

---

**Datum:** 19.06.2020  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 3151/17 G  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2020:0619.3K3151.17G.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens einschließlich der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen zu 1). Die Beigeladenen zu 2) bis 5) tragen ihre außergerichtlichen Kosten selbst.

---

**Tatbestand:**

- Die Beigeladene zu 1) betreibt eine Rohrleitung zum Transport von *Gütern*. Das Rohrleitungsnetz führt *u.a.* durch Deutschland ... 1 2
- Die Geschäftsleitung und die Verwaltung die Beigeladene zu 1) befanden sich zunächst in der *F-Stadt* und von ... bis ... in *A-Stadt*, wo die Beigeladene zu 1) im Jahr 2009 (Streitjahr) neben dem Geschäftsführer ... Mitarbeiter beschäftigte, von denen wiederum ... Mitarbeiter die Beigeladene zu 1) und die weiteren Mitarbeiter Rohrfernleitungsanlagen dritter Unternehmen 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. 3
- Die Überwachung und Steuerung der *Güter-Rohrleitung* und der Absperrarmaturen erfolgt durch die Betriebszentrale in .... Kunden der Beigeladenen zu 1) 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 Beigeladenen zu 1) sind neben ihren Gesellschaftern insbesondere ... Die Beigeladene zu 1) 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 4

Angeschlossenen.

Hinsichtlich der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages bestand eine Vereinbarung vom 22.06.1992 zwischen der Beigeladenen zu 1), 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 Klägerin dieser Vereinbarung nie zugestimmt. 5

In der Erklärung zur Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr nahm die Beigeladene zu 1) 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 Klägerin angeführt. 6

Mit Bescheid vom 09.11.2010 erließ der Beklagte den Zerlegungsbescheid zunächst erklärungsgemäß. Die Bekanntgabe erfolgte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 der Abgabenordnung (AO). 7

Für die Jahre 2007 bis 2009 fand bei der Beigeladenen zu 1) im Jahr 2011 eine steuerliche Außenprüfung durch die Groß- und Konzernbetriebsprüfung (GKBP) *G-Stadt* statt, welche mit dem Betriebsprüfungsbericht vom 17.02.2012 abgeschlossen wurde. Der Beklagte sah sich nach der insofern ergebnislosen Prüfung der GKBP veranlasst, die Vorbehalte der Nachprüfung aufzuheben. Die Bekanntgabe der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung erfolgte am 26.09.2012 aber nur gegenüber den Empfangsbevollmächtigten der Beigeladenen zu 1). Den beteiligten Gemeinden wurden hingegen keine entsprechenden Bescheide zugesandt. 8

Im Rahmen einer weiteren steuerlichen Außenprüfung bei der Beigeladenen zu 1) für die Jahre 2010 und 2012 im Jahr 2014, welche in Kooperation mit einer Prüferin der Klägerin erfolgte, kam der Prüfer der GKBP *G-Stadt* im Betriebsprüfungsbericht vom 23.06.2016 zu dem Ergebnis, dass die Klägerin 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 Klägerin 100 % des Gewerbesteuermessbetrages zustünden, da nur bei der Geschäftsleitung/Verwaltung in *A-Stadt* Arbeitnehmer der Beigeladenen zu 1) tätig gewesen seien. 9

Am 18.11.2014 stellte die Klägerin beim Beklagten Anträge auf Änderung der Zerlegungsbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 gemäß § 173 Abs. 1 AO. Die Klägerin führte aus, dass sie der zwischen der Beigeladenen zu 1), den Beigeladenen zu 2) bis 5) sowie der Stadt *F* getroffenen Vereinbarung nach § 33 Abs. 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) nie zugestimmt habe und der angewandte Zerlegungsmaßstab unzulässig sei. Mit Schreiben vom 15.12.2014 an den Beklagten ergänzte die Klägerin, dass der Zerlegungsbescheid 2009 vom 09.11.2010 ihr gegenüber unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen worden sei. Dieser sei bislang nicht aufgehoben worden. Eine Änderung sei demzufolge nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO vorzunehmen. 10

Der Beklagte erließ am 23.06.2016 den von der Klägerin begehrten Änderungsbescheid auf Grundlage von § 164 Abs. 2 AO unter gleichzeitiger Aufhebung der Vorbehalte der 11

Nachprüfung. Die Bekanntgabe erfolgte sowohl gegenüber der Beigeladenen zu 1) als auch gegenüber den Gemeinden. Hiergegen legten die Beigeladenen zu 1) bis 4) fristgerecht Einsprüche ein. Die Klägerin wurde zu den Einsprüchen hinzugezogen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 17.11.2017, welcher an die Klägerin als Hinzugezogene erging, half der Beklagte dem Einspruch der Beigeladenen zu 1) unter Aufhebung des Bescheides zur Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages 2009 vom 23.06.2016 ab. 12

Hiergegen richtet sich die von der Klägerin am 07.12.2017 erhobene Klage. 13

Die Klägerin trägt vor, dass ihr in materieller Hinsicht der gesamte Steuermessbetrag zustehe. Allein in *A-Stadt* seien Arbeitnehmer der Beigeladenen zu 1) beschäftigt gewesen. Eine Änderung des insofern materiell-rechtlich unzutreffenden Bescheides müsse auf Grundlage von § 164 Abs. 2 AO möglich sein, da der Bescheid vom 09.11.2010 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt sei, welcher ihr gegenüber nie aufgehoben worden sei. Etwas anderes ergebe sich auch nicht daraus, dass eine Entscheidung gegenüber allen Beteiligten nur einheitlich ergehen könne. Eine einheitliche Entscheidung könne nämlich auch in der Form erfolgen, dass der gegenüber der Beigeladenen zu 1) ergangene Bescheid erneut geändert werde. Auch ein bestandskräftiger Steuerbescheid könne nach Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung geändert werden. Insofern komme eine Änderung nach § 174 Abs. 4 und Abs. 5 AO in Betracht. 14

Auch wenn der Bundesfinanzhof (BFH) im Urteil vom 27.03.1996 (I R 84/19) festgestellt habe, dass die fehlende Bekanntgabe des Vorbehalts der Nachprüfung an alle Beteiligte nicht ausschließe, dass der Vorbehalt der Nachprüfung demjenigen gegenüber wirksam werde, dem er bekanntgegeben werde, könne nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass die wirksame Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gegenüber der Beigeladenen zu 1) dazu führe, dass die übrigen Beteiligten an der Ausnutzung des ihnen gegenüber noch bestehenden Vorbehalts der Nachprüfung gehindert seien. 15

Darüber hinaus könne eine Änderung auf § 173 AO gestützt werden. Diese Norm finde bei Zerlegungsbescheiden sinngemäße Anwendung. Eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache sei darin zu sehen, dass zunächst vom Vorliegen einer Vereinbarung gemäß § 33 Abs. 2 GewStG ausgegangen worden sei. Eine derartige Vereinbarung sei jedoch nicht getroffen worden. Auf ein grobes Verschulden, wie in § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO vorgesehen, komme es dabei nicht an. Durch das Merkmal des „groben Verschuldens“ solle allein der Steuerpflichtige dazu angehalten werden, die zu seinem Verantwortungsbereich gehörenden, steuerlich erheblichen Tatsachen rechtzeitig vorzubringen. Der BFH habe mit Urteil vom 24.03.1992 (VIII R 33/90) entschieden, dass die vom Gesetzgeber grundsätzlich gewollte sinngemäße Anwendung der Änderungsvorschrift auf Zerlegungsfälle gebiete, im Wege der teleologischen Reduktion bestandskräftige Zerlegungsbescheide bereits dann zu ändern, wenn nachträglich Tatsachen bekannt würden, die zu einer Änderung der Zerlegungsanteile führten, sofern die Bagatellgrenze überschritten werde. Der Änderung nach § 173 AO stehe auch nicht § 173 Abs. 2 AO entgegen. Zwar sei für die Jahre 2007 bis 2009 eine Betriebsprüfung durchgeführt worden. Die Prüfungsanordnung vom 05.07.2011 habe jedoch lediglich die Gewerbesteuer, nicht jedoch die Gewerbesteuerzerlegung umfasst. 16

Die Klägerin beantragt, 17

den Bescheid über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages für 2009 vom 09.11.2010 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2017 zum Änderungsbescheid vom 23.06.2016 dahingehend zu ändern, dass auf die Klägerin der volle 18

Gewerbsteuerermessbetrag ... entfällt,	
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	19
Der Beklagte beantragt,	20
die Klage abzuweisen.	21
Die Beigeladene zu 1) beantragt,	22
die Klage abzuweisen.	23
Die Beigeladenen zu 2) bis 5) haben keine Anträge gestellt.	24
Der Beklagte vertritt die Auffassung, dass der im Jahr 2010 erlassene Bescheid aufgrund der notwendigen Einheitlichkeit der Entscheidung gegenüber allen Beteiligten nicht mehr nach § 164 Abs. 2 AO habe geändert werden können, nachdem der Vorbehalt der Nachprüfung gegenüber dem Steuerpflichtigen aufgehoben worden sei. Einer Änderung gemäß § 173 AO habe § 173 Abs. 2 AO entgegengestanden, da der gegenüber dem Steuerpflichtigen mit Datum vom 26.09.2012 bekanntgegebene Bescheid aufgrund der durchgeführten Betriebsprüfung ergangen sei. Die formellen Voraussetzungen für den Erlass des Änderungsbescheides vom 23.06.2016 hätten somit nicht vorgelegen, weshalb der Bescheid vom 23.06.2016 richtigerweise aufgehoben worden sei.	25
Die Beigeladene zu 1) vertritt die Auffassung, dass die Klägerin die unzutreffende Klageart gewählt habe und die Klage deshalb schon unzulässig sei.	26
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte und die hinzugezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen.	27
<b>Entscheidungsgründe:</b>	28
Die zulässige Klage ist unbegründet.	29
I. Die Klage ist zulässig. Die Klägerin hat nach Auffassung des Senates ihrem Begehren entsprechend zutreffend die Änderung des Bescheides vom 09.11.2010 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2017 beantragt. Die Aufhebung der Einspruchsentscheidung und des damit verbundenen Aufhebungsbescheides allein hätte ihrem Begehren hingegen nicht entsprochen, da in diesem Fall das Einspruchsverfahren der Beigeladenen zu 1) gegen den Änderungsbescheid vom 23.06.2016 erneut anhängig gewesen wäre. Das Gericht teilt insoweit die Auffassung der Beigeladenen zu 1), dass die Klage unzulässig sei, nicht.	30
II. Die Klage ist aber unbegründet. Der nicht mit dem Einspruch angefochtene und somit formell bestandskräftige Bescheid über die Zerlegung des Gewerbesteuerermessbetrages für 2009 vom 09.11.2010 konnte weder am 23.06.2016 geändert werden noch ist dies zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung der Fall, da keine Korrekturvorschrift für eine Änderung einschlägig ist. Auf die Frage der materiellen Rechtmäßigkeit des Zerlegungsbescheides vom 09.11.2010 kommt es deshalb nicht an.	31
1. Der Bescheid kann insbesondere nicht mehr nach § 164 Abs. 2 AO geändert werden, da der Vorbehalt der Nachprüfung bereits am 26.09.2012 gegenüber der Beigeladenen zu 1) aufgrund der kurz zuvor ergebnislos abgeschlossenen Betriebsprüfung	32

aufgehoben worden war. Die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung wäre zwar allen am Zerlegungsverfahren Beteiligten bekanntzugeben gewesen. Dies schließt jedoch nicht aus, dass der Vorbehalt der Nachprüfung wirksam gegenüber den Beteiligten aufgehoben wird, denen diese Aufhebung bekannt gegeben wird (Umkehrschluss aus dem BFH-Urteil vom 27.03.1996 I R 83/94, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 1996, 509). Da der Vorbehalt der Nachprüfung gegenüber der Klägerin noch bestand, konnte diese somit zwar die Änderung der Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO beantragen, jedoch steht einer Änderung des Bescheides aufgrund der notwendigen Einheitlichkeit der Entscheidung faktisch die zuvor vorgenommene Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung der Beigeladenen zu 1) gegenüber entgegen.

2. Die begehrte Änderung kann auch nicht auf der Grundlage von § 173 Abs. 1 AO wegen einer nachträglich bekannt gewordenen Tatsache erfolgen. Denn nach § 173 Abs. 2 Satz 1 AO können Steuerbescheide, soweit sie auf Grund einer Außenprüfung ergangen sind, abweichend von Abs. 1 der Vorschrift nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt. Dies gilt nach § 173 Abs. 2 Satz 2 AO auch in den Fällen, in denen eine Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO vorliegt. Die Mitteilung kann sowohl in einem bloßen entsprechenden Hinweis im Prüfbericht liegen als auch – wie im Streitfall am 26.09.2012 gegenüber der Beigeladenen zu 1) erfolgt – konkludent in der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung im Anschluss an die Außenprüfung (von Wedelstädt in Gosch, AO/FGO, § 173 AO Rn. 140; Rüsken in Klein, AO, § 173 Rn. 146; FG München, Urteil vom 25.09.2017 7 K 2461/16, juris). Da eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung nicht vorliegt, greift insoweit die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO ein. 33

Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass die Prüfungsanordnung zur Betriebsprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 vom 05.07.2011 lediglich die Prüfung der „Gewerbsteuer“ anordnete. Wird die Prüfung der Gewerbesteuer angeordnet, so umfasst die Außenprüfung nämlich auch die Zerlegung der Gewerbesteuer (BFH-Urteil vom 13.05.1993 IV R 1/91, BStBl. II 1993, 828). 34

3. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist auch eine Änderung gemäß § 174 Abs. 4, 5 AO nicht möglich. Ungeachtet der Frage, ob § 174 AO überhaupt in Zerlegungsfällen anwendbar ist (offen gelassen in BFH-Urteil vom 12.05.1992 VIII R 45/90, BFH/NV 1993, 191), ermöglicht § 174 Abs. 4, 5 AO dem eindeutigen Gesetzeswortlaut zufolge jedenfalls nur eine Änderung zu Ungunsten eines Dritten nach erfolgter Änderung zugunsten eines Steuerpflichtigen (Rüsken in Klein, AO, § 174 Rn. 70). Die von der Klägerin im vorliegenden Verfahren begehrte Änderung der Gewerbesteuerzerlegung zu ihren Gunsten wird insofern schon vom systematischen Regelungsgehalt der Vorschrift nicht erfasst. 35

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 AO. Der Beigeladenen zu 1) sind ihre außergerichtlichen Aufwendungen von der unterlegenen Klägerin zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO), da sie das Verfahren mit eigenem Sach- und Rechtsvortrag in selbständiger Weise gefördert und einen Antrag auf Klageabweisung gestellt hat. Den Beigeladenen zu 2) bis 5) können keine Kosten auferlegt werden, denn sie haben keine Anträge gestellt, § 135 Abs. 3 FGO. Entsprechend werden auch ihre außergerichtlichen Kosten nicht erstattet. 36

IV. Die Revision wird nicht zugelassen, da kein Zulassungsgrund im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO vorliegt. 37

