

# Urteil vom 17. Juni 2020, II R 18/17

## Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2020:U.170620.IIR18.17.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 2a, GrEStG § 17 Abs 3 S 1 Nr 2

vorgehend FG Düsseldorf, 28. März 2017, Az: 7 K 439/10 GE

## Leitsätze

1. 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).
2. 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.
3. 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.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29.03.2017 - 7 K 439/10 GE aufgehoben.

Der Bescheid des Beklagten über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 14.08.2009 und der Änderungsbescheid vom 12.12.2016 werden aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde am 24.10.2000 unter einer anderen Firma (A-KG) gegründet. Am Kapital der A-KG in Höhe von 10.000 € waren als Kommanditistinnen die B-GmbH zu 1 % und die C-GmbH zu 99 % beteiligt. Die persönlich haftende Komplementär-GmbH war nicht am Kapital der A-KG beteiligt. An der C-GmbH war D zum 09.12.2003 zu 16 % beteiligt. Im November 2000 erwarb die A-KG von der C-GmbH ein Grundstück.
- 2 Am 21.03.2007 übertrug die C-GmbH aus ihrem Kommanditanteil an der A-KG einen Anteil in Höhe von 600 € (6 %) auf D. Zu diesem Zeitpunkt betrug die Beteiligung von D an der C-GmbH 40 %. Am 03.04.2007 änderte die C-GmbH ihre Firma in E-GmbH und wurde am 04.04.2007 auf die F-GmbH verschmolzen. Die Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister erfolgte am 20.04.2007.
- 3 Am 23.12.2008 wurden in das Handelsregister der A-KG folgende Eintragungen vorgenommen: 1. das Eintreten des D mit 600 € als neuer Kommanditist, 2. die Namensänderung der C-GmbH in E-GmbH, 3. die Herabsetzung deren

Kommanditanteils auf 9.300 € sowie 4. deren Ausscheiden als Gesellschafterin und 5. der Eintritt der F-GmbH im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge.

- 4 Mit Bescheid vom 14.08.2009 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nach § 17 Abs. 3 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) fest, dass mit der Handelsregistereintragung vom 23.12.2008 ein Gesellschafterwechsel gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG stattgefunden habe. Durch die Verschmelzung der C-GmbH mit der F-GmbH und durch den Eintritt des D seien insgesamt 99 % der Anteile an der A-KG auf neue Gesellschafter übergegangen. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die A-KG erhob am 10.09.2009 Einspruch ohne Begründung. Mit Einspruchsentscheidung vom 07.01.2010 wurde der Einspruch unter Beibehaltung des Vorbehalts der Nachprüfung als unbegründet zurückgewiesen.
- 5 Mit ihrer Klage trug die Klägerin vor, der Bescheid sei bereits formell rechtswidrig. Der Erwerbsvorgang sei unrichtig bezeichnet. Nicht die C-GmbH, sondern die E-GmbH sei auf die F-GmbH verschmolzen worden. Die Verschmelzung der E-GmbH auf die F-GmbH sei mit notariellem Vertrag vom 04.04.2007 vereinbart und am 20.04.2007 in das Handelsregister eingetragen worden. Der Zeitpunkt der Verwirklichung des Grunderwerbsteuerrechtlichen Tatbestandes sei mit der Handelsregistereintragung in das Handelsregister der A-KG am 23.12.2008 unrichtig angegeben. Erst mit der Eintragung des D als Kommanditisten der A-KG sei die Übertragung der 6 % Anteile von der C-GmbH auf D vom 21.03.2007 wirksam geworden. Im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung am 20.04.2007 sei die E-GmbH folglich noch mit 99 % an der A-KG beteiligt gewesen. Somit seien bereits zu diesem Zeitpunkt mehr als 95 % auf die F-GmbH übergegangen. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG sei --wenn überhaupt-- an diesem Tag verwirklicht worden. Wenn man davon ausginge, dass die Übertragung des Kommanditanteils von 6 % am 21.03.2007 wirksam geworden sei, sei der Tatbestand nicht erfüllt. Durch die Übertragung des Anteils an der A-KG von der vormaligen C-GmbH auf D sei dieser unmittelbarer Gesellschafter der Klägerin geworden. Nach Tz. 4 des gleichlautenden Erlasses der obersten Finanzbehörden der Länder vom 26.02.2003 (BStBl I 2003, 271) sei er i.S. von § 1 Abs. 2a GrEStG "Altgesellschafter". "Altgesellschafter" seien hiernach u.a. die Gesellschafter, die vor Beginn des Fünfjahreszeitraums oder vor Erwerb des Grundstücks unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligt gewesen seien. Eine Ausnahme für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gebe es nicht. Erst in den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 25.02.2010 (BStBl I 2010, 245) werde zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften differenziert und die Auffassung vertreten, dass nur Kapitalgesellschaften, nicht aber deren Anteilseigner Altgesellschafter i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG sein könnten. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe entschieden, dass eine derartige Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften nicht zulässig sei (BFH-Urteil vom 24.04.2013 - II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833). Die Frage, ob auch Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft Altgesellschafter sein könnten, sei abschließend noch nicht geklärt. Die Klägerin habe auf die Fortgeltung des Erlasses vom 26.02.2003 vertrauen dürfen. Der Erlass vom 25.02.2010 entfalte keine Rückwirkung.
- 6 Das FA hat den angefochtenen Feststellungsbescheid während des Klageverfahrens mit Bescheid vom 12.10.2016 nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geändert. Der Bescheid wurde an die A-KG adressiert. Er stelle nunmehr die Besteuerungsgrundlagen für einen am 20.04.2007 verwirklichten Tatbestand fest. Grundlage sei die Verschmelzung der C-GmbH (neu E-GmbH) mit der F-GmbH und der Eintritt des D, wodurch 99 % der Anteile an der Klägerin auf neue Gesellschafter übergegangen seien.
- 7 Die Klägerin trug vor, der Änderungsbescheid sei nichtig, zumindest rechtswidrig. Sie habe am 18.11.2011 ihren Sitz verlegt. Das FA sei daher für den Erlass des Änderungsbescheids nicht mehr zuständig gewesen. Es handle sich um einen Verstoß gegen die verbandsmäßige Zuständigkeit, die zu einer Nichtigkeit führe und auch nicht durch eine Zustimmung des nunmehr zuständigen Finanzamtes nach § 26 Satz 2 AO geheilt werden könne. In dem geänderten Bescheid sei zudem der Vorname des Kommanditisten D falsch bezeichnet worden. Ferner sei der Adressat des Bescheids falsch bezeichnet. Sie --die Klägerin-- habe ihre Firma gewechselt. Als Adresse hätte daher ihre jetzige Firma angegeben werden müssen.
- 8 Das FA hat den Bescheid vom 12.10.2016 mangels ordnungsgemäßer Bezeichnung mit Bescheid vom 12.12.2016 nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO erneut geändert und unter Beibehaltung des bisherigen Inhalts den Vornamen des D korrigiert und als Adressaten des Bescheids nunmehr die neue Firma der Klägerin angegeben.
- 9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 852 veröffentlicht.
- 10 Nach Auffassung des FG war das FA für den Erlass des Änderungsbescheids vom 12.12.2016 zuständig. Zwar sei ein Wechsel in der örtlichen Zuständigkeit gemäß § 26 Satz 1 AO durch die Sitzverlegung der Klägerin eingetreten.

Allerdings habe das zuständige Finanzamt der Fortführung des Feststellungsverfahrens gemäß § 26 Satz 2 AO zugestimmt. Durch die Sitzverlegung habe sich die sog. Verbandszuständigkeit nicht geändert. Der Änderungsbescheid sei auch hinreichend bestimmt. In dem letzten Änderungsbescheid werde auf den Zeitpunkt der Wirksamkeit der Verschmelzung der E-GmbH auf die F-GmbH mit Eintragung in das Handelsregister der GmbHs, die jeweils am 20.04.2007 erfolgten, abgestellt. Zu diesem Zeitpunkt seien insgesamt 99 % der Anteile an der vormaligen A-KG übertragen worden; 93 % von der E-GmbH auf die F-GmbH und weitere 6 % von der vormaligen C-GmbH auf D am 21.03.2007. Im Übrigen sei ein Grunderwerbsteuerbescheid nicht allein deshalb rechtswidrig, weil jener der Besteuerung unterworfenen Rechtsvorgang nicht an dem in dem Steuerbescheid genannten, sondern an einem anderen Tage zustande gekommen sei. Die fehlerhafte Bezeichnung des Kommanditisten D sei mangels Verwechslungsmöglichkeit unerheblich.

- 11** Die Verwirklichung des § 1 Abs. 2a GrEStG sei auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass D als Altgesellschafter anzusehen wäre. D sei trotz seiner Beteiligung an der E-GmbH neuer Gesellschafter der A-KG geworden. Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die ihrerseits Gesellschafterin einer Personengesellschaft sei, seien an letzterer nicht unmittelbar beteiligt. Zivilrechtlich gebe es keine mittelbare Beteiligung der Anteilseigner der Kapitalgesellschaft an der Personengesellschaft. Daher könne nur die Kapitalgesellschaft selbst, nicht jedoch deren Anteilseigner Altgesellschafter der Personengesellschaft sein. Aus dem von der Klägerin zitierten Urteil des BFH in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833 ergebe sich nichts anderes, weil dieses ausschließlich Änderungen im mittelbaren Gesellschafterbestand betreffe und nicht wie im Streitfall den Wechsel einer Beteiligung des Anteilseigners der Kapitalgesellschaft in eine unmittelbare Beteiligung an der Personengesellschaft. Die Klägerin habe keinen Anspruch darauf gehabt, nach den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 26.02.2003 (BStBl I 2003, 271) behandelt zu werden. Sie habe nicht auf den Fortbestand dieser Erlasse vertrauen dürfen.
- 12** Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie rügt eine Verletzung des § 1 Abs. 2a GrEStG und die fehlerhafte Anwendung der gleichlautenden Ländererlasse.
- 13** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 14.08.2009 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 12.12.2016 aufzuheben.
- 14** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und des angefochtenen Feststellungsbescheids vom 14.08.2009 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 12.12.2016 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG angenommen, dass der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die Gesellschafterin einer Personengesellschaft ist, an letzterer nicht mittelbar beteiligt ist. Zudem durfte das FA im laufenden Klageverfahren den angefochtenen Bescheid nicht in der Weise ändern, dass die Besteuerungsgrundlagen nunmehr für einen anderen als den ursprünglich vorgesehenen Erwerbsvorgang festgestellt wurden.
- 16** 1. 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 als ein auf die Übereignung eines 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. BFH-Urteil vom 30.08.2017 - II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 11, m.w.N.).
- 17** a) 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. 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 (BFH-Urteil in BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 12, m.w.N.). Der Übergang von Gesellschaftsanteilen auf neue Gesellschafter kann sich auch durch eine Umwandlung, etwa durch eine Gesamtrechtsnachfolge aufgrund einer Verschmelzung nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 2 ff. des Umwandlungsgesetzes ergeben. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ist daher erfüllt, wenn eine Kapitalgesellschaft, die ihrerseits mehr als 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft hält, auf eine andere Kapitalgesellschaft verschmolzen wird.

- 18** b) § 1 Abs. 2a GrEStG setzt einen mittelbaren oder unmittelbaren Wechsel im Gesellschafterbestand der grundbesitzenden Gesellschafter voraus. Ein Übergang von Anteilen der grundbesitzenden Personengesellschaft auf Gesellschafter, die länger als fünf Jahre zuvor unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligt sind (sog. Altgesellschafter), reicht nicht aus.
- 19** aa) § 1 Abs. 2a Sätze 2 bis 5 GrEStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 02.11.2015 (BGBl I 2015, 1834) --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 Satz 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 Satz 4 GrEStG). Die Regelungen sind auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 05.11.2015 verwirklicht werden (§ 23 Abs. 13 GrEStG i.d.F. des StÄndG 2015).
- 20** bb) 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 gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 12.11.2018, BStBl I 2018, 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 der gleich lautenden Erlasse in BStBl I 2018, 1314).
- 21** cc) 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 in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833, Rz 18). Der Auffassung der Finanzverwaltung, die danach unterscheidet, ob an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft wiederum eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, folgte er ausdrücklich nicht (BFH-Urteil in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833, Rz 19). Der Senat 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.
- 22** 2. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Daher war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif.
- 23** a) 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 20.04.2007 erfüllt wurde.
- 24** Nach den Feststellungen des FG, an die der BFH im Revisionsverfahren gebunden ist (vgl. § 118 Abs. 2 FGO), waren zu diesem Zeitpunkt lediglich 93 % der Anteile an der grundbesitzenden A-KG wirksam auf neue Gesellschafter, nämlich die F-GmbH, übergegangen. Wenige Wochen zuvor --am 21.03.2007-- sind nach den Feststellungen des FG zwar 6 % der Anteile von der vormaligen C-GmbH auf D übertragen worden. D war zu diesem Zeitpunkt jedoch kein neuer Gesellschafter. Er war mit 40 % an der C-GmbH, die ihrerseits 99 % der Anteile an der A-KG hielt, beteiligt. Die Anteile der C-GmbH an der A-KG sind dem D im Umfang seiner Beteiligung an der C-GmbH wirtschaftlich

zuzurechnen, so dass er im Feststellungszeitpunkt mittelbar zu 39,6 % an der A-KG beteiligt war. Zu welchem Zeitpunkt jedoch D seine Beteiligung an der C-GmbH erworben hat, hat das FG --ausgehend von dessen Rechtsstandpunkt zu Recht-- nicht festgestellt. Dem Tatbestand lässt sich nur entnehmen, dass D zum 09.12.2003 mit 16 % an der C-GmbH beteiligt war. Es lässt sich daher nicht abschließend beantworten, ob rückwirkend betrachtet im Zeitraum von fünf Jahren vor dem 20.04.2007 sich der Gesellschafterbestand der A-KG um mindestens 95 % geändert hat.

- 25** b) Einer Zurückverweisung bedarf es aber gleichwohl nicht, denn der angefochtene Feststellungsbescheid vom 14.08.2009 und der dazu ergangene Änderungsbescheid vom 12.12.2016 sind ungeachtet der fehlenden Feststellungen rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Feststellungsbescheid vom 14.08.2009 bezeichnet --zwischen den Beteiligten unstrittig-- einen unzutreffenden Erwerbsvorgang. Mit der Handelsregistereintragung des D als neuen Kommanditisten der A-KG vom 23.12.2008 hat kein Gesellschafterwechsel gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG stattgefunden. Durch die Verschmelzung der E-GmbH mit der F-GmbH sind bereits am 20.04.2007 99 % der Anteile an der A-KG auf neue Gesellschafter übergegangen, denn die vorherige Übertragung von 6 % der Anteile vom 21.03.2007 auf D ist erst mit dessen Eintragung ins Handelsregister am 23.12.2008 wirksam geworden. Das FA 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.
- 26** aa) Nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG werden die Besteuerungsgrundlagen u.a. im Fall des § 1 Abs. 2a GrEStG durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet, gesondert festgestellt, wenn --wie im Streitfall-- ein außerhalb des Bezirks dieses Finanzamtes liegendes Grundstück betroffen ist. Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 3 GrEStG sind die Besteuerungsgrundlagen. Zu den Besteuerungsgrundlagen gehören die verbindliche Entscheidung über die Steuerpflicht des jeweiligen Erwerbsvorgangs dem Grunde nach, über die als Steuerschuldner in Betracht kommenden natürlichen oder juristischen Personen, über die Finanzämter, die zur Steuerfestsetzung berufen sind und die Angabe der betroffenen Grundstücke (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.2017 - II R 36/15, BFHE 257, 482, BStBl II 2017, 1215, Rz 15, m.w.N.).
- 27** bb) Gegenstand eines Bescheids nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG ist auch der Zeitpunkt, auf den der Grundbesitz der Personengesellschaft nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG zu bewerten ist (BFH-Urteil in BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 14). 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. Nur die Feststellung im Bescheid nach § 17 Abs. 3 GrEStG kann eine einheitliche Beurteilung dieses Zeitpunkts gewährleisten (BFH-Urteil in BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 14).
- 28** cc) Ein Feststellungsbescheid für die Grunderwerbsteuer ist rechtswidrig und im Klageverfahren nach § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO aufzuheben, wenn das Finanzamt im Bescheid den Zeitpunkt der Steuerentstehung unzutreffend festgestellt hat (BFH-Urteil in BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 19).
- 29** (1) Die Feststellung des Steuerentstehungszeitpunkts kann vom FG nicht dahingehend geändert werden, dass die Steuer zu einem anderen Zeitpunkt entstanden ist (BFH-Urteil in BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 20). Nichts anderes gilt für das Finanzamt. Zwar eröffnet § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO --und im Streitfall zudem § 164 Abs. 2 AO-- grundsätzlich eine weitreichende Möglichkeit, angefochtene Bescheide während des Klageverfahrens zu ändern. Die Norm ermächtigt das Finanzamt jedoch nicht, die Besteuerungsgrundlagen für einen anderen als den vom ursprünglichen Feststellungsbescheid erfassten Erwerbsvorgang festzustellen.
- 30** (2) Zu einem Grunderwerbsteuerbescheid hat der BFH entschieden, dass dieser zwar nicht allein deshalb rechtswidrig ist, weil jener der Besteuerung unterworfenen Rechtsvorgang nicht an dem in dem Steuerbescheid genannten, sondern an einem anderen Tage zustande gekommen ist (BFH-Urteil vom 07.06.1978 - II R 97/77, BFHE 125, 397, BStBl II 1978, 568). Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die Behörde einen anderen als den im Steuerbescheid benannten Erwerbsvorgang besteuern wollte (vgl. Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., Vorb. § 15 Rz 3). Reicht der vom Grunderwerbsteuerbescheid erfasste Lebenssachverhalt nicht aus, um den Tatbestand, an den das GrEStG die Steuerpflicht knüpft, zu erfüllen, ist der Bescheid rechtswidrig, ohne dass die Behörde im Einspruchsverfahren den im Bescheid bezeichneten --unzutreffenden-- Erwerbsvorgang durch einen anderen --zutreffenden-- ersetzen könnte (vgl. BFH-Urteil vom 28.07.1993 - II R 50/90, BFH/NV 1993, 712). Die dem FA nach § 367 Abs. 2 AO eingeräumte Überprüfungsberechtigung und damit seine Entscheidungsbefugnis wird durch den angefochtenen Verwaltungsakt begrenzt. Nur im Rahmen des Lebenssachverhalts, der durch den angefochtenen Verwaltungsakt erfasst worden ist, darf das Finanzamt prüfen, ob der steuerrechtlich erhebliche

Sachverhalt richtig und vollständig ermittelt worden und die nach dem verwirklichten Steuertatbestand entstandene Steuer richtig festgestellt worden ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1993, 712; Pahlke, a.a.O., Vorb. § 15 Rz 3).

- 31** (3) Diese zur Änderung von Grunderwerbsteuerbescheiden im Einspruchsverfahren entwickelten Grundsätze gelten bei angefochtenen Bescheiden über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer erst recht. Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG sind 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. 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.
- 32** dd) Ausgehend von diesen Grundsätzen durfte das FA den angefochtenen Feststellungsbescheid vom 14.08.2009 nicht durch Bescheid vom 12.12.2016 ändern. Deshalb kann dahinstehen, ob das FA für den Erlass des Änderungsbescheids vom 12.12.2016 überhaupt zuständig war. Im ursprünglichen Feststellungsbescheid hatte das FA die Besteuerungsgrundlagen auf den 23.12.2008 festgestellt. Zu diesem Zeitpunkt wurde D als Kommanditist im Handelsregister der A-KG eingetragen. Durch Änderungsbescheid vom 12.12.2016 wurden die Besteuerungsgrundlagen auf den 20.04.2007 festgestellt. Zu diesem Zeitpunkt wurde die früher als C-GmbH firmierende E-GmbH auf die F-GmbH verschmolzen. Das ist nicht nur eine unzureichende Beschreibung desselben Erwerbsvorgangs, sondern ein anderer Erwerbsvorgang.
- 33** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)