehungszeitpunkt zugrunde legt, ist zwingend vom FG aufzuheben. (redaktioneller Leitsatz)

Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ist erst in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem die Gesellschaftsanteile dinglich auf die neuen Erwerber übergehen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Feststellungsbescheid

Fundstellen:

StEd 2026, 225

LSK 2026, 5741

Tenor

1. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 1.9.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.2.2019 (Steuernummer ...) wird aufgehoben.

2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

I.

1

Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Bescheids über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer (GrESt) und hierbei insbesondere, ob der Erwerbsvorgang des § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) auf den zutreffenden Zeitpunkt festgestellt worden ist.

2

Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft. Einzige Kommanditisten waren A und B mit einem Kommanditanteil/Hafteinlage i.H. von jeweils 1.059.000 EUR. Komplementärin der Klägerin ist die C-GmbH (im Folgenden: GmbH) mit einer Hafteinlage von 52.000 EUR, die nicht am Vermögen der Klägerin beteiligt ist. Mit Treuhandvertrag vom 8.2.2013, auf den wegen der näheren Einzelheiten verwiesen wird, übertrugen die Kommanditisten A und B ihre gesamten Kommanditanteile an der (grundbesitzenden) Klägerin i.H. von jeweils 1.059.000 EUR (Hafteinlage) auf die Z-GmbH; der Treuhandvertrag war auf einen Zeitraum von sechs Monaten abgeschlossen (vgl. § 3 des Treuhandvertrags vom 8.2.2013) und wurde mit Abänderungsvertrag vom 28.3.2013 auf unbestimmte Zeit geschlossen. Die Handelsregisteranmeldung bzgl. der o.g. Übertragungen der Kommanditanteile erfolgte mit UrkNr. .../13 vom 25.2.2013 wie folgt: „Der Kommanditist A hat seinen gesamten Kommanditanteil ... im Wege der Sonderrechtsnachfolge durch Vertrag vom 8.2.2013 an die Z-GmbH ... übertragen und ist damit aus der Gesellschaft (= Klägerin) ausgeschieden. Der Kommanditist B hat seinen gesamten Kommanditanteil ... im Wege der Sonderrechtsnachfolge durch Vertrag vom 8.2.2013 an die Z-GmbH ... übertragen und ist damit aus der Gesellschaft (= Klägerin) ausgeschieden. Die Kommanditeinlage der Z-GmbH ... beträgt nun EUR 2.118.000 ...“ Die Eintragung (der o.g. Übertragungen der Kommanditanteile) im Handelsregister (des Amtsgerichts G) erfolgte am 19.8.2013. Mit Verträgen vom 21.12.2013, auf die wegen der näheren Einzelheiten verwiesen wird, übertrug die Z-GmbH jeweils einen Teil-Kommanditanteil i.H. von jeweils 1.000.000 EUR (Hafteinlage) rückwirkend zum 8.2.2013 zurück auf A und B; ausgehend von der Registeranmeldung vom 27.5.2014 (Urk. Nrn. .../2014 und .../2014 des Notars in X) erfolgte die Eintragung im Handelsregister am 11.6.2014. Mit Schriftsatz vom 10.6.2016 teilte die Klägerin die o.g. Vorgänge dem beklagten Finanzamt (FA) mit, das damit erstmals Kenntnis von den o.g. Vorgängen erlangte. Ausgehend hiervon erließ das FA am 1.9.2016 gegenüber der Klägerin unter der Steuernummer ... einen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (§ 17 Abs. 3 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes -GrEStG-); hierbei stellte das FA die Besteuerungsgrundlagen „für die am 19.8.2013 (Eintrag in das Handelsregister) verwirklichte Änderung des Gesellschafterbestandes im Sinn von § 1 Abs. 2a GrEStG, gemäß Vertrag vom 8.2.2013“ fest.

3

Den hiergegen mit Schriftsatz vom 21.9.2016 eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 6.2.2019 als unbegründet zurück; hierbei verneinte das FA sowohl die Voraussetzungen für den Tatbestand des § 16 Abs. 2 GrEStG, als auch für einen Inhaltsirrtum als auch für eine Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO). Unter Ziffer I der Gründe der Einspruchsentscheidung vom 6.2.2019 heißt es u.a. wörtlich: „Mit Treuhandvertrag vom 08.02.2013 wurden die gesamten Kommanditanteile (100 %) von A und B an der Y GmbH & Co KG (= Klägerin) in Höhe von jeweils 1.059.000 EUR auf die Z-Treuhand übertragen.“

4

Hiergegen richtet sich die am 25.2.2019 bei Gericht eingegangene Klage, zu deren Begründung die Klägerin (auch in den weiteren Schriftsätzen u.a. vom ...) im Wesentlichen Folgendes vorträgt: (...) A und B sollten ... jeweils einen symbolischen Teilkommanditanteil von jeweils 59.000 EUR auf die Z-GmbH übertragen. Aufgrund der turbulenten Zeiten seien jedoch versehentlich die gesamten Kommanditanteile der A und B übertragen worden. Dieser Fehler sei erst zum Jahresende 2013 entdeckt worden. Aufgrund eines Inhaltsirrtums nach § 119 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) und der umgehend erfolgten Anfechtung sei die Abtretung der Kommanditanteile hinsichtlich des fehlerhaft übersteigenden

Teils nach § 142 Abs. 1 BGB von Anfang an nichtig. Ferner habe die Handelsregistereintragung am 19.8.2013 lediglich deklaratorischen Charakter gehabt, wobei die ungewollte Übertragung gerade die Ursache der Handelsregistereintragung gewesen sei.

5

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (§ 17 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG) vom 1.9.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.2.2019 (Steuernummer ...) aufzuheben.

6

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen,

Das FA trägt zur Klageerwiderung (in Ergänzung zur streitgegenständlichen Einspruchsentscheidung) im Wesentlichen Folgendes vor: Die Voraussetzungen für eine Anfechtung seien im Streitfall nicht gegeben, vielmehr liege, wenn überhaupt, ein unbeachtlicher Motivirrtum vor.

7

Durch Beschluss vom 7.1.2026 wurde der Rechtsstreit dem Einzelrichter zur Entscheidung übertragen (§ 6 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-).

8

Wegen der weiteren Einzelheiten wird gem. § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Grunderwerbsteuerakte des FA, die Gerichtsakte und die Niederschrift der mündlichen Verhandlung vom 20.2.2026 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

9

Die Klage hat Erfolg.

10

1. Die zulässige, da insbesondere fristgerecht erhobene, Klage ist begründet.

11

a) Der Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 1.9.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.2.2019 (Steuernummer ...) ist rechtswidrig und die Klägerin wird dadurch i.S.d. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in ihren Rechten verletzt.

12

b) Im streitgegenständlichen Feststellungsbescheid wurde ein unzutreffender Steuerentstehungszeitpunkt festgestellt. Das FA ist im Streitfall zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG bzgl. der Übertragung der Kommanditanteile der (bisherigen) Kommanditisten A und B auf die Z-GmbH erst mit der Eintragung im Handelsregister erfüllt worden ist. Dies ergibt sich zur Überzeugung des erkennenden Gerichts aus den nachfolgenden Erwägungen:

13

aa) 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 GrEStG (in der im Streitfall geltenden Fassung) als ein auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG kann in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 16. Mai 2013 II R 3/11, BFHE 242, 169, BStBl II 2013, 963; vom 9. Juli 2014 II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, und vom 25. November 2015 II R 18/14, BFHE 251, 492; jeweils m.w.N.).

14

bb) Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht (BFH-Urteile vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, BStBl II 2014, 266; vom 24. April 2013 II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833; in BFHE 242, 169, BStBl II 2013, 963; vom 25. September 2013 II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268; in BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, und in BFHE 251, 492). Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ist danach erst in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem die Gesellschaftsanteile dinglich auf die neuen Erwerber übergehen. Nach § 1 Abs. 2a GrEStG gilt – anders als bei § 1 Abs. 3 GrEStG – nicht schon der (schuldrechtliche) Abschluss des Rechtsgeschäfts, das einen Anspruch auf Übertragung von Gesellschaftsanteilen begründet, als ein auf die Übertragung von Grundstücken gerichtetes Rechtsgeschäft, sondern erst die (dingliche) Änderung des Gesellschafterbestandes.

15

cc) Bei einer Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft von mindestens 95 % (§ 1 Abs. 2a GrEStG) werden nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG die Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet, gesondert festgestellt, wenn – wie im Streitfall – ein außerhalb des Bezirks dieses Finanzamts liegendes Grundstück betroffen ist. Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 3 GrEStG sind die Besteuerungsgrundlagen. Zu diesen gehört in den Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG die verbindliche Entscheidung über die Steuerpflicht dem Grunde nach, über die als Steuerschuldner in Betracht kommenden Personen und über die Finanzämter, die zur Steuerfestsetzung berufen sind (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 2014 II R 14/14, BFHE 248, 228, BStBl II 2015, 405, Rz 20).

16

dd) Gesondert festzustellen ist auch der Zeitpunkt, auf den der Grundbesitz der Personengesellschaft nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG zu bewerten ist. Dies ist der Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 38 AO, § 14 GrEStG), soweit nicht einer der in § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG geregelten Sonderfälle vorliegt.

17

(1) Nur die Feststellung im Bescheid nach § 17 Abs. 3 GrEStG kann eine einheitliche Beurteilung dieses Zeitpunkts gewährleisten (BFH, Urteil vom 17. Juni 2020 II R 18/17, BFHE 270, 252, BStBl II 2021, 318). Die Entscheidung über den Bewertungszeitpunkt darf nach Sinn und Zweck des § 17 Abs. 3 GrEStG nicht den für die Bewertung der Grundstücke zuständigen Finanzämtern überlassen werden.

18

(2) Eine Auslegung eines Feststellungsbescheid für die GrESt wird daher nicht zugelassen, weil mehrere zur Steuerfestsetzung berufene Finanzämter beteiligt sind und eine einheitliche Auslegung des Steuerstichtags nicht sichergestellt werden kann (vgl. Meßbacher-Hönsch, jurisPR-SteuerR 1/2021 Anm. 6 zu BFH, Urteil vom 4. März 2020 II R 35/17, BFHE 268, 545, BStBl II 2020, 514). Insoweit unterscheidet sich der Feststellungsbescheid grundlegend vom (in den Grenzen des §§ 133, 157 BGB auslegungsfähigen) GrESt-Bescheid (Loose in Viskorf, GrEStG, 20. Aufl. 2022, § 17 Rn. 65 m.w.N.; Meßbacher-Hönsch, jurisPR-SteuerR 1/2021 Anm. 6).

19

(3) So sind Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG die Besteuerungsgrundlagen für einen bestimmten Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG. Diesen Tatbeständen liegen zwar fiktive Erwerbsvorgänge zugrunde. Verwirklicht werden sie jedoch durch konkrete Rechtsvorgänge, wie z.B. Verschmelzungen oder Anteilsübertragungen. Vor allem hat für Erwerbsvorgänge, bei denen mangels Vereinbarung einer Gegenleistung eine Bewertung des Grundstücks gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG vorzunehmen ist, die Bewertung auf den zutreffenden Zeitpunkt zu erfolgen. Auf diesen Zeitpunkt ist der Grundbesitz der Personengesellschaft nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG zu bewerten (BFH-Urteil in BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 14). Die Besteuerungsgrundlagen werden danach für den zu einem bestimmten Zeitpunkt durch einen bestimmten Rechtsvorgang verwirklichten Erwerbsvorgang gesondert festgestellt.

20

(4) Die Feststellung des Steuerentstehungszeitpunkts kann vom FG im Klageverfahren nicht dahingehend geändert werden, dass der Erwerbsvorgang zu einem anderen Zeitpunkt verwirklicht und die Steuer zu einem anderen Zeitpunkt entstanden ist (BFH-Urteil in BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 20); dies gilt

auch für das FA, und zwar sowohl für das Einspruchs-, als auch für das Klageverfahren (Loose in Viskorf, GrEStG, a.a.O., § 17 Rn. 65 m.w.N.).

21

(5) Ein Feststellungsbescheid für die GrESt ist mithin nur rechtmäßig, wenn der Zeitpunkt der Steuerentstehung zutreffend angegeben ist. Ein Feststellungsbescheid für die GrESt ist hingegen rechtswidrig und daher im Klageverfahren nach § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO aufzuheben, wenn das FA im Bescheid den Zeitpunkt der Steuerentstehung unzutreffend festgestellt hat (BFH-Urteile vom 30. August 2017 II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, vom 4. März 2020 in BFHE 268, 545, BStBl II 2020, 514 und in BFHE 270, 252, BStBl II 2021, 318 Rz. 31).

22

c) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der Feststellungsbescheid vom 1.9.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.2.2019 (Steuernummer ...) rechtswidrig. Er stellt ausdrücklich – jedoch unzutreffend – fest, dass der Erwerbsvorgang durch die am 19.8.2013 erfolgte Eintragung in das Handelsregister verwirklicht worden sei.

23

aa) Mit der Handelsregistereintragung der Z-GmbH als neuen Kommanditisten der Klägerin vom 19.8.2013 hat jedoch kein Gesellschafterwechsel (und damit auch kein Erwerbsvorgang) gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG stattgefunden (vgl. auch BFH, Urteil vom 17. Juni 2020 II R 18/17, BFHE 270, 252, BStBl II 2021, 318). Vielmehr hat sich bereits durch die (infolge des Vollzugs der Treuhandverträge) am 08.02.2013 erfolgten Übertragungen der Kommanditanteile (100 %) von A und B auf die Z-GmbH der Gesellschafterbestand der Klägerin um mehr als 95 % verändert; die Handelsregistereintragung war damit lediglich deklaratorisch.

24

bb) Dass der vom FA dem streitgegenständlichen Feststellungsbescheid vom 1.9.2016 zugrunde gelegte Bewertungszeitpunkt unzutreffend ist, ergibt sich zur Überzeugung des erkennenden Gerichts nicht zuletzt aus der Ziffer I der Gründe der Einspruchsentscheidung vom 6.2.2019, wo es u.a. wörtlich heißt: „Mit Treuhandvertrag vom 08.02.2013 wurden die gesamten Kommanditanteile (100 %) von A und B an der grundbesitzenden Klägerin in Höhe von jeweils 1.059.000 EUR auf die Z-GmbH übertragen.“ Ferner ergibt sich aus dem in der mündlichen Verhandlung am 20.2.2026 vom Vertreter des beklagten FA vorgelegten (und zur Gerichtsakte genommenen) Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts, dass als Bewertungszeitpunkt nicht – wie vom streitgegenständlichen Feststellungsbescheid zugrunde gelegt – der 19.8.2013, sondern der 8.2.2013 zugrunde gelegt worden ist.

25

cc) Die Feststellung des Steuerentstehungszeitpunkts kann (nach der oben ausführlich dargelegten höchstrichterlichen Rechtsprechung) vom FG im Klageverfahren nicht dahingehend geändert werden, dass die Steuer zu einem anderen Zeitpunkt (als im Feststellungsbescheid zugrunde gelegt) entstanden ist; vielmehr war der streitgegenständliche Feststellungsbescheid vom 1.9.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.2.2019 (Steuernummer ...) zwingend aufzuheben.

26

d) Da der streitgegenständliche Feststellungsbescheid vom 1.9.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.2.2019 (Steuernummer ...) bereits wegen der unzutreffenden Feststellung des Bewertungs/Steuerentstehungszeitpunkts aufzuheben war, musste das Gericht nicht mehr auf die weiteren – zwischen den Beteiligten streitigen – Gesichtspunkte (Anfechtung der Treuhandverträge vom 8.2.2013 sowie Eingreifen von § 16 Abs. 2 GrEStG bzw. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) eingehen.

27

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

28

3. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und dem Vollstreckungsschutz folgt aus §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 der Zivilprozessordnung.