

Az.: 5 A 898/10
2 K 1340/09

Ausfertigung



SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Beschluss

In der Verwaltungsrechtssache

des Herrn

prozessbevollmächtigt:

- Kläger -
- Antragsgegner -

gegen

die Stadt
vertreten durch den Oberbürgermeister

- Beklagte -
- Antragstellerin -

wegen

Gewerbesteuern 1997/1998; Haftungsbescheid
hier: Antrag auf Zulassung der Berufung

hat der 5. Senat des Sächsischen Obergerverwaltungsgerichts durch den Vorsitzenden Richter am Obergerverwaltungsgericht Raden, die Richterin am Obergerverwaltungsgericht Döpelheuer und den Richter am Obergerverwaltungsgericht Tischer

am 27. September 2013

beschlossen:

Der Antrag der Beklagten auf Zulassung der Berufung gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 26. Oktober 2010 - 2 K 1340/09 - wird abgelehnt.

Die Beklagte trägt die Kosten des Zulassungsverfahrens.

Der Streitwert für das Zulassungsverfahren wird auf 5.300,00 Euro festgesetzt.

Gründe

- 1 Der zulässige Antrag auf Zulassung der Berufung bleibt in der Sache ohne Erfolg. Die Beklagte hat nicht entsprechend § 124a Abs. 4 Satz 4 VwGO dargelegt, dass die von ihr bezeichneten Zulassungsgründe der ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit des Urteils, der besonderen tatsächlichen oder rechtlichen Schwierigkeiten der Rechtssache oder der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache vorliegen.

- 2 1. Das Verwaltungsgericht hat den Haftungsbescheid der Beklagten vom 24. Oktober 2007 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 13. August 2009 aufgehoben. Es könne dahinstehen, ob der Beklagten die mit dem angefochtenen Bescheid geltend gemachte Haftungsforderung jemals zugestanden habe. Jedenfalls sei diese Forderung zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Bescheides vom 24. Oktober 2007 verjährt gewesen. Die Zweijahresfrist des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO habe mit der Bekanntgabe des Zerlegungsbescheids an seinen Adressaten am 30. Mai 2005 begonnen und sei am 24. Oktober 2007 bereits abgelaufen gewesen. Die Verweisungsnorm des § 191 Abs. 3 AO erstrecke sich auch auf die in § 171 AO geregelte Ablaufhemmung. Die Gewerbesteuerfestsetzung werde in den Fällen, in denen ein Gewerbesteuerbescheid vom Vorliegen eines Gewerbesteuermessbetragsbescheids - hierzu zähle auch ein Zerlegungsbescheid - abhängig sei, in verjährungsrechtlicher Sicht gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO dadurch sichergestellt, dass die Anpassungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe dieses Grundlagenbescheids ende. Diese Frist zur

Auswertung des Grundlagenbescheids für den Folgebescheid habe der Gesetzgeber ausdrücklich als ausreichend angesehen. Es sei keine längere Frist geboten, um das Vorliegen einer Haftungsschuld neben der Steuerschuld prüfen zu können. Für eine entsprechende Anwendung des § 171 Abs. 10 AO sei mangels Regelungslücke kein Raum.

- 3 2. Das Urteil des Verwaltungsgerichts begegnet im Ergebnis keinen ernstlichen Zweifeln an seiner Richtigkeit im Sinne des § 124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO.
- 4 a) Ernstliche Zweifel an der Richtigkeit einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung bestehen dann, wenn der Antragsteller des Zulassungsverfahrens tragende Rechtssätze oder erhebliche Tatsachenfeststellungen des Verwaltungsgerichts mit schlüssigen Gegenargumenten so in Frage stellt, dass der Ausgang des Berufungsverfahrens als ungewiss erscheint (SächsOVG, Beschl. v. 8. Januar 2007 - 5 B 190/05 -; st. Rspr.).
- 5 b) Die Beklagte trägt vor, entgegen der Annahme des Verwaltungsgerichts sei ihre Haftungsforderung aus § 69 AO i. V. m. § 34 Abs. 1 AO beim Erlass des Haftungsbescheids nicht verjährt gewesen. Die Gewerbesteuerschuld für die Jahre 1997 und 1998 sei zum Zeitpunkt des Erlasses und der Bekanntgabe des Gewerbesteuerbescheids am 20. Dezember 2005 gegenüber der GmbH noch nicht verjährt gewesen. Die Festsetzungsfrist habe nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vier Jahre betragen. Da keine Zerlegungserklärungen beim Finanzamt abgegeben worden seien, habe die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 Hs. 2 AO spätestens mit dem Ablauf des dritten Kalenderjahres begonnen, das auf das Kalenderjahr folge, in dem die Steuer entstanden sei. Für das Steuerjahr 1997 sei somit Fristbeginn der 1. Januar 2002 und Fristende der 31. Dezember 2005 gewesen, für das Steuerjahr 1998 sei Fristbeginn der 1. Januar 2003 und Fristende der 31. Dezember 2006. Überdies ende nach § 171 Abs. 10 AO die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides. Der Zerlegungsbescheid als Grundlagenbescheid sei der Beklagten am 30. Mai 2005 bekannt gegeben worden. Die Bekanntgabe des Gewerbesteuerbescheids gegenüber der GmbH sei am 20. Dezember 2005 mittels öffentlicher Zustellung erfolgt gemäß § 122 Abs. 5 AO i. V. m. § 10 VwZG.

6 Das Verwaltungsgericht habe zu Unrecht festgestellt, dass die Frist des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO mit der Bekanntgabe des Zerlegungsbescheids an seinen Adressaten am 30. Mai 2005 auch für den Haftungsbescheid zu laufen beginne, sodass die Zweijahresfrist am 24. Oktober 2007 bereits abgelaufen gewesen sei. Es habe die Frage nicht beantwortet, ob der Zerlegungsbescheid tatsächlich Grundlagenbescheid des Haftungsbescheids sein könne. Nach Auffassung der Beklagten bilde nicht der Zerlegungsbescheid vom 30. Mai 2005 als Steuermessbescheid die Grundlage für den Haftungsbescheid, sondern gemäß § 191 Abs. 3 Satz 4 i. V. m. § 171 Abs. 10 AO der Gewerbesteuerbescheid vom 6. September 2005, bekannt gegeben am 20. Dezember 2005. Dies habe zur Folge, dass der Haftungsbescheid vom 24. Oktober 2007 noch nicht verjährt gewesen sei. Dem Gewerbesteuerbescheid komme im Rahmen der Festsetzungsverjährung die Funktion eines Grundlagenbescheids im Verhältnis zum Haftungsbescheid zu, weil § 171 Abs. 10 AO eben nur sinngemäß anzuwenden sei.

Der Wortlaut des § 191 Abs. 3 erstrecke die sinngemäße Anwendung der Vorschriften über die Festsetzungsfrist auf den „Erlass“.

7 c) Mit diesem Vorbringen begründet die Beklagte keine ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung. Das Verwaltungsgericht hat die Klage im Ergebnis zu Recht wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung für die Haftungsforderung abgewiesen.

8 aa) Zwar ist der Auffassung der Beklagten insoweit zu folgen, als nach § 191 Abs. 3 Satz 4 Hs. 2 i.V.m. § 171 Abs. 10 AO die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid erst zwei Jahre nach Bekanntgabe des Gewerbesteuerbescheids endet, weil sich die sinngemäße Anwendung des § 171 Abs. 10 AO gerade auf das Verhältnis von Steuerbescheid und Haftungsbescheid bezieht. Wegen der sinngemäßen Anwendung des § 171 Abs. 10 AO wirkt der Steuerbescheid dann für den Haftungsbescheid wie ein Grundlagenbescheid (vgl. zur früheren Rechtslage: BFH, Beschl. v. 4. September 2002 - I B 145/01 -, juris Rn. 17). Der Inhalt der Regelung erschöpft sich darin, dass ein Haftungsbescheid noch innerhalb von zwei Jahren nach Bekanntgabe des entsprechenden Steuerbescheides erlassen werden kann (vgl. zur früheren Rechtslage: BFH, Urt. v. 5. Oktober 2004 - VII R 7/04 -, juris Rn. 8, Rüsken in: Klein,

Abgabenordnung, 8. Aufl. § 191 Rn. 97). Wäre der Gewerbesteuerbescheid für die Jahre 1997 und 1998 vom 6. September 2005 der GmbH am 20. Dezember 2005 wirksam bekannt gegeben worden, hätte die Festsetzungsfrist für die Haftungsforderung bis zum 20. Dezember 2007 betragen, sodass der Haftungsbescheid vom 24. Oktober 2007 nicht verjährt gewesen wäre. Da eine wirksame Bekanntgabe jedoch fehlt, findet die Regelung in § 191 Abs. 3 Satz 4 Hs. 2 i. V. m. § 171 Abs. 10 AO keine Anwendung.

- 9 Über das Vermögen der gewerbesteuerpflichtigen GmbH war am 7. August 2000 das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Verwaltungsakte über die Festsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, z.B. Steuerbescheide, dürfen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr ergehen. Gleichwohl ergangene Bescheide sind unwirksam (so auch VG München, Beschl. v. 2. April 2013 - M 10 S 13.1097 -, juris Rn. 24).
- 10 Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens konnten die Gewerbesteuerforderungen für 1997 und 1998 nicht mehr durch Erlass eines Steuerbescheids geltend gemacht werden, sondern waren - möglicherweise nachträglich - als Insolvenzforderungen nach § 38 InsO zur Tabelle anzumelden. Einzubeziehen sind in die Anmeldung zur Insolvenztabelle nach § 38 InsO alle Forderungen, die zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet waren. Entscheidend sind nicht die steuerlichen Begriffe der Entstehung und der Fälligkeit. Ob es sich um eine Insolvenzforderung handelt, hängt vielmehr allein davon ab, ob zu dem Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Rechtsgrund für die Entstehung des Steueranspruchs gelegt war (Brockmeyer in: Klein, Abgabenordnung, 8. Auflage, § 251 Rn. 26). Ein Steueranspruch ist immer dann Insolvenzforderung i. S. v. § 38 InsO, wenn er vor Eröffnung des Verfahrens in der Weise begründet worden ist, dass der zugrunde liegende zivilrechtliche Sachverhalt, der zur Entstehung der Steuerforderung führt, bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden ist. Rechtsgrund für die Entstehung einer Forderung ist der sie begründende Tatbestand, der so genannte Schuldrechtsorganismus. Begründet in diesem Sinn ist ein Anspruch, wenn das Schuldverhältnis vor Insolvenzverfahrenseröffnung bestand, selbst wenn sich hieraus eine Forderung erst nach Verfahrenseröffnung ergibt (BFH, Beschl. v. 1. April 2008 - X B 201/07 -, juris Rn. 17 und 15). Der Rechtsgrund für die

Gewerbsteuerforderungen wurde vor der Insolvenzeröffnung am 7. August 2000 gelegt, weil diese das Steuerschuldverhältnis aus den Jahren 1997 und 1998 betreffen. Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass ein Zergliederungsbescheid erst später ergangen ist, denn auch dieser trägt den Verhältnissen in 1997 und 1998 Rechnung.

11

bb) Mangels wirksamer Festsetzung der Gewerbebesteuer richtet sich die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid nach § 191 Abs. 3 Satz 4 Hs. 1 AO. Danach endet die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid nicht vor Ablauf der für die Steuerfestsetzung geltenden Festsetzungsfrist. Die vierjährige Festsetzungsfrist aus § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO ist jedoch verstrichen. Die Festsetzungsfrist ist für das Jahr 1997 am 31. Dezember 2005 und für das Jahr 1998 am 31. Dezember 2006 abgelaufen. Sie beginnt nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Gemäß § 18 GewStG entsteht die Gewerbebesteuer mit Ablauf des Erhebungszeitraums, für den die Festsetzung vorgenommen wird.

12

Die Festsetzungsfrist für den Gewerbesteuerbescheid hat nicht gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO erst zwei Jahre nach Bekanntgabe des Zergliederungsbescheids vom 27. Mai 2005 geendet. Auch der Zergliederungsbescheid ist unwirksam. Das Verbot der Steuerfestsetzung während des Insolvenzverfahrens gilt ebenfalls für Grundlagenbescheide wie z.B. Gewerbesteuerermessbescheide (Brockmeyer in: Klein, Abgabenordnung, 8. Aufl., § 251 Rn. 29). Im Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Haftungsbescheids am 24. Oktober 2007 war die Festsetzungsfrist für den Zergliederungsbescheid aus § 181 Abs. 1, § 169 Abs. 2 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO abgelaufen; insofern gelten dieselben Fristen wie für den Gewerbesteuerbescheid.

13

3. Die Berufung ist auch nicht wegen der geltend gemachten besonderen rechtlichen Schwierigkeiten zuzulassen. (§ 124 Abs. 2 Nr. 2 VwGO).

14

Besondere tatsächliche oder rechtliche Schwierigkeiten weist eine Rechtssache dann auf, wenn sie voraussichtlich in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht größere, d. h. überdurchschnittliche, das normale Maß nicht unerheblich überschreitende Schwierigkeiten verursacht (SächsOVG, Beschl. v. 25. Juli 2007 - 5 B 781/06 -). Ob besondere tatsächliche und rechtliche Schwierigkeiten vorliegen, unterliegt der

eigenständigen Prüfung des Oberverwaltungsgerichts. Die Berufung ist nicht stets dann zwingend zuzulassen, wenn das Verwaltungsgericht den Rechtsstreit nicht auf den Einzelrichter übertragen hat.

- 15 Das Verfahren weist keine besonderen rechtlichen Schwierigkeiten auf. Vielmehr ergibt sich die rechtliche Lösung direkt aus den Vorschriften über die Festsetzungsverjährung aus §§ 191 Abs. 3, 171 Abs. 10, 169 Abs. 2 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1, 181 Abs. 1 AO und den Regelungen über die Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren aus § 38 InsO i. V. m. § 251 AO. Die Frage, ob der Zerlegungsbescheid tatsächlich Grundlagenbescheid des Haftungsbescheids im zweistufigen Festsetzungsverfahren der Gewerbesteuer sein kann, ist - wie bereits dargestellt - wegen der in § 191 Abs. 3 Satz 4 Hs. 2 AO vorgeschriebenen sinngemäßen Anwendung des § 171 Abs. 10 AO nicht entscheidungsrelevant.
- 16 4. Die Berufung ist auch nicht deshalb zuzulassen, weil der Rechtssache grundsätzliche Bedeutung zukäme (§ 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO).
- 17 Eine solche grundsätzliche Bedeutung liegt vor, wenn eine grundsätzliche, höchstrichterlich oder vom Sächsischen Oberverwaltungsgericht nicht beantwortete Frage aufgeworfen wird, die sich in dem angestrebten Berufungsverfahren stellen würde und im Interesse der Einheitlichkeit der Rechtsprechung oder der Fortbildung des Rechts berufsgerichtlicher Klärung bedarf (vgl. Beschl. des Senats v. 31. März 2004 - 1 B 255/04 - und 2. Februar 2006 - 1 B 968/04 -). Die Darlegung dieser Voraussetzungen erfordert wenigstens die Bezeichnung einer konkreten Frage, die sowohl für die Entscheidung des Verwaltungsgerichts von Bedeutung war als auch für das Berufungsverfahren erheblich sein würde, und muss im Einzelnen aufzeigen, inwiefern das Verwaltungsgericht die Frage nach Auffassung des Antragstellers nicht zutreffend beantwortet hat.
- 18 Der von der Beklagten aufgeworfenen Frage, ob der Zerlegungsbescheid eines Gewerbesteuermessbescheides als Grundlagenbescheid für den Steuerbescheid gleichzeitig auch der Grundlagenbescheid für den Haftungsbescheid der Gewerbesteuerschuld gemäß § 191 Abs. 3 Satz 4 i. V. m. § 171 Abs. 10 AO ist, kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu. Sie ist nicht entscheidungsrelevant, weil

nach § 191 Abs. 3 Satz 4 Hs. 2 AO die Regelung des § 171 Abs. 10 sinngemäß Anwendung findet.

19 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO.

20 Die Streitwertfestsetzung folgt aus § 47 Abs. 1 und 3, § 52 Abs. 3 GKG.

21 Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 152 Abs. 1 VwGO, § 68 Abs. 1 Satz 5 i. V. m. § 66 Abs. 3 Satz 3 GKG).

gez.:
Raden

Döpelheuer

Tischer

*Ausgefertigt:
Bautzen, den
Sächsisches Obergerverwaltungsgericht*