
Datum: 23.03.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 1561/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0323.5K1561.15.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II B 66/17

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens einschließlich der Revision trägt der Kläger.

Tatbestand:

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Festsetzung von Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) die Festsetzungsverjährung entgegensteht.

2

Der Kläger verkaufte durch notariell beurkundeten Vertrag vom2000, UR.Nr. .../2000, einen Teilgeschäftsanteil von 5.000 DM an der von ihm als Alleingesellschafter mit einem Stammkapital von 50.000 DM gegründeten grundstücksbesitzenden A GmbH (GmbH) an Frau B zum Nennwert. Einen weiteren Geschäftsanteil von 20.000 DM übertrug er durch den Vertrag treuhänderisch ebenfalls zum Nennwert auf Frau B. Den ihm verbliebenen Geschäftsanteil von 25.000 DM verkaufte er durch notariell beurkundeten Vertrag vom2001, UR.Nr. .../2001, wiederum zum Nennwert an Frau B. Diese Verträge wurden vom Notar an die Körperschaftsteuerstelle des Beklagten übersandt und sind nach Aktenlage nicht bei der Grunderwerbsteuerstelle angekommen.

3

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom2002, UR.Nr. .../2002, erwarb der Kläger von Frau B sämtliche Anteile an der GmbH zum Preis von 178.932,16 € (350.000 DM) zurück. Dem Kaufvertrag vom2002 war ein notariell beurkundetes Kaufangebot vom2001, UR.Nr. .../2001a, der C GmbH an den Kläger zum Erwerb der Anteile an der GmbH vorausgegangen. Dieses Angebot nahm der Kläger mit notariell beurkundetem Vertrag ebenfalls vom2002, UR.Nr. .../2002a, an. Die Verträge .../2002 und .../2002a wurden der

4

Körperschaftsteuerstelle des Beklagten durch den Notar mit Schreiben vom 31.01.2002 übersandt und gingen dort am 05.02.2002 ein. Das Kaufangebot .../2001a wurde ebenfalls an den Beklagten übersandt und ging dort am 09.11.2001 ein. Am 27.03.2002 erstellte die Körperschaftsteuerstelle eine entsprechende Kontrollmitteilung an die Grunderwerbsteuerstelle, der u.a. die Verträge .../2002, .../2002a und .../2001a beigelegt waren.

Zum Vermögen der GmbH gehörten zum Zeitpunkt der Anteilsvereinigung verschiedene Grundstücke in D. Bezüglich dieser Grundstücke ergingen folgende Bescheide über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes auf den2002 für Zwecke der Grunderwerbsteuer: 5

1. ... F-Straße a am 07.04.2010 über 39.000 €; 6
2. ... unbebaut am 18.11.2009 über 41.000 €, geändert am 28.09.2010 auf 29.000 €; 7
3. ... F-Straße b am 08.04.2010 über 3.880.500 €; 8
4. ... M-Straße ... am 30.12.2009 über 99.500 € und 9
5. ... P-Straße ... am 16.11.2009 über 532.000 €. 10

Der Gesamtvorgang wurde im Rahmen einer Betriebsprüfung des Finanzamts E beim Kläger festgestellt und an die zuständige Grunderwerbsteuerstelle des Beklagten mit Schreiben vom 24.09.2009 weiter geleitet. 11

Daraufhin setzte der Beklagte mit Bescheid vom 30.09.2009 Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG in Höhe von 105.292,00 € fest. Gegen diesen Bescheid legte der Kläger mit der Begründung der inhaltlichen Unbestimmtheit des Verwaltungsaktes Einspruch ein, dem der Beklagte entsprach und den Bescheid aufhob. Der Beklagte setzte mit Bescheid vom 22.02.2010 gegenüber dem Kläger dann erneut Grunderwerbsteuer fest und stützte sich hierbei auch auf die verlängerte Festsetzungsfrist von fünf Jahren nach § 169 Abs. 2 Satz 2 Abgabenordnung (AO), weil die Grunderwerbsteuer leichtfertig verkürzt worden sei. Die Festsetzung erfolgte bezüglich der Grundstücke F-Straße a und b auf Basis von geschätzten Einheitswerten und im Übrigen aufgrund der Feststellungsbescheide vom 18.11.2009 betreffend das unbebaute Grundstück, vom 30.12.2009 betreffend M-Straße und vom 16.11.2009 betreffend P-Straße. Im Verlauf des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens erließ der Beklagte aufgrund von Mitteilungen vom 07.04.2010 bzw. 08.04.2010 über die gesonderte Feststellung der Grundbesitzwerte für die Grundstücke F-Straße a und b am 20.04.2010 einen Änderungsbescheid, der zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde. 12

Der Einspruch wurde mit Entscheidung vom 20.03.2011 als unbegründet zurückgewiesen, wobei der Beklagte die Grunderwerbsteuer in Auswertung der geänderten Feststellung des Grundbesitzwertes für das unbebaute Grundstück verminderte. Zur Begründung seiner ablehnenden Entscheidung führte der Beklagte unter anderem aus, der Steuerfestsetzung stehe § 16 Abs. 2 GrEStG nicht entgegen, da die Vereinigung aller Anteile der GmbH in der Hand von Frau B seiner Grunderwerbsteuerstelle nicht ordnungsgemäß angezeigt worden sei. Nicht erfüllt seien auch die Voraussetzungen des § 3 Nr. 8 GrEStG, weil die Steuer für diese Anteilsvereinigung nicht entrichtet worden sei. Festsetzungsverjährung sei beim Erlass der Bescheide vom 22.02.2010 und 20.04.2010 wegen Vorliegens einer leichtfertigen Steuerverkürzung nicht eingetreten gewesen. 13

Der 5. Senat des Finanzgerichts (FG) Köln gab der auf Aufhebung der Bescheide vom 22.02.2010 und 20.04.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.03.2011 gerichteten Klage unter dem Aktenzeichen 5 K 1348/11 mit Urteil vom 12.09.2012 statt. Zur Begründung führte der Senat aus, der Anteilserwerb des Klägers durch den Vertrag vom .../2002, UR.Nr. .../2002, habe zwar den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 GrEStG erfüllt und eine ordnungsgemäße Anzeige nach §§ 18, 19 GrEStG sei nicht abgegeben worden. Die vierjährige Festsetzungsfrist sei aber beim Erlass der angefochtenen Bescheide bereits abgelaufen gewesen. Sie habe gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) mit Ablauf des 31.12.2005 begonnen, da der Erwerb der Anteile der GmbH durch den Kläger dem Beklagten weder von diesem noch vom Notar ordnungsgemäß angezeigt worden sei, und mit Ablauf des 31.12.2009 geendet. Entgegen der Ansicht des Beklagten habe sie sich nicht wegen leichtfertiger Steuerverkürzung auf fünf Jahre verlängert. Es fehle an dem erforderlichen Rechtswidrigkeits- bzw. Ursachenzusammenhang zwischen dem Fehlverhalten des Notars und des Klägers und der eingetretenen Steuerverkürzung, da die Festsetzung der Grunderwerbsteuer nur deshalb unterblieben sei, weil die von der Körperschaftsteuerstelle für die Grunderwerbsteuerstelle erstellte Kontrollmitteilung entweder nicht abgesandt worden oder amtsintern verloren gegangen sei. Es könne daher auf sich beruhen, ob der Kläger oder der Notar leichtfertig gehandelt hätten.

14

Auf die Revision des Beklagten, mit der dieser geltend machte, dass die Festsetzungsfrist wegen Vorliegens einer leichtfertigen Steuerverkürzung auf fünf Jahre verlängert sei, hob der Bundesfinanzhof (BFH) mit Entscheidung vom 03.03.2015, Az. II R 30/13, BStBl II 2015, 770, das Urteil des FG Köln vom 12.09.2012 auf und verwies die Sache zurück an das FG Köln. Der BFH bestätigte die Ansicht des FG Köln, dass eine ordnungsgemäße Anzeige nicht abgegeben wurde. Er führte aber aus, dass, soweit die Bescheide über die gesonderte Feststellung der Grundstückswerte im Jahr 2009 und somit vor Ablauf der regelmäßigen Festsetzungsfrist von vier Jahren für die Grunderwerbsteuer ergangen seien, die Grunderwerbsteuer aufgrund der durch diese Bescheide ausgelösten Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO mit Bescheiden vom 22.02.2010 und 20.04.2010 habe festgesetzt werden können, ohne dass es auf eine etwaige Verlängerung der Festsetzungsfrist wegen leichtfertiger Steuerverkürzung ankomme.

15

Soweit die Feststellungsbescheide diese Voraussetzung nicht erfüllten, hänge die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerfestsetzungen davon ab, ob sich die Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO wegen leichtfertiger Steuerverkürzung auf fünf Jahre verlängert habe. Bei der Beurteilung, ob eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliege, könnten Tatsachen, die den zum Vorliegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung führenden Kausalverlauf möglicherweise unterbrochen hätten, nicht berücksichtigt werden. Deshalb müsse das FG Köln Feststellungen dazu nachholen, ob der Kläger bei der Nichtabgabe der Anzeige leichtfertig gehandelt habe. Sei dies der Fall, habe sich die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf fünf Jahre verlängert. Die Grunderwerbsteuer sei verkürzt worden, weil sie erst mehrere Jahre nach Verwirklichung des Erwerbsvorgangs und somit nicht rechtzeitig festgesetzt worden sei. Die leichtfertige Verletzung der Anzeigepflicht nach § 18 GrEStG durch den Notar führe nicht zu einer Verlängerung der Festsetzungsfrist gegenüber dem Kläger auf fünf Jahre. Denn der eine Anzeigepflicht nach § 18 GrEStG verletzende Notar könne nicht Täter einer leichtfertigen Steuerverkürzung der Grunderwerbsteuer sein. Der Notar sei weder Steuerpflichtiger noch nehme er im Hinblick auf die Anzeigenpflicht Angelegenheiten des Steuerpflichtigen wahr.

16

Im vorliegenden zweitinstanzlichen Verfahren trägt der Kläger unter Bezugnahme auf seinen bisherigen Vortrag im Einspruchsverfahren und im Klageverfahren 5 K 1348/11 wie folgt vor:

17

Von einer vollendeten Verkürzung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO könne nur die Rede sein, wenn die Verkürzung durch die in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO beschriebene Täuschungshandlung verursacht worden sei. Habe das Finanzamt den tatsächlichen Sachverhalt gekannt und die Steuern trotzdem nicht festgesetzt, so sei der objektive Tatbestand des § 370 AO und des § 378 AO nicht erfüllt. Vorliegend habe der Beklagte durch eine Betriebsprüfung in den Jahren 2001 bis 2004 in jedem Fall Einblick in die für die Grunderwerbsteuer maßgeblichen Vorgänge erlangt, auch wenn der Prüfer möglicherweise keine Anordnung zur Grunderwerbsteuer gehabt habe. Bei Durchsicht der nicht unbedeutenden Verträge über den treuhänderischen Erwerb durch Frau B und den Rückerwerb des Klägers hätte der Prüfer auf die Grunderwerbsteuerpflicht kommen müssen.

18

Dem Kläger könne auch keine leichtfertige Steuerverkürzung vorgeworfen werden. Leichtfertigkeit bedeute nach gefestigter Rechtsprechung einen erheblichen Grad der Fahrlässigkeit, der etwa der groben Fahrlässigkeit des bürgerlichen Rechts entspreche, aber im Gegensatz hierzu auf die persönlichen Fähigkeiten des Täters abstelle. Ein derartiges Verschulden liege danach vor, wenn ein Täter nach den Gegebenheiten des Einzelfalles und seinen individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen wäre, den aus den einschlägigen gesetzlichen Regeln sich im konkreten Fall ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen. Schädlich sei es damit, wenn der Täter leichtfertig jegliche geeigneten und tauglichen Bemühungen, sich über die Steuerpflicht zu informieren, unterlasse, obwohl ihm dies ohne weiteres und ohne größere Mühen möglich gewesen wäre. Bei einer Besteuerung im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG handele sich um eine der kompliziertesten Vorschriften, wo nicht ohne weiteres eine Feststellung der Grunderwerbsteuerpflicht selbst für einen erfahrenen Steuerberater zu erkennen sei. Im Übrigen sei der Kläger der Auffassung gewesen, dass auch er mit der Anzeige und Übermittlung durch den Notar seiner Anzeigepflicht nachgekommen sei.

19

Zur Leichtfertigkeit in Zusammenhang mit der Anzeigeverpflichtung des Grunderwerb - steuergesetzes hätten bisher nur das FG Bremen mit Urteil vom 19.01.1993 2 K 163/90, EFG 1993, 540 und der BFH mit Urteil vom 19.02.2009 II R 49/07, DStRE 2009, 877, entschieden. Das FG Bremen habe über einen Sachverhalt entschieden, bei dem ein Notar seiner Pflicht gemäß § 18 GrEStG nicht nachgekommen sei. Der BFH habe einen Einbringungsverfahren beurteilt und festgestellt, dass bloße Untätigkeit nicht automatisch Leichtfertigkeit ausschließe und das Verfahren an das vorinstanzliche FG zurückverwiesen. Der BFH habe aber ausgeführt, dass sich der Steuerpflichtige bei berechtigten Zweifeln über seine steuerlichen Pflichten bei qualifizierten Auskunftspersonen zu erkundigen habe. Darüber hinaus seien an die Erfüllung der Erkundigungspflichten bei einem Kaufmann jedenfalls bei Rechtsgeschäften, die zu seiner kaufmännischen Tätigkeit gehörten, höhere Anforderungen zu stellen als bei anderen Steuerpflichtigen. Die Erkundigungspflichten beschränkten sich zudem nicht auf die steuerpflichtige Tätigkeit, sondern umfassten auch die an die Steuerpflicht anknüpfenden Verfahrenspflichten. Wer die Steuerpflicht seines Verhaltens kenne, sei umso mehr gehalten, sich um die damit verbundenen Erklärungs- und Anzeigepflichten zu kümmern. Das FG Bremen habe betont, dass für die subjektive Vorwerfbarkeit auf die äußerlich erkennbaren Indizien abzustellen und das Maß der Vorwerfbarkeit an den individuellen Fähigkeiten des Täters zu orientieren sei. Hinsichtlich der zu fordernden Sorgfalt dürften aufgrund der Kompliziertheit und Undurchsichtigkeit des Steuerrechtes keine zu hohen Anforderungen gestellt werden. Vergleichsmaßstab sei, wie sich ein Täter mit gleicher Ausbildung und Berufserfahrung in der konkreten Situation verhalten hätte.

20

21

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sei zunächst einmal darauf hinzuweisen, dass es entgegen der Auffassung des Beklagten nicht um ein Rechtsgeschäft gegangen sei, das zur üblichen kaufmännischen Tätigkeit des Klägers gehört habe. Der Verkauf von Gesellschaftsanteilen, die im Privatvermögen gehalten würden, hänge nicht mit der Führung der Geschäfte seines Unternehmens zusammen. Zudem setze der BFH voraus, dass der Steuerpflichtige seine Steuerpflicht gekannt habe. Eine Verletzung der Verpflichtung zur Anzeige setze also zumindest das Erahnen einer Steuerpflicht voraus. Es sei sicherlich allgemein bekannt, dass im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften eine Steuer anfallen könne. Dass jedoch durch eine Anteilsveräußerung an einer Gesellschaft, die Eigentümerin von Grundstücken sei, ebenfalls Grunderwerbsteuer ausgelöst werden könne, verlange schon vertiefte Kenntnisse im Steuerrecht. Es sei damit nahezu unwahrscheinlich, dass der Kläger seine Steuerpflicht habe erkennen können. Es gebe vorliegend keinerlei äußere Indizien, die darauf schließen ließen, dass der Kläger seine Grunderwerbsteuerpflicht erkannt habe. Dann zu verlangen, er müsse sich entsprechend über seine formalen Pflichten informieren, gehe fehl. Dem Kläger sei daher keine leichtfertige Steuerverkürzung vorzuwerfen. Somit sei zum 31.12.2009 Festsetzungsverjährung eingetreten.

Der Kläger beantragt, 22

die Grunderwerbsteuerbescheide vom 22.02.2010 und 20.04.2010 in Gestalt der 23
Einspruchsentscheidung vom 28.03.2011 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen. 25

Er trägt unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung und seinen Vortrag im 26
Klageverfahren 5 K 1348/11 wie folgt vor:

Die verlängerte Festsetzungsfrist von fünf Jahren gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO, also bis 27
31.12.2010, sei maßgeblich, weil die Grunderwerbsteuer leichtfertig verkürzt worden sei. Leichtfertig verkürzt seien die Beträge, für die der objektive und subjektive Tatbestand des § 378 AO erfüllt sei. Leichtfertigkeit bedeute einen erhöhten Grad von Fahrlässigkeit, der etwa der groben Fahrlässigkeit des bürgerlichen Rechts entspreche, aber im Gegensatz dazu auf die persönlichen Fähigkeiten des Täters abstelle. Dass der Kläger die erforderliche Anzeige nicht erstattet habe, sei eine gravierende Pflichtverletzung. Diese Beurteilung ergebe sich aus der überragenden Bedeutung der Anzeigepflicht für die Gleichmäßigkeit und Effektivität der Grunderwerbsbesteuerung. Die Anzeigepflicht der Beteiligten hänge auch nicht davon ab, ob und inwieweit diese die Grunderwerbsteuerpflichtigkeit eines Rechtsvorganges erkannt hätten bzw. gewusst hätten, dass eine Anzeigepflicht bestand. Die grunderwerbsteuerrechtliche Anzeigepflicht der Beteiligten sei gemäß den BFH-Urteilen vom 12.06.1996 II R 3/93, BStBl II 1996, 485 und vom 13.05.1998 II R 68/96, HFR 99, 31, objektiver Natur und bestehe unabhängig von ihren subjektiven Kenntnissen und Fähigkeiten. Der Kläger sei im Zeitpunkt der Anteilsübertragung im Januar 2002 alleiniger Geschäftsführer der A GmbH gewesen. Aufgrund seiner kaufmännischen Tätigkeit seien an ihn daher sogar höhere Anforderungen zu stellen. Er hätte sich bei rechtlichen Zweifeln über seine steuerlichen Pflichten bei qualifizierten Auskunftspersonen erkundigen müssen (BFH-Urteil vom 24.04.1996 II R 73/93, BFH/NV 1996, 731). Dann wäre ihm bekannt gewesen, mit welchem Inhalt und in welcher Form er seine Anzeigepflichten zu erfüllen gehabt hätte, insbesondere dass der Erwerb bei der Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamtes anzuzeigen gewesen sei. Für die Begehungsform des Unterlassens nach § 370 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 AO sei dabei ausreichend, dass der Täter die Finanzbehörde pflichtwidrig

über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen und dadurch den Steueranspruch konkret gefährdet habe.

Entscheidungsgründe:

28

Die Klage ist unbegründet. Die streitige Grunderwerbsteuerfestsetzung ist rechtmäßig, da sie entgegen der Ansicht des Klägers innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen ist.

29

1. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG (in der für den Streitfall maßgebenden Fassung) unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der Anteile an einer Gesellschaft begründet, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört.

30

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG liegen vor.

31

Der Kläger erwarb durch den Vertrag vom2002, UR.Nr. .../2002, unmittelbar alle Anteile an der GmbH. Zu diesem Zeitpunkt gehörten die streitbefangenen Grundstücke auch zum Vermögen der GmbH. Dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorliegen, ist zwischen den Beteiligten im Übrigen auch nicht streitig.

32

2. Entgegen der Ansicht des Klägers steht der streitigen Grunderwerbsteuerfestsetzung Festsetzungsverjährung nicht entgegen. Da die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem die Steuer entstanden ist und die Grunderwerbsteuer gemäß § 14 GrEStG und § 38 AO mit der Wirksamkeit des Erwerbsvorgangs am2002 entstanden ist, begann die Festsetzungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2002 und hätte mithin mit Ablauf des Jahres 2006 geendet.

33

a. Der Beklagte geht aber zu Recht davon aus, dass die Festsetzungsfrist hier erst mit Ablauf des 31.12.2005 begann. Denn es liegen die Voraussetzungen des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO vor, da keine wirksame Anzeige der streitigen Anteilsübertragung erfolgt ist.

34

Sowohl der Kläger (gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG) als auch der beurkundende Notar (gemäß § 18 Abs. 2 GrEStG) waren verpflichtet, dem Beklagten die Anteilsübertragung anzuzeigen. Der Kläger selbst hat unstreitig keine Anzeige erstattet. Die Anteilsvereinigung wurde lediglich vom Notar mit Schreiben vom 31.01.2002 angezeigt. Zwar reicht es nach der Rechtsprechung grundsätzlich aus, wenn der Notar seine Anzeigepflicht ordnungsgemäß erfüllt (vgl. BFH - Urteil vom 06.07.2005 II R 9/04, BFHE 210, 65, BStBl II 2005, 780) bzw. wenn nur einer der Anzeigeverpflichteten seine Anzeigepflicht erfüllt (BFH-Urteil vom 18.04.2012 II R 51/11, BFH/NV 2012, 1390 zu § 16 Abs. 5 GrEStG). In einem solchen Fall kann sich die Finanzbehörde nicht auf das Fehlen einer Anzeige durch den Steuerpflichtigen berufen. Vorliegend kommt die Anzeige des Notars dem Kläger jedoch nicht zugute, da diese nicht ordnungsgemäß war, weil das Gericht nicht feststellen konnte, dass die Anzeige des Notars an die zuständige Grunderwerbsteuerstelle gelangt ist.

35

Eine ordnungsgemäße Anzeige setzt zunächst voraus, dass durch sie die einwandfreie Identifizierung von Veräußerer, Erwerber und Urkundsperson (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 6 GrEStG) und ggf. der Gesellschaft (§ 20 Abs. 2 GrEStG) ermöglicht wird; ferner müssen der Anzeige in der Regel die in § 18 Abs. 1 Satz 2 bzw. § 19 Abs. 4 Satz 2 GrEStG genannten Abschriften beigelegt werden. Um dem Finanzamt die erforderliche Prüfung zu ermöglichen, ist es für eine ordnungsgemäße Anzeige eines nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbaren Vorgangs erforderlich, dass ihr diejenigen Rechtsvorgänge eindeutig und vollständig entnommen werden können, die den Tatbestand nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 ausgelöst oder zur

36

Tatbestandsverwirklichung beigetragen haben. Aufgrund der dem Finanzamt durch eine solche Anzeige eröffneten Ermittlungsmöglichkeiten setzt eine ordnungsgemäße Anzeige nicht zusätzlich voraus, dass die Anzeige auch die der betreffenden Gesellschaft gehörenden Grundstücke bezeichnet (geänderte Rechtsprechung des BFH in BFH/NV 2012, 1390). Das Finanzamt ist auch bei insoweit fehlenden Angaben in der Lage, sich aufgrund des übrigen Anzeigeinhalts die entsprechenden Informationen aufgrund eigener Ermittlungsmaßnahmen zu verschaffen. Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, war die Anzeige des Notars mit Schreiben vom 31.01.2002, der auch die Verträge .../2002 und .../2002a beigefügt waren, formal nicht zu beanstanden. Das Schreiben enthielt alle erforderlichen Angaben und Anlagen.

Gleichwohl war die Anzeige nicht ordnungsgemäß. Nach § 18 Abs. 5 GrEStG ist die Anzeige an das für die Besteuerung des grunderwerbsteuerlichen Vorgangs zuständige Finanzamt zu richten. Dies war im Streitfall unstreitig der Beklagte. Die in § 19 GrEStG vorgeschriebene Anzeige soll es der zuständigen Finanzbehörde ermöglichen, grunderwerbsteuerrechtlich relevante Erwerbsvorgänge zu ermitteln. Diese Möglichkeit setzt positive Kenntnis von dem Rechtsvorgang voraus. Dies wiederum bedeutet, dass die Kenntnis grundsätzlich bei der für die Verwaltung der Grunderwerbsteuer zuständigen Organisationseinheit der zuständigen Finanzbehörde vorhanden sein muss. Eine Information, die lediglich potentiell die Möglichkeit für ein Grunderwerbsteuerfestsetzungsverfahren eröffnet, konkret aber nicht dazu führen kann, da sie lediglich einer hierfür nicht zuständigen Stelle der zuständigen Finanzbehörde vorliegt, die deren grunderwerbsteuerrechtliche Relevanz nicht erkennt, ist kein positives Wissen in diesem Sinne (vgl. BFH-Urteile vom 11.06.2008, II R 55/06, BFH/NV 2008, 1876 und vom 21.06.1995 II R 11/92, BStBl II 1995, 802).

Erlangt allerdings das Finanzamt bzw. die zuständige Stelle des Finanzamtes innerhalb der Anzeigefrist durch eigene Ermittlungen oder von dritter Seite vollständige Kenntnis von den steuerpflichtigen Vorgängen, steht dies einer ordnungsgemäßen Anzeige nicht entgegen. Dies folgt aus dem Sinn und dem (Sicherungs-)Zweck der Vorschrift, dem Finanzamt zeitnah die für die Besteuerung erforderlichen Kenntnisse zu verschaffen. Diesem Sicherungszweck ist bereits durch die rechtzeitige positive Kenntnis des Finanzamts Genüge getan (BFH-Urteil vom 18.04.2012 II R 51/11, BFH/NV 2012, 1342 zu § 16 Abs. 5 GrEStG). Auch unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, haben jedoch der Kläger bzw. der Notar ihre Anzeigepflicht nicht erfüllt. Vorliegend hatte der Notar die Anzeige mit den hier relevanten Vorgängen (Verträge .../2002 und .../2002a) mit Schreiben vom 31.01.2002 lediglich an die Körperschaftsteuerstelle des Beklagten übersandt. Das Anschreiben enthielt keinen Hinweis darauf, dass es auch dazu dienen sollte, beim Beklagten eine Prüfung dahingehend zu veranlassen, ob im Hinblick auf die übersandten Vertragsurkunden vom2002 von einem grunderwerbsteuerpflichtigen Rechtsvorgang auszugehen ist.

Die Grunderwerbsteuerstelle wurde weder durch den Notar noch durch die Körperschaftsteuerstelle über die Verträge vom2002 unterrichtet. Dass das Schreiben des Notars vom 31.01.2002 nebst Anlagen finanzamtssintern an die Grunderwerbsteuerstelle weitergegeben wurde, konnte nicht festgestellt werden. Zwar befindet sich in der Körperschaftsteuerakte eine an die Grunderwerbsteuerstelle des Beklagten gerichtete Kontrollmitteilung vom 27.03.2002, der u.a. die hier relevanten Verträge .../2002, .../2002a und .../2001a beigefügt sein sollten. Eine entsprechende Kontrollmitteilung findet sich jedoch nicht in der Grunderwerbsteuerakte. Der Beklagte hat insoweit schlüssig dargelegt, dass diese Mitteilung nicht bei der Grunderwerbsteuerstelle eingegangen ist, da anderenfalls zumindest ein Eingangsvermerk erstellt worden wäre, was jedoch nicht der Fall gewesen sei.

Wenn auch gewisse Zweifel an der Darstellung des Beklagten verbleiben, lässt sich letztlich nicht abschließend klären, ob die Kontrollmitteilung bei der Grunderwerbsteuerstelle eingegangen ist. Die insoweit verbleibende Unsicherheit geht zu Lasten des Klägers. Dieser muss nachweisen, dass eine ordnungsgemäße Anzeige erfolgt ist. Dementsprechend begann im Streitfall mangels ordnungsgemäßer Anzeige die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Jahres 2005 und endete grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2009.

b. In Bezug auf die Grundstücke M-Straße, P-Straße und das unbebaute Grundstück waren am 18.11.2009, 30.12.2009 bzw. 16.11.2009 Bescheide über die gesonderte Feststellung der Grundstückswerte ergangen und damit vor Ablauf der regelmäßigen Festsetzungsfrist für die Grunderwerbsteuer von vier Jahren. Aufgrund dieser Feststellungsbescheide wurde die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO ausgelöst, sodass die Grunderwerbsteuer insoweit noch in 2010 festgesetzt werden konnte, ohne dass es auf eine etwaige Verlängerung der Festsetzungsfrist wegen leichtfertiger Steuerverkürzung ankommt. 40

Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG wird in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG die Steuer nach den Werten i.S. des § 138 Abs. 2 oder 3 BewG in der im Jahr 2002 geltenden Fassung des Art. 1 Nr. 36 des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20.12.1996 (BGBl I 1996, 2049) BewG a.F. bemessen. Die gemäß § 138 Abs. 5 BewG a.F. ergangenen Bescheide, durch die die Grundbesitzwerte nach § 138 Abs. 2 oder 3 BewG a.F. gesondert festgestellt wurden, entfalten gemäß § 138 Abs. 5 Satz 3 BewG a.F. i.V.m. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO bindende Wirkung für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer. 41

Aufgrund der Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids ist gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird, wobei dem Finanzamt die in § 171 Abs. 10 Satz 1 AO vorgesehene Frist von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids zur Verfügung steht (BFH-Urteil vom 03.03.2015 II R 30/13, BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777; BFH-Beschlüsse vom 19. Mai 2006 II B 78/05, BFH/NV 2006, 1620; vom 19. Mai 2006 II B 79/05, BFH/NV 2006, 1622, und vom 19. Mai 2006 II B 88/05, BFH/NV 2006, 1625). 42

Der Beklagte war somit jedenfalls berechtigt und verpflichtet, die Grunderwerbsteuer gegen den Kläger innerhalb der in § 171 Abs. 10 Satz 1 AO bestimmten Frist von zwei Jahren nach Bekanntgabe der im Jahr 2009 ergangenen Feststellungsbescheide festzusetzen. Dies ist vorliegend für die Feststellungsbescheide vom 18.11.2009 betreffend das unbebaute Grundstück, vom 30.12.2009 betreffend M-Straße und vom 16.11.2009 betreffend P-Straße von Bedeutung. Diese Frist hat der Beklagte eingehalten. 43

c. Entgegen der Ansicht des Klägers verlängert sich jedoch im Übrigen die grundsätzlich vierjährige Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) wegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung des Klägers gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO auf 5 Jahre und endete zum 31.12.2010 und damit erst nach Ergehen der streitigen Bescheide. 44

Steuern sind gemäß § 370 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 AO namentlich dann i.S. des § 370 Abs. 1 AO verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. § 370 Abs. 4 AO gilt nach § 378 Abs. 1 Satz 2 AO bei der leichtfertigen Steuerverkürzung entsprechend. Der Kläger hat durch die Nichterstattung einer ordnungsgemäßen Anzeige gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG den objektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 und 4 AO verwirklicht. Der Kläger hätte seine Anzeige gemäß § 19 Abs. 3 GrEStG innerhalb von zwei Wochen nach Kenntnis von der Anteilsübertragung einreichen müssen. Da dies nach den vorangegangenen Ausführungen nicht festgestellt werden kann, 45

hat der Kläger den Beklagten pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen. Dadurch sind Steuern verkürzt worden, weil die Grunderwerbsteuer nicht rechtzeitig festgesetzt werden konnte (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 4 AO).

Der Kläger handelte auch leichtfertig.

46

Leichtfertigkeit i.S. des § 378 Abs. 1 Satz 1 AO bedeutet einen erhöhten Grad an Fahrlässigkeit, der etwa der groben Fahrlässigkeit des bürgerlichen Rechts entspricht, aber im Gegensatz hierzu auf die persönlichen Fähigkeiten des Täters abstellt. Ein derartiges Verschulden liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger nach den Gegebenheiten des Einzelfalls und seinen individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen wäre, den aus den einschlägigen gesetzlichen Regelungen sich im konkreten Fall ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen. Hierzu ist eine Gesamtbewertung des Verhaltens des Steuerpflichtigen erforderlich (BFH-Urteil in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777 und vom 29.10.2013 VIII R 27/10, BFHE 243, 116, BStBl II 2014, 295, Rz 30; BFH-Beschluss vom 18.11.2013 X B 82/12, BFH/NV 2014, 292, Rz 7 ff., jeweils m.w.N.).

47

Hat der Steuerpflichtige die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen, so ist bei der Prüfung, ob Leichtfertigkeit gegeben ist, zu berücksichtigen, dass es dem Steuerpflichtigen obliegt, sich bei rechtlichen Zweifeln über seine steuerlichen Pflichten einschließlic der an die Steuerpflicht anknüpfenden Verfahrenspflichten bei qualifizierten Auskunftspersonen zu erkundigen. Bloße Untätigkeit schließt Leichtfertigkeit nicht ohne weiteres aus (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil vom 19.02.2009 II R 49/07, BFHE 225, 1, BStBl II 2009, 932, unter II.2.a). Zu beachten sind auch Ausbildung, Tätigkeit und Stellung des Steuerpflichtigen. So sind an Kaufleute jedenfalls bei Rechtsgeschäften, die zu ihrer kaufmännischen Tätigkeit gehören, höhere Anforderungen zu stellen als bei anderen Steuerpflichtigen (BFH-Urteile in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777 und in BFHE 225, 1, BStBl II 2009, 932, unter II.2.a).

48

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze liegt wegen der unterbliebenen Anzeige nach dem GrEStG eine leichtfertige Steuerverkürzung vor mit der Folge, dass die Festsetzungsfrist bis zum 31.12.2010 lief. Nach der Rechtsprechung des BFH schließt die bloße Untätigkeit Leichtfertigkeit i.S. von § 378 AO nicht aus. Dies gilt erst recht für den Kläger, der bei Abschluss der streitigen Verträge bereits seit vielen Jahren kaufmännisch tätig war und weiterhin ist und u.a. nicht nur Gesellschafter sondern auch Geschäftsführer der A GmbH war, die sich mit dem Kauf, der Bebauung und dem Verkauf von Grundstücken beschäftigt hat. Wenn auch die operative Geschäftsführung laut Klägervortrag nicht bei ihm gelegen haben soll, so war der Kläger selbst bezüglich Rechtsgeschäften mit Grundstücken, die letztlich auch zu seiner kaufmännischen Tätigkeit gehörten, ebenfalls nicht unbedarft, so dass an ihn höhere Anforderungen zu stellen sind als bei anderen Steuerpflichtigen.

49

Dem Kläger war auch der die Grunderwerbsteuer auslösende Sachverhalt bekannt. Dass und in welcher Form aufgrund dessen eine Anzeige an die zuständige Stelle des Beklagten zu erfolgen hatte, wäre dem Kläger jedenfalls auf Nachfrage bei einer qualifizierten Auskunftsperson bekannt geworden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 1, BStBl II 2009, 932). Da der Kläger steuerlich beraten war, wäre eine eindeutige Auskunft über die Frage der Anzeigepflicht ohne Schwierigkeiten einzuholen gewesen. Der vom Kläger vorgetragene Sachverhalt reicht nicht aus, ihn vom Vorwurf der Leichtfertigkeit zu entlasten. Soweit der Kläger vorgebracht hat, er sei weder von seinem Berater noch vom Notar auf die Anzeigepflicht hingewiesen worden, ist dies unerheblich. Denn sowohl die Anzeigepflicht als auch die Verpflichtung, ggf. rechtliche Auskünfte über seine steuerlichen Pflichten einzuholen, traf den Kläger selbst. Dass das Thema Grunderwerbsteuer nach eigenem

50

Bekunden des Klägers nur sekundär war, kann den Kläger nicht entlasten, bestätigt vielmehr dessen Leichtfertigkeit.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

51