
Datum: 12.10.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 13 V 2802/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:1012.13V2802.12.00

Tenor:

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

- | | |
|--|---|
| Gründe | 1 |
| I. | 2 |
| Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über einen Antrag auf Aufhebung der Vollziehung der Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2003 sowie der Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1998 bis 2003, alle vom 17. August 2011, für die Firma A & B KG - KG - in L. | 3 |
| Die KG war in den Streitjahren alleinige Gesellschafterin der C GmbH - GmbH - in L, die in den Streitjahren unter anderem im Gemeindegebiet der Antragstellerin eine Betriebstätte unterhalten hat. Zwischen der KG und der GmbH bestand im hier interessierenden Zeitraum ein Gewinnabführungsvertrag. Die GmbH war an zwei französischen Gesellschaften unmittelbar oder mittelbar wesentlich beteiligt. | 4 |
| Am Geschäftssitz der KG in L wurden nach Lage der Akten auf der Basis der Prüfungsanordnungen vom 4. Januar 2001 und vom 25. Oktober 2004 Außenprüfungen für die Jahre 1996 bis 1999 und 2000 bis 2003 durchgeführt. Diese endeten hinsichtlich der hier streitbefangenen Messbeträge für die Gewerbesteuer mit den Gewerbesteuermessbescheiden vom 7. März 2005 und 12. Mai 2009, mit denen die Gewerbesteuermessbeträge für die KG auf 1.389.302,75 € für 1998, auf 1.178.070,18 € für 1999 festgesetzt wurden. Für das Jahr 2000 wurde der Messbetrag auf 965.531,26 € festgesetzt. Für die Jahre 2001 bis 2003 ergaben sich Gewerbesteuermessbeträge über 1.871.816,57 €, über 1.135.630 € und über 737.505 €. Vortragsfähige Gewerbeverluste zu | 5 |

den Stichtagen 31. Dezember 1998 bis 2003 ergaben sich nicht.

Die KG führte im Anschluss an die Außenprüfung in der Vergangenheit Rechtsbehelfsverfahren gegen verschiedene Finanzbehörden, unter anderem den Antragsgegner, bei denen die Abschreibung auf die so genannte „...“ und eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an einer der französischen Gesellschaften streitig waren. Der Antragsgegner gab nach dem Vorbringen der Antragstellerin den Rechtsbehelfsbegehren der KG - in Abstimmung mit dem Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung L - Konzernbetriebsprüfung -, der Oberfinanzdirektion - OFD - Rheinland und dem Landesfinanzministerium Nordrhein-Westfalen - mit den hier streitbefangenen Bescheiden vom 17. August 2011 im Wesentlichen statt. Mit den Bescheiden wurde der Gewerbesteuermessbetrag 1998 auf 312.585,96 € und der Gewerbesteuermessbetrag 1999 auf null € festgesetzt sowie der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1999 auf 45.292.573 DM festgestellt. Für das Jahr 2000 wurde der Messbetrag auf null € festgesetzt, der verbleibende Gewerbeverlust auf 19.186.300 DM festgestellt. Für die Jahre 2001 bis 2003 ergaben sich Gewerbesteuermessbeträge über 1.398.337,28 €, über 1.107.165 € und über 734.980 €. Vortragsfähige Gewerbeverluste zu den Stichtagen 31. Dezember 2001 bis 2003 ergaben sich nicht. Mit den geänderten Bescheiden wurden die anhängigen Rechtsbehelfsverfahren beendet. Die KG ließ die Bescheide vom 17. August 2011 bestandskräftig werden.

6

Nach dem Vorbringen der Antragstellerin erhielt diese von der durchgeführten Außenprüfung, den Rechtsbehelfsverfahren der KG sowie dem Erlass der streitbefangenen Bescheide erstmals durch eine Kurzmitteilung der Konzernbetriebsprüfung vom 1. März 2011 Kenntnis. Die Bekanntgabe der Zerlegung der einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge sei mit Bescheiden vom 17. August 2011 erfolgt. Gegen die Zerlegungsbescheide gerichtete Einsprüche der Antragstellerin wurden mit Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2012 als unbegründet zurückgewiesen.

7

Daraufhin legte die Antragstellerin mit Schreiben vom 23. April 2012 gegen die hier streitbefangenen Bescheide Einsprüche ein, über die nach Lage der Akten bisher nicht entschieden worden ist. Der Antragsgegner hat aber mit Schreiben vom 20. August 2012 (Blatt 110 bis 112 d. A.) angekündigt, die Einsprüche als unzulässig zu verwerfen.

8

Einen Antrag der Antragstellerin auf Aufhebung der Vollziehung der angefochtenen Bescheide hat der Antragsgegner mit Verfügung vom 24. Juli 2012 als unzulässig abgelehnt (Blatt 156/157 der Akten). Im vorliegenden Verfahren verfolgt die Antragstellerin ihr Begehren auf Aufhebung der Vollziehung weiter. Unter Hinweis auf die eingelegten Einsprüche und die Ablehnung des Antrages auf Aufhebung der Vollziehung durch den Antragsgegner vertritt sie die Auffassung, der Antrag auf Aufhebung der Vollziehung an den beschließenden Senat sei statthaft.

9

Sie sei auch antragsbefugt, da sie durch die streitbefangenen Bescheide beschwert sei. Dazu sei nicht erforderlich, dass sie die Adressatin der angefochtenen Bescheide sei. Vielmehr genüge die Geltendmachung einer Verletzung ihrer rechtlich geschützten Interessen. Entgegen der Auffassung des Antragsgegners sei sie einspruchsbefugt. Insbesondere sei ihre nach § 350 der Abgabenordnung - AO - gegebene Einspruchsbefugnis nicht durch die analoge Anwendung des § 40 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung - FGO - ausgeschlossen. Infolge der unterschiedlichen Zielrichtungen des außergerichtlichen Einspruchsverfahrens und seiner gerichtlichen Überprüfung fehle es nach ihrer Überzeugung bereits an einer planwidrigen Lücke. Insoweit richte sich die Einspruchsbefugnis ausschließlich nach § 350 AO. Selbst wenn § 40 Abs. 3 FGO anwendbar wäre, müsse ihre Rechtsbehelfsbefugnis

10

bejaht werden. Die gegenteiligen Entscheidungen in der früheren Judikatur beträfen ausnahmslos die Rechtslage vor Einführung des Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 des Grundgesetzes - GG -.

Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 GG schütze das gemeindliche Selbstverwaltungsrecht sowie die Finanzhoheit der Gemeinden. Danach hätten die Gemeinden einen Anspruch auf finanzielle Mindestausstattung. Diese gehöre zum unantastbaren Kernbereich der Selbstverwaltungsgarantie. Dabei komme es nicht - nur - auf die Gesamtheit der Gemeinden, sondern auch auf die einzelne Kommune an. Der Anspruch auf finanzielle Mindestausstattung gebe jeder Gemeinde ein grundrechtlich geschütztes Recht. Das strahle auf § 350 AO und § 40 Abs. 2 FGO aus. Die Gemeinden müssten im Einzelfall eine Rechtsverletzung geltend machen können. Dies führe dazu, dass auch nach Einführung des § 40 Abs. 3 FGO Ausnahmefälle denkbar seien, in denen nicht nur die Interessen, sondern die Rechte der dann antragsberechtigten Gemeinden berührt seien. In diesen Fällen stehe den Gemeinden ein Klagerecht gemäß § 40 Abs. 2 FGO bzw. ein Einspruchsrecht nach Maßgabe des § 350 AO zu. 11

Soweit in der Literatur vertreten werde, dass den Gemeinden keine Klagebefugnis aus Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG zustehe, da sie als Hoheitsträger nicht in einem Über- und Unterordnungsverhältnis zu einem Finanzamt stünden, sei dies nicht uneingeschränkt zutreffend. Wenn sich die Gemeinde faktisch in einem Unterordnungsverhältnis befinde, erkenne auch der Bundesfinanzhof - BFH - ein Klagerecht an. Die Gemeinde könne sich wehren, wenn sie einer willkürlichen Anordnung des Finanzamtes ausgeliefert sei. 12

Hinsichtlich einer Einspruchsbefugnis nach § 40 Abs. 3 FGO analog stellt die Antragstellerin Vermutungen über eine mittelbare Betroffenheit des Landes Nordrhein-Westfalen als Gesellschafter der KG oder eine Betroffenheit infolge der Vergabe von Landesbürgschaften an die KG an. 13

Sie sei auch durch die streitbefangenen Gewerbesteuermessbescheide und die Bescheide über die vortragsfähigen Gewerbeverluste beschwert im Sinne des § 350 AO. Sie müsse Gewerbesteuer in Höhe von rund 4 Millionen € zuzüglich Zinsen, insgesamt ca. 9 Millionen € zurückerstatten. Dies führe bei ihrem Jahresetat von ca. 36 Millionen € zu gravierenden Haushaltsdefiziten, die sie zwingen, nicht nur bei den freiwilligen Leistungen, sondern auch bei den Pflichtaufgaben erhebliche Streichungen, Kürzungen und Verschiebungen vorzunehmen. Dadurch werde sie in der durch Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 GG garantierten Finanzhoheit verletzt. Sie sei auf Grund der hohen Erstattungen an die KG seit dem Haushaltsjahr 2011 nicht mehr in der Lage die ihr zugewiesenen und im Rahmen der kommunalen Selbstverwaltung selbst gewählten Aufgaben zu erfüllen. Insoweit legt die Antragstellerin die Haushaltsansätze und die Auswirkungen des Einnahmeausfalls im Einzelnen dar (Blatt 100 bis 105 d. A.). 14

Weiterhin hält sie es nicht für ausgeschlossen, dass der Antragsgegner außerhalb der Rechtsordnung gehandelt habe. Sie verweist auf die Änderung der Rechtsauffassung des Antragsgegners in dem Verfahren der KG gegen den Antragsgegner ca. zehn Jahre nach Beginn der Außenprüfung. 15

Der Antrag auf Aufhebung der Vollziehung sei auch begründet. Unter Hinweis auf § 21 Abs. 3 Satz 1 des Finanzverwaltungsgesetzes - FVG - behauptet sie, der Antragsgegner und die Konzernbetriebsprüfung hätten ihre Teilnahme- und Informationsrechte verletzt. 16

Das weitere Vorbringen der Antragstellerin betrifft die nach ihrer Auffassung gegebene materielle Rechtswidrigkeit der streitbefangenen Bescheide. Insoweit wird auf die Ausführungen auf Seite 23 bis 48 der Antragsschrift (Blatt 80 bis 105 d. A.) verwiesen.

Unter Hinweis auf die einschlägige Rechtsprechung des BFH weist sie darauf hin, dass in 18
Fällen wie dem vorliegenden, in denen die erforderlichen ernstlichen Zweifel an der
Rechtmäßigkeit seit Erlass der Änderungsbescheide bestünden, eine Aufhebung der
Vollziehung auf den Zeitpunkt des Erlasses dieser Bescheide begehrt werden könne.

Letztlich vertritt sie die Auffassung, im Unterliegensfalle sei die Beschwerde zum BFH 19
zuzulassen, da bisher nicht abschließend höchstrichterlich geklärt sei, ob nach der Einfügung
von Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 GG im Jahr 1994 den Gemeinden aus dieser Vorschrift
in Ausnahmefällen eine Einspruchs- bzw. Klagebefugnis gegen
Gewerbsteuermessbescheide zustehen müsse.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Antragsschrift (Blatt 58 bis 107 der Akten) mit 20
allen Anlagen (Blatt 108 bis 179 d. A.) Bezug genommen.

Die Antragstellerin beantragt, 21

die Vollziehung der geänderten Bescheide über den Gewerbsteuermessbetrag 1998 bis 22
2003 und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes jeweils auf
den 31. Dezember 1998 bis 2003 der Firma A & B KG, D-Straße ..., ... L, jeweils vom 17.
August 2011 mit der Maßgabe aufzuheben, dass ab dem Zeitpunkt der Bekanntgabe der
vorgenannten Bescheide vorläufig bis einen Monat nach Bekanntgabe der
Einspruchsentscheidung bzw. bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die hiergegen zu
erhebende Klage

im Erhebungszeitraum 1998 statt von einem Gewerbsteuermessbetrag in Höhe von 23
497.703,97 € von einem Gewerbsteuermessbetrag in Höhe von 111.980,83 € und einem
dem entsprechend niedrigeren vortragsfähigen Verlust,

im Erhebungszeitraum 1999 statt von einem Gewerbsteuermessbetrag in Höhe von 24
454.151,88 € von einem Gewerbsteuermessbetrag in Höhe von 0,00 € und einem dem
entsprechend niedrigeren vortragsfähigen Verlust,

im Erhebungszeitraum 2000 statt von einem Gewerbsteuermessbetrag in Höhe von 25
389.168,21 € von einem Gewerbsteuermessbetrag in Höhe von 0,00 € und einem dem
entsprechend niedrigeren vortragsfähigen Verlust,

im Erhebungszeitraum 2001 statt von einem Gewerbsteuermessbetrag in Höhe von 26
739.910,63 € von einem Gewerbsteuermessbetrag in Höhe von 552.748,93 € und einem
dem entsprechend niedrigeren vortragsfähigen Verlust,

im Erhebungszeitraum 2002 statt von einem Gewerbsteuermessbetrag in Höhe von 27
489.250,96 € von einem Gewerbsteuermessbetrag in Höhe von 476.987,32 € und einem
dem entsprechend niedrigeren vortragsfähigen Verlust,

im Erhebungszeitraum 2003 statt von einem Gewerbsteuermessbetrag in Höhe von 28
320.840,66 € von einem Gewerbsteuermessbetrag in Höhe von 319.742,20 € und einem
dem entsprechend niedrigeren vortragsfähigen Verlust,

auszugehen ist, 29

im Unterliegensfall gegen die Entscheidung des Finanzgerichts die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zuzulassen.	30
Der Antragsgegner beantragt,	31
den Antrag abzulehnen.	32
Er vertritt zunächst die Auffassung, dass dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung das allgemeine Rechtsschutzinteresse fehle und er deshalb als unzulässig abzuweisen sei. Insoweit verweist er auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 4. Oktober 1996 I B 54/96, Bundessteuerblatt - BStBl - II 1997, 136.	33
Weiterhin verweist er darauf, dass die Regelung des § 40 Abs. 3 FGO schon deshalb analog auf die Einspruchsbefugnis anzuwenden sei, weil ansonsten eine Einspruchsbefugnis ohne nachfolgende Klagemöglichkeit vorläge, die der Rechtsweggarantie des Art. 19 Abs. 4 GG widerspräche. Außerdem ergebe sich aus der Zusammenschau des § 40 Abs. 3 FGO mit den Regelungen in § 360 Abs. 2 AO und in § 186 Nr. 2 AO, dass die Gemeinde außer für das Zerlegungsverfahren nicht Beteiligte des Steuerverfahrens sein könne. Dementsprechend sei sie auch nicht einspruchsbefugt. Dieses Verständnis entspreche auch der ständigen Rechtsprechung des BFH und des Bundesverwaltungsgerichts - BVerwG -.	34
Eine Änderung der Rechtslage sei durch die Einfügung des Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 GG nicht eingetreten. Auch das Bundesverfassungsgericht - BVerfG - habe bestätigt, es handele sich nicht um eine Neuregelung, sondern um eine deklaratorische Kodifikation.	35
§ 40 Abs. 3 FGO sei auch nicht einschlägig. Es liege keine Beteiligung des Landes an der KG oder eine sonstige Verflechtung vor. Hinsichtlich des Willkürvorwurfes verweist der Antragsgegner auf die ebenfalls erhebliche Minderung der dem Land Nordrhein-Westfalen und der Bundesrepublik Deutschland zustehenden sonstigen Ertragssteuern.	36
Die Hintergründe der Änderungsbescheide seien der Antragstellerin in einem Termin an Amtsstelle im September 2011 erläutert und anhand der Akte verifiziert worden. Daher kenne die Antragstellerin die materiellrechtlichen Überlegungen, die den Änderungsbescheiden zugrunde lägen. Eine abweichende materiellrechtliche Überzeugung der Antragstellerin führe nicht zur Zulässigkeit des Einspruchs. Nach der klaren gesetzlichen Regelung seien die Gemeinden ausschließlich für die Festsetzung der Gewerbesteuer zuständig. Der Erlass der Messbescheide falle ausschließlich in den Zuständigkeitsbereich der Finanzämter. Die Gemeinden hätten nur Teilnahme- und Informationsbefugnisse. Eine echte Einflussnahme auf die Festsetzung sei nicht vorgesehen. Selbst wenn eine unterlassene Beteiligung oder Information vorläge, könnte dies keine Einspruchsbefugnis begründen.	37
Letztlich scheide auch eine aus Art. 19 Abs. 4 GG i. V. m. Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 GG abgeleitete Einspruchsbefugnis aus. Nach der grundgesetzlich vorgesehenen Kompetenzverteilung im Besteuerungsverfahren hinsichtlich der Realsteuern stünden den Gemeinden nur die durch den Landesgesetzgeber übertragenen Rechte zu. Dies sei im Lande Nordrhein-Westfalen die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer. Die Bindung der Finanzbehörden an Recht und Gesetz bezwecke nicht den Schutz der Finanzhoheit der Gemeinden. Deshalb hätten diese auch unter Berufung auf die Finanzhoheit keine Rechtsbehelfsbefugnis.	38

Der Antrag auf Aufhebung der Vollziehung der Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2003 sowie der Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1998 bis 2003, alle vom 17. August 2011, für die Firma A & B KG ist unzulässig. Zum einen sind die Bescheide bestandskräftig, zum anderen ist die Antragstellerin nicht rechtsbehelfsbefugt.

Die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung eines Verwaltungsaktes nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann nur derjenige beantragen, der durch den Bescheid beschwert ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 29. November 1995 X B 328/94, BFHE 179, 222, BStBl II 1996, 322; vom 29. Januar 2010 II B 143/09, BFH/NV 2010, 842; Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 350 AO Rdnr. 9). 41

Ebenso wie für die Rechtsbehelfs- bzw. Klagebefugnis gegen einen Verwaltungsakt ist Voraussetzung für die Antragsbefugnis eine Verletzung rechtlich geschützter Interessen durch den angefochtenen Verwaltungsakt. Ein Antrag auf Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung eines Gewerbesteuermessbescheides oder eines Bescheides über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes kann deshalb grundsätzlich nur von demjenigen gestellt werden, gegen den sich die angefochtenen Bescheide richten oder der selbst klagebefugt ist (vgl. zum Feststellungsverfahren BFH-Beschluss vom 10. November 1993 I S 9/93, BFH/NV 1994, 684 unter A.3.). 42

Daran fehlt es im Streitfall. Die Antragstellerin ist unter keinem denkbaren Gesichtspunkt einspruchs- oder klagebefugt (dazu nachfolgend 2.). 43

1. Die fehlende Rechtsbehelfsbefugnis führt dazu, dass die von der Antragstellerin mit dem Einspruch angefochtenen Bescheide bereits seit September 2011 bestandskräftig und festsetzungsverjährt sind und auch deshalb keine Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung mehr erlangt werden kann. Es entspricht ganz herrschender Meinung (vgl. Nachweise bei Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 69 FGO Rdnr. 47), dass die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung nicht mehr ausgesprochen werden kann, wenn der streitbefangene Verwaltungsakt bereits unanfechtbar geworden ist. 44

Eine derartige Unanfechtbarkeit ist im Streitfall gegeben. Die Steuererklärungen für die streitbefangenen Festsetzungen der Gewerbesteuermessbeträge 1998 bis 2003 sind bis zum Jahr 2005 durch die KG abgegeben worden. Damit lief die Festsetzungsverjährungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO spätestens mit Ablauf des Jahres 2005 an und endete - vorbehaltlich etwaiger Ablaufhemmungstatbestände - vier Jahre später mit dem Ablauf des 31. Dezember 2009. 45

Der unstreitig in den Vorjahren wirksame Ablaufhemmungstatbestand des § 171 Abs. 4 AO wegen der nicht unanfechtbar ausgewerteten Ergebnisse der Außenprüfung wie auch die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3a AO wegen der gegen die streitigen Bescheide gerichteten Formalrechtsbehelfe verhinderten zunächst den Eintritt der Festsetzungsverjährung. Mit der einvernehmlichen Erledigung der Rechtsbehelfe durch die Abhilfebescheide vom 17. August 2011 und dem Ablauf der Monatsfrist für eventuelle weitere Formalrechtsbehelfe der KG wurden die Rechtsbehelfsverfahren beendet und gleichzeitig die Außenprüfung unanfechtbar ausgewertet. Damit entfielen die Ablaufhemmungstatbestände im September 2011. Gleichzeitig trat wegen des bereits dargelegten Ablaufes der Regelfestsetzungsverjährungsfrist die Festsetzungsverjährung ein. 46

Die erst am 23. April 2012 eingelegten Einsprüche der Antragstellerin gegen die Gewerbesteuermessbescheide vom 17. August 2011 sind nicht geeignet im Rahmen der 47

Anwendung des § 171 Abs. 3a AO erneut zu einer Ablaufhemmung zu führen. Dies ergibt sich aus § 171 Abs. 3a Satz 2, 2. Halbsatz AO, wonach eine Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht eintritt, wenn der Rechtsbehelf unzulässig ist (vgl. dazu Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 171 AO Rdnr. 53). Eine derartige Unzulässigkeit ergibt sich aus den nachfolgend zu 2. dargestellten Gründen.

Der Senat kann dahingestellt sein lassen, ob der Einspruch außerdem wegen Verfristung unzulässig ist. Dafür spricht, dass die Antragstellerin infolge des geänderten Zerlegungsbescheides wusste, dass die geänderten Messbescheide im August 2011 ergangen sein mussten. Trotzdem hat sie die Messbescheide erst nach ca. acht Monaten im April 2012 angefochten, nachdem der Einspruch gegen die Zerlegungsbescheide zurückgewiesen worden war. 48

Die zur Begründung ihrer Auffassung zur Anfechtungsmöglichkeit ohne zeitliche Begrenzung von der Antragstellerin herangezogene Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 6. Juli 2011 II R 44/10, BStBl II 2012, 5 Rdnr. 33) betrifft Feststellungsbeteiligte, denen ein Feststellungsbescheid nicht bekannt gegeben worden ist. Eine derartige Situation besteht im Streitfall nicht. Die Antragstellerin ist nicht Beteiligte im Sinne des Messbescheidverfahrens (vgl. § 78 AO). Sie könnte lediglich im Zerlegungsverfahren auf Grund der Spezialregelung in § 186 Nr. 2 AO beteiligt i. S. d. AO sein. 49

2. Die Einsprüche gegen die Messbescheide und die Bescheide über die vortragsfähigen Gewerbeverluste sind entgegen der Auffassung der Antragstellerin unzulässig. 50

Bestimmt das Gesetz nichts anderes, ist gemäß § 350 AO ein Einspruch oder gemäß § 40 Abs. 2 FGO eine Klage nur zulässig, wenn der Einspruchsführer oder Kläger geltend macht, er sei durch den angefochtenen Verwaltungsakt oder die Ablehnung oder Unterlassung des begehrten Verwaltungsaktes oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt. Diese die so genannte Beschwer oder Klagebefugnis regelnden Vorschriften verwirklichen für den Bereich der Abgabenangelegenheit die Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG und schließen in Übereinstimmung mit ihm die Zulässigkeit von so genannten Popular- oder Interessentenklagen aus (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1997 I R 10/92, BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63 m.w.N.; vgl. zur Entsprechung von § 350 AO und § 40 Abs. 2 FGO z.B. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 350 AO Rdnr. 1). 51

Beschwer im Sinne des § 350 AO wird dabei definiert als die rechtliche Betroffenheit durch Verletzung rechtlich geschützter Interessen (Seer a.a.O. Rdnr. 4). 52

Entscheidend für die Annahme einer Beschwer im Sinne des § 350 AO durch die nach Auffassung der Antragstellerin zu niedrige Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge ist, wie bei allen Fällen, bei denen verschiedene öffentlich-rechtliche Körperschaften zum Beispiel durch Auseinanderklaffen von Ertragshoheit und Verwaltungshoheit betroffen sind, ob den Körperschaften, die nicht zur Verwaltung der entsprechenden Steuer berufen sind, im Rechtsbehelfsweg durchsetzbare Rechte eingeräumt worden sind. 53

Hinsichtlich der Gewerbesteuer hat der BFH schon mit dem Beschluss vom 22. November 1955 I B 43/55 U, BStBl III 1956, 44, erkannt, dass der Reichsgesetzgeber bereits 1934 die Einspruchsbefugnis der Gemeinden abgeschafft habe und auch aus Art. 19 Abs. 4 GG eine Rechtsbehelfsbefugnis nicht abgeleitet werden könne. Die Vorschrift wolle den Rechtsträger dort schützen, wo er „als Gewaltunterworfenen im Banne der machtüberlegenen Obrigkeit stehe“. Daher könne sich eine Körperschaft des öffentlichen Rechts dort, wo sie in ihrer Eigenschaft als Träger von Hoheitsrechten einem anderen Träger von Hoheitsrechten 54

gegenübertrete, auf Art. 19 Abs. 4 GG nicht berufen. Hinsichtlich der Gewerbesteuer seien wegen der zwischen Gemeinde und Landesverwaltung aufgeteilten Funktionen der Messbetragsfestsetzung einerseits und der Steuerfestsetzung und Steuererhebung andererseits sowohl der Staat als auch die Gemeinden Hoheitsträger. Mangels des von Art. 19 Abs. 4 GG vorausgesetzten Unterordnungsverhältnisses, könne aus dieser Vorschrift keine Rechtsmittelbefugnis der Gemeinden gegen Gewerbesteuermessbescheide begründet werden (weitere Nachweise zur Rechtsprechung des BFH bei Braun in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 40 FGO Rdnrn. 271).

Auch wenn der BFH in Fällen, in denen - wie im Streitfall von der Antragstellerin geltend gemacht - ein Steuerpflichtiger rechtswidrig nicht oder zu niedrig besteuert wird, davon spricht, dass in der Regel (nur) die Rechte der Steuergläubiger verletzt würden, die von den Behörden der Finanzverwaltung im Interesse der Allgemeinheit wahrzunehmen seien (BFH, BStBl II 1998, 63 unter II. B. 1.), so ergibt sich doch aus den weiteren Ausführungen zur Rechtsbehelfsbefugnis Dritter, dass nicht Rechte im Sinne einer Beschwer oder Klagebefugnis gemeint sind. Er verlangt, dass die Nichtbesteuerung oder zu niedrige Besteuerung gegen eine Norm verstößt, die nicht ausschließlich im Interesse der Allgemeinheit, insbesondere im öffentlichen Interesse an der gesetzmäßigen Steuererhebung und Sicherung des Steueraufkommens erlassen wurde, sondern - zumindest auch - dem Schutz der Interessen einzelner an dem betreffenden Steuerschuldverhältnis nicht beteiligter Dritter dient. 55

Der Gesetzgeber hat die danach regelmäßig ausgeschlossene, aber für Einzelfälle theoretisch gegebene Rechtsbehelfsbefugnis der ertragsberechtigten Körperschaften (z.B. der Bundesrepublik Deutschland im Bereich der Gemeinschaftssteuern im Sinne des Art. 106 Abs. 3 GG oder der Gemeinden) durch § 40 Abs. 3 FGO konstitutiv geregelt (vgl. Braun in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 40 FGO Rdnrn. 271/272 m.w.N.). Danach ergibt sich eine Klagebefugnis für die Gemeinden im Messbescheidsverfahren nur in den Fällen, in denen das für die Festsetzung des Messbetrages zuständige Bundesland die Abgabe oder einen Teil der Abgabe unmittelbar oder mittelbar schulden würde. Die Rechtsbehelfsbefugnis beschränkt sich danach auf die Fälle einer Interessenkollision. 56

Gleichzeitig hat der Gesetzgeber für den Regelfall durch § 360 Abs. 2 AO beziehungsweise § 60 Abs. 2 FGO auch die Hinzuziehung oder Beiladung der betreffenden Körperschaften ausgeschlossen (Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Rdnr. 12 m.w.N.). Eine Ausnahme sieht das Gesetz ausdrücklich nur für den Bereich der Zerlegung der Gewerbesteuermessbeträge vor, indem in § 186 AO abweichend von dem allgemeinen Beteiligtenbegriff des § 78 AO auch die steuerberechtigte Körperschaft als Beteiligte eines Zerlegungsverfahrens definiert ist. 57

§ 40 Abs. 3 FGO gilt dabei entgegen der Auffassung der Antragstellerin im Einspruchsverfahren entsprechend (vgl. z.B. Seer a.a.O. § 350 AO, Rdnr. 23; Bartone in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 350 Rdnr. 28; BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2001 I B 6/01, BFHE 196, 205, BStBl II 2002, 91). Der Antragsgegner hat insoweit zutreffend darauf hingewiesen, dass ansonsten ein Einspruchsverfahren ohne gerichtliche Überprüfung eröffnet wäre, was Art. 19 Abs. 4 GG widersprechen würde. 58

Der Einwand, § 40 Abs. 3 FGO sei im Einspruchsverfahren nicht analog anzuwenden, vermag nicht zu überzeugen. Wie sich aus der übereinstimmenden Regelung in § 360 Abs. 2 AO und § 60 Abs. 2 FGO ergibt, verfolgt der Gesetzgeber ein das gesamte Rechtsschutzverfahren betreffendes einheitliches Konzept hinsichtlich der Rechtsbehelfsbefugnis ertragsberechtigter Körperschaften, die nicht mit der Verwaltung der 59

jeweiligen Steuer betraut sind. Der Senat folgt insoweit der herrschenden Meinung, dass § 40 Abs. 3 FGO analog auch auf das Einspruchsverfahren anzuwenden ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH und des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG -, die teilweise der Regelung in § 40 Abs. 3 FGO vorangegangen und in die Vorschrift übernommen worden ist (vgl. die Gesetzesbegründung in der BT-Drucks. IV /1446, 46; abgedruckt in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 40 FGO Rdnr. 95) und später auf § 40 Abs. 3 FGO beruht (BFH-Urteile vom 21. Oktober 1970 I R 81-82/68, I R 92-94/68, BStBl II 1971, 30; Verfassungsbeschwerde laut Beschluss vom 27. Januar 1971 zu 2 BvR 82/71 nicht zur Entscheidung angenommen; vom 30. Januar 1976 III R 60/74, BFHE 118, 385, BStBl II 1976, 426; Verfassungsbeschwerde laut Beschluss vom 30. Juni 1976 zu 2 BvR 475/76 nicht zur Entscheidung angenommen; BFH, BStBl II 2002, 91) ist daher eine Gemeinde in ihrer Eigenschaft als Gewerbesteuerberechtigte nur ausnahmsweise - in den Fällen des hier nicht einschlägigen § 40 Abs. 3 FGO - befugt, Einspruch oder Klage wegen eines Gewerbesteuerermessbetrages zu erheben. 60

Der Senat sieht im Streitfall keinerlei Anlass von dieser gesicherten herrschenden Meinung und ständigen Rechtsprechung des BFH und des BVerfG, die auch vom Bundesverwaltungsgericht - BVerwG - geteilt wird (vgl. Urteil vom 15. Juni 2011 9 C 4.10, BFH/NV 2011, 2223), abzuweichen. 61

Soweit die Antragstellerin geltend macht, es handle sich im Streitfall nicht nur um die Verfolgung eigener Interessen, sondern eigener Rechte und dies müsse zur Zulässigkeit des Einspruchs führen, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Nach der insoweit übereinstimmenden Rechtsprechung des BFH und des BVerwG wie auch der darauf beruhenden Rechtsprechung der Finanzgerichte (vgl. Finanzgericht München Gerichtsbescheid vom 20. September 1999 7 K 2012/97, Zeitschrift für Kommunal финанzen 2000, 208) hat die Gemeinde keinen Anspruch auf richtige Festsetzung des Gewerbesteuerermessbetrages. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die zitierten Entscheidungen verwiesen. 62

Einen Verstoß gegen Art. 19 Abs. 4 GG vermag der Senat ebenfalls nicht zu erkennen. Die Bindung der Gemeinden an die Entscheidungen der Landesfinanzbehörden im Rahmen der Verwaltung der Gewerbesteuer sind vielmehr Ausdruck der in Art. 108 Abs. 2 und 4 GG ebenfalls verfassungsrechtlich geregelten Verteilung der Verwaltungsbefugnisse für die Gewerbesteuer. Bei einer derartigen durch die Verfassung vorgegebenen Aufteilung der Kompetenzen muss die Festsetzung des Gewerbesteuerermessbetrages für die Gemeinde verbindlich sein (ebenso Finanzgericht München a.a.O.). 63

Anhaltspunkte für eine willkürliche Entscheidung des Antragsgegners bestehen ebenso wenig wie für eine Interessenkollision im Sinne des § 40 Abs. 3 FGO. Die dahingehenden unsubstantiierten und nicht glaubhaft gemachten Vermutungen der Antragstellerin sind nicht als Anhaltspunkte für eine Willkürentscheidung oder eine Interessenkollision geeignet. Der Antragsgegner hat insoweit zu Recht darauf hingewiesen, dass die der Herabsetzung der Gewerbesteuerermessbescheide zu Grunde liegenden Lebenssachverhalte auch zu erheblichen Ausfällen bei der Körperschaftsteuer geführt haben. Eine Beteiligung des Landes an der KG wurde ausdrücklich verneint. 64

Es liegt auch kein Verfahrensverstoß gegen § 21 Abs. 3 FVG vor. Ein Anspruch auf eine Beteiligung der Antragstellerin an einer Außenprüfung bei der KG setzte neben der Betriebsstätte im Gemeindegebiet der Antragstellerin voraus, dass die Außenprüfung im Gemeindebezirk erfolgt wäre. Ausweislich der vorliegenden Prüfungsanordnungen richten 65

diese sich aber gegen die Geschäftsleitungsbetriebsstätte in L. Anhaltspunkte für eine Prüfung an einem anderen Ort bestehen nicht.

Die nach § 21 Abs. 1 FVG erforderliche Information und ggf. Akteneinsicht ist nach dem unwidersprochenen Vortrag des Antragsgegners im Jahr 2011 erfolgt. 66

Auch aus Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 1. Halbsatz GG ergibt sich keine Einspruchsbefugnis. Der Senat verkennt nicht, dass die Herabsetzung der Gewerbesteuermessbeträge im Streitfall infolge der erheblichen Höhe der festgesetzten Beträge und der außergewöhnlichen Dauer des Rechtsschutzverfahrens sowie der dadurch ausgelösten Zinsen gem. § 233a AO gravierende Auswirkungen auf die Finanzierung der der Antragstellerin obliegenden öffentlichen Aufgaben hat. Dies gilt umso mehr als es sich bei der streitbefangenen Gewerbesteuer um einen wesentlichen Anteil der gesamten Einnahmen der Antragstellerin im maßgeblichen Zeitraum handelt. 67

Dies ändert aber nichts daran, dass auch die Regelung in Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 1. Halbsatz GG sich gegen den Staat richtet und nicht zur Eröffnung einer Rechtsschutzmöglichkeit gegen Steuermessbescheide, die einzelne Steuerpflichtige begünstigen, führen können. 68

Eine gegenteilige Entscheidung würde, wie im vorliegenden Verfahren exemplarisch deutlich wird, die dem verfassungsrechtlich gesicherten Prinzip der Rechtssicherheit dienenden Regelungen über die Bestandskraft von Steuerverwaltungsakten und die Festsetzungsverjährung in einer rechtsstaatlich nicht mehr hinnehmbaren Weise außer Kraft setzen. 69

3. Im Hinblick auf die Unzulässigkeit der Einsprüche gegen die Messbescheide und gegebenenfalls die Bescheide über die Feststellung der vortragsfähigen Gewerbeverluste und die daraus resultierende Unzulässigkeit des Antrags auf Aufhebung oder Aussetzung der Vollziehung der entsprechenden Bescheide war es im vorliegenden Verfahren nicht erforderlich, eine Korrektur der Anträge der Antragstellerin, bei denen augenscheinlich eine Betragsverwechslung vorliegt, herbeizuführen. 70

4. Der Senat kann dahingestellt sein lassen, ob für einen Antrag einer hebeberechtigten Gemeinde auf Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung eines zu Gunsten eines Gewerbesteuerpflichtigen geänderten Gewerbesteuermessbescheides unabhängig von der vorangehenden Begründung des Beschlusses das allgemeine Rechtsschutzinteresse fehlt (so BFH-Beschluss vom 4. Oktober 1996 I B 54/96, BStBl II 1997, 136). 71

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 72

6. Die Beschwerde zum Bundesfinanzhof ist nicht zuzulassen, da die Entscheidung des Senats auf der Anwendung gesicherter und einheitlicher Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, des Bundesverwaltungs- und des Bundesverfassungsgerichtes auf einen Einzelfall beruht. 73