

Urteil vom 22. Oktober 2025, II R 24/22

Anteilsvereinigung beim Erwerb eigener Anteile

ECLI:DE:BFH:2025:U.221025.IIR24.22.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 2, GrEStG § 18 Abs 1, GrEStG § 18 Abs 2 S 2, GrEStG § 19 Abs 1, GrEStG § 20, GrEStG § 18 Abs 1 S 1 Nr 1, GrEStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 4, GrEStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 5, GrEStG § 20 Abs 1 Nr 2, GrEStG § 20 Abs 1 Nr 3, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1

vorgehend FG Münster, 19. Mai 2022, Az: 8 K 2516/20 GrE

Leitsätze

1. Erwirbt eine grundbesitzende GmbH eigene Anteile und erhöht sich dadurch der Anteil eines Gesellschafters --ohne Berücksichtigung der von der Gesellschaft selbst gehaltenen Anteile-- rechnerisch auf mindestens 95 %, ist der Tatbestand einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Streitjahr 2010 geltenden Fassung (GrEStG) erfüllt. Das gilt auch dann, wenn mehrere Gesellschafter die nicht von der Gesellschaft selbst gehaltenen Anteile halten (Fortführung des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 20.01.2015 - II R 8/13, BFHE 248, 252, BStBl II 2015, 553).
2. Einer Anzeige nach § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 2 oder nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 GrEStG kommt keine die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung beendende Wirkung für die Festsetzungsfrist zu, wenn die nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 und 3 GrEStG erforderlichen Angaben in Bezug auf die Grundstücke vollständig fehlen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19.05.2022 - 8 K 2516/20 GrE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren Alleingesellschafterin die Stadt ... (Stadt) ist. Die Klägerin war zusammen mit anderen Gesellschaftern an der X-GmbH beteiligt. Das Stammkapital der X-GmbH betrug 3.600.000 €. Davon hielt die Klägerin 3.400.000 € (94,444 %), die X-GmbH selbst 10.920 € (0,303 %), die Stadt 168.800 € (4,688 %), die Y-AG (AG) 19.920 € (0,553 %). Die übrigen Anteile wurden von anderen Gesellschaftern gehalten.
- 2 Die X-GmbH war zunächst alleinige Kommanditistin einer Objektgesellschaft (Z-KG). Komplementärin der Z-KG war eine GmbH, deren Alleingesellschafterin die X-GmbH war und die nicht am Vermögen der KG beteiligt war. 2009 erwarb die Klägerin von der X-GmbH den größten Teil der Kommanditeinlage an der Z-KG und einen entsprechenden Anteil an der Komplementär-GmbH. Insgesamt waren ab diesem Zeitpunkt am Vermögen der Z-KG die Klägerin zu 94,9 % und die X-GmbH zu 5,1 % beteiligt. Sowohl die X-GmbH als auch die Z-KG verfügten über umfangreichen Grundbesitz.
- 3 Mit notarieller Vereinbarung vom 26.01.2010 verkaufte die AG ihren Geschäftsanteil an der X-GmbH in Höhe von 19.920 € an die X-GmbH.

- 4 Der Notar übersandte mit Schreiben vom 27.01.2010 dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine beglaubigte und eine einfache Ablichtung der Urkunde. Das Schreiben war adressiert an das "Finanzamt ..." und wies folgenden Betreff aus: "Geschäftsanteilskauf- und -übertragungsvertrag vom 26.01.2010 UR-Nr. xxx, Firma ..., Steuer-Nr. xxx; hier: Anzeige gem. § 54 EStDV". Der Text des Schreibens bestand aus zwei Sätzen, die durch einen Absatz optisch voneinander getrennt waren. Der zweite Satz lautete: "Die einfache Ablichtung bitte ich höflich an die Grunderwerbsteuerstelle weiterzureichen." Eine Weiterleitung der Urkunde an die Grunderwerbsteuerstelle erfolgte nicht. Beide Ablichtungen wurden zu der bei der Körperschaftsteuerstelle geführten Vertragsakte genommen.
- 5 Am 25.04.2016 erreichte das FA ein als Anzeige nach §§ 19, 20 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GrEStG) gekennzeichnetes Schreiben der Klägerin vom gleichen Tag, in dem diese mitteilte, dass es mit dem Erwerb der AG-Anteile durch die X-GmbH möglicherweise zu einer Anteilsvereinigung gekommen sei.
- 6 Mit Bescheid vom 21.11.2017 setzte das FA gegen die Klägerin Grunderwerbsteuer wegen einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG aufgrund des Vertrages vom 26.01.2010 in Höhe von 6.185.734 € fest. Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein. Sie vertrat die Auffassung, mit Ablauf des 31.12.2014 sei Festsetzungsverjährung eingetreten, sodass der Bescheid nicht hätte erlassen werden dürfen. Der Notar habe den Erwerbsvorgang rechtzeitig und ordnungsgemäß angezeigt. Zudem liege keine Anteilsvereinigung vor, weil es nicht zu einem Rechtsträgerwechsel gekommen sei. Die Einflussmöglichkeit, die Beherrschung und die Möglichkeit, den Willen durchzusetzen, hätten sich bei der X-GmbH durch den Erwerb ihrer eigenen Anteile nicht geändert. Im Verlauf des Einspruchsverfahrens wurde die Grunderwerbsteuer am 14.06.2018 und am 28.06.2018 zweimal nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geändert und die Grunderwerbsteuer zuletzt auf 6.232.155 € festgesetzt.
- 7 Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 06.08.2020 als unbegründet zurück. Die dagegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) unterlag der Erwerb der Anteile durch die X-GmbH nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Im Zeitpunkt des Erlasses des Grunderwerbsteuerbescheids vom 21.11.2017 sei Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten gewesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1307 veröffentlicht.
- 8 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Ihrer Auffassung nach liegt schon keine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vor. Im Hinblick auf die der X-GmbH und der Z-KG gehörenden Grundstücke sei es nicht zu einem Rechtsträgerwechsel gekommen. Bereits vor Erwerb der Anteile durch die X-GmbH hätten diese und die hinter ihr stehende Stadt die Möglichkeit gehabt, ihren Willen bei den beiden grundbesitzenden Gesellschaften durchzusetzen und dementsprechend eine mit dem zivilrechtlichen Eigentum vergleichbare Rechtszuständigkeit inne gehabt. Es sei unzutreffend, formal auf das Erreichen der 95 %-Grenze in Bezug auf die Anteile der Klägerin abzustellen. § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG sei ebenfalls nicht erfüllt. Zudem seien anders als in dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20.01.2015 - II R 8/13 (BFHE 248, 252, BStBl II 2015, 553) an der X-GmbH mehr als ein Gesellschafter beteiligt gewesen, sodass das Urteil auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar sei.
- 9 Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.11.2017 hätte auch wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht ergehen dürfen. Der Notar habe mit Schreiben vom 27.01.2010, dem eine beglaubigte und eine einfache Abschrift der notariellen Urkunde beigelegt gewesen sei, eine ordnungsgemäße Anzeige nach den §§ 18, 20 GrEStG abgegeben. Damit habe die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO geendet und der Lauf der Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31.12.2010 begonnen. Das Schreiben habe der Notar zutreffend an das zuständige FA adressiert. Es enthalte die ausdrückliche Bitte, eine Ablichtung der Urkunde an die Grunderwerbsteuerstelle weiterzureichen. Dass diese Weiterleitung unterblieben und beide Ablichtungen zur Vertragsakte genommen worden seien, könne nicht zu Lasten der Klägerin gehen.
- 10 Das Schreiben des Notars erfülle auch die an eine Anzeige nach § 20 GrEStG zu stellenden Anforderungen. Es habe eine einwandfreie Identifizierung von Veräußerer, Erwerber und Urkundsperson sowie der grundbesitzenden Gesellschaft ermöglicht. Dass der Grundbesitz hinsichtlich Kataster, Straße, Größe unter anderem nicht angegeben worden sei, sei unschädlich. Mit Blick auf die Vielzahl der betroffenen Grundstücke wäre alles andere unverhältnismäßig. Der Vordruck "Veräußerungsanzeige" hätte nicht verwendet werden können, denn es sei keine Veräußerung von Grundstücken, sondern von Gesellschaftsanteilen erfolgt. Die Anlaufhemmung für den Lauf der Festsetzungsfrist ende auch dann, wenn die Anzeige teilweise unvollständig oder unrichtig sei. Sie dürfe nur nicht derart lückenhaft sein, dass es praktisch darauf hinauslaufe, dass keine Anzeige abgegeben worden sei. Zu berücksichtigen sei, dass es weniger um die Vollständigkeit der Anzeige an sich gehe, sondern vielmehr darum, dass

das FA die Möglichkeit erhalte, von dem Grunderwerbsteuerlich relevanten Sachverhalt Kenntnis zu erlangen. Entscheidend sei, dass die Anzeige des Notars das FA in die Lage versetzt habe, das Besteuerungsverfahren unverzüglich einzuleiten. Dies sei vorliegend der Fall gewesen.

- 11** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Grunderwerbsteuerbescheide vom 21.11.2017, vom 14.06.2018 und vom 28.06.2018 sowie die Einspruchsentscheidung vom 06.08.2020 aufzuheben.
- 12** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass sich aufgrund des Erwerbs der eigenen Anteile durch die X-GmbH die Anteile an dieser Gesellschaft und an der Z-KG in der Hand der Klägerin Grunderwerbsteuerrechtlich im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG unmittelbar und mittelbar vereinigt haben und im Zeitpunkt des Erlasses des ersten Grunderwerbsteuerbescheids vom 21.11.2017 und der nachfolgenden Änderungsbescheide noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war.
- 14** 1. Der Erwerb der eigenen Anteile durch die X-GmbH mit notariellem Vertrag vom 26.01.2010 stellt einen nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG steuerbaren Erwerbsvorgang sowohl in Bezug auf die grundbesitzende X-GmbH als auch auf die grundbesitzende Z-KG dar. Die Regelungen sind gleichermaßen auf grundbesitzende Personen- und Kapitalgesellschaften anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 27.05.2020 - II R 45/17, BFHE 270, 247, BStBl II 2021, 315, Rz 12).
- 15** a) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Steuer --soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a der Vorschrift nicht in Betracht kommt-- ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden würden.
- 16** b) Die Grunderwerbsteuer ist eine Rechtsverkehrsteuer und knüpft an das Zivilrecht an (BFH-Urteil vom 20.11.2024 - II R 29/21, BFHE 287, 248, BStBl II 2025, 425, Rz 19). Beim Grundstückserwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist allein maßgeblich, wer zivilrechtlich den Anspruch auf Übereignung des Grundstücks erwirbt. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO findet in der Grunderwerbsteuer grundsätzlich keine Anwendung (BFH-Urteil vom 20.11.2024 - II R 29/21, BFHE 287, 248, BStBl II 2025, 425, Rz 19). Dasselbe gilt beim Anteilserwerb nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Maßgeblich ist, ob der Erwerber zivilrechtlich den Anspruch auf Übertragung der Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft erwirbt. Vereinigen sich dadurch erstmalig in der Hand des Erwerbers die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft zu mindestens 95 %, wird dieser so behandelt, als habe er die Grundstücke der Gesellschaft erworben (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 22.05.2019 - II R 24/16, BFHE 265, 454, BStBl II 2020, 157, Rz 12, und vom 20.11.2024 - II R 29/21, BFHE 287, 248, BStBl II 2025, 425, Rz 20).
- 17** c) Bei der Prüfung, ob die Quote von 95 % bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Anteilsvereinigung erreicht ist, bleiben eigene Gesellschaftsanteile, die eine Kapitalgesellschaft als Zwischengesellschaft oder grundbesitzende Gesellschaft selbst hält, außer Betracht. Zivilrechtlich kann eine Kapitalgesellschaft zwar eigene Anteile halten (vgl. § 33 Abs. 2 und 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, § 71 des Aktiengesetzes). Dies ändert aber nichts daran, dass die Gesellschaft begrifflich keine von ihr selbst verschiedene Person sein kann. Der Erwerber, der mindestens 95 % der nicht von der Kapitalgesellschaft selbst gehaltenen Anteile an dieser erwirbt, beherrscht das Vermögen der Gesellschaft in gleicher Weise, wie wenn der Gesellschaft selbst keine Anteile zustünden (BFH-Urteil vom 18.09.2013 - II R 21/12, BFHE 243, 393, BStBl II 2014, 326, Rz 19; Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 1095; Behrens in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 1 Rz 711; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 8. Aufl., § 1 Rz 545).
- 18** d) Erwirbt eine grundbesitzende GmbH eigene Anteile und erhöht sich dadurch der Anteil eines Gesellschafters

--ohne Berücksichtigung der von der Gesellschaft selbst gehaltenen Anteile-- rechnerisch auf mindestens 95 %, ist der Tatbestand einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt. Beim Erwerb der eigenen Anteile durch die GmbH ist das Rechtsgeschäft zwar nicht darauf gerichtet, dass sich die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft in der Hand des Erwerbers, das heißt der GmbH, selbst im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vereinigen. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist in diesem Fall jedoch über seinen Wortlaut hinaus erfüllt. Denn beim Erwerb eigener Anteile durch eine GmbH wird das Gesellschaftsvermögen der GmbH nur noch in den Geschäftsanteilen der verbliebenen Gesellschafter reflektiert (BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BFHE 285, 231, BStBl II 2025, 356, Rz 29). Aufgrund des Erwerbs der eigenen Anteile durch die GmbH erlangt der rechnerisch ohne Einbeziehung der von der Gesellschaft selbst gehaltenen Anteile zu mindestens 95 % beteiligte Gesellschafter eine dem zivilrechtlichen Eigentum an einem Grundstück vergleichbare Rechtszuständigkeit an den Grundstücken der Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 20.01.2015 - II R 8/13, BFHE 248, 252, BStBl II 2015, 553, Rz 19). Das gilt auch dann, wenn mehrere Gesellschafter die übrigen, nicht von der Gesellschaft gehaltenen Anteile halten. Für eine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist es unerheblich, ob neben dem zu 95 % beteiligten Gesellschafter weitere Gesellschafter an der grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt sind. Maßgeblich ist allein, ob einer der Gesellschafter die erforderliche Quote von mindestens 95 % erfüllt. Dieselben Grundsätze gelten auch im Rahmen des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG. Nach dieser Vorschrift unterliegt die Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft der Grunderwerbsteuer, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorausgegangen ist (vgl. BFH-Urteil vom 20.01.2015 - II R 8/13, BFHE 248, 252, BStBl II 2015, 553, Rz 21).

- 19** e) Danach erfüllt der Erwerb der eigenen Anteile durch die X-GmbH den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG. Sowohl die X-GmbH als auch die Z-KG waren --zwischen den Beteiligten unstreitig-- grundbesitzende Gesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG.
- 20** aa) Die notarielle Vereinbarung vom 26.01.2010 war darauf gerichtet, dass die X-GmbH ihren Geschäftsanteil in Höhe von 19.920 € von der AG erwirbt. Danach war die X-GmbH an ihrem eigenen Stammkapital in Höhe von 3.600.000 € mit insgesamt 30.840 € (0,856 %) beteiligt. Da die Anteile, die die X-GmbH an sich selbst hält, bei der Berechnung der Quote nicht zu berücksichtigen sind, erhöhte sich die Beteiligung der Klägerin an der X-GmbH auf 95,26 % (3.400.000 € von 3.569.160 €). Unerheblich ist nach den vorstehenden Ausführungen, dass die Klägerin nicht selbst Erwerberin der Anteile war und aufgrund des Vertrages der X-GmbH der Anspruch auf Übertragung zustand. Selbst wenn der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht als erfüllt angesehen würde, da die Klägerin selbst keinen Anteil an der X-GmbH schuldrechtlich erworben hat, wäre der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG erfüllt, da sich in der Hand der Klägerin aufgrund des Anteilserwerbs der X-GmbH unmittelbar mindestens 95 % der Anteile an der X-GmbH vereinigt haben.
- 21** bb) Im Hinblick auf die der Z-KG gehörenden Grundstücke kam es --wie das FG ebenfalls zutreffend entschieden hat-- zu einer teils unmittelbaren, teils mittelbaren Anteilsvereinigung. Die Klägerin war vor dem Erwerb der eigenen Anteile durch die X-GmbH zu 94,9 % unmittelbar an der Z-KG als Kommanditistin beteiligt. Indem sich ihre Beteiligung an der X-GmbH auf 95,26 % erhöhte, war ihr auch der Kommanditanteil der X-GmbH in Höhe von 5,1 % zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 27.05.2020 - II R 45/17, BFHE 270, 247, BStBl II 2021, 315, Rz 18 ff.), sodass sie zu mindestens 95 % an der KG beteiligt war und somit den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG erfüllt hat. Unerheblich ist, ob die Klägerin zusammen mit der Stadt bereits vor dem Anteilserwerb eine beherrschende Stellung innehatte. Maßgeblich ist allein die Grunderwerbsteuerrechtliche Betrachtungsweise.
- 22** Eine --dem § 1 Abs. 3 GrEStG-- grundsätzlich vorrangige Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG kommt im Streitfall nicht in Betracht, da Anteile am Gesellschaftsvermögen der Z-KG weder unmittelbar noch mittelbar auf neue Gesellschafter übergegangen sind. Eine (teilweise) Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 2 GrEStG im Hinblick auf die bereits vor der Anteilsvereinigung bestehende (unmittelbare) Beteiligung der Klägerin an der Z-KG kommt nach § 6 Abs. 4 Satz 1 GrEStG ebenfalls nicht in Betracht, weil die Klägerin den Kommanditanteil erst 2009 erworben hatte, sodass im Jahr der Anteilsvereinigung 2010 die seinerzeit geltende Fünfjahresfrist in Bezug auf den Vorerwerb der KG-Anteile noch nicht abgelaufen war.
- 23** 2. Wie das FG zu Recht erkannt hat, war im Zeitpunkt des Erlasses des ersten Grunderwerbsteuerbescheids vom 21.11.2017 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Festsetzungsfrist begann mangels wirksamer Anzeige des Erwerbsvorgangs aufgrund der Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO erst mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, somit mit Ablauf des Jahres 2013 zu laufen. Die vierjährige reguläre Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 1 AO endete folglich am 31.12.2017.

- 24** a) Die Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) und beginnt gemäß § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Abweichend hiervon bestimmt § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO unter anderem für Fälle, in denen eine Anzeige zu erstatten ist, dass die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem die Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten auf die Steuerentstehung folgenden Kalenderjahres. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO soll verhindern, dass die Festsetzungsfrist schon beginnt, bevor die Finanzbehörde etwas vom Entstehen des Steueranspruchs erfahren hat. Der Steuerpflichtige soll nicht durch einen Verstoß gegen seine Anzeigepflicht die der Finanzbehörde zur Verfügung stehende Zeit zur Prüfung des Steuerfalls verkürzen können (BFH-Urteil vom 25.04.2023 - II R 10/21, BFHE 280, 399, BStBl II 2023, 1020, Rz 12).
- 25** b) Eine wirksame Anzeige des vorliegenden grunderwerbsteuerlichen Vorgangs einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG, die zur Beendigung der Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO führt, setzt voraus, dass nach § 18 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 GrEStG die beurkundenden Notare oder nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 GrEStG die Steuerschuldner über den Rechtsvorgang bei dem für die Besteuerung zuständigen Finanzamt (§ 18 Abs. 1, § 19 Abs. 4 GrEStG) Anzeige erstatten. Die Anzeigen sind innerhalb von zwei Wochen nach der Beurkundung beziehungsweise nach Kenntnis von dem anzeigepflichtigen Vorgang vorzunehmen, und zwar auch dann, wenn der Vorgang von der Besteuerung ausgenommen ist (§ 18 Abs. 3, § 19 Abs. 3 GrEStG). Die Anzeigepflichten bestehen unabhängig davon, ob und inwieweit die Beteiligten erkannt haben, dass der Rechtsvorgang der Grunderwerbsteuer unterliegt beziehungsweise wussten, dass insoweit eine Anzeigepflicht besteht. Die Anlaufhemmung einer Festsetzungs- oder Feststellungsfrist tritt deshalb unabhängig von subjektiven Merkmalen schon bei objektiver Anzeigepflichtverletzung ein (BFH-Urteil vom 27.09.2017 - II R 41/15, BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, Rz 39).
- 26** Die Anzeigepflichten der Notare und Beteiligten bestehen unabhängig voneinander. Hat jedoch einer der Anzeigeverpflichteten eine den Anforderungen des § 20 GrEStG entsprechende Anzeige an das zuständige Finanzamt erstattet, so wird der Beginn der Festsetzungsfrist nicht dadurch weiter hinausgeschoben, dass der andere Anzeigepflichtige seine Anzeigepflicht nicht erfüllt (BFH-Urteil vom 16.05.2023 - II R 35/20, BFHE 281, 211, BStBl II 2024, 28, Rz 11).
- 27** c) Der notwendige Inhalt der Anzeigen ergibt sich aus § 20 GrEStG. Unter anderem verlangen § 20 Abs. 1 Nr. 2 und 3 GrEStG die Bezeichnung des Grundstücks nach Grundbuch, Kataster, Straße und Hausnummer sowie die Größe des Grundstücks und bei bebauten Grundstücken die Art der Bebauung. Gehören zum Vermögen der Gesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG mehrere Grundstücke, gelten diese Anforderungen für jedes einzelne Grundstück (BFH-Urteil vom 25.04.2023 - II R 10/21, BFHE 280, 399, BStBl II 2023, 1020, Rz 15).
- 28** aa) Es kann dahinstehen, ob § 18 Abs. 1 Satz 1 GrEStG, wonach die Anzeige des Notars "nach" amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erstatten ist, auch für die nach § 18 Abs. 2 Satz 2 GrEStG anzuzeigenden Rechtsvorgänge gilt. In jedem Fall bedeutet die Formulierung nicht, dass die nach § 20 GrEStG erforderlichen Angaben nicht angegeben werden müssen, wenn sie in einem amtlichen Formular nicht abgefragt werden oder technisch nicht in das Formular eingefügt werden können. In diesem Fall sind die in § 20 GrEStG gesetzlich vorgegebenen Angaben durch Anlagen zum Formular zu ergänzen (vgl. Wachter in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 18 Rz 192).
- 29** bb) Danach kommt einer Anzeige nach § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrEStG oder nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 GrEStG bei einer Besteuerung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG keine die Anlaufhemmung (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) beendende Wirkung für die Festsetzungsfrist zu, wenn die nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 und 3 GrEStG erforderlichen Angaben in Bezug auf ein Grundstück vollständig fehlen (vgl. BFH-Urteil vom 25.04.2023 - II R 10/21, BFHE 280, 399, BStBl II 2023, 1020, Rz 16).
- 30** (1) Dem steht die Rechtsprechung des BFH nicht entgegen, wonach die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO auch durch eine unvollständige Anzeige beendet werden kann (BFH-Urteil vom 25.04.2023 - II R 10/21, BFHE 280, 399, BStBl II 2023, 1020, Rz 17). Ob eine unvollständige Anzeige die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO beendet, ist entsprechend dem Normzweck dieser Vorschrift danach zu beurteilen, ob insoweit die der Finanzbehörde zur Verfügung stehende Bearbeitungszeit verkürzt wurde. Entscheidend ist, ob die Anzeige derart lückenhaft ist, dass dies praktisch auf das Nichteinreichen der Anzeige hinausläuft (BFH-Urteil vom 25.04.2023 - II R 10/21, BFHE 280, 399, BStBl II 2023, 1020, Rz 17).
- 31** (2) Zwar mag im Einzelfall eine unvollständige oder unrichtige Anzeige den Anlauf der Festsetzungsfrist für die Grunderwerbsteuer dann nicht hemmen, wenn alle von dem Erwerbsvorgang betroffenen Grundstücke in der

Anzeige aufgelistet wurden, aber beispielsweise eine der Pflichtangaben nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 und 3 GrEStG wie die Katasterbezeichnung oder die Angabe von Straße und Hausnummer des aufgelisteten Grundstücks unvollständig oder unrichtig sind (BFH-Urteil vom 25.04.2023 - II R 10/21, BFHE 280, 399, BStBl II 2023, 1020, Rz 18). Sind die Grundstücke bekannt, ist es für die Finanzbehörde grundsätzlich möglich, die Grundstücke zu identifizieren und die Besteuerung durchzuführen. Eine weitere Anlaufhemmung ist bei einer solchen in Teilen unvollständigen oder unrichtigen Anzeige nicht geboten. Etwas anderes gilt aber schon dann, wenn einzelne Grundstücke in der Auflistung vollständig fehlen. In einem solchen Fall ist es ungewiss, ob und wann das Finanzamt von den fehlenden betroffenen Grundstücken Kenntnis erlangt (BFH-Urteil vom 25.04.2023 - II R 10/21, BFHE 280, 399, BStBl II 2023, 1020, Rz 18). Dies gilt erst recht, wenn der Gesellschaft eine Vielzahl von Grundstücken gehört, in der Anzeige kein einziges dieser Grundstücke benannt ist und lediglich sinngemäß zum Ausdruck kommt, dass der Gesellschaft Grundstücke gehören.

- 32** d) Unter Beachtung dieser Grundsätze ist das FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.11.2017 und die nachfolgenden Änderungsbescheide vom 14.06.2018 und vom 28.06.2018 innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen sind.
- 33** aa) Die vierjährige Verjährungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) begann mangels wirksamer Anzeige des Erwerbsvorgangs nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO erst mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, hier mit Ablauf des Jahres 2013, und endete am 31.12.2017. Der erste Grunderwerbsteuerbescheid erging vor Ablauf der Frist am 21.11.2017. Aufgrund des von der Klägerin eingelegten Einspruchs war der Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 3a AO gehemmt, sodass die im Laufe des Einspruchsverfahrens ergangenen Änderungsbescheide vom 14.06.2018 und vom 28.06.2018 ebenfalls noch innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen sind.
- 34** bb) Vor Beginn der Festsetzungsfrist ist keine die Anlaufhemmung beendende Anzeige beim FA eingegangen. Die Klägerin selbst hatte keine Anzeige erstattet. Das an das FA gerichtete Schreiben des Notars vom 27.01.2010, dem die notarielle Urkunde in einfacher und beglaubigter Ablichtung beigefügt war, ist nicht geeignet, die Anlaufhemmung vor Ablauf der drei Jahre zu beenden. Dabei kann dahinstehen, ob das Schreiben eindeutig an die für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zuständige Stelle gerichtet war und von der Körperschaftsteuerstelle hätte weitergeleitet werden müssen. Jedenfalls erfüllt das Schreiben nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 20 GrEStG. Weder in der notariellen Urkunde noch in dem Anschreiben waren die Grundstücke aufgeführt, die von dem Erwerbsvorgang betroffen sind. Das FA konnte anhand des Schreibens weder erkennen, welche Grundstücke von dem Erwerbsvorgang betroffen sind, noch eigene Ermittlungen zur genauen Bezeichnung dieser Grundstücke anstellen.
- 35** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de