FG München, Urteil v. 21.03.2023 – 5 K 89/15

Titel:

Hemmung des Ablaufs der Feststellungsfrist – Feststellungsverjährung – Ablaufhemmung bei Steuerfahndungsprüfung – widerstreitende Steuerfestsetzung – formeller Bilanzzusammenhang – BilanzberichtigungMedienfonds

Normenketten:

AO § 171 Abs. 5
AO § 174 Abs. 4
AO § 181 Abs. 1 S. 1
EStG § 4 Abs. 2

Leitsätze:

1. Der Ablauf der Feststellungsfrist wird gem. § 181 Abs. 1 Satz 1, § 171 Abs. 5 Satz 3 AO nur gehemmt, wenn für den jeweiligen Veranlagungszeitraum innerhalb von sechs Monaten, nachdem die Aufnahme der Ermittlungen der Steuerfahndung für den Steuerpflichtigen erkennbar wurde, tatsächlich konkrete Ermittlungsmaßnahmen ihm gegenüber ergriffen werden. Das Finanzamt trägt insoweit die Feststellungslast. (redaktioneller Leitsatz)
2. Der Sachverhalt, der für ein Vorjahr Feststellungsverjährung begründet und daher zur Abhilfe im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens führt, ist für das Folgejahr nicht erheblich und kann daher keine Änderung des Folgejahres nach § 174 Abs. 4 AO auslösen. (redaktioneller Leitsatz)
3. Bleibt es für ein Vorjahr aufgrund eines Rechtsbehelfs des Steuerpflichtigen gegen einen Änderungsbescheid bei der ursprünglichen bilanziellen Behandlung bestimmter Leistungen (hier: in Zusammenhang mit einem Medienfonds), scheidet eine Korrektur etwaiger Bilanzierungsfehler des Vorjahres im Wege der Änderung des bestandskräftigen und feststellungsverjährten Folgejahres nach § 174 Abs. 4 AO aus. Denn nach den Grundsätzen der Bilanzberichtigung ist eine Änderung erst im ersten offenen Veranlagungszeitraum vorzunehmen. (redaktioneller Leitsatz)
4. In diesem Fall kann auch die bilanzielle Behandlung der entsprechenden Leistungen im Folgejahr nicht durch Änderung nach § 174 Abs. 4 AO korrigiert werden, dessen bestandskräftiger Veranlagung Bilanzwerte zu Grunde liegen, die zur Bilanz des Vorjahres nicht in Widerstreit stehen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Leistungen, Bescheid, Kaufpreis, Medienfonds, Fondsgesellschaft, Anleger, Festsetzungsfrist, Feststellung, Bank, Einspruchsverfahren, Lizenznehmer, Treugeber, Schlusszahlung, Feststellungsbescheid, Treu und Glauben, Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, Sinn und Zweck, Untätigkeitsklage, Feststellungsfrist, Ablaufhemmung, Bilanzberichtigung, Zurechnung von Sonderbetriebseinnahmen, Kostenentscheidung, Vollstreckungsschutz, Festsetzungsverjährung

Fundstellen:

EFG 2024, 268
LSK 2023, 39273

Tatbestand

I.

1
Streitig ist die Änderung der bestandskräftigen gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 vom 25. November 2005.

2
Die Klägerin ist eine Fondsgesellschaft. Gegenstand des Unternehmens ist die Entwicklung, Herstellung und Vermarktung/Lizenzierung des Filmprojekts „A“. Im Streitjahr 2004 waren an der Klägerin die B-GmbH

als Komplementärin (ohne Gewinnbeteiligung), die C-GmbH als Kommanditistin treuhänderisch für mehr als 200 Treugeber sowie weitere („Direkt“-)Kommanditisten beteiligt.

3
Mit Schreiben vom 25. September 2001 beantragte die Klägerin die Durchführung eines Vorprüfungsverfahrens nach den Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen betreffend das Verfahren bei der Geltendmachung von negativen Einkünften aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und vergleichbaren Modellen vom 13. Juli 1992 (BStBl I 1992, 404) und 28. Juni 1994 (BStBl I 1994, 420). Darin beschrieb sie die Konzeption des Fonds und seines Geschäfts; ergänzend legte sie Verträge sowie das Beteiligungsangebot des Fonds vom 22. Mai 2001 vor. Wegen der Einzelheiten wird auf dieses Schreiben samt Anlagen verwiesen.

4
Zusammenfassend stellt sich die Konzeption wie folgt dar:

5
Die Klägerin erwarb mit Vertrag vom 19. Januar 2001 von einem Unternehmen eines Konzerns (im Folgenden „S-Konzern“; sämtliche hier betroffene konzernangehörige Unternehmen waren in den USA ansässig) die Rechte für die Produktion und Vermarktung des Films und entrichtete 2001 einen Kaufpreis von umgerechnet 1.261.583 EUR.

6
Mit der Herstellung des Films beauftragte sie mit Vertrag vom 19. Januar 2001, geändert mit Vertrag vom 11. Mai 2001, ein weiteres Unternehmen des S-Konzerns, wofür sie 2001 ein Entgelt von umgerechnet 36.363.750,29 EUR leistete.

7
Zum Ausgleich von Budgetüberschreitungen und zur Absicherung der rechtzeitigen Fertigstellung übernahm ein weiteres Unternehmen des S-Konzerns mit Vertrag vom 19. Januar 2001, geändert und neu gefasst mit Vertrag vom 11. Mai 2001, gegenüber der Klägerin eine Fertigstellungsgarantie, wofür die Klägerin 2001 ein Entgelt von umgerechnet 1.459.078 EUR zahlte.

8
Mit der Produktionsüberwachung beauftragte die Klägerin mit Vertrag vom 11. Mai 2001 ein in Neuseeland ansässiges Unternehmen.

9
Mit Vertrag vom 11. Mai 2001 (Lizenzvertrag), lt. FA geändert am 9. November 2001, räumte die Klägerin einem weiteren Unternehmen des S-Konzerns (im Folgenden Lizenznehmer) die Rechte zur Vermarktung des Films ein.

10
Der Vertrag sollte bis zum 9. November 2023 laufen. Für das Ende der Laufzeit waren, sollte bis zum 1. April 2023 keine einvernehmliche Verlängerung (Nr. 19 d) erfolgen, eine Option des Lizenzgebers (auszuüben bis zum 9. November 2023) zur Andienung der Filmrechte zu einem Kaufpreis in Höhe der „Schlusszahlung“ (Nr. 20 b), eine Option des Lizenznehmers (auszuüben zwischen dem 1. April 2023 und dem 9. November 2023) zum Erwerb der Filmrechte zu einem Kaufpreis in Höhe der „Schlusszahlung“ zzgl. eines Marktwertüberschusses (Nr. 19 a) oder sonst die Entrichtung einer „Schlusszahlung“ durch den Lizenznehmer (Nr. 18 b) vorgesehen. Sollte keine der Optionen ausgeübt werden, war der Lizenzgeber berechtigt, den Film frei zu verwerten, und der Lizenznehmer war an den nach Abzug bestimmter Beträge verbleibenden Erlösen aus der Verwertung – bis zu einem Betrag in Höhe der Schlusszahlung – zu beteiligen (Nr. 18 c).

11
Der Lizenznehmer sollte nach Nr. 4 (die Beträge wurden vermutlich durch Vertragsänderung vom 9. November 2001 vereinbart) halbjährlich Lizenzgebühren in Höhe von je 1.481.465 EUR entrichten (nur in 2011 sollte sich der Betrag auf insgesamt 4.804.465 EUR belaufen), zudem am Ende der Laufzeit vom Erfolg des Films abhängige weitere variable Lizenzgebühren. Für die Schlusszahlung wurde ein Betrag von 50.732.115 EUR vereinbart, der nach dem Beteiligungsangebot (S. 26 unter Nr. 4.5.3) 95 % aller zur Herstellung des Films erforderlichen Aufwendungen ausmachte.

12
Ein A-Teil der Lizenzgebühren sollte nach dem Beteiligungsangebot (S. 26 unter Nr. 4.5.2) zur Deckung der Verwaltungskosten der Klägerin dienen, ein B-Teil zur Bedienung der laufenden Zins- und Tilgungszahlungen der persönlichen Anteilsfinanzierung (s. die nachstehenden Ausführungen zur Finanzierung) ausgeschüttet werden.

13
Die Klägerin hatte 2001 einen nicht rückzahlbaren Vermarktungskostenzuschuss (gezahlt in Höhe von umgerechnet 14.317.816,18 EUR) an den Lizenznehmer zu leisten (Nr. 14 b).

14
Die Verpflichtung des Lizenznehmers zur Zahlung der Lizenzgebühren und der Schlusszahlung blieb im Falle der vorzeitigen Beendigung des Lizenzvertrages bestehen (Nr. 21).

15
Der Vertrag sollte kalifornischem Recht unterliegen (Nr. 33).

16
Mit Vertrag vom 11. Mai 2001 (Schuldübernahmevertrag) zwischen der Klägerin, dem Lizenznehmer und einer Bank übernahm die Bank die Verpflichtungen des Lizenznehmers zur Zahlung der Lizenzgebühren sowie eines Betrags in Höhe der Schlusszahlung (jeweils A- und B-Teil). Der Lizenznehmer sollte dafür eine Schuldübernahmegebühr in Höhe von 50.717.524,49 EUR und Bankgebühren an die Bank zahlen. Die auf die Schuldübernahmegebühr geleisteten Beträge sollten nach dem Beteiligungsangebot (S. 28 unter Nr. 4.6) den Mindestveräußerungserlös (Schlusszahlung) sowie die Verpflichtungen des Lizenznehmers aus den laufenden Lizenzzahlungen decken.

17
Mit der D-KG schloss die Klägerin am 11. Mai 2001 einen Vertrag zur Entwicklung einer Finanzierungs-Konzeption und jeweils am 22. Mai 2001 einen Vertrag über die Vermittlung von Eigenkapital sowie einen Geschäftsbesorgungsvertrag. Am 22. Mai 2001 übernahm die D-KG eine Platzierungs- und Einzahlungsgarantie.

18
Zudem schloss die Klägerin am 22. Mai 2001 einen Treuhand-Geschäftsbesorgungsvertrag mit der C-GmbH.

19
Zur Finanzierung sollte nach dem Beteiligungsangebot (S. 6 unter 3.2 und 3.3) ausschließlich das Kommanditkapital (insgesamt 57.567.600 EUR) dienen, wobei die Gesellschafter einen Teil ihrer Einlage (insgesamt 23.847.600 EUR) durch Begebung von Inhaberschuldverschreibungen fremdfinanzierten. Die finanzierende Bank war identisch mit der schuldübernehmenden Bank. Der Zinssatz sollte 6,5 % p. a. fest bis zum Ende der Laufzeit am 9. November 2023 betragen. Die Tilgung und laufende Verzinsung sollten aus den halbjährlichen Liquiditätsüberschüssen der Klägerin und der Schlusszahlung des Lizenznehmers am 9. November 2023 erfolgen und von der Klägerin im Namen und für Rechnung des Gesellschafters unmittelbar an die Bank gezahlt werden.

20
Die Kosten für die Herstellung des Films waren nach Auffassung der Klägerin wegen des Aktivierungsverbots nach § 248 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches (HGB) a. F. und § 5 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als sofort abziehbare Betriebsausgaben zu behandeln. Ein Beitritt als Gesellschafter war daher nur bis zur Fertigstellung des Films möglich. Der durch die hohen Aufwendungen 2001 erzielte Verlust der Klägerin sollte den Gesellschaftern steuerliche Vorteile ermöglichen. Über 22 Jahre sollte sich für Klägerin und Anleger jeweils ein Totalgewinn ergeben.

21
Der Film wurde Anfang 2002 übergeben.

22
Für die Jahre 2001 und 2002 gab die Klägerin die Feststellungserklärung in den Jahren 2002 und 2003 ab.

23

Aufgrund Prüfungsanordnung vom 18. Juni 2004 führte das beklagte Finanzamt (FA) eine Außenprüfung hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellungen für 2001 und 2002 durch. Die steuerliche Behandlung der nach dem Lizenzvertrag zu erbringenden Leistungen blieb unbeanstandet (Prüfungsbericht vom 30. November 2005).

24
Im Jahr 2004 reichte die Klägerin die Feststellungserklärung für das Jahr 2003 ein.

25
Nach Eingang der Feststellungserklärung für 2004 am 7. Oktober 2005 stellte das FA mit Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vom 25. November 2005, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, u. a. einen Gewinn der Klägerin in Höhe von 1.320.166,75 EUR fest.

26
Beim FA wurde eine Ermittlungsgruppe gebildet, die bei sieben sog. Medienfonds, u. a. bei der Klägerin, tätig wurde.

27
Mit Schreiben vom 13. August 2009 teilte die Steuerfahndungsstelle des FA (Steufa) der Komplementärin mit, dass die Ermittlungen nunmehr die einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungen für die Jahre 2001 bis 2007 umfassten. Der Prüfer gelangte zu der Auffassung (steuerlicher Bericht vom 12. August 2011), dass es sich bei den von der Klägerin abgeschlossenen Verträgen zu Produktion und Vertrieb um Scheingeschäfte handele, da sie nur einen Teil der Produktionskosten des Films übernommen habe und die Anlegergelder im Übrigen wie Festgeld angelegt gewesen seien. Zudem sei von Anfang an klar gewesen, dass die Voraussetzungen des Lizenzvertrags für eine Erzielung variabler Lizenzgebühren nie eintreten würden. Eine Gewinnerzielungsabsicht hinsichtlich der Herstellung und Vermarktung des Films liege nicht vor. Lediglich hinsichtlich der Kapitalanlagen erziele die Klägerin steuerlich relevante Einkünfte (strafrechtlicher Ermittlungsbericht vom 12. November 2010). In diesem sind unter B.1. die ergriffenen Ermittlungsmaßnahmen aufgeführt; diese sind in der dem Gericht vorgelegten Version des Berichts vollständig unkenntlich gemacht.

28
Zudem habe die Initiatorin den Zahlungsfluss gesteuert, auch die Zahlungswege zwischen den Unternehmen des S-Konzerns habe sie vorgegeben.

29
Das FA folgte der Auffassung des Fahndungsprüfers, erließ am 7. Dezember 2012 entsprechend geänderte Bescheide u. a. für die Jahre 2001 bis 2003 und stellte mit gem. § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vom 7. Dezember 2012 – unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung – u. a. einen Gewinn der Klägerin in Höhe von 1.503.899,09 EUR fest. Weiter rechnete das FA u. a. der C-GmbH (erstmals) als Kommanditistin (Nr. 2) Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 83.573,60 EUR und Betriebsausgaben (nicht nach Quote verteilt) in Höhe von 18.994 EUR zu. Abgesehen von der Komplementärin sind sämtliche Feststellungsbeteiligten als Kommanditisten bezeichnet.

30
Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein.

31
Nach Ergehen eines Gerichtsbescheides des Finanzgerichts München vom 19. Dezember 2013 (Az. 1 K 2603/11, nicht veröffentlicht – nv –) betreffend einen anderen Medienfonds hielt das FA nicht mehr an seiner bisherigen Auffassung fest. Vielmehr habe eine Aktivierung der Schlusszahlung pro rata temporis über die Laufzeit des Lizenzvertrags zu erfolgen. Der Vermarktungskostenzuschuss sei über die Laufzeit aktiv abzugrenzen.

32
Für 2001 bis 2003 half das FA mit Änderungsbescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 9. Dezember 2014 (für 2001 und 2003 nochmals geändert mit Bescheid vom 15. Oktober 2015) den Einsprüchen gegen die nach der Fahndungsprüfung erlassenen

Änderungsbescheide für 2001 bis 2003 vom 7. Dezember 2012 ab. Es ging nun davon aus, dass für diese Jahre Feststellungsverjährung eingetreten sei und daher die Feststellungen wie in den vor der Fahndungsprüfung ergangenen Bescheiden (das sind für 2001 und 2002 die nach der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide vom 17. Januar 2006) zu erfolgen hatten.

33
Mit gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und § 174 AO geändertem Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vom 9. Dezember 2014 (Bl. 15 FG-Akte I) stellte das FA u. a. Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von 15.213.678,98 EUR fest.

34
Dabei berücksichtigte es gewinnerhöhend die Aktivierung eines auf 2004 entfallenden Teils der Schlusszahlung sowie – zur Nachholung von Bilanzberichtigungen für 2001 bis 2003 – einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, der 2001 in Höhe des Vermarktungskostenzuschusses zu bilden gewesen und jährlich anteilig aufzulösen gewesen wäre, und eine Aktivierung auf 2002 bis 2003 entfallender Teile der Schlusszahlung.

35
Weiter rechnete das FA u. a. (erstmals) der D-KG als Kommanditistin (Nr. 2) Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 91.432,77 EUR zu. Den Akten lässt sich entnehmen, dass das FA dabei von einer mittelbaren Mitunternehmerschaft der D-KG über eine atypisch stille Beteiligung am Unternehmen einer Treugeber-Kommanditistin ausging und der D-KG deshalb die Entgelte aus ihren Verträgen mit der Klägerin in Höhe von insgesamt 122.482,76 EUR gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vorab zurechnete, daneben Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 31.049,99 EUR. Der C-GmbH als Treuhänderin (Nr. 239) wurden mit einer Verteilungsquote von 0 u. a. laufende Einkünfte, Sonderbetriebseinnahmen und Betriebsausgaben (nicht nach Quote verteilt) in Höhe von je 0 EUR zugerechnet.

36
In den Erläuterungen führte das FA u. a. aus, die dem Treuhänder zuzurechnenden anteiligen Besteuerungsgrundlagen würden nicht im Rahmen einer besonderen gesonderten Feststellung nach § 179 Abs. 2 Satz 3 AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO auf die Treugeber aufgeteilt bzw. dem Treugeber zugerechnet. Das eigentlich zweistufige Verfahren werde zu einem einheitlichen Bescheid verbunden.

37
Mit Fax vom 12. Januar 2015 erhob die Klägerin Klage.

38
Mit Beschlüssen vom 8. April 2016 und 28. April 2017 hat das Gericht das Verfahren gem. § 46 Abs. 1 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ausgesetzt, um dem FA Gelegenheit zum Erlass der Einspruchsentscheidung zu geben.

39
Mit Einspruchsentscheidung vom 24. April 2018 hat das FA den Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung hat das FA ausgeführt, dass unter Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 21. Mai 2015 (IV R 25/12, BFHE 249, 528, BStBl II 2015, 772) der Vermarktungskostenzuschuss als partiarisches Darlehen zu aktivieren sei. Somit schieden ein sofortiger voller Abzug als Betriebsausgabe ebenso aus wie die anteilige Berücksichtigung als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten. Die Schlusszahlung sei unter Anwendung der Rechtsprechung in den BFH-Urteilen vom 7. Dezember 2017 (IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444) und 21. Mai 2015 (IV R 25/12, BFHE 249, 528, BStBl II 2015, 772) pro rata temporis über die Laufzeit des Lizenzvertrags zu aktivieren.

40
Der Bescheid vom 9. Dezember 2014 stelle keine Verböserung i. S. des § 367 Abs. 2 Satz 2 AO dar. Denn die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO seien erfüllt gewesen. Der Feststellungsbescheid für 2001 sei aufgrund des Einspruchs der Klägerin zeitgleich zu deren Gunsten aufgehoben worden. Gegen den Abhilfebescheid für 2001 habe die Klägerin Einspruch eingelegt. Das FA habe bei der Aufhebung des Feststellungsbescheids für 2001 an seiner irrigen Beurteilung der Streitpunkte „verdeckte Festgeldanlage/Koproduktion“ nicht mehr festgehalten. Es habe hinsichtlich der Punkte „Schlusszahlung“ und „Vermarktungskostenzuschuss“ die gültige Verwaltungsauffassung vertreten. Die

Schlusszahlung sei zeitanteilig über die Laufzeit des Lizenzvertrags zu aktivieren und der Vermarktungskostenzuschuss sei über die Laufzeit aktiv abzugrenzen.

41
Bei Erlass des Bescheids für 2004 vom 7. Dezember 2012 sei die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen gewesen. Die vierjährige Feststellungsfrist hätte regulär mit Ablauf des 31. Dezember 2009 geendet. Da die Steufa vor Ablauf der regulären Feststellungsfrist mit Ermittlungshandlungen begonnen habe, greife die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO. Die Punkte „Aktivierung der Schlusszahlung“ und „Rechnungsabgrenzung des Vermarktungskostenzuschusses“ seien Ergebnisse der Ermittlungen der Steufa (Tz. 1.2.3.2 und 1.2.3.3 des Berichts vom 12. August 2011). Die Berechnung der steuerlichen Auswirkung sei von der Steufa vorgenommen worden. Diese Berechnungen seien der Klägerin mit Schreiben vom 23. Juni 2014 übermittelt worden.

42
Auch hinsichtlich der Änderung nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO am 9. Dezember 2014 sei die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen gewesen. Denn der Feststellungsbescheid für 2001 vom 9. Dezember 2014 sei am selben Tag zur Post gegeben worden. Die besonderen Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 4 AO i. V. m. Abs. 3 Satz 1 AO kämen nicht zum Tragen, da bei Erlass des Feststellungsbescheids für 2001 vom 7. Dezember 2012 die Feststellungsfrist für 2004 noch nicht abgelaufen gewesen sei.

43
Bei den Streitpunkten „verdeckte Festgeldanlage/Koproduktion“ und „Aktivierung der Schlusszahlung“ sowie „Rechnungsabgrenzung des Vermarktungskostenzuschusses“ handele es sich um die steuerrechtliche Würdigung desselben bestimmten steuerlichen Sachverhalts. Der „bestimmte Sachverhalt“ sei in Tz. 1.2.1 des Berichts vom 12. August 2011 dargestellt. Es handele sich um die steuerrechtliche Beurteilung der aufgrund des Lizenzvertrags vom 11. Mai 2001 mit Ergänzungen vom 9. November 2001 geleisteten Zahlungen.

44
Hätte das FA bei Erlass der Änderungsbescheide vom 7. Dezember 2012 nicht dem Rechtsirrtum unterlegen, es handele sich bei den Zahlungen aufgrund des Lizenzvertrags um eine verdeckte Festgeldanlage/Koproduktion, hätte es die Änderungsbescheide mit ratierlicher Aktivierung der Schlusszahlung und Rechnungsabgrenzung des Vermarktungskostenzuschusses erlassen, wie es der damaligen Verwaltungsauffassung zur Behandlung von Medienfonds entsprochen habe. Die Bescheidänderung vom 9. Dezember 2014 entspreche daher dem Sinn und Zweck des § 174 Abs. 4 AO. Im Streitfall bestehe eine Periodenkollision, weil das FA irrig davon ausgegangen sei, das erste änderbare Jahr sei 2001, zutreffend aber das erste änderbare Jahr 2004 sei.

45
Zwar ergebe sich nun ein höherer als der festgestellte Gewinn (16.166.627,52 EUR). § 174 Abs. 4 AO ermögliche aber keine nochmalige Korrektur.

46
Ihre Klage begründet die Klägerin im Wesentlichen wie folgt:

47
Die Änderungen seien erst nach Ablauf der Feststellungsverjährung ergangen. Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO sei nicht eingetreten.

48
Alle für die Beurteilung maßgeblichen Verträge hätten dem FA schon Jahre vor der Einleitung der Steuerfahndungsprüfung vorgelegen, im Übrigen seit der Außenprüfung. Soweit die Steufa bezogen auf 2001 und 2002 Sachverhaltsermittlungen vorgenommen oder neue Unterlagen zusammengetragen haben sollte, fänden solche keinerlei kausalen Niederschlag in den Änderungsfeststellungen. Es handele sich lediglich um eine rechtliche Neubewertung. Im Übrigen hätten sich die Ermittlungen der Steufa auf eine Vielzahl von Medienfonds und ihrer Beteiligten bezogen. Die der Klägerin vorliegenden Auszüge der strafrechtlichen Ermittlungsakten zeigten aber nicht, dass in Bezug auf die Klägerin oder deren Beteiligte in den ersten sechs Monaten seit Beginn der Ermittlungen überhaupt konkrete Ermittlungshandlungen in Bezug auf die Sachverhalte „Schlusszahlung“ und „Vermarktungskostenzuschuss“ vorgenommen worden

wären. Vielmehr sei zunächst mit Blick auf eine vermeintliche Verschiebung des Fertigstellungszeitpunkts ermittelt worden, dann auch zum vermeintlichen Vorliegen einer Festgeldanlage. Nach Aktenlage habe es nach dem 13. August 2009 bis auf eine Hochrechnung von Folgeauswirkungen im Zuge der (nach Eintritt der Regelverjährung erfolgten) Vorbereitung des steuerlichen Berichts überhaupt keine sachlichen oder rechtlichen Untersuchungen hinsichtlich der entsprechenden Zahlungen in 2004 gegeben.

49
Die Änderungen könnten nicht auf § 164 Abs. 2 AO und nicht auf § 174 Abs. 4 AO gestützt werden.

50
Mangels Anwendbarkeit des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO sei der Vorbehalt der Nachprüfung wegen Ablaufs der Feststellungsfrist nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 164 Abs. 4 AO bereits mit Ablauf 2009 entfallen.

51
Im Gegensatz zu § 171 Abs. 5 Satz 1 AO setze § 174 Abs. 4 AO die „Beurteilung“ eines Sachverhalts voraus, so dass der Sachverhalt bereits „ermittelt“ sein müsse. Mangels Anwendbarkeit des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO komme es daher auf § 174 Abs. 4 Satz 4 AO i. V. m. Abs. 3 Satz 1 AO an, dessen Voraussetzung der „Erkennbarkeit“ hier nicht gegeben sei.

52
Sofern das FA auf einen Irrtum über das „erste offene Jahr“ abstelle, fehlten Objekts-, Subjekts- und Periodenkollision. Ein Irrtum über Verfahrensfragen – hier die Feststellungsverjährung für 2001 – stelle keinen geeigneten Irrtum i. S. des § 174 Abs. 4 AO dar.

53
Die Nachholung von Linearisierungsbeträgen für 2002 und 2003 sei gesondert zu betrachten gegenüber einer Schlusszahlungslinearisierung für 2004. Allein der Umstand, dass in vorangegangenen Feststellungszeiträumen keine Linearisierung mehr habe vorgenommen werden können, könne keinen Umstand i. S. d. § 174 Abs. 4 AO darstellen.

54
Die Änderung vom 9. Dezember 2014 sei nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO nicht zulässig gewesen.

55
Eine verschärfende Rechtsprechung liege in dem BFH-Beschluss vom 31. Januar 2013 (GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317). In Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sei das FA danach i. R. der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz zu Grunde liege, gebunden, wenn diese aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzerstellung vertretbar gewesen sei. Die Nichtaktivierung eines „Vermarktungskostenzuschusses“ falle unter die subjektive Richtigkeit der Bilanz nach der vorherigen Rechtsprechung. Dass der Sofortabzug des Zuschusses vertretbar gewesen sei, ergebe sich u. a. aus einer unverbindlichen Rechtsauskunft des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 9. April 2001 (s. BFH-Urteil vom 21. Mai 2015 IV R 25/12, BStBl II 2015, 772, Rn. 6). § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG verlange eine „bestimmte Zeit“ nach dem Bilanzstichtag als Bezugspunkt für die Vornahme einer aktiven Rechnungsabgrenzung, die hier nicht mit der für die Einhaltung des Vorsichts- und Realisationsgrundsatzes notwendigen Sicherheit habe herbeigeführt werden können.

56
Die Schlusszahlung sei nicht mit einer dem § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB genügenden Sicherheit im Zeitpunkt der Bilanzerstellung verdient. Der Lizenzvertrag sehe nach Ablauf der Regelüberlassungszeit mehrere Szenarien vor (Kaufoption, Eigenverwertung oder Verlängerung).

57
Im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses wie eines Lizenzvertrags sei nach h. M. der im jeweiligen Zeitabschnitt abzubildende Ertrag erst nach Erbringung der jeweiligen Leistung in einer das Zurückbehaltungsrecht für die Gegenseite ausschließenden Art und Weise realisiert.

58

Die Anwendung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO sei in dem vom BFH mit Urteil vom 21. Mai 2015 (IV R 25/12, BFHE 249, 528, BStBl II 2015, 772) entschiedenen Fall an der durch die Norm vorgegebenen Reihenfolge der Rechtsakte gescheitert, aber vorliegend zu prüfen.

59
Es bestehe eine widerlegbare Vermutung dafür, dass bei einem Bescheid, der mit der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung vereinbar sei, diese Rechtsprechung auch angewandt worden sei.

60
Im Bescheid vom 7. Dezember 2012 seien der C-GmbH (Nr. 2) erstmals Sonderbetriebseinnahmen zugerechnet worden. Im Bescheid vom 9. Dezember 2014 seien die Sonderbetriebseinnahmen dann stattdessen der D-KG (Nr. 2), die bisher weder als Beteiligte ausgewiesen noch zum Einspruchsverfahren hinzugezogen worden sei, zudem in anderer Höhe zugeordnet. § 174 Abs. 5 AO verbiete insoweit die Änderung. In der Einspruchsentscheidung vom 24. April 2018 seien Sonderbetriebseinnahmen dann in anderer Höhe nicht mehr eindeutig einem bestimmten Mitunternehmer zugeordnet. Weder greife eine Änderungsvorschrift noch sei die Änderung mit Blick auf die Feststellungsverjährung zulässig. Die Verböserung sei ohne vorherigen Hinweis erfolgt. Im Bescheid vom 9. Dezember 2014 seien Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 91.432,77 EUR festgestellt. Möglicherweise handele es sich um einen Saldo von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben.

61
Im Übrigen finde § 194 Abs. 1 Satz 3 AO (Mitprüfung der steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter) im Rahmen einer Fahndungsprüfung keine Anwendung.

62
Betreffend den Vermarktungskostenzuschuss sei die Aktivierung eines Rückzahlungsanspruchs aus einem partiarischen Darlehen hier unzulässig. Das BFH-Urteil vom 21. Mai 2015 (IV R 25/12, BFHE 249, 528, BStBl II 2015, 772) lasse sich nicht auf den Streitfall übertragen. Anders als dort sei der Vermarktungskostenzuschuss nicht durch die Fertigstellungsgarantie gedeckt worden. Damit habe es bei Mittelhingabe mangels schon vollendeter Filmproduktion an einer gesicherten Rückforderung, die für Darlehensverhältnisse konstitutiv sei, gefehlt. Wäre der Film nicht fertiggestellt worden, hätte es keinen gesicherten Anspruch auf Rückzahlung der Mittel gegeben. Zudem habe es dem abrechnenden Lizenznehmer offen gestanden, die Gelder zur Vermarktung oder (§ 5 Abs. 2 EStG unterfallenden) nachträglichen Herstellung des Filmrechts zu verwenden. Ein Ansatz von Umlaufvermögen gehe dem Ansatz von Anlagevermögen nicht vor und verstoße damit gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung.

63
Vorliegend finde aufgrund der Rechtswahlklausel kalifornisches Recht Anwendung.

64
Weder aus dem Vertragswerk noch den Umständen des Vertragsvollzugs ergäben sich hier erhöhte Lizenzzahlungen in inhaltlicher Verbindung zum Vermarktungskostenzuschuss. Die Klägerin habe im Vorfeld keinen Antrag beim FA gestellt mit der Behauptung, der Vermarktungskostenzuschuss korreliere mit einer erhöhten Lizenzrate. Das FA habe auch keinen Abgleich dieser Zahlungen mit den tatsächlich nach dem Lizenzvertrag zu zahlenden bzw. geflossenen Mitteln vorgenommen.

65
Eine ratierliche Aktivierung der Schlusszahlung könne nicht auf die nicht entscheidungserheblichen Ausführungen des BFH in den Urteilen vom 7. Dezember 2017 (IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440) und vom 7. Dezember 2017 (IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444; 2. Rechtsgang 1 K 478/18) gestützt werden. Auch diesbezüglich sei hier aufgrund der Rechtswahlklausel kalifornisches Recht anzuwenden. Hierzu zitiert die Klägerin aus der Stellungnahme eines Anwalts zu kalifornischem Recht im Verfahren 1 K 478/18 zu einer identischen Vertragsklausel.

66
Die Einspruchsentscheidung widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben. Mit der Aussage, die zur Verlängerung der Aussetzung des Verfahrens mit Beschluss vom 28. April 2017 geführt habe, dass ein Abhilfebescheid möglich sei, sollte der BFH in dem Verfahren IV R 23/14 entsprechend entscheiden, habe das FA den Eindruck erweckt, es komme ihm nur noch auf die Linearisierung der Schlusszahlung an. Die

Klägerin habe im Vertrauen darauf durch Nichtanfechtung des Aussetzungsbeschlusses disponiert. Daher sei der Klage jedenfalls betreffend den Vermarktungskostenzuschuss stattzugeben.

67
Die Klägerin beantragt,

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2004 vom 7. Dezember 2012 in Gestalt des Bescheids vom 9. Dezember 2014 und der Einspruchsentscheidung vom 24. April 2018 aufzuheben, soweit nicht die Bezeichnung der Treugeber-Kommanditisten als Kommanditisten und soweit nicht die (auf zweiter Stufe erfolgende) Aufteilung des Einkünfteanteils der Treuhänder-Kommanditistin auf die Treugeber betroffen sind,

sowie hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

68
Zur Klageerwiderung verweist das FA auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

69
Mit Beschluss vom 5. Oktober 2022 hat das Gericht die D-KG, die C-GmbH, E, F und G beigeladen (§ 60 Abs. 3 FGO).

70
Mit Beschluss vom 27. Februar 2023 hat das Gericht das Verfahren aufgenommen und das Verfahren, soweit es die Bezeichnung der Treugeber als Kommanditisten in den angefochtenen Bescheiden betrifft, nach insoweit erklärter Erledigung in der Hauptsache abgetrennt.

71
In der mündlichen Verhandlung vom 21. März 2023 erklärte das FA auf Frage des Gerichts zu Ermittlungshandlungen der Steuerfahndung gegenüber der Klägerin für das Jahr 2004, dass die Akten der Steuerfahndung inzwischen vernichtet worden seien. Es legte den Vermerk des damaligen Steuerfahndungsprüfers H vom 17. März 2023 vor. Darin führt er u. a. aus, im Rahmen der gebildeten Ermittlungsgruppe, die sieben Medienfonds betroffen habe, seien vier Prüfer/innen tätig gewesen. Zahlreiche strafprozessuale Maßnahmen, insbes. Durchsuchungen und Vernehmungen, seien erfolgt. Die Bearbeitung innerhalb der Ermittlungsgruppe sei durchgehend erfolgt; eine Bearbeitungsunterbrechung über mehrere Wochen habe durchgängig nicht vorgelegen. Diese Angaben könnten durch die Prüferin I bestätigt werden.

72
Das FA trug weiter vor, dass es lediglich H erreicht habe und nicht wisse, ob sich die übrigen drei Prüfer noch an Ermittlungsmaßnahmen erinnern könnten. Konkrete Unterlagen über Ermittlungsmaßnahmen gegenüber der Klägerin für das Jahr 2004 könne es nicht vorlegen. Es habe auch keine konkreten Hinweise auf solche Unterlagen.

73
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze, die vorgelegten Akten und das Protokoll über die mündliche Verhandlung am 21. März 2023 verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

74
Die Klage hat Erfolg.

75
1. Die als Untätigkeitsklage (§ 46 Abs. 1 FGO) erhobene Klage konnte jedenfalls in die Zulässigkeit hineinwachsen (Teller in Gräber, FGO, 9. Aufl., § 46 Rn. 9). Inzwischen ist zudem die Einspruchsentscheidung ergangen.

76
2. In den nicht mehr änderbaren Jahren 2001 bis 2003 – nach Auffassung des FA – erfolgte Bilanzierungsfehler hinsichtlich des Vermarktungskostenzuschusses und der Schlusszahlung können nicht durch (erfolgswirksame) Änderung der bestandskräftigen Feststellung für 2004 vom 25. November 2005 berichtigt werden. Auch eine Änderung der dem Bescheid vom 25. November 2005 zu Grunde liegenden steuerlichen Behandlung des Vermarktungskostenzuschusses und der Schlusszahlung betreffend 2004 ist nicht mehr möglich.

77
a) Auf § 181 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 164 Abs. 2 AO kann eine Änderung des Bescheids vom 25. November 2005 nicht gestützt werden.

78
Der Vorbehalt der Nachprüfung war mit Ablauf der Feststellungsfrist gem. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO entfallen (§ 164 Abs. 4 AO).

79
Die vierjährige Feststellungsfrist gem. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO begann aufgrund des Eingangs der Erklärung für 2004 zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung am 7. Oktober 2005 mit dem Ablauf des Jahres 2005 und endete Ende 2009. Eine Verlängerung der Feststellungsfrist gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre wegen Steuerhinterziehung wird inzwischen vom FA nicht mehr geltend gemacht; Anhaltspunkte dafür liegen auch nicht vor.

80
Der Ablauf der Feststellungsfrist war nicht gem. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 171 Abs. 5 AO gehemmt.

81
aa) Beginnen die Behörden des Zollfahndungsdienstes oder die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen, läuft nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Das Gleiche gilt, wenn dem Steuerpflichtigen vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Einleitung des Steuerstrafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens wegen einer Steuerordnungswidrigkeit bekannt gegeben worden ist (§ 171 Abs. 5 Satz 2 AO). Die Ablaufhemmung tritt nicht ein, wenn eine Prüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat (§ 171 Abs. 5 Satz 1, 2. Halbsatz i. V. m. Abs. 4 Satz 2 AO).

82
Voraussetzung für die verjährungshemmende Wirkung der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist, dass für den Steuerpflichtigen erkennbar ist, dass in seinen Steuerangelegenheiten ermittelt wird.

83
Der Umfang der Ablaufhemmung hängt davon ab, auf welche Steueransprüche sich die Prüfung während ihres Verlaufs tatsächlich erstreckt hat. Steht fest, dass sich Ermittlungshandlungen auf bestimmte Veranlagungszeiträume erstrecken, ist der Umfang der Ablaufhemmung noch nicht abschließend bestimmt, da nicht die Festsetzungsfrist für den gesamten Steueranspruch gehemmt wird, sondern Ablaufhemmung nur hinsichtlich der Steuern eintritt, die sich aus Sachverhalten ergeben, die Gegenstand der Ermittlungen waren (BFH-Urteil vom 17. November 2015 VIII R 68/13, BFHE 252, 210, BStBl II 2016, 571).

84
bb) Im Streitfall greift die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO nicht ein.

85
Die Steufa teilte zwar der Klägerin durch Schreiben vom 13. August 2009 mit, dass die Ermittlungen auch die Feststellungen für das Jahr 2004 umfassten. Allerdings gibt es keine Anhaltspunkte, dass sie in den folgenden sechs Monaten tatsächlich konkrete Ermittlungsmaßnahmen gegenüber der Klägerin für dieses Jahr ergriffen hat. Aus den dem Gericht vorgelegten Akten ergeben sich solche nicht. Das FA konnte auf Nachfrage des Gerichts keine konkreten Unterlagen hierfür benennen. Die Steufa hat bei ihr gelagerte Akten während des Gerichtsverfahrens vernichtet.

86
Die vom FA in der mündlichen Verhandlung vorgelegte schriftliche Stellungnahme des Fahndungsprüfers H vom 17. März 2023, der mit der Prüfung befasst gewesen sei, steht dem nicht entgegen. Danach seien im Rahmen der Ermittlungsgruppe zahlreiche strafprozessuale Maßnahmen, insbesondere Durchsuchungen und Vernehmungen, ergriffen worden. Hieraus ist nicht zu entnehmen, dass auch Ermittlungen bezüglich der Klägerin erfolgten, weil sich die Ermittlungsgruppe mit insgesamt sieben Medienfonds befasste. Vielmehr legt die Tatsache, dass das FA den strafrechtlichen Ermittlungsbericht vom 12. November 2010 hinsichtlich der durchgeführten Ermittlungsmaßnahmen vollständig geschwärzt vorlegte, die Vermutung nahe, dass diese Maßnahmen ausschließlich andere Personen betrafen. Jedenfalls lassen sich aus dem Vermerk keine Anhaltspunkte für bestimmte Ermittlungsmaßnahmen gegenüber der Klägerin in dem hier maßgeblichen Zeitraum erkennen. Ohne Bedeutung ist daher, ob es zu Bearbeitungsunterbrechungen kam.

87
Das FA trug darüber hinaus selbst vor, dass es nicht wisse, ob sich die weiteren Fahndungsprüfer noch an konkrete Ermittlungsmaßnahmen erinnern könnten. Dementsprechend hat es auch keinen Beweisantrag gestellt.

88
b) Auch eine Änderung nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 174 Abs. 4 AO scheidet aus.

89
aa) Ist auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden.

90
Das Tatbestandsmerkmal des bestimmten Sachverhalts ist in § 174 AO einheitlich auszulegen. Der Sachverhalt, der in dem einen oder dem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen ist, muss identisch sein. Für die Anwendung der Vorschrift ist entscheidend, dass aus demselben – unveränderten und nicht durch weitere Tatsachen ergänzten – Sachverhalt steuerliche Folgerungen in einem anderen Steuerbescheid hätten gezogen werden sollen (BFH-Urteil vom 14. Januar 2010 IV R 33/07, BFHE 228, 122, BStBl II 2010, 586, Rn. 23). Unter einem bestimmten Sachverhalt ist der einzelne Lebensvorgang zu verstehen, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft; darunter fällt nicht nur die einzelne steuererhebliche Tatsache oder das einzelne Merkmal, sondern auch der einheitliche, für die Besteuerung maßgebliche Sachverhaltskomplex (BFH-Urteil vom 27. August 2014 II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241, m. w. N).

91
Eine irrige Beurteilung eines Sachverhalts i. S. der Vorschrift liegt vor, wenn sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts nachträglich als unrichtig erweist. Unerheblich ist, ob der für die rechtsirrige Beurteilung ursächliche Fehler im Tatsächlichen oder im Rechtlichen lag. Der Steuerpflichtige soll im Falle seines Obsiegens mit einem gewissen Rechtsstandpunkt an seiner Auffassung festgehalten werden, soweit derselbe Sachverhalt zu beurteilen ist. Eine Korrekturmöglichkeit ist danach etwa dann zu bejahen, wenn ein bestimmter Sachverhalt in einem anderen Besteuerungszeitraum als bisher geschehen zu erfassen ist und einem Rechtsbehelf aus diesem Grund stattgegeben wird (BFH-Urteil vom 20. November 2019 XI R 49/17, BFH/NV 2020, 497, m. w. N.). Erforderlich ist, dass der aufgehobene Steuerbescheid infolge der irrigen Beurteilung unrechtmäßig ist (BFH-Urteil vom 4. März 2009 I R 1/08, BStBl II 2010, 407, Rn. 54).

92
Zweck der Vorschrift ist es allein, nach antragsgemäßer Änderung eines Steuerbescheids ggf. unter Durchbrechung der Bestandskraft die in einem anderen Steuerbescheid gezogenen steuerlichen Folgerungen rückgängig zu machen, die sich nachträglich als unzutreffend erwiesen haben (BFH-Beschluss vom 21. August 2008 VIII B 197/07, nv). Die Vorschrift zieht somit die verfahrensrechtliche Konsequenz daraus, dass der andere Bescheid nunmehr eine „widerstreitende Steuerfestsetzung“ enthält, wie sie das Gesetz nach seiner amtlichen Überschrift zu § 174 AO voraussetzt (BFH-Urteil vom 11. Februar 2009 X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411).

93
bb) Im Streitfall liegen die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO nicht vor. Denn die für die Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide für die Jahre 2001 bis 2003 ursächliche irrige Beurteilung ist im Jahr 2004 ohne Bedeutung.

94
Die geänderten Bescheide für 2001 bis 2003 vom 7. Dezember 2012 waren rechtswidrig, weil – entgegen der damaligen Annahme des FA – für diese Jahre jeweils die Feststellungsverjährung eingetreten war, wovon das FA nunmehr in seinen Änderungsbescheiden vom 9. Dezember 2014 für diese Jahre selbst ausgeht.

95
Eine Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Erklärungen für die Jahre 2001 bis 2003 reichte die Klägerin in den Jahren 2002 bis 2004 ein, so dass die reguläre Feststellungsfrist von vier Jahren mit Ablauf dieser Jahre jeweils begann und mit Ablauf der Jahre 2006 bis 2008 endete (vgl. §§ 169 Abs. 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO kommt für 2001 bis 2003 nicht in Betracht, weil die Steufa erst nach dem Ende der Verjährungsfristen im Jahr 2009 für diese Jahre die Einleitung des Steuerstrafverfahrens bekannt gab; ob es insoweit innerhalb von sechs Monaten für diese Jahre zu Ermittlungen kam, kann somit dahinstehen.

96
Weitere Tatbestandsmerkmale erfordert § 169 Abs. 1 Satz 1 AO nicht, so dass andere Sachverhaltselemente des Streitfalles für die Rechtswidrigkeit der Bescheide vom 7. Dezember 2012 für die Jahre 2001 bis 2003 nicht ursächlich waren. Insbesondere kommt es in diesem Zusammenhang nicht darauf an, wie die gesamte Vertragsgestaltung zu würdigen ist, und ist daher irrelevant, ob eine „verdeckte Festgeldanlage/Koproduktion“ vorliegt und wie die Schlusszahlung und der Vermarktungskostenzuschuss bilanziell zu behandeln sind.

97
Im Rahmen des § 174 Abs. 4 AO ist hier ausschließlich maßgeblich, ob die Verjährung der Jahre 2001 bis 2003 als solche für 2004 von Bedeutung ist. Dies ist aber nicht der Fall.

98
cc) Selbst wenn im Rahmen des § 174 Abs. 4 AO auf die bilanzielle Behandlung der Schlusszahlung und des Vermarktungskostenzuschusses abzustellen wäre, würden sich hieraus ebenfalls keine steuerlichen Folgen für das Jahr 2004 ergeben, weil die Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung in 2004 nicht vorliegen.

99
Der Steuerpflichtige darf die Vermögensübersicht (Bilanz) gem. § 4 Abs. 2 EStG auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht.

100
Die Berichtigung kommt jedoch nur in Betracht, wenn das fehlerhafte Betriebsvermögen einer Veranlagung noch nicht zugrunde gelegen hat oder wenn die auf ihm beruhende Veranlagung nach allgemeinen Grundsätzen berichtigt oder geändert werden kann und berichtigt oder geändert worden ist. Ist dies nicht mehr möglich, so scheidet die steuerliche Berichtigung des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres und infolge seiner Identität mit dem Betriebsvermögen am Anfang des folgenden Wirtschaftsjahres auch dessen Berichtigung grundsätzlich aus (BFH-Beschluss vom 29. November 1965 GrS 1/65 S, BFHE 84, 392).

101
Um zu vermeiden, dass der Besteuerung nicht nur im Jahr der Fehlerentstehung, sondern auch in den Folgejahren ein unzutreffender Gewinn zugrunde gelegt wird, müssen für die Zwecke der Veranlagung und der Gewinnfeststellung grundsätzlich die Bilanzen im Fehlerjahr und in den Folgejahren richtiggestellt werden. Würde die Berichtigung im Fehlerjahr steuerlich wirkungslos bleiben, weil die Steuerfestsetzung nicht mehr nachgeholt oder geändert werden kann, muss sie in der Schlussbilanz des ersten Jahres nachgeholt werden, in dem dies noch mit steuerlicher Wirkung möglich ist. Damit wird zwar auch für dieses

Jahr der Besteuerung ein unzutreffender Gewinn zugrunde gelegt, doch wird für spätere Zeiträume ein zutreffender Gewinn herangezogen. Gleichzeitig wird damit erreicht, dass der gesamte Gewinn des Unternehmens während seines Bestehens, nicht aber ein geringerer oder höherer Betrag der Besteuerung unterworfen wird (BFH-Urteile vom 8. Dezember 1988 IV R 33/87, BFHE 155, 532, BStBl II 1989, 407; vom 13. Februar 2008 I R 44/07, BFHE 220, 429, BStBl II 2008, 673).

102
Danach durften in 2004 etwaige Bilanzierungsfehler der Vorjahre nicht korrigiert werden. Das Jahr 2004 war am 9. Dezember 2014 nicht mehr offen; vielmehr ist die Feststellung mangels Eingreifens einer Korrekturvorschrift und aufgrund der mit Ablauf des Jahres 2009 eingetretenen Feststellungsverjährung (vgl. die Ausführungen oben unter II.2.a) nicht mehr änderbar. Würde man in die Prüfung, ob eine widerstreitende Steuerfestsetzung nach den Grundsätzen der Bilanzberichtigung vorliegt, für die Bestimmung des ersten offenen Jahres die Änderungsvorschrift des § 174 Abs. 4 AO einbeziehen, bedeutete dies einen unzulässigen Zirkelschluss. Die Rechtsfolge der Änderungsmöglichkeit würde unterstellt, um den Tatbestand des § 174 Abs. 4 AO (irrige Beurteilung der Änderbarkeit der Feststellungen für 2001 bis 2003 führte zu Regelungswiderstreit der Feststellung für 2004, da in letzterer als nach § 174 Abs. 4 AO änderbarem Jahr eine Nachholung der Bilanzkorrektur erfolgen müsste) zu erfüllen.

103
dd) Darüber hinaus liegen die Voraussetzungen des § 181 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 174 Abs. 4 Satz 4 AO nicht vor. Danach müssen die Anforderungen des § 174 Abs. 3 Satz 1 AO erfüllt sein, wenn – wie hier – bei Erlass des geänderten oder aufgehobenen Bescheides die Feststellungsfrist für den zu ändernden Bescheid bereits abgelaufen war. § 174 Abs. 3 Satz 1 AO erfordert, dass ein Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden ist, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei. Weder der Bescheid für 2004 vom 25. November 2005 noch der Bescheid für 2004 vom 7. Dezember 2012 lassen einen solchen Sachverhalt erkennen.

104
3. Die Zurechnung von Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 83.573,60 EUR an die C-GmbH als Kommanditist Nr. 2 im Bescheid vom 7. Dezember 2012 war jedenfalls deshalb unzutreffend, da diese Gesellschaft nicht atypisch still am Geschäft eines Treugeber-Kommanditisten beteiligt war. Wohl aus diesem Grund hat das FA diese Zurechnung im Bescheid vom 9. Dezember 2014 nicht beibehalten.

105
Die erstmalige Zurechnung von Sonderbetriebseinnahmen im Bescheid vom 9. Dezember 2014 an die in den bisherigen Bescheiden nicht als Feststellungsbeteiligte aufgeführte D-KG ist rechtswidrig. Diese Feststellung erfolgte erst nach Ablauf der Feststellungsfrist (s. o. unter Nr. 2 Buchst. a).

106
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

107
5. Den Beigeladenen werden keine Kosten auferlegt (§ 135 Abs. 3 FGO); ihnen sind auch keine außergerichtlichen Kosten zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO).

108
6. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.