FG München, Urteil v. 30.01.2023 – 7 K 2200/18

Titel:

Örtliche Zuständigkeit für die Durchführung des Zuteilungsverfahrens nach § 190 AOFrist für Erlass eines Zuteilungsbescheids – Begriff der Unanfechtbarkeit des Steuermessbetrags – Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Versäumnis der Frist für die Stellung des Zuteilungsantrags bei verspäteter Übermittlung des steuerlichen Sachverhalts

Normenketten:

AO § 22
AO § 24
AO § 110 Abs. 1 S. 1
AO § 110 Abs. 3
AO § 127
AO § 164 Abs. 1
AO § 164 Abs. 3 S. 2
AO § 164 Abs. 4
AO § 189 S. 1
AO § 189 S. 3
AO § 190 S. 1
AO § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2
AO § 190 S. 2
AO § 351 Abs. 1
AO § 351 Abs. 2
FVG § 17 Abs. 2
GewStG § 4 Abs. 1

Leitsätze:

1. Die Aufhebung eines Zuteilungsbescheides i. S. d. § 190 AO kann unabhängig von der Frage, ob sich die gesetzlich nicht geregelte örtliche Zuständigkeit für Zuteilungsbescheide nach § 22 AO oder nach § 24 AO richtet, regelmäßig nicht allein deswegen beansprucht werden, weil der Zuteilungsbescheid von einem örtlich unzuständigen Finanzamt erlassen worden ist. (redaktioneller Leitsatz)
2. Eine Einspruchsentscheidung kann nur dann wegen einer sachlichen Unzuständigkeit der die Einspruchsentscheidung erlassenden Behörde aufgehoben werden, wenn eine Behörde gehandelt hat, die diese Aufgaben auch allgemein überhaupt nicht wahrzunehmen hat. (redaktioneller Leitsatz)
3. Die Jahresfrist zur Beantragung eines Zuteilungsbescheids (§ 190 Satz 2 AO i. V. m. § 189 Satz 3 AO) beginnt, wenn der Gewerbesteuermessbetragsbescheid mit Ablauf der Einspruchsfrist formell bestandskräftig geworden ist. Daher löst auch ein unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehender Gewerbesteuermessbescheid die Jahresfrist des § 189 Satz 3 AO aus. (redaktioneller Leitsatz)
4. Die Aufhebung des Vorbehaltes der Nachprüfung des Gewerbesteuermessbetragsbescheid löst eine neue Jahresfrist i. S. d. § 189 Satz 3 AO aus, da sie einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Wird jedoch der Vorbehalt der Nachprüfung nicht aufgehoben, sondern entfällt er gemäß § 164 Abs. 4 AO mit Ablauf der Festsetzungsfrist, beginnt keine neue Jahresfrist zu laufen. (redaktioneller Leitsatz)
5. Die Nennung der hebeberechtigten Gemeinde im Gewerbesteuermessbescheid stellt eine lediglich nachrichtliche Mitteilung und keine i. S. v. § 351 Abs. 2 AO für die Gewerbesteuerfestsetzung bindende Feststellung dar, welcher Gemeinde die Hebeberechtigung i. S. v. § 4 Abs. 1 GewStG letztlich zukommt. Der Erlass von Änderungsbescheiden über den einheitlichen Gewerbesteuermessbescheid allein zum Zwecke einer nachrichtlichen Benennung einer anderen Gemeinde ist daher nicht zulässig. (redaktioneller Leitsatz)
6. Die Bestimmung des Steuergläubigers als der hebeberechtigten Gemeinde ist als materiellrechtliche Voraussetzung von der Gemeinde beim Erlass des Gewerbesteuerbescheids eigenständig zu prüfen und kann nur in einem gegen den Gewerbesteuerbescheid gerichteten Rechtsbehelfsverfahren geklärt werden,

sofern sie nicht Gegenstand eines Zuteilungsbescheids nach § 190 AO oder eines Zerlegungsbescheids nach § 185 AO ist. (redaktioneller Leitsatz)
7. Höhere Gewalt als Grund für eine Wiedereinsetzung nach Ablauf der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO kann auch anzunehmen sein, wenn ein Beteiligter durch ein arglistiges Verhalten des Finanzamts von einem fristgerechten Antrag abgehalten worden ist oder wenn die Fristversäumnis auf das rechts- oder treuwidrige Verhalten der Behörde zurückgeführt werden kann und der Beteiligte das unsachgemäße Verhalten der Behörde trotz aller ihm zumutbaren Anstrengungen nicht erkennen konnte. Eine solches arglistiges Verhalten liegt nicht schon dann vor, wenn die Steuerfahndung wegen der gewerbesteuerlichen Hebeberechtigung Ermittlungen durchgeführt und eine bisher nicht am Messbetrag beteiligte Gemeinde nicht schon während der Ermittlungen oder spätestens unmittelbar nach Erstellung des Prüfungsberichts benachrichtigt hat, damit diese noch innerhalb der Jahresfrist nach § 190 Satz 2 i. V. m. § 189 Satz 3 AO rechtzeitig einen Zuteilungsbescheid beantragen hätte können. (redaktioneller Leitsatz)
8. Das Finanzamt ist nicht schon aufgrund eines Verdachts, der zu Ermittlungen der Steuerfahndung geführt hat, verpflichtet, eine bisher nicht am Gewerbesteuermessbetrag beteiligte Gemeinde von einer möglicherweise bestehenden Hebeberechtigung zu informieren. Jedenfalls in diesem Stadium der Ermittlungen gibt es keine Verpflichtung des Finanzamts zur Unterrichtung der Gemeinde über möglicherweise gewerbesteuerlich relevante Sachverhalte. (redaktioneller Leitsatz)
9. Die Aufgaben der Steuerfahndung umfassen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO im Bereich der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nur die Vorbereitung der Steuerfestsetzung. Sie selbst ist jedoch nicht befugt, Maßnahmen im Bereich der Steuerfestsetzung einschließlich der Maßnahmen im Zusammenhang mit der Zuteilung der Gewerbesteuermessbeträge zu treffen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:
Örtliche Zuständigkeit für die Durchführung des Zuteilungsverfahrens nach § 190 AO, Frist für Erlass eines Zuteilungsbescheids, Begriff der Unanfechtbarkeit des Steuermessbetrags, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Versäumnis der Frist für die Stellung des Zuteilungsantrags bei verspäteter Übermittlung des steuerlichen Sachverhalts, Gemeinde, Bescheid, Wiedereinsetzung, Festsetzungsfrist, Unanfechtbarkeit, Verschulden, Frist, Gewerbesteuermessbetrag, Kommanditist, Gesellschafter, Beteiligung, Antragstellung, Verwaltungsverfahren, Einspruch, Antrag auf Wiedereinsetzung, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, Co KG, Verwaltungsakt, Steuerfestsetzung, Aufhebung, Gewerbesteuermessbescheid, Jahresfrist, Einspruchsfrist

Fundstellen:
EFG 2023, 672
StEd 2023, 212
LSK 2023, 3684

Tatbestand

I.

1
Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der im Rahmen des Zuteilungsverfahrens nach § 190 Abgabenordnung (AO) erlassenen Verwaltungsakte.

2
Der Kläger zu 2 ist Rechtsnachfolger der A-GmbH, nach Namensänderung C GmbH (im folgenden C). Die C war eine inländische Kapitalgesellschaft, die mit Gesellschaftsvertrag vom 5. Oktober 1998 mit einem Stammkapital von 50.000 DM (25.564,59 EUR) gegründet wurde und im Handelsregister B des Amtsgerichts M unter der Nr. … mit statutarischem Sitz in …, S, Landkreis S eingetragen war. Einziger Gesellschafter war der Kläger zu 2. Gegenstand des Unternehmens war die Beteiligung an anderen Unternehmen, die Übernahme der persönlichen Haftung für andere Unternehmen sowie die Erbringung von Geschäftsführungsmaßnahmen. Alleiniger Geschäftsführer war seit 19. Oktober 2001 der Kläger zu 2.

3

Aufgrund Verschmelzungsvertrages vom 17. August 2017 ist die C auf das ehemalige Einzelunternehmen des Klägers zu 2, die W e.K. mit Sitz in S verschmolzen worden. Zum 1. Juli 2019 erfolgte die Löschung der W e.K. im Handelsregister.

4
Der Kläger zu 2 war in den Streitjahren weiterhin Vorstandsvorsitzender und alleiniger Aktionär der W AG (W-AG) und alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der M GmbH (M). Die C war darüber hinaus Komplementärin und Geschäftsführerin der B GmbH & Co. KG (B), der V-GmbH & Co. KG (V) und der Q GmbH & Co. KG (Q). Der Kläger zu 2 war der einzige Kommanditist dieser Gesellschaften.

5
Die C wurde beim Finanzamt F unter Steuernummer … steuerlich geführt, auf welches aufgrund § 5 Abs. 2 i.V.m. Anlage 3 der Verordnung über Organisation und Zuständigkeiten in der Bayerischen Steuerverwaltung (Steuer-Zuständigkeitsverordnung – ZustVSt –) vom 1. Dezember 2005 die Zuständigkeit für die Besteuerung der Körperschaften aus dem Bezirk des Finanzamt S übertragen worden ist.

6
Gegen den Kläger zu 2 war am 1. Februar 2011 ein Steuerstrafverfahren eingeleitet worden wegen des Verdachts auf Hinterziehung von Gewerbesteuer durch unrichtige Angaben zum Firmensitz der A-AG. Mit Schreiben vom 19. September 2011 wurde dem Kläger zu 2 mitgeteilt, dass der Schuldvorwurf der Steuerhinterziehung von Gewerbesteuer auch auf eine Hinterziehung zugunsten der C in den Jahren 2005 bis 2009 erweitert werde. Mit Schreiben vom 15. März 2012 wurde dem Kläger zu 2 mitgeteilt, dass das Steuerstrafverfahren gegen ihn als Geschäftsführer der C auch wegen Gewerbesteuer 2004 der C durchgeführt werde.

7
Zu den Feststellungen der Steuerfahndungsprüfung wird auf den strafrechtlichen und steuerrechtlichen Ermittlungsbericht des Finanzamt M über die Fahndungsprüfung bei der C vom 17. Dezember 2012 Bezug genommen. Nach Auffassung der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts M befand sich der tatsächliche Firmensitz im Prüfungszeitraum nicht, wie gegenüber dem Finanzamt vorgegeben, in der …-Straße … in S., sondern am … in M. Aufgrund der unterschiedlichen Gewerbesteuerhebesätze der Gemeinden (M …%, S … %) sei es dadurch zu einer Verkürzung der Gewerbesteuer um 200 Prozentpunkte gekommen.

8
Gegenüber der C sind die – vom Finanzamt F erlassenen – Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2004 bis 2009 wie folgt ergangen:

Jahr	Erklärungseingang	Bescheiddatum	Vorbehalt der Nachprüfung
2004	02.05.2006	12.06.2006	nein
2005	14.12.2006	17.07.2007	nein
2006	06.12.2007	01.02.2008	nein
2007	19.01.2009	20.02.2009	ja
2008	22.10.2009	15.02.2010	ja
2009	27.10.2010	01.12.2010	ja

9
Da gegen die Bescheide keine Einsprüche eingelegt wurden, wurden sie (formell) bestandskräftig. Aufgrund des Ergebnisses der Steuerfahndungsprüfung ergab sich keine Änderung der festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge, so dass die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag der C hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2009 nicht geändert wurden.

10
Der Beklagte teilte der C mit Schreiben vom 16. Juni 2013 mit, dass er beabsichtige, die Gewerbesteuer für die Jahre 2004-2009 aufgrund der Feststellungen der Steuerfahndungsstelle der Klägerin zu 1 als hebeberechtigte Gemeinde zuzuteilen und gab ihr Gelegenheit zur Stellungnahme.

11
Bei der Klägerin zu 1 gingen am 8. August 2013 und 9. August 2013 zwei Schreiben der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts M mit Informationen zur Firmengruppe des Klägers zu 2 und den Ergebnissen der Steuerfahndungsprüfung ein. Nach Mitteilung der Klägerin zu 1 habe sie dadurch erstmals Kenntnis von dem der Prüfung zugrundeliegenden Sachverhalt erlangt. Sie beantragte noch am 8. August

2013 beim Beklagten die Zuteilung der Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 2004-2009 gemäß § 190 AO. Gleichzeitig stellte sie einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO, da sie erst jetzt und ohne eigenes Verschulden von diesen für sie neuen Tatsachen erfahren habe.

12
Mit Datum vom 19. November 2014 erließ der Beklagte einen Zuteilungsbescheid für die einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge der C, den sie der Beigeladenen bekanntgab und in dem die Gewerbesteuermessbeträge für die Veranlagungszeiträume 2004-2009 der Klägerin zu 1 zugeteilt wurden. Die Beigeladene wurde um Weiterleitung der Gewerbesteuermessbescheide 2004-2009 an die Klägerin zu 1 gebeten. Der Klägerin zu 1 und der C wurde ein Abdruck des Zuteilungsbescheids übersandt.

13
Die Beigeladene und die C legten gegen den Zuteilungsbescheid Einspruch ein.

14
Mit Bescheid vom 17. Dezember 2014 änderte der Beklagte den Bescheid vom 19. November 2014 „gemäß § 189 Satz 1 AO i.V.m. § 190 Satz 1 AO“. Die Zuteilung der Gewerbesteuermessbeträge an die Klägerin zu 1 erfolgte nunmehr nur noch für die Zeiträume 2007-2009. Hinsichtlich der Jahre 2004-2006 – so die Begründung des Bescheids – werde den Einsprüchen entsprochen, der Bescheid werde Gegenstand des anhängigen Verfahrens. Dieser Bescheid wurde allen drei Beteiligten gesondert bekannt gegeben. Begründet wurde die geänderte Zuteilung der Hebeberechtigung ab dem Jahr 2007 damit, dass die Frist des § 189 S. 3 AO erst für die Jahre ab 2007 noch nicht verstrichen war. Darüber hinaus lehnte der Beklagte mit Schreiben vom 17. Dezember 2014 den Antrag der Klägerin zu 1 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand unter Verweis auf die Jahresfrist nach § 110 Abs. 3 AO ab.

15
Alle drei am Zuteilungsverfahren Beteiligten legten gegen den Zuteilungsbescheid vom 17. Dezember 2014 Einspruch ein. Noch vor der Verschmelzung der C auf das Vermögen des Klägers zu 2 und Fortführung als Einzelunternehmen unter der Firma W e.K. mit Sitz in S mit Wirkung zum 17. August 2017 ging der Beklagte davon aus, dass die Zuständigkeit für die Besteuerung der C einschließlich der Bearbeitung des offenen Rechtsbehelfsverfahrens bezüglich des Zuteilungsverfahrens für die Jahre 2004-2009 auf das Finanzamt F übergegangen sei. Er schloss mit dem Finanzamt F eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 26 Satz 2 AO hinsichtlich der Fortführung der bereits begonnenen Rechtsbehelfsverfahren gegen die Zuteilungsbescheide für die einheitlichen Gewerbesteuermesseträge 2004-2009 (Schreiben des Beklagten vom 1./2. September 2015, Schreiben des Finanzamts F vom 23. September 2015). Der Beklagte verband die Einsprüche der drei Beteiligten zum Zwecke einer einheitlichen Entscheidung und verwarf mit Einspruchsentscheidung vom 31. Juli 2018 die Einsprüche der Klägerin zu 1 und des Klägers zu 2 gegen den Bescheid vom 19. November 2012 als unzulässig und ihre Einsprüche gegen den Bescheid vom 17. Dezember 2014 als unbegründet. Den Einspruch der Klägerin zu 1 gegen die Ablehnung des Antrags auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wies er als unbegründet zurück. Der Einspruch der Gemeinde S gegen den Bescheid vom 17. Dezember 2014 wurde ebenfalls als unbegründet zurückgewiesen.

16
Dagegen richten sich die von der Klägerin zu 1 und dem Kläger zu 2 erhobenen Klagen, die mit Beschluss vom 23. November 2021 zur gemeinsamen Entscheidung und einheitlichen Entscheidung verbunden wurden.

17
Die Klägerin zu 1 begehrt mit ihrer Klage die Wiederherstellung des Zuteilungsbescheids vom 19. November 2014 und damit die Zuteilung der gesamten Gewerbesteuermessbeträge für die Veranlagungszeiträume 2004-2009. Sie ist der Auffassung, dass die Ausschlussfrist nach § 189 Satz 3 AO nicht eingreife, da die Gewerbesteuermessbescheide wegen des nachträglichen Bekanntwerdens von neuen Tatsachen hinsichtlich des zutreffenden Orts der Betriebsstätte (nicht S sondern M) nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern seien. Für sie sei wegen der im Oktober 2008 begonnenen Außenprüfung die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten gewesen. Der Beklagte sei deshalb verpflichtet gewesen, nicht nur eine Entscheidung über die Hebeberechtigung zu treffen, sondern auch die zugrundeliegenden Gewerbesteuermessbetragsbescheide, konkret die Bescheide vom 12. Juni 2006, 17. Juli 2007 und 01. Februar 2008, entsprechend abzuändern und in diesen die Klägerin zu 1 als hebeberechtigte Gemeinde zu benennen. Dementsprechend hätten auch die Zuteilungsbescheide fristgerecht erlassen werden können.

Anzuwenden sei über § 184 Abs. 1 Satz 3 AO auch § 181 Abs. 5 AO. Soweit ihrem Begehren nicht schon nach dem Vorstehenden entsprochen werden könne, sei jedenfalls Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 Abs. 1 AO zu gewähren. Diese sei vom Beklagten zu Unrecht versagt worden, da sie unverschuldet an der Einhaltung der Jahresfrist des § 189 Satz 3 AO gehindert gewesen sei. Bis zum 7. August 2013 habe sie keinerlei Kenntnis von der in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Betriebsstätte der C gehabt. Dagegen sei es dem Beklagten seit einer anonymen Anzeige im September 2009 und den nachfolgenden Ermittlungen der Steuerfahndung bekannt gewesen, dass eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für eine Hebeberechtigung der Klägerin zu 1 zumindest an einem Anteil am Gewerbesteueraufkommen gesprochen habe und ihr daneben auch Informations- und Auskunftsrechte gemäß § 21 Abs. 3 Finanzverwaltungsgesetz – FVG – zugestanden hätten. Es sei damit für den Beklagten erkennbar gewesen, dass sie ohne die zugrundeliegende Information über die Betriebsstätte in M ihre Teilhaberechte u.a. nach § 190 AO nicht habe geltend machen können. Für den Beklagten habe damit die Obliegenheit bestanden, die Klägerin zu 1 über den Sachverhalt unverzüglich zu informieren bzw. selbst Aktivitäten zu entfalten, um ein Eintreten der Bestandskraft bzw. ein Ablaufen von Fristen für eventuelle Anträge zu verhindern. Das Finanzamt habe auch seine Fürsorgepflicht nach § 89 AO gegenüber der Klägerin zu 1 verletzt und habe – statt sie zeitnah in das Geschehen einzubinden bzw. über die maßgebenden Tatsachen zu informieren – die Geltendmachung ihrer Rechte vereitelt. Unter diesen Umständen sei es ihr auch unter Anwendung größtmöglicher Sorgfalt nicht möglich gewesen, die Antragsfrist nach § 189 S. 3 AO einzuhalten. Es liege aus ihrer Sicht auch ein Fall höherer Gewalt vor. Die Klägerin zu 1 sei daher so zu stellen, als ob sie den Antrag auf Zuteilung rechtzeitig innerhalb der Jahresfrist gestellt hätte, sodass sie auch für die Jahre 2004-2006 als bislang übergangene Gemeinde zu berücksichtigen sei.

18
Der Kläger zu 2 trägt zur Begründung seiner Klage vor, dass die Einspruchsentscheidung vom 31. Juli 2018 isoliert aufzuheben sei, da die sachliche Zuständigkeit des Finanzamts F vor Erlass dieser Einspruchsentscheidung entfallen sei und damit auch der Beklagte nicht mehr im Rahmen der mit dem Finanzamt F abgeschlossenen Zuständigkeitsvereinbarung für ihren Erlass zuständig gewesen sei. Durch die Verschmelzung der C mit ihrem Alleingesellschafter, dem Kläger zu 2, welcher die Geschäfte der C unter seiner Einzelfirma W e.K. fortgeführt habe, zum 17. August 2017 habe sich der Ort der Geschäftsleitung wiederum in S befunden. Dieser Sachverhalt sei dem für die Besteuerung zuständigen Finanzamt S mit Schreiben vom 9. Oktober 2014 mitgeteilt worden, ebenso sei dem Finanzamt F der Wechsel der sachlichen Zuständigkeit auf das Finanzamt S mit Schreiben vom 23. Februar 2018 mitgeteilt worden. Eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 26 S. 2 AO könne zwischen zwei sachlich und örtlich unzuständigen Finanzämtern nicht abgeschlossen werden. Darüber hinaus sei § 26 S. 2 AO auf Fälle eines Wechsels der sachlichen Zuständigkeit ohnehin nicht anwendbar. Für die Frage, welches Finanzamt für die Besteuerung zuständig sei, seien im Falle der hier vorliegenden Gesamtrechtsnachfolge die Verhältnisse des Rechtsnachfolgers, hier des Klägers zu 2, maßgebend, auch für Zeiträume, die vor dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge liegen. Nach der Verschmelzung gehe es nur noch um die Besteuerung des Gesamtrechtsnachfolgers, mit dem Erlöschen der Körperschaft aufgrund der Verschmelzung sei die sachliche Zuständigkeit des Finanzamts F entfallen. Die ursprüngliche Zuständigkeit des Finanzamts F habe auf § 5 Abs. 1 Nr. 2 ZustVSt beruht. Diese Verordnung beruhe u.a. auf § 17 Abs. 2 S. 3 FVG. Diese Norm regle die Möglichkeit der Aufgabenübertragung als Änderung der sachlichen, nicht etwa der örtlichen Zuständigkeit (Verweis auf Schmieszek in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 17 FVG Rz. 14, 23, 30 m.w.N.). Auch sei der Beklagte von Anfang an, insbesondere auch bei Erlass der streitbefangenen Zuteilungsbescheide, örtlich unzuständig gewesen.

19
Hilfsweise seien die Zuteilungsbescheide vom 19. November 2014 und 17. Dezember 2014, jeweils in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 31. Juli 2018, aufzuheben. Dies ergebe sich bereits daraus, dass der Beklagte zu keinem Zeitpunkt für die Besteuerung der C örtlich zuständig gewesen sei. Der Zuteilungsantrag der Klägerin zu 1 sei daher an ein örtlich nicht zuständiges Finanzamt gerichtet gewesen. Eine Weiterleitung an das örtlich und sachlich zuständige Finanzamt F habe nicht stattgefunden, so dass die Frist des § 189 Satz 3 AO schon allein deshalb nicht habe gewahrt werden können. Solche Fristen könnten nur durch Eingang bei der zuständigen Behörde gewahrt werden. Den Ausführungen des Beklagten in der Einspruchsentscheidung könne nicht mit Sicherheit entnommen werden über welche der getroffenen Regelungen und über welche Einsprüche entschieden worden sei. Unabhängig vom unklaren

Regelungsgehalt der getroffenen Entscheidungen lägen jedenfalls die Tatbestandsvoraussetzungen für einen Zuteilungsbescheid nach § 190 AO nicht vor. Nach § 190 S. 2 AO seien auf das Zuteilungsverfahren die für das Zerlegungsverfahren geltenden Vorschriften und damit auch § 188 Abs. 2 AO entsprechend anzuwenden. Es fehlten jedoch Angaben hinsichtlich der Höhe der zugeteilten Steuermessbeträge. Auch seien die festgestellten Gewerbesteuermessbeträge nicht in einer Anlage bezeichnet worden, die dem „Zuteilungsbescheid“ beigefügt war. Damit gingen die Besteuerungsgrundlagen weder aus dem Bescheid selbst noch aus einer Anlage hervor, was die Nichtigkeit des Verwaltungsakts zur Folge habe, da dieser nicht hinreichend bestimmt sei. Ohne Angabe der zugeteilten Gewerbesteuermessbeträge fehle ein wesentlicher Teil des Zuteilungsverfahrens, da die zuzuteilenden Messbeträge nicht mit den in den Gewerbesteuermessbescheiden festgesetzten Messbeträgen identisch sein müssten.

20
Unabhängig davon, dass der Antrag auf Zuteilung durch die Klägerin zu 1 bei der örtlich unzuständigen Behörde gestellt worden sei, sei er nicht nur für die Jahre 2004 – 2006, sondern auch für die Jahre 2007 – 2009 nach Ablauf der Jahresfrist des § 189 Satz 3 AO und damit verspätet gestellt worden. Denn auch bei Bescheiden, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO ergangen seien, beginne die Frist des § 189 Satz 3 AO mit Eintritt der Unanfechtbarkeit des der Zerlegung zugrundeliegenden Gewerbesteuermessbescheids. Maßgebend sei nicht die materielle, sondern die formelle Bestandskraft. Geänderte Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag seien nicht erlassen worden, auch sei der Vorbehalts der Nachprüfung nicht förmlich aufgehoben worden, so dass keine neue Fristen in Gang gesetzt worden seien.

21
Darüber hinaus sei das Verhältnis der beiden Bescheide vom 17. Dezember 2014 und 19. November 2014 völlig unklar. Der Zuteilungsbescheid vom 17. Dezember 2014 sollte seinen Angaben gemäß den Bescheid vom 19. November 2014 „gemäß § 189 Satz 1 i.V.m. § 190 Satz 1 AO“ ändern. Hierbei handele es sich jedoch um keine Änderungsvorschriften der AO. Mangels einer wirksamen Bekanntgabe der Bescheide vom 19. November 2014 an den Kläger zu 2 habe auch durch den nachfolgenden Bescheid keine Änderung der gegenüber der Klägerin zu 1 und der Beigeladenen ergangenen Bescheide erfolgen können.

22
Hinsichtlich weiterer Einzelheiten wird auf den Schriftsatz des Klägers zu 2 vom 28. August 2018 und 21. November 2018 Bezug genommen.

23
Die Klägerin zu 1 beantragt,

ihr unter Änderung des Zuteilungsbescheids vom 17. Dezember 2014 und der hierzu erlassenen Einspruchsentscheidung vom 31. Juli 2018 auch die Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 2004 – 2006 zuzuteilen.

24
Der Kläger zu 2 beantragt,

die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 31. Juli 2018,

hilfsweise die Aufhebung der Zuteilungsbescheide vom 19. November 2014 und vom 17. Dezember 2014 und der hierzu erlassenen Einspruchsentscheidung,

hilfsweise die Änderung des Zuteilungsbescheids vom 17. Dezember 2014 und der hierzu erlassenen Einspruchsentscheidung dahingehend, dass die Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 2007 – 2009 der Gemeinde S zugeteilt werden.

25
Die Beigeladene stellt keinen Antrag.

26
Der Beklagte beantragt, die Klagen abzuweisen. Er beruft sich zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus:

27

Entgegen der Auffassung der Klägerin zu 1 greifen hinsichtlich des Zuteilungsbescheids die Änderungsvorschriften nach den §§ 172 ff AO nicht ein, da eine erstmalige und keine geänderte Zuteilung der Hebeberechtigung vorliegt. Die Klägerin zu 1 vermische hier das Festsetzungsverfahren der Gewerbesteuermessbeträge mit dem Zuteilungsverfahren zur Hebeberechtigung. Ein Erstbescheid zum Zuteilungsverfahren, der nach § 172 ff. AO hätte geändert werden können, sei bisher nicht vorhanden gewesen. Die Benennung der Gemeinde als Hebeberechtigte im Gewerbesteuermessbescheid sei kein Zuteilungsbescheid, daher komme eine Änderung nach § 172 ff. AO nicht in Betracht. Hinsichtlich des Antrags auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei nicht erkennbar, worin eine höhere Gewalt im Sinne von § 110 Abs. 3 AO, welche die Jahresfrist hätte verlängern können, bestanden haben sollte.

28
Entgegen der Auffassung des Klägers zu 2 handele es sich bei der Übertragung von Tätigkeiten vom Finanzamt S auf das Finanzamt F nicht um eine Änderung der sachlichen Zuständigkeit i.S.v. § 17 FVG. Er verkenne, dass die Verwaltung der Körperschaftsteuer grundsätzlich bei der Landesfinanzverwaltung liege, d. h. zuständig seien die Finanzämter des jeweiligen Landes. Welches Finanzamt konkret zuständig sei, sei eine Frage der örtlichen Zuständigkeit. Im Übrigen sei sowohl vor als auch nach der Verschmelzung für die Veranlagungszeiträume bis zur ertragsteuerlichen Wirkung der Verschmelzung das Finanzamt F das für die Veranlagung von Körperschaften örtlich zuständige Finanzamt. Da der Beklagte mit diesem eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 26 S. 2 AO geschlossen hat, sei die Einspruchsentscheidung von einer örtlich zuständigen Behörde getroffen worden.

29
Entgegen der Auffassung des Klägers zu 2 seien in der Einspruchsentscheidung die Zuteilungsbescheide, über die entschieden worden ist, klar genannt worden. Zwar sei der Bescheid vom 19. November 2014 gegenüber dem Kläger zu 2 nicht ordnungsgemäß bekannt gegeben worden. Dieser sei jedoch durch diesen Bescheid nicht mehr beschwert, da er durch den Erlass des Bescheids vom 17. Dezember 2014 überholt sei und an ihm nicht mehr festgehalten werde. Auch komme es für die Rechtmäßigkeit eines Bescheids nicht darauf an, welche Vorschrift in dem Bescheid genannt werde. Maßgeblich sei, dass der Erlass eines Bescheides überhaupt durch eine Ermächtigungsnorm gedeckt sei. Die entsprechende Ermächtigungsnorm ergebe sich aus den §§ 185 – 190 AO. Der Antrag auf Zuteilung sei hinsichtlich der Jahre 2007-2009 rechtzeitig beim Beklagten als dem im Zeitpunkt der Antragstellung zuständigen Finanzamt gestellt worden. Da die Bescheide unter Vorbehalt der Nachprüfung gestanden hätten, seien sie spätestens mit Wegfall des Vorbehalts der Nachprüfung und damit vor Ablauf der Jahresfrist unanfechtbar geworden. Die Auffassung, dass es auf die Unanfechtbarkeit nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist ankomme, laufe faktisch ins Leere, da bis zum Wegfall des Vorbehalts immer ein Antrag auf Änderung nach § 164 AO gestellt werden könne. Die Entscheidung über den Antrag sei dann wiederum anfechtbar.

30
Das Gericht hat die Akten der abgeschlossenen Verfahren des Klägers zu 2 gegen das Finanzamt S beim Finanzgericht München mit den Az. 13 K 137/16 und 13 K 2092/15 zum Verfahren beigezogen.

31
Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 30. Januar 2023 wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

32
Die Klage der Klägerin zu 1 ist unbegründet. Die Klage des Klägers zu 2 ist im Hauptantrag unbegründet und im Hilfsantrag begründet.

33
1. Soweit der Kläger zu 2 die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung begehrt, weil sie seiner Auffassung nach von einer sachlich und örtlich unzuständigen Finanzbehörde erlassen worden ist, ist die Klage unbegründet.

34
Das Zuteilungsverfahren nach § 190 AO setzt einen Antrag eines Beteiligten in entsprechender Anwendung von § 186 AO voraus und kann – anders als das Zerlegungsverfahren nach § 189 Satz 1 AO – nicht von

Amts wegen eingeleitet werden (Bundesfinanzhof – BFH -Urteil vom 8. November 2000 I R 1/00, BFHE 194, 227, BStBl II 2001, 769). Darüber hinaus setzt eine Zuteilungsentscheidung voraus, dass ein Gewerbesteuermessbetrag bereits festgesetzt ist. Das Zuteilungsverfahren ist ein eigenständiges, von der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags unabhängiges Verwaltungsverfahren. Die sachliche Zuständigkeit der Finanzämter für die Zuteilung ergibt sich aus § 17 Abs. 2 FVG. Die örtliche Zuständigkeit für die Durchführung des Zuteilungsverfahrens ist gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt, weil § 22 AO nur für die Festsetzung und Zerlegung der Steuermessbeträge gilt. In der Literatur wird für die Zuteilung wegen der in § 190 Satz 2 AO angeordneten entsprechenden Anwendung der Vorschriften über das Zerlegungsverfahren überwiegend die entsprechende Anwendung von § 22 AO befürwortet, nach der Gegenmeinung ist § 24 AO anzuwenden (vgl. Rätke in Klein, AO 16. Auflage § 22 Rz. 3 m.w.N.). Im Ergebnis kann es offenbleiben, welcher der beiden Auffassungen zu folgen ist, da es sich hierbei um eine Frage der örtlichen Zuständigkeit handelt und auch im Bereich des § 22 AO etwaige durch ein unzuständiges Finanzamt erlassene Steuerbescheide über § 127 AO geheilt werden (BFH-Urteil vom 19. November 2003 I R 88/02, BStBl II 2004, 751; FG M, Urteil vom 9. Dezember 1987 I 85/83, EFG 1988, 381). Die angefochtenen Zuteilungsbescheide und die Einspruchsentscheidung können daher nicht bereits wegen eines – etwaigen – Verstoßes gegen die örtliche Zuständigkeit aufgehoben werden.

35
Es kann auch nicht der Auffassung des Klägers zu 2 gefolgt werden, dass – unabhängig von der Rechtmäßigkeit der erlassenen Zuteilungsbescheide – jedenfalls die Einspruchsentscheidung aufzuheben sei, weil sie von einer sachlich und nicht nur örtlich unzuständigen Behörde erlassen worden sei. Die Auffassung, dass der Beklagte sachlich unzuständig sei, weil auch das Finanzamt F, mit dem die Zuständigkeitsvereinbarung abgeschlossen wurde, nach Verschmelzung der C mit dem Kläger zu 2 für seine Besteuerung sachlich und nicht nur örtlich unzuständig gewesen sei, verkennt, dass unabhängig von der Frage, ob bis zum Zeitpunkt der Verschmelzung wegen der Aufgabenübertragung aufgrund § 5 Abs. 1 Nr. 2 ZustVSt auf Grundlage von § 17 Abs. 2 Sätze 2 und 4 und Abs. 3 FVG das Finanzamt F für die Besteuerung der C sachlich zuständig war und diese sachliche Zuständigkeit durch die Verschmelzung weggefallen ist, der Beklagte wegen seiner unbestreitbar allgemeinen Zuständigkeit für die Ertragsbesteuerung von natürlichen und juristischen Personen auch für den Erlass der streitgegenständlichen Zuteilungsbescheide sachlich zuständig war. Daher würde, wenn der Beklagte sich unzutreffenderweise für den Erlass der Einspruchsentscheidung der mit dem Kläger zu 2 verschmolzenen C für zuständig gehalten haben sollte, nur ein Verstoß gegen die örtliche und keinesfalls der sachlichen Zuständigkeit vorliegen. Ein Verstoß gegen die sachliche Zuständigkeit würde nur vorliegen, wenn eine Behörde handeln würde, die diese Aufgaben überhaupt nicht wahrzunehmen hat (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29. Mai 1991 5 K 28/91, EFG 1991, 638). Das ist beim Beklagten jedoch nicht der Fall. Die Rechtmäßigkeit der Einspruchsentscheidung hängt wegen der Regelung in § 127 AO damit nicht von der Wirksamkeit der zwischen dem Beklagten und dem Finanzamt F abgeschlossenen Zuständigkeitsvereinbarung ab, so dass der Senat darüber nicht zu entscheiden hat.

36
2. Die Klage des Klägers zu 2 ist jedoch im Hilfsantrag begründet, da der Antrag auf Zuteilung durch die Klägerin zu 1 auch für die Jahre 2007 – 2009 nach Ablauf der Jahresfrist des § 189 Satz 3 AO und damit verspätet gestellt worden ist, so dass der Zuteilungsbescheid rechtswidrig ist. Da gleiches auch für die Jahre 2004 bis 2006 gilt, ist die Klage der Klägerin zu 1 unbegründet.

37
a) Im Streitfall ist das Zuteilungsverfahren über die für die C festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge 2004 – 2009 durch den Antrag der Klägerin zu 1 vom 8. August 2013 in Gang gesetzt worden. Zu diesem Zeitpunkt war die Jahresfrist für einen Änderungsantrag nach § 190 Satz 2 i.V.m. § 189 Satz 3 AO jedoch für alle Streitjahre bereits abgelaufen.

38
Nach § 189 Satz 3 AO unterbleibt die Änderung oder Nachholung einer Zerlegung, wenn ein Jahr vergangen ist, seitdem der Steuermessbetrag unanfechtbar geworden ist, es sei denn, dass der übergangene Steuerberechtigte die Änderung oder Nachholung der Zerlegung vor Ablauf des Jahres beantragt hatte. Dabei stellt der Gesetzgeber auf die Unanfechtbarkeit, nicht die Unabänderbarkeit des Gewerbesteuermessbescheides ab (vgl. BFH-Urteile vom 12. Oktober 1977 I R 226/75, BStBl II 1978, 111 m. w. N.; vom 28. Juni 2000 I R 84/98, BStBl II 2001, 3 m. w. N.). Unanfechtbarkeit bedeutet nach der

Terminologie der AO die formelle Unanfechtbarkeit, nicht materielle Bestandskraft (vgl. § 351 Abs. 1 AO). Ein Verwaltungsakt – auch wenn er vorläufig ist oder unter Vorbehalt der Nachprüfung steht – ist unanfechtbar, wenn die Rechtsbehelfsfrist abgelaufen ist, auf einen Rechtsbehelf verzichtet wurde, ein Rechtsbehelf zurückgenommen oder über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden worden ist (BFH-Urteil vom 19. Dezember 1985 V R 167/82, BFHE 145, 457, BStBl II 1986, 420; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 351 Abs. 1 Rz. 10). Daher löst auch ein unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehender Gewerbesteuermessbescheid die Jahresfrist des § 189 Satz 3 AO aus. Zwar würde die Aufhebung des Vorbehaltes der Nachprüfung nach § 164 Abs. 3 Satz 2 AO eine neue Jahresfrist auslösen, da sie einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (BFH-Urteil vom 28. Juni 2000 I R 84/98, BFHE 192, 222, BStBl II 2001, 3 m. w. N.). Wird jedoch der Vorbehalt der Nachprüfung nicht aufgehoben, sondern entfällt er gemäß § 164 Abs. 4 AO mit Ablauf der Festsetzungsfrist, beginnt keine neue Jahresfrist zu laufen. Entgegen der Auffassung des Beklagten ergibt sich auch nichts anderes aus der Kommentarliteratur. Soweit darin teilweise die Auffassung vertreten wird, ein unter Vorbehalt der Nachprüfung erlassener Steuermessbescheid werde „spätestens mit dem Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 164 Abs. 4 Satz 1 AO) unanfechtbar“ (Schmieszek in Gosch, AO/FGO, § 189 AO Rz. 11; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 189 AO Rz.10), so ist, wie sich aus dem Kontext und der Beifügung des Adverbs „spätestens“ ergibt, damit lediglich gemeint, dass mit dem Ablauf der Festsetzungsfrist der unter Vorbehalt der Nachprüfung stehende Bescheid nicht mehr geändert werden und aus diesem Grund die Jahresfrist nicht mehr neu zu laufen beginnen kann. Dieses Ergebnis widerspricht auch nicht dem Sinn des Zuteilungsverfahrens. Die nachträgliche Berücksichtigung eines Zerlegungs- bzw. Zuteilungsanspruchs kann in besonders schwerwiegender Weise auf den Steueranspruch anderer Gemeinden einwirken. Um Rechtsklarheit und Planungssicherheit für die Gemeinde zu schaffen, der ein einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag zugeteilt worden ist, hat der Gesetzgeber deshalb einen besonderen Bestandsschutz und eine im Vergleich zur regulären Festsetzungsfrist kurz bemessene Frist für erforderlich gehalten. Er hat sich dazu entschieden, dass innerhalb eines Jahres nach Bestandskraft des Steuermessbescheids Klarheit bestehen soll, ob weitere Gemeinden bzw. eine andere Gemeinde den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag ganz oder teilweise für sich beanspruchen (BFH-Urteile vom 17. Februar 1993 I R 19/92, BFHE 171, 304, BStBl II 1993, 679; vom 28. Juni 2000 I R 84/98, BFHE 192, 222, BStBl II 2001, 3; Schmieszek in Gosch, AO/FGO, § 189 AO Rz. 2). Es kann daher auch bei unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Gewerbesteuermessbetragsbescheiden nicht auf den Zeitpunkt abgestellt werden, zu dem der Vorbehalt der Nachprüfung wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist nach § 164 Abs. 4 AO entfällt.

39
Im Streitfall sind die ursprünglichen Gewerbesteuermessbescheide nicht geändert worden, da die Besteuerungsgrundlagen unverändert geblieben sind. Auch ist der Vorbehalt der Nachprüfung nicht nach § 164 Abs. 3 Sätze 1 und 2 AO aufgehoben worden. Da der zeitlich jüngste Gewerbesteuermessbescheid des Streitzeitraums der des Jahres 2009 ist, welcher vom 1. Dezember 2010 datiert, war die Jahresfrist bei Antragstellung am 8. August 2013 für alle Streitjahre abgelaufen und der Antrag vorbehaltlich einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (dazu Ziff. 2 c) verfristet.

40
b) Die Auffassung der Klägerin zu 1, dass der Beklagte es schuldhaft unterlassen habe, die Gewerbesteuermessbescheide, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen war, nach §§ 172, 173 AO zu ändern und darin sie als hebeberechtigte Gemeinde zu nennen, so dass damit die Jahresfrist nach § 189 Satz 3 AO neu zu laufen begonnen hätte, verkennt, dass die für Steuerbescheide und diesen gleichgestellte Steuerverwaltungsakte geltenden Korrekturvorschriften nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO und damit auch § 164 Abs. 2 Satz 1 und § 173 Abs. 1 AO unter der ungeschriebenen Tatbestandsvoraussetzung stehen, dass der betreffende Bescheid materiell unrichtig ist (von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Vorbem. zu §§ 172-177 AO Rz. 70; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor §§ 172-177 AO Rz. 28; von Wedelstädt in Gosch, AO/FGO, § 172 AO Rz. 38 ff.; Forchhammer in Leopold/Madle/Rader, AO, Vorbem. zu §§ 172 ff. Rz. 11; BFH-Urteil vom 30. August 2001 IV R 30/99, BFHE 196, 507, BStBl II 2002, 49; offen gelassen von Rüsken in Klein, AO, § 172 Rz. 33; BFH-Urteil vom 7. Juli 2005 IX R 74/03, BFHE 210, 338, BStBl II 2005, 807). Dies beruht auf dem Umstand, dass Steuerbescheide und ihnen gleichgestellte Bescheide sog. gebundene Steuerverwaltungsakte sind, die mit einem bestimmten Inhalt erlassen werden müssen, wenn der gesetzliche Tatbestand erfüllt ist, so dass nur eine rechtmäßige Entscheidung möglich ist (von Wedelstädt in Gosch a.a.O.). Die

Gewerbesteuermessbescheide 2004 – 2009 waren jedoch nicht materiell unrichtig. Die Feststellungen der Steuerfahndung haben zu keiner Änderung der festgesetzten Steuermessbeträge geführt. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall von den Parallelverfahren, auf die sich die Klägerin zu 1 beruft und die die anderen vom Kläger zu 2 beherrschten Gesellschaften betreffen. Da die Frage, ob ein Gewerbesteuermessbescheid materiell richtig oder unrichtig ist, allein anhand seines mit Bindungswirkung versehenen Inhalts zu entscheiden ist, führt die Nennung eines gegebenenfalls unrichtigen Steuergläubigers nicht zu seiner Unrichtigkeit. Denn nach neuerer BFH-Rechtsprechung ist die Bestimmung der hebeberechtigten Gemeinde nicht Bestandteil des Gewerbesteuermessbescheids. Vielmehr ist die Bestimmung des Steuergläubigers als der hebeberechtigten Gemeinde als materiellrechtliche Voraussetzung von der Gemeinde beim Erlass des Gewerbesteuerbescheids eigenständig zu prüfen und kann nur in einem gegen den Gewerbesteuerbescheid gerichteten Rechtsbehelfsverfahren geklärt werden, sofern sie nicht Gegenstand eines Zuteilungsbescheids nach § 190 AO oder eines Zerlegungsbescheids nach § 185 AO ist (BFH-Beschluss vom 9. Januar 2013 IV B 64/11, BFH/NV 2013, 512; BFH-Urteil vom 19. November 2003 I R 88/02, BStBl II 2004, 751). Die Nennung der hebeberechtigten Gemeinde im Gewerbesteuermessbescheid stellt eine lediglich nachrichtliche Mitteilung und keine i.S.v. § 351 Abs. 2 AO für die Gewerbesteuerfestsetzung bindende Feststellung dar, welcher Gemeinde die Hebeberechtigung i.S.v. § 4 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG) letztlich zukommt (FG M, Urteil vom 14. September 2017 13 K 3144/15, EFG 2019, 1610, nrkr., Az. des BFH: IV R 3/19; FG Niedersachsen, Urteil vom 9. Juni 2022 10 K 129/19, juris). Der Erlass von Änderungsbescheiden über den einheitlichen Gewerbesteuermessbescheid allein zum Zwecke einer nachrichtlichen Benennung einer anderen Gemeinde ist daher nicht zulässig (FG M in EFG 2019, 1610).

41
c) Der Beklagte hat zu Recht einen Anspruch der Klägerin zu 1 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der für alle Streitjahre versäumten Frist nach § 189 Satz 3 AO verneint.

42
Wiedereinsetzung ist nach § 110 AO zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden an der Einhaltung einer gesetzlichen Frist gehindert war. In formeller Hinsicht setzt die Wiedereinsetzung voraus, dass die versäumte Rechtshandlung innerhalb einer Frist von einem Monat nach Wegfall des Hindernisses nachgeholt wird (§ 110 Abs. 2 Satz 1 AO) und diejenigen Tatsachen vorgetragen werden, aus denen sich die schuldlose Verhinderung ergeben soll (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 110 AO Rdnr. 507 m.w.N.; Rätke in Klein, AO, § 110 Rdnr. 101 ff.). Ist dies geschehen, kann Wiedereinsetzung auch ohne Antrag gewährt werden (§ 110 Abs. 2 Satz 4 AO). Das bedeutet, dass die Tatsachen, die eine Wiedereinsetzung rechtfertigen können, innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist vollständig, substantiiert und in sich schlüssig dargelegt werden müssen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24. Januar 2005 III R 43/03, BFH/NV 2005, 1312; vom 17. Juni 2010 IX B 32/10, BFH/NV 2010, 1655 m.w.N.). Nach Ablauf der Frist des § 110 Abs. 2 AO können Wiedereinsetzungsgründe nicht mehr nachgeschoben, sondern nur noch unklare und unvollständige Angaben ergänzt oder vervollständigt werden (vgl. BFH/NV 2010, 1655 m.w.N.; Rätke a. a. O. § 110 Rdnr. 102). Nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Frist kann die Wiedereinsetzung nicht beantragt oder die versäumte Handlung nicht mehr nachgeholt werden, außer wenn dies vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war (§ 110 Abs. 3 AO).

43
Im Streitfall ist der zuletzt erlassene und damit zeitlich jüngste Gewerbesteuermessbescheid der des Jahres 2009. Er datiert vom 1. Dezember 2010 und wurde mit Ablauf des 6. Januar 2011 unanfechtbar (§§ 355 Abs. 1, 122 Abs. 2, 188 Abs. 1, 3 AO i.V.m. §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB – der 4. Dezember 2010 fiel auf einen Sonntag –). Die Jahresfrist des § 189 Satz 3 AO für den Zuteilungsbescheid lief am 6. Januar 2012 ab, die Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO für die Wiedereinsetzung am 7. Januar 2013 (§§ 188 Abs. 1, 3 AO i.V.m. §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB – der 6. Januar 2013 fiel auf einen Sonntag –). Der Wiedereinsetzungsantrag vom 8. August 2013 wurde damit auch nach Ablauf der Jahresfrist nach § 110 Abs. 3 AO gestellt. Umstände, dass es ihr unmöglich war, die Frist für den Antrag auf Wiedereinsetzung nach § 110 Abs. 3 AO infolge höherer Gewalt, worunter ein außergewöhnliches, von außen kommendes Ereignis zu verstehen ist, hat die Klägerin zu 1 nicht vorgebracht. Sie trägt zwar Gründe für ein fehlendes Verschulden an der fristgerechten Stellung des Antrags nach § 189 Satz 3 AO infolge Unkenntnis von einer in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Betriebsstätte der Steuerpflichtigen vor, nicht aber, dass höhere Gewalt im Sinne eines außergewöhnlichen, von außen kommenden Ereignisses dafür ursächlich war.

44
Allerdings trägt die Klägerin zu 1 auch vor, dass ihre Unkenntnis durch das Verhalten des Beklagten verschuldet war, da dieser es versäumt habe, sie zeitnah über die Ermittlungen der Steuerfahndung zu informieren, spätestens nachdem bekannt wurde, dass zumindest eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für eine Hebeberechtigung auch der Klägerin zu 1 aufgrund der in ihrem Hoheitsgebiet befindlichen Betriebsstätte gegeben war und ihr Informations- und Auskunftsrechte nach § 21 Abs. 3 FVG zustanden, zumal der Beklagten Kenntnis vom drohenden Ablauf der Frist für einen Zuteilungsantrag gehabt haben musste. Auch unter Berücksichtigung dieses Vortrags liegen jedoch keine Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 Abs. 3 AO vor. Zwar kann nach der Rechtsprechung des BFH höhere Gewalt auch anzunehmen sein, wenn der Beteiligte durch ein arglistiges Verhalten des Finanzamts von einem fristgerechten Antrag abgehalten worden ist oder wenn die Fristversäumnis auf das rechts- oder treuwidrige Verhalten der Behörde zurückgeführt werden kann und der Beteiligte das unsachgemäße Verhalten der Behörde trotz aller ihm zumutbaren Anstrengungen nicht erkennen konnte (vgl. BFH-Urteil vom 14. Mai 2019 VIII R 20/16, BFHE 264, 459, BStBl II 2019, 586 m.w.N.). Davon kann im Streitfall jedoch nicht die Rede sein. Die Steuerfahndungsstelle des Finanzamts M, die die Steuerfahndungsprüfung bei der C vom 20. September 2011 bis 20. Oktober 2012 durchgeführt hatte, hat die Ergebnisse der Prüfung im steuerstrafrechtlichen und steuerrechtlichen Ermittlungsbericht vom 17. Dezember 2012 dargelegt und diesen Bericht mit Schreiben vom 28. Februar 2013 dem Finanzamt F, bei dem die C steuerlich veranlagt wurde, übersandt mit der Bitte, die Prüfungsfeststellungen unverzüglich auszuwerten. Das Finanzamt F hat daraufhin mit Schreiben vom 8. März 2013 dem beklagten Finanzamt mitgeteilt, dass es aufgrund der Feststellungen der Steuerfahndungsprüfung für die Besteuerung der C örtlich zuständig geworden sei und hat diesem die Steuerakten abgegeben. Da die Jahresfrist für eine Wiedereinsetzung bereits am 7. Januar 2013 abgelaufen war und somit zu einem Zeitpunkt, noch bevor die Steuerfahndungsstelle den Prüfungsbericht dem damaligen Veranlagungsfinanzamt F übersandt hat, ist es ausgeschlossen, dass die Fristversäumnis auf ein rechts- oder treuwidrige Verhalten des Finanzamts – sowohl des Beklagten, wie auch des Finanzamts F – zurückzuführen ist. Zwar wäre bei Abschluss der Steuerfahndungsprüfung am 20. Oktober 2011 sowie unmittelbar nach der Erstellung des Steuerfahndungsberichts vom 17. Dezember 2012 für das Jahr 2009 noch ein fristgerechter Wiedereinsetzungsantrag möglich gewesen (für die anderen Jahre war auch zu diesem Zeitpunkt die Frist des § 110 Abs. 3 AO bereits abgelaufen). Anhaltspunkte für ein rechts- oder treuwidriges Verhalten der mit dem Vorgang befassten Finanzbehörden sind jedoch nicht erkennbar. Die Aufgaben der Steuerfahndung umfassen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO im Bereich der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nur die Vorbereitung der Steuerfestsetzung. Sie selbst ist jedoch nicht befugt, Maßnahmen im Bereich der Steuerfestsetzung einschließlich der Maßnahmen im Zusammenhang mit der Zuteilung der Gewerbesteuermessbeträge zu treffen (Rüsken in Klein, AO, § 208 Rz. 3). Die Übersendung des Ermittlungsberichts vom 17. Dezember 2012 an die Veranlagungsstelle des Finanzamts hat auch nicht ungewöhnlich lange gedauert, ein rechts- oder treuewidriges Verhalten der Finanzbehörde ist auch insoweit nicht erkennbar. Es trifft auch nicht zu, dass das Finanzamt schon aufgrund eines Verdachts, der zu den Ermittlungen der Steuerfahndung geführt hat, verpflichtet gewesen wäre, die Klägerin zu 1 von einer möglicherweise bestehenden Hebeberechtigung zu informieren. Jedenfalls in diesem Stadium der Ermittlungen gibt es keine Verpflichtung des Finanzamts zur Unterrichtung der Gemeinde über möglicherweise gewerbesteuerlich relevante Sachverhalte (Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 21 FVG Rz. 2a).

45
Im Ergebnis sind die zusammengefassten Zuteilungsbescheide vom 17. Dezember 2014 für die Jahre 2007 bis 2009 und vom 19. November 2014 für die Jahre 2004 bis 2009 somit rechtswidrig und ersatzlos aufzuheben.

46
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und § 136 Abs. 1 FGO. Der Kläger zu 2 hat zwar nur mit seinem Hilfsantrag und nicht mit dem Hauptantrag Erfolg. Jedoch hat er auch mit diesem Antrag das erreicht, was er mit ihrem Hauptantrag erreichen wollte, nämlich die Aufhebung der Einspruchsentscheidung und zusätzlich die Aufhebung des der Einspruchsentscheidung zugrundeliegenden Bescheids (BFH-Urteil vom 28. April 1998 VII R 83/96, BFH/NV 1998, 1400).

47

Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen trägt diese selbst. Nach § 135 Abs. 3 FGO können einem Beigeladenen Kosten nur auferlegt werden, soweit er Anträge gestellt oder Rechtsmittel eingelegt hat. Nach § 139 Abs. 4 FGO sind die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen nur erstattungsfähig, wenn das Gericht sie aus Billigkeit der unterliegenden Partei oder der Staatskasse auferlegt. Die Beigeladenen haben keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert. Sie sind daher weder an den Gerichtskosten zu beteiligen noch steht ihnen ein Kostenerstattungsanspruch zu (vgl. nur BFH-Urteile vom 25. September 2018 IX R 35/17, BStBl II 2019, 167; vom 13. September 2018 I R 19/16, BStBl II 2019, 385; Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 139 FGO Rz. 172).

48
Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und des Vollstreckungsschutzes folgt aus den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. den §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

49
4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.