FG Nürnberg, Urteil v. 26.09.2023 – 1 K 720/22

Titel:

Bindungswirkungen für die Besteuerung nach § 2a EStG a.F. aus einem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung

Normenketten:

EStG § 2a
AO § 181 Abs. 5 S. 1
AO § 181 Abs. 5 S. 2

Leitsätze:

1. Die Art, die Herkunft, der Umfang und die zeitliche Zuordnung der Verluste ist im Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung zu klären und abschließend zu entscheiden. Im nachfolgenden Verfahren zur Körperschaftsteuer kommt es dann darauf an, ob die Körperschaft die Möglichkeit des § 2a Abs. 3 EStG a.F. ergreift, d.h. ob sie einen Antrag auf Abzug der Verluste stellt oder andere Betriebsstätten in diesem Staat mit positiven Einkünften unterhält, die zu einer Saldierung führen würden. (redaktioneller Leitsatz)
2. Eine gesonderte Feststellung gemäß § 181 Abs. 5 Satz 1 AO kann auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Gemäß § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ist hierauf im Feststellungsbescheid hinzuweisen. (redaktioneller Leitsatz)
3. Eine Erklärung zur gesonderten Feststellung hat abzugeben, wem der Gegenstand der Feststellung ganz oder teilweise zuzurechnen ist. Eine eigenständige Erklärung oder ein Formularvordruck hinsichtlich der gesonderten Feststellung nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. ist nicht vorgesehen, da sich die Feststellungen in der Regel aus anderen Feststellungs- oder Steuerbescheiden ergeben. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Einkommen, Revision, Feststellung, Festsetzungsfrist, Steuerfestsetzung, Zulassung, Finanzamt, Feststellungsbescheid, Zeitpunkt, Antragstellung, Aufhebung, Bescheid, Festsetzung, Bindungswirkung, gesonderte Feststellung, Zulassung der Revision, Sinn und Zweck, Feststellungsbescheide, Verlustabzug, Änderungssperre, formelle Bestandskraft, Hinzurechnung, Ausländische Betriebsstätte, Betriebsstättenverlust, Körperschaftsteuerfestsetzung, Veranlagungszeitraum, Ausländische Verluste, Erstmaliger Feststellungsbescheid, Feststellungsbescheiden, Feststellungsfrist, Gesonderte Feststellung, Gesonderte und einheitliche Feststellung, Hinzurechnungsbetrag, Körperschaftsteuerbescheid, Körperschaftsteuererklärung, Körperschaftsteuergesetz, Körperschaftsteuerliche, Streitjahr, Verbleibender Verlustabzug, Zuständigkeit - Finanzamt, Herkunft, Verfahren, Bedeutung, Zeitpunkt des Erlasses, Antragsfrist, ausländische Verluste

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 12.03.2025 – I R 8/24

Fundstellen:

EFG 2024, 1743
LSK 2023, 50848

Tenor

1. Die Bescheide über die gesonderten Feststellungen nach § 2a EStG zum Schluss des Veranlagungszeitraums 1996, 1997 und 1998 jeweils vom .... und die Einspruchsentscheidung vom .... werden aufgehoben.

2. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

3. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

4. Das Urteil ist wegen der zu erstattenden Aufwendungen der Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Aufwendungen der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

5. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1
Streitig ist, ob gesonderte Feststellungen nach § 2a EStG a.F. (in der Fassung vom 16.04.1997) zum Schluss des Veranlagungszeitraums 1996 bis 1998 zu erlassen waren.

2
Die Klägerin ist eine im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Ihr Unternehmensgegenstand ist die Entwicklung, Herstellung und der Vertrieb von Maschinenelementen.

3
Sie wurde für die Jahre 1996 bis 1998 erklärungsgemäß und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt und erwirtschaftete in allen Jahren Verluste in Millionenhöhe (DM). Die Körperschaftsteuer setzte das Finanzamt jeweils mit 0 DM fest. Der verbleibende Verlustabzug zur Körperschaftsteuer wurde im dreistelligen Millionenbereich (DM) gesondert festgestellt.

4
Die Klägerin war an der B-KG (im Folgenden KG) mit Sitz in C zu X% als Kommanditistin beteiligt und veräußerte diesen Kommanditanteil zum xx.xx.xxxx. In den Streitjahren erzielte die im Inland ansässige KG u.a. mit ihrer europäischen Betriebsstätte Verluste aus Gewerbebetrieb. Im Jahr 1999 erklärte sie in ihrer Körperschaftsteuererklärung einen entsprechenden Verlust aus der Veräußerung des Kommanditanteils.

5
Das für die KG zuständige Finanzamt teilte dem beklagten Finanzamt am xx.xx.xxxx nach Abschluss der Betriebsprüfung bei der KG ausländische Verluste nach § 2a EStG a.F. in Höhe von 3.372.260 DM für das Streitjahr 1996 mit. Nach Abschluss der Anschlussprüfung bei der KG teilte das Finanzamt bereits vorab am xx.xx.xxxx u.a. die nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. berücksichtigungsfähigen und auf die Klägerin entfallenden Verluste aus der europäischen Betriebsstätte der KG in Höhe von 4.338.387 DM (1997) und 4.702.381 DM (1998) mit und stellte die Entwicklung der verrechenbaren in- und ausländischen Verluste in Anlagen zu diesen Mitteilungen dar. Auf den Bericht der Außenprüfung bei der KG für den Prüfungszeitraum 1997 bis 2000 vom xx.xx.xxxx wird verwiesen (s. Rechtsbehelfsakte "zusätzliche Unterlagen BFH I R 15/22" Bl. 32 ff.).

6
Mit (berichtigtem) Sammelfeststellungsbescheid vom xx.xx.xxxx für die Jahre 1997 bis 1999 stellte das Finanzamt diese Verluste gesondert und einheitlich fest. Gegen den Sammelfeststellungsbescheid vom xx.xx.xxxx führte die Klägerin als ehemalige Gesellschafterin der KG ein Rechtsbehelfs- und ein Klageverfahren, das mit Urteil des BFH vom 22.02.2017 (I R 2/15, BStBl II 2017, 709) endete.

7
In den Akten befindet sich der Hinweis, dass die Auswertung der Mitteilung des Finanzamts betreffend die KG zurückgestellt werden sollte, da bei der Klägerin für die Jahre ab 1997 eine Außenprüfung angeordnet sei. Eventuelle Änderungen sollten im Streitjahr 1997 miterfasst werden. Auf den Aktenvermerk vom xx.xx.xxxx wird Bezug genommen (s. Rechtsbehelfsakte "1996-1998 1 K 274/20" Bl. 24).

8
Die bei der Klägerin für die Jahre 1997 bis 1999 durchgeführte Außenprüfung wurde mit Prüfungsbericht vom xx.xx.xxxx abgeschlossen. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am xx.xx.xxxx entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre.

9
Das Finanzamt hat die Körperschaftsteuer in allen streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheiden mit 0 DM festgesetzt. Im Jahr 1996 hat sich das zu versteuernde Einkommen in Höhe von -3.397.286 DM gegenüber dem Körperschaftsteuerbescheid vom xx.xx.xxxx nicht geändert.

10
Die Position "Verlustabzug (§ 8 Abs. 1, 4 u. 5 KStG, § 10d EStG, § 2a Abs. 3 S. 2 [EStG], § 2 Abs. 1 S. 2 AIG, § 57 Abs. 4 EStG)" war in allen streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheiden mit dem Wert 0 DM ausgewiesen.

11
Im Körperschaftsteuerbescheid 1998 vom xx.xx.xxxx erläuterte das Finanzamt, Änderungsgrundlage sei § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und die Änderungen seien aufgrund der bei der KG durchgeführten Betriebsprüfung veranlasst gewesen. Weiter verwies das Finanzamt auf das Gespräch, das am xx.xx.xxxx zwischen einer Mitarbeiterin der Klägerin, Frau O, und dem Finanzamt stattgefunden habe. Auf den Aktenvermerk des Finanzamts vom xx.xx.xxxx zur Besprechung am xx.xx.xxxx wird Bezug genommen (s. Rechtsbehelfsakte "zusätzliche Unterlagen BFH I R 15/22" Bl. 1 f.).

12
Eine Feststellung der Verluste der ausländischen Betriebsstätte nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. unterblieb jeweils.

13
Während des Klageverfahrens vor dem Finanzgericht (Az. 1 K 274/20, Urteil vom 15.03.2022, Revision des Finanzamts vom 31.03.2022, Az. I R 15/22 – anhängiges BFH-Verfahren) bezüglich der Hinzurechnung im Körperschaftsteuerbescheid 1999 der in den Vorjahren vermeintlich abgezogenen Verlustanteile aus der europäischen Betriebsstätte in Höhe von insgesamt 12.313.028 DM, stellte das Finanzamt fest, dass bisher keine gesonderten Feststellungen nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. zum Schluss der Veranlagungszeiträume 1996, 1997 und 1998 erlassen worden waren.

14
Das Finanzamt erließ daher am xx.xx.xxxx die streitgegenständlichen Feststellungsbescheide. Hierin wurden folgende verbleibende Beträge nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. festgestellt:

1996: 3.372.260 DM

1997: 7.610.647 DM

1998: 12.313.028 DM

15
Unter Punkt C der Bescheide "Begründung und Nebenbestimmungen" erläuterte das Finanzamt, dass die jeweiligen Feststellungsbescheide nach Ablauf der Feststellungsfrist ergangen seien. Sie können daher nach § 181 Abs. 5 AO nur solchen Steuerfestsetzungen zu Grunde gelegt werden, deren Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen war.

16
Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht am xx.xx.xxxx Einsprüche ein und verwies zur Begründung auf die bereits eingetretene Feststellungsverjährung.

17
Mit Einspruchsentscheidung vom xx.xx.xxxx hat das Finanzamt die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen.

18
Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Klage und macht geltend, in den Feststellungsbescheiden nach § 2a EStG a.F. zum Schluss der Veranlagungszeiträume 1996 bis 1998 hätten die Verluste der europäischen Betriebsstätte der KG nicht erfasst werden dürfen, weil zum Zeitpunkt des Erlasses der erstmaligen Feststellungsbescheide im Jahre 2022 die Feststellungsfrist für diese Einkünfte bereits abgelaufen gewesen sei. Eine Ablaufhemmung sei im Streitfall nicht einschlägig.

19
Ferner machte die Klägerin geltend, dem Erlass der streitgegenständlichen Feststellungsbescheide stehe die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO entgegen, da in den Streitjahren bei der Klägerin zwei Außenprüfung durchgeführt worden seien.

20

Die Klägerin hat beantragt,

die Feststellungsbescheide vom xx.xx.xxxx in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom xx.xx.xxxx aufzuheben.

21
Das Finanzamt hat beantragt

die Klage abzuweisen.

22
Beide Beteiligten regen die Zulassung der Revision an.

23
Zur Begründung verweist das Finanzamt darauf, dass die Feststellungsbescheide zulässigerweise und rechtmäßig ergangen seien.

24
Nach § 181 Abs. 5 AO könne eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als diese Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung sei, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen gewesen sei. Auf diese Vorschrift sei in den streitgegenständlichen Feststellungsbescheiden ausdrücklich hingewiesen worden.

25
Die gesonderten Feststellungen seien – trotz inzwischen eingetretener Feststellungsverjährung – zulässig, da diese für die noch nicht verjährte Festsetzung der Körperschaftsteuer 1999 von Bedeutung seien. Die in den Streitjahren abgezogenen Verluste aus der europäischen Betriebsstätte der KG würden sich auf die Körperschaftsteuerfestsetzung 1999 insofern auswirken, als diese entsprechend wieder hinzuzurechnen seien. Die Festsetzungsfrist für die Körperschaftsteuer 1999 sei bei Erlass der streitgegenständlichen Feststellungsbescheide am xx.xx.xxxx noch nicht abgelaufen gewesen, da die Klägerin diesbezüglich ein Klageverfahren geführt habe (Finanzgericht Nürnberg, 1 K 274/20) und die Revision des Finanzamts derzeit beim BFH anhängig sei (I R 15/22).

26
Nur bei dem beklagten – und nicht bei dem für die KG zuständigen – Finanzamt könne beurteilt werden, ob und in welcher Höhe die Verluste aus der ausländischen Betriebsstätte aufgrund eines Antrags der Steuerpflichtigen abgezogen werden können. Das Finanzamt sehe in der Geltendmachung des Gesamtverlustes im Jahr 1999 einen Antrag nach § 2 Abs. 3 EStG a.F., weshalb es die streitgegenständlichen Feststellungsbescheide am xx.xx.xxxx erlassen habe.

27
Die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO und die Zweijahresfrist in § 171 Abs. 10 AO seien nicht einschlägig, da das Finanzamt die erstmalige Feststellung der Hinzurechnungsbeträge nicht auf die Änderungsgrundlagen des § 173 Abs. 1 AO oder des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, sondern auf § 181 Abs. 5 AO gestützt habe.

28
Mit Schriftsatz vom xx.xx.xxxx hat das beklagte Finanzamt Herrn M und Frau N vom Bayerischen Landesamt für Steuern als Beistand nach § 62 Abs. 7 FGO benannt. Das Schriftstück wurde nach Schluss der mündlichen Verhandlung der Protokollführerin übergeben.

29
Mit Beschluss vom xx.xx.xxxx hat das Gericht die Gerichtsakten des Verfahrens 1 K 274/20 hinzugezogen. Auf die beigezogene Finanzgerichtsakte im Verfahren vor dem Finanzgericht Nürnberg mit dem Aktenzeichen 1 K 274/20 wird Bezug genommen.

30
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die vorliegenden Behördenakte und die Finanzgerichtsakte und das Protokoll über die mündliche Verhandlung am xx.xx.xxxx verwiesen.

Entscheidungsgründe

31
Die Klage ist begründet, da die Voraussetzungen des § 2a Abs. 3 EStG a.F. in den Streitjahren nicht erfüllt sind.

I.

32
Das Finanzamt konnte die Feststellungsbescheide für die Streitjahre vom xx.xx.xxxx verfahrensrechtlich erlassen.

33
1. Die ausländischen Verluste wurden vom zuständigen Finanzamt auf Ebene der KG gesondert und einheitlich lediglich der Höhe nach bindend festgestellt.

34
Sind ausländische Verluste – wie im Streitfall – im Rahmen einer Mitunternehmerschaft angefallen, deren Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO gesondert und einheitlich festgestellt werden, ist über sämtliche tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen des § 2a EStG a.F. zur Abziehbarkeit (Art, Herkunft, Umfang, zeitlicher Zuordnung der Verluste) im Rahmen des Feststellungsverfahrens der Personengesellschaft zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 28.11.2007 I R 25/07, Rn 11, juris, und vom 09.06.1999 I R 40/98, juris). Der Feststellung der ausländischen Verluste kommt hinsichtlich der Abziehbarkeit bei der Mitunternehmerin Bindungswirkung nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO zu. Im Feststellungsverfahren der Personengesellschaft ist hingegen nicht bereits darüber zu entscheiden, dass die Verluste bei der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerveranlagung zu berücksichtigen sind (vgl. BFH-Urteile vom 20.09.1989 X R 180/87, BStBl II 1990, 112 und vom 28.04.1983 IV R 122/79, BStBl II 1983, 566 jeweils zum AIG).

35
Der erkennende Senat versteht diese Rechtsprechung dahingehend, dass im Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung die Art, die Herkunft, der Umfang und die zeitliche Zuordnung der Verluste geklärt und abschließend entschieden werden muss. Im nachfolgenden Verfahren zur Körperschaftsteuer kommt es dann darauf an, ob die Körperschaft die Möglichkeit des § 2a Abs. 3 EStG a.F. ergreift, d.h. ob sie einen Antrag auf Abzug der Verluste stellt oder andere Betriebsstätten in diesem Staat mit positiven Einkünften unterhält, die zu einer Saldierung führen würden.

36
Die Feststellungsbescheide des Finanzamts vom xx.xx.xxxx für 1998, vom xx.xx.xxxx für 1996 (3.372.260 DM) und der berichtigte Sammelfeststellungsbescheid vom xx.xx.xxxx für die Streitjahre 1997 (4.338.387 DM) und 1998 (4.702.381 DM) stellten die Verluste aus der europäischen Betriebsstätte auf Ebene der KG anteilig für die Klägerin gesondert fest. Diesen Mitteilungen waren jeweils auch Berechnungsgrundlagen für die jeweiligen Jahre beigefügt.

37
Der Betriebsprüfer brachte durch seine Wortwahl im Bericht vom xx.xx.xxxx über die bei der KG durchgeführte Außenprüfung eindeutig zum Ausdruck, dass er die nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. abziehbaren Verluste auf Ebene der KG lediglich betragsmäßig verbindlich festgestellt habe. Ein tatsächlicher Abzug der Verluste hänge jedoch von weiteren Voraussetzungen ab, die vom für den jeweiligen Gesellschafter der KG zuständigen Veranlagungsfinanzamt – dem beklagten Finanzamt – zu prüfen und entscheiden seien und einen entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen voraussetzen.

38
Diese Rechtsansicht des Finanzamts kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass die im Feststellungsbescheid für die Hinzurechnung vorgesehenen Spalten und Zellen (Anlage 1, 2, 3 B V Spalte 6 Buchstabe b) nicht ausgefüllt sind. Die Beifügung der Anlagen zum Sammelfeststellungsbescheid sollte nach Auffassung des Gerichts nur den Berechnungsweg des Betriebsprüfers aufzeigen und deutlich machen, dass sich das für die Besteuerung der KG zuständige Finanzamt dessen Feststellungen anschließt.

39

2. Die der Hinzurechnung unterliegenden und noch nicht hinzugerechneten (verbleibenden) Beträge nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. sind gesondert festzustellen.

40
Nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. können unter weiteren Voraussetzungen Verluste aus gewerblicher Tätigkeit aus einer in Y belegenen Betriebsstätte auf Antrag bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden. Soweit diese Beträge nicht nach den Sätzen 3 und 4 des § 2a Abs. 3 EStG a.F. wieder hinzugerechnet wurden, sind sie gesondert festzustellen. Hierbei gilt § 10d Abs. 3 EStG a.F. (jetzt § 10d Abs. 4 EStG vgl. § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG in der Fassung vom 22.12.1999) entsprechend.

41
3. Ein Erlass der Feststellungsbescheide war am xx.xx.xxxx trotz der zwischenzeitlich eingetretenen Festsetzungsverjährung nach § 181 Abs. 5 AO zulässig.

42
Eine gesonderte Feststellung gemäß § 181 Abs. 5 Satz 1 AO kann auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Gemäß § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ist hierauf im Feststellungsbescheid hinzuweisen.

43
Unter Anwendung dieser Grundsätze standen den streitgegenständlichen Feststellungsbescheide der Jahre 1996 bis 1998 keine Vorschriften der Abgabenordnung entgegen.

44
a) Die reguläre Feststellungsfrist war im Zeitpunkt des Erlasses der Feststellungsbescheide am xx.xx.xxxx bereits abgelaufen.

45
Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO ist eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Feststellungsfrist abgelaufen ist. Die Feststellungsfrist beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist, wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 AO später beginnt. Steuererklärung im Sinne des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO ist auch die Erklärung zur gesonderten Feststellung (§ 181 Abs. 1 Satz 2 AO). Für die gesonderte Feststellung nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. besteht gemäß § 181 Abs. 2 Satz 1 AO eine Erklärungspflicht. Demnach hat eine Erklärung zur gesonderten Feststellung abzugeben, wem der Gegenstand der Feststellung ganz oder teilweise zuzurechnen ist. Unerheblich ist, dass die gesonderte Feststellung nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. nicht ausdrücklich in § 181 Abs. 2 Satz 2 AO erwähnt wird, da diese Vorschrift keine abschließende Konkretisierung der Erklärungspflicht enthält (vgl. BFH-Urteil vom 10.07. 2008 IX R 90/07, BStBl II 2009, 816 zu § 10d EStG). Eine eigenständige Erklärung oder ein Formularvordruck hinsichtlich der gesonderten Feststellung nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. ist nicht vorgesehen, da sich die Feststellungen in der Regel aus anderen Feststellungs- oder Steuerbescheiden ergeben.

46
Unter Anwendung dieser Rechtsgrundsätze war die Feststellungsfrist für die gemäß § 2a Abs. 3 EStG a.F. festzustellenden Verluste zum Schluss der Veranlagungszeiträume 1996 bis 1998 bei Erlass der streitgegenständlichen Feststellungsbescheide spätestens mit Ablauf des Jahres 2005 grundsätzlich abgelaufen.

47
Allgemeine Ablaufhemmungen nach § 171 AO sind vorliegend nicht ersichtlich. Die für Verlustfeststellungen nach § 2a EStG a.F. geltende besondere Ablaufhemmung des § 10d Abs. 4 Satz 6, 1. Halbsatz EStG (vgl. BFH-Urteil vom 20. 11.2012 IX R 30/12, BFH/NV 2013, 808) ist im Streitfall nicht anwendbar, da hiervon nur offene Fälle betroffen sind, deren Feststellungsfrist bei Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2007 (BGBl I 2006, 2878) am xx.xx.xxxx noch nicht abgelaufen war (§ 52 Abs. 25 Satz 5 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007).

48
b) Die gesonderte Feststellung des am Schluss des Veranlagungszeitraums 1998 bestehenden Hinzurechnungsbetrags nach § 2a Abs. 3 EStG war für die Festsetzung der Körperschaftsteuer 1999 jedoch von Bedeutung. Dabei ist die Vorschrift des § 2a Abs. 3 EStG a.F. im Jahr 1999 trotz Aufhebung der Absätze 2 und 3 des § 2a EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom xx.xx.xxxx (BStBl I 1999, 304) anzuwenden, da der Gesetzgeber in § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG in der Fassung vom xx.xx.xxxx eine Weitergeltung der Vorschrift zur Nachbesteuerung bis zum Veranlagungszeitraum 2008 angeordnet hatte. Die Nachbesteuerung ist zwischenzeitlich unbeschränkt möglich.

49
c) Die Feststellung des verbleibenden Betrags nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. löste im Jahr 1999 nach strittiger Auffassung des Finanzamts eine Hinzurechnung von 12.313.028 DM aus. Für die Körperschaftsteuerfestsetzung des Jahres 1999 ist die Verjährung nach § 171 Abs. 3a Satz 1 AO gehemmt, da die Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom xx.xx.xxxx (Az. 1 K 274/20) Revision eingelegt hat und dieses Verfahren unter dem Az. I R 15/22 beim BFH anhängig ist.

50
d) Das Finanzamt hat im Streitfall in den Bescheiden unter Punkt C. einen ausdrücklichen Hinweis auf § 181 Abs. 5 AO erteilt.

51
e) Darauf, dass die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des Verlustvortrags pflichtwidrig unterlassen hat (§ 10d Abs. 4 Satz 6 2. HS EStG), kommt es im Streitfall nicht an, da diese einschränkende Regelung gemäß § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 nur anzuwenden ist, sofern die Feststellungsfrist am xx.xx.xxxx – wie im Streitfall – nicht bereits abgelaufen war. Ungeachtet dessen liegt ein pflichtwidriges Unterlassen vor, da das Finanzamt keine Verlustfeststellungsbescheide erlassen hat, obwohl ihm dies möglich gewesen wäre, weil ihm die Verluste aus den Mitteilungen des Finanzamts und den Feststellungen der Betriebsprüfung bekannt waren.

52
4. Dem Erlass der streitgegenständlichen Feststellungsbescheide steht die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 Satz 1 AO nicht entgegen.

53
Nach § 173 Abs. 2 Satz 1 AO können abweichend von Absatz 1 Steuerbescheide, soweit sie auf Grund einer Außenprüfung ergangen sind, nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt.

54
Grundgedanke dieser Vorschrift ist, dass nach Durchführung einer Außenprüfung davon auszugehen ist, dass der Finanzbehörde alle Tatsachen, die für die Steuerfestsetzung von Bedeutung sind, bekannt sind (vgl. Rüsken in Klein, AO, § 173, Rn 141). Nach dem klaren Wortlaut der Vorschrift findet die Änderungssperre nur auf beabsichtigte Änderungen im Sinne des § 173 Abs. 1 AO Anwendung. Sie greift dagegen nicht ein, wenn die Änderung auf § 174 Abs. 3 AO, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO oder auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe c AO gestützt wird bzw. werden kann (vgl. Rüsken in Klein, AO, § 173, Rn 143). Dabei wird die Änderungssperre nicht durch die Außenprüfung als solche, sondern durch die aufgrund der Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide ausgelöst (vgl. Rüsken in Klein, AO, § 173, Rn 152, m.w.N.). Diese aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide dürfen nicht geändert werden, sofern sie den Prüfungsgegenstand betreffen (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.1988 VI R 21/85, BStBl II 1989, 193). Sinn und Zweck der Vorschrift ist es eine schrittweise Auswertung der Feststellungen der Außenprüfung durch mehrfache Änderungen der Bescheide zu unterbinden. Die Änderungssperre gilt für Änderungen zu Ungunsten wie zu Gunsten des Steuerpflichtigen, für Änderungsbescheide genauso wie für Erstbescheide (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 01.12.1997 VR 56/94, BStBl II 1998, 367). Ein Erlass eines erstmaligen Bescheides bleibt davon jedoch unberührt (vgl. BFH-Urteil vom 31.08.1990 VI R 78/86, BStBl II 1991, 537).

55
Nach diesen Grundsätzen konnte das beklagte Finanzamt die streitgegenständlichen Feststellungsbescheide am xx.xx.xxxx erlassen, da diese nicht auf der bei der Klägerin für die Jahre 1996

bis 1998 durchgeführten Außenprüfung beruhen, sondern am xx.xx.xxxx erstmalig vom Finanzamt erlassen wurden; sie waren nicht auf die Änderungsgrundlage des § 173 Abs. 1 AO gestützt.

56
Vielmehr hat das Finanzamt im Verlauf des finanzgerichtlichen Verfahrens betreffend den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 (erstmalig) erkannt, dass eine Hinzurechnung der ausländischen Verluste nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. unter Umständen nur möglich ist, sofern diese gesondert festgestellt worden sind. Durch den Erlass der streitgegenständlichen Bescheide hat das Finanzamt für die Jahre 1996 bis 1998 die bislang unterlassenen gesonderten Feststellungen der Verluste aus der europäischen Betriebsstätte der KG entsprechend nachgeholt.

57
Auch der ausdrückliche Hinweis auf § 180 Abs. 5 AO löst die Änderungssperre nicht aus, sondern hat zu erfolgen um die gesetzlichen Vorgaben dieser Vorschrift zu erfüllen.

II.

58
Dagegen sind die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 2a Abs. 3 EStG a.F. in den Streitjahren nicht gegeben, da die Klägerin den erforderlichen Antrag in den Streitjahren weder ausdrücklich noch konkludent gestellt hat.

§ 2a Abs. 3 Sätze 1 bis 5 EStG a.F. lauten wie folgt:

[1] Sind nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen aus einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte stammende Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit von der Einkommensteuer zu befreien, so ist auf Antrag des Steuerpflichtigen ein Verlust, der sich nach den Vorschriften des inländischen Steuerrechts bei diesen Einkünften ergibt, bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen, soweit er vom Steuerpflichtigen ausgeglichen oder abgezogen werden könnte, wenn die Einkünfte nicht von der Einkommensteuer zu befreien wären, und soweit er nach diesem Abkommen zu befreiende positive Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit aus anderen in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätten übersteigt. [2] Soweit der Verlust dabei nicht ausgeglichen wird, ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 10d der Verlustabzug zulässig. [3] Der nach den Sätzen 1 und 2 abgezogene Betrag ist, soweit sich in einem der folgenden Veranlagungszeiträume bei den nach diesem Abkommen zu befreienden Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit aus in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätten insgesamt ein positiver Betrag ergibt, in dem betreffenden Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wieder hinzuzurechnen. [4] Satz 3 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass nach den für ihn geltenden Vorschriften des ausländischen Staates ein Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden kann. [5] Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums nach den Sätzen 3 und 4 der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete (verbleibende) Betrag ist gesondert festzustellen; § 10d Abs. 3 gilt entsprechend.

59
Der Antrag kann durch schlüssiges Verhalten des Steuerpflichtigen gestellt werden (ständige Rechtsprechung so z.B. BFH-Urteil vom 11.12.1997 V R 50/94, BStBl II 1998, 420).

60
§ 2a Abs. 3 EStG a.F. enthält keine ausdrückliche Antragsfrist. Nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen kann ein Antrag nach Eintritt der formellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum, auf den er sich beziehen soll, nicht mehr wirksam gestellt werden. Auch eine unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Steuerfestsetzung wird formell bestandskräftig, so dass nicht auf die Änderbarkeit nach § 164 Abs. 2 AO abzustellen ist; auf die Unabänderbarkeit des Bescheides kommt es indes nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.1997 V R 50/94, BStBl II 1998, 420 und ebenso Finanzgericht München vom 02.05.1996 14 K 1456/94, EFG 1996, 1064; a.A. Weber-Grellet in DStR 1992, 1417).

61
Bei den streitigen Feststellungen der ausländischen Verluste nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. verkennt das beklagte Finanzamt, dass die weiteren Voraussetzungen für den Abzug der ausländischen Verluste auf

Ebene der Klägerin bei der Körperschaftsteuerveranlagung zu prüfen waren und nicht bereits mit den für die KG vom zuständigen Finanzamt erlassenen (Sammel-)Feststellungsbescheiden anzunehmen waren.

62
Die Klägerin hat explizit keinen Antrag nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. für die Berücksichtigung der Verluste der europäischen Betriebsstätte der KG gestellt. Den Körperschaftsteuererklärungen der Streitjahre ist ein solcher Antrag nicht zu entnehmen. Hierzu hätte die Klägerin in Zeile 53 ("Davon ab/Dazu: Abzug/Hinzurechnung nach § 2a Abs. 2 und 4 EStG") der Körperschaftsteuererklärung (KSt 1 A) Angaben zu der Höhe der abzuziehenden ausländischen Verluste machen müssen. Die Körperschaftsteuererklärungen der Klägerin für die Jahre 1996 bis 1998 enthalten in der maßgeblichen Zeile jedoch keine Angaben.

63
Das Gericht konnte nicht feststellen, dass die Klägerin in den Streitjahren tatsächlich Verluste aus der europäischen Betriebsstätte nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. in Abzug gebracht hat. Auch das Finanzamt war in der mündlichen Verhandlung nicht in der Lage, den Abzug der ausländischen Verluste anhand der Bilanzen und zusätzlichen Anlagen schlüssig darzulegen. Infolgedessen kann ein tatsächlicher Abzug der ausländischen Verluste eine Antragstellung durch schlüssiges Handeln nicht begründen. Die Körperschaftsteuererklärungen 1996 bis 1998 geben den Steuerbilanzverlust nicht aufgeschlüsselt in einer Summe an. Aus der Körperschaftsteuererklärung der Streitjahre lässt sich dabei nicht entnehmen, welche Beträge im Einzelnen tatsächlich in Ansatz gebracht und als körperschaftsteuerlicher Verlust der Klägerin in den Streitjahren gesondert festgestellt wurden. Die Aussage des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung am xx.xx.xxxx vor dem Finanzgericht Nürnberg im Verfahren 1 K 274/20, dass er davon ausgehe, dass der "Verlust rechnerisch im Jahresüberschuss enthalten" sei, ist für sich genommen noch kein Nachweis für einen tatsächlichen Abzug der Verluste aus der europäischen Betriebsstätte der KG in den Streitjahren. In der mündlichen Verhandlung am xx.xx.xxxx widersprach der steuerliche Vertreter der Klägerin seiner früheren Aussage. Er könne gerade nicht bestätigen, dass die ausländischen Verluste im erklärten Steuerbilanzverlust der Jahre 1996 bis 1998 enthalten seien. Auch der Aktenvermerk vom xx.xx.xxxx vermag einen solchen Nachweis nicht zu führen, sondern dokumentiert nur ein Zahlenwerk des Finanzamts. Nach Aktenlage sind bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte in den jeweiligen Streitjahren tatsächlich keine ausländischen Verluste aus der europäischen Betriebsstätte der KG in Abzug gebracht worden, jedenfalls werden diese in keinem der Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1996 bis 1998 ausgewiesen. Ferner spricht gegen eine Berücksichtigung der europäischen Verluste, dass bei der Klägerin bereits Verluste in dreistelliger Millionenhöhe (DM) aufgelaufen sind und ein Steuerstundungseffekt – wie ihn der Gesetzgeber durch die Regelung des § 2a Abs. 3 EStG a.F. vorgesehen hat – durch die Berücksichtigung des Verlustes aus der europäischen Betriebsstätte der KG nicht eintreten konnte. Der antragsgebundene Verlustabzug war für die Klägerin demzufolge wirtschaftlich nicht sinnvoll, da sie vom Abzug des ausländischen Verlustes nicht profitiert hätte und folgerichtig mit einer späteren Hinzurechnung rechnen musste.

64
Dem Finanzamt ist nicht darin zu folgen, dass in der Besprechung mit einer Angestellten der Klägerin am xx.xx.xxxx ein Antrag auf Berücksichtigung des ausländischen Verlustes nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. zu sehen ist. Der Inhalt dieser Besprechung wird ausschließlich durch den Aktenvermerk vom xx.xx.xxxx aus der Sicht des Finanzamts wiedergegeben. Das dortige Zahlenwerk spiegelt die Meinung des Beklagten wider und kann vom Gericht nicht verifiziert werden. Dieses Gespräch fand zwischen Mitarbeitern des Finanzamts und einer Mitarbeiterin der Steuerabteilung der Klägerin, statt. Ein gesetzlicher Vertreter der Klägerin war daran nicht beteiligt. Ferner konnte die Klägerin zu diesem Zeitpunkt wirksam keinen entsprechenden Antrag stellen, da die formelle Bestandskraft der Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1996 bis 1998 bereits eingetreten war.

65
Desgleichen lässt sich dem vorliegenden sonstigen Schriftverkehr mit dem Finanzamt und den Behördenakten nicht entnehmen, dass die Klägerin von der Möglichkeit der Antragstellung nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. in den Streitjahren Gebrauch gemacht hat.

III.

66

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

IV.

67
Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren diente der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO).

V.

68
Die Revision wird zugelassen, da die maßgebliche Rechtsfrage, welche Bindungswirkungen für die Besteuerung nach § 2a EStG a.F. sich aus einem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung ergeben können, noch nicht hinreichend geklärt ist (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Das anhängige Revisionsverfahren (BFH, I R 15/22) betrifft das die Streitjahre folgende Jahr 1999, in dem die hier festgestellten Verluste nach § 2a EStG a. F. hinzugerechnet werden. Die Rechtsfrage lässt sich abschließend nur in einer Gesamtschau der beiden Verfahren beurteilen.