BFH v. 25.11.2015 - I R 85/13 BStBl 2016 II S. 479

Mitteilung der Finanzbehörde an die Gemeinde über die Besteuerungsgrundlagen zur Festsetzung der Gewerbesteuer: Klagebefugnis für eine allgemeine Leistungsklage

Leitsatz

Für eine allgemeine Leistungsklage einer (vermeintlichen) Organgesellschaft, mit der das FA verurteilt werden soll, eine von ihm im Besteuerungsverfahren des (vermeintlichen) Organträgers gemachte Mitteilung an die zur Festsetzung der Gewerbesteuer zuständige Gemeinde inhaltlich zu korrigieren, fehlt die Klagebefugnis.

Gesetz(e):

FGO § 40 Abs. 2; AO § 30; AO § 73; AO § 184 Abs. 3

Instanzenzug:

FG Düsseldorf vom 18. Oktober 2013 12 K 1831/11 AO BFH - I R 85/13, Verfahrensverlauf

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, wurde im Jahre 19.. von der X-AG — gegründet und bis zum Jahre 2001 unmittelbar von dieser im Beteiligungsbesitz gehalten. Im Rahmen der Gewerbesteuerveranlagungsverfahren gingen die Klägerin und der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) davon aus, dass zwischen der Klägerin und der X-AG in den Erhebungszeiträumen 1999 und 2000 eine gewerbesteuerrechtliche Organschaft und im Erhebungszeitraum 2001 eine sog. Organschaftskette bestanden habe. Als Folge wurden die von der Klägerin erzielten Jahresergebnisse gewerbesteuerrechtlich der X-AG zugerechnet.

2 Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der X-AG versandte das FA am 11. November 2009 „Mitteilungen“ an die Stadt A. Wesentlicher Inhalt dieser „Mitteilungen“ ist, dass die X-AG in den Jahren 1999 bis 2001 auf dem Gemeindegebiet der Stadt A eine Betriebsstätte unterhalten habe. Des Weiteren weisen die „Mitteilungen“ den jeweiligen Gewerbesteuermessbetrag sowie den auf die Stadt A entfallenden Zerlegungsanteil aus. Unter dem 10. Juni 2010 versandte das FA für die genannten Zeiträume geänderte „Mitteilungen“. Die übermittelten Beträge entsprachen den gegenüber dem Insolvenzverwalter der X-AG berechneten Messbeträgen. Dieser gegenüber ergingen wegen des eröffneten Insolvenzverfahrens keine Gewerbesteuermessbescheide mehr.

3 Mit Schreiben vom 16. November 2010 wies die Stadt A die Klägerin darauf hin, dass nach § 73 der Abgabenordnung (AO) eine Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers hafte, für welche die Organschaft steuerlich von Bedeutung war. Eine solche Haftungsinanspruchnahme sei beabsichtigt: Die Haftungsvoraussetzungen seien im Verhältnis zwischen der Klägerin und der X-AG erfüllt. Deren Gewerbesteuerkonto bei der Stadt A weise für die Jahre 1999 bis 2001 Rückstände in Höhe von mehreren hunderttausend Euro aus. Im Hinblick auf das Insolvenzverfahren sei nicht mit einem Ausgleich der Forderung zu rechnen.

4 Im Rahmen mehrerer Erörterungen mit Vertretern der Stadt A vertrat die Klägerin die Auffassung, dass auf der Grundlage neuerer Rechtsprechung mangels organisatorischer Eingliederung, für das Jahr 2001 auch mangels finanzieller Eingliederung, ein Organschaftsverhältnis mit der X-AG zu verneinen sei. Demgegenüber vertrat die Stadt A die Auffassung, dass aufgrund der vom FA im November 2009 übersandten „Mitteilungen“ von gegenüber der X-AG bestandskräftigen Gewerbe-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

steuermessbescheiden und entsprechenden Folgebescheiden auszugehen sei, diese könne die Stadt A nicht in eigener Zuständigkeit in Frage stellen.

5 Mit Schreiben vom 23. Februar 2011 beantragte die Klägerin daraufhin beim FA, die Stadt A darüber zu informieren, dass jedenfalls auf Grundlage neuerer Rechtsprechung die Voraussetzungen einer Organschaft nicht gegeben, zumindest aber zweifelhaft seien. Das FA lehnte diesen Antrag ab, einen hiergegen gerichteten Einspruch verwarf es als unzulässig.

6 Mit ihrer daraufhin erhobenen Klage wandte sich die Klägerin gegen die „Mitteilungen" vom November 2009 und Juni 2010. Sie machte geltend, dass das FA verpflichtet sei, den bei der Stadt A erweckten unzutreffenden Eindruck, es habe ein Organschaftsverhältnis bestanden, zu korrigieren.

7 Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf qualifizierte in seinem Urteil vom 18. Oktober 2013 12 K 1831/11 AO (Der Konzern 2014, 124) das Rechtsschutzbegehren als allgemeine Leistungsklage und wies diese mangels Rechtsschutzbedürfnisses als unzulässig ab.

8 Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer vom FG zugelassenen Revision.

9 Die Klägerin beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Gründe

11 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Das FG hat die Klage im Ergebnis zu Recht als unzulässig abgewiesen. Die Klägerin ist nicht i.S. des § 40 Abs. 2 FGO befugt, das FA auf die Erteilung einer geänderten „Mitteilung" zu verklagen.

12 1. Gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 17a Abs. 5 des Gerichtsverfassungsgesetzes überprüft der Senat die Zulässigkeit des Finanzrechtsweges, dessen Eröffnung das FG ausdrücklich bejaht hat, nicht (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 3. Juli 2008 V R 40/04, BFHE 221, 557, BStBl II 2009, 208).

13 2. a) Gemäß § 40 Abs. 1 FGO kann durch Klage u.a. die Verurteilung zu einer anderen Leistung begehrt werden (sog. allgemeine Leistungsklage). Soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, ist diese Klage gemäß § 40 Abs. 2 FGO nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch die Ablehnung oder Unterlassung einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. Wie aus dem Wortlaut des § 40 Abs. 2 FGO unmittelbar hervorgeht, muss die dort geregelte sog. Klagebefugnis auch bei einer allgemeinen Leistungsklage vorliegen (Senatsurteil vom 15. Oktober 1997 I R 10/92, BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63; Braun in Hübschmann/Hepp/Spitaler —HHSp—, § 40 FGO Rz 128; Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 40 Rz 77 f.).

14 Der Kläger ist dann klagebefugt, wenn die Rechtsordnung ein subjektives Recht kennt, das den geltend gemachten Anspruch in seiner Person tragen würde. Welche Rechtsnormen ein solches subjektiv-öffentliches Recht begründen, entscheidet sich nach der Rechtsprechung des BFH, des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) und der h.M. nach der Schutznormtheorie (Senatsurteil in BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63, m.w.N.; BVerwG-Urteil vom 10. April 2008 7 C 39.07, BVerwGE 131, 129, m.w.N., zu § 42 Abs. 2 der Verwaltungsgerichtsordnung —VwGO—). Gefordert wird damit der Verstoß gegen eine Norm, 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 (sog. „drittschützende" Norm). Es genügt weder eine Verletzung lediglich wirtschaftlicher Interessen noch die Verletzung von Normen, durch die der einzelne Dritte nur aus Gründen des Interesses der Allgemeinheit be-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

günstigt wird, die also reine Reflexwirkungen haben (vgl. Senatsurteil in BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63).

15 Die Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 FGO sind erfüllt, wenn das Klagevorbringen es als zumindest möglich erscheinen lässt, dass die angefochtene Entscheidung eigene subjektiv-öffentliche Rechte des Klägers verletzt (sog. Möglichkeitstheorie, vgl. BVerwG-Urteile vom 29. Juni 1983 7 C 102.82, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht —NVwZ— 1983, 610; vom 27. Januar 1993 11 C 35.92, BVerwGE 92, 32, zu § 42 Abs. 2 VwGO), bzw. die Klagebefugnis ist —umgekehrt gewendet— nur dann nicht gegeben, wenn offensichtlich und eindeutig nach keiner Betrachtungsweise die vom Kläger geltend gemachten Rechte bestehen oder ihm zustehen können (Senatsurteil vom 21. Oktober 1970 I R 81/68 u.a., BFHE 100, 295, BStBl II 1971, 30; BFH-Urteile vom 3. Februar 1987 VII R 116/82, BFHE 149, 362, BStBl II 1987, 346; vom 10. Oktober 2007 VII R 36/06, BFHE 218, 458, BFH/NV 2008, 181; BVerwG-Urteil vom 10. Juli 2001 1 C 35.00, BVerwGE 114, 356, m.w.N.; Eyermann/Happ, Verwaltungsgerichtsordnung, 14. Aufl., § 42 Rz 93; Braun in HHSp, § 40 FGO Rz 176; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 40 FGO Rz 92).

16 b) Nach diesen Maßstäben fehlt es für die auf eine geänderte Mitteilung gerichtete Klage an der Klagebefugnis. Denn subjektiv-öffentliche Rechte der Klägerin werden durch eine Mitteilung des FA im Gewerbesteuerverfahren der X-AG unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt tangiert.

17 aa) § 184 Abs. 3 AO verleiht der Klägerin keine Klagebefugnis. Diese Norm betrifft nicht das Besteuerungsverhältnis der Klägerin und hat auch keinen drittschützenden Charakter.

18 aaa) Im Land Nordrhein-Westfalen wurde gemäß Art. 108 Abs. 4 Satz 2 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 1 des Gesetzes über die Zuständigkeit für die Festsetzung und Erhebung der Realsteuern (GV NRW 1981, 732) die Zuständigkeit für die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer den Gemeinden übertragen. Sie sind damit für den Erlass des Gewerbesteuerbescheids —und auch für den etwaigen Erlass von Haftungsbescheiden wegen Gewerbesteuer (Boeker in HHSp, § 191 AO Rz 90; R 5.3 Satz 2 der Gewerbesteuer-Richtlinien 2009)— zuständig, während das FA als Landesfinanzbehörde für den Erlass des Gewerbesteuermessbescheids zuständig ist (vgl. Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG, § 17 Abs. 2 Satz 1 des Finanzverwaltungsgesetzes —FVG—). Aus dieser Kompetenzverteilung ergibt sich zwangsläufig die Notwendigkeit zur Zusammenarbeit zwischen den kommunalen und den staatlichen Behörden. Deshalb ordnet § 184 Abs. 3 AO an, dass die Finanzbehörden den Gemeinden den Inhalt des Steuermessbescheids mitzuteilen haben. Die Mitteilung nach § 184 Abs. 3 AO ist weder Teil des Steuermessbescheids noch selbständiger Verwaltungsakt, sondern eine durch die Kompetenzverteilung gebotene verwaltungsinterne Maßnahme rein technischen Charakters ohne unmittelbare Außenwirkung. Es handelt sich um eine schlichte Informationsweitergabe, die selbständig vom Steuerpflichtigen auch nicht angegriffen werden kann (vgl. Senatsurteil vom 14. November 1984 I R 151/80, BFHE 142, 544, BStBl II 1985, 607; Boeker in HHSp, § 184 AO Rz 86; Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 184 AO Rz 9; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO, § 184 Rz 24; vgl. auch Becker/Riewald/Koch, Reichsabgabenordnung, 9. Aufl. 1965, Bd. II, § 212b Anm. 2, zur Vorgängerregelung in § 212b Abs. 1 der Reichsabgabenordnung). Vor diesem Hintergrund ist es nicht erkennbar, dass der Klägerin, die als Dritte weder an dem Gewerbesteuerverfahren der X-AG beteiligt noch in den diesbezüglichen verwaltungsinternen Informationsaustausch zwischen Landesfinanzbehörde und Kommune eingebunden ist, aus § 184 Abs. 3 AO ein subjektiv-öffentliches Recht erwachsen könnte.

19 bbb) Soweit von der Revision und in der Literatur die Auffassung vertreten wird, ein Anspruch auf Berichtigung einer als fehlerhaft erachteten Mitteilung ergebe sich aus einer analogen Anwendung des § 184 Abs. 3 AO (Klomp, Die Unternehmensbesteuerung 2013, 617), so ist dem nicht zu folgen. Es handelt sich auch nicht um eine Frage, auf die erst im Rahmen der Begründetheit der Klage eine Antwort zu geben wäre (so Klomp, ebenda). Denn die Prüfung, ob sich der Kläger mit seinem Begehren auf ein in der Rechtsordnung abstrakt vorgesehenes subjektiv-öffentliches Recht

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

berufen kann, betrifft die rechtliche Seite der Klagebefugnis und ist damit abschließend im Rahmen des § 40 Abs. 2 FGO vorzunehmen (BVerwG-Urteile vom 22. Februar 1994 1 C 24.92, BVerwGE 95, 133; vom 15. Dezember 2011 3 C 41.10, NVwZ 2012, 639; Eyermann/Happ, a.a.O., § 42 Rz 94; Braun in HHSp, § 40 FGO Rz 222; vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts —BVerfG— vom 10. Juni 2009 1 BvR 198/08, NVwZ 2009, 1426). Wenn, wie gesehen, § 184 Abs. 3 AO schon in seinem unmittelbaren Anwendungsbereich keine subjektiv-öffentliche Rechtsposition und damit keine Ansprüche zugunsten der Klägerin begründen kann, dann kann dies auch nicht über die analoge Anwendung dieser Norm erreicht werden.

20 ccc) Ob die streitgegenständlichen Mitteilungen überhaupt eine Stellungnahme zu einem Organschaftsverhältnis enthielten, was das FA bestreitet, und ob die darin enthaltenen Angaben zutreffend waren, kann dahinstehen. Denn die Rechtswidrigkeit oder Fehlerhaftigkeit einer Maßnahme der Verwaltung kann nicht generell, sondern —zwecks Ausschlusses von sonst möglichen Popularklagen— nur unter den einschränkenden Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 FGO geltend gemacht werden. Auf eine Verletzung der etwaigen objektiven Rechtspflicht, fehlerfreie Mitteilungen gemäß § 184 Abs. 3 AO zu machen, könnte sich die Klägerin also nur dann berufen, wenn der Gesetzgeber mit dieser Norm auch Individualinteressen der Klägerin schützen wollte. Daran fehlt es jedoch.

21 ddd) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht umstritten, dass von einer Mitteilung an die Gemeinde gemäß § 184 Abs. 3 AO keine Bindungswirkung für das in der Hand der Gemeinde liegende Haftungsverfahren gemäß § 73 AO ausgeht. Die von der Klägerin erhoffte „faktische Bindungswirkung“ einer korrigierten Mitteilung des FA an die Stadt A stellt allenfalls einen Rechtsreflex, also eine rein tatsächliche und nicht normativ von § 184 Abs. 3 AO intendierte begünstigende Wirkung dieser Regelung dar. Das genügt zur Bejahung der Klagebefugnis aber nicht (Eyermann/Happ, a.a.O., § 42 Rz 85, m.w.N.).

22 bb) Für Mitteilungen, die auf der Grundlage des § 31 Abs. 1 AO und des § 21 Abs. 3 FVG (dazu Drüen, Die öffentliche Verwaltung 2012, 493) gemacht werden, gilt das zu § 184 Abs. 3 AO Gesagte entsprechend. Die Normen über den behördeninternen Informationsaustausch dienen allein dem öffentlichen Interesse an einem funktionierenden Vollzug der Steuergesetze und vermitteln daher keine Klagebefugnis (vgl. Senatsurteil vom 23. Juli 1986 I R 306/82, BFHE 148, 1, BStBl II 1987, 92, zur Weiterleitung einer Kontrollmitteilung; BFH-Beschluss vom 11. Januar 2001 VIII B 83/00, BFH/NV 2001, 578, zu Mitteilungen zwischen Betriebs- und Wohnsitzfinanzämtern; vgl. Klein/Rüsken, AO, 12. Aufl., § 30 Rz 224).

23 cc) Dass durch die aus Sicht der Klägerin fehlerhafte Mitteilung ihr subjektiv-öffentliches Recht auf Wahrung des Steuergeheimnisses (Klein/Rüsken, ebenda) verletzt worden sein könnte, behauptet die Klägerin zwar. Doch steht einem Anspruch an das FA, Mitteilungen an die Gemeinde zu unterlassen, bereits § 30 Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 AO entgegen. Denn die Mitteilung ist gesetzlich ausdrücklich vorgesehen und dient der Durchführung des Verwaltungsverfahrens zur Festsetzung der Gewerbesteuer. Zudem ist die Klägerin nicht Beteiligte dieses Verfahrens. Sie kann als Dritte nicht darauf Einfluss nehmen, wie das FA und die Gemeinde das Besteuerungsverfahren gegen den betroffenen Steuerpflichtigen —im Streitfall die X-AG— gestalten. Im Übrigen geht es der Klägerin ersichtlich auch nicht darum, dass die Gemeinde nichts über ihre steuerlichen Verhältnisse (Abschluss von Gewinnabführungsverträgen u.Ä.) erfährt. Vielmehr will sie als Dritte in ein sie nicht betreffendes Besteuerungsverfahren eindringen und das FA zwingen, die steuerlichen Verhältnisse in einer bestimmten Art und Weise rechtlich zu würdigen (keine Organschaft) und diese Rechtsauffassung sodann innerbehördlich weiterzugeben. Für ein solches Begehren bietet § 30 AO keine Rechtsgrundlage.

24 dd) Der —richterrechtlich entwickelte— öffentlich-rechtliche Folgenbeseitigungsanspruch, auf den sich die Klägerin beruft, vermittelt ihr ebenfalls keine Klagebefugnis. Denn dieser Anspruch

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

begründet kein subjektiv-öffentliches Recht, sondern setzt nach allgemeiner Meinung tatbestandlich gerade voraus, dass ein hoheitlicher Eingriff in ein bestehendes subjektiv-öffentliches Recht stattgefunden hat (vgl. z.B. BVerwG-Urteile vom 15. Juni 2011 9 C 4.10, BVerwGE 140, 34, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2012, 218, m.w.N.; Eyermann/ Schmidt, a.a.O., § 113 Rz 28; Pietzko, Der materiell-rechtliche Folgenbeseitigungsanspruch, S. 136, m.w.N.; Brugger, Juristische Schulung 1999, 625). Daran fehlt es im Streitfall aber. Die Rechtsordnung räumt der Klägerin im Hinblick auf die von ihr als fehlerhaft erachteten Mitteilungen des FA gegenüber der Gemeinde im Besteuerungsverfahren der X-AG gerade keine Abwehrposition ein.

25 3. Der Rechtsschutz der Klägerin ist gewahrt. Erlässt eine Gemeinde einen auf § 73 AO gestützten Haftungsbescheid, dann kann die Klägerin dagegen durch Klage zu den allgemeinen Verwaltungsgerichten vorgehen. Sie kann dort neben Einwendungen zum Vorliegen einer Organschaft insbesondere auch alle Einwendungen gegen die Steuerschuld vorbringen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 29. November 1996 2 BvR 1157/93, BStBl II 1997, 415, m.w.N.; Klein/Rüsken, a.a.O., § 191 Rz 13). Die rechtsschutzbeschränkend wirkende Regelung des 166 AO scheidet im Streitfall aus. Gibt es mehrere Gemeinden als Steuergläubiger, dann muss sie in der Tat mehreren Prozessen ins Auge sehen. Die damit verbundenen Belastungen hat sie hinzunehmen.

26 4. Es kann dahinstehen, ob die Rüge, das FG habe nicht über das tatsächliche Klagebegehren entschieden, zulässig und begründet ist. Denn für die gerichtliche Geltendmachung des aus Sicht der Klägerin maßgeblichen Klagebegehrens (Verpflichtung des FA zum Erlass einer informellen Mitteilung an die Stadt A zwecks Beseitigung des durch frühere Mitteilungen erweckten Eindrucks) versagt die FGO in § 40 Abs. 2 den Klageerfolg.

27 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
BFH 25.9.2019 - I R 82/17
FG München 25.9.2018 - 12 K 1551/18
FG Münster 30.8.2017 - 7 K 2828/16 G
FG Düsseldorf 18.10.2013 - 12 K 1831/11 AO

Fundstelle(n):
AO-StB 2016 S. 100 Nr. 4
BB 2016 S. 725 Nr. 12
BFH/NV 2016 S. 854 Nr. 5
BFH/PR 2016 S. 208 Nr. 6
BStBl II 2016 S. 479 Nr. 10
DB 2016 S. 1174 Nr. 20
DB 2016 S. 6 Nr. 11
DStR 2016 S. 10 Nr. 11
DStRE 2016 S. 630 Nr. 10
FR 2016 S. 876 Nr. 18
HFR 2016 S. 540 Nr. 6
NWB-Eilnachricht Nr. 12/2016 S. 836
StB 2016 S. 125 Nr. 5
StB 2016 S. 91 Nr. 4
StuB-Bilanzreport Nr. 8/2016 S. 323
Ubg 2016 S. 377
NWB JAAAF-69015

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.