

wirkung des Fonds nach materiellem Steuerrecht ohne entsprechenden Ausschüttungsbeschluss nicht zugerechnet werden.

Erst recht gilt dies im Hinblick auf die steuerstrafrechtliche Bewertung. Wegen der Vorgaben des Art. 103 Abs. 2 GG, die auch hinsichtlich der Auslegung des Fondsbegriffs des InvG und des InvStG im Rahmen des Tatbestands der Steuerhinterziehung des § 370 AO zu beachten sind, darf die Anwendbarkeit des InvG und des InvStG nicht im Wege teleologischer Reduktion auf solche Fonds beschränkt werden, die das vermeintliche Erfordernis der Fremdverwaltung erfüllen. Denn der Legaldefinition des Investmentvermögens lässt sich weder auf der Grundlage ihres Wortlauts noch im Wege der teleologischen Auslegung ein solches Erfordernis entnehmen. In steuerstrafrechtlicher Hinsicht fehlt es aus diesem Grund an einer Steuerverkürzung i.S.d. § 370 Abs. 1, Abs. 4 AO, so dass bereits der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht verwirklicht ist. Zudem fehlt es auf Seiten der Anleger der hier erörterten Spezialfonds an dem erforderlichen Vorsatz. Das momentan stattfindende massive Vorgehen der Finanz- und Strafverfolgungsbehörden gegen die Anleger der luxemburgischen Spezialfonds ist nach alledem unrechtmäßig.

Ungeachtet dessen kann es weder in aufsichts- noch in zivilrechtlicher Hinsicht als Pflichtverletzung gewertet werden, wenn Kreditinstitute bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen in Bezug auf Anleger der besagten Spezialfonds eine Verdachtsmeldung nach dem Geldwäschegesetz abgeben.

Prof. Dr. Michael Stöber ist Universitätsprofessor an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel und Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Steuerrecht, Handels- und Wirtschaftsrecht. Schwerpunkte seiner Forschungs- und Veröffentlichungstätigkeit sind insbesondere das deutsche und europäische Vertrags-, Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht.



Dr. Jens Kleinert, RA/FAStR, ist als Steuerpartner im Kölner Büro einer internationalen Sozietät tätig. Zu seinen Tätigkeitsschwerpunkten gehört die Beratung auf dem Gebiet des Ertrag- sowie Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, insbesondere auch unter Einsatz von Investmentvermögen.



Dipl.-Betriebsw. (FH) Andreas Fertig, StB

Neue grunderwerbsteuerliche Anzeigepflichten beim Asset Deal?

Seit einiger Zeit werden von bayerischen Finanzämtern Verspätungszuschläge gegen den Erwerber von inländischen Grundstücken festgesetzt, wenn der beurkundende Notar seiner Anzeigepflicht gem. § 18 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 GrEStG nicht (rechtzeitig) nachgekommen ist. Der nachfolgende Beitrag setzt sich kritisch mit dieser Verwaltungspraxis auseinander und zeigt möglichen Handlungsbedarf beim Kauf bzw. Verkauf von inländischen Grundstücken auf.

I. Ausgangslage

Der Abschluss eines Grundstückskaufvertrags über ein inländisches Grundstück löst gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG Grunderwerbsteuer aus, da durch diesen der Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet wird. Nach § 18 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 GrEStG hat der beurkundende Notar innerhalb von zwei Wochen nach der Beurkundung dem zuständigen FA schriftlich Anzeige zu erstatten und dies auch dann, wenn die Wirksamkeit des Rechtsvorgangs vom Eintritt einer Bedingung, vom Ablauf einer Frist oder von einer Genehmigung abhängig ist. Kommt es zu einer verspäteten Festsetzung von Grunderwerbsteuer durch das FA, weil der beurkundende Notar seiner Anzeigepflicht gem. § 18 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 GrEStG nicht (rechtzeitig) nachgekommen ist, setzen bayerische Finanzämter

Verspätungszuschläge von bis zu 25000 Euro gegen den Erwerber eines Grundstücks fest. Zur Begründung führt das FA aus, dass der Erwerber seine Vorlage- bzw. Anzeigepflicht aus dem Erwerb des Grundstücks gem. „§ 19 Abs. 1 S. 1¹ GrEStG verletzt habe. Im Hinblick auf die Entscheidung des BFH vom 30.10.1996² sei zu beachten, dass an dem Erwerbsvorgang Beteiligte nach § 19 Abs. 1 S. 1 GrEStG auch dann anzeigepflichtig seien, wenn Gerichte, Behörden und Notare insoweit einer eigenen Anzeigepflicht aus § 18 GrEStG unterliegen. Dem Vernehmen nach basiert diese Verwaltungspraxis auf der Grundlage einer amtsinternen Arbeitsanweisung, so dass die Behörde den Einspruch i.S.d. § 367 AO abzulehnen hätte.

II. Verspätungszuschläge

Nach § 152 AO kann gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, ein Verspätungszuschlag von bis zu 25000 Euro festgesetzt werden.

¹ Das FA verweist in diesem Zusammenhang allgemein auf die Anzeigepflichten des § 19 Abs. 1 S. 1 GrEStG und leitet daraus, obwohl offensichtlich keiner der in Nr. 1 bis 8 genannten Fälle vorliegt, eine eigene Anzeigepflicht der Steuerschuldner ab.
² BFH, 30.10.1996 – II R 69/94, BStBl. II 1997, 85, BB 1997, 615.

Die Anzeigepflichten, die der Erwerber und Veräußerer des Grundstücks als Steuerschuldner gem. § 19 GrEStG zu erfüllen haben, gelten gem. § 19 Abs. 5 GrEStG kraft Gesetzes als Steuererklärungen. Somit kann grundsätzlich gegen denjenigen, der seine Anzeigepflichten nach § 19 GrEStG verletzt, rechtswirksam ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden.³

1. Entscheidung des BFH vom 30.10.1996

a) Sachverhalt (vereinfacht)

In dem vom BFH in seiner Entscheidung vom 30.10.1996⁴ zu beurteilenden Fall wurde durch notariell beurkundeten Vertrag ein unbebautes Grundstück erworben. Darüber hinaus schlossen die Erwerber noch einen Generalunternehmervertrag über die schlüsselfertige Erstellung eines Gebäudes auf dem Grundstück, welches durch denselben Notar am selben Tag beurkundet wurde. Der Notar hat lediglich den notariell beurkundeten Grundstückskaufvertrag angezeigt. Demnach hat das FA als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zunächst nur den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück herangezogen. Einige Jahre später erhielt die Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamts Kenntnis von dem Generalunternehmervertrag und bezog sodann auch das von der Erwerberin zu leistende Entgelt aus dem Generalunternehmervertrag in die Grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage mit ein.

b) Entscheidungsgründe

Nach Ansicht des BFH führt der Abschluss des Generalunternehmervertrags dazu, dass Gegenstand des Erwerbsvorgangs das Grundstück mit dem noch zu errichtenden Gebäude ist und demgemäß auch die Aufwendungen für die Errichtung des Gebäudes in die Grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung miteinzubeziehen seien. Nach § 19 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG sind die an einem Erwerbsvorgang Beteiligten verpflichtet, Anzeige zu erstatten über jede Erhöhung der Gegenleistung des Erwerbs durch Gewährung von zusätzlichen Leistungen neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung (einheitlicher Leistungs- bzw. Vertragsgegenstand). Der Generalunternehmervertrag über die Errichtung des Gebäudes auf dem erworbenen Grundstück erfülle die Voraussetzung der Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG. Der BFH stellte klar, dass Anzeigepflichten nach § 19 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG unabhängig davon bestünden, ob derselbe Vorgang auch durch Gerichte, Behörden oder Notare nach § 18 GrEStG anzeigepflichtig ist.

Da die Steuerschuldner ihrer Anzeigepflicht nicht nachgekommen waren, begann die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 Nr. 1 AO erst mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgte, in dem die Steuer entstanden war. Eine Festsetzung der Grunderwerbsteuer war im Urteilsfall noch möglich, da noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war.

2. Informationsbedürfnis vs. Grundsatz der Bestimmtheit

Die Finanzämter sollen durch die Anzeigepflichten die erforderlichen Informationen erhalten, um der von Art. 3 GG geforderten Gleichheit bei der Durchsetzung der Steuererhebung gerecht werden zu können. Die Informationspflichten finden ihre Grenze allerdings in den Vorschriften der §§ 18 bis 22 GrEStG. Für die Beteiligten muss die Begründung von Anzeige- oder Erklärungspflichten objektiv erkennbar sein.⁵ Das rechtsstaatliche Gebot hinreichender Bestimmtheit der Ge-

setze zwingt den Gesetzgeber zwar nicht, Gesetzestatbestände stets mit genau erfassbaren Maßstäben zu umschreiben, allerdings sind Regelungen so bestimmt zu fassen, wie dies nach der Eigenart der zu ordnenden Lebenssachverhalte und mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist.⁶

Das Informationsbedürfnis der Finanzämter sollte zudem selbst bei ausländischen Beurkundungen, die das Grundbuchrechtliche Eigentum berühren, erfüllt werden, denn der Erwerber eines Grundstücks darf nach § 22 Abs. 1 S. 1 GrEStG nur dann in das Grundbuch eingetragen werden, wenn eine Unbedenklichkeitsbescheinigung des zuständigen Finanzamts vorgelegt wird. Ein Rechtsanspruch auf eine Unbedenklichkeitsbescheinigung besteht nach § 22 Abs. 2 S. 1 GrEStG nämlich erst dann, wenn die Finanzbehörde von dem Vorgang erfahren hat und somit die Grunderwerbsteuer entweder entrichtet, sichergestellt oder gestundet worden ist oder wenn Steuerfreiheit gegeben ist.⁷

3. Anzeigepflichten nach § 19 GrEStG

Das Schrifttum folgt der ständigen Rechtsprechung des BFH,⁸ wonach die Anzeigepflichten des § 19 Abs. 1 S. 1 GrEStG neben den Anzeigepflichten des § 18 GrEStG bestehen.⁹ Die Anzeigepflicht der Steuerschuldner besteht selbst dann, wenn der Notar die Erfüllung seiner Anzeigepflicht zusagt und dadurch die Anzeige durch den Steuerpflichtigen für entbehrlich gehalten wird.¹⁰ Die Steuerschuldner haben ihrer Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 3 GrEStG innerhalb von zwei Wochen, nachdem sie von dem anzeigepflichtigen Vorgang Kenntnis erhalten haben, nachzukommen.

Um den Beginn der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO in Gang zu setzen ist es allerdings ausreichend, wenn nur einer der Anzeigepflichtigen i. S. d. § 18 bzw. i. S. d. § 19 GrEStG seiner Anzeigepflicht nachkommt.¹¹ Gleichermaßen gilt eine Anzeige i. S. d. § 16 Abs. 5 GrEStG bereits dann als ordnungsgemäß, wenn nur eine der anzeigepflichtigen Personen i. S. d. § 18 bzw. des § 19 GrEStG die Anzeige vorgenommen hat.¹²

Ein Grundstückskaufvertrag ist durch den beurkundenden Notar dem FA nach § 18 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 GrEStG zur Anzeige zu bringen. Eine gleichzeitige Anzeigepflicht i. S. d. § 19 Abs. 1 S. 1 GrEStG kann dann gegeben sein, wenn einer der in Nr. 1 bis 8 aufgeführten Vorgänge gegeben ist. Liegt dagegen keiner der in § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 8 GrEStG genannten Fälle vor, besteht auch nach S. 1 dieser Vorschrift keine Anzeigepflicht der Steuerschuldner.¹³ Da durch Abschluss eines Grundstückskaufvertrags der Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet wird, liegt regelmäßig keiner der in § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 8 GrEStG bezeichneten Vorgänge vor.

3 Anstelle vieler *Rätke*, in: Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 152, Rn. 5.

4 BFH, 30.10.1996 – II R 69/94, BStBl. II 1997, 85, BB 1997, 615.

5 *Pahlke*, GrEStG, 5. Aufl. 2014, § 18 Rn. 1.

6 Allgemein zum Bestimmtheitsgebot BVerfG, 24.11.1981 – 2 BvL 4/80, BVerfGE 59, 104–119.

7 So auch *Heine*, UVR 2002, 246, 250.

8 BFH, 30.10.1996 – II R 69/94, BStBl. II 1997, 85, BB 1997, 615; BFH, 4.3.1999 – II R 79/97, BFH/NV 1999, 1301; BFH, 6.7.2005 – II R 9/04, BStBl. II 2005, 780, BB 2005, 2006 Ls.

9 *Viskorf*, in: Boruttau, GrEStG, 17. Aufl. 2011, § 19, Rn. 14; *Hofmann*, GrEStG, 10. Aufl. 2014, § 19, Rn. 2; *Pahlke*, GrEStG, 5. Aufl. 2014, § 19, Rn. 4.

10 BFH, 4.3.1999 – II R 79/97, BFH/NV 1999, 1301.

11 BFH, 6.7.2005 – II R 9/04, BStBl. II 2005, 780, BB 2005, 2006 Ls.; *Viskorf*, in: Boruttau, GrEStG, 17. Aufl. 2011, § 19, Rn. 15 m.w.N.; *Gottwald/Behrens*, Grunderwerbsteuer, 5. Aufl. 2015, Rn. 1052.

12 BFH, 20.1.2005 – II B 52/04, BStBl. II 2005, 492, BB 2005, 986 Ls.; BFH, 21.6.1995 – II R 11/92, BStBl. II 1995, 802, BB 1995, 2463.

13 So auch *Viskorf*, in: Boruttau, GrEStG, 17. Aufl. 2011, § 19, Rn. 12; *Hofmann*, GrEStG, 10. Aufl. 2014, § 19, Rn. 2; *Pahlke*, GrEStG, 5. Aufl. 2014, § 19, Rn. 4.

Damit ergibt sich bei einem gewöhnlichen Grundstückskaufvertrag gerade keine Anzeigepflicht der Steuerschuldner aus § 19 Abs. 1 S. 1 GrEStG.

Eine Anzeigepflicht kann sich ferner nicht nach § 19 Abs. 1 S. 2 GrEStG ergeben, da diese Auffangklausel nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur dann einschlägig ist, wenn eine Anzeigepflicht nach § 18 GrEStG nicht besteht. Eine Anzeigepflicht der Notare besteht allerdings gerade bei einem Grundstückskaufvertrag nach § 18 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 GrEStG, so dass nach dem eindeutigen Wortlaut des Satzes 2 dieser Vorschrift die Steuerschuldner nicht zur Anzeige verpflichtet sind. Weiterhin ergibt sich im vorliegenden Fall keine Anzeigepflicht der Steuerschuldner aus § 19 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 GrEStG.

Die Pflicht zur Anzeige gem. § 18 GrEStG trifft nach herrschender Meinung nicht die ausländischen, sondern nur die inländischen Notare.¹⁴ Wird eine Auslandsbeurkundung über ein inländisches Grundstück vollzogen, kommt allerdings eine Anzeigepflicht der Steuerschuldner nach § 19 Abs. 1 S. 2 GrEStG in Betracht, da insoweit keine Anzeigepflicht der (inländischen) Gerichte, Behörden und Notare gegeben ist.¹⁵

Eine Anzeigepflicht der Steuerpflichtigen kann sich im Ergebnis nur dann ergeben, wenn einer der in § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 8 oder in Abs. 2 Nr. 1 bis 5 GrEStG bezeichneten Fälle vorliegt, oder nach S. 2 der Vorschrift, wenn Gerichte, Behörden oder Notare keine Anzeige nach § 18 GrEStG zu erstatten haben.

4. Zivilrechtliche Schadensersatzpflicht bei Verletzung der Anzeigepflicht nach § 18 GrEStG?

Die Anzeigepflicht des § 18 Abs. 1 S. 1 GrEStG ist eine reine Beistandspflicht des Notars gegenüber der Finanzbehörde und besteht somit ausschließlich im öffentlichen Interesse. Diese Anzeigepflicht obliegt dem Notar damit weder zum Schutz der Steuerschuldner bzw. der Beteiligten noch im Interesse des Fiskus. Die Verletzung der Anzeigepflicht des Notars begründet nach Rechtsprechung sowie herrschender Meinung im Schrifttum grundsätzlich keine zivilrechtliche Pflicht¹⁶ zum Schadensersatz gegenüber Beteiligten.¹⁷ Der Notar haftet ferner auch nicht dem Fiskus gegenüber für eine Verletzung dieser Anzeigepflicht.¹⁸ Nach Auffassung von *Viskorf* kann ein Anspruch auf Schadensersatz des Steuerschuldners allerdings dann bestehen, wenn die Steuerschuldner keine und nur den Notar eine Anzeigepflicht trifft.¹⁹

Darüber hinaus kommt eine Haftung des Notars in Betracht, wenn er ohne dahingehende Verpflichtung im Zusammenhang mit dem beurkundeten Rechtsgeschäft tatsächlich über steuerliche Fragen berät und dabei eine unrichtige, unklare oder nicht erkennbar unvollständige Auskunft erteilt.²⁰

III. Fazit

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung bestehen bei einem gewöhnlichen Grundstückskaufvertrag über ein inländisches Grundstück, welcher durch einen inländischen Notar beurkundet wird, keine Anzeigepflichten der Steuerschuldner nach § 19 Abs. 1 S. 1 GrEStG. Steuerschuldner ist es objektiv nicht möglich, aus § 19 Abs. 1 S. 1 GrEStG eine eigene Anzeigepflicht abzuleiten, da gerade keine der dort genannten Anzeigepflichten einschlägig ist. Ferner bestehen auch keine eigenen Anzeigepflichten der Steuerschuldner aus § 19 Abs. 1 S. 2 sowie Abs. 2 Nr. 1 bis 5 GrEStG. Mangels eigener An-

zeigepflicht sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 152 AO nicht erfüllt und somit ist die Festsetzung des Verspätungszuschlags gegen die Erwerber der Grundstücke rechtswidrig.

Nur ausnahmsweise kann sich eine eigene Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 1 S. 2 GrEStG ergeben, wenn es sich um eine Auslandsbeurkundung handelt, da insoweit keine Anzeigepflicht der (inländischen) Gerichte, Behörden und Notare gegeben ist. Nur in diesen Ausnahmefällen erscheint die Festsetzung eines Verspätungszuschlags gegenüber den Steuerschuldnern möglich.

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags bei einem Grundstückskaufvertrag wegen einer nicht (rechtzeitigen) Anzeige gegenüber dem FA durch den beurkundenden Notar kann zwar mit dem Einspruch angefochten werden, allerdings scheint es im Hinblick auf die entgegenstehende Verwaltungsanweisung nicht möglich, das FA im Rahmen des Einspruchsverfahrens von der gegenteiligen Auffassung zu überzeugen. Die Finanzbehörden scheinen die Rechtswidrigkeit dieser Verwaltungspraxis bewusst in Kauf zu nehmen, da bislang noch kein Steuerpflichtiger die Rechtsfrage in einem unter Umständen langwierigen Klageverfahren durch die Rechtsprechung klären ließ. In der Praxis haben die Steuerpflichtigen bislang offensichtlich vielmehr die Verspätungszuschläge an die Finanzämter gezahlt. Ob und ggf. in welchem Umfang ein Anspruch der Steuerschuldner auf Schadensersatz gegenüber dem beurkundenden Notar besteht, bleibt gesondert zu prüfen.

Es erscheint nicht hinnehmbar, wenn die mit hoheitlichen Rechten ausgestatteten Finanzbehörden offensichtlich die rechtswidrige Gesetzesanwendung zum Nachteil der Steuerpflichtigen anordnen und womöglich darauf spekulieren, dass Steuerpflichtige im Hinblick auf die oftmals langjährigen Finanzgerichtsverfahren von einem Klageverfahren absehen. Es bleibt zu hoffen, dass Steuerschuldner diese Verwaltungspraxis von den Gerichten prüfen lassen. Bis auf weiteres ist es den Steuerschuldnern zu empfehlen, die Ordnungsmäßigkeit der Anzeige i.S.d. § 18 GrEStG durch die Notare zu überwachen. Um etwaige Nachteile zu vermeiden, steht es Steuerschuldnern selbstredend frei, entsprechende Vorgänge freiwillig dem zuständigen FA anzuzeigen.

Dipl.-Betriebsw. (FH) Andreas Fertig, StB, ist Gründungspartner bei Hofmann & Fertig Partnerschaft aus Steuerberatern mbB, Frankfurt am Main. Hofmann & Fertig berät schwerpunktmäßig in allen Fragen des Unternehmenssteuerrechts sowie bei der Nachfolgeplanung von Unternehmen und Privatpersonen.



14 *Küperkoch*, RNotZ 2002, 297, 299; *Hofmann*, GrEStG, 10. Aufl. 2014, § 18, Rn. 1; *Pahlke*, GrEStG, 5. Aufl. 2014, § 18, Rn. 2; a. A. *Heine*, UVR 2002, 246, 250.

15 *Pahlke*, GrEStG, 5. Aufl. 2014, § 18, Rn. 2.

16 Allerdings kann eine strafrechtliche Haftung des Notars, beispielsweise durch leichtfertige Steuerverkürzung in Betracht kommen, vgl. *Küperkoch*, RNotZ 2002, 297, 299; *Gottwald/Behrens*, GrESt, 5. Aufl. 2015, Rn. 1049.

17 BGH, 21.11.1978 – VI ZR 227/77, DNotZ 1979, 228, 229 f. m. w. N.; *Küperkoch*, RNotZ 2002, 297, 299 m. w. N.; *Pahlke*, GrEStG, 5. Aufl. 2014, § 18, Rn. 23.

18 OLG München, 5.9.1997 – 3Z BR 114/97, BB 1997, 2546, ZNotP 1997, 73, 75; *Küperkoch*, RNotZ 2002, 297, 299 m. w. N.

19 *Viskorf*, in: Boruttau, GrEStG, 17. Aufl. 2011, § 18, Rn. 44.

20 BGH, 14.3.1985 – IX ZR 26/84, NJW 1986, 1329; *Pahlke*, GrEStG, 5. Aufl. 2014, § 19, Rn. 25; *Gottwald/Behrens*, GrESt, 5. Aufl. 2015, Rn. 1050.