

BFH, Urteil vom 28.06.2000 – I R 84/98

Leitsatz

1. Der Eintritt der Festsetzungsverjährung schließt eine Änderung gemäß § 189 AO 1977 nicht aus.
1. Gründe: I. Die L-GmbH (Beigeladene zu 2., künftig: L) unterhielt in den Erhebungszeiträumen 1977 und 1978 (Streitjahre) im Gebiet der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) – einer Gemeinde – eine Betriebsstätte. Außerdem befanden sich Betriebsstätten der L in den Streitjahren noch in weiteren 33 Gemeinden, den Beigeladenen zu 3. bis 33., 35. und 36. Aufgrund eines Irrtums gab die L in ihren Erklärungen für die Zerlegung der einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge (Zerlegungserklärungen) 1977 und 1978 statt der Klägerin die Gemeinde R (Beigeladene zu 1., künftig: R) an. In R unterhielt die L in den Streitjahren keine Betriebsstätte.
2. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt – FA -) folgte bei den Zerlegungen den Angaben der L. Daher wurden der Gemeinde R statt der Klägerin Zerlegungsanteile zugeteilt (Zerlegungsbescheide vom 10. Oktober 1980 – für 1977 – und 30. März 1981 – für 1978 -). Nach einer Außenprüfung bei der L, die 1983 begonnen hatte, änderte das FA 1985 die Zerlegungsbescheide, ohne diesen Fehler zu korrigieren (Änderungsbescheide vom 28. Juni 1985 – für 1977 – und 11. Juli 1985 – für 1978 -). Die Änderungsbescheide sowie die ihnen zugrunde liegenden Gewerbesteuermessbescheide vom 28. Juni 1985 wurden bestandskräftig. Am 28. April 1986 änderte das FA den Zerlegungsbescheid für 1978 und den ihm zugrunde liegenden Gewerbesteuermessbescheid für 1978 erneut (Folgeänderungen gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung – AO 1977 -). Auch bei dieser Änderung der Zerlegung wurde die R statt der Klägerin berücksichtigt. Gegen den Zerlegungsbescheid vom 28. April 1986 legten mehrere Gemeinden Einspruch ein, da die Kleinbetragsgrenze gemäß § 34 Abs. 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) nicht beachtet worden war. Das FA entsprach den Rechtsbehelfen und setzte durch Bescheid vom 16. Mai 1986 die Zerlegungsanteile für mehrere Gemeinden – darunter auch die R – wieder wie im Bescheid vom 11. Juli 1985 fest.
3. Schon vorher – am 22. April 1986 – hatte die Klägerin beim FA S (FA S) beantragt, ihr wegen der in ihrem Gebiet unterhaltenen Betriebsstätte der L Zerlegungsanteile ab 1977 zuzuteilen. Am 10. Oktober 1986 stellte sie einen entsprechenden Antrag beim FA. Das FA lehnte den Antrag durch Schreiben vom 22. April 1987 unter Hinweis auf die bereits eingetretene Festsetzungsverjährung ab. Einspruch und Klage der Klägerin waren erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 12. Dezember 1988, Urteil des Finanzgerichts – FG – vom 25. März 1993). Auf die Revision der Klägerin hat der erkennende Senat das FG-Urteil vom 25. März 1993 aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen (Senatsurteil vom 14. September 1994 IR 60/93, BFH/NV 1995, 484). Auch im zweiten Rechtsgang hat das FG die Klage abgewiesen. Seine Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1999, 132 veröffentlicht.
4. Die Klägerin stützt ihre Revision auf die Verletzung des § 189 AO 1977 und Verfahrensmängel und beantragt sinngemäß, das Urteil des FG, den Verwaltungsakt des FA vom 22. April 1987 und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Zerlegungsbescheide für die Streitjahre dahin gehend zu ändern, dass der Klägerin Zerlegungsanteile von 1 280,28 DM (für 1977) und 3 492,02 DM (für 1978) zugeteilt werden.
5. Das FA beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
6. II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG- Urteils und hinsichtlich der Zerlegung für den Erhebungszeitraum 1978 zur Entscheidung in der Sache (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO -). Im Übrigen – soweit die Revision die Zerlegung für den Erhebungszeitraum 1977 betrifft – wird die Sache zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts und erneuten Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO).

7. A. Zerlegung für den Erhebungszeitraum 1978. Das FA ist gemäß § 189 AO 1977 verpflichtet, den Zerlegungsbescheid für 1978 dahin gehend zu ändern, dass die Klägerin zusätzlich zu den Beigeladenen zu 1., 3. bis 33., 35. und 36. (nicht statt der R; s. Senatsurteil in BFH/NV 1995, 484) als Steuerberechtigte berücksichtigt und ihr ein Zerlegungsanteil von 3 472,43 DM zugeteilt wird. Soweit die Klägerin beantragt hat, das FA zu verpflichten, ihr einen höheren Zerlegungsanteil für 1978 zuzuteilen, wird die Klage abgewiesen.

8. 1. Hat das FA bei der Zerlegung – wie im Streitfall – den Anspruch eines Steuerberechtigten auf einen Anteil am Gewerbesteuermessbetrag nicht berücksichtigt und auch nicht zurückgewiesen, ist gemäß § 189 Satz 1 AO 1977 die Zerlegung von Amts wegen oder auf Antrag zu ändern. Nach § 189 Satz 3 AO 1977 unterbleibt die Änderung jedoch, wenn ein Jahr vergangen ist, seitdem der Steuermessbescheid unanfechtbar geworden ist (sog. Zerlegungssperre), es sei denn, der übergangene Steuerberechtigte hat die Änderung der Zerlegung vor Ablauf des Jahres beantragt.

9. 2. Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, an die der erkennende Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, greift für den Erhebungszeitraum 1978 die Zerlegungssperre nicht ein.

10. a) Der zeitlich letzte Gewerbesteuermessbescheid für 1978 wurde am 28. April 1986 erlassen. Er ist seit dem 3. Juni 1986 unanfechtbar, da er – anders als der zeitgleich erlassene Zerlegungsbescheid für 1978 – nicht angefochten wurde. Die Klägerin hat innerhalb der Jahresfrist des § 189 Satz 3 AO 1977 – mit Schreiben vom 10. Oktober 1986, eingegangen beim FA am 21. Oktober 1986 – beantragt, ihr einen Anteil an dem für den Betrieb der L festzusetzenden oder festgesetzten einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1978 zuzuteilen.

11. b) Dass der Gewerbesteuermessbescheid vom 28. April 1986 ein Änderungsbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO 1977 ist und er nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. §§ 185 , 184 Abs. 1 Satz 3 AO 1977 nur hinsichtlich der Höhe des zu zerlegenden Steuermessbetrags zu einer Folgeänderung des Zerlegungsbescheids führte, ist unerheblich (a. A. Glanegger/Güroff, Gewerbesteuerrecht, 4. Aufl., 1999, § 28 Rz. 13).

12. Gemäß § 189 Satz 3 AO 1977 beginnt die Jahresfrist mit Eintritt der Unanfechtbarkeit des der Zerlegung zugrunde zu legenden Gewerbesteuermessbescheids. Die Vorschrift differenziert nicht zwischen Erst- und Änderungsbescheiden und auch nicht nach dem Rechtsgrund oder dem Umfang der Änderung. Daher beginnt die Jahresfrist jeweils erneut zu laufen, sobald ein Gewerbesteuermessbescheid geändert, ein den Steuermessbetrag betreffender Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben oder die vorläufige Festsetzung eines Steuermessbetrags für endgültig erklärt und der Bescheid unanfechtbar wird (Senatsurteil vom 12. Oktober 1977 IR 226/75, BFHE 123, 500 , BStBl II 1978, 111 ; Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 189; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 189 AO Rz. 7; Blümich/Hofmeister, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerrecht, § 28 GewStG Rz. 25; Schmieszek in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 189 AO Rz. 4). Die Änderungsmöglichkeit gemäß § 189 AO 1977 von der sich aus der Änderung des Gewerbesteuermessbescheids ergebenden Folgeänderung des Zerlegungsbescheids abhängig zu machen, verbietet sich bereits deshalb, weil die Änderung gemäß § 189 AO 1977 keine Folgeänderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO 1977 ist. Der Gewerbesteuermessbescheid ist zwar hinsichtlich des Steuermessbetrags, des maßgebenden Erhebungszeitraums und der Person des Steuerschuldners Grundlagenbescheid für den Zerlegungsbescheid, in Bezug auf die Bestimmung der Steuerberechtigten aber nicht (vgl. Bundesfinanzhof – BFH –, Urteil vom 20. April 1999 VIII R 13/97 , BFHE 188, 536 , BStBl II 1999, 542).

13. c) Auch der Eintritt der Festsetzungsverjährung schließt die Änderung gemäß § 189 AO 1977 nicht aus.

14. § 189 AO 1977 ist eine spezielle Änderungsvorschrift für Zerlegungsbescheide. Sie betrifft nur die Fälle, in denen der Anspruch eines Steuerberechtigten auf einen Anteil am Steuermessbetrag bei der Zerlegung nicht berücksichtigt und auch nicht zurückgewiesen worden ist. Zeitlich begrenzt die Zerlegungssperre des § 189 Satz 3 AO 1977 die Änderungsmöglichkeit nach § 189 AO 1977. Diese zeitliche Begrenzung ist unabhängig von der Festsetzungsverjährung. § 189 Satz 3 AO 1977 schließt seinem Wortlaut nach nicht aus, dass die Zerlegungssperre wirksam wird, obwohl für die Änderung oder den Erlass des Zerlegungsbescheids noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Er enthält auch nicht die Einschränkung, dass die Änderung oder Nachholung der Zerlegung trotz noch nicht abgelaufener Jahresfrist oder eines fristgerecht gestellten Antrags des übergangenen Steuerberechtigten zu unterbleiben habe, sobald Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

15. Aus § 185 i. V. m. § 184 Abs. 1 Satz 3 AO 1977 lässt sich eine derartige Einschränkung nicht herleiten. Zwar sind nach ihnen die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung – also auch § 169 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 – auf die Zerlegung von Steuermessbeträgen entsprechend anzuwenden. Dies gilt jedoch nach § 185 letzter Halbsatz AO 1977 nur, soweit in den §§ 186 bis 189 AO 1977 nichts anderes bestimmt ist. Eine gegenüber § 169 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 "andere" Bestimmung enthält § 189 Satz 3 AO 1977. Sie geht für die in § 189 AO 1977 geregelten Fälle der Regelung des § 169 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 als *lex specialis* vor.

16. Diese Auslegung des § 189 AO 1977 widerspricht nicht dem Zweck der Zerlegungssperre. Er besteht darin, innerhalb eines Jahres nach Bestandskraft des Steuermessbescheids Klarheit darüber zu erlangen, ob noch weitere Steuerberechtigte einen Zerlegungsanteil beanspruchen (s. BFH-Urteile vom 22. September 1977 IV R 10/73, BFHE 123, 309, BStBl II 1978, 120; vom 17. Februar 1993 IR 19/92, BFHE 171, 304, BStBl II 1993, 679). Die Frist des § 189 Satz 3 AO 1977 ist im Vergleich zur regulären Festsetzungsfrist kurz bemessen, da die nachträgliche Berücksichtigung eines Zerlegungsanspruchs in besonders schwerwiegender Weise auf den Steueranspruch anderer Steuerberechtigter einwirken kann und diese daher ein erhebliches Interesse an einem baldigen Bestandsschutz haben (s. BFH-Urteil vom 24. März 1992 VIII R 33/90, BFHE 168, 350, BStBl II 1992, 869). Nicht übersehen werden darf jedoch, dass die Nichtberücksichtigung eines Steuerberechtigten bei der Zerlegung für diesen zu schwerwiegenden wirtschaftlichen Nachteilen führen kann. Eine Verkürzung der Frist des § 189 Satz 3 AO 1977 in Fällen der Festsetzungsverjährung, wie sie das FG und das FA für geboten erachten, würde den übergangenen Steuerberechtigten zusätzlich und unangemessen benachteiligen. Zudem führt die vom erkennenden Senat vorgenommene Auslegung des § 189 Satz 3 AO 1977 nicht dazu, dass der Eintritt der Festsetzungsverjährung für die Änderungsmöglichkeit gemäß § 189 AO 1977 bedeutungslos ist. Die Festsetzungsverjährung wirkt vielmehr weiterhin als – wenn auch nur mittelbare – zeitliche Begrenzung der Änderungsmöglichkeit gemäß § 189 AO 1977, da ihr Eintritt eine Korrektur des Steuermessbescheids und damit auch den Beginn einer neuen Jahresfrist gemäß § 189 Satz 3 AO 1977 ausschließt.

17. 3. Den der Klägerin zuzuteilenden Zerlegungsanteil für 1978 hat der Senat wie folgt berechnet: zu zerlegender einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag 1978: 1 380 009 DM; Summe der Arbeitslöhne lt. Zerlegungsbescheid vom 28. April/16. Mai 1986 + zusätzlich zu berücksichtigende Arbeitslöhne der Betriebsstätte im Gebiet der Klägerin = bei der Änderung zu berücksichtigende Summe der Arbeitslöhne: 53 120 DM, 134 000 DM, 53 254 DM; Zerlegungsanteil der Klägerin: 1 380 009 DM: 53 254 x 134 = 3 472,43 DM.

18. Um diesen Betrag mindern sich insgesamt die Zerlegungsanteile der Beigeladenen zu 1., 3., -33., 35. und 36. (s. Senatsurteil in BFH/NV 1995, 484). Bei der Verteilung des Minderungsbetrags auf die anderen heheberechtigten Gemeinden hat das FA § 34 Abs. 3 Satz 1 GewStG zu berücksichtigen.

19. B. Zerlegung für den Erhebungszeitraum 1977. 1. Der zeitlich letzte Gewerbesteuermessbescheid für 1977 wurde am 28. Juni 1985 erlassen. Er ist nach den Feststellungen des FG seit dem 2. August 1985

unanfechtbar. Einen Antrag auf Berücksichtigung bei der Zerlegung für 1977 hat die Klägerin beim FA erst im Oktober 1986 und somit nach Ablauf der Jahresfrist des § 189 Satz 3 AO 1977 gestellt.

20. Der innerhalb der Jahresfrist beim FA S gestellte Antrag vom 22. April 1986 wahrte die Antragsfrist nicht, da das FA S für die Zerlegung nicht zuständig war und der Antrag auch nicht vom FA S an das zuständige FA weitergeleitet wurde und dort vor Ablauf der Frist einging. § 189 Satz 3 AO 1977 bestimmt zwar nicht ausdrücklich, bei welcher Behörde der übergangene Steuerberechtigte den Antrag stellen muss. Aus der Tatsache, dass der Antrag auf die Änderung oder Nachholung der Zerlegung gerichtet ist, ergibt sich aber, dass er innerhalb der Jahresfrist dem dafür zuständigen FA zugehen muss.

21. 2. Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um zu entscheiden, ob der Klägerin wegen Versäumung der Antragsfrist gemäß § 189 Satz 3 AO 1977 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO 1977) zu versagen oder zu gewähren ist. Die Sache wird deshalb zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts an das FG zurückverwiesen.

22. a) Das FG hat der Klägerin Wiedereinsetzung in den vorigen Stand mit der Begründung versagt, die Klägerin habe innerhalb der Jahresfrist, zumindest jedoch vor Ablauf der Monatsfrist des § 110 Abs. 2 AO 1977 von der Unzuständigkeit des FA S Kenntnis erlangt. Der Inhalt des Schriftsatzes der Prozessbevollmächtigten der Klägerin vom 10. Februar 1988, aus dem das FG dies herleitet, lässt diesen Schluss jedoch nicht zu. Die Klägerin hat sich – wie sie mit der Revision zutreffend vorgetragen hat – in dem Schriftsatz auf ein Schreiben des FA S vom 4. November 1986 bezogen, aus dem sich für sie ergab, dass nicht das FA S, sondern das FA für die Besteuerung der L zuständig war.

23. Das FG hat bisher auch nicht geprüft, ob die Klägerin bereits deshalb ohne Verschulden an der Wahrung der Frist des § 189 Satz 3 AO 1977 und einem § 110 Abs. 2 AO 1977 genügenden Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gehindert war, weil sie trotz Anfragen weder vom FA noch von der L Auskunft darüber erhalten hatte, wann der zeitlich letzte Gewerbesteuerermessbescheid für 1977 unanfechtbar geworden war.

Zitiervorschlag: BFH, Urteil vom 28.06.2000 – I R 84/98

Quelle: lexetius.com, abgerufen 29.07.2026

Nicht-amtliche Fassung — maßgeblich ist die Ausfertigung des Gerichts

Dieses Dokument: <https://recht.nulegal.eu/rechtsprechung/bfh/2000-06-28/i-r-84-98>