

Urteil vom 05. February 2014, X R 1/12

Anwendung der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO im Gewerbesteuerverfahren - Gewerbesteuerschuldnerschaft bei Innengesellschaft

BFH X. Senat

AO § 171 Abs 14, AO § 181 Abs 5 S 2, AO § 184 Abs 1 S 3, GewStG § 5 Abs 1 S 3, AO § 184 Abs 1 S 4, AO § 181 Abs 5 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 17. November 2011, Az: 11 K 4919/09

Leitsätze

1. Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO ist auf den Gewerbesteuermessbescheid als Grundlagenbescheid weder unmittelbar noch sinngemäß anwendbar .
2. Der gemäß § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erforderliche Hinweis dient nicht nur der Begründung, sondern hat Regelungscharakter (Bestätigung der BFH-Rechtsprechung) .

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr 1997 als Berufssportler, Trainer, Werbeträger, Berater und Funktionär Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Seinen Gewinn ermittelte er durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung --EStG--).
- 2 Seit 1994 war der Kläger zudem Inhaber zahlreicher beim Deutschen Patent- und Markenamt eingetragener Marken, die in Alleinstellung oder in Kombination mit anderen Bestandteilen die Bezeichnung A enthielten. An der Schaffung und Verwertung der Marke A wirkte dabei sein Geschäftspartner B als stiller Gesellschafter mit. Ende des Jahres 1998 veräußerte der Kläger seine Markenrechte.
- 3 Die Einnahmen aus der Verwertung der Markenrechte erfasste er unter Absetzung der an B weitergegebenen Anteile im Rahmen seiner Gewinnermittlungen als Einzelunternehmer. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr 1997 mit Bescheid vom 12. Mai 1999 zunächst auf dieser Grundlage einheitlich fest.
- 4 Im Zuge einer im Jahr 2003 durchgeführten Außenprüfung gelangten der Kläger und das FA übereinstimmend zu der Ansicht, dass es sich bei der zwischen dem Kläger und B zum Zwecke der Verwertung der Marke A gegründeten Innengesellschaft um eine Mitunternehmerschaft gehandelt habe, deren Einkünfte einheitlich und gesondert festzustellen seien.
- 5 Im Anschluss an die Außenprüfung änderte das FA am 15. April 2004 den Gewerbesteuermessbescheid 1997 u.a. in der Weise, dass es aus der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags diejenigen Besteuerungsgrundlagen herausnahm, die die Mitunternehmerschaft betrafen. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig.
- 6 Unter der zuvor für die Mitunternehmerschaft vergebenen Steuernummer richtete das FA unter demselben Datum außerdem einen Gewerbesteuermessbescheid 1997 für "GES. BÜRGERLICHEN RECHTS ... [Nachname des Klägers] UND ... [Nachname des B] "A" ... [Anschrift]" an die damalige Steuerberaterin des Klägers als Zustellungsbevollmächtigte.
- 7 Die Gemeinde C setzte mit einem ebenfalls am 15. April 2004 ergangenen Bescheid gegenüber "... [Nachname der Klägers] UND ... [Nachname des B] "A" GES. BÜRGERLICHEN RECHTS" die Gewerbesteuer für 1997 fest. Den

festgesetzten Betrag beglichen der Kläger und B im zweiten Halbjahr 2005 unter Angabe des im Bescheid mitgeteilten Buchungszeichens als Verwendungszweck.

- 8 Ihr Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbescheid 1997 für die GbR blieb ohne Erfolg. In einem sich anschließenden ersten Klageverfahren beriefen sich der Kläger und B darauf, der Messbescheid sei aufzuheben, da eine Innengesellschaft nicht Schuldnerin der Gewerbesteuer sein könne. Dem kam das FA am 8. April 2009 nach. Die Beteiligten erklärten das Klageverfahren daraufhin übereinstimmend für erledigt.
- 9 Nach vorheriger Anhörung und einem auf § 171 Abs. 14 der Abgabenordnung (AO) gestützten Hinweis dahingehend, die Festsetzungsfrist sei im Hinblick auf einen Erstattungsanspruch gegen die Gemeinde C noch nicht abgelaufen, setzte das FA mit dem im vorliegenden Verfahren angefochtenen Bescheid vom 30. April 2009 den Gewerbesteuermessbetrag für 1997 gegenüber dem Kläger betreffend den Gewerbebetrieb der von ihm mit B begründeten Innengesellschaft "A" der Höhe nach unverändert fest. Am selben Tag setzte die Gemeinde C die Gewerbesteuer für die "GbR A" zunächst auf 0 € herab. Im Rahmen der Abrechnung wurde ausgeführt, das aus der Überzahlung entstandene Guthaben werde mit der Forderung unter dem Buchungszeichen ... verrechnet. Unter diesem Buchungszeichen setzte die Gemeinde C ebenfalls noch am 30. April 2009 die Gewerbesteuer für 1997 der Höhe nach unverändert gegenüber dem Kläger fest.
- 10 Einspruch und Klage gegen die Messbetragsfestsetzung blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 783 veröffentlichten Gründen der Ansicht, das FA habe den Gewerbesteuermessbescheid 1997 im April 2009 trotz Ablaufs der regulären Festsetzungsfrist nach § 181 Abs. 5 AO noch erlassen dürfen, da es zu Recht davon ausgegangen sei, die Voraussetzungen der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO seien im Streitfall erfüllt.
- 11 Zur Begründung seiner Revision beruft sich der Kläger auf Verletzung materiellen Rechts. Am 30. April 2009 habe für den Erhebungszeitraum 1997 kein Gewerbesteuermessbescheid mehr ergehen dürfen, da die reguläre Festsetzungsfrist unstreitig abgelaufen gewesen und die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO nicht einschlägig sei. Nur bei einem Steuerbescheid wie dem Gewerbesteuerbescheid gebe es einen damit "in Zusammenhang stehenden Erstattungsanspruch", nicht aber bei einem Feststellungsbescheid wie dem Gewerbesteuermessbescheid. In Bezug auf den Grundlagenbescheid sei § 171 Abs. 14 AO deshalb nicht --auch nicht sinngemäß-- anwendbar. Zwar hätte wohl die Gemeinde C im Jahr 2009 unter Berufung auf § 171 Abs. 14 AO und das FA deshalb nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO noch einen Gewerbesteuermessbescheid erlassen können. Allerdings fehle es im streitgegenständlichen Messbescheid vom 30. April 2009 an dem gemäß § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erforderlichen Hinweis.
- 12 Der Kläger beantragt, das angefochtene FG-Urteil sowie den Gewerbesteuermessbescheid 1997 vom 30. April 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. November 2009 aufzuheben.
- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Es hält das FG-Urteil für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung sowie des Gewerbesteuermessbescheids 1997 vom 30. April 2009.
- 16 Das FG ist zunächst zu Recht davon ausgegangen, dass auf der Stufe des Grundlagenbescheids § 171 Abs. 14 AO nicht einschlägig ist (unter 1.). Es ist im Ergebnis weiter zutreffend davon ausgegangen, dass der Messbescheid für das Jahr 1997 im Jahr 2009 nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO noch ergehen durfte, wenn in Bezug auf die Gewerbesteuer der Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 14 AO gehemmt war (unter 2.). Da es indes an dem erforderlichen Hinweis i.S. des § 181 Abs. 5 Satz 2 AO fehlt, ist der Gewerbesteuermessbescheid 1997 gleichwohl rechtswidrig (unter 3.).
- 17 1. Mit dem Gewerbesteuermessbescheid 1997 vom 30. April 2009 hat das FA erstmalig den Kläger als Schuldner der Gewerbesteuer für den Gewerbebetrieb "A" in Anspruch genommen.

- 18** a) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht unstrittig, dass die durch die Beteiligung des B an der Schaffung und Verwertung der Marke "A" entstandene Innengesellschaft mangels eigenen Vermögens nicht selbst als Steuerschuldnerin i.S. des § 5 Abs. 1 Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung in Betracht kam (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. Urteile vom 12. November 1985 VIII R 364/83, BFHE 145, 408, BStBl II 1986, 311, und VIII R 414/83, BFH/NV 1987, 393, sowie vom 14. September 1989 IV R 85/88, BFH/NV 1990, 591; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 5 Rz 78 ff. und 90 ff.; Gosch in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 5 GewStG Rz 43). Unabhängig von der Frage, ob es sich bei der Innengesellschaft um eine GbR (§§ 705 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs) oder um eine atypische stille Gesellschaft handelte, kam als Schuldner der Gewerbesteuer allein der nach außen auftretende Kläger als Geschäftsinhaber in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 1997 VIII R 32/90, BFHE 185, 190, BStBl II 1998, 480, unter 3.).
- 19** Ebenso gehen die Beteiligten zutreffend davon aus, dass die der Innengesellschaft und dem Kläger allein zuzuordnenden gewerblichen Tätigkeiten als jeweils getrennte Gewerbebetriebe zu beurteilen waren. B war nicht an dem Einzelunternehmen des Klägers als Ganzem beteiligt, sondern allein an dem (ehemaligen) Geschäftsbereich "Schaffung und Verwertung der Marke A" (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 6. Dezember 1995 I R 109/94, BFHE 179, 427, BStBl II 1998, 685, unter II.2.).
- 20** b) Entgegen der Ansicht des FA wurde der Ablauf der für die Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung geltenden Festsetzungsfrist nicht durch § 171 Abs. 14 AO gehemmt.
- 21** Nach dieser Vorschrift endet die Festsetzungsfrist für einen Steueranspruch nicht, soweit ein damit zusammenhängender Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO noch nicht i.S. des § 228 AO verjährt ist.
- 22** Bei dem Gewerbesteuermessbescheid handelt es sich jedoch um einen Grundlagenbescheid, der keinen unmittelbaren Anspruch des FA begründet, sondern ausschließlich einen Messbetrag --als Besteuerungsgrundlage-- festsetzt. Die Gewerbesteuer wird erst auf der zweiten Stufe von der Gemeinde festgesetzt. Allein die Gemeinde hat einen Steueranspruch gegen den Gewerbesteuerschuldner und nur gegen die Gemeinde besteht ggf. ein Erstattungsanspruch. Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO ist deshalb allein auf der Stufe der Gewerbesteuer als Folgesteuer einschlägig.
- 23** Eine --über den Verweis des § 184 Abs. 1 Satz 3 AO grundsätzlich denkbare-- sinngemäße Anwendung der an einen mit dem Steueranspruch zusammenhängenden Erstattungsanspruch anknüpfenden Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO auf der Ebene des Messbescheids wäre nicht sinnvoll, da mit dem Messbetrag als Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer kein Erstattungsanspruch zusammenhängt.
- 24** Im Hinblick auf § 181 Abs. 5 Satz 1 AO, der den Erlass eines Grundlagenbescheids auch dann noch ermöglicht, wenn allein der Steueranspruch nicht festsetzungsverjährt ist, ist die sinngemäße Anwendung von § 171 Abs. 14 AO auf der Ebene des Grundlagenbescheids nicht notwendig. Dies entspricht auch der bisherigen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 17. März 2004 II R 47/98, BFH/NV 2004, 1066, unter II.2. für Einheitswert und Grundsteuer; ebenso Urteil des FG Köln vom 2. April 2009 15 K 2546/07, EFG 2009, 1430, für einheitliche und gesonderte Feststellung und Einkommensteuer).
- 25** 2. Offenbleiben kann, ob § 181 Abs. 5 Satz 1 AO über § 184 Abs. 1 Satz 3 AO auch auf einen Gewerbesteuermessbescheid Anwendung findet.
- 26** a) Gemäß § 184 Abs. 1 Satz 3 AO sind die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung auf die Festsetzung von Steuermessbeträgen sinngemäß anzuwenden. Die Vorschriften über die "Durchführung der Besteuerung" befinden sich insbesondere im Vierten Teil der AO und umfassen damit die §§ 134 bis 217 AO (zu weiteren Vorschriften vgl. Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 184 AO Rz 5), mithin auch § 181 Abs. 5 AO.
- 27** b) Der sinngemäßen Anwendung von § 181 Abs. 5 AO auf die Festsetzung von Steuermessbescheiden könnte § 184 Abs. 1 Satz 4 AO entgegenstehen (so Frotscher in Schwarz, AO, § 184 Rz 11; Brandis, a.a.O., § 184 AO Rz 5, unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 12. Mai 1993 XI R 66/92, BFHE 171, 404, BStBl II 1994, 5; a.A. Kunz in Beermann/Gosch, AO § 184 Rz 11, der jedoch eine gewisse Zurückhaltung für geboten erscheinen lässt und im Einzelfall eine Überprüfung orientiert am Sinn und Zweck der Norm vorschlägt, ob eine abweichende Handhabung von dem Grundsatz der uneingeschränkten Anwendung der §§ 179 ff. AO erforderlich sei).

- 28** c) Im vorliegenden Fall bedarf diese Frage keiner Entscheidung, da bei Bejahung der Anwendbarkeit des § 181 Abs. 5 Satz 1 AO die Voraussetzungen des § 181 Abs. 5 Satz 2 AO --vgl. nachfolgend unter 3.-- nicht erfüllt sind.
- 29** 3. Der Gewerbesteuermessbescheid vom 30. April 2009 ist aber rechtswidrig, weil es an dem nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erforderlichen Hinweis fehlt.
- 30** a) Gemäß dieser Vorschrift hat das FA bei Erlass eines Feststellungsbescheids nach Ablauf der Feststellungsfrist in dem Bescheid darauf hinzuweisen, dass die getroffenen Feststellungen nur noch für solche Steuerfestsetzungen Bedeutung haben sollen, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Dieser Hinweis hat nicht bloße Begründungsfunktion, sondern Regelungscharakter, weil mit ihm der (zeitliche) Geltungsbereich der getroffenen Feststellungen abweichend von § 182 Abs. 1 AO bestimmt und damit rechtsgestaltend auf das Steuerrechtsverhältnis eingewirkt wird (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 17. Februar 2010 II R 38/08, BFH/NV 2010, 1236, m.w.N.). Für den Steuerpflichtigen und die für den Folgebescheid zuständige Behörde muss deshalb erkennbar sein, dass es sich um einen Feststellungsbescheid handelt, der lediglich für solche Steuerfestsetzungen bedeutsam ist, bei denen die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.
- 31** Nichts anderes gilt im Streitfall. Im Hinblick auf die Besonderheit der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO, wonach die nachträgliche Steuerfestsetzung nur möglich ist, "soweit" ein Erstattungsanspruch besteht, dürfte die Gemeinde C den vom FA festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag nicht unbesehen der Gewerbesteuerfestsetzung zugrunde legen.
- 32** b) Einen solchen Hinweis enthält der streitgegenständliche Gewerbesteuermessbescheid unstreitig nicht. Im Hinblick auf den Regelungscharakter war der Hinweis auch nicht --wie das FA meint-- entbehrlich, weil es den Kläger noch vor Erlass des Messbescheids vom 30. April 2009 auf die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO hingewiesen und ihm damit unmissverständlich zu erkennen gegeben habe, dass eine Steuerfestsetzung nur noch insoweit erfolgen werde, als die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen sei.
- 33** 4. Da der Gewerbesteuermessbescheid formell rechtswidrig ist, braucht der erkennende Senat nicht zu entscheiden, ob im Zeitpunkt seines Erlasses der Ablauf der für die Gewerbesteuer geltenden Festsetzungsfrist aufgrund eines mit dem Steueranspruch zusammenhängenden Erstattungsanspruchs i.S. des § 171 Abs. 14 AO gehemmt war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de