
Datum: 19.06.2020
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2050/17 G
ECLI: ECLI:DE:FGD:2020:0619.3K2050.17G.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, die diese selbst zu tragen haben.

Tatbestand:

- Die Klägerin betreibt eine Rohrleitung zum Transport von *Gütern*. Das Rohrleitungsnetz führt *u.a.* durch Deutschland ... 1
- Die Geschäftsleitung und die Verwaltung der Klägerin befanden sich zunächst in der Stadt *F* und von ... bis ... in *A-Stadt*, wo die Klägerin im Jahr 2010 (Streitjahr) neben dem Geschäftsführer ... Mitarbeiter beschäftigte, von denen wiederum ... Mitarbeiter die Klägerin und die weiteren Mitarbeiter Rohrfernleitungsanlagen dritter Unternehmern betreuten. In *E-Stadt*, *D-Stadt*, *B-Stadt* und *C-Stadt* befinden sich oberirdische Absperrarmaturen zur Einspeisung und Abgabe von *Gütern*. In *B-Stadt* befindet sich zudem eine ... Station. 2
- Die Überwachung und Steuerung der *Güter-Rohrleitung* und der Absperrarmaturen erfolgt durch die Betriebszentrale in ... Kunden der Klägerin sind ausschließlich die an die Rohrleitung angeschlossenen Unternehmen. Bei diesen handelt es sich sowohl um Einspeiser als auch Abnehmer. Daneben existieren Anschlüsse unter anderem in ... Hauptkunden der Klägerin sind neben ihren Gesellschaftern insbesondere ... Die Klägerin ist Eigentümerin des in Deutschland verlaufenden Teils der Rohrleitung. Das Eigentum reicht bis zur ersten Schweißnaht nach ihrer Absperrarmatur. Danach steht der weitere Teil der Rohrleitung mitsamt der betrieblichen Vorrichtungen im Eigentum des jeweils Angeschlossenen. 3
- 4
- 5

Hinsichtlich der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages bestand eine Vereinbarung vom 22.06.1992 zwischen der Klägerin, den Beigeladenen zu 2) bis 5) und der Stadt F. Diese war zunächst bis zum 31.12.1997 befristet und verlängerte sich danach automatisch um jeweils ein weiteres Kalenderjahr. Diese Vereinbarung sah vor, dass zunächst 25 % des Gewerbesteuermessbetrages zu gleichen Anteilen auf die an der Zerlegung beteiligten Gemeinden zerlegt wurden. Die übrigen 75 % des Gewerbesteuermessbetrages wurden auf die an der Zerlegung beteiligten Gemeinden nach der anteiligen Menge ... zerlegt, die in dem in der jeweiligen Gemeinde gelegenen Betriebsanteil eingespeist und/oder entnommen wurde. Nach übereinstimmendem Vortrag der Beteiligten hat die Beigeladene zu 1) dieser Vereinbarung nie zugestimmt.

In der Erklärung zur Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr nahm die Klägerin die Zerlegung auf der Grundlage der Vereinbarung vom 22.06.1992 vor. Wegen der Verlegung des Sitzes der Gesellschaft von F nach A-Stadt wurde in der Erklärung anstelle der Stadt F die Beigeladene zu 1) angeführt. Mit Bescheid vom 16.01.2012, der keinen Vorbehalt der Nachprüfung enthielt, zerlegte der Beklagte den Gewerbesteuermessbetrag entsprechend der von der Klägerin am 23.08.2011 eingereichten Erklärung. 6

Für die Jahre 2010 bis 2012 fand bei der Klägerin im Jahr 2014 eine steuerliche Außenprüfung durch die *Betriebsprüfung* statt, zu der die *Betriebsprüfung* mit Schreiben vom 10.04.2014 der Klägerin mitteilte, die Beigeladene zu 1) mache von ihrem Recht auf Teilnahme an der Außenprüfung nach § 21 Abs. 3 des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG) Gebrauch. Ein Rechtsmittel gegen die Teilnahme legte die Klägerin nicht ein. Der Prüfer der *Betriebsprüfung* kam im BP-Bericht vom 16.03.2016 zu dem Ergebnis, dass die Beigeladene zu 1) der Vereinbarung vom 22.06.1992 nie zugestimmt habe und auch nicht als Rechtsnachfolgerin der Stadt F angesehen werden könne. Der Prüfer vertrat weiterhin die Auffassung, dass der Beigeladenen zu 1) 100 % des Gewerbesteuermessbetrages zustünden, da nur bei der Geschäftsleitung/Verwaltung in A-Stadt Arbeitnehmer der Klägerin tätig gewesen seien. 7

Der Beklagte erließ am 23.06.2016 einen entsprechenden Änderungsbescheid. Ausweislich des Bescheides erfolgte die Änderung nach § 129 i.V.m. § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO). Hiergegen legten sowohl die Klägerin als auch die Beigeladenen zu 2) bis 5) Einsprüche ein. Die Beigeladene zu 1) wurde im Einspruchsverfahren der Klägerin hinzugezogen, ebenso zu den einzelnen Einsprüchen die übrigen Beteiligten. Mit Einspruchsentscheidung vom 17.07.2017 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. 8

Hiergegen richtet sich die von der Klägerin am 14.08.2017 erhobene Klage. 9

Sie ist der Auffassung, dass der angefochtene Bescheid schon formell rechtswidrig sei. Zum einen sei die Teilnahme eines Gemeindebediensteten der Beigeladenen zu 1) an der Außenprüfung bei der Klägerin rechtswidrig gewesen. Für diese Teilnahme fehle es an einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage. Die sachliche Zuständigkeit für die Anordnung der Teilnahme eines Gemeindebediensteten an der Außenprüfung obliege nach § 21 Abs. 3 des Gesetzes über die Finanzverwaltung (FVG) allein der Gemeinde. Die Teilnahmeanordnung durch die *Betriebsprüfung* sei daher nichtig und damit unwirksam. Die auf Grund der rechtswidrigen Außenprüfung gewonnenen Erkenntnisse dürften nicht verwertet werden. 10

Der Bescheid hätte darüber hinaus nicht nach § 129 i.V.m. § 164 Abs. 2 AO geändert werden dürfen. Der Zerlegungsbescheid vom 16.01.2012 habe keinen Vorbehalt der Nachprüfung enthalten. Dabei handele es sich nicht um eine offenbare Unrichtigkeit. Es sei schon objektiv 11

keine Unrichtigkeit gegeben und zu bezweifeln, dass der Beklagte den Ursprungsbescheid überhaupt mit einem Vorbehalt der Nachprüfung habe versehen wollen. Sofern sich der Beklagte auf eine Lücke in der Programmierung berufe, stelle dies auch keinen Fehler beim Erlass des Bescheides dar.

Eine Änderung nach § 173 AO komme nicht in Betracht. Aus einer in der Steuerakte befindlichen E-Mail des Prüfers der *Betriebsprüfung* an die Prüferin der Gemeinde vom 08.07.2014 ergebe sich, dass dieser selbst nicht von einer Korrekturmöglichkeit nach § 173 AO ausgegangen sei, da seiner Auffassung nach alle relevanten Tatsachen dem Beklagten bekannt gewesen seien. 12

Außerdem sei bei Erlass des Änderungsbescheides am 23.06.2016 bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten. Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO sei nicht eingetreten. Die Außenprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 habe sich nämlich nicht auf die Gewerbesteuerzerlegung erstreckt. Nach der Prüfungsanordnung vom 31.03.2014 habe diese lediglich „Gewerbesteuer“ und die „Fest. vortragsfähiger Fehlbeträge § 10a GewStG“ umfasst. Erst der BP-Bericht vom 16.03.2016 habe die Gewerbesteuerzerlegung genannt. Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) im Verfahren IV R 1/91, wonach eine Prüfungsanordnung wegen Gewerbesteuer immer auch die Zerlegung umfasse, sei auf den Streitfall nicht anwendbar, da vorliegend auch konkret die Prüfung der Feststellung der vortragsfähigen Fehlbeträge angeordnet worden sei. 13

In materieller Hinsicht trägt die Klägerin vor, dass die alleinige Zuordnung des Gewerbesteuermessbetrages an die Beigeladene zu 1) zu einem offenbar unbilligen Ergebnis führe. Dies sei nicht mit der Wertung des Gesetzgebers in § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zu vereinbaren. Danach seien die Gemeinden bei der Zerlegung nicht zu berücksichtigen, in denen sich nur Anlagen befänden, die der Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe sowie elektrischer Energie dienen, ohne dass diese dort abgegeben würden. Dies zeige, dass Gemeinden, in denen sich Abgabestellen befänden, nach der Wertung des Gesetzes gerade nicht von der Zerlegung ausgeschlossen werden sollten. Aber auch die Wertung des § 4 Abs. 1 Satz 1 GewStG und die Äquivalenztheorie widersprächen dem vom Beklagten gefundenen Ergebnis. Der Geschäftsleitungsgemeinde werde die Gewerbesteuer vollumfänglich zugewiesen, obwohl sie von allen Betriebsstätten-Gemeinden die geringste Belastung zu tragen habe. Die Rohrleitung mit Absperrarmaturen zur Einspeisung und Abgabe ... in den betroffenen Gemeinden stelle hingegen eine erhebliche Gefahrenquelle dar. Es bestehe ein latentes Risiko für die städtische Infrastruktur (z.B. ..., Schaffung und Instandhaltung von Zufahrten und Wegen für Reparaturen an der *Rohrleitung*, Maßnahmen bei Störungsfällen an der *Rohrleitung*). 14

Der Zerlegungsmaßstab des Verhältnisses der Arbeitslöhne habe zum Ergebnis, dass Betriebsstätten ohne dort beschäftigte Arbeitnehmer nicht zu einer Zerlegung zugunsten der Standortgemeinden berechtigten. Der faktische Ausschluss der betroffenen Gemeinden führe zu einem nicht gerechtfertigten Vorrang der Geschäftsleitungsgemeinde, der mit dem Sinn und Zweck der Zerlegung nicht zu vereinbaren sei. Am Verwaltungssitz in *A-Stadt* seien im Streitjahr ... Mitarbeiter beschäftigt gewesen, die die Klägerin betreuten. Dem Verwaltungssitz über den Steuermessbetrag den gesamten Gewerbeertrag wirtschaftlich zuzuordnen, werde den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht gerecht. 15

Führe die Zerlegung nach den §§ 28 bis 31 GewStG zu einem offenbar unbilligen Ergebnis, sei gem. § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG nach einem Maßstab zu zerlegen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtige. Als geeigneter Ersatzmaßstab i.S.d. § 33 GewStG biete 16

sich vielmehr das Verhältnis der anteiligen Menge ... an, die in dem in der jeweiligen Gemeinde gelegenen Betriebsanteil eingespeist und/oder entnommen werde. Zusätzlich sollte der Beigeladenen zu 1) ein Zerlegungsanteil vorab zugeteilt werden, der angemessen berücksichtige, dass sich in A-Stadt die Geschäftsleitung/Verwaltung befinde.

Die Klägerin trägt ferner vor, dass die Verwaltungszentrale und die Rohrleitung als einheitliche, mehrgemeindliche Betriebsstätte zu würdigen und eine Zerlegung auf die involvierten Gemeinden unter Berücksichtigung erwachsener Gemeindelasten nach § 30 GewStG vorzunehmen sei. Dies ergebe sich aus der Rechtsprechung des BFH zu Unternehmen der Mineralöl- und Elektrizitätswirtschaft sowie des Finanzgerichts (FG) Köln zu einem Telekommunikationsunternehmen. Nach dieser Rechtsprechung liege dann eine einheitliche, mehrgemeindliche Betriebsstätte vor, wenn in räumlicher, organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Hinsicht ein einheitliches Ganzes bestehe. Dem räumlichen Zusammenhang komme dabei angesichts der Technisierung der Wirtschaft nicht die wesentliche Bedeutung zu. Dass die Verwaltungszentrale nicht an die Rohrleitung angeschlossen sei, könne in den Hintergrund treten. 17

Mit Bescheid vom 20.12.2017 änderte der Beklagte den Bescheid vom 23.06.2016 derart, dass der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde. 18

Die Klägerin beantragt, 19

den Bescheid für 2010 über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages vom 20.12.2017 dahingehend zu ändern, dass für die Stadt A ein Anteil in Höhe von 5 %, für die Stadt B ein Anteil in Höhe von 15,688 %, für die Stadt C ein Anteil in Höhe von 9,845 %, für die Stadt D ein Anteil in Höhe von 45,320 % und für die Stadt E ein Anteil in Höhe von 24,148 % am Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt wird, 20

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen. 23

Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt. 24

Der Beklagte vertritt die Auffassung, dass die Kompetenz zur Mitteilung über die Anordnung der Teilnahme eines Gemeindeprüfers gem. § 21 Abs. 3 GewStG in entsprechender Anwendung des § 196 AO beim Prüfungs-Finanzamt liege. Eine Nichtigkeit der Anordnung liege daher nicht vor. 25

Beim Erlass des Bescheides vom 16.01.2012 ohne Vorbehalt der Nachprüfung habe es sich um ein mechanisches Versehen gehandelt. Die Anweisungen im Veranlagungshandbuch ließen keinen weiteren Entscheidungsspielraum des Bearbeiters zu. Aufgrund der Kennzeichnung des Falles als BP-Fall sei der Bearbeiter zulässigerweise davon ausgegangen, dass der Vorbehalt der Nachprüfung maschinell ergänzt werden würde. Dass er die bestehende Ausnahme nicht gekannt habe, führe nicht zu einer bewussten Entscheidung, entgegen der Dienstanweisung handeln zu wollen. Es handele sich um eine Ausnahme im Bereich des automatisierten VdN-Vermerks, die mittlerweile bereinigt worden sei. 26

Die steuerliche Außenprüfung der *Betriebsprüfung* habe auch die Gewerbesteuerzerlegung umfasst. Dies gelte nach der Rechtsprechung des BFH auch, wenn die Prüfung der 27

Zerlegung nicht ausdrücklich angeordnet werde. Festsetzungsverjährung sei daher nicht eingetreten.

Die vorgenommene Zerlegung führe auch nicht zu einem unbilligen Ergebnis, da es sich zwar bei dem Rohrleitungsnetz um eine mehrgemeindliche Betriebsstätte handle, die Verwaltung aber durch die Auslagerung der meisten organisatorischen und technischen Tätigkeiten kein Teil davon sei. 28

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte und die hinzugezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen. 29

Entscheidungsgründe: 30

Die zulässige Klage ist unbegründet. 31

Der Bescheid für 2010 über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages vom 20.12.2017 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 32

I. Der Beklagte ist zutreffend vom Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG ausgegangen. 33

1. Nach § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG ist der Steuermessbetrag in die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Anteile (Zerlegungsanteile) zu zerlegen, wenn im Erhebungszeitraum zur Ausübung des Gewerbes in mehreren Gemeinden Betriebsstätten unterhalten werden. Dies ist vorliegend der Fall. Neben der mehrgemeindlichen Betriebsstätte ..., die sich auf die Stadt- bzw. Gemeindegebiete der Beigeladenen zu 2) bis 5) erstreckt, unterhielt die Klägerin im Streitjahr noch eine weitere Betriebsstätte in *A-Stadt*. 34

Entgegen der Auffassung der Klägerin handelte es sich dabei nicht um eine einheitliche, mehrgemeindliche Betriebsstätte i.S.d. § 30 GewStG. Nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen liegt eine mehrgemeindliche Betriebsstätte nur dann vor, wenn in räumlicher, organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Hinsicht ein einheitliches Ganzes besteht (BFH-Urteile vom 20.02.1974 I R 179/72, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 1974, 427; vom 12.10.1977 I R 226/75, BStBl. II 1978, 111). Die für die Annahme einer einheitlichen Betriebsstätte notwendigen Merkmale müssen grundsätzlich kumulativ erfüllt sein. 35

Im Streitfall fehlt es bereits an jeglicher räumlicher Verbindung zwischen der mehrgemeindlichen Betriebsstätte *Rohrleitung* und der Betriebsstätte in *A-Stadt*. Weder liegt ein räumlicher Zusammenhang durch die Erdoberfläche noch durch ober- oder unter-irdische betriebliche Anlagen vor (vgl. dazu Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 30 Rn. 12 ff.). Zwar kann unter bestimmten Voraussetzungen der räumliche Zusammenhang gegenüber einer besonders engen wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Verbindung in den Hintergrund treten. Dies hat der BFH für Elektrizitätsunternehmen anerkannt (BFH-Urteil vom 16.11.1965 I B 249/62 U, BStBl. III 1966, 40; insofern liegt eine „Sonderstellung“ der Unternehmen der Elektrizitätswirtschaft vor, vgl. Dieterich in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 30 Rn. 9). Bei diesen kann, auch wenn die Hauptverwaltung nicht an das Verteilernetz des Unternehmens angeschlossen ist, eine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte vorliegen, wenn zwischen der Hauptverwaltung und den übrigen Anlagen ein enger organisatorischer, wirtschaftlicher und technischer Zusammenhang besteht. 36

Der erkennende Senat hält diese Rechtsprechung zu Elektrizitätsunternehmen auf den Streitfall nicht für übertragbar. Dies kann aber dahingestellt bleiben, da das Gericht bei Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalles auch schon keine die fehlende räumliche Verbindung aufwiegende besonders enge wirtschaftliche, technische und organisatorische Verbindung zwischen der *Rohrleitung* und der Betriebsstätte in *A-Stadt* erkennen kann. Dem steht bereits entgegen, dass die in der Betriebsstätte in *A-Stadt* tätigen Mitarbeiter zu einem wesentlichen Teil – nämlich in etwa zur Hälfte – von dem Betrieb der *Rohrleitung* unabhängige Dienstleistungen gegenüber Drittunternehmen erbrachten. Angesichts dessen können die *Rohrleitung* und die Betriebsstätte in *A-Stadt* nicht als einheitliches Ganzes betrachtet werden. 37

Soweit sich die Klägerin auf das Urteil des FG Köln (vom 27.11.2006 2 K 6440/03, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2007, 372) beruft, wonach das Festnetz der Deutschen Telekom eine mehrgemeindliche Betriebsstätte darstellen soll, liegt schon keine Vergleichbarkeit mit dem Streitfall vor, da das FG Köln lediglich etwaige größere räumliche Entfernungen über die ober- und unterirdisch verlaufenden Kabel als nachrangig eingestuft hat, jedoch nicht für einen völligen Verzicht auf eine räumliche Verbindung eingetreten ist. 38

2. Zerlegungsmaßstab ist gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG das Verhältnis, in dem die Summe der Arbeitslöhne, die an die bei allen Betriebsstätten beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind, zu den Arbeitslöhnen steht, die an die bei den Betriebsstätten der einzelnen Gemeinden beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind. Dabei sind gemäß § 29 Abs. 2 GewStG die Arbeitslöhne anzusetzen, die in den Betriebsstätten der beteiligten Gemeinden während des betreffenden Erhebungszeitraums erzielt oder gezahlt worden sind. Danach steht der Beigeladenen zu 1) der gesamte Steuermessbetrag zu, weil sich in *A-Stadt* die einzige Betriebsstätte befunden hat, in der Arbeitslöhne gezahlt worden sind. 39

Sofern die Klägerin auf den gerade nicht vorliegenden Zerlegungsausschluss nach § 28 Abs. 2 Nr. 2 GewStG verweist, kann dem nicht entnommen werden, dass die fraglichen Betriebsstädtengemeinden, in denen *Güter* abgegeben werden, auf jeden Fall zu beteiligen wären. Vielmehr ist auch in diesem Fall grundsätzlich die Zerlegung nach dem sich aus § 29 GewStG ergebenden Zerlegungsmaßstab vorzunehmen (vgl. auch Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 28 Rn. 28, der § 28 Abs. 2 GewStG für nicht mehr zeitgemäß hält und in diesem Zusammenhang darauf hinweist, dass der regelmäßige Zerlegungsmaßstab der Arbeitslöhne nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG bereits ohnehin dafür Sorge, dass Betriebsstätten ohne dort beschäftigte Arbeitnehmer nicht zu einer Zerlegung zugunsten der Standortgemeinde berechtigten). 40

3. Eine vom Regelmaßstab des § 29 Abs. 1 GewStG abweichende Zerlegung gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG ist im Streitfall nicht veranlasst. 41

Die Gewerbesteuer ist gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG unter der Voraussetzung, dass die Zerlegung nach den §§ 28 bis 31 GewStG zu einem offenbar unbilligen Ergebnis führt, nach einem Maßstab zu zerlegen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt. Die allgemeine Unbilligkeit, die sich aus dem einfachen und daher recht groben Maßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG ergibt, reicht dafür jedoch nicht aus. Eine eindeutige Unbilligkeit von erheblichem Gewicht liegt nur dann vor, wenn aufgrund der atypischen Umstände des Einzelfalles die sich aus dem groben Maßstab des § 29 GewStG allgemein ergebende Unbilligkeit offensichtlich übertroffen wird (BFH-Urteile vom 04.04.2007 I R 23/06, BStBl. II 2007, 836; vom 24.05.2006 I R 102/04, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV –, 2007, 270). 42

Allein der Umstand, dass die Beigeladenen zu 2) bis 5) jeweils nur mit Zerlegungsanteilen von 0 Euro zu beteiligen sind, da auf ihrem Stadt- bzw. Gemeindegebiet keine Arbeitslöhne angefallen sind, führt nicht zu einer offenbaren Unbilligkeit des von § 29 GewStG vorgegebenen Aufteilungsmaßstabes (vgl. BFH-Beschluss vom 05.10.1965 I B 387/62 U, BStBl. III 1965, 668). Dieser Maßstab ist nur dann von vornherein ungeeignet, wenn – was vorliegend nicht der Fall ist – die Zerlegung wegen des Fehlens jeglicher Arbeitslöhne (in allen Betriebsstätten) nicht vorgenommen werden kann (BFH-Urteil vom 07.12.1994 I K 1/93, BStBl. II 1995, 1975).

Es ist von der Klägerin auch nicht dargelegt worden, dass die Beigeladenen zu 2) bis 5) besonders gewichtige und atypische Lasten zu tragen hätten. Der pauschale Verweis auf ein mit einer (...) *Rohrleitung* verbundenes latentes Risiko reicht hierfür nicht aus. 44

4. Eine abweichende Zerlegung ergibt sich auch nicht aus § 33 Abs. 2 GewStG. Danach können Steuerschuldner und Gemeinden eine Einigung über die Zerlegung treffen mit der Folge, dass der Steuermessbetrag nach Maßgabe dieser Einigung zu zerlegen ist. Voraussetzung ist aber die Einigung mit allen beteiligten Gemeinden. Die Beigeladene zu 1) hat der Vereinbarung vom 22.06.1992 jedoch nie zugestimmt. 45

II. Entgegen der Auffassung der Klägerin durfte der Beklagte am 23.06.2016 auch den Bescheid, der den ursprünglichen Zerlegungsbescheid vom 16.01.2012 änderte, erlassen. 46

1 Der Klägerin ist allerdings insofern beizupflichten, dass der Beklagte eine Änderung nicht auf der Grundlage der §§ 129 i.V.m. 164 Abs. 2 AO vornehmen durfte. 47

Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. 48

Offenbare Unrichtigkeiten i.S.v. § 129 AO sind Schreib- und Rechenfehler sowie ähnliche offenbare Unrichtigkeiten. Unter ähnlichen Unrichtigkeiten werden solche Fehler verstanden, die in einem sonstigen mechanischen Vertun bestehen, wie Übersehen, Vergreifen, falsches Ablesen oder Übertragen, Verwechseln, Vertauschen, Vergessen und dergleichen. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts eine offenbare Unrichtigkeit aus (BFH-Urteil vom 26.10.2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257). § 129 AO ist ferner nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 129 Rn. 12; BFH-Urteil vom 16.07.2003 X R 37/99, BStBl. II 2003, 867). 49

Offenbar ist eine Unrichtigkeit dann, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und eindeutig als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist (BFH, Urteil vom 27.08.2013 VIII R 9/11, BStBl. II 2014, 439). 50

Nach Maßgabe dieser Grundsätze stellt die unterlassene Aufnahme des Vorbehalts der Nachprüfung in die ursprünglichen Zerlegungsbescheide im Streitfall keine offenbare Unrichtigkeit dar. Aus den Gesamtumständen, insbesondere dem Inhalt der Steuerakte, ist kein Hinweis ersichtlich, dass der Sachbearbeiter die Aufnahme des Vorbehalts der Nachprüfung tatsächlich vornehmen wollte. Allein der pauschale Hinweis darauf, dass der 51

Sachbearbeiter nach dem Veranlagungshandbuch einen Vorbehalt der Nachprüfung hätte aufnehmen müssen, reicht hier nicht aus, da es nicht ausgeschlossen werden kann, dass die nicht erfolgte Aufnahme auf einer bewussten, wenngleich der Weisungslage zuwiderlaufenden Überlegung des Sachbearbeiters beruhte. Die Vorschrift des § 129 AO darf nach Auffassung des Senats nicht derart überspannt werden, dass jede fehlerhafte Behandlung eines Sachbearbeiters in Form der Abweichung von einer Dienstanweisung per se als offenbare Unrichtigkeit zu werten ist. Ebenso wenig ist dem Vortrag des Beklagten zu folgen, dass der Sachbearbeiter davon hätte ausgehen dürfen, dass ein Vorbehalt der Nachprüfung maschinell ergänzt werden würde, dies aber aufgrund des Versäumnisses einer entsprechenden Programmierung nicht erfolgt sei. Nach dem insofern unwidersprochenen Vortrag der Klägerin wurden über mehrere Jahre hinweg keine automatisierten Vorbehalte der Nachprüfung in Zerlegungsbescheide aufgenommen, so dass jedenfalls nicht auszuschließen ist, dass dies dem Sachbearbeiter bekannt war. Darüber hinaus ist dem Senat aus Parallelverfahren der Klägerin aus anderen Streitjahren bekannt, dass der Beklagte in den verschiedenen Streitjahren immer wieder Bescheide mit und ohne Vorbehalt der Nachprüfung erlassen hat.

2. Der Beklagte konnte den Ursprungsbescheid vom 16.01.2012 aber nach § 173 Abs. 1 AO ändern. Nach § 173 Abs. 1 AO können Steuerbescheide geändert werden, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden. Auch Zerlegungsbescheide für die Gewerbesteuer sind nach § 173 Abs.1 i.V.m. §§ 185, 184 Abs. 1 Satz 3 AO änderbar. Die Besonderheiten des Zerlegungsverfahrens erfordern allerdings, bei der sinngemäßen Anwendung des § 173 Abs.1 AO von der Unterscheidung zwischen der Änderung zuungunsten (§ 173 Abs.1 Nr.1 AO) bzw. zugunsten (§ 173 Abs.1 Nr.2 AO) des Steuerpflichtigen abzusehen, so dass es auf Fragen des Verschuldens nicht ankommt. Die vom Gesetzgeber grundsätzlich gewollte sinngemäße Anwendung der Änderungsvorschrift auf Zerlegungsfälle gebietet vielmehr, im Wege der teleologischen Reduktion bestandskräftige Zerlegungsbescheide bereits dann zu ändern, wenn nachträglich Tatsachen bekannt werden, die zu einer Änderung der Zerlegungsanteile führen (BFH-Urteil vom 24.03.1992 VIII R 33/90, BStBl. II 1992, 869). 52

a) Bei dem Umstand, dass die Beigeladene zu 1) der Vereinbarung vom 22.06.1992 nie zugestimmt hat, handelt es sich um eine derartige nachträglich bekannt gewordene Tatsache. Dem Beklagten – auf den hier allein abzustellen ist – ist dies nach Aktenlage und nach dem Betriebsprüfungsbericht vom 16.03.2016 erstmals im Rahmen der im Jahr 2014 begonnenen Betriebsprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 durch einen Antrag der Beigeladenen zu 1) bekannt geworden worden. Bei Erlass des Ursprungsbescheides vom 16.01.2012 war dem Beklagten dieser Umstand hingegen noch nicht bekannt. Er konnte ihn insbesondere auch nicht den Steuererklärungen der Klägerin entnehmen, in denen die Zerlegungsgrundlagen in den Jahren 2009 und 2010 im Bereich „bei Zerlegung in besonderen Fällen“ eingetragen worden waren. In von der Klägerin eingereichten Lageberichten zu den Jahresabschlüssen findet sich unter „Gewerbesteuer“ eine Beschreibung des erklärten Verteilungsschlüssel mit der Aussage: „Dieses Verfahren gilt gemäß Schreiben der Stadt F vom 22. Juni 1992 zunächst vom 1. Januar 1991 bis zum 31. Dezember 1997. Alle Städte und die Gemeinde C erteilten ihre Zustimmung. Die Stadt A ist im Rahmen der Sitzverlegung an die Stelle der Stadt F getreten.“ Nach Auffassung des Senats konnte der Beklagte dies nur dahingehend verstehen, dass die Beigeladene zu 1) ebenfalls der Vereinbarung zugestimmt hätte, keinesfalls kann dem jedenfalls das Gegenteil entnommen werden. 53

Auch der Umstand, dass der Prüfer *der Betriebsprüfung* nach Aktenlage offenkundig selbst die Anwendung des § 173 AO erwogen und letztlich (aus Sicht des Senats irrtümlich) verworfen hat, führt zu keinem anderen Ergebnis. Der entsprechenden E-Mail vom 08.07.2014, auf die sich die Klägerin bezieht, kann nämlich gerade nicht entnommen werden, dass der Beklagte bereits bei Erlass des Ursprungsbescheids eine Kenntnis vom Sachverhalt gehabt hätte, welche über die Schilderung im Lagebericht zum Jahresabschluss hinausgegangen wäre. In der E-Mail heißt es: „Hinsichtlich der endgültigen Zerlegungsbescheide für 2010-2012 habe ich z. Zt. große Bedenken, eine steuerliche Bewertung in Form des angewandten Zerlegungsmaßstabes über die Anwendung des § 173 AO durch einen möglicherweise sachgerechteren neuen Zerlegungsmaßstab zu ersetzen, zumal alle relevanten Tatsachen (im Lagebericht dargestellt) dem FA *A-Stadt* bei der Veranlagung bekannt waren.“ Aus den von der Klägerin eingereichten Lageberichten lässt sich die fehlende Zustimmung der Beigeladenen zu 1) zur Vereinbarung vom 22.06.1992 – und nur hierauf kommt es nach Auffassung des Senates an – aber gerade nicht entnehmen.

b) Die Teilnahme einer Bediensteten der Beigeladenen zu 1) an der Betriebsprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 führt entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht dazu, dass die im Rahmen dieser Betriebsprüfung erlangte Kenntnis von der neuen Tatsache nicht verwertet werden dürfte. Nach der Auffassung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, ist das Finanzamt berechtigt, im Rahmen der Anordnung der Außenprüfung die Teilnahme eines Gemeindebediensteten an der Außenprüfung auf Grundlage von § 21 Abs. 3 FVG anzuordnen (BFH, Urteil vom 23.01.2020 III R 9/18, juris, in Bestätigung von FG Düsseldorf, Urteil vom 19.01.2018 1 K 2190/17 AO, EFG 2018, 609; a.A. FG Düsseldorf, Beschluss vom 17.01.2017 10 V 3186/16 A (AO), EFG 2017, 543). Doch selbst wenn dies nicht der Fall wäre, könnte nicht von einem Verwertungsgebot ausgegangen werden. Bei der Teilnahmeanordnung handelt es sich nämlich um einen selbständig anfechtbaren Verwaltungsakt. Sofern der Steuerpflichtige – wie im Streitfall – die Rechtswidrigkeit einer solchen Maßnahme nicht geltend macht, kann er sich nicht durch Anfechtung des aufgrund der Prüfungserkenntnisse ergangenen Steuerbescheides auf das Verwertungsverbot berufen (vgl. Gosch in Gosch, AO/FGO, § 196 AO Rn. 106; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 196 AO Rn. 37).

c) Im Jahr 2016 war auch noch keine Festsetzungsverjährung hinsichtlich der Gewerbesteuerzerlegung des Streitjahres eingetreten. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist im Jahr 2014 mit Beginn der Außenprüfung eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO eingetreten, die auch die Gewerbesteuerzerlegung erfasste. Nach dieser Vorschrift ist der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich eine vor Ablauf der Festsetzungsfrist begonnene Außenprüfung erstreckt, bis zur Unanfechtbarkeit der aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide, gehemmt. Im Streitfall erstreckte sich die bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung auch auf die Zerlegung der Gewerbesteuer. Wird – wie im Streitfall – die Prüfung der Gewerbesteuer angeordnet, so umfasst die Außenprüfung auch die Zerlegung der Gewerbesteuer (BFH-Urteil vom 13.05.1993 IV R 1/91, BStBl. II 1993, 828). Etwas anderes ergibt sich vorliegend auch nicht daraus, dass die Prüfungsanordnung zur Betriebsprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 vom 31.03.2014 neben der Prüfung der „Gewerbesteuer“ auch die Prüfung der „Fest. vortragsfähiger Fehlbeträge § 10a GewStG“ anordnete. Die von der Klägerin gezogene Schlussfolgerung einer Ausgrenzung der Gewerbesteuerzerlegung aus dem Rahmen der Außenprüfung vermag der Senat nicht zu teilen. Allein der Umstand, dass die Prüfung der Gewerbeverluste nicht zusätzlich hätte genannt werden müssen, ändert nichts daran, dass der Prüfer auf Grundlage der die „Gewerbesteuer“ erfassenden Prüfungsanordnung auch zur Prüfung der Zerlegung der Gewerbesteuer berechtigt war.

- d) Der Änderungsmöglichkeit nach § 173 Abs. 1 AO steht schließlich auch nicht entgegen, dass der Beklagte die Änderung des Bescheides ursprünglich auf die Korrekturvorschrift des § 129 i.V.m. § 164 AO stützte. Die falsche Bezeichnung der Änderungsvorschrift führt nicht zur Rechtswidrigkeit des Änderungsbescheides, wenn im Zeitpunkt des Erlasses die Voraussetzungen für eine Änderung nach der zutreffenden Änderungsvorschrift erfüllt sind (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, vor § 172 AO Rn. 10 m.w.N.). 57
- III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Den Beigeladenen können keine Kosten auferlegt werden, denn sie haben keine Anträge gestellt, § 135 Abs. 3 FGO. Entsprechend werden auch ihre außergerichtlichen Kosten nicht erstattet. 58
- IV. Die Revision war nicht zuzulassen, da kein Zulassungsgrund im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO vorliegt. 59
-