
Datum: 17.01.2007
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 2490/04 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2007:0117.7K2490.04F.00

Tenor:

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2000 vom 19.04.2002 in Gestalt des Bescheides vom 04.01.2005 wird dahingehend abgeändert, dass die im Bescheid enthaltene Feststellung: "Es wird festgestellt, dass der Beteiligte Herr C am 29. Februar 2000 die in der Schweiz belegene Betriebsstätte entgeltlich übertragen hat (§ 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG)." ersatzlos aufgehoben wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Die Gesellschaft hat ihren Sitz in Z-Stadt. An der Gesellschaft waren beteiligt die A Vertriebs GmbH als Komplementärin ohne Einlage und als Kommanditisten der Beigeladene, Herr C, mit einer Kommanditeinlage von 80 v. H. und Herr D mit einer Kommanditeinlage von 20 v. H..

2

Ausweislich des § 2 des Gesellschaftsvertrages vom 4. Dezember 1996 ist Gegenstand und Zweck des Unternehmens - bezogen auf ein gemäß Vertragshändler-Vertrag definiertes Teil-Gebiet in der Schweiz - der Direktvertrieb (Handel) von Produkten sowie die Bereitstellung und Ausführung von damit verbundenen Dienstleistungen aller Art. Die Gesellschaft erbringt ihre Tätigkeit durch ihre in der Schweiz eingerichtete, unselbständige Niederlassung (Betriebsstätte). Auf den weiteren Inhalt des Gesellschaftsvertrages wird verwiesen.

3

Die Klägerin begann ihre Tätigkeit zum 1. März 1997. Sie hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. März jeden Jahres bis zum 28. (bzw. 29.) Februar des nachfolgenden Jahres.	4
Mit Vertrag vom 25. Februar 2000 verkaufte und übertrug der Beigeladene im Wege der Sonderrechtsnachfolge seinen Gesellschaftsanteil an der Klägerin mit wirtschaftlicher Wirkung zum 29. Februar 2000, 23 Uhr an die A (Nord-Schweiz) Vertriebs AG, Schweiz. Gemäß § 2 dieses Vertrages entsprach der Kaufpreis dem Verkehrswert des Gesellschaftsanteils. Auf den weiteren Inhalt des Kauf- und Übertragungsvertrages wird verwiesen.	5
In der Erklärung zur gesonderten - und einheitlichen - Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung und die Eigenheimzulage für das Jahr 2000 erklärte die Klägerin laufende inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 5.456 DM. Aus der in der Schweiz belegenen Betriebsstätte erklärte sie in Zeile 77 der Erklärung einen Verlust in Höhe von ./.287.617 DM, der sich ausweislich der Zeilen 82 und 83 wie folgt zusammensetzte: Verlust aus gewerblichen Betriebsstätten (§ 2 a Abs. 3 S. 1 Einkommensteuergesetz -EStG-) in Höhe von ./.658.450 DM, Gewinne aus gewerblichen Betriebsstätten in Höhe von 370.833 DM. Der Verlust in Höhe von ./. 658.450 DM wurde zu 80% = ./. 526.760 DM dem Beigeladenen zugerechnet, der Gewinn in Höhe von 370.833 DM wurde zu 100% dem Beigeladenen zugerechnet.	6
Mit Bescheid vom 11. Januar 2002 stellte der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen für 2000 erklärungsgemäß fest. Dem Beigeladenen wurden nach § 2 a Abs. 3 EStG berücksichtigungsfähige Beträge vor Anwendung des § 15 a EStG in Höhe von ./. 155.927 DM (= ./. 526.760 DM + 370.833 DM) zugerechnet. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 Abgabenordnung -AO-.	7
Nach Anhörung der Klägerin erließ der Beklagte am 19. April 2002 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. In diesem Änderungsbescheid wurde folgende zusätzliche Feststellung getroffen:	8
"Es wird festgestellt, dass der Beteiligte Herr C am 29. Februar 2000 die in der Schweiz belegene Betriebsstätte entgeltlich übertragen hat (§ 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG)."	9
In der Anlage zum geänderten Bescheid führt der Beklagte u. a. aus, der Verkauf der Kommanditanteile von Herrn C an die A (Nord-Schweiz) Vertriebs AG stelle eine Übertragung der ausländischen Betriebsstätte dar und löse die Rechtsfolgen des § 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG aus. Eine Beschränkung des Anwendungsbereichs auf ausländische Betriebsstätten im engeren Sinne und Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften sehe das Gesetz nicht vor.	10
Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein mit der Begründung, dass im Streitfall nur Anteile an einer inländischen Personengesellschaft entgeltlich übertragen worden seien und nicht - wie § 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG voraussetze - eine ausländische Betriebsstätte (Hinweis auf Wied in Blümich, EStG Kommentar, zu § 2 a EStG Rz. 139). Abzustellen sei nach der geltenden Einheitstheorie nicht auf die einzelnen Gesellschafter, sondern auf die Personengesellschaft, die für die Einkommensteuer insoweit Steuerrechtssubjekt sei und die Besteuerungstatbestände verwirkliche, welche den Mitunternehmern für die Besteuerung zuzurechnen seien. Es fehle an einer Änderung der rechtlichen Qualität des Rechtsträgers, da die Betriebsstätte in der Schweiz weiterhin der inländischen Personengesellschaft zuzurechnen sei.	11

Mit Einspruchsentscheidung vom 22. März 2004 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Zur Begründung führte er aus: Die Veräußerung der Anteile an der Klägerin, die Inhaberin einer ausländischen Betriebsstätte sei, löse die Zurechnung der bislang abgezogenen Verluste gemäß § 2 a Abs. 4 EStG aus. Dabei sei § 2 a Abs. 4 EStG nur als Ergänzungstatbestand zu § 2 a Abs. 3 S. 3 EStG zu verstehen. Die Vorschrift erfasse nur Verluste, die nicht schon von der Hinzurechnung nach § 2 a Abs. 3 S. 3 EStG erfasst würden. Die Regelungen in § 2a EStG seien auch für Mitunternehmensschaften anwendbar. Dabei sei die Vorschrift des § 2 a EStG personenbezogen zu betrachten. Die Tatsache, dass im Streitfall zivilrechtlich nicht die Betriebsstätte, sondern nur ein Anteil einer Personengesellschaft veräußert worden sei und der Rechtsträger der ausländischen Betriebsstätte keinen Wechsel erfahren habe, führe zu keinem anderen Ergebnis. Nach dem Zweck der Regelung sei die wirtschaftliche und nicht die zivilrechtliche Betrachtungsweise von Bedeutung. In § 2 a Abs. 4 EStG sei die sofortige Nachversteuerung aller bislang abgezogenen Verluste geregelt worden, um eine Umgehung der Hinzurechnung nach § 2 a Abs. 3 S. 3 EStG im Falle der Umwandlung oder Übertragung einer Betriebsstätte zu vermeiden (Hinweis auf BT-Drs. 14/2070 vom 11. November 1999). Die Nachversteuerungspflicht habe denjenigen zu treffen, der im Vorfeld auch das Recht zur Berücksichtigung der Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte gehabt habe (Prinzip der Personenidentität). Die tatbestandlichen Voraussetzungen seien - wie im Streitfall geschehen - im Feststellungsverfahren gemäß § 180 AO zu treffen, die Verlustverrechnungsbeschränkungen und -anträge des § 2 a Abs. 1 bis 3 EStG würden sich jedoch erst bei der Einkommensteuerveranlagung der einzelnen Mitunternehmer auswirken.	12
Hiergegen richtet sich die am 27.04.2004 beim Finanzgericht Düsseldorf eingegangene Klage. Der Briefumschlag, in dem sich die Klageschrift befand, wurde am 21.04.2004 (Mittwoch) von der Deutschen Post abgestempelt (vgl. Blatt 15 der Gerichtsakte).	13
In dem Schriftsatz vom 19.07.2004 beantragte die Klägerin hinsichtlich der Klagefrist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 Finanzgerichtsordnung -FGO-. Die Klageschrift sei am 21.04.2004 bei der Deutschen Post am Hauptbahnhof Düsseldorf als Einschreiben mit Rückschein aufgegeben worden (vgl. Blatt 23 der Gerichtsakte).	14
Zur Begründung der Klage trägt die Klägerin vor:	15
Der Verkauf der Kommanditanteile führe nicht zu einer Übertragung der ausländischen Betriebsstätte im Sinne von § 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG. Diese Vorschrift setze den entgeltlichen Übergang der Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte auf einen anderen Rechtsträger voraus (Hinweis auf Wied in Blümich, § 2 a EStG Anm. 164). Ein solcher Rechtsträgerwechsel sei hier nicht gegeben. Träger der Betriebsstätte sei weiterhin die Personengesellschaft. Die Veräußerung der Anteile an einer deutschen GmbH & Co. KG sei allein nach § 2 a Abs. 3 S. 3 EStG zu beurteilen. Es werde auch auf das BFH-Urteil vom 30.04.1991 VIII R 68/86, BStBl II 1991, 873 hingewiesen.	16
Die Klägerin beantragt,	17
den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2000 vom 19. April 2002 dahingehend abzuändern, dass die im Bescheid enthaltene Feststellung über den Tatbestand der Nachversteuerung gemäß § 2 a Abs. 4 EStG ersatzlos gestrichen wird;	18
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	19
	20

Der Beklagte beantragt,	
die Klage abzuweisen;	21
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	22
Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung. Außerdem führt er aus: Das von der Klägerin zitierte Urteil des BFH sei auf den Streitfall nicht anwendbar. Der Sachverhalt sei zum einen anders als im Streitfall, zum anderen betreffe das Urteil noch die Regelung des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft -AuslInvG-. Die Frage des Verlustabzuges nach § 2 a EStG werde nicht auf der Ebene der Personengesellschaft geregelt, sondern jeder einzelne Gesellschafter beantrage für sich alleine die Berücksichtigung der Verluste. Die daraus resultierende Nachversteuerungspflicht müsse daher auch den betreffenden Gesellschafter treffen.	23
Durch Bescheid vom 4. Januar 2005 hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung des angefochtenen Bescheides auf.	24
<u>Entscheidungsgründe</u>	25
Die Klage ist zulässig.	26
Die Klägerin hat zwar die Klagefrist von einem Monat (vgl. § 47 Abs. 1 S. 1 FGO) ab Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung vom 22.03.2004 versäumt, denn die Klageschrift ist erst am 27.04.2004 - einen Tag nach Fristablauf - beim Finanzgericht Düsseldorf eingegangen. Die Klagefrist begann am 26.03.2004 0:00 Uhr (Freitag) und endete am 26.04.2004 (Montag) 24:00 Uhr (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO, §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2, 193 Bürgerliches Gesetzbuch -BGB-).	27
Der Klägerin wird aber Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 Abs. 2 S. 4 FGO gewährt. Nach dieser Vorschrift kann Wiedereinsetzung auch ohne Antrag gewährt werden, wenn die versäumte Rechtshandlung innerhalb der Antragsfrist von zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses nachgeholt wurde. Dies ist im Streitfall geschehen. Die Klageschrift ist innerhalb der Antragsfrist bei Gericht eingegangen. Auch die übrigen Voraussetzung für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sind erfüllt. Die Klägerin war ohne Verschulden verhindert, die Klagefrist einzuhalten. Die Fristversäumnis beruht ausschließlich auf Verzögerungen bei der Briefbeförderung durch die Deutsche Post AG. Die Sendung war ordnungsgemäß frankiert und adressiert. Der Prozessbevollmächtigte durfte darauf vertrauen, dass seine am 21.04.2004 (Mittwoch) aufgegebene Klageschrift innerhalb der normalen Laufzeit beim Finanzgericht eintrifft. Dies ist nach Auskunft der Post bei Einschreiben der nächste Werktag (95% der Lieferungen).	28
Die Klägerin war gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt. Die Klagebefugnis der Personengesellschaft leitet sich nicht aus einer eigenen materiell-rechtlichen Beschwer der Gesellschaft ab. Sie ist vielmehr ein Fall der gesetzlichen Prozessstandschaft, die ihren Grund im Gesellschaftsrecht hat (BFH-Beschluss vom 31. Januar 1992 VIII B 33/90, BFHE 167, 5, BStBl II 1992, 559).	29
Die Klägerin hat auch ein Rechtsschutzbedürfnis (40 Abs. 2 FGO). Die vom Beklagten getroffene Feststellung: "Es wird festgestellt, dass der Beteiligte Herr C am 29. Februar 2000 die in der Schweiz belegene Betriebsstätte entgeltlich übertragen hat (§ 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG)" ist geeignet, die Interessen der am Verfahren Beteiligten zu berühren, denn der	30

Beklagte beruft sich darauf, dass diese Feststellung gemäß § 182 Abs. 1 AO Bindungswirkung für den entsprechenden Einkommensteuerbescheid des Beigeladenen entfaltet.

Die Klage ist auch begründet.

31

Der angefochtene Feststellungsbescheid in Gestalt des während des Klageverfahrens ergangene Änderungsbescheids vom 4. Januar 2005 ist insoweit rechtswidrig und verletzt den Beigeladenen in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 Finanzgerichtsordnung -FGO -), als der Bescheid die Feststellung enthält: "Es wird festgestellt, dass der Beteiligte Herr C am 29. Februar 2000 die in der Schweiz belegene Betriebsstätte entgeltlich übertragen hat (§ 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG)".

32

Dabei kann dahinstehen, ob der Verkauf von Anteilen an einer inländischen Personengesellschaft mit einer ausländischen Betriebsstätte den Tatbestand des § 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG tatsächlich erfüllt, weil die Übertragung des Mitunternehmeranteils - wirtschaftlich betrachtet - auch die anteilige Übertragung des Betriebsstättenvermögens bedeutet (so der Beklagte, vgl. auch Mössner in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 2 a EStG Rz. F 22) oder ob in einem solchen Fall - entsprechend dem Wortlaut des § 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG - keine Übertragung vorliegt, weil zivilrechtlich die Wirtschaftsgüter der ausländischen Betriebsstätte nicht auf einen anderen Rechtsträger übergehen, sondern bei der Klägerin verblieben sind (so die Klägerin, vergleiche auch Wied in Blümich, Einkommensteuergesetz, § 2 a EStG Rz. 164).

33

Auf die Beantwortung dieser Frage kommt es im Streitfall nicht an, weil der Beklagte nicht ermächtigt war, die angefochtene Feststellung bezüglich des Beigeladenen zu treffen.

34

Das Gericht verkennt dabei nicht, dass bei einer Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der vom Beklagten getroffenen Feststellung nicht nur von deren Wortlaut auszugehen ist. Denn der Satz "Es wird festgestellt, dass der Beteiligte Herr C am 29. Februar 2000 die in der Schweiz belegene Betriebsstätte entgeltlich übertragen hat (§ 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG)", entspricht isoliert betrachtet - wie zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist - nicht den Tatsachen. Der Beigeladene hat zivilrechtlich seine Anteile an der Klägerin - einer inländischen Personengesellschaft - veräußert und nicht die ausländische Betriebsstätte der Klägerin. Bei Ermittlung des Regelungsgehalts eines Steuerbescheids ist aber nicht nur dessen Verfügungsteil, sondern es sind auch vorhandene Anlagen zum Bescheid zu berücksichtigen (vgl. BFH-Beschluss vom 26. April 2005 I B 159/04, BFH/NV 2005, 1560). Unter Einbeziehung der Erläuterung in der Anlage zum Bescheid wird deutlich, dass der Beklagte durch seine Feststellung sicherstellen wollte, dass der Verkauf der Kommanditanteile von dem Beigeladenen an die A (Nord-Schweiz) Vertriebs AG zum selben steuerrechtlichen Ergebnis führt, wie die entgeltliche Übertragung einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte. Die Feststellung sollte nach dem Willen des Beklagten die Rechtsfolge nach sich ziehen, dass die bisher bei dem Beigeladenen in den Vorjahren nach § 2 a Abs. 3 EStG abgezogenen Verluste im Veranlagungszeitraum der Übertragung dem Gesamtbetrag der Einkünfte des Beigeladenen wieder hinzugerechnet werden.

35

Der Inhalt dieser vom Beklagten getroffenen Feststellung ist weder zulässig noch notwendig.

36

Gemäß § 179 Abs. 1 AO werden die Besteuerungsgrundlagen abweichend von § 157 Abs. 2 AO durch Feststellungsbescheid nur dann gesondert und gemäß § 182 Abs. 1 AO mit Bindungswirkung für den Folgebescheid festgestellt, wenn und soweit dies in der

37

Abgabenordnung oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist.

Eine solche gesetzliche Bestimmung, die den Beklagten zu der getroffenen Feststellung befugt, ist nicht ersichtlich. 38

Die Vorschrift des § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO kommt als Ermächtigungsgrundlage nicht in Betracht. 39

Danach werden einkommensteuerpflichtige Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Zwar sind an den Einkünften der Klägerin mehrere Personen beteiligt. Die getroffenen Feststellung, dass der Beigeladene am 29. Februar 2000 die in der Schweiz belegene Betriebsstätte entgeltlich übertragen hat (§ 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG), betrifft aber keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte. Durch den Verweis auf § 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG macht der Beklagte deutlich, dass seine Feststellung Einkünfte betreffen soll, die von der Einkommensteuer nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu befreien sind. 40

Eine entsprechende Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ist im Streitfall ebenfalls nicht möglich. 41

Gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ist § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO zwar entsprechend anzuwenden, soweit die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen von Bedeutung sind. Diese Vorschrift umfasst aber nicht die vom Beklagten getroffene Feststellung, dass der Beteiligte C am 29. Februar 2000 die in der Schweiz belegene Betriebsstätte entgeltlich übertragen hat (§ 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG). 42

Zwar fallen auch Feststellungen nach § 2 a Abs. 3 und 4 EStG (früher § 2 AuslInvG) in den Anwendungsbereich des § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO (vgl. Brockmeyer in Klein, Abgabenordnung, § 180 AO Rz. 44 m. w. N.). Im Feststellungsverfahren sind aber nur - für sämtliche Feststellungsbeteiligte übereinstimmend - Feststellungen zum Vorliegen der Voraussetzungen des § 2 a EStG und damit über die Qualifizierung der Verluste als solche im Sinne dieser Vorschrift zu treffen (vgl. BFH-Beschluss vom 18.12.1989 IV B 37/89, BFH/NV 1990, 570). Es werden die Höhe der Einkünfte, ihre gewerbliche Natur, die Zuordnung zur ausländischen Betriebsstätte und ihre Befreiung durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung festgestellt (vgl. Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 2 a EStG Rz. D 117). 43

Nach diesen Vorschriften durfte der Beklagte - wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist - die Einkünfte des Beigeladenen, soweit er an den Einkünften (Verlusten) aus der ausländischen Betriebsstätte beteiligt war, einheitlich und gesondert feststellen. Ebenso durfte der Beklagte - unstreitig - feststellen, dass dem Beigeladenen - entsprechend der Erklärung - nach § 2 a Abs. 3 EStG berücksichtigungsfähige Beträge vor Anwendung des § 15 a EStG in Höhe von ./ 155.927 DM (= ./ 526.760 DM + 370.833 DM) zuzurechnen sind. Denn bei den nach § 2 a EStG berücksichtigungsfähigen Beträgen handelt es sich um (steuerfreie) Einkünfte (Verluste), die bei der Festsetzung der Einkommensteuer des Beigeladenen von Bedeutung sind. 44

Bei der darüber hinausgehenden Feststellung, dass der Beteiligte C am 29. Februar 2000 die in der Schweiz belegene Betriebsstätte entgeltlich übertragen hat (§ 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG) 45

handelt es sich bereits nicht um eine "einheitliche" Feststellung. Sie betrifft nicht sämtliche Feststellungsbeteiligte übereinstimmend, sondern nur die persönlichen Verhältnisse des Beigeladenen.

Es werden durch diese Feststellung auch keine (nach einem Abkommen zu Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen) Einkünfte gesondert festgestellt. Einkunftsbeiträge werden vom Beklagten insoweit nicht genannt. 46

Die Feststellung betrifft auch nicht andere Besteuerungsgrundlagen, die mit (nach einem Abkommen zu Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen) Einkünften im Zusammenhang stehen. Als festzustellende Besteuerungsgrundlage kommt zwar grundsätzlich die Tatsache in Betracht, dass ein Veräußerungsvorgang stattgefunden hat, der zu außerordentlichen Einkünften eines Feststellungsbeteiligten führt. Diese Feststellung hat der Beklagte indes bereits dadurch getroffen, dass die nach § 2 a Abs. 3 EStG berücksichtigungsfähigen Beträge von ./. 155.927 DM als "laufende Einkünfte und außerordentliche Einkünfte" gekennzeichnet wurden und sich aus der Anlage ESt 1,2,3 B (V) - 94 ergibt, dass sich der Betrag von ./. 155.927 DM aus einem Veräußerungsgewinn in Höhe von 370.833 DM und laufenden Einkünften in Höhe von ./. 526.760 DM zusammensetzt. 47

Die vom Beklagten bezweckte Rechtsfolge der Hinzurechnung nach § 2 a Abs. 4 EStG, die auf der Ebene der Einkommensteuerfestsetzung des Beigeladenen vorzunehmen wäre, stellt darüber hinaus keine notwendige Feststellung von Besteuerungsgrundlagen dar. Notwendige Feststellungen sind solche, die im Einzelfall in einem Feststellungsverfahren getroffen werden müssen und nicht erst im Folgeverfahren getroffen werden dürfen. Das Finanzamt ist insoweit nicht berechtigt, das Feststellungsverfahren nach den jeweiligen Zweckmäßigkeitserwägungen zu gestalten (BFH-Urteil vom 11. Juli 2006 VIII R 10/05, BFH/NV 2006, 2153 m. w. N.). Aus Sicht des Beklagten mochte es sinnvoll sein, das Ergebnis seiner rechtlichen Bewertung im Bescheid niederzulegen und in der Anlage zum Bescheid im einzelnen zu erläutern. Die Feststellung einer Rechtsansicht wird aber von § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO nicht erfasst. 48

Die vom Beklagten getroffene Feststellung war auch unter Berücksichtigung des Zwecks des Verfahrens der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nicht notwendig. Die Verselbständigung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist allgemein nie Selbstzweck, sondern hat eine dienende Funktion gegenüber der Steuerfestsetzung (vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 179 Rz. 50 ff). Danach soll die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowohl der Vereinfachung als auch der Vereinheitlichung des Besteuerungsverfahrens dienen. Die vom Beklagten getroffene Feststellung betrifft eine mögliche Hinzurechnung nach § 2 a Abs. 4 Nr. 2 i. V. m. § 2 a Abs. 3 S. 3 EStG beim Beigeladenen. Sie ist weder Basis für mehrere Steuern des Beigeladenen (sie betrifft nur die Einkommensteuer), noch betrifft sie mehrere Steuerpflichtige (sie betrifft nur den Beigeladenen). Eine dienende Funktion dieser Feststellung gegenüber der Steuerfestsetzung vermag der Senat nicht zu erkennen. 49

Andere Ermächtigungsgrundlagen für die vom Beklagten getroffene Feststellung sind nicht ersichtlich. 50

In § 1 der VO zu § 180 Abs. 2 AO ist keine ausdrückliche Regelung getroffen worden, die die Feststellung des Beklagten rechtfertigt. 51

Bei der vom Beklagten getroffenen Feststellung handelt es sich offensichtlich auch nicht um eine Feststellung gemäß § 2 a Abs. 3 S. 5 EStG. Hiernach ist nur der nicht durch Hinzurechnung verbrauchte (verbleibende) Verlust zum Ende jedes Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen. Im übrigen wäre für eine solche Feststellung das Wohnsitzfinanzamt zuständig (vgl. hierzu auch Mössner in Kirchhof/Söhn EStG § 2 a Rz. D 116).

Die Feststellung des Beklagten entfaltet für den entsprechenden Einkommensteuerbescheid des Beigeladenen auch keine Bindungswirkung nach § 182 Abs. 1 AO. Ansonsten müsste das Veranlagungsfinanzamt des Beigeladenen, auch wenn die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der Anteilsveräußerung unverändert bleiben, den Einkommensteuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO dann zwingend ändern, wenn der Beklagte seine Rechtsansicht bezüglich des Anwendungsbereichs der Vorschrift des § 2 a Abs. 4 Nr. 2 AO ändert. Das Veranlagungsfinanzamt wäre außerdem daran gehindert selbst über eine Hinzurechnung der in den Vorjahren berücksichtigten Verluste zu entscheiden, obwohl die Rechtsfolgen des § 2 a EStG von den persönlichen Verhältnissen des Beigeladenen abhängen und erst endgültig im Veranlagungsverfahren entschieden werden können. 53

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 54

Die Revision wird zum Zwecke der Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) zugelassen. 55