

Titel:

Aussetzung der Vollziehung bei negativem Feststellungsbescheid

Normenketten:

FGO § 69 Abs. 3

AO § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a

AO § 180 Abs. 5 Nr. 1

Leitsätze:

1. Wenn die Finanzbehörde den Erlass eines beantragten Feststellungsbescheids unterlässt oder ablehnt (negativer Feststellungsbescheid) wird (obwohl in der Hauptsache eine Verpflichtungsklage erhoben wird) dagegen vorläufiger Rechtsschutz im Wege einer AdV (§ 69 FGO) gewährt. (redaktioneller Leitsatz)
2. Das FG hat dann (bei einer Verpflichtungsklage in der Hauptsache) grundsätzlich bei einer Stattgabe im AdV-Verfahren im Tenor auszusprechen, dass die Vollziehung des angefochtenen Bescheides mit der Maßgabe ausgesetzt wird, dass vorläufig bis zur rechtskräftigen Entscheidung im Hauptverfahren von einem Verlust von xxx EUR auszugehen ist, der sich auf die Beteiligten wie folgt (unter Angabe der genauen Beträge) verteilt. (redaktioneller Leitsatz)
3. Erlässt die Finanzbehörde einen negativen Feststellungsbescheid und verfolgt der Antragsteller in der Hauptsache eine Anfechtungsklage, weil er der Auffassung ist, dass dieser negative Feststellungsbescheid unzulässig und ersatzlos aufzuheben ist, hat das FG bei einer Stattgabe im Tenor des AdV-Beschlusses auszusprechen, dass vorläufig bis zur rechtskräftigen Entscheidung im Hauptverfahren davon auszugehen ist, dass der Feststellungsbescheid als aufgehoben gilt. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Progressionsvorbehalt, Aussetzung der Vollziehung, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, DBA-Luxemburg, Feststellungsbescheid, Geschäftsleitungsbetriebsstätte

Tenor

1. Die Vollziehung der angefochtenen Feststellungsbescheide für 2008 vom 21. November 2022, für 2009 vom 25. November 2022, für 2010 vom 18. November 2022, für 2011, für 2012, für 2013 und für 2014 vom 25. November 2022, sowie für 2015 und für 2016 vom 22. Dezember 2022 wird gegenüber der Antragstellerin für die Dauer des Einspruchsverfahrens in vollem Umfang mit der Maßgabe ausgesetzt, dass vorläufig in allen Streitjahren von der Aufhebung der Feststellungen der Einkünften aus Gewerbebetrieb und der von nach DBA steuerfreien Einkünften auszugehen ist.
2. Die Kosten des Verfahrens trägt die Antragsgegnerin.

Gründe

I.

1

Die Antragstellerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Gesellschafter der Antragstellerin sind die [...] (CBTM-GmbH) sowie die [...] (B-KG). Die Kommanditisten der B-KG sind in Deutschland der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegende Steuerpflichtige.

2

Die [...] (nachfolgend Lux KG) ist eine Kommanditgesellschaft luxemburgischen Rechts. Ihren statuarischen Sitz hatte die Lux KG in Luxemburg [...]. Die Bilanzen der Lux KG wurden in den Streitjahren von der Beratungsgesellschaft [...] in Luxemburg erstellt. An der Lux KG waren in den Streitjahren als vollhaftende Gesellschafterin die [...] (nachfolgend Lux-Sarl) und die Antragstellerin als alleinige Kommanditistin beteiligt. Die Lux-Sarl ist einer deutschen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) vergleichbar. Der Lux-Sarl oblag die Geschäftsführung der Lux KG; Geschäftsführer der Lux-Sarl waren zunächst [...] (SÜL) und [...] (NHE), alsdann [...] (SEL) und NHE. Die Lux-Sarl hatte und hat ihren statuarischen Sitz in Luxemburg. Die

Lux-Sarl gehört zu der Unternehmensgruppe [... Gold]. Die alleinige Gesellschafterin der Lux-Sarl, die CBTM-GmbH, hatte, wie zahlreiche Gesellschaften der Unternehmensgruppe auch, ihren Sitz und den Ort ihrer Geschäftsleitung in [...] bei [...] L-Stadt, in Deutschland]. Die Lux KG wurde durch das Ausscheiden der Antragstellerin als vorletzte Gesellschafterin und Anwachsung des Gesellschaftsvermögens der Lux KG bei der Lux-Sarl mit Wirkung zum [...] 2017 vollbeendet.

3

Gegenstand des Unternehmens der Lux-Sarl war die Vermittlung von Goldhandelsgeschäften sowie deren Finanzierungen. Vertragspartner der Goldhandels- und Finanzierungsgeschäfte waren einerseits in Luxemburg ansässige Gesellschaften („Goldgesellschaften“), zu denen auch die Lux KG gehörte, und andererseits die in Luxemburg ansässige [...] Bank 1] bzw. später die [...] Bank 2].

4

Ihre Einnahmen erzielte die Lux-Sarl nahezu ausschließlich aus Honoraren für ihre Vermittlungsleistungen. Das der Geschäftsführung der Lux-Sarl obliegende Tagesgeschäft, namentlich die Vermittlung der Kontakte für den Goldhandel und dessen Finanzierung sowie die Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit für Lux KG verrichteten die Geschäftsführer der Lux-Sarl, SÜL, NHE und SEL.

5

In Deutschland reichte die Lux-Sarl keine Steuererklärungen ein, da sie der Auffassung war, dass sie in Deutschland weder der unbeschränkten noch der beschränkten Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerpflicht unterliege. Auch für die Lux KG wurden in Deutschland keine Steuererklärungen eingereicht, weil die Lux KG der Auffassung war, dass sie bzw. ihre Gesellschafter (d.h. die Antragstellerin), in Deutschland keine Betriebsstätte unterhalten würden. Nach einer im Jahr 2012 erfolgten Überprüfung ihrer Geschäftstätigkeit wurde für die Lux-Sarl – ebenso wie die von ihr geführten Goldgesellschaften, darunter auch die Lux KG – durch die luxemburgische Steuerverwaltung eine Ansässigkeitsbescheinigung ausgestellt. Die Antragstellerin, die Lux-Sarl und Lux KG haben damit ihre Rechtsauffassung durch die luxemburgische Steuerverwaltung hinsichtlich der Ansässigkeit als bestätigt erachtet.

6

Die Steuerfahndung L-Stadt ermittelte in der Zeit von Herbst 2018 bis Ende 2021 gegen NHE wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung. Nach Auffassung der Steuerfahndungsprüferin habe die Lux-Sarl in Deutschland der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterlegen. Der Ort der Geschäftsleitung der Lux-Sarl sei nicht an ihrem statuarischen Sitz in Luxemburg gewesen, sondern in [...] bei L-Stadt], Deutschland; in Luxemburg habe die Lux-Sarl nicht einmal eine Betriebsstätte unterhalten. Da die Lux-Sarl mit ihren gesamten Gewinnen allein in Deutschland der (unbeschränkten) Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht unterliegen würde, würde auch das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 23. August 1958 (BGBl II 1959, 1270, BStBl I 1959, 1023) i.d.F. des Ergänzungsprotokolls vom 15. Juni 1973 (BGBl II 1978, 111, BStBl I 1978, 73) und des Änderungsprotokolls vom 11. Dezember 2009 (BGBl II 2010, 1151, BStBl I 2011, 838) (DBA-Luxemburg 1958/2009) keine Anwendung finden (Strafrechtlicher Ermittlungsbericht für NHE der Steuerfahndungsstelle vom 15. November 2021, [...] <Steufa-StrafR-Bericht>, Tz. 2.6.1 und 2.6.2). Außerdem vertrat die Steuerfahndungsprüferin die Auffassung, dass auch die Lux KG nach diesen Ausführungen zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte nicht in Luxemburg, sondern in Deutschland zu verorten sei. Denn der Ort der Geschäftsleistungsbetriebsstätte sei am Ort des Tätigwerdens des Geschäftsführers der Lux-Sarl, des NHE, in [...] P-Dorf] gelegen (Bericht über die Außenprüfung der Steuerfahndungsstelle bei der Lux KG vom 15. November 2021, [...] <Steufa-BP-Bericht>, Tz. C.1.b). Die Steuerfahndungsprüferin vertrat weiter die Auffassung, dass die Lux KG nach luxemburgischen Recht zur Buchführung und zur Erstellung von Jahresabschlüssen verpflichtet sei (Steufa-BP-Bericht, Tz. C.1.a). Nach § 140 Abgabenordnung (AO) sei die Lux KG deshalb auch im Inland zur Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich verpflichtet und eine Gewinnermittlung nach Einnahmen-Überschussrechnung sei ausgeschlossen. Die Steuerfahndungsprüferin vertrat deshalb die Auffassung, dass die von der Lux KG in ihren Bilanzen ermittelten Gewinne der Jahre 2008 bis 2014 als inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen seien; sie ging für die Lux KG von den folgenden (in Tabelle 1 dargestellten) Gewinnen aus (Steufa-BP-Bericht, Tz. E.2):

Tabelle 1	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Gewinne	-370.433	1.749.602	-519.033	-299.246	-4.828.766	-4.257.203	-36.411

7

Mit Schreiben vom 3. Mai 2022 beantragte die Lux-Sarl den Erlass von negativen Feststellungsbescheiden für 2008 bis 2014 mit den Feststellungen, dass für die Jahre kein Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO und kein Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO durchzuführen ist. Mit Schreiben vom 1. Juni 2022 teilte der Antragsgegner der Lux-Sarl mit, dass der Erlass des beantragten negativen Feststellungsbescheid abgelehnt werde und die Lux-Sarl zur Abgabe der entsprechenden Feststellungserklärungen verpflichtet sei. Die Lux-Sarl reichte die Feststellungserklärungen nicht ein und verwies in ihrem Schreiben vom 15. Juli 2022 darauf, dass eine Steuererklärungspflicht nicht bestehe.

8

Der Antragsgegner folgte der Auffassung der Steuerfahndungsprüferin und behandelte die in den luxemburgischen Bilanzen der Lux KG erklärten Gewinne als inländische Einkünfte und rechnete diese in vollem Umfang (mit Abweichung für 2009 und 2010) der Antragstellerin zu. Der Antragsgegner erließ gegenüber den Feststellungsbeteiligten Lux-Sarl und Antragstellerin Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsbescheide) für die Lux KG für die Jahre 2008 bis 2014 an den in der folgenden Tabelle 2 dargestellten Tagen:

Tabelle 2	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Datum	21.11.2022	25.11.2022	18.11.2022	25.11.2022	25.11.2022	25.11.2022	25.11.2022

9

Außerdem erließ der Antragsgegner am 22. Dezember 2022 Feststellungsbescheide für die Jahre 2015 und 2016 und schätzte die Besteuerungsgrundlagen.

10

Die (inhaltsgleichen) Feststellungsbescheide für 2008 bis 2014 wurden an NHE, an RA [...] (SCH), an die Antragstellerin und an die Lux-Sarl sowie die (inhaltsgleichen) Feststellungsbescheide für 2015 und 2016 an SCH und die Antragstellerin bekannt gegeben. Die Feststellungsbescheide enthielten jeweils den Zusatz: „Der Bescheid ergeht an Sie als Empfangsbevollmächtigten mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten.“

11

In den Feststellungsbescheiden für 2008 bis 2016 stellte der Antragsgegner fest, dass die Lux KG nur inländische Gewinne aus Gewerbebetrieb und keine nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerfreien ausländischen Einkünfte erzielt habe. Außerdem enthielten die Feststellungsbescheide die Angabe, dass die nach DBA steuerfreien ausländischen Einkünfte in Höhe von 0 EUR in jedem Streitjahr festgestellt seien und jeweils in Höhe von 0 EUR der Lux-Sarl und der Antragstellerin zuzurechnen seien. Der Antragsgegner hat jeweils in den Begründungen der Feststellungsbescheide ausgeführt: „Ausländische Einkünfte liegen nach Feststellungen der Steuerfahndung L-Stadt nicht vor. Es sind daher keine dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte festzustellen“. Im Einzelnen stellte der Antragsgegner für die Lux KG die folgenden (in der Tabelle 3 ausgewiesenen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest:

Tabelle 3/1	2008	2009	2010	2011	2012
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb	409.567	1.848.000	1.006.587	-299.246	-4.179.942
Tabelle 3/2	2013	2014	2015	2016	
	EUR	EUR	EUR	EUR	
Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-4.257.203	342.724	350.000	355.000	

12

Für das Jahr 2016 stellte der Antragsgegner zusätzlich fest, dass bei der Lux KG in den Einkünften aus Gewerbebetrieb von 355.000 EUR ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.000 EUR enthalten sei, der der Lux-Sarl zuzurechnen sei.

13

Diese festgestellten inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus Tabelle 3) verteilte der Antragsgegner auf die Feststellungsbeteiligten, die Lux-Sarl und die Antragstellerin, wie in der Tabelle 4 dargestellt:

Tabelle 4/1	2008	2009	2010	2011	2012
-------------	------	------	------	------	------

	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Lux-Sarl	780.000	0	1.054.689	0	648.823
Antragstellerin	-370.433	1.848.000	-48.102	-299.246	-4.828.766
Summen					
Tabelle 4/2	2013	2014	2015	2016	
	EUR	EUR	EUR	EUR	
Lux-Sarl	0	379.135	350.000	355.000	
Antragstellerin	-4.257.203	-36.411	0	0	
Summen					

14

Gegen diese Feststellungsbescheide legte die Antragstellerin Einspruch ein. Über die Einsprüche ist noch nicht entschieden. Den Anträgen vom 19. Dezember 2022 (2008 bis 2014) und vom 23. Januar 2023 (2015 und 2016) auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) der angefochtenen Feststellungsbescheide hat der Antragsgegner nur zum Teil entsprochen und – unter dem Vorbehalt des Widerrufs – in den Bescheiden vom 6. März 2023 für 2008 bis 2016 über die AdV (AdV-Bescheide) die festgestellten inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Lux KG als auch die Anteile daran für die Antragstellerin und die Lux-Sarl jeweils mit 0 EUR ausgewiesen. Zu den nach DBA steuerfreien ausländischen Einkünften enthalten diese AdV-Bescheide keine Feststellungen.

15

Dagegen wendet sich die Antragstellerin und begehrt vorläufigen gerichtlichen Rechtsschutz durch AdV der angefochtenen Feststellungsbescheide für 2008 bis 2016. Die Antragstellerin ist der Auffassung, dass die angefochtenen Feststellungsbescheide zu Unrecht die Gewinnanteile an der Lux KG von ihr und der Lux-Sarl der deutschen Besteuerung unterwerfen, obwohl das Besteuerungsrecht nach den beiden DBA allein Luxemburg zustehe. Sie begehrt im AdV-Verfahren eine Berücksichtigung der ihr zuzuweisenden Anteile an den nach DBA freigestellten ausländischen Einkünfte (Anteile an Gewinnen und Verlusten) der Lux KG. Zur Begründung trägt sie vor, dass die Feststellungsbescheide für 2008 bis 2016 nichtig seien, da diese Bescheide jeweils mit identischem Inhalt viermal erlassen worden seien und an vier verschiedene Personen bekannt gegeben worden seien, die als Empfangsbevollmächtigte bezeichnet worden seien. Diese Personen seien aber keine Empfangsbevollmächtigten der inzwischen vollbeendeten Lux KG und auch das Verhältnis der jeweils für ein Jahr erlassenen vier Feststellungsbescheide sei nicht erläutert worden. Außerdem seien die Feststellungsbescheide für 2008 bis 2016 auch formell rechtswidrig; sie hätten nach § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO nicht erlassen werden dürfen, da nur eine inländische Feststellungsbeteiligte, die Antragstellerin, an der Lux KG beteiligt sei und die andere Feststellungsbeteiligte, die Lux-Sarl, über keine inländischen Einkünfte verfüge. Der Antragsgegner habe im Ergebnis der Antragstellerin die von ihr begehrte Feststellung der freigestellten ausländischen Verluste verwehrt. Die Gewährung der AdV der streitgegenständlichen Feststellungsbescheide für 2008 bis 2016 durch die AdV-Bescheide vom 6. März 2023 stelle nur fest, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb für Zwecke der AdV in Höhe von 0 EUR zu berücksichtigen seien; die AdV-Bescheide wurde im Ergebnis hinsichtlich der ausländischen Verluste aber keinen anderen Regelungsgehalt aufweisen als die angefochtenen Feststellungsbescheide selbst. Von einer Suspension der Feststellungsbescheide könne keine Rede sein. Welche ausländischen Einkünfte in jedem Streitjahr für Zwecke der AdV berücksichtigt werden sollen, hat die Antragstellerin nicht beziffert.

16

Die Antragstellerin beantragt (wörtlich),

die Aussetzung der Vollziehung der [...] Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2008 bis 2016 für die „[...] Lux KG]“ (nachfolgen „GuE-Bescheide“) [...] für die Dauer des Einspruchsverfahren [...] dergestalt auszusetzen, dass die GuE-Bescheide [...] für Zwecke der Aussetzung der Vollziehung als aufgehoben gelten, [...]

hilfsweise [...] die Beschwerde [...] zuzulassen.

17

Der Antragsgegner beantragt,

den Antrag abzulehnen.

18

Der Antragsgegner ist der Auffassung, dass der Antrag hinsichtlich der inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb unzulässig sei, da die Zugangsvoraussetzung des § 69 Abs. 4 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht erfüllt sei. Es sei in jedem Streitjahr AdV mit der Maßgabe gewährt worden, dass von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 EUR auszugehen sei. Die AdV-Bescheide vom 6. März 2022 würden keine Erläuterung zur Ablehnung der beantragten Aussetzung der Vollziehung enthalten. Hinsichtlich der negativen ausländischen Einkünfte sei der Antrag zulässig. Zwar sei der AdV-Antrag hinsichtlich der negativen ausländischen Einkünfte ebenfalls nicht – auch nicht teilweise – abgelehnt worden, es sei aber der Ausnahmetatbestand des § 69 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 FGO erfüllt. Es sei ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist noch nicht sachlich über die Berücksichtigung nach DBA freigestellter ausländischer Einkünfte für Zwecke der AdV entschieden worden.

19

Der AdV-Antrag sei aber unbegründet, da im AdV-Verfahren eine Aufhebung eines Verwaltungsaktes nicht erreicht werden könne; eine solche Entscheidung würde das Hauptsacheverfahren vorwegnehmen. Mit einer AdV des Grundlagenbescheides könne nur die Rechtsfolge des § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO eintreten; d.h. soweit die Vollziehung eines Grundlagenbescheides ausgesetzt werde, sei auch die Vollziehung eines Folgebescheides auszusetzen. Im Übrigen seien die Feststellungsbescheide aber nicht nichtig. Es handele sich im vorliegenden Streitfall für jedes Streitjahr lediglich um mehrere Ausfertigungen eines Feststellungsbescheides für jeweils ein Jahr. Sämtliche Ausfertigungen seien hinsichtlich ihres Regelungsgehaltes identisch, beträfen außerdem dieselben Inhaltsadressaten und seien auch auf den gleichen Tag datiert. Auch würden die geltend gemachten Zweifel hinsichtlich des Orts der Geschäftsleitung nur zum Teil durchgreifen. Entscheidend dafür, ob ausländische Einkünfte vorliegen würden, sei der Ort der Geschäftsleitung der Lux-Sarl. Nur wenn sich dieser Ort im Inland befände, wären an den fraglichen Einkünften mehrere Personen beteiligt. Insoweit sei die in dem Verfahren der Lux-Sarl hinsichtlich des Ortes der Geschäftsleitung zu treffende Entscheidung für die hier angegriffenen Feststellungen zwingend und abzuwarten. Die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angesprochenen Feststellungsbescheide und die jeweils zu gewährende AdV seien nach momentaner Sachlage lediglich für bestimmte Jahre hinsichtlich der inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb begründet. Bisher sei in den Bescheiden vom 6. März 2023 AdV bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb mit einem Betrag von jeweils 0 EUR gewährt worden. Für die Veranlagungszeiträume 2008 sowie 2010 bis 2014 würden negative inländische Einkünfte der Antragstellerin vorliegen. Für Zwecke der AdV seien diese Einkünfte bisher mit 0 EUR berücksichtigt worden, eine Erweiterung unter Ansatz der Verluste wäre daher vorzunehmen. Für den Veranlagungszeitraum 2009 sei der Antrag unbegründet; nach dem Feststellungsbescheid vom 25. November 2022 würden positive inländische Einkünfte vorliegen und diese seien bereits im AdV-Bescheid vom 6. März 2023 mit 0 EUR berücksichtigt. Für die Jahre 2015 und 2016 sei der Antrag ebenfalls unbegründet, denn nach den Feststellungsbescheiden vom 22. Dezember 2022 würden inländische Einkünfte in Höhe von 0 EUR vorliegen. Und in den AdV-Bescheiden vom 6. März 2023 seien diese Einkünfte mit 0 EUR berücksichtigt. Hinsichtlich der ausländischen Einkünfte für 2008 bis 2016 sei der Antrag unbegründet. In den Feststellungsbescheiden seien die ausländischen Einkünfte bisher mit 0 EUR festgestellt. In den AdV-Bescheiden vom 6. März 2023 für die Jahre 2008 bis 2016 seien die ausländischen Einkünfte nicht genannt. Bisher könne keine Aussage zu den steuerfreien, allein dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländischen positiven und negativen Einkünfte getroffen werden. Weder im bisherigen Verwaltungsverfahren noch in dem vorliegenden Verfahren auf vorläufigen Rechtsschutz hätte die Antragstellerin Auskünfte über die Höhe dieser Einkünfte gegeben. Der Antrag sei daher nicht beziffert und somit nicht hinreichend begründet.

20

Mit Beschluss vom 28. März 2023 hat der 7. Senat des Finanzgerichts München (Az. 7 V 2443/22) auf den Antrag der Lux-Sarl die Körperschaftsteuerbescheide für 2008 bis 2013 von der Vollziehung ausgesetzt. Nach der gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage war ernstlich zweifelhaft, ob der Sitz der Geschäftsleitung im Inland ist und ob die Lux-Sarl im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) ist.

21

Mit Beschlüssen der Berichterstatterin vom 19. September 2023 und vom 5. Oktober 2023 wurden die finanzgerichtlichen Akten des Verfahrens Az. 7 V 2443/22 und die Akten des Verfahrens Az. 12 K 254/18 beigezogen.

22

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze und die vorgelegten sowie die beigezogenen Akten verwiesen.

II.

23

Der Antrag ist zulässig und begründet.

24

1. Der Antrag ist zulässig.

25

a) Der AdV-Antrag enthält zwar keine Bezifferung der einzelnen auszusetzenden Einkünfte bzw. der Anteile der Feststellungsbeteiligten an diesen Einkünften. Der AdV-Antrag kann aber ausgelegt werden und ist hinreichend bestimmt.

26

aa) Der Senat versteht das Begehren der Antragstellerin im vorliegenden Verfahren dahin, dass die angefochtenen Feststellungsbescheide für die Streitjahre 2008 bis 2016 ihr gegenüber vorläufig in vollem Umfang von der Vollziehung ausgesetzt werden sollen.

27

aaa) Mit der Begründung, dass diese Bescheide inhaltlich unbestimmt und daher nichtig seien und zudem von vorneherein nicht hätten ergehen dürfen, weil ihrem Erlass § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO entgegenstand, ist das Rechtsschutzziel der Antragstellerin im Hauptsacheverfahren, klar erkennbar. Wie sie ausdrücklich formuliert hat, begehrt sie, dass die angefochtenen Feststellungsbescheide ersatzlos aufgehoben werden. Die Antragstellerin will erreichen, dass die von den angefochtenen Feststellungsbescheiden als Grundlagenbescheide ausgehende Bindungswirkung (§ 182 Abs. 1 AO) für die gegenüber den Gesellschaftern der Lux KG (und damit auch der Antragstellerin) ergangenen Feststellungsbescheide als Folgebescheide beseitigt wird. Dem entspricht es, wenn die angefochtenen Feststellungsbescheide im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes mit ihren Feststellungen zu den inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und den nach DBA steuerfreien ausländischen Einkünften gegenüber der Antragstellerin in vollem Umfang von der Vollziehung ausgesetzt werden. Denn Vollziehung eines Bescheids bedeutet jegliches Gebrauchmachen seiner Wirkungen, so dass aus dem Bescheid bei dessen AdV vorläufig keine rechtlichen und tatsächlichen Folgerungen gezogen werden dürfen (BFH-Urteil vom 31. August 1995 VII R 58/64, BFHE 178, 306 (teilweise NV), BStBl II 1996, 55). Folglich wird bei einer AdV eines Grundlagenbescheids auch die von diesem ausgehende Bindungswirkung im Umfang der AdV vorläufig suspendiert. Ihrem wörtlich gestellten Antrag entsprechend kann die Antragstellerin somit durch die AdV der streitgegenständlichen Feststellungsbescheide ihr gegenüber in vollem Umfang vorläufig eine Rechtsstellung erhalten, als ob die vorliegend streitigen Feststellungsbescheide für die Lux KG nicht ergangen wären.

28

bbb) Diesem Verständnis des AdV-Antrags entspricht auch, dass es der Antragstellerin letztendlich darum geht, dass die Anteile an den nach DBA steuerfreien ausländischen Einkünften und die Anteile an den inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb der Lux KG in den Feststellungsbescheiden ihr gegenüber (mit den Feststellungsbeteiligten CBTM-GmbH und B-KG) so berücksichtigt werden sollen, wie sie sie in den Feststellungserklärungen für die Streitjahre in diesen Feststellungsverfahren erklärt hat. Hierbei handelt es sich ausweislich der im Klageverfahren 12 K 254/18 vom Antragsgegner (mit Schriftsatz vom 4. Januar 2022; Az. 12 K 254/18, Dok-Nr. 282) vorgelegten Unterlagen, insbesondere dem Bericht über die Außenprüfung der Steuerfahndungsstelle bei der Antragstellerin vom 15. November 2021, ANr. 237/21 (Steufa-BP-Bericht-ASTin) und dort der Tz. E.1 (mit Vorzeichenfehler für 2008 bei den ausländischen Einkünften) um die in der folgenden Tabelle 5 dargestellten Beträge:

Tabelle 5/1	2008	2009	2010	2011	2012
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb	11.924.845	-1.367	-58.697	-8.020	-83.186
Steuerfreie ausländische Einkünfte	-60.000.000	63.165.188	-80.726.789	79.842.978	-70.279.559
Tabelle 5/2	2013	2014	2015	2016	

	EUR	EUR	EUR	EUR
Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-10.253	-10.718	-5.244	fehlt
Steuerfreie ausländische Einkünfte	61.834.912	-655.651	164.484	fehlt

29

Durch die begehrte vorläufige Suspendierung der streitgegenständlichen Feststellungsbescheide gegenüber der Antragstellerin in vollem Umfang und der damit verbundenen vorläufigen Suspendierung ihrer Bindungswirkung (§ 182 Abs. 1 AO) wird es ermöglicht, dass die Anteile an den nach DBA steuerfreien ausländischen Einkünfte und an den inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Lux KG in den Feststellungsbescheiden gegenüber der Antragstellerin (mit den Feststellungsbeteiligten CBTM-GmbH und B-KG) vorläufig in anderer Höhe als in den streitgegenständlichen Feststellungsbescheiden und unabhängig von diesen festgestellt werden. Da es sich bei dieser Entscheidung des beschließenden Senats nur um eine vorläufige Maßnahme (eine Zwischenlösung) handelt, liegt auch keine – wie der Antragsgegner meint – unzulässige Vorwegnahme der Hauptsache im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes vor (vgl. Gräber/Stapperfend, FGO, 9. Aufl. 2019, § 69 Rz. 37; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 114 FGO Rz. 39 [Sept. 2023]; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 69 FGO Rz. 20 [Feb. 2021]).

30

bb) Eine Bezifferung des Antrags dahingehend, von welchen Verlusten oder Gewinnen im gerichtlichen AdV-Verfahren vorläufig auszugehen ist und wie sich die Anteile auf die Feststellungsbeteiligten verteilen, ist im Rahmen des vorliegenden Verfahrens nicht erforderlich.

31

aaa) Einerseits wird den gesetzlichen Anforderungen zur Darlegung der Mindestvoraussetzungen einer Klage/eines Antrages i.S. von § 65 Abs.1 Satz 1 FGO nicht genügt, wenn nur ein Aufhebungsantrag gestellt wird, ohne jegliche weitere Konkretisierung (BFH-Beschluss vom 15. November 1994 VIII B 29/94, BFH/NV 1995, 886; Lange in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 96 FGO Rz. 179 [Feb. 2020]). Ein bloßer Aufhebungsantrag kann andererseits aber dann genügen, wenn für das Finanzgericht (FG) zweifelsfrei erkennbar ist, dass der Kläger/der Antragsteller sich gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids dem Grunde nach wendet (BFH-Beschluss vom 15. Juli 2015 VIII B 56/15, BFH/NV 2015, 1429).

32

Hiervon ausgehend bedurfte es im Streitfall keiner Bezifferung des AdV-Antrags, da klar erkennbar ist, dass die Antragstellerin in erster Linie ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Feststellungsbescheide dem Grunde nach geltend macht.

33

bbb) Etwas Anderes ergibt sich im Streitfall auch nicht daraus, dass in dem Fall, dass die Finanzbehörde den Erlass eines beantragten Feststellungsbescheids unterlässt oder ablehnt (negativer Feststellungsbescheid) und dagegen vorläufiger Rechtsschutz im Wege einer AdV (§ 69 FGO) gewährt wird. Nach der BFH-Rechtsprechung ist dann in der Entscheidungsformel auszusprechen, die Vollziehung des angefochtenen Bescheides werde mit der Maßgabe ausgesetzt, dass vorläufig bis zur rechtskräftigen Entscheidung im Hauptverfahren von einem Verlust von XX EUR auszugehen sei, der sich auf die Beteiligten wie folgt verteile, mit Angabe der jeweiligen Daten (BFH-Beschluss vom 14. April 1987 GrS 2/85, BFHE 149, 493, BStBl II 1987, 637; Gosch in Gosch, AO/FGO, § 69 FGO Rz. 52 [Okt. 2010]).

34

Entsprechende Angaben hat die Antragstellerin im vorliegenden Verfahren zwar nicht gemacht. Dies ist jedoch unschädlich, da sich die Antragstellerin – anders als in der vorstehenden Entscheidung des BFH zugrundeliegenden Konstellation – in erster Linie nicht dagegen wendet, dass der Antragsgegner gegenüber der Lux KG eine beantragte Feststellung abgelehnt oder unterlassen und anstelle einer begehrten (positiven) Feststellung einen negativen Feststellungsbescheid erlassen hat. Vielmehr macht sie geltend, dass für eine gesonderte und einheitliche Feststellung von in- und/oder ausländischen Einkünften der Lux KG gemäß § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO generell kein Raum sei und die streitgegenständlichen Feststellungsbescheide deshalb sowohl, soweit darin für die Lux KG inländische Einkünfte festgestellt sind, als auch, soweit darin nach DBA steuerfreie ausländische Einkünfte von 0 EUR festgestellt sind, nicht hätten ergehen dürfen. Dem Begehren der Antragstellerin wird demgemäß in der Hauptsache bereits dann entsprochen, wenn vom FG mit einer sog. unechten Kassation (vgl. BFH-Urteil vom 18. Juli 2013 II R 46/11, BFHE 242, 292, BStBl II 2016, 631, Rn. 15; vgl. Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 100 FGO Rz. 14 [Nov. 2022]; Steinhauß, Bindung der Finanzbehörden an (Finanz-)Gerichtsentscheidungen, AO-StB 2020, 165)

die angefochtenen Feststellungen hinsichtlich der inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der negativen Feststellung, dass keine nach DBA steuerfreien ausländischen Einkünfte vorliegen, aufgehoben werden, weil eine gesonderte und einheitlich Feststellung nach § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO unzulässig ist. Eine weitere Verpflichtung der Finanzbehörde zum Erlass eines negativen Feststellungsbescheides, mit dem Inhalt, dass eine Feststellung unzulässig ist, weil die Voraussetzungen des § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO erfüllt sind (so wie von der Antragstellerin im Schreiben vom 3. Mai 2022 beantragt), ist dann auch gar nicht mehr erforderlich.

35

b) Die Zugangsvoraussetzungen des Antrages sind erfüllt.

36

aa) Der Antragsgegner hat den AdV-Antrag der Antragstellerin hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum Teil abgelehnt (§ 69 Abs. 4 Satz 1 FGO).

37

Wie ausgeführt begehrt die Antragstellerin im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes, dass die angefochtenen Feststellungsbescheide ihr gegenüber vollständig von der Vollziehung ausgesetzt werden, da sie diese Bescheide als nichtig ansieht und unabhängig davon dem Erlass dieser Bescheide nach ihrer Auffassung von vorneherein § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO entgegenstand. Soweit der Antragsgegner eine AdV durch den vorläufigen Ansatz von 0 EUR gewährt hat, bleibt dies hinter dem Antrag zurück, da diese AdV-Gewährung voraussetzt, dass überhaupt eine Feststellung, der Bindungswirkung (§ 182 Abs. 1 AO) zukommt, möglich ist.

38

Abgesehen davon führt der Antragsgegner selbst aus, dass in den AdV-Bescheiden nur Einkünfte in Höhe von 0 EUR berücksichtigt wurden, obwohl negative inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2008 sowie 2010 bis 2014 vorliegen und deshalb die AdV erweitert werden muss. In einer Teilstattgabe bei der AdV liegt aber auch immer eine teilweise Ablehnung, die die Zugangsvoraussetzung der § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO erfüllt. Soweit der Antragsgegner vorträgt, dass in den angefochtenen Feststellungsbescheiden für 2015 und 2016 nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von jeweils 0 EUR festgestellt worden seien, sind diese Ausführungen falsch. Zwar hat der Antragsgegner in den AdV-Bescheiden vom 6. März 2023 jeweils für AdV-Zwecke Einkünfte aus Gewerbebetrieb von jeweils 0 EUR ausgewiesen; daraus resultiert aber ebenfalls eine teilweise Ablehnung der AdV-Anträge der Antragstellerin, da diese nach dem Verständnis der Antragsgegnerin auf eine AdV unter Ansatz von Verlusten gerichtet waren (vgl. Seite 3 der Stellungnahme der Antragsgegnerin vom 5. Oktober 2023). Aus diesem Grund ist auch die Auffassung, dass der Antragsgegner für das Jahr 2009 dem AdV-Antrag hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch ihren AdV-Bescheid vom 6. März 2022 entsprochen hat, unzutreffend. Auch für das Streitjahr 2009 hat der Antragsgegner im AdV-Bescheid Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 EUR für die Lux KG und einen Anteil der Antragstellerin daran von 0 EUR ausgewiesen. Vor dem Hintergrund der aus Sicht des Antragsgegners begehrten vorläufigen Verlustzuweisung liegt auch in diesem AdV-Bescheid eine teilweise Ablehnung.

39

bb) Hinsichtlich der nach DBA steuerfreien ausländischen Einkünfte ist der Antragsgegner zutreffend der Auffassung, dass eine vollständige oder teilweise Ablehnung des AdV-Antrages durch ihn nicht vorliegt (§ 69 Abs. 4 Satz 1 FGO). Die Zugangsvoraussetzung ist aber erfüllt, denn der Antragsgegner hat in allen Streitjahren über den AdV-Anträgen der Antragstellerin vom 19. Dezember 2022 und vom 23. Januar 2023 ohne Mitteilung eines sachlichen Grundes in angemessener Frist sachlich noch nicht entschieden (§ 69 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 FGO).

40

c) Ein Antrag auf AdV eines Feststellungsbescheides kann grundsätzlich nur von demjenigen gestellt werden, gegen den sich der angefochtene Feststellungsbescheid richtet oder der selbst klagebefugt ist (BFH-Beschlüsse vom 10. November 1993 I S 9/93, BFH/NV 1994, 684, Rn. 17; vom 29. Januar 2010 II B 143/09, BFH/NV 2010, 842, Rn. 10). Nach diesem Maßstab ist die Antragstellerin gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO als Feststellungsbeteiligte hinsichtlich ihrer Anteile an den festgestellten Einkünften und auch hinsichtlich der Höhe des Gesamtgewinns der Lux KG antragsbefugt (Gräber/Levedag, FGO, 9. Aufl. 2019, § 48 Rz. 74), da die Lux KG zwischenzeitlich vollbeendet ist.

41

2. Der Antrag ist begründet.

42

a) Bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen und auch ausreichenden summarischen Beurteilung des Sachverhalts anhand präsenter Beweismittel bestehen ernstlichen Zweifel im Sinne von § 69 Abs. 3 und Abs. 2 FGO an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Feststellungsbescheide für 2008 bis 2016. Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind gegeben, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11. November 2022 VIII B 64/22 (AdV), BFH/NV 2023, 165, Rz. 12, m.w.N.). Zur Gewährung der Aussetzung der Vollziehung ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (BFH-Beschluss vom 7. September 2011 I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz. 12).

43

b) Die Feststellungsbescheide für 2008 bis 2016 begegnen nach summarischer Prüfung ernstlichen Zweifeln an ihrer Rechtmäßigkeit, denn nach § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO hat eine Feststellung zu unterbleiben, wenn nur eine an den Einkünften beteiligte Person einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist.

44

aa) Gem. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a AO sind die einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und die mit ihnen im Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ist eine gesonderte und einheitliche Feststellung (entsprechend § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) auch vorzunehmen, soweit die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen von Bedeutung sind. Die Beteiligung an einer im Ausland ansässigen (als Mitunternehmerschaft zu beurteilenden) gewerblich tätigen Gesellschaft führt bei den inländischen Gesellschaftern zu Einkünften gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

45

§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO gilt gemäß § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO nicht, wenn nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen mit ihren Einkünften im Geltungsbereich dieses Gesetzes einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist (BFH-Urteil vom 31. Mai 1995 I R 74/93, BFHE 178, 74, BStBl II 1995, 683, Rn. 18). In entsprechender Anwendung des § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO gilt dies gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO auch für eine Feststellung nach dieser Vorschrift.

46

Darüber hinaus ist die Regelung des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO entsprechend dem Sinn und Zweck der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung bei doppelstöckigen Personengesellschaften analog anzuwenden. Ein Feststellungsverfahren auf der Stufe der ausländischen Unterpersonengesellschaft (hier: Lux KG) ist deshalb ausgeschlossen, wenn an ihr zwar eine inländische (Ober-)Personengesellschaft (hier: die Antragstellerin) mit mehreren im Inland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftern, daneben aber (an der Unterpersonengesellschaft) keine weiteren im Inland steuerpflichtigen Personen unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind (BFH-Urteil vom 24. Juli 2013 I R 57/11, BFHE 243, 102, BStBl II 2016, 633).

47

bb) Im Streitfall ist diese Voraussetzung des § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO nach summarischer Prüfung erfüllt. Die Lux KG hat in den Streitjahren – in Anwendung der neuen Rechtsprechungsgrundsätze zum physischen Goldhandel (vgl. BFH-Urteile vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456 und IV R 50/13, BFH/NV 2017, 751, mit zahlreichen Nachweisen; Hessisches FG, Urteil vom 22. August 2019 10 K 1143/14, EFG 2020, 1115) – originär gewerbliche Einkünfte erzielt. Mit der Antragstellerin ist nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen in Deutschland ansässig, während die Lux-Sarl nach summarischer Prüfung ausschließlich und abschließend in Luxemburg besteuert wird. Die Antragstellerin ist das Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation; sie ist die an den Einkünften der Lux KG beteiligte „Person“ im Sinne von § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO.

48

Der Senat geht nach summarischer Prüfung davon aus, dass die Entscheidung des 7. Senats des Finanzgerichts München (Beschluss vom 28. März 2023, Az. 7 V 2443/22) zutreffend ist, dass die Lux-Sarl in den Streitjahren 2008 bis 2013 nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ist und keine inländischen Einkünfte bezieht.

49

Denn die Lux-Sarl hatte ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) nicht im Inland. Unter der „geschäftlichen Oberleitung“ einer Kapitalgesellschaft i.S. des § 10 AO ist ihre Geschäftsführung im engeren Sinne zu verstehen. Dies ist die sog. laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören („Tagesgeschäfte“) (BFH-Urteil vom 7. Dezember 1994 I K 1/93, BFHE 176, 253, BStBl II 1995, 175).

50

Die unternehmerische Tätigkeit der Lux-Sarl war in die beiden Geschäftszweige „Vermittlung von Goldhandelsgeschäften und deren Finanzierung“ und „Geschäftsführung für die Goldhandelsgesellschaften“ unterteilt. Der Auffassung des Antragsgegners, dass der Geschäftszweig „Vermittlungstätigkeit“ nicht das sog. Tagesgeschäft der Lux-Sarl betrifft, kann nicht gefolgt werden. Denn warum es sich bei der Vermittlungstätigkeit – obwohl Hauptumsatzträger der Lux-Sarl – nicht um eine Geschäftsführungsmaßnahme handeln soll, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, sondern eine solche, die die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik und die Mitwirkung der Gesellschafter an ungewöhnlichen Maßnahmen oder an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung betrifft (BFH-Urteil in BFHE 176, 253, BStBl II 1995, 175), hat der Antragsgegner nicht schlüssig dargelegt. Der beschließende Senat geht – mangels gegenteiliger Anhaltspunkte – ebenso wie der 7. Senat (Beschluss vom 28. März 2023, Seite 12 unten) davon aus, dass die Vermittlungsleistungen in Luxemburg erbracht wurden, wo die Lux-Sarl ihren Sitz, ihr Büro und Arbeitnehmer hatte.

51

Der Senat hat auch keinen Anlass, davon auszugehen, dass sich in den Streitjahren 2014 bis 2016 an den Verhältnissen etwas geändert hat.

52

cc) Der Senat geht nach summarischer Prüfung davon aus, dass die Lux KG nur ausländische Einkünfte erzielt hat. Aufgrund der Ausführungen des 7. Senats im Beschluss vom 22. März 2023 (7 V 2443/22) hat der Senat keinen Anlass, anzunehmen, dass die Goldhandelsgeschäfte der Lux KG nicht der luxemburgischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Im Bericht-Fachprüfer vom 7. Oktober 2015 (vgl. oben in den Entscheidungsgründen, Seite 12, Fußnote 1) ist außerdem auch noch festgestellt, dass der Aufbewahrungsort der Lux KG für die Goldbarren in Luxemburg ist (Seite 7; Akten aus 12 K 254/18, Dok-Nr. 488).

53

Nach Auffassung des Senats führt der Antragsgegner deshalb zutreffend in seinem Schriftsatz vom 5. Oktober 2023 (Seite 5) aus, dass bis zum Ausgang des Verfahrens bei der Lux-Sarl ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Feststellungsbescheide bestehen. Wieso der Antragsgegner aus seinen ernstlichen Zweifeln hinsichtlich des Ortes der Geschäftsleitung im Inland keine Konsequenzen hinsichtlich einer AdV-Entscheidung zieht, erschließt sich dem Senat nicht.

54

Im Streitfall liegen in den Streitjahren 2008 bis 2013 nach summarischer Prüfung Unternehmensgewinne (gewerbliche Einkünfte) gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA-Luxemburg 1958/2009 aus der mitunternehmerischen Beteiligung an einer Personengesellschaft vor, für welche Luxemburg das Besteuerungsrecht zusteht (BFH-Urteil vom 18. Januar 2023 I R 48/19, BFH/NV 2023, 814 Rn. 11). In Deutschland unterliegen diese Einkünfte gemäß Art. 20 Abs. 2 Satz 2 DBA-Luxemburg 1958/2009 i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Einkommensteuergesetz i.d.F. der Streitjahre (EStG) dem Progressionsvorbehalt. Gleiches gilt für die Streitjahre 2014 und 2015 in denen das ab 1. Januar 2014 anwendbare Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23. April 2012 (BGBl II 2012, 1402, BStBl I 2015, 7; DBA-Luxemburg 2012) gilt; danach

steht für die Unternehmensgewinne das Besteuerungsrecht Luxemburg nach Art. 7 Abs. 1 DB-Luxemburg 2012 zu und die Freistellung erfolgt nach Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Luxemburg 2012 i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

55

c) Der Senat hält die angefochtenen Feststellungsbescheide für 2008 bis 2016 nicht für nichtig. Zwar ist ein Steuerbescheid wegen fehlender hinreichender Bestimmtheit nichtig, wenn er für einen Veranlagungszeitraum ergeht, für den bereits ein – wirksamer – Steuerbescheid gegenüber demselben Adressaten erlassen wurde, ohne das Verhältnis zu diesem Bescheid klarzustellen (BFH-Urteil vom 23. August 2000 X R 27/98, BFHE 193, 19, BStBl II 2001, 662; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 125 AO Rz. 7 [Feb. 2022]). Eine solche Konstellation liegt aber im Streitfall nicht vor. Die Feststellungsbescheide wurden nur mehrfach – mit identischem Inhalt – erstmals bekanntgegeben. Dass sich die für jeweils ein Jahr mehrfach bekanntgegebenen Feststellungsbescheide in ihrem Inhalt nicht unterscheiden, hat die Antragstellerin erkannt und trägt dies auch vor; demgemäß können sie auch nicht an einer inhaltlichen Unbestimmtheit leiden (BFH-Urteil vom 6. Juni 2007 II R 17/06, BFHE 217, 398, BStBl II 2008, 46). Außerdem sind auch die Feststellungsbeteiligten in den Bescheiden eindeutig benannt; es fehlt damit nicht an der Angabe des Inhaltsadressaten (BFH-Urteil vom 30. September 2015 II R 31/13, BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637).

56

d) Im Übrigen hat der beschließende Senat nach summarischer Prüfung keine ernstlichen Zweifel daran, dass die angefochtenen Feststellungsbescheide vor Eintritt der Verjährung wirksam geworden sind. Weder die Antragstellerin noch der Antragsgegner problematisieren die Feststellungsverjährung, obwohl der Feststellungsbescheid für 2008 erst am 22. November 2022 bekannt gegeben wurde. Der Senat geht deshalb vorläufig davon aus, dass die zehnjährige Verjährungsfrist gilt (§ 181 Abs. 1 AO i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO) und die Voraussetzungen der Ablaufhemmung gemäß § 181 Abs. 1 AO i.V.m. § 171 Abs. 5 AO erfüllt sind, da der Steufa-BP-Bericht auf den 15. November 2021 datiert ist.

57

3. Im Ergebnis bestehen somit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Feststellungsbescheide für 2008 bis 2016 „dem Grunde nach“, weil darin entgegen § 180 Abs. 3 Satz 1 AO gesondert und einheitliche Feststellungen zu den in- und ausländischen Einkünften der an der Lux KG Beteiligten getroffen wurden. Die Feststellungsbescheide sind daher gegenüber der Antragstellerin (vgl. BFH-Beschluss vom 13. November 2019 VIII S 37/18, BFH/NV 2020, 196 mit weiteren Nachweisen) in vollem Umfang vorläufig für die Dauer des Einspruchsverfahrens von der Vollziehung auszusetzen, d.h. aus ihnen dürfen gegenüber der Antragstellerin vorläufig für die Dauer des Einspruchsverfahrens keine rechtlichen und tatsächlichen Folgerungen gezogen werden. Denn Vollziehung eines Bescheids bedeutet jegliches Gebrauchmachen seiner Wirkungen (BFH-Urteil vom 31. August 1995 VII R 58/94, BFHE 178, 306 (teilweise NV), BStBl II 1996, 55). Konkret bedeutet dies, dass die Antragstellerin vorläufig so zu behandeln ist, als seien die angefochtenen Feststellungsbescheide mit ihren Feststellungen betreffend die inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die nach DBA steuerfreien ausländischen Einkünfte nicht ergangen. Ob und in welcher Höhe der Antragstellerin aus ihrer Beteiligung an der Lux KG Anteile an den inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und den nach DBA steuerfreien ausländischen Einkünften vorläufig in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes zuzurechnen sind, ist demgemäß in einem Verfahren über die AdV der Feststellungsbescheide gegenüber der Antragstellerin mit den Feststellungsbeteiligten CBTM-GmbH und B-KG zu entscheiden.

58

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Beschwerde an den BFH gegen diesen Beschluss wird nicht zugelassen, weil die Voraussetzungen hierfür nicht vorliegen (§ 128 Abs. 3 i.V. mit § 115 Abs. 2 FGO).