Finanzgericht Düsseldorf, 7 K 1884/13 GE

Datum:	26.03.2014
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	7. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 1884/13 GE
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2014:0326.7K1884.13GE.00

Tenor:

Der Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 15. November 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2013 wird aufgehoben. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

T a t b e s t a n d : 1

Die Klägerin war in 2004 Erbbaurechtsnehmerin von fünf inländischen Grundstücken. Diese waren an die A GmbH im Rahmen von Teilamortisationsverträgen vom 13. Dezember/18. Dezember 1995 verleast. 2

Die Vertragsdauer beträgt 22,5 Jahre. Zugleich wurden Ankaufsrechts- Verträge bezüglich der eingeräumten Erbbaurechte als Vorverträge geschlossen. Danach erhält die A GmbH jeweils ein Ankaufsrecht, durch welche sie von der Klägerin den Abschluss eines Kaufvertrages über das jeweilige Erbbaurecht verlangen kann. Sofern die A GmbH den im Zusammenhang mit dem Erbbaurecht stehenden Immobilien- Leasingvertrag ordnungsgemäß erfüllt hat, kann sie von der Klägerin den Abschluss des Kaufvertrages mit Wirkung zum Ablauf des 10. und 15. Mietjahres sowie zum Ablauf der gesamten Mietzeit verlangen. In einer Zusatzvereinbarung Nr. 2 ist geregelt, dass die Klägerin im Falle einer Nichtausübung des Ankaufsrechts nach Ablauf der vereinbarten Gesamtmietzeit das Recht hat, einen Betreiber für das jeweilige Objekt zu benennen. Die A GmbH hatte in diesem Fall die Ausübung des Nutzungsrechts diesem Betreiber zu überlassen. In einer Zusatzvereinbarung Nr. 3 wurde der Eintritt der Klägerin in die bestehenden Mietverträge mit den Mietern der inländischen Grundstücke vereinbart. Die A GmbH erhält als Leasingnehmerin das Recht und die Pflicht zur Verwaltung der einzelnen Verträge. Zudem hat die Klägerin ihren Zahlungsanspruch und Gestaltungsrechte sowie das Recht der Kündigung aus den einzelnen Mietverträgen an die A GmbH abgetreten. Die A GmbH hält 3

den mittelbaren Besitz an den vermieteten Flächen.

Alleinige Kommanditistin der Klägerin mit einer hundertprozentigen Vermögensbeteiligung war die A GmbH. Die Komplementäre H Beteiligungsgesellschaft mbH sowie I Grundstücks – Vermietungsgesellschaft mbH waren nicht am Vermögen der Klägerin beteiligt. 4

An der A GmbH war zu 99,9896 % die A Holding GmbH beteiligt. Weitere Beteiligte waren die B GmbH zu 0,01 % und die A?VerwaltungsGmbH (eine hundertprozentige Tochtergesellschaft der A Holding GmbH) zu 0,0004 %. 5

An der A Holding GmbH waren unter anderem die C GmbH und die B Commercial Holding GmbH mit je 30,59 % beteiligt. Zu den weiteren Beteiligten der Gesellschaft wird auf Bl. 107 der Akte verwiesen. 6

Am 23. Dezember 2004 veräußerten und übertrugen die C GmbH, die B Commercial Holding GmbH und die anderen genannten Beteiligten der A Holding GmbH ihre GmbH-Anteile (insgesamt 100 % der A Holding GmbH Anteile) an die D Holding GmbH zu 90,5 % und an die D Beteiligungs-GmbH zu 9,5 %. Außerdem hatte am 23. November 2004 die C Commercial Holding GmbH ihren Anteil von 0,01 % an der A GmbH an die D?Beteiligungs-GmbH veräußert. Nicht veräußert wurde damit der 0,0004-prozentige Anteil der A VerwaltungsGmbH. 7

Zum Zeitpunkt des Anteilsübergangs am 23. Dezember 2004 war die E, eine Kapitalgesellschaft *ausländischen* Rechts, die alleinige Gesellschafterin der D Holding GmbH. 8

Alleinige Gesellschafterin der D Beteiligungs GmbH war die F Investment GmbH, diese wiederum wurde zu 100 % von der F Limited, einer Kapitalgesellschaft *ausländischen* Rechts, gehalten. 9

Somit wurden die Anteile an der A Holding GmbH vollständig und der 0,01 % Anteil an der A GmbH auf neue Gesellschafter übertragen. Bei diesen neuen Gesellschaftern handelt es sich um Kapitalgesellschaften, an denen wiederum Kapitalgesellschaften beteiligt sind. Informationen zu den ultimativen, hinter diesen Kapitalgesellschaften stehenden Anteilseignern liegen nicht vor. 10

Im Zusammenhang mit dem Anteilseignerwechsel im Jahr 2004 war bei der Klägerin die Frage aufgekommen, ob eine grunderwerbsteuerrechtliche Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 1 Nr. 3 a GrEStG bestehe. Diese Rechtsfrage wurde von der Beratungsgesellschaft () in Abstimmung mit () geprüft. Die Prüfung kam zum Ergebnis, nach Auffassung des Prüfers gehöre zum Vermögen der Klägerin – aufgrund Übergang der Verwertungsbefugnis im Sinne von § § 1 Abs. 2 GrEStG auf die A GmbH – kein inländisches Grundstück. Damit sei eine Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 1 GrEStG zu verneinen. 11

Dem Beklagten wurden die Verträge vom 23.Dezember 2004 im Rahmen von Straf – und bußgeldrechtlichen Ermittlungen gegen die Klägerin bekannt. Im Rahmen der Ermittlungen zeigte die Klägerin die Vorgänge durch eine Anzeige am 22.6.2012 an. 12

Der Beklagte sah die D Holding GmbH und die D Beteiligungs-GmbH als neue Gesellschafter im Sinne des § 1 Abs. 2 a GrEStG und damit auch den Tatbestand dieser Norm als erfüllt an. 13

Der Beklagte erließ einen Steuerbescheid vom 15. November 2012 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer, in dem er einen 14

mittelbaren Gesellschafterwechsel im Sinne von § 1 Abs. 2 a GrEStG annahm.

Die Klägerin legte am 23. November 2012 Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2013 als unbegründet zurückwies. 15

Sie hat am 5. Juni 2013 Klage erhoben. 16

Sie trägt vor, der Bescheid sei rechtswidrig. 17

Es liege bereits kein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang vor. Ihr seien keine inländischen Grundstücke zuzurechnen gewesen, da durch den Leasingvertrag die Verwertungsbefugnis an den inländischen Liegenschaften auf die A GmbH übergegangen sei. 18

Mit Ablauf des 31. Dezember 2011, also vor Ergehen des Bescheides, sei nach §§ 181 Abs. 1 S. 1, 170 Abs. 2 Nr. 1, 169 Abs. 2 Nr. 2 AO Feststellungverjährung eingetreten. Eine von vier auf fünf Jahre verlängerte Feststellungsfrist nach §§ 181 Abs.1 S. 1, 169 Abs. 2 Satz 2 AO liege nicht vor, da entgegen der Auffassung der Beklagten eine leichtfertige Steuerverkürzung nicht vorliege. 19

Sie habe nicht leichtfertig gehandelt, da sie ihren steuerlichen Erkundigungs – und Unterrichtungspflichten hinreichend nachgekommen sei. Leichtfertig im Sinne des § 378 AO handele, wer die Sorgfalt außer Acht lasse, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und im Stande sei, obwohl sich ihm aufdrängen müsste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten werde. Zu den Sorgfaltspflichten gehörten nach der Rechtsprechung, dass der Steuerpflichtige sich über diejenigen steuerlichen Pflichten unterrichtet, die ihn im Rahmen seines Lebenskreises treffen. Der Steuerpflichtige genüge seiner Erkundigungspflicht, wenn er bei Zweifeln über Erklärungs – und Anzeigepflichten eine qualifizierte Auskunftsperson zu Rate ziehe. Sie sei ihren steuerlichen Erkundigung und Unterrichtungspflichten vollumfänglich nachgekommen. Drei renommierte Sozietäten seien übereinstimmend zu dem Ergebnis gekommen, aufgrund des Gesellschafterwechsels im Jahr 2004 bestehe keine grunderwerbsteuerrechtliche Anzeigepflicht. Unerheblich sei dabei, dass die rechtlichen Prüfungen durch die steuerlichen Berater des Erwerbers bzw. der Obergesellschaft erfolgt seien, da die Prüfung sich ausdrücklich auch auf die steuerrechtlichen Pflichten der Klägerin erstreckt habe. Es handele sich entgegen der Auffassung des Beklagten auch um keine einseitige persönliche Rechtsauffassung. In dem 14 seitigen Vermerk sei die finanzgerichtliche Rechtsprechung analysiert und rechtlich bewertet worden. Auch die Verwaltungsauffassung sei berücksichtigt worden. 20

Ihr sei auch in der Folgezeit kein leichtfertiges Handeln vorzuwerfen. Insbesondere sei ein etwaiger Irrtum über die Anzeigepflicht nicht entfallen. Richtig sei, dass nach Ansicht des Bundesgerichtshofs ein Irrtum über den Steueranspruch unter gewissen Voraussetzungen nachträglich entfallen könne. In diesem Fall beständen, soweit die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen sei, die steuerlichen Anzeige- und Erklärungspflichten fort. Dies gelte aber nur dann, wenn der Steuerpflichtige von einer Verwaltungsanweisung, hier etwa den gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 25. Februar 2010 zu § 1 Abs. 2 GrEStG Kenntnis erlange und zudem im Zeitpunkt der Kenntniserlangung eine gedankliche Verknüpfung zu dem zu beurteilenden Sachverhalt hergestellt werde. Diese Voraussetzungen seien hier nicht gegeben. Auch habe sie entgegen der Rechtsansicht des Beklagten keine Pflicht zur Überwachung der Rechtsprechungsentwicklung gehabt. Hierauf könne eine leichtfertige Steuerverkürzung nicht begründet werden. Es fehle an einem entsprechenden rechtlichen Handlungsbedarf, bzw. einer Aufklärungspflicht (Garantenpflicht) 21

als notwendiger Voraussetzung einer Unterlassungstat.

Nach dem Urteil des BFH II R 17/10 vom 14. April 2013 komme eine Tatbestandsverwirklichung des § 1 Abs. 2a GrEStG durch einen mittelbaren Gesellschafterwechsel nur dann in Betracht, wenn sich der Gesellschafterbestand der Kapitalgesellschaften im wirtschaftlichen Ergebnis vollständig, d.h. zu 100 % geändert habe. Dies bedeute, dass sich der Bestand der ultimativen Rechtsträger, die wirtschaftlich hinter den an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaften stehen, vollständig ändern muss. Ob dies der Fall sei, könne nicht festgestellt werden. Insofern könne nicht ausgeschlossen werden, dass nicht alle Rechtsträger am oberen Ende der Beteiligungskette bezüglich der Klägerin gewechselt hätten. 22

Ihr lägen keine Informationen zu den ultimativen Anteilseignern (insbesondere natürlichen Personen) in der Beteiligungskette oberhalb der E und der F Limited zum Ende des Jahres 2004 vor und sie könne diese Informationen auch nicht beschaffen. 23

Die Klägerin beantragt, den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 15. November 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2013 aufzuheben, 24

hilfsweise, die Revision zuzulassen 25

Der Beklagte beantragt Klageabweisung, 26

hilfsweise, Beweis zu erheben über die Beteiligungsverhältnisse oberhalb der E und F durch Vorlage entsprechender Nachweise durch die Klägerin, hilfsweise, die Revision zuzulassen. 27

Er trägt vor, er könne sich nicht den Gründen des BFH Urteils II R 17.010 anschließen. Für die Ermittlung des relevanten Anteils von mehr als 95 % sei auf die Änderungen auf der jeweiligen Beteiligungsebene abzustellen. 28

Die Klägerin sei als Leasinggeberin bürgerlich-rechtliche Eigentümerin der betroffenen Grundstücke. Eine mögliche Verwertungsbefugnis eines Leasingnehmers nach § 1 Abs. 2 GrEStG trete neben das bürgerlich-rechtliche Eigentum der Klägerin, das bürgerlich-rechtliche Eigentum bleiben hiervon unberührt. Der überarbeitete Ländererlass vom 25. Februar 2010 zu § 1 Absatz 2a GrEStG stelle dies in Text 1.2 nochmals klar: Grundstücke im Eigentum der Personengesellschaft, an denen sie einem anderen die Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG eingeräumt habe, gehörten dessen ungeachtet zu ihrem Vermögen. 29

Feststellungsverjährung sei bei Erlass des angefochtenen Bescheides nicht eingetreten gewesen. Es liege ein Fall der leichtfertigen Steuerverkürzung vor, daher betrage die Festsetzungsfrist fünf Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO). Der Geschäftsführer der Klägerin sei verpflichtet gewesen, für eine ordnungsgemäße Versteuerung des Gesellschafterwechsels zu sorgen. Dieser Pflicht sei er leichtfertig nicht nachgekommen. Eine bloße Untätigkeit schließe Leichtfertigkeit nicht ohne weiteres aus. Vielmehr habe sich der Steuerpflichtige bei rechtlichen Zweifeln über seine steuerlichen Pflichten bei qualifizierten Auskunftspersonen zu erkundigen. Im Streitfall hätten nicht die Geschäftsführer der Klägerin, sondern die Obergesellschaft eine Rechtsmeinung eingeholt. Darüber hinaus sei die Rechtslage im fraglichen Zeitpunkt der Anzeigeverpflichtung hinsichtlich der Verwertungsbefugnis eines Leasingnehmers höchst umstritten gewesen. Die Rechtsauskunft sei im Wesentlichen auf das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 19. März 2003 gestützt, gegen das im Zeitpunkt der 30

Anzeigeverpflichtung jedoch bereits Revision eingelegt gewesen sei. Zudem werde dort mehrfach auf die „derzeitige Rechtslage“ und die „uneinheitliche finanzgerichtliche Rechtsprechung“ hingewiesen.

Bei einem Unterlassen müssen zudem insbesondere geprüft werden, ob ein behaupteter Irrtum über das Entstehen eines Steueranspruchs noch vor Wegfall der Erklärungspflicht, insbesondere vor Eintritt der steuerlichen Festsetzungsverjährung, wieder entfallen sei. Sollte ein Rechtsirrtum vorgelegen haben, sei er mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs zum Immobilienleasing ausgeräumt worden. 31

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e : 32

Die Klage ist begründet. Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 S. 1 GFGO. 33

Ob der Tatbestand einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft i.S.des § 1 Abs. 2 a GrEStG erfüllt ist, kann dahinstehen, da der angefochtene Bescheid wegen Feststellungsverjährung nicht ergehen durfte. 34

Der Tatbestand des § 1 Abs. 2 a GrEStG ist nach der neueren Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 24.04.2013 II R 17/10, BStBl II 2013, 833) durch die Veränderung der Beteiligungsverhältnisse an einer im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum unmittelbar an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligt gebliebenen Kapital- oder Personengesellschaft (mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes) nur verwirklicht, wenn sich in diesem Zeitraum deren Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar, d.h. auf den weiteren Beteiligungsebenen, im wirtschaftlichen Ergebnis vollständig geändert hat. Ein nicht vollständiger Wechsel im Bestand der Rechtsträger, die wirtschaftlich hinter einer an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft als Gesellschafterin Beteiligten Personen – oder Kapitalgesellschaft stehen, genügt nicht den Anforderungen der Norm an eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes. Erforderlich ist vielmehr, dass sich der Bestand der Rechtsträger (natürliche und juristische Personen außer Kapitalgesellschaften), die wirtschaftlich hinter einer an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft als Gesellschafterin beteiligten Personen – oder Kapitalgesellschaft stehen, vollständig ändert. Hierbei sind Kapital – und Personengesellschaften gleichermaßen über alle Beteiligungsebenen als transparent zu behandeln. 35

Ob diese Voraussetzungen hier erfüllt sind, steht nicht fest, insbesondere ist nicht bekannt, welche ultimativen Anteilseigner zum Ende des Jahres 2004 in der Beteiligungskette oberhalb der E und der F Limited standen. Die Frage kann indes offen bleiben. 36

Der angefochtene Bescheid durfte nicht ergehen, weil im Zeitpunkt seines Erlasses Feststellungsverjährung eingetreten war. 37

Unterstellt man, dass die Änderung der Beteiligungsverhältnisse der Grunderwerbsteuer unterliegen, wäre der Tatbestand des § 1 Abs. 2 a GrEStG in 2004 verwirklicht. Da der Vorgang nach § 19 GrEStG anzeigepflichtig gewesen wäre, begänne die Feststellungsfrist 2007, sie endete damit, soweit man die regelmäßige vierjährige Feststellungfrist zu Grunde legt, mit Ablauf des 31. Dezember 2011, .§§ 181 Abs. 1 S. 1, 170 Abs. 2 Nr. 1, 169 Abs. 2 Nr. 2 AO. Der Bescheid ist erst 2012 ergangen. 38

39

Die Feststellungsfrist beträgt vier Jahre (regelmäßige Verjährungsfrist) und nicht fünf Jahre nach §§ 181 Abs.1 S. 1, 169 Abs. 2 Satz 2 2.Alt. AO, da entgegen der Auffassung der Beklagten keine leichtfertige Steuerverkürzung anzunehmen ist.

Hierzu führt der Beklagte zutreffend aus, dass der Geschäftsführer der Klägerin für eine ordnungsgemäße Versteuerung des Gesellschafterwechsels zu sorgen hatte, er war, unterstellt man die Verwirklichung § 1 Abs. 2 a GrEStG, zu einer Anzeige nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 3a GrEStG verpflichtet. 40

Er hat jedoch nicht leichtfertig gehandelt, indem er keine Anzeige erstattete. Nach gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung bedeutet "leichtfertig" einen erheblichen Grad von Fahrlässigkeit, der etwa der groben Fahrlässigkeit des bürgerlichen Rechts entspricht, aber im Gegensatz hierzu auf die persönlichen Fähigkeiten des Täters abstellt (vgl. BFH-Urteile vom 4. Februar 1987 I R 58/86, BStBl II 1988, 215; vom 31. Oktober 1989 VIII R 60/88, BStBl II 1990, 518, 519 --zu § 169 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz AO--; ferner vom 24. April 1996 II R 73/93, BFH/NV 1996, 731und zuletzt Beschluss vom 18.November 2013 X B 82/12, BFH/NV 2014, 294 m.w.N.).Ein derartiges Verschulden liegt danach vor, wenn ein Steuerpflichtiger nach den Gegebenheiten des Einzelfalles und seinen individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen wäre, den sich aus den einschlägigen gesetzlichen Regelungen im konkreten Fall ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen (BFH-Urteil vom 17. November 2011 IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309). In der Rechtsprechung besteht Einigkeit darüber, dass bestimmte Indizien leichtfertiges Verhalten nahelegen, andere entlastend wirken, jedoch jeweils eine Gesamtwertung erforderlich ist (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 13. Januar 1988 3 StR 450/87, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1989, 444; ausführlich Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 378 AO Rz 33 ff., m.w.N.). 41

Da nicht erwartet werden kann, dass die Organe der Klägerin selbst über hinreichende Kenntnisse des Grunderwerbsteuerrechts verfügten, die eine Beurteilung des Geschäftes ermöglichten, traf sie eine Erkundigungspflicht. Der Steuerpflichtige hat sich bei rechtlichen Zweifeln über seine steuerlichen Pflichten bei qualifizierten Auskunftspersonen zu erkundigen (BFH-Urteil vom 24. April 1996 II R 73/93). Die Erkundigungspflichten beschränken sich zudem nicht auf die Steuerpflicht einer Tätigkeit, sondern umfassen auch die an die Steuerpflicht anknüpfenden Verfahrenspflichten. Wer die Steuerpflicht seines Verhaltens kennt, ist umso mehr gehalten, sich um die damit verbundenen Erklärungs- und Anzeigepflichten zu kümmern, BFH-Urteil vom 19.Februar 2009 II R 49/07, BStBl II 2009, 932. 42

Dieser Pflicht ist die Klägerin nachgekommen. Ihr lag zeitnah (in 2005) die ausführliche Stellungnahme von G in Abstimmung mit () und () vor. Die von renommierten Steuerberatungsgesellschaften verfasste Untersuchung kam zum Ergebnis, „auf Basis der derzeitigen Rechtslage ist u.E. davon auszugehen, dass keine Anzeigepflicht besteht, da zum Vermögen der Klägerin – aufgrund eines Überganges der Verwertungsbefugnis auf die A GmbH- kein inländisches Grundvermögen besteht“. Begründet wurde dies unter Hinweis auf eine uneinheitliche Rechtsprechung mit einer Entscheidung des FG Köln vom 19.03.2003, unter Anführung des Revisionsverfahrens, aber auch mit konzessionsrechtlichen Besonderheiten. Hieraus konnte der Geschäftsführer ohne Leichtfertigkeit ableiten, dass er zu einer Anzeige nicht verpflichtet war. Dass die -interne- Stellungnahme durch sachfremde Erwägungen beeinflusst war, besonders zu Gunsten der Klägerin verfasst war, lässt sich nicht erkennen und wird auch nicht behauptet. Dass die Auskunft selbst zu rechtlichen Zweifeln Anlass bietet, und zwar bereits in der vorausgehenden These, die Verwertungsbefugnis führe zu einer –ausschließlichen- Zurechnung der Grundstücke bei der 43

A GmbH, führt nicht zu einem leichtfertigen Verhalten der Klägerin oder der mit der rechtlichen Prüfung Beauftragten. Auch die Einschränkung „u.E.“, führt nicht zum Vorwurf eines leichtfertigen Verhaltens. Es ist dem Senat aus einer Vielzahl von Fällen bekannt, dass anwaltliche oder steuerberatende gutachterliche Stellungnahmen üblicherweise mit sogenannten Weichmacherklauseln in ihrer Aussagekraft relativiert werden.

Ebenfalls nicht entscheidend ist, ob die Stellungnahme von der anzeigepflichtigen Stelle oder von einem Dritten in Auftrag gegeben wurde, solange, wie hier, kein Anhaltspunkt dafür besteht, dass ihr Inhalt durch diesen Umstand beeinflusst wurde. 44

Ebenfalls unerheblich ist, dass die Stellungnahme erst im Mai 2005 und damit erst nach Ablauf der zweiwöchigen Frist des § 19 Abs. 3 GrEStG. Es ist nicht zu ersehen, dass die Erstellung des Gutachtens innerhalb der Frist zu einem anderen Ergebnis geführt hätte. 45

Die Klägerin hatte auch keine Pflicht zur Verfolgung der weiteren Entwicklung der Rechtslage, musste daher nicht etwa innerhalb der Feststellungsfrist auf Grund der weiteren Entwicklung der Rechtsansichten eine Anzeige aufgeben. 46

Insbesondere ist die Festsetzungsfrist nicht wegen eines Verstoßes gegen § 153 AO verlängert. Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerpflichtiger, der nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, dass eine abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist, verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Anhaltspunkte dafür, dass Verantwortlichen der Klägerin vor Ablauf der Festsetzungsfrist Kenntnis von einer eventuellen Steuerpflicht erhalten haben, bestehen nicht. 47

Eine allgemeine Pflicht, die steuerliche Rechtsentwicklung für in Betracht kommende Rechtsprobleme bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung zu beobachten besteht nicht. Sie lässt sich aus dem Gesetz, besonders auch aus der Abgabenordnung, nicht herleiten. Gleiches gilt für die Anzeigepflicht nach § 19 GrEStG. Dort ist ausführlich geregelt, welche Anzeigeverpflichtung ein Steuerschuldner der Grunderwerbsteuer hat. In zeitlicher Hinsicht ist dort nur eine Anzeige innerhalb von zwei Wochen nach Kenntnis von dem anzeigepflichtigen Vorgang geregelt, nicht aber, dass er bis zum Ablauf der Feststellungsfrist ein „Steuer-Monitoring“ einführen muss. 48

Der Senat folgt auch nicht der Ansicht des Beklagten, eine Pflicht zur Beobachtung der steuerlichen Entwicklung eines Problemes bis zum Eintritt der Feststellungsverjährung sei im Urteil des Bundesgerichtshofes vom 08. September 2011 1 StR 38/11, wistra 201, 465, angenommen worden. Dort ist unter Tz 6 der Gründe zwar ausgeführt, dass der Wegfall eines Irrtums innerhalb der Festsetzungspflicht strafrechtlich beachtlich ist. Es wird aber nicht gefordert, dass der Steuerpflichtig von sich aus die Entwicklung der Rechtslage beobachtet Im dort entschiedenen Fall war der Steuerpflichtige auf Bedenken gegen seine steuerliche Behandlung hingewiesen worden, Vergleichbares fehlt hier. 49

Eine spezielle Verpflichtung, die Rechtslage zu beobachten, vermag der Senat auch nicht daraus herzuleiten, dass aus der gutachterlichen Stellungnahme zu entnehmen ist, dass die Rechtslage hinsichtlich der Verwertungsbefugnis nicht endgültig geklärt war. Immerhin hat das Gutachten sich mit der Rechtslage eingehend auseinandergesetzt und nicht leichtfertig eine Anzeigepflicht verneint. Zudem hat sie auf Besonderheiten des Falles hingewiesen, nicht aber darauf, die Rechtslage sei so zweifelhaft, dass zur Vermeidung der Leichtfertigkeit ein Monitoring notwendig sei. 50

51

Auf den Hilfsantrag, gerichtet auf weiter Sachaufklärung im Hinblick auf die Beteiligungsverhältnisse, war nicht einzugehen, da der Bescheid bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht ergehen durfte.

Gründe, die eine Zulassung der Revision rechtfertigen würden, sind weder vorgetragen ich ersichtlich. 52

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 53

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE