
Datum: 16.05.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 5326/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0516.7K5326.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO verpflichtet ist, die Einkommensteuerbescheide 1978 bis 1981 dahingehend zu ändern, dass die vom Kläger begehrten Verluste aus einer gewerblichen Beteiligung anerkannt werden.

2

Der Kläger war in den Streitjahren 1978 bis 1981 an der ehemaligen Firma Gesellschaft für Investitionen mbH & Co. Dritte Öl- und Gas-Explorations KG (K..... P..... III.) beteiligt. Bei der K..... P..... III. handelte es sich um eine Publikumskommanditgesellschaft, an der sich auf der Grundlage eines einheitlichen Beteiligungsvertrages zahlreiche stille Gesellschafter beteiligten.

3

Der Kläger gab im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für die Streitjahre 1978 bis 1981 die auf ihn aus dieser Beteiligung entfallenden Verluste an und zwar i.H.v. 58.800 DM für 1978, 79.242 DM für 1979, 18.736 DM für 1980 und 19.107 DM für 1981. Diese Verluste waren ihm zuvor seitens der K..... P..... III. als die auf ihn entfallenden negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mitgeteilt worden.

4

Für die Streitjahre 1978 bis 1981 wurde der Kläger entsprechend seiner Einkommensteuererklärungen veranlagt. Dabei wurden die von ihm erklärten Verluste aus der Beteiligung an der K..... P..... III., ohne Ergehen eines Grundlagenbescheides durch das für die Firma K..... P..... III. zuständige Betriebsstättenfinanzamts für Körperschaften IV in, gemäß §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 3 AO berücksichtigt. Diese ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 1978 bis 1981 datieren vom 06.11. bzw. 16.11.1989.

5

Auf die von der K..... P..... III. eingereichten Feststellungserklärungen für die Jahre 1978 bis 1981 hin nahm das zuständige Betriebsstättenfinanzamt zunächst einmal keine Veranlagung vor, sondern begann am 08.12.1982 mit einer Betriebsprüfung bei der K..... P..... III. In dem hierzu ergangenen Außenprüfungsbericht vom1986 gelangten die Betriebsprüfer zu der Auffassung, dass die aufgrund von Tätigkeiten in ausländischen Unternehmen geltend gemachten Verluste nicht als gewerbliche Einkünfte zu beurteilen seien, da es an einer Gewinnerzielungsabsicht fehle.	6
In Auswertung dieser Prüfungsfeststellungen der Außenprüfung erließ das Betriebsstättenfinanzamt am1989 einen an die ehemalige stille Gesellschaft in der ehemaligen Firma K..... P..... Gesellschaft für Investitionen mbH & Co. Dritte Öl- und Gas-Explorations KG gerichteten Feststellungsbescheid, in dem eine Feststellung von gewerblichen Beteiligungsverlusten für die 532 stillen Gesellschafter abgelehnt wurde.	7
In der Begründung dieses Bescheids führte das Betriebsstättenfinanzamt aus, dass die aufgrund von Tätigkeiten in ausländischen Unternehmen im Inland geltend gemachten Verluste nicht als gewerbliche Einkünfte nach den Vorschriften des deutschen Einkommensteuerrechts zu qualifizieren seien, da es der stillen Gesellschaft an einer Gewinnerzielungsabsicht fehle und dass zudem die an der K..... P..... III. beteiligten stillen Gesellschafter nicht als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Einkommensteuergesetz, EStG, anzusehen seien.	8
Gegen den Feststellungsbescheid vom1989 wurden Rechtsbehelfe eingelegt.	9
Über diesen Feststellungsbescheid vom1989 erhielt der Beklagte am1990 eine Mitteilung des Betriebsstättenfinanzamts.	10
Daraufhin änderte er mit auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützten Änderungsbescheiden vom1990 die Einkommensteuerbescheide 1978 bis 1981 dahingehend, dass nunmehr keine gewerblichen Einkünfte mehr aus der Beteiligung des Klägers an der K..... P..... III. in den Einkommensteuerbescheiden angesetzt wurden.	11
Am1991 erließ das Betriebsstättenfinanzamt sodann einen Feststellungsbescheid für die Jahre 1978 bis 1982, in dem den an der K..... P..... III. als stille Gesellschafter Beteiligten ein Verlust i.H.v. jeweils 0 DM angerechnet wurde. In der Anlage zu diesen Feststellungsbescheiden vom1991 führte das Betriebsstättenfinanzamt folgendes aus:	12
"Der Nichtfeststellungsbescheid für die ehemalige stille Gesellschaft an dem Unternehmen der ehemaligen K..... P..... Gesellschaft für Investition mbH & Co. Dritte Öl- und Gas-Explorations KG für 1978 bis 1982 vom1989 wird hiermit aufgehoben. Damit erledigen sich die eingelegten Rechtsbehelfe und Anträge auf Aussetzung der Vollziehung dieses Nichtfeststellungsbescheides."	13
Über diesen dem Kläger einen Verlustanteil von 0 DM zuweisenden Feststellungsbescheid sowie über die Aufhebung des Nichtfeststellungsbescheides vom1989 erhielt der Beklagte am1991 eine entsprechende Mitteilung.	14
Eine Umsetzung dieses Feststellungsbescheides über einen Verlustanteil von 0 DM in den Streitjahren 1978 bis 1981 in den Einkommensteuerbescheiden des Klägers für 1978 bis 1981, dadurch, dass anstelle keiner Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit solche mit 0 DM angesetzt wurden, erfolgte nicht. Der Beklagte erließ insoweit keine auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützten Änderungsbescheide.	15

- In einem die Gesellschaft K..... P..... II. betreffenden Musterrechtsbehelfsverfahren vor dem Finanzgericht Berlin (Aktz.: 5 K 5256/96) erging am2000 eine Entscheidung des Inhalts, dass für die Jahre 1978 bis 1981, jedenfalls im Zeitpunkt des Erlasses der Grundlagenbescheide vom1991, Feststellungsverjährung eingetreten gewesen sei. Das Finanzgericht Berlin hob die gegen die K..... P..... II. ergangenen Feststellungsbescheide vom1991 ersatzlos auf. 16
- Da das Betriebsstättenfinanzamt die Rechtsauffassung vertrat, dass dieses Urteil auch uneingeschränkt auf alle Gesellschafter der K..... P..... III. angewandt werden könne, hob es mit Datum vom2003 den Feststellungsbescheid vom1991 auch für alle Gesellschafter der K..... P..... III. auf. 17
- Gleichzeitig teilte das Betriebsstättenfinanzamt dem Beklagten mit Schreiben vom2003 mit, dass es den Bescheid vom1991 für die Streitjahre 1978 bis 1981 auch hinsichtlich der K..... P..... III. aufgehoben habe. Weiterhin wies das Betriebsstättenfinanzamt den Beklagten darauf hin, dass damit der einzige dem Beklagten vorliegende Grundlagenbescheid für die Kalenderjahre 1978 bis 1981 bereits verjährt und für das Besteuerungsverfahren des Klägers unbeachtlich sei. 18
- Mit Schreiben vom2003 beantragte der Kläger über seine Prozessbevollmächtigten daraufhin, gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO den vorherigen Rechtszustand wieder herzustellen. Das Betriebsstättenfinanzamt habe nunmehr die negativen Gewinnfeststellungsbescheide vom1991 für die Streitjahre wegen Verjährung ersatzlos aufgehoben. Daher seien die in den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden enthaltenen Verluste, die seinerzeit zutreffend gemäß § 162 Abs. 3 AO i.V.m. § 155 Abs. 2 AO in Ansatz gebracht worden seien, wieder zu berücksichtigen. 19
- Da dies vom Beklagten mit Schreiben vom2003 abgelehnt wurde, legte der Kläger hiergegen Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom2004 als unbegründet zurückwies. Dabei stellte der Beklagte im wesentlichen darauf ab, dass die aufgrund des Eintritts der Feststellungsverjährung unterbleibende Feststellung bei der K..... P..... III. nicht dazu führe, dass eine neue eigenständige Prüfung durch das für den Erlass des Folgebescheids zuständige Finanzamt erfolgen könne. Ergehe aus formellen Gründen kein Grundlagenbescheid mehr oder werde ein bereits erlassener Grundlagenbescheid aufgehoben, so könnten die entsprechenden Besteuerungsgrundlagen auch nicht im Einkommensteuerbescheid erfasst werden. Die Änderungsmöglichkeit des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO sei dann insoweit anzuwenden, als dass die vormalis im Wege der Schätzung ermittelten anteiligen Einkünfte nicht mehr zu berücksichtigen seien. Allein der Umstand, dass der Erlass eines Grundlagenbescheides wegen Feststellungsverjährung nicht mehr möglich sei, führe nicht dazu, dass die betreffenden Besteuerungsgrundlagen im Rahmen des Folgebescheides ermittelt und angesetzt werden könnten. 20
- Im Rahmen seiner hiergegen erhobenen Klage macht der Kläger geltend, dass bereits die Änderungsbescheide vom1990 nicht hätten ergehen dürfen. Denn der insoweit zugrundeliegende Feststellungsbescheid vom1989 habe seinerseits wegen Verjährung nicht mehr ergehen dürfen, so dass mithin die verlängerte Festsetzungsfrist des § 171 Abs. 10 AO im Streitfall nicht eingreife. 21
- Darüber hinaus führe die Umsetzung des Grundlagenbescheides vom2003 mit der darin erfolgten Aufhebung des 0,00 DM-Feststellungsbescheides vom1991 ebenfalls dazu, dass die Bescheide vom1990 den sich aus der Feststellungsverjährung ergebenden Rechtsfolgen anzugleichen seien. Die Aufhebung des Grundlagenbescheides wegen 22

Verjährung führe im Streitfall nicht dazu, dass die Feststellungskompetenz des Betriebsstättenfinanzamts entfallen sei. Das Betriebsstättenfinanzamt sei lediglich während der Feststellungsfrist nicht tätig geworden. Damit gehe nicht die Feststellungskompetenz auf das Wohnsitzfinanzamt über. Das Wohnsitzfinanzamt habe seine Änderungskompetenz verloren, weil die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 AO entfallen sei und die Änderung außerhalb der Feststellungsfrist erfolgt sei. Damit sei der Änderungsbescheid aufzuheben. Es verbleibe damit bei den Einkommensteuerbescheiden vom 06.11. und 16.11.1989

Der Kläger beantragt, 23

den Beklagten zu verpflichten, die Einkommensteuerbescheide 1978 bis 1981 dahingehend²⁴ abzuändern, dass Verluste aus Gewerbebetrieb i.H.v. 58.800 DM für 1978, i.H.v. 79.242 DM für 1979, i.H.v. 18.736 DM für 1980 und i.H.v. 19.107 DM für 1981 zusätzlich berücksichtigt werden,

im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 25

Der Beklagte beantragt, 26

die Klage abzuweisen. 27

Er weist darauf hin, dass die Änderungsveranlagungen vom1990 allein aufgrund des Feststellungsbescheides vom1989 erfolgt seien und gerade nicht auf der Grundlage des Feststellungsbescheides über 0,00 DM vom1991. 28

Da der Feststellungsbescheid vom1991 überhaupt nicht in den Einkommensteuerbescheiden 1978 bis 1981 im Rahmen eines Änderungsbescheides umgesetzt worden sei, könne die nunmehrige Aufhebung des Feststellungsbescheides vom1991 auch nicht zu einer Änderung gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO der Einkommensteuerbescheide 1978 bis 1981 führen. 29

Entgegen den Ausführungen des Klägers in der Klagebegründung sei der Beklagte durchaus nicht der Auffassung, dass ihm nunmehr die Feststellungskompetenz zustehe. 30

Tatsache sei vielmehr, dass der Beklagte in der Einspruchsentscheidung darauf hingewiesen habe, dass trotz Eintritts der Feststellungsverjährung die Feststellungskompetenz hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen aufgrund der Beteiligung des Klägers an der K..... P..... III. weiterhin beim Betriebsstättenfinanzamt verblieben sei und nicht auf das Wohnsitzfinanzamt als für den Folgebescheid zuständige Finanzbehörde übergegangen sei. 31

Entscheidungsgründe 32

Die Klage ist nicht begründet. 33

Der Beklagte ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass er nicht gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO verpflichtet ist, die Einkommensteuerbescheide 1978 bis 1981 vom1990 im Hinblick auf die Aufhebung der Feststellungsbescheide vom1991 durch den Aufhebungsbescheid vom2003 zu ändern und die vom Kläger begehrten Beteiligungsverluste zu berücksichtigen. 34

I. Gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid i.S.d. § 170 Abs. 10 AO, dem Bindungswirkung für den Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. 35

Die spezielle Berichtigungsnorm des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO dient zum einen dazu, die von einem Grundlagenbescheid ausgehende Bindungswirkung gemäß § 182 Abs. 1 AO verfahrensrechtlich zur Geltung zu bringen. Zum anderen trägt die Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO der von dieser Bindungswirkung ausgehenden Kompetenzverteilung zwischen dem Feststellungsfinanzamt und dem Festsetzungsfinanzamt im Verwaltungsverfahren Rechnung (st. Rspr. des BFH, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25.06.1991 IV R 57/88, BStBl II 1991, 821; vom 11.05.1993 IV R 27/90, BStBl II 1993, 820).

Ist insoweit ein bestimmter steuerlich relevanter Sachverhalt zunächst Gegenstand eines Feststellungsverfahrens, so ist das für den Folgebescheid zuständige Finanzamt durch die Bindung an den Feststellungsbescheid gemäß § 182 Abs. 1 AO gehindert, abschließend eigene Ermittlungen vorzunehmen. Erst die Aufhebung des Feststellungsbescheides erlaubt es dem Finanzamt, das den Folgebescheid zu erlassen hat, den Sachverhalt selbständig zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen, um aufgrund dessen den Folgebescheid entsprechend zu erlassen oder zu ändern. Dieser verfahrensrechtlichen Konsequenz trägt der Bundesfinanzhof dadurch Rechnung, dass er im Falle einer ersatzlosen Aufhebung eines Grundlagenbescheides eine Änderung des Folgebescheides nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zulässt (vgl. BFH-Urteil vom 25.06.1991 IX R 57/88, a.a.O.).

Dieselbe verfahrensrechtliche Konsequenz ergibt sich nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dann, wenn nach der ursprünglichen Einleitung eines Feststellungsverfahrens im Sinne von § 180 AO ein sogenannter negativer Feststellungsbescheid im Sinne § 181 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 155 Abs. 1 S. 3 AO ergeht (vgl. BFH-Urteile vom 11.05.1993 IX R 27/90, a.a.O.; vom 28.11.1995 IX R 16/93, BStBl II 1996, 142; vom 24.03.1998 I R 83/97, BStBl II 1998, 601). Auch der negative Feststellungsbescheid eröffnet dem für den Folgebescheid zuständigen Finanzamt die Möglichkeit, den Sachverhalt, der bisher Gegenstand des Feststellungsverfahrens war, in eigener Zuständigkeit zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen. Über diese verfahrensrechtliche Konsequenz hinaus kommt dem negativen Feststellungsbescheid auch Bindungswirkung insoweit zu, als die verfahrensrechtliche Frage der Notwendigkeit einer gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 AO selbständig und abschließend entschieden wird. Insoweit entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, dass in den Fällen einer ersatzlosen Aufhebung eines Grundlagenbescheides sowie in Fällen des Erlasses eines negativen Feststellungsbescheides derjenige Sachverhalt, der zunächst in ein Feststellungsverfahren eingestellt worden war, nunmehr aus dem Regelungsbereich des Feststellungsverfahrens ausgegliedert wird und damit aus der Bindungswirkung im Sinne des § 182 AO entlassen wird (vgl. BFH-Urteil vom 14.07.1993 X R 34/90, BStBl II 1994, 77).

Durch einen sogenannten negativen Feststellungsbescheid wird somit entschieden, dass die Voraussetzungen für die Durchführung eines Feststellungsverfahrens nicht gegeben sind. Es handelt sich insoweit um eine besondere Form des Ablehnungsbescheides im Sinne des § 155 Abs. 1 S. 3 AO. Ein negativer Feststellungsbescheid kommt insoweit z.B. dann in Betracht, wenn streitig ist, ob überhaupt eine Mitunternehmerschaft besteht. Verlangt das Feststellungsfinanzamt das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses und damit das Vorliegen einer gemeinsamen Einkunftsquelle, enthält der negative Feststellungsbescheid die Ablehnung, den Gewinn oder Verlust einheitlich oder gesondert festzustellen. Über die Einkünfte muss dann im jeweiligen Veranlagungsverfahren der betroffenen Beteiligten entschieden werden. Dabei hat das Festsetzungsfinanzamt die betreffenden Einkünfte des Steuerpflichtigen selbst zu ermitteln und diese gegebenenfalls in einem gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu erlassenden Änderungsbescheid zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteile vom

07.05.1993 IX R 27/90, a.a.O.; vom 14.07.1993 X R 34/90, a.a.O.). Lehnt das Feststellungsfinanzamt den Erlass eines einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheides mit der Begründung ab, es liege keine Mitunternehmerschaft vor, so ist für das Veranlagungsverfahren damit bindend festgestellt, dass keine gewerblichen Einkünfte vorliegen.

Ein negativer Feststellungsbescheid kommt darüber hinaus auch dann in Betracht, wenn die steuerliche Relevanz einer gemeinsamen Betätigung verneint und daher eine Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO nicht durchzuführen ist, z.B. bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht in Fällen der Liebhaberei. In diesem Fall ist das zuständige Festsetzungsfinanzamt an die Entscheidung des Feststellungsfinanzamts gebunden, dass keine Einkünfte und damit keine Verluste aus dem fraglichen Rechtsverhältnis im Veranlagungsverfahren berücksichtigt werden dürfen (vgl. BFH-Urteile vom 17.01.1985 IV B 65/84, BStBl II 1985, 299; vom 28.11.1985 IV R 178/83, BStBl II 1986, 293). 40

Lautet der Feststellungsbescheid auf einen Wert von 0,00 € oder wird einem Feststellungsbeteiligten ein Wert von 0,00 € an dem Gegenstand der Feststellung zugerechnet, kann es sich um einen positiven oder um einen negativen Feststellungsbescheid handeln. Ein positiver Feststellungsbescheid liegt vor, wenn der Wert des Feststellungsgegenstandes bzw. die Beteiligung des Feststellungsbeteiligten zufällig 0,00 € beträgt, etwa bei einer Mitunternehmerschaft der Saldo aus den verschiedenen Kapitalkonten eines der Mitunternehmer zufällig 0,00 € beträgt. Es kann damit aber auch ausgedrückt werden, dass insgesamt eine Feststellung abgelehnt wird bzw. der Adressat an dem Feststellungsgegenstand nicht beteiligt ist. Durch Auslegung ist insoweit zu ermitteln, ob in solchen Fällen ein positiver oder ein negativer Feststellungsbescheid vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.1985, IV R 178/83, BStBl II 1986, 293). 41

II. Unter Berücksichtigung dieser rechtsdogmatischen Grundlagen und Wirkungsmechanismen negativer Feststellungsbescheide bzw. entsprechender Änderungs- und Aufhebungsbescheide ergibt sich im Streitfall weder aus dem Feststellungsbescheid vom1991 und seiner Aufhebung durch den Bescheid vom2003 noch aus dem Feststellungsbescheid vom1989 eine eigenständige Ermittlungs- und Festsetzungskompetenz des Beklagten, die ihn gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO dazu berechtigen und verpflichten würde, die vom Kläger begehrten Verlustbeträge in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 1978 bis 1981 zu berücksichtigen. 42

1. Die Aufhebung des auf einen Verlustanteil von 0,00 DM für den Kläger lautenden Feststellungsbescheids vom1991 durch den Aufhebungsbescheid vom2003 hat nicht dazu geführt, dass auf der Grundlage dieses Aufhebungsbescheids dem Beklagten als Festsetzungsfinanzamt eine entsprechende Ermittlungs- und Beurteilungsbefugnis hinsichtlich der Beteiligungseinkünfte des Klägers an der Firma K..... P..... III. erwachsen ist. Denn die Aufhebung des Feststellungsbescheids vom1991 durch den Bescheid vom2003 stellt keine ersatzlose Aufhebung des betreffenden Feststellungsbescheids mit der Wirkung dar, dass der betreffende Sachverhalt, die Beteiligung des Klägers an der Firma K..... P..... III., nunmehr aus dem Regelungsbereich des Feststellungsverfahrens ausgegliedert wurde und damit aus der Bindungswirkung des § 182 AO entlassen worden wäre. Die Aufhebung des Feststellungsbescheides vom1991 erfolgte vielmehr allein deshalb, weil zum Zeitpunkt des Erlasses des Feststellungsbescheides am1991 nach Auffassung des Feststellungsfinanzamts bereits Feststellungsverjährung eingetreten gewesen ist und mithin ein Feststellungsbescheid aus Gründen der Feststellungsverjährung nicht mehr ergehen dürfte. 43

Die Tatsache der Feststellungsverjährung führt jedoch nicht zu einem Aufleben einer eigenen Ermittlungs- und Beurteilungskompetenz des Festsetzungsfinanzamts. Folge einer solchen Feststellungsverjährung ist vielmehr, dass die betreffenden Besteuerungsgrundlagen nicht mehr gesondert festgestellt werden können und damit nicht mehr in der betreffenden Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt werden können. Dies erhellt sich bereits aus dem Regelungszusammenhang des § 181 Abs. 1 i.V.m. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO sowie des § 181 Abs. 5 AO. Denn die Feststellungsverjährung setzt nicht nur voraus, dass die Verjährungsfrist für den Erlass des Grundlagenbescheides bereits abgelaufen ist, sondern dass darüber hinaus auch im Hinblick auf § 181 Abs. 5 AO die Festsetzungsverjährungsfrist des betreffenden Folgebescheids nicht mehr gewahrt werden kann. Bereits von daher kann sich aus dem Vorliegen der Feststellungsverjährung keine eigene Ermittlungs- und Beurteilungskompetenz des Festsetzungsfinanzamts ergeben.

Darüber hinaus ist im Streitfall darauf hinzuweisen, dass der für die stillen Gesellschafter auf 0,00 DM lautende Verlustfeststellungsbescheid vom1991 in den Einkommensteuerbescheiden des Klägers für die Jahre 1978 bis 1981 überhaupt keine Berücksichtigung gefunden hat. Eine Änderung der am1990 ergangenen Einkommensteueränderungsbescheide für 1978 bis 1981 ist nach Ergehen des Feststellungsbescheids vom 09.08.1991 nicht erfolgt. Eine solche Umsetzung des Feststellungsbescheids vom1991 hätte sich darin dokumentiert, dass anstelle der vollständigen Nichtmehrberücksichtigung von Einkünften aus Gewerbebetrieb zumindest die Einkunftsart Gewerbebetrieb in den Einkommensteuerbescheiden wieder aufgeführt worden wäre und dort als Einkünftebetrag 0,00 DM in Ansatz gebracht worden wäre.

Die Tatsache, dass jedoch nach dem1990 keine weitergehende Änderung der Einkommensteuerbescheide 1978 bis 1981 erfolgt ist, zeigt jedoch, dass der Feststellungsbescheid vom1991 keinen Eingang in die genannten Einkommensteuerbescheide 1978 bis 1981 gefunden hat.

Von daher kann auch die Aufhebung des in den Einkommensteuerbescheiden 1978 bis 1981 vom1990 nicht umgesetzten Feststellungsbescheids vom1991 für diese Einkommensteuerbescheide keine Bedeutung haben.

Auch die Beantwortung der Frage, ob der Beklagte seinerzeit verpflichtet gewesen ist, den Feststellungsbescheid vom1991 in den Einkommensteuerbescheiden des Klägers für 1978 bis 1981 umzusetzen, führt im Streitfall zu keinem anderen Ergebnis. Denn der Beklagte hat eine solche Umsetzung nicht innerhalb der Frist des § 171 Abs. 10 AO vorgenommen, sodass nach Ablauf dieser Frist eine Umsetzung auch nicht mehr erfolgen konnte.

2. Darüber hinaus spricht einiges dafür, dass die Aufhebung des Feststellungsbescheides vom1991 durch den Aufhebungsbescheid vom2003 nicht zu einer ersatzlosen Aufhebung des Feststellungsbescheids geführt hat, sondern dass der ursprüngliche Feststellungsbescheid vom1989, der mit dem Feststellungsbescheid vom1991 ausdrücklich aufgehoben wurde, wieder auflebte. Denn wenn der Feststellungsbescheid vom1991, der den Feststellungsbescheid vom1989 aufhob, seinerseits vom Festsetzungsfinanzamt wieder aufgehoben worden ist, bedeutet dies in der rechtlichen Konsequenz, dass damit nicht nur die Feststellung eines Verlustanteils der stillen Gesellschafter von 0,00 DM aufgehoben wurde, sondern darüber hinaus auch die Aufhebung des Feststellungsbescheides vom1989 rückgängig gemacht worden ist. Anderenfalls hätte der Aufhebungsbescheid vom2003 eine Differenzierung vornehmen müssen und zum Ausdruck bringen müssen, dass lediglich eine teilweise Aufhebung erfolgt, nämlich

lediglich insoweit, als eine Verlustfeststellung von 0,00 DM für die beteiligten stillen Gesellschafter erfolgt ist, jedoch die Aufhebung des Feststellungsbescheides vom1989 durch den Aufhebungsbescheid vom2003 nicht berührt wird.

Damit würde aber aufgrund der Aufhebung des Feststellungsbescheids vom1991 der negative Feststellungsbescheid vom1989 wieder seine Wirkung entfalten mit der Folge, dass sich eine eigenständige Ermittlungs- und Beurteilungskompetenz des Beklagten nicht begründen lässt und damit auch eine Änderungsbefugnis des Beklagten nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ausscheidet. 50

3. Aber selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass durch die Aufhebung des Feststellungsbescheids vom1991 nicht die in diesem Bescheid verfügte Aufhebung des negativen Feststellungsbescheids vom1989 rückgängig gemacht worden ist, dieser also nicht wieder zur Geltung gebracht worden ist, ergibt sich hieraus keine Änderungsbefugnis des Beklagten nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. 51

Denn in diesem Fall läge ein auf der Feststellungsebene ungeregelter, das heißt nicht im Rahmen der Feststellungsfrist festgestellter Besteuerungssachverhalt vor. 52

Und der Eintritt der Festsetzungsverjährung bewirkt, wie bereits dargelegt, keinen Übergang der diesbezüglichen Ermittlungs- und Beurteilungsbefugnisse auf das Festsetzungsfinanzamt. Die betreffenden Besteuerungsgrundlagen können dann vielmehr nicht mehr in den betreffenden Folgebescheiden Berücksichtigung finden, da sie trotz Feststellungskompetenz des Feststellungsfinanzamts innerhalb der Feststellungsfrist keine Eingang in einen Grundlagenbescheid gefunden haben. 53

Hinzu kommt, dass die Festsetzungsfrist der Folgebescheide von einer Anfechtung der in ihnen zugrundegelegten Grundlagenbescheide nicht gehemmt wird und sich insbesondere auch aus § 171 Abs. 10 AO keine anderweitige Rechtsfolge ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 19.01.2005 X R 14/04, BStBl II 2005, 242). Somit ist die Festsetzungsverjährung der Einkommensteuerbescheide 1978 bis 1981 unabhängig davon eingetreten, dass gegen den Feststellungsbescheid vom1991 Rechtsbehelfe eingelegt worden sind. 54

4. Aber auch soweit man davon ausgehen wollte, dass bereits mit Erlass des Feststellungsbescheids vom1989 die Ermittlungs- und Beurteilungskompetenz auf den Beklagten als Wohnsitzfinanzamt und für den Erlass des Folgebescheids zuständige Behörde übergegangen ist, ergibt sich hieraus keine rechtliche Möglichkeit oder Verpflichtung des Beklagten gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO selbst die Beteiligungsverluste des Klägers aus seiner Beteiligung an der Firma K..... P..... III. zu ermitteln und die diesbezüglichen Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der Einkommensteuerbescheide 1978 bis 1981 zu berücksichtigen. 55

So beinhaltet der Feststellungsbescheid vom1989 die Ablehnung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der gewerblichen Beteiligungsverluste der stillen Gesellschafter. Aus diesem Tenor des Feststellungsbescheides ergibt sich zunächst einmal noch nicht, inwieweit es sich um eine Ablehnung der gesonderten Feststellung aus verfahrensrechtlichen Gründen, mit der Folge des Übergangs der Ermittlungs- und steuerrechtlichen Beurteilungskompetenz auf die Festsetzungsfinanzämter der beteiligten Gesellschafter, handelt oder um eine materiell-rechtliche Feststellung, wonach insoweit keine Beteiligungsverluste festzustellen sind, da es insoweit an der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht fehlt, mithin die Betätigung des Unternehmens als sogenannte Liebhaberei zu beurteilen ist. 56

Erst aus den Gründen ist ersichtlich, dass die aufgrund von Tätigkeiten in ausländischen Unternehmen im Inland geltend gemachten Verluste nicht als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren sind, da es der stillen Gesellschaft an einer Gewinnerzielungsabsicht fehlt und darüber hinaus auch die stillen Gesellschafter nicht als Mitunternehmer im Sinne des § 15 EStG anzusehen sind. 57

Dies deutet allerdings sowohl in verfahrensrechtlicher Hinsicht darauf hin, dass keine einheitliche und gesonderte Feststellung zu erfolgen hat, da insoweit die stillen Gesellschafter nicht als Mitunternehmer anzusehen sind, und dass darüber hinaus in materiell-rechtlicher Hinsicht aber auch kein Einkunftserzielungstatbestand, mangels Gewinnerzielungsabsicht, verwirklicht wird. 58

Selbst wenn man insoweit aber, ungeachtet der Widersprüchlichkeit dieser beiden Feststellungen allein darauf abstellen wollte, dass für die stillen Gesellschafter eine Feststellungskompetenz seitens des Feststellungsfinanzamts mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft abgelehnt worden ist und daher die Festsetzungsfinanzämter die Kompetenz zur Ermittlung, Beurteilung und Zugrundelegung der betreffenden Besteuerungsgrundlagen wieder zurückgewonnen haben, würde sich im Streitfall hieraus für den Kläger kein Anspruch auf Erfassung seiner geltend gemachten Verluste durch den Beklagten gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ergeben. 59

Denn selbst wenn man insoweit davon ausgehen wollte, dass mit dem Feststellungsbescheid vom1989 die Kompetenz zur Ermittlung und Beurteilung der Einkünfte des Klägers aus seiner Beteiligung an der K..... P..... III. auf den Beklagten als Festsetzungsfinanzamt übergegangen ist, so hätte diese Ermittlungs- und Beurteilungskompetenz seitens des Beklagten gemäß § 171 Abs. 10 AO - in der damals gültigen Fassung - innerhalb eines Jahres umgesetzt werden müssen. Der Beklagte hat seinerseits aber nur den Feststellungsbescheid vom1989 innerhalb der Jahresfrist dahingehend umgesetzt, dass er die ursprünglich gemäß §§ 155 Abs. 2 und 162 Abs. 3 AO ohne Vorliegen eines Grundlagenbescheides im Schätzungswege berücksichtigten Verluste aus der Beteiligung des Klägers an der Firma K..... P..... III. wieder rückgängig gemacht hat. Der Beklagte hat mithin den Feststellungsbescheid vom1989 dahingehend ausgelegt, dass er insoweit dazu verpflichtet gewesen ist, diesen vermeintlichen Grundlagenbescheid dahingehend umzusetzen, dass keine Einkünfte des Klägers aus seiner gewerblichen Beteiligung an der K..... P..... III. in den Einkommensteuerbescheiden 1978 bis 1981 Berücksichtigung finden können. 60

Insoweit wäre es Aufgabe des Klägers gewesen, gegen diesen Änderungsbescheid vom.....1990, auch vor dem Hintergrund der Mitteilung vom1990, vorzugehen und darauf zu dringen, dass nunmehr der Beklagte als Festsetzungsfinanzamt seinerseits in eigener Zuständigkeit die Verlustanteile des Klägers aus seiner Beteiligung an der Firma K..... P..... III. ermittelt und im Rahmen eines geänderten Einkommensteuerbescheides zugrunde legt. 61

Aufgrund des Umstands, dass eine solche Umsetzung nicht innerhalb der Jahresfrist des § 171 Abs. 10 AO - in der seinerzeit gültigen Fassung - erfolgt ist, kann der Beklagte auch nicht mehr von einer etwaigen eigenen Ermittlungs- und Beurteilungskompetenz gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO Gebrauch machen. 62

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 63

IV. Der Senat sieht keine Veranlassung die Revision zuzulassen, da die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung aufweist, der Senat vielmehr auf der Grundlage der ständigen Rechtsprechung des BFH zu § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO den Streitfall entschieden hat und die Rechtssache im wesentlichen eine einzelfallbezogene Problematik aufweist. Allein der Umstand, dass von dieser Problematik eine größere Anzahl von Anlegern betroffen wird, führt bei dieser Sachlage jedenfalls nicht zu einer grundsätzlichen Bedeutung des Falles.
