
Datum: 09.09.2020
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1113/17 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2020:0909.2K1113.17F.00

Tenor:

Der Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 23.02.2015, geändert durch den Bescheid vom 26.11.2015, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.03.2017, wird dahingehend geändert, dass die Passage

„Die verdeckten Einlagen erfüllen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2a Abs. 4 S. 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 S. 6 EStG.

Dies führt bei den Beteiligten, bei denen im Jahre 1997 antragsgemäß der österreichische Betriebsstättenverlust abgezogen wurde, zu einer Hinzurechnung dieses abgezogenen Verlustes in 2007 (= Hinzurechnungsbetrag). Ein darüber hinaus, den zuvor genannten Hinzurechnungsbetrag übersteigender verbleibender Gewinn, ist gem. § 32b EStG im Rahmen des pos. Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.“

ersetzt wird durch die Passage:

„Auch diese Einkünfte sind gem. § 32b EStG im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.“

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand	1
Streitig ist die Rechtmäßigkeit einer gesonderten und einheitlichen Feststellung zu einem Hinzurechnungstatbestand i.S.d. § 2a Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG in der im Streitjahr 2007 geltenden Fassung.	2
Die Klägerin ist eine inländische Kommanditgesellschaft. Gesellschafter der Klägerin sind natürliche und juristische Personen, die nur teilweise im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind. Teilweise sind diese Personen über Personengesellschaften an der Klägerin mittelbar beteiligt.	3
In den Jahren 1997 bis 2007 war die Klägerin die einzige Gesellschafterin einer in Deutschland ansässigen GmbH. Zwischen der Klägerin und der GmbH bestand eine körperschaftsteuerliche Organschaft.	4
Die GmbH war bis Ende 2007 die alleinige Kommanditistin einer in Österreich ansässigen Personengesellschaft, der A-KG. Diese erlitt im Jahr 1997 aus ihrer gewerblichen Tätigkeit in Österreich einen Verlust.	5
In ihrer Körperschaftsteuererklärung 1997 beantragte die GmbH den Abzug eines Verlusts i.H.v. 14.641.403,99 DM (= 7.486.030,99 Euro) Euro gemäß § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG in der im Jahr 1997 geltenden Fassung (im Folgenden: EStG 1997) bei der Ermittlung ihres Gesamtbetrags der Einkünfte. Sie habe aus ihrer Beteiligung an der A-KG negative österreichische Betriebsstätteneinkünfte erzielt, die nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 04.10.1954 in der Fassung des Abkommens vom 08.07.1992 (Bundesgesetzblatt Teil II 1992, 122; im Folgenden: DBA Österreich 1954/1992) in Deutschland steuerfrei seien.	6
Zunächst wurde dieser Verlustabzug von dem zuständigen Finanzamt erklärungsgemäß berücksichtigt.	7
Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der GmbH vertrat der Prüfer die Ansicht, dass der Verlustabzug zu Unrecht gewährt worden sei. Aufgrund der bestehenden Organschaft sei der Verlust nicht der GmbH, sondern ihrer Organträgerin, also der Klägerin, getrennt von anderen Einkünften zuzurechnen und auf deren Gesellschafter aufzuteilen. Steuerpflichtiger i.S.d. § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG 1997 seien die Gesellschafter der Klägerin.	8
Daraufhin wurde der Körperschaftsteuerbescheid 1997 der GmbH im Oktober 2004 dahingehend geändert, dass die Verlustberücksichtigung nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG 1997 rückgängig gemacht wurde. Der Bescheid wurde bestandskräftig.	9
Zudem erließ der Beklagte im November 2005 für die Klägerin einen Bescheid für 1997 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, in dem ein als nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. begünstigter Verlust i.H.v. 14.641.403,99 DM festgestellt wurde. Der Bescheid wurde bestandskräftig.	10
Jedenfalls bei einem Teil der Gesellschafter der Klägerin wurde bei deren persönlicher Veranlagung der auf sie entfallende Verlustanteil gemäß § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG 1997 antragsgemäß vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen und zum 31.12.1997 ein verbleibender Betrag nach § 2a Abs. 4 i.V.m. § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 gesondert	11

festgestellt.

Die gesonderten Feststellungen über den verbleibenden Betrag wurden – jedenfalls soweit die Gesellschafter der Klägerin beim Beklagten steuerlich geführt wurden – in den Folgejahren nicht fortgeschrieben. 12

Die A-KG erzielte in den Folgejahren Gewinne, die in Österreich nicht zu einer Verlustverrechnung führten. 13

Bei den Gesellschaftern der Klägerin erfolgte in den Folgejahren keine Nachversteuerung der in Anspruch genommenen Verlustbeträge gemäß § 2a Abs. 3 Satz 3 in der jeweils geltenden Fassung des EStG wegen der in Nr. 12 Buchst. b) Satz 2 des Protokolls zum Abkommen vom 24.08.2000 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Bundessteuerblatt Teil I – BStBl. I – 2000, 584, im Folgenden: DBA Österreich 2000) enthaltenen Regelung. 14

Am 20.12.2007 schloss die GmbH mit drei österreichischen Kapitalgesellschaften, deren Alleingesellschafterin sie jeweils war, einen Einbringungs- und Abtretungsvertrag, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Auf den Vertrag sollte österreichisches Recht angewendet werden. Vereinbart wurde, dass die GmbH ihren Kommanditanteil an der A-KG in drei Teile teilt und zum 31.12.2007 jeweils einen Teil des Kommanditanteils in jeweils eine der drei österreichischen Kapitalgesellschaften einbringt. Eine Gegenleistung wurde nicht vereinbart. Der GmbH wurden keine neuen Geschäftsanteile an den österreichischen Kapitalgesellschaften gewährt. 15

Der Beklagte vertrat die Ansicht, dass die Übertragung des Kommanditanteils ein Umwandlungsvorgang i.S.d. § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (im Folgenden EStG 2007) sei, der im Jahr 2007 bei den Gesellschaftern der Klägerin zu einer Nachversteuerung führe, soweit im Veranlagungszeitraum 1997 ein Verlustabzug gewährt worden war. Die in Nr. 12 Buchst. b) Satz 2 im Protokoll zum DBA Österreich 2000 geregelte Beschränkung der Hinzurechnung gelte nicht für § 2a Abs. 4 EStG. 16

Unter dem 23.03.2010 erließ der Beklagte gegenüber der Klägerin einen Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, der in hier nicht relevanten Punkten unter dem 29.06.2010 geändert wurde. 17

Darin stellte der Beklagte fest, dass die Klägerin nach DBA steuerfreie gewerbliche Einkünfte aus Betriebsstätten in Österreich erzielt habe, für die entweder der Progressionsvorbehalt in Betracht komme oder die alternativ bei der Anwendung des § 2a Abs. 3 EStG zu berücksichtigen seien. Wegen der Einzelheiten wird auf diese Feststellungsbescheide Bezug genommen. 18

Das Finanzgericht Düsseldorf hob die in den vorgenannten Bescheiden enthaltene Feststellung bezüglich der österreichischen Einkünfte mit Urteil vom 05.11.2013 (Az. 9 K 898/12 F, veröffentlicht in juris) mangels hinreichender Bestimmtheit auf. 19

Nach dem Abschluss einer Außenprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung F (Bericht vom 10.11.2014) erließ der Beklagte gegenüber der Klägerin unter dem 23.02.2015 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung– AO – 20

geänderten Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Der Beklagte traf darin folgende Feststellung (Zitat):

<p>„Einkünfte aus Gewerbebetrieb (...)“</p>	<p>...</p>	21
---	------------	----

In den vorstehenden Einkünften sind nicht enthalten: 22

<p><i>Zusätzlich zu den festgestellten Einkünften aus Gewerbebetrieb werden folgende nach DBA steuerfreie gewerbliche Einkünfte aus einer Betriebsstätte in Österreich festgestellt:</i></p>		23
<p><i>Nach DBA steuerfreie gewerbliche Einkünfte aus Betriebsstätten in Österreich in Höhe von</i></p>	<p>...</p>	
<p><i>Diese setzen sich zusammen aus laufenden Einkünften, die nicht der Abzugsbeschränkung des § 2a EStG unterliegen, für die der Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG in Betracht kommt in Höhe von:</i></p>	<p>...</p>	
<p><i>Die übrigen Einkünfte in Höhe von</i></p>	<p>78.156.627,19</p>	
<p><i>resultieren aus der Einbringung einer österreichischen Betriebsstätte in Kapitalgesellschaften mit Sitz in Österreich. Die Einbringung erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2a Abs. 4 S. 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 S. 6 EStG. Dies führt bei den Beteiligten, bei denen im Jahre 1997 antragsgemäß der österreichische Betriebsstättenverlust abgezogen wurde, zu einer Nachversteuerung des Verlustes in 2007.“</i></p>		

Der dagegen erhobenen Sprungklage (Az. 9 K 827/15 F) stimmte der Beklagte nicht zu. Daraufhin wurde das Verfahren als Einspruchsverfahren fortgeführt. 24

Während des Einspruchsverfahrens erließ der Beklagte unter dem 26.11.2015 einen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, in dem er – neben anderen hier nicht relevanten Änderungen – die Feststellungen zu den Einkünften aus Österreich wie folgt abänderte: 25

Der Satz „In den vorstehenden Einkünften sind nicht enthalten.“ entfiel. 26

Der Satz 27

„Dies führt bei den Beteiligten, bei denen im Jahre 1997 antragsgemäß der österreichische Betriebsstättenverlust abgezogen wurde, zu einer Nachversteuerung des Verlustes in 2007.“ 28

wurde ersetzt durch (Zitat):

„Dies führt bei den Beteiligten, bei denen im Jahre 1997 antragsgemäß der österreichische Betriebsstättenverlust abgezogen wurde, zu einer Hinzurechnung dieses abgezogenen Verlustes in 2007 (= Hinzurechnungsbetrag). 30

Ein darüber hinaus, den zuvor genannten Hinzurechnungsbetrag übersteigender verbleibender Einbringungsgewinn, ist gem. § 32b ESTG im Rahmen des pos. Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.“ 31

Zur Begründung ihres Einspruchs trug die Klägerin vor, dass die Kommanditanteile unentgeltlich übertragen worden seien. Es liege daher keine Einbringung, sondern eine verdeckte Einlage vor. Durch die verdeckte Einlage sei aus deutscher Sicht ein nach Art. 13, 23 Abs. 1 Buchst. a DBA Österreich 2000 steuerfreier Gewinn i.H.v. 78.156.627,19 Euro realisiert worden. 32

Die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung nach § 2a Abs. 4 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG 2007 lägen nicht vor. Eine verdeckte Einlage sei keine Umwandlung, sondern ein gewinnrealisierender Vorgang i.S.d. § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG. Auch unter Berücksichtigung der bestehenden Organschaft habe allenfalls die GmbH, nicht aber sie selbst oder einer ihrer Gesellschafter, einen Hinzurechnungstatbestand erfüllt. Die GmbH sei der unbeschränkt Steuerpflichtige i.S.d. § 2a EStG. Sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich seien Organgesellschaft und Organträger zwei unterschiedliche Rechtsträger. 33

Für das Jahr 1997 sei der Verlustabzug aufgrund der damaligen Prüfungsfeststellungen zu Unrecht auf die Ebene der Klägerin und ihrer Gesellschafter verlagert worden. Den bestandskräftigen, fehlerhaften Feststellungsbescheiden für 1997 käme keine dahingehende Bindungswirkung zu, dass die Erfüllung eines Nachversteuerungstatbestandes eine spiegelbildliche Nachversteuerung auf der gleichen Ebene auslöse. 34

Zudem stehe einer Nachversteuerung Nr. 12 Buchst. b) Satz 2 des Protokolls zum DBA Österreich 2000 entgegen. Eine Auslegung dieser Vereinbarung ergebe, dass auch die Anwendung des § 2a Abs. 4 EStG ausgeschlossen sei. 35

Sollte ein Hinzurechnungstatbestand erfüllt sein, belaufe sich der Hinzurechnungsbetrag auf 0 Euro. 36

Mit Einspruchsentscheidung vom 23.03.2017 änderte der Beklagte die Feststellungen zu den „übrigen Einkünften“ wie folgt ab (Zitat; Änderungen vom Gericht unterstrichen): 37

<i>Die übrigen Einkünfte in Höhe von</i>	<i>78.156.627,19</i>	38
--	----------------------	----

<p><u>resultieren aus der verdeckten Einlage von Kommanditanteilen durch eine Tochterkapitalgesellschaft (= GmbH) der KG in drei Kapitalgesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich. Die verdeckten Einlagen erfüllen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2a Abs. 4 S. 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 S. 6 EStG.</u></p> <p><i>Dies führt bei den Beteiligten, bei denen im Jahre 1997 antragsgemäß der österreichische Betriebsstättenverlust abgezogen wurde, zu einer Hinzurechnung dieses abgezogenen Verlustes in 2007 (= Hinzurechnungsbetrag). Ein darüber hinaus, den zuvor genannten Hinzurechnungsbetrag übersteigender verbleibender Gewinn, ist gem. § 32b EStG im Rahmen des pos. Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.“</i></p>	
--	--

Der Beklagte führte aus, dass der Einspruch unbegründet sei. Mit der erneut berichtigten Formulierung sei die Feststellung klar und hinreichend bestimmt. Die Umformulierung, dass eine verdeckte Einlage durch eine Tochtergesellschaft der Klägerin vorliege, habe keine steuerliche Auswirkung. Die verdeckte Einlage erfülle den Tatbestand des § 2a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG 2007. Die Hinzurechnung erfolge bei den einzelnen Gesellschaftern, soweit die Betriebsstättenverluste im Veranlagungszeitraum 1997 abgezogen worden waren. 39

Die Klägerin habe im Jahr 1997 einen Verlust aus einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte erlitten. Sie sei an einer Personengesellschaft österreichischen Rechts beteiligt gewesen. Dieser Verlust sei als nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG 1997 begünstigt festgestellt und im Rahmen der Veranlagungen ihrer unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt worden. Zum 31.12.1997 seien für die betroffenen Gesellschafter die zukünftigen Hinzurechnungsbeträge gesondert festgestellt worden. In den Folgejahren sei wegen Nr. 12 Buchst. b) Satz 2 des Protokolls zum DBA Österreich 2000 keine Hinzurechnung erfolgt. 40

Der in Nr. 12 Buchst. b) Satz 2 des Protokolls zum DBA Österreich 2000 geregelte Ausschluss der Hinzurechnung gelte nicht für § 2a Abs. 4 EStG. Diese Vorschrift werde im Protokoll nicht erwähnt; eine Auslegung über den Wortlaut hinaus scheide aus. Es sei auch nicht ersichtlich, dass die Staaten eine Ausweitung des Verzichts auf Fälle des § 2a Abs. 4 EStG beabsichtigt und eine entsprechende Regelung versehentlich unterlassen hätten. 41

Zur Begründung ihrer am 26.04.2017 erhobenen Klage wiederholt und vertieft die Klägerin ihr bisheriges Vorbringen. Ergänzend trägt sie vor: 42

Materiell-rechtliche Einwendungen gegen den Feststellungsbescheid vom 23.02.2015 seien nicht ausgeschlossen. Entgegen der Ansicht des Beklagten sei es unbeachtlich, dass das Finanzgericht im vorangegangenen Klageverfahren keine Bedenken gegen die Verlustzurechnung beim Organträger geäußert habe. Im damaligen Verfahren seien die materiell-rechtlichen Fragen nicht entscheidungserheblich gewesen. 43

Die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung nach § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG 2007 lägen nicht vor. Stammten die Verluste und Gewinne aus einer ausländischen Personengesellschaft und der von dieser im Ausland betriebenen Betriebsstätte, erfolge die Einkünftezurechnung nach innerstaatlichen Grundsätzen bei denjenigen Personen, die im steuerlichen Sinne als Mitunternehmer anzusehen seien. Die österreichische Betriebsstätte sei der GmbH zuzurechnen gewesen. Sie, die Klägerin, sei nur 44

mittelbar an der A-KG beteiligt gewesen.

Für die Anwendung des § 2a EStG sei es unbeachtlich, ob sich der betreffende Steuerpflichtige in einem Organschaftsverhältnis befinde. Die zivilrechtliche Gesellschafterstellung der GmbH und ihre Position als Mitunternehmerin der A-KG seien durch die Organschaft nicht beeinflusst worden. Die GmbH sei trotz der Organschaft ein eigenständiger Rechtsträger geblieben. In einem Organkreis erfolge sowohl die Verlustberücksichtigung als auch die Nachversteuerung nach § 2a Abs. 3, 4 EStG auf der Ebene der Organgesellschaft. Deren eigene Steuerrechtssubjektivität entfalte eine Abschirmwirkung. Die Zurechnung des Einkommens, in dem etwaige Verlustabzüge und Nachversteuerungsbeträge enthalten seien, sei davon strikt zu trennen. 45

§ 32b Abs. 1a EStG verdeutliche die Abschirmwirkung der Organgesellschaft. Mit dieser Regelung sei für den Progressionsvorbehalt ein punktueller Durchgriff durch diese Abschirmwirkung geschaffen worden. 46

Die fehlerhafte Gesetzesanwendung im Veranlagungszeitraum 1997 berechtige den Beklagten nicht dazu, im Streitjahr die Erfüllung eines Nachversteuerungstatbestandes auf Ebene der Klägerin festzustellen. Es bestehe keine verfahrensrechtliche Bindung an die Verlustzurechnung im Veranlagungszeitraum 1997. Hinzu komme, dass dem Beklagten bei Erlass des Bescheides vom 23.02.2015 bekannt gewesen sei, dass die Einbeziehung des strittigen Nachversteuerungsvolumens in ihr Feststellungsverfahren unzutreffend sei. Denn das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung habe sich in seinem Prüfungsbericht vom 10.11.2014 unter Tz. 2.3.24 Buchst. a) mit der subjektiven Zurechnung des Betriebsstättenergebnisses befasst und ausgeführt, dass die rechtliche Würdigung der vorherigen Betriebsprüfung unzutreffend gewesen sei. 47

Einer Hinzurechnung stehe außerdem entgegen, dass zum 31.12.2006 kein verbleibender Betrag gesondert festgestellt worden sei. Die gesonderten Feststellungen zum 31.12.1997 hätten in den Folgejahren durchgängig fortgeschrieben werden müssen. Jedenfalls zum 31.12.1998 hätten gesonderte Feststellungen erfolgen müssen. Dem Beklagten sei zwar darin zuzustimmen, dass die Frage, ob entsprechende Feststellungsbescheide noch erlassen werden könnten, nicht Gegenstand dieses Klageverfahrens sei. Hier sei allerdings offensichtlich, dass dem Erlass entsprechender Bescheide der Eintritt der Feststellungsverjährung entgegenstehe. 48

Hilfsweise beruft sich die Klägerin auf Nr. 12 Buchst. b) Satz 2 des Protokolls zum DBA Österreich 2000. Eine verdeckte Einlage werde von § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG erfasst, für den das vorbezeichnete Hinzurechnungsverbot ausdrücklich geregelt sei. Zudem ergebe eine Auslegung dieser Abkommensregelung, dass auch die Anwendung des § 2a Abs. 4 EStG ausgeschlossen sei. 49

Es bestehe kein Hinzurechnungspotenzial, welches über die Ersatzrealisierungstatbestände des § 2a Abs. 4 EStG gehoben werden müsste. Der im Jahr 2007 realisierte Gewinn aufgrund der verdeckten Einlage i.H.v. 78.156.627,19 Euro falle vollständig in den Anwendungsbereich des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG. Der tatsächlich realisierte Gewinn übersteige das maximal berücksichtigungsfähige Nachversteuerungspotenzial. Das maximale Hinzurechnungsvolumen betrage 14.641.403,99 DM. 50

Selbst wenn die streitige Feststellung dem Grunde nach berechtigt sein sollte, sei die Feststellung der Höhe nach fehlerhaft. Der Beklagte habe die Erfüllung der Voraussetzungen des Hinzurechnungstatbestandes für den gesamten Einlagegewinn festgestellt, obwohl dieser 51

den ursprünglichen Verlust, der nur rund 7,5 Mio. Euro betragen habe, deutlich übersteige. Der potentielle Hinzurechnungsbetrag müsse mit der vorherigen Verlustberücksichtigung korrespondieren.

Die Klägerin beanstandet außerdem, dass die angefochtene Feststellung keine Zu- und Abgänge im Gesellschafterbestand seit 1997 berücksichtige. Durch die Einbeziehung des österreichischen Betriebsstättengewinns in ihr Feststellungsverfahren 2007 könne nicht sichergestellt werden, dass allen Personen, denen 1997 ein Verlustabzug gewährt wurde, ein Hinzurechnungsbetrag zugewiesen werde. Hinzu komme, dass Personen ein Hinzurechnungsbetrag zugewiesen werde, die im Jahr 1997 noch nicht zum Gesellschafterkreis der Klägerin gehörten. 52

Die Klägerin beantragt, 53

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2007 vom 23.02.2015, geändert durch Bescheid vom 26.11.2005, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.03.2017 dahingehend zu ändern, dass die Passage 54

„Die verdeckten Einlagen erfüllen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2a Abs. 4 S. 1 EStG i. d. F. des § 52 Abs. 3 S. 6 EStG. Dies führt bei den Beteiligten, bei denen im Jahr 1997 antragsgemäß der österreichische Betriebsstättenverlust abgezogen wurde, zu einer Hinzurechnung dieses abgezogenen Verlusts in 2007 (= Hinzurechnungsbetrag). Ein darüber hinaus, den zuvor genannten Hinzurechnungsbetrag übersteigender verbleibender Gewinn, ist gem. § 32b EStG im Rahmen des pos. Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.“ 55

ersetzt wird durch die Passage: 56

„Auch diese Einkünfte sind gem. § 32b EStG im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.“ 57

Der Beklagte beantragt, 58

die Klage abzuweisen. 59

Der Beklagte nimmt Bezug auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus: 60

Die Feststellung zum Nachversteuerungstatbestand sei rechtmäßig. Es werde darauf hingewiesen, dass das Finanzgericht in dem ersten Klageverfahren (Az. 9 K 898/12 F) keinerlei Bedenken gegen die Zurechnung der Verluste und spätere Hinzurechnung bei der Klägerin geäußert habe. 61

Die Anwendung des § 2a Abs. 4 EStG sei vorliegend nicht ausgeschlossen, obwohl eine verdeckte Einlage grundsätzlich den Tatbestand des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG erfülle. § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG entfalte keine Sperrwirkung, wenn diese Regelung – wie im Streitfall – selbst nicht anwendbar sei und keine Doppelberücksichtigung von Verlusten vorliege. Hier sei die Anwendung des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG aufgrund der Protokollregelung des DBA Österreich 2000 ausgeschlossen. 62

Grundlagenbescheide für eine Hinzurechnung nach § 2a Abs. 4 EStG seien vorhanden. Einer Fortschreibung der Feststellungsbescheide zum 31.12.1997 habe es nicht bedurft, weil das Nachversteuerungsvolumen unverändert geblieben sei. Im Übrigen sei es keine Frage dieses Klageverfahrens, ob entsprechende Feststellungsbescheide zum 31.12.2006 erlassen wurden. 63

Die Feststellungsbescheide 1997 und 1998 der Klägerin und die gesonderten Feststellungen für ihre Gesellschafter über die verbleibenden Beträge auf den 31.12.1997 und 31.12.1998 seien für die Einkommensteuerveranlagungen der Gesellschafter der Klägerin jeweils bindend. Diese Feststellungen dürften bei der steuerlichen Beurteilung der Hinzurechnungstatbestände in 2007 nicht außer Acht bleiben, weil darin mit bindender Wirkung rechtskräftig festgestellt worden sei, dass die Verluste den Gesellschaftern der Klägerin zuzurechnen seien und für sie ein verbleibender Betrag bestehe. § 2a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG stelle nicht darauf ab, ob der Verlust materiell-rechtlich zutreffend abgezogen wurde. 64

Auch der Höhe nach sei die getroffene Feststellung nicht zu beanstanden. Es werde nur der im Jahr 1997 abgezogene Verlust durch die Hinzurechnung kompensiert, auch wenn der Betrag, der für eine Nachversteuerung in Frage komme, höher sei als der ursprüngliche Verlust. Der darüber hinaus gehende Betrag sei im Rahmen des positiven Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. 65

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der wechselseitigen Schriftsätze nebst Anlagen sowie der hinzugezogenen Verwaltungsvorgänge und der beigezogenen Akten des Finanzgerichts Düsseldorf zu den Verfahren 9 K 898/12 F und 9 K 827/15 F Bezug genommen. 66

Entscheidungsgründe 67

Die Klage hat Erfolg. 68

Der Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 23.02.2015, geändert durch den Bescheid vom 26.11.2015, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.03.2017, ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, soweit darin festgestellt worden ist, dass die verdeckten Einlagen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG erfüllen und dies bei den Beteiligten, bei denen im Jahr 1997 antragsgemäß der österreichische Betriebsstättenverlust abgezogen wurde, zu einer Hinzurechnung dieses abgezogenen Verlusts in 2007 (= Hinzurechnungsbetrag) führt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 69

Die Feststellungen zu den steuerfreien Einkünften der Klägerin aus Betriebsstätten in Österreich sind in dem von der Klägerin beantragten Umfang umzuformulieren, was im Ergebnis zu einer Aufhebung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung zum Hinzurechnungstatbestand (dazu I.) und zu einer Änderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung über die Höhe der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden steuerfreien Einkünfte (dazu II.) führt. 70

I. 71

Der Bescheid für 2007 über die einheitliche und gesonderte Feststellung zu einem Hinzurechnungstatbestand i.S.d. § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO i.V.m. § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG 2007 ist rechtswidrig. 72

Dabei kann offen bleiben, ob der Beklagte berechtigt war, die streitbefangene Feststellung auf Grundlage von § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO durch den Bescheid vom 26.11.2015 und durch die Einspruchsentscheidung vom 23.03.2017 umzuformulieren. Denn in allen drei Fassungen ist die unzutreffende Feststellung enthalten, dass die 73

Tatbestandsvoraussetzungen des § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG 2007 erfüllt seien.

Entgegen der Ansicht des Beklagten haben weder die Klägerin noch einer ihrer Gesellschafter einen Hinzurechnungstatbestand des § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG 2007 verwirklicht (dazu 1.). Der Klägerin ist auch keine etwaige Tatbestandsverwirklichung durch die GmbH zuzurechnen (dazu 2.).

1. 75

Da weder die Klägerin noch einer ihrer Gesellschafter den Tatbestand des § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG 2007 verwirklicht haben, kann dahinstehen, ob die Anwendung dieser Vorschrift wegen einer vorrangigen Anwendung des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. oder wegen Nr. 12 Buchst. b) Satz 2 DBA Österreich 2000 ausgeschlossen ist.

a) 77

Nach § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG 2007 ist § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG für Veranlagungszeiträume ab 2006 in der folgenden Fassung anzuwenden:

„Wird eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte 79

1. in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt oder 80

2. entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder 81

3. aufgegeben, jedoch die ursprünglich von der Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise von einer Gesellschaft, an der der inländische Steuerpflichtige zu mindestens 10 Prozent unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder von einer ihm nahe stehenden Person im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fortgeführt, so ist ein nach Absatz 3 Satz 1 und 2 abgezogener Verlust, soweit er nach Absatz 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist, im Veranlagungszeitraum der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe in entsprechender Anwendung des Absatzes 3 Satz 3 dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen.“ 82

Diese Voraussetzungen sind auf Ebene der Klägerin nicht erfüllt. Weder die Klägerin noch ihre Gesellschafter verfügten im Streitjahr 2007 über eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte. Die von der A-KG unterhaltene Betriebsstätte in Österreich war nicht ihnen, sondern der GmbH zuzurechnen.

(1) 84

Im Tatbestand des § 2a EStG ist der Betriebsstättenbegriff des § 12 AO maßgeblich (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 28.11.2007 I R 25/07, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2008, 1097; Blümich/Wagner, 152. EL Mai 2020, EStG § 2a Rn. 93, 186).

Nach § 12 Satz 1 AO ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der der Senat folgt, sind Betriebsstätten einer Personengesellschaft im Anwendungsbereich des § 12 AO sämtlichen Mitunternehmern der Gesellschaft als eigene Betriebsstätten zuzurechnen (BFH, Urteil vom 22.02.2017 I R 2/15, Bundessteuerblatt Teil II – BStBl II – 2017, 70 m.w.N.; Herkenroth/Striegel in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 298. Lieferung 06.2020, § 2a

EStG Rn. 30).

Nach diesen Grundsätzen war der GmbH die österreichische Geschäftseinrichtung der A-KG als Betriebsstätte zuzurechnen. Die GmbH war Kommanditistin und damit sowohl Gesellschafterin als auch Mitunternehmerin der A-KG. 87

Die Klägerin und ihre Gesellschafter waren an der A-KG hingegen nur mittelbar über die GmbH beteiligt, was für eine Zurechnung der ausländischen Betriebsstätte i.S.d. § 2a EStG nicht ausreicht. 88

(2) 89

Eine davon abweichende Zurechnung der ausländischen Betriebsstätte bei der Klägerin lässt sich nicht mit der zwischen der Klägerin und der GmbH bestehenden Organschaft begründen. Eine von den allgemeinen Grundsätzen abweichende Regelung für die Zurechnung einer Betriebsstätte im Rahmen einer Organschaft ist nicht ersichtlich. 90

Rechtsfolge des Bestehens einer Organschaft ist die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft an den Organträger (§ 14 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG –). Organträger und Organgesellschaft bleiben eigenständige und verschiedene Rechtsträger, die ihr jeweiliges Einkommen selbständig zu ermitteln haben. Eine Betriebsstätte der Organgesellschaft wird nicht zu einer Betriebsstätte des Organträgers (BFH, Urteil vom 20.05.1988 III R 86/83, BStBl II 1988, 739; Blümich/Wagner, 152. EL Mai 2020, EStG § 2a Rn. 197, 179; Kolbe in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 298. Lieferung 06.2020, § 14 KStG Rn. 48). 91

b) 92

Der Beklagte kann sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass für das Jahr 1997 auf Ebene der Klägerin ein nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. begünstigter Verlust festgestellt worden sei und daher – als eine Art actus contrarius – auch die Feststellung der Verwirklichung eines Hinzurechnungstatbestands auf Ebene der Klägerin zu erfolgen habe. 93

Zwar ist dem Beklagten darin zuzustimmen, dass die nach § 2a Abs. 4 EStG hinzuzurechnenden Beträge mit jenen Beträgen korrespondieren, die gemäß § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 abgezogen worden sind (vgl. Gosch in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 19. Aufl. 2020, § 2a EStG Rn. 51). Gleichwohl kommt ein Ausgleich eines Verlustabzugs nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige, dem ein Verlustabzug gewährt worden war, einen gesetzlichen Hinzurechnungstatbestand erfüllt. Daran fehlt es hier, weil der Klägerin und ihren Gesellschaftern – wie ausgeführt – im Streitjahr keine ausländische Betriebsstätte zuzurechnen war. Für die Korrektur einer fehlerhaften, aber bestandskräftigen Feststellung eines nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. begünstigten Verlustes sieht das Gesetz keinen Hinzurechnungstatbestand vor. 94

2. 95

Der Klägerin ist auch keine Verwirklichung eines Hinzurechnungstatbestands durch die GmbH über die Regeln der Organschaft zuzurechnen. 96

a) 97

Eine Hinzurechnung kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil die GmbH im Streitjahr 2007 den Hinzurechnungstatbestand des § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 98

Satz 6 EStG 2007, der über § 8 Abs. 1 KStG auch für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften gilt (vgl. BFH, Urteil vom 22.02.2017 I R 2/15, BStBl II 2017, 709), nicht erfüllt hat.

Wie bereits ausgeführt bestimmt diese Regelung, dass in den Fällen, die in den Nummern 1 bis 3 aufgezählt werden, ein nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG a.F. abgezogener Verlust im Jahr der Tatbestandsverwirklichung dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet wird. 99

Mit dieser Hinzurechnung wird ein früherer Verlustabzug ausgeglichen (Herkenroth/Striegel in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 296. Lieferung 06.2020, § 2a EStG Rn. 130). Die hinzuzurechnenden Beträge korrespondieren mit jenen, die zuvor gemäß § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 abgezogen worden sind (vgl. Gosch in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 19. Aufl. 2020, § 2a EStG Rn. 51). Der ursprüngliche Verlustabzug wird durch die Hinzurechnung mit Wirkung ex nunc wieder rückgängig gemacht (Heinicke in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 2a Rn. 55). Die Hinzurechnung ist bei dem Steuerpflichtigen vorzunehmen, bei dem der Verlustabzug berücksichtigt worden ist (Vogel in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 308. AL 08/2020, § 2a Rn. E5). 100

Der Tatbestand des § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG 2007 ist somit nur dann erfüllt, wenn bei dem betreffenden Steuerpflichtigen in der Vergangenheit ein Betrag nach § 2a Abs. 3 Satz 1 oder 2 EStG tatsächlich abgezogen wurde. Ob dem Steuerpflichtigen materiell-rechtlich ein Anspruch auf Verlustabzug zugestanden hätte und dieser nicht gewährt wurde, ist hingegen unbeachtlich. 101

Daran fehlt es hier. Nach einer Betriebsprüfung ist der ursprüngliche Verlustabzug nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG 1997 auf Ebene der GmbH rückgängig gemacht worden. Ihr Körperschaftsteuerbescheid 1997 wurde entsprechend geändert und ist bestandskräftig. 102

b) 103

Selbst wenn die GmbH einen Hinzurechnungstatbestand erfüllt hätte, wäre der Klägerin über die Regeln zur Organschaft nur ein höheres Einkommen, nicht aber die Tatbestandsverwirklichung als solche zuzurechnen. 104

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG ist dem Organträger das Einkommen der Organgesellschaft zuzurechnen. Dabei richtet sich die Ermittlung des Einkommens nach den allgemeinen Regeln, soweit § 15 KStG keine abweichenden Regelungen enthält. 105

Mangels einer Sonderregelung, die die Anwendung des § 2a EStG im Fall einer Organschaft ausschließt oder modifiziert, ist § 2a EStG als Einkünfteermittlungsvorschrift bei der Organgesellschaft – wie im Nichtorganschaftsfall – nach normalen Grundsätzen anzuwenden (Rödter/Liekenbrock in: Rödter/Herlinghaus/Neumann, Körperschaftsteuergesetz, 1. Aufl. 2015, § 14 KStG Rn. 40, 520). § 2a EStG ist somit bei der Einkommensermittlung einer Organgesellschaft anzuwenden, wenn ihr eine ausländische Betriebsstätte zuzurechnen ist (vgl. Kolbe in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 298. Lieferung 06.2020, § 14 KStG Rn. 30; Blümich/Wagner, 152. EL Mai 2020, EStG § 2a Rn. 179; Grützner, GmbHR 1995, 502 ff.; Grotherr, Unternehmen Steuern, Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag, 1997, Seite 757, 771 ff.). Im Fall der Verwirklichung eines Hinzurechnungstatbestandes durch eine Organgesellschaft erhöht sich ihr Einkommen, welches gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG der Organträgerin zuzurechnen ist (Vogel in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 308. AL 08/2020, § 2a Rn. E5). 106

Die Verwirklichung eines Hinzurechnungstatbestandes durch die GmbH hätte somit nur Auswirkung auf das der Klägerin nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnende Einkommen. Diese Einkommenszurechnung würde aber die streitbefangene Feststellung auf Ebene der Klägerin, dass ein Hinzurechnungstatbestand erfüllt wurde, nicht rechtfertigen.	107
II.	108
Infolge der Aufhebung des Bescheids über die Feststellung zum Hinzurechnungstatbestand ist die Feststellung über die Höhe der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden steuerfreien Einkünfte im tenorierten Umfang anzupassen.	109
Der Senat ist zu dieser – von der Klägerin zudem beantragten – Änderung berechtigt, obwohl es sich bei der Feststellung der steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte um einen eigenständigen Bescheid nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO handelt (vgl. BFH-Urteil vom 21.02.2017 VIII R 46/13, BStBl II 2017, 745).	110
Hat bei einer Klage gegen eine gesonderte und einheitliche Feststellung die dem Klagebegehren eines Beteiligten entsprechende Beurteilung eines Geschäftsvorfalles zwangsläufige Auswirkungen auf eine andere, rechtlich verselbständigte Besteuerungsgrundlage, so ist diese im Urteil zu ändern (vgl. BFH-Urteil vom 20.01.2005 IV R 22/03, BStBl II 2005, 559, m.w.N.). Gleiches gilt, wenn verschiedene Feststellungen in einem Bescheid miteinander verbunden wurden (BFH-Urteil vom 25.11.2015 I R 50/14, BStBl II 2017, 247).	111
Bei der vorliegend streitgegenständlichen Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 6 EStG 2007 erfüllt sind, liegt der insofern erforderliche Zusammenhang zu der Höhe der steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte vor. Nur soweit Gewinne nicht zu einer Hinzurechnung nach § 2a Abs. 4 EStG a.F. führen, kommt eine Anwendung des insoweit nachrangigen Progressionsvorbehalts in Betracht (Vogel in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 308. AL 08/2020, § 2a Rn. E18).	112
Da ein Hinzurechnungstatbestand – wie unter I. ausgeführt – nicht erfüllt ist, sind die steuerfreien Einkünfte aufgrund der verdeckten Einlage des Kommanditanteils der GmbH gemäß § 32b Abs. 1a i.V.m. Abs. 1 Nr. 3 EStG beim Progressionsvorbehalt der unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gesellschafter der Klägerin zu berücksichtigen.	113
Nach dieser Vorschrift sind steuerfreie Beteiligungserträge der Organgesellschaft einem unbeschränkt steuerpflichtigen Organträger für Zwecke des Progressionsvorbehalts als unmittelbar bezogen zuzurechnen; bei Personengesellschaften erfolgt diese Zurechnung anteilig, soweit ihre Gesellschafter unbeschränkt steuerpflichtig sind (Schmidt/Heinicke, EStG, 39. Aufl. 2020, § 32b Rn. 26).	114
Die GmbH hat aus der verdeckten Einlage des Kommanditanteils Einkünfte i.H.v. 78.156.627,19 Euro erzielt, die nach Art. 13, 23 Abs. 1 Buchst. a DBA Österreich 2000 steuerfrei sind.	115
III.	116
Die prozessualen Nebenentscheidungen beruhen hinsichtlich der Kosten auf § 135 Abs. 1 FGO und hinsichtlich der Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	117

IV.	118
Die Revision war nicht zuzulassen, weil kein Revisionsgrund i.S.d. § 115 Abs. 2 FGO gegeben ist.	119
Eine Revisionszulassung war nicht im Hinblick auf das beim BFH anhängige Verfahren I R 38/18 erforderlich. In dem Verfahren ist streitig, ob die rückwirkende Anordnung der Nachversteuerung durch § 2a Abs. 4 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetz 1999 auch für Betriebsstättenumwandlungen, die bereits während des Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraums 1999 vorgenommen worden waren, verfassungswidrig ist. Diese Frage ist für den Streitfall nicht von Bedeutung.	120
