
Datum: 25.10.2012
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 1401/11 G
ECLI: ECLI:DE:FGD:2012:1025.14K1401.11G.00

Tenor:

Der Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2001 vom 18.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.03.2011 wird aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Streitig ist die verfahrensrechtliche Befugnis des Beklagten zum Erlass des geänderten Gewerbesteuermessbetragsbescheides 2001 vom 18.02.2011.

Der Kläger erzielt als selbständiger Einzelunternehmer mit einem Maler- und Lackierbetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Aufgrund einer Vereinbarung aus dem Jahre 1993 überließ der Schwiegervater dem Kläger eine auf dem Grundstück „A“ in „B“ befindliche Scheune für die Dauer von 20 Jahren unentgeltlich zur betrieblichen Nutzung. Eine Verpflichtung des Schwiegervaters zur Vornahme von Reparaturmaßnahmen bestand nicht. Nach dem Inhalt der Vereinbarung war der Kläger berechtigt, die auf dem Gelände befindliche Scheune auf eigene Gefahr und auf eigenes Risiko von innen ausbauen und für die Zwecke seines Betriebes herzurichten. Für den Fall der Beendigung der Nutzungsüberlassung stand dem Kläger ein Anspruch auf Ersatz des Wertes der von ihm geschaffenen Baumaßnahmen zu.

Im Jahr 2000 nahm der Kläger eine umfangreiche Sanierung des Scheunendaches vor und machte hierfür Betriebsausgaben i. H. von netto 149.483,00 DM in 2000 und 4.298 DM in 2001 sowie zusätzlich in 2001 Aufwendungen von 57.341 DM für die Errichtung von 12 Stellplätzen geltend. Mit Vertrag vom 18.06.2001 übertrug der Schwiegervater das Grundstück unentgeltlich auf seine Tochter, die Ehefrau des Klägers. Der Übertragungsvertrag enthielt u.a. die Zusicherung des Vaters gegenüber der Tochter, dass keine Miet- und Pachtverhältnisse mit Dritten bestünden. Mit Vertrag vom 28.06.2001 nahm die Ehefrau des Klägers an diesen eine entgeltliche Vermietung der Scheune mit einer monatlichen Kaltmiete von 3.736 DM vor. Einen Ersatzanspruch für die in den Jahren 2000 und 2001 getätigten Aufwendungen machte der Kläger gegenüber seinem Schwiegervater nicht geltend.

Nach Eingang der Gewerbesteuererklärung 2001 im Jahr 2002 erließ der Beklagte zunächst einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Gewerbesteuermessbetragsbescheid. Im Jahr 2004 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung (Groß-BP) eine steuerliche Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2002 durch. Im Betriebsprüfungsbericht vom 19.06.2006 vertrat die Groß-BP die Auffassung, dass die in 2000 und 2001 getätigten Aufwendungen für die Dachsanierung und die Errichtung der Stellplätze im Jahr ihrer Entstehung nicht abzugsfähige Zuwendungen nach § 12 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) darstellten und nicht zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen seien. Diese Beurteilung beruhe auf der Tatsache, dass der Kläger den ihm gegen seinen Schwiegervater zustehenden Ersatzanspruch nicht geltend gemacht habe. Da die Aufwendungen für die Dachsanierung bereits aus dem genannten Grund nicht abzugsfähig seien, könne dahingestellt bleiben, ob die Aufwendungen tatsächlich ausschließlich dem betrieblich genutzten Gebäude zuzurechnen seien. Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen ergingen unter dem 03.11.2006 geänderte Bescheide zum Gewerbesteuermessbetrag 2000 und 2001, in denen zugleich der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde. 5

Im nachfolgenden Einspruchsverfahren ging der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2008 zum Gewerbesteuermessbetrag 2000 davon aus, dass die vom Kläger vorgenommen Dachsanierungsarbeiten dem Grunde nach als Betriebsausgaben zu behandeln seien. Da der Kläger jedoch keinen Nachweis darüber erbracht habe, dass sämtliche Aufwendungen auf das von ihm betrieblich genutzte Gebäude entfielen, berücksichtigte er im Schätzungswege lediglich 50 % der Aufwendungen (netto 74.742,00 DM) als Betriebsausgaben. Zugleich erließ der Beklagte für 2001 eine verbösernde Einspruchsentscheidung. In dieser ging er davon aus, dass wegen der Beendigung des unentgeltlichen Überlassungsverhältnisses des Betriebsgrundstücks im Sommer 2001 die Entnahme eines Aufwendungsersatzanspruchs resultierend aus den Dachsanierungsaufwendungen stattgefunden habe und erhöhte den Gewinn um netto 74.742,00 DM. 6

Gegen die Einspruchsentscheidung erhob der Kläger Klage. In dem vor dem 16. Senat des Finanzgerichts Düsseldorf geführten Verfahren (16 K 5166/08 G) beschränkte der Kläger in der mündlichen Verhandlung vom 04.11.2010 den geltend gemachten Aufwand für die Dachsanierung auf 138.621,00 DM. Nach einer Beweisaufnahme vertrat der 16. Senat in der mündlichen Verhandlung die Auffassung, dass der betriebliche Charakter der Aufwendungen für die Dachsanierung in Höhe des gesamten geltend gemachten Betrages feststehe und die Aufwendungen im Jahr 2000 in voller Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien. Aufgrund dessen sagte der Beklagte in der mündlichen Verhandlung den Erlass eines entsprechend geänderten Bescheides zum Gewerbesteuermessbetrag 2000 zu. Die 7

Beteiligten erklärten daraufhin das Verfahren insoweit übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt.

Zur Gewerbesteuermessbetrag 2001 wies der 16. Senat die Klage im Urteil vom 04.11.2010, zugestellt am 07.12.2010, ab. Nach den Urteilsgründen ging der Senat davon aus, dass ungeachtet der geltend gemachten AfA für die Stellplätze ein höherer als der festgestellte Gewerbesteuermessbetrag allein auf Grund der gewinnwirksamen Aktivierung des Wertsatzanspruchs aus der Dachsanierung im Jahr 2001 in Höhe von 138.621 DM statt wie bisher 74.742 DM festzustellen gewesen wäre. Auf die Gründe des Urteils wird Bezug genommen. 8

Nach dem Erlass eines geänderten Gewerbesteuermessbetragsbescheides 2000 vom 06.01.2011 erließ der Beklagte den im vorliegenden Verfahren streitgegenständlichen Änderungsbescheid zum Gewerbesteuermessbetrag 2001 vom 18.02.2011. Der Beklagte stützte die Änderung auf § 174 der Abgabenordnung (AO) und legte der Feststellung einen in Zusammenhang mit der Aktivierung des Aufwendungsersatzanspruches um 63.879,00 DM erhöhten Gewinn zu Grunde. 9

Mit Schreiben 09.03.2011 legte der Kläger gegen den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2001 Einspruch ein, den der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 24.03.2011 als unbegründet zurückwies. 10

Gegen die Einspruchsentscheidung hat der Kläger am 29.04.2011 Klage erhoben. Zur Begründung trägt er unter Einbeziehung seines Vorbringens im Einspruchsverfahren vor: Der Änderungsbescheid hätte nicht ergehen dürfen, da die Festsetzungsfrist abgelaufen und die Voraussetzungen für eine Änderung gemäß § 174 AO oder einer anderen Änderungsvorschrift nicht erfüllt seien. 11

Die Festsetzungsfrist von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) habe durch die Abgabe der Steuererklärung im Jahr 2002 mit Ablauf des Jahres 2002 zu laufen begonnen (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Infolge der Einspruchseinlegung sei es zu einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO gekommen. Danach laufe die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor über den Rechtsbehelf, hier die Klage, unanfechtbar entschieden sei. Im Hinblick auf die Urteilszustellung am 07.12.2010 sei die Rechtsmittelfrist gemäß § 54 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO), § 222 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO), §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) am 07.01.2011 abgelaufen. Aufgrund dessen sei der angefochtene Änderungsbescheid vom 11.02.2011 außerhalb der Festsetzungsfrist ergangen. 12

Auch aus einer Änderungsvorschrift ergebe sich keine Möglichkeit trotz Ablaufs der Festsetzungsfrist einen geänderten Bescheid zu erlassen. Die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO seien nicht erfüllt. Zwar sei nach der übereinstimmenden Erledigungserklärungen in dem Verfahren zum Gewerbesteuermessbetrag 2000 der Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2000 zu seinen Gunsten geändert worden und die Änderungen somit auch auf seinen Antrag zurückzuführen. Allerdings setze § 174 Abs. 4 AO voraus, dass aufgrund der irrigen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid zugunsten des Steuerpflichtigen geändert werde und aus diesem bestimmten Sachverhalt die richtigen steuerlichen Folgen gezogen würden. § 174 Abs. 4 AO ermögliche damit die Korrektur einer irrigen Beurteilung, also eines Irrtums, der auch der Beurteilung in einem anderen Bescheid zugrunde liege. Im Rahmen des Änderungsbescheides zur Einkommensteuer 2000 vom 17.11.2008, dem auch die Änderung Gewerbesteuermessbetrags zugrunde liege, habe der Beklagte insofern jedoch zwei 13

Irrtümern unterlegen, indem er zum einen davon ausging, dass die Hälfte der Dachsanierungsaufwendungen auf das von dem Schwiegervater des Klägers genutzte Gebäude entfalle, mithin nicht betrieblich veranlasst sei und zum anderen eine Gewinnwirksamkeit der Entnahme in eben dieser Höhe annahm. Demgegenüber sei die Steuerfestsetzung 2001 nicht nur allein aufgrund der irrigen Beurteilung der betrieblichen Veranlassung des Aufwands geändert worden, sondern zudem aufgrund der irrigen rechtlichen Beurteilung zur Steuerauswirkung der Entnahme. Die vom Beklagten beabsichtigte Korrektur in 2001 diene damit der Korrektur eines zweifachen Irrtums und nicht bloß der Folge-Korrektur der irrtümlichen Beurteilung des Sachverhalts in 2000.

Es fehle auch an einem „bestimmten Sachverhalt“, der beiden Steuerbescheiden zugrunde liege. Entscheidend sei insoweit, dass der Sachverhalt oder Sachverhaltskomplex, der dem geänderten Bescheid zugrunde liege, nicht verändert und durch weitere Tatsachen ergänzt werde. Dies sei jedoch gerade vorliegend der Fall, weil der Sachverhaltskomplex „Dachsanierung“, der dem Steuerbescheid 2000 zugrunde liege, erst durch das Hinzutreten der weiteren Tatsache „Beendigung des Leihverhältnisses“ zu einer gewinnwirksamen Berücksichtigung führe. Die gewinnwirksame Aktivierung des Ersatzanspruchs sei nicht zwangsläufige Folge der Dachsanierung und ihrer betrieblichen Veranlassung gewesen. Vielmehr sei das Hinzutreten weiterer Handlungen erforderlich, hier die Übertragung des Grundstücks bzw. der Neuabschluss des Mietvertrages mit der Klägerin. Es hätte beispielsweise auch zu einer Änderung des Vertrages kommen können, bevor der Ersatzanspruch entstanden wäre. In diesem Falle wäre eine gewinnwirksame Aktivierung vollständig ausgeblieben. 14

Auch die Änderungsvorschriften des § 174 Abs. 1 bis 3 AO setzten das Vorliegen eines Sachverhalts, der in mehreren Steuerbescheiden berücksichtigt worden sei, voraus. Deshalb scheide bereits aus diesem Grunde eine Änderung nach den genannten Vorschriften aus. 15

Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sei bereits im Hinblick auf § 173 Abs. 2 ausgeschlossen, da die nun geänderten Bescheide infolge einer Außenprüfung ergangen seien. Zudem sei dem Beklagten der gesamte Sachverhalt bekannt gewesen, er habe lediglich seine unrichtige rechtliche Würdigung vorgenommen. 16

Der Kläger beantragt, 17

den Gewerbesteuerermessbetragsbescheid 2001 vom 18.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.03.2011 aufzuheben; 18

hilfsweise, die Revision zuzulassen; 19

die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig 20

zu erklären. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen, 23

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 24

Er trägt unter Bezugnahme auf die Gründe der Einspruchsentscheidung vor: Die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 174 Abs. 4 AO seien erfüllt. Es handele sich entgegen dem Vorbringen des Klägers nicht um zwei Sachverhalte, sondern um einen 25

Sachverhaltskomplex. Unter dem Begriff des „bestimmten Sachverhalts“ sei ein einheitlicher Lebensvorgang zu verstehen, an den das Gesetz steuerrechtliche Folgen knüpfe. Erfasst werde ein Lebensvorgang oder Sachverhaltskomplex, der aufgrund des inneren Zusammenhangs der Ereignisse als zusammengehörig anzusehen sei, weil die einzelnen Ereignisse nur Teile eines einheitlichen Ganzen bildeten. Der Begriff des bestimmten Sachverhalts sei dabei nicht auf einzelne steuererhebliche Tatsachen oder ein einzelnes Merkmal beschränkt, sondern erfasse nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21.08.2007 I R 74/06 den einheitlichen, für diese Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex. Entscheidend sei, dass aus demselben - unveränderten und nicht durch weitere Tatsachen ergänzten - Sachverhalt andere steuerrechtliche Folgerungen noch in einem anderen Steuerbescheid gegenüber dem Steuerpflichtigen zu ziehen seien. Im Streitfall sei „bestimmter Sachverhalt“ die Tatsache, dass die Dachsanierungsaufwendungen durch den Kläger getragen worden seien <u>und</u> dass diese Aufwendungen zu einem Aufwendungsersatzanspruch des Klägers nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch führten. Dabei sei unerheblich, ob der Fehler im tatsächlichen oder rechtlichen Bereich anzusiedeln sei.	
Da der Kläger die Änderung des Gewerbesteuermessbetragsbescheides 2000 zu seinen Gunsten selbst herbeigeführt habe, sei er bei der Frage der Bestandskraft des Gewerbesteuermessbetragsbescheides 2001 nicht besonders schutzwürdig und müsse die Folgen der für ihn nachteiligen Änderung tragen.	26
Einer Änderung stehe auch nicht der Ablauf der Festsetzungsfrist des Einkommensteuerbescheides 2001 am 07.01.2011 entgegen, da die steuerlichen Folgerungen nach § 174 Abs. 4 AO innerhalb eines Jahres nach Änderung des fehlerhaften Einkommensteuerbescheides 2000 gezogen worden seien.	27
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Schriftsätze nebst Anlagen sowie die beigezogenen Steuerakten und die finanzgerichtliche Akte zum Verfahren 16 K 5166/08 G verwiesen.	28
Entscheidungsgründe	29
Die Klage ist begründet.	30
Der Kläger ist durch den angefochtenen Änderungsbescheid zum Gewerbesteuermessbetrag 2001 vom 18.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.03.2011 in seinen Rechten verletzt, da keine verfahrensrechtliche Befugnis, insbesondere nicht nach § 174 Abs. 4 AO, für die vorgenommene Änderung bestand. Der Bescheid war auf Grund dessen aufzuheben (§ 100 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz FGO).	31
Zur weiteren Begründung wird auf die Entscheidungsgründe im Urteil vom heutigen Tage im Verfahren 14 K 1400/11 E zur Einkommensteuer 2001 verwiesen.	32
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	33
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.	34
Die Revision war nicht zuzulassen. Der Entscheidung im Streitfall liegt eine anhand der von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Auslegungsgrundsätze zu § 174 Abs. 4 vorgenommene Sachverhaltswürdigung zu Grunde. Die Entscheidung hat deshalb weder	35

grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) noch ist eine Revisionszulassung zur Fortbildung des Rechts oder der Sicherung eine einheitlichen Rechtssprechung erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).

