
Datum: 26.02.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 4007/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0226.8K4007.06.00

Tenor:

Der Beklagte wird verpflichtet, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 24. Januar 2005 die Einkommensteuerbescheide 1978 vom 2. August 1990 und vom 11. September 1991, die Einkommensteuerbescheide 1979 vom 24. Juli 1990 und vom 11. September 1991 sowie die Einkommensteuerbescheide 1980 und 1981, soweit sie auf den Grundlagenbescheiden vom 6. November 1989 bzw. vom 9. August 1991 beruhen, aufzuheben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens einschließlich der Kosten des Revisionsverfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Das Verfahren befindet sich im zweiten Rechtsgang. Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Beklagte verpflichtet ist, die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre – 1978 bis 1981 – gemäß § 175 AO zu ändern.

Die Kläger sind Eheleute, die in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.

Der Kläger war an der L KG (folgend nur: KG) beteiligt und erklärte hieraus in den Streitjahren 1978 und 1979 Verluste sowie negative Einkünfte nach dem Auslandsinvestitionsgesetz. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Steuererklärungen Bezug genommen. Für die Folgejahre liegen laut Auskunft des Beklagten keine Steuerakten mehr vor.

1

2

3

4

Der Beklagte erkannte die vom Kläger geltend gemachten Verluste im Einkommensteuerbescheid 1978 vom 11. Dezember 1980 und im Einkommensteuerbescheid 1979 vom 12. Mai 1982 – ohne Ergehen von Grundlagenbescheiden - zunächst an.	5
Nach einer Betriebsprüfung bei der KG erließ das für die Besteuerung der KG zuständige Finanzamt C am 6. November 1989 einen Bescheid für die "ehemalige stille Gesellschaft in der ehemaligen Firma L KG" für die Jahre 1978 bis 1982, mit dem es die begehrte Feststellung von gewerblichen Beteiligungsverlusten für die 532 stillen Gesellschafter ablehnte. Zur Begründung ist darin im wesentlichen ausgeführt, die geltend gemachten Verluste könnten nicht als gewerbliche Einkünfte nach den Vorschriften des deutschen Einkommensteuergesetzes qualifiziert werden, weil der stillen Gesellschaft die Gewinnerzielungsabsicht fehle. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Bescheids (Bl. 141 ff. d.A.) Bezug genommen.	6
Hierauf änderte der Beklagte die Einkommensteuer 1978 mit Bescheid vom 2. August 1990 und die Einkommensteuer 1979 mit Bescheid vom 24. Juli 1990 jeweils gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO und verwies hierzu in einer Anlage zum jeweiligen Bescheid auf den Feststellungsbescheid vom 6. November 1989. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Änderungsbescheide nebst Anlagen Bezug genommen. Nach Aktenlage haben die Kläger diese Änderungsbescheide nicht angefochten.	7
Neben dem Feststellungsbescheid vom 6. November 1989 erließ das Finanzamt C einen weiteren Feststellungsbescheid für die KG vom 16. November 1989 für die Jahre 1978 bis 1981, mit dem es für alle Jahre positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb feststellte. Neben drei weiteren Feststellungsbeteiligten ist als vierte Feststellungsbeteiligte die stille Gesellschaft aufgeführt, der ein Anteil an den Einkünften in Höhe von 0 DM zugerechnet wird. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieses Bescheids Bezug genommen (Bl. 40 ff. f.A.). Dem liegt zugrunde, dass das Finanzamt C seinerzeit die Durchführung eines zweistufigen Feststellungsverfahrens für notwendig hielt.	8
Nachdem in einem gerichtlichen Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung das Finanzgericht Berlin die Rechtmäßigkeit dieses zweistufigen Feststellungsverfahrens für ernstlich zweifelhaft gehalten hatte, erließ das Finanzamt C am 9. August 1991 gegenüber der KG einen Feststellungsbescheid für die Jahre 1978 bis 1982, mit dem es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1978 bis 1981 in der bereits im Bescheid vom 16.11.1989 festgestellten Höhe und für 1982 ebenfalls in positiver Höhe feststellte. Feststellungsbeteiligte waren neben drei Gesellschaftern wiederum die "stillen Gesellschafter gem. Anlage", deren Anteil an den Einkünften für alle Jahre mit 0 DM festgestellt wurde. In einer Anlage zu diesem Bescheid heißt es:	9
"Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 4.12.87 für 1978-1981 und 04.04.90 für 1982 wird hingewiesen.	10
Die Bescheide für 1978-1982 ergehen erstmalig.	11
Die Feststellungsbescheide für 1978-1981 vom 16.11.89 und vom 27.06.90 für 1982 für die ehemalige L KG werden hiermit aufgehoben. Damit erledigen sich die eingelegten Rechtsbehelfe und Anträge auf Aussetzung der Vollziehung dieser Feststellungsbescheide.	12
Der Nichtfeststellungsbescheid für die ehemalige stille Gesellschaft an dem Unternehmen der ehemalige L KG für 1978 bis 1982 vom 6.11.89 wird hiermit aufgehoben. Damit erledigen sich die eingelegten Rechtsbehelfe und Anträge auf Aussetzung der Vollziehung	13

dieses Nichtfeststellungsbescheids.

Die stillen Gesellschafter, denen kein Anteil am Gewinn/Verlust zugerechnet wurde, sind auf einer weiteren Anlage aufgeführt." 14

Der Beklagte reagierte auf diesen Feststellungsbescheid vom 9. August 1991 dergestalt, dass er Kopien seiner Änderungsbescheide vom 2.8.1990 (für 1978) und vom 24.7.1990 (für 1979) mit einem neuen Datum – nämlich dem 11.09.1991 – versah und den Klägern mit einer neuen Fälligkeit – nämlich dem 14.10.1991 – erneut zusandte. In einem Vermerk hierzu hielt er fest, aufgrund der Mitteilung vom 09.08.1991 des Finanzamts C über die Aufhebung der Nichtfeststellungsbescheide seien die Änderungen der Jahre 1978-1981, die in 1990 durchgeführt worden seien, nicht mehr zulässig. Das Betriebsstättenfinanzamt habe am gleichen Tag einen Feststellungsbescheid über 0.- DM erlassen, so dass die effektive steuerliche Auswirkung gleich bleibe. 15

In einem gerichtlichen Musterverfahren betreffend die L1 - also nicht die hier betroffene KG - hat das Finanzgericht Berlin mit Urteil vom 11. April 2000 (Az.: 5 K 5256/96) rechtskräftig entschieden, dass für die Jahre 1978-1981 in 1991 bereits Feststellungsverjährung eingetreten sei und daher eine Einkünftefeststellung nicht mehr erfolgen können. Für das Folgejahr entschied es, dass das Finanzamt C zutreffend vom Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen sei. 16

Das Finanzamt C hielt die in diesem Urteil geäußerte Rechtsansicht uneingeschränkt übertragbar auch auf die KG. Es wies deswegen mit Einspruchsentscheidung vom 20.08.2003 den Einspruch der ehemaligen stillen Gesellschafter der KG für das – hier nicht zu Streitgegenstand gehörende - Jahr 1982 als unbegründet zurück. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieser Einspruchsentscheidung Bezug genommen (Bl. 73 ff. d.A.). 17

Zudem richtete es ein Schreiben ebenfalls vom 20.08.2003 an alle Beteiligten der KG – u.a. auch an den Kläger – in dem es ausführte, das Finanzgericht Berlin habe mit dem rechtskräftig gewordenen Urteil vom 11. April 2000 in Sachen 5 K 5256/96 entschieden, dass für die Jahre 1978 -1981 bereits Feststellungsverjährung eingetreten sei und daher keine Einkünftefeststellung mehr erfolgen könne. Aus diesem Grunde werde der Bescheid vom 09.08.1991 für die Kalenderjahre 1978-1981, gegen den zahlreiche Einsprüche eingelegt worden seien, wegen Verjährung aufgehoben. Die Einsprüche 1978 – 1981 hätten sich somit erledigt. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieses Schreibens (Bl. 106 d.A.) Bezug genommen. 18

Mit Schreiben vom 15. September 2003 beantragte der Kläger die Änderung der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO und machte dazu geltend, mit der ersatzlosen Aufhebung des Feststellungsbescheids (vom 9. August 1991 durch Bescheid vom 20. August 2003) sei der vorherige Rechtszustand wieder herzustellen, was demnach die Wiederberücksichtigung der in den Ursprungsbescheiden (Einkommensteuerbescheid 1978 vom 11. Dezember 1980 und Einkommensteuerbescheid 1979 vom 15. Mai 1982) enthaltenen Verluste bedeute. 19

Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 21. November 2003 ab und führte hierzu aus, die Aufhebung des Feststellungsbescheids vom 2. August 1991 (gemeint ist wohl der Bescheid vom 9. August 1991) durch das Finanzgericht Berlin entfalte keine Bindungswirkung, weil die Einkommensteuerbescheide nicht aufgrund dieses Bescheids, sondern aufgrund des vorrangegangenen Feststellungsbescheids vom 15. Juni 1990 20

(gemeint ist wohl der Bescheid vom 6. November 1989) geändert worden seien.

Den hiergegen am 2. Dezember 2003 eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 24. Januar 2005 als unbegründet zurück. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. Im Einspruchsverfahren hatten die Kläger auf ein Schreiben des Finanzamts C verwiesen, in dem dieses dem Beklagten mitteilte, es seien für die Jahre 1978 bis 1981 keine Feststellungsbescheide existent. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieses Schreibens Bezug genommen.

21

Die hiergegen erhobene Klage hatte im ersten Rechtsgang keinen Erfolg. Der erkennende Senat vertrat dabei in seinem Urteil vom 12. September 2005 (Az.. 8 K 378/05) die Auffassung, dass mit der ersatzlosen Aufhebung der Grundlagenbescheide die Frage der Anerkennung der Verluste aus der Beteiligung des Klägers an der KG nicht mehr Gegenstand eines Grundlagenbescheids sein könne. Damit habe der Beklagte nunmehr eigenständig in die Prüfung eintreten müssen, ob und ggf. in welcher Höhe die in den ursprünglichen Veranlagungen enthaltenen Verluste nunmehr anzuerkennen seien. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieses Urteils Bezug genommen.

22

Mit Urteil vom 24. Mai 2006 hob der Bundesfinanzhof - BFH – dieses Urteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Hierzu führte er aus, eine Zuständigkeit des Finanzamts zur eigenständigen Ermittlung der Beteiligungseinkünfte bestehe nur dann, wenn die Aufhebung des Feststellungsbescheids vom 9. August 1991 deshalb erfolgt wäre, weil nach Ansicht des Finanzamts C für diese Einkünfte nicht das Erfordernis einer gesonderten Feststellung bestehe, die Aufhebung also in dem Sinn zu deuten sei, dass es sich um einen negativen Feststellungsbescheid handle, der die Beteiligungseinkünfte mit bindender Wirkung aus dem Regelungsbereich des Feststellungsverfahrens entlassen hätte. Anders sei es dagegen, wenn der Feststellungsbescheid ausschließlich aus sonstigen Gründen - zum Beispiel mangels zutreffender Adressierung oder wegen Ablaufs der Feststellungsfrist - aufgehoben worden wäre. Welche der beiden Gestaltungen im Streitfall vorliege, lasse das angefochtene Urteil nicht erkennen, weil es weder zum Inhalt noch zum Hintergrund der Aufhebungsverfügung Feststellungen getroffen habe.

23

Mit der Aufhebung des Bescheids vom 9. August 1991 sei der Grundlagenbescheid, der zuvor für die Beurteilung der Beteiligungseinkünfte maßgeblich gewesen sei, ersatzlos entfallen. Die ihm nachgeschalteten Folgebescheide seien deshalb gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in der Weise zu ändern, dass die Wirkungen des Grundlagenbescheids rückgängig gemacht werden. Allerdings seien im Streitfall im Anschluss an den Erlass des Bescheids vom 9. August 1991 die Einkommensteuerbescheide nicht geändert worden. Diese beruhe darauf, dass schon am 6. November 1989 ein Bescheid des Finanzamts C ergangen sei, auf den hin der Beklagte im Juli und August 1990 die Beteiligungseinkünfte mit 0 DM angesetzt habe. Ob es sich bei diesem Bescheid ebenfalls um einen Grundlagenbescheid gehandelt habe, lasse das angefochtene Urteil nicht erkennen, da es den genauen Inhalt des Bescheids nicht wiedergebe.

24

Sofern schon die ursprüngliche Änderung der Einkommensteuerfestsetzung auf einem Grundlagenbescheid beruht haben sollte, sei zunächst zu prüfen, ob dieser Bescheid durch die Aufhebung des Bescheids vom 9. August 1991 wieder aufgelebt sei. In diesem Fall müssten sich nämlich der Ansatz der Besteuerungsgrundlagen in den Einkommensteuerbescheiden vorrangig an jenem Bescheid orientieren. Sollte dagegen schon im Jahr 1989 ein Grundlagenbescheid ergangen und auch dieser im weiteren Verlauf endgültig außer Kraft getreten sein, so müsste seine Umsetzung nunmehr ebenfalls nach §

25

175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO rückgängig gemacht werden; dieser Umstand sei, wenn es um die Rechtsfolgen der Aufhebung des Bescheids vom 9. August 1991 gehe, in die Betrachtung einzubeziehen. Anders könne es schließlich sein, wenn die im Juli und August 1990 erlassenen Änderungsbescheide nicht auf Grundlagenbescheiden, sondern darauf beruht haben sollten, dass das Finanzamt im Rahmen des Einkommensterverfahrens die in Rede stehenden Besteuerungsgrundlagen eigenständig überprüft hätte. Im letztgenannten Fall sei es zwar schon im Hinblick auf die Wirkungen des Ablaufs der Festsetzungsfrist zweifelhaft, ob die Änderungen der Einkommensteuerbescheide rechtmäßig gewesen seien; die Kläger müssten sich aber ggf. enthalten lassen, dass sie die Änderungsbescheide nicht angefochten hätten. Weitere Ausführungen zu dieser Problematik erschienen entbehrlich, solange über den verfahrenrechtlichen Hintergrund der im Jahr 1990 erfolgten Bescheidänderung keine Klarheit herrsche.

Sollte das Finanzgericht auf Grund der erneuten Verhandlung zu dem Ergebnis gelangen, dass nach der derzeit geltenden Bescheidlage die Beteiligungseinkünfte nicht im Rahmen einer gesonderten Feststellung zu ermitteln seien, so werde es im Rahmen des vorliegenden Verfahrens darüber befinden müssen, ob der Kläger aus seiner Beteiligung an der KG der Besteuerung unterliegende Einkünfte erzielt habe. 26

Für die Streitjahre 1980 und 1981 führte der BFH aus, das Finanzgericht habe zu Recht angenommen, dass die verfahrensrechtliche Situation für alle Streitjahre nach einheitlichen Grundsätzen erfolgen müsse. Insbesondere dürfe der Umstand, dass die Steuerakten für die Jahre 1980 und 1981 nicht mehr auffindbar seien, den Klägern nicht zum Nachteil gereichen. Deshalb könne, wenn im Hinblick auf die Streitjahre 1978 und 1979 die Voraussetzungen für eine Änderung der derzeit geltenden Bescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vorlägen, dieses Ergebnis auf die übrigen Streitjahre übertragen werden. 27

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf das Urteil des BFH Bezug genommen. 28

Die Kläger machen im 2. Rechtsgang geltend, es sei davon auszugehen, dass es sich bei dem Bescheid des Finanzamts C vom 20. August 2003 nicht um einen negativen Feststellungsbescheid handle. Zudem müsse davon ausgegangen werden, dass der Bescheid vom 6. November 1989 ein Grundlagenbescheid gewesen sei. Schließlich hätten die Grundlagenbescheide, die der Änderung der Einkommensteuerbescheide im Juli und August 1990 zugrundegelegen hätten, inzwischen keinen Bestand mehr, weil sie ausweislich der Anlage zum Feststellungsbescheid vom 9. August 1991 aufgehoben worden seien. Angesichts dessen sei mit den vom BFH im Urteil vom 24. Mai dargestellten Grundsätzen der Klage stattzugeben. Soweit der Beklagte dies anders sehe, stünden dessen Ausführungen in völligem Widerspruch zu den Ausführungen des BFH im genannten Urteil. Angesichts dessen werde zur Frage des Vorliegens seiner- des Klägers - Einkünfteerzielungsabsicht vorerst nicht vorgetragen, weil der Klage bereits aufgrund der vorliegenden Bescheidlage stattzugeben sei. 29

Die Kläger beantragen, 30

den Beklagten zu verpflichten, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 24. Januar 2005 die Einkommensteuerbescheide 1978 vom 2. August 1990 und vom 11. September 1991, die Einkommensteuerbescheide 1979 vom 24. Juli 1990 und vom 11. September 1991 sowie die Einkommensteuerbescheide 1980 und 1981, soweit sie auf den Grundlagenbescheiden vom 6. November 1989 bzw. vom 9. August 1991 beruhen, aufzuheben. 31

hilfsweise die Revision zuzulassen.	
Der Beklagte beantragt,	33
die Klage abzuweisen,	34
hilfsweise die Revision zuzulassen.	35
Er macht geltend, die Einkommensteuerbescheide 1978 – 1981 seien seinerzeit aufgrund des negativen Feststellungsbescheids vom 6.11.1989 nach §§ 175 Abs.1 Nr.1, § 171 Abs. 10 AO geändert worden. Der Feststellungsbescheid vom 9.8.1991 und die Aufhebung des negativen Feststellungsbescheids vom 6.11.1989 hätten nicht zu einer erneuten Änderung der Einkommensteuerbescheide geführt, weil die festgesetzte Steuer nicht geändert worden sei. Es habe dem Grunde nach lediglich ein Begründungsaustausch dahingehend stattgefunden, dass anstatt keines Ansatzes gewerblicher Einkünfte nunmehr gewerbliche Einkünfte in Höhe von 0 DM berücksichtigt worden seien. Im Zeitpunkt der Streichung der Verluste in den Einkommensteuerbescheiden sei die Verjährungsfrist für den Grundlagenbescheid auch noch nicht abgelaufen gewesen; Verjährung sei erst mit Ablauf des 31.12.1990 eingetreten. Ein Einkommensteuerbescheid, der an einen unwirksamen Feststellungsbescheid angepasst worden sei, sei durch einen erneuten, nunmehr wirksamen Feststellungsbescheid, der als erstmaliger Bescheid anzusehen sei, rechtlich gemäß § 175 Abs.1 Nr. 1 AO abgedeckt. Damit ergebe sich keine Änderungsmöglichkeit für die bestandskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheide. Es greife weder die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 AO noch die Änderungsvorschrift nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO.	36
Die Änderung der bestandskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheide (Streichung der gewerblichen Verluste) sei aufgrund eines – wie sich später herausgestellt habe – nichtigen Grundlagenbescheids ergangen. Die Anwendung des § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO sei damit rechtsfehlerhaft gewesen. Die nichtigen Feststellungsbescheide seien aufgehoben worden, Konsequenzen bei den Einkommensteuerbescheiden seien nicht gezogen worden, da gleichzeitig am 9.8.1991 erstmalige Feststellungsbescheide erlassen worden seien. Eine Aufhebung oder Änderung des Folgebescheids gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO sei nur zwingend gewesen, wenn der nichtige Grundlagenbescheid ersatzlos aufgehoben worden wäre. Das sei hier nicht der Fall. Die Einkommensteuerbescheide seien zudem nicht nichtig.	37
Er gehe davon aus, dass durch die Aufhebung des Bescheids vom 9. August 1991 mit Bescheid vom 20. August 2003 der Bescheid vom 6. November 1989 wieder aufgelebt sei.	38
<u>Entscheidungsgründe</u>	39
Die Klage ist begründet.	40
1.	41
Der Ablehnungsbescheid des Beklagten vom 21. November 2003 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (vergl. § 101 Abs. Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).	42
a.	43
Zu Unrecht hat es der Beklagte mit dem angefochtenen Bescheid abgelehnt, die Einkommensteuer-Änderungsbescheide 1978 und 1979 aufzuheben und damit im Ergebnis	44

die ursprünglich anerkannten Verluste aus der Beteiligung des Klägers an der KG wieder bei der Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigen. Hierzu war er nämlich auf Grund der Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung – AO – verpflichtet.

Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), dem Bindungswirkung für diesen Bescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. 45

So liegt der Fall hier: Denn ausweislich der – für den Senat bindenden - Urteilsgründe des BFH-Urteils vom 24. Mai 2006 I R 93/05 (folgend nur: Revisionsurteil) zu II 3. a) bedingt die Aufhebung des Bescheids des Finanzamts C vom 9. August 1991, der zuvor für die Beurteilung der Beteiligungseinkünfte maßgeblich war, für die ihm nachgeschalteten Folgebescheide (hier die Einkommensteuerbescheide 1978 und 1979) die Verpflichtung des Beklagten, die letztgenannten Bescheide gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dergestalt zu ändern, dass die Wirkungen des Grundlagenbescheids rückgängig zu machen sind. Das bedeutet, dass die Bescheide des Beklagten vom 2. August 1990 und vom 11. September 1991 zur Einkommensteuer 1978 und vom 24. Juli 1990 und vom 11. September 1991 zur Einkommensteuer 1979 aufzuheben sind. 46

Es liegen im Streitfall auch nicht die vom BFH im genannten Urteil aufgezeigten Fallgestaltungen vor, die ein anderes Ergebnis rechtfertigten. Im einzelnen: 47

aa. 48

Nach den Ausführungen in dem Revisionsurteil wäre der Standpunkt des Beklagten dann möglicherweise zutreffend, wenn die Aufhebung des Feststellungsbescheids des Finanzamts C vom 9. August 1991 einen negativen Feststellungsbescheid beinhalten würde. Denn dann wären die Beteiligungseinkünfte aus dem Regelungsbereich des Feststellungsverfahrens entlassen, so dass der Beklagte bei der Einkommensteuerveranlagung in eigener Zuständigkeit zu prüfen hätte, ob die geltend gemachten Verluste anzuerkennen sind. Dann wäre zu prüfen, ob beim Kläger insoweit eine Einkünfteerzielungsabsicht vorlag. Die Aufhebung des Bescheids vom 9. August 1991 beinhaltet indessen keinen solchen negativen Feststellungsbescheid. Das ergibt sich aus dem Schreiben des Finanzamts C vom 20. August 2003 an die Beteiligten der KG. Dort ist ausgeführt, dass der Bescheid vom 9. August 1991 für die Kalenderjahre 1978-1981 wegen Verjährung aufgehoben wird. Dieser Bescheid enthält mithin nicht etwa die Regelung, dass ein Feststellungsverfahren gar nicht durchzuführen ist, sondern nur die Regelung, dass ein Feststellungsverfahren zwar dem Grunde nach durchzuführen ist, das Finanzamt aber wegen eines formellen Hindernisses – nämlich dem Eintritt der Feststellungsverjährung - daran gehindert ist, einen entsprechenden Bescheid - nämlich den vom 9. August 1991 - aufrechtzuerhalten. 49

Dem steht nicht entgegen, dass es dem Finanzamt C im Ergebnis immer darauf ankam, die Wirkungen eines negativen Feststellungsbescheids bei den Beteiligten der KG herbeizuführen. Dass dies das primäre Anliegen dieses Finanzamts war, ergibt sich daraus, dass es ursprünglich einen negativen Feststellungsbescheid (auf 2. Stufe) mit dem Bescheid vom 6. November 1989 erlassen hatte und auch mit der Aufhebung dieses Bescheids und dem Erlass des Feststellungsbescheids vom 9. August 1991 wiederum wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht die Einkünfte der stillen Gesellschafter mit 0 DM festgestellt hatte (vergl. zur Auslegung eines Feststellungsbescheids, mit dem einem Beteiligten ein Wert von 0 € zugerechnet wird, als negativen Feststellungsbescheid: Finanzgericht – FG – Köln, Urteil vom 16.. Mai 2006 7 K 5326/04, EFG 2007, 1214). Dieses – in materieller Hinsicht nach wie vor bestehende - Anliegen des Finanzamts C führt aber nicht dazu, dass die Aufhebung des 50

Feststellungsbescheids vom 9. August 1991 eine negative Feststellung beinhaltet. Die Dinge liegen vielmehr umgekehrt so, dass dieses Finanzamt zwar einen negativen Feststellungsbescheid (bzw. einen oben beschriebenen "Nullbescheid" für die Beteiligten der KG) erlassen bzw. aufrechterhalten möchte, hieran aber gerade aus verfahrensrechtlichen Gründen gehindert ist. Damit ist dem Finanzamt C aber gerade der Weg versperrt, die hier streitigen Einkünfte aus der Bindungswirkung des Feststellungsverfahrens zu entlassen und dem Beklagten insoweit eine eigene Prüfungskompetenz im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu verschaffen.

bb. 51

Die Aufrechterhaltung der geänderten Einkommensteuerbescheide 1978 – 1981 lässt sich - entgegen der Auffassung des Beklagten - auch nicht aus der Erwägung rechtfertigen, dass der ursprüngliche Nichtfeststellungsbescheid vom 6. November 1989 mit der Aufhebung des Bescheids vom 9. August 1991 wieder aufgelebt wäre und deswegen mit der Existenz dieses Bescheids sich die Beteiligungseinkünfte in den Einkommensteuerbescheiden vorrangig an diesem Bescheid zu orientieren haben. Ein solches Wiederaufleben des Bescheids vom 6. November 1989 ist mit der Aufhebung des Feststellungsbescheids vom 9. August 1991 deshalb nicht verbunden, weil nach den Gesamtumständen im Streitfall nicht davon auszugehen ist, dass das Finanzamt C eine solche Regelung treffen wollte. Soweit das Finanzgericht Köln (a.a.O.) ein solches Wiederaufleben des Bescheids vom 6. November 1989 in einem Verfahren ebenfalls betreffend die Verfahrensweise des Finanzamts C in Bezug auf die KG tendenziell bejahen würde, weil der ursprüngliche Nichtfeststellungsbescheid vom 6. November 1989 mit dem Bescheid vom 9. August 1991 aufgehoben worden war, so dass die Aufhebung des Bescheids vom 9. November 1991 konsequenterweise die Aufhebung des Bescheids vom 6. November 1989 rückgängig gemacht haben muss, folgt der Senat dem nicht. Denn diese Sicht der Dinge lässt außer Betracht, dass das Finanzamt C den negativen Feststellungsbescheid vom 6. November 1989 offensichtlich deswegen aufgehoben – und nicht etwa geändert - hatte, weil es nach dem Hinweis des Finanzgerichts Berlin nicht mehr an seiner Auffassung festhalten wollte, es sei ein zweistufiges Feststellungsverfahren durchzuführen. Hätte das Finanzamt C den Bescheid vom 6. November 1989 mit der Aufhebung des Bescheids vom 9. August 1991 wieder aufleben lassen wollen, hätte dies aber bedingt, dass es wieder in das – als unzutreffend erkannte – zweistufige Feststellungsverfahren eingetreten wäre. Denn konsequenterweise würde dann nicht nur wieder der Bescheid vom 6. November 1989 aufleben, sondern ebenfalls der vom 16. November 1989 erlassene Bescheid gegenüber der KG.

Diese Sicht der Dinge wird bestätigt durch den Inhalt des Schreibens vom 20. August 2003 an die Beteiligten. Denn das Finanzamt C hatte dort ausgeführt, die Einsprüche 1978-1981 hätten sich erledigt. Dies wäre aber nicht zutreffend, weil mit dem Wiederaufleben des Bescheids vom 6. November 1989 die hiergegen gerichteten Einsprüche, die das Finanzamt im Feststellungsbescheid vom 9. August 1991 als erledigt bezeichnet hatte, wieder anhängig gewesen wären. Konsequenterweise müsste deshalb, sollte der Bescheid vom 6. November 1989 tatsächlich wieder aufgelebt sein, das dann ebenfalls wieder aufgelebte Einspruchsverfahren gegen diesen Bescheid beim Finanzamt C fortgesetzt werden. Hiervon gehen aber ersichtlich weder das Finanzamt C noch die Beteiligten des vorliegenden Verfahrens aus.

Eine weitere Bestätigung dieser Sicht ergibt sich aus dem Schreiben des Finanzamts C vom 9. Januar 2004 an den Beklagten. Denn dort hatte es ausgeführt, des Beklagte gehe 54

unzutreffenderweise davon aus, dass die Bescheide vom 16.11.1989 (die Bescheide auf der ersten Stufe) wieder aufleben würden. Weil nämlich die Bescheide vom 16.11.1989 aufgehoben seien und wegen der Verjährung nicht mehr durch die Bescheide vom 9. August 1991 hätten ersetzt werden können, bleibe es dabei, dass für die Kalenderjahre 1978-1981 **keine** (Hervorhebung im dortigen Schreiben) Feststellungsbescheide existent seien. Wenn diese Ausführungen auch im Zusammenhang mit dem Bescheid vom 16. November 1989 erfolgt sind, kann für den Bescheid vom 6. November 1989 nach Auffassung des Senats nichts anderes gelten.

cc.

55

Die Änderungsbescheide des Beklagten aus Juli und August 1990, die die geltend gemachten Verluste erstmals nicht mehr berücksichtigten, sind auch nicht dergestalt ergangen, dass der Beklagte im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens die in Rede stehenden Besteuerungsgrundlagen eigenständig überprüft hätte. Vielmehr beruhten die geänderten Bescheide ausdrücklich auf der Änderungsnorm des § 175 Abs. 1 Nr.1 AO und nahmen Bezug auf den Feststellungsbescheid vom 6. November 1989. Damit hat der Beklagte dokumentiert, dass er die Beteiligungseinkünfte gerade nicht selbstständig überprüft hatte, sondern den Nichtfeststellungsbescheid vom 6. November 1989 als Grundlagenbescheid behandelt und ihn als solchen bei der Einkommensteuer ausgewertet hat. Insofern sind die Umstände im Streitfall nicht vergleichbar mit denen, die in dem – vom BFH in Bezug genommenen – Urteil des Finanzgerichts Hamburg im Urteil vom 4. Februar 2005 (I 297/04, EFG 2005, 1241) vorgelegen haben. Denn dort hatte das Finanzamt nach den Feststellungen des Gerichts zunächst - ohne Vorliegen eines Grundlagenbescheids des Betriebsstätten-Finanzamts – negative Beteiligungseinkünfte in eigener Zuständigkeit auf Basis der bis dahin gewonnenen Erkenntnisse nach eigener Würdigung im Schätzungswege nicht berücksichtigt. Das ist hier durch den Beklagten aber ersichtlich nicht geschehen.

56

Der Senat ist in diesem Zusammenhang auch der Auffassung, dass der Bescheid vom 6. November 1989 – obschon er eine Ablehnung der begehrten Feststellung der gewerblichen Beteiligungsverluste enthält – nicht als negativer Feststellungsbescheid in dem Sinne anzusehen ist, dass die Beteiligungseinkünfte des Klägers mit bindender Wirkung aus dem Regelungsbereich des Feststellungsverfahrens entlassen waren, so dass es dem Beklagten in diesem Verfahrensstadium oblegen hätte, die Berücksichtigung der Beteiligungseinkünfte in eigener Zuständigkeit bei der Einkommensteuerveranlagung zu überprüfen. Denn wenn mit dem Bescheid die Feststellung von negativen gewerblichen Einkünften abgelehnt wird, sollte damit nach Auffassung des Senats nicht die Wirkung herbeigeführt werden, dass die Berücksichtigung der Beteiligungseinkünfte nunmehr bei jedem Zeichner bei den einzelnen Wohnsitzfinanzämtern individuell hätte überprüft werden sollen. Der Bescheid verfolgte vielmehr ersichtlich den Zweck, die Frage der Gewinnerzielungsabsicht und damit die steuerliche Relevanz der Beteiligungseinkünfte einheitlich für alle Zeichner zu verneinen. Der Senat ist deshalb der Auffassung, die Wirkungen des Bescheids vom 6. November 1989 so zu verstehen, dass der Beklagte an die Entscheidung des Feststellungsfinanzamts, es lägen keine Einkünfte und damit keine im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu berücksichtigende Verluste vor, gebunden war (ebenso Finanzgericht Köln, a.a.O. m.w.N.). Bereits aufgrund dieser Tatsache bestand gar kein Raum für die vom BFH erwogene eigene Prüfung der Einkünfte durch den Beklagten, die im übrigen tatsächlich nicht stattgefunden hat.

57

Diese Sicht der Dinge steht auch im Einklang mit der Definition eines negativen Feststellungsbescheids in dem für den Senat bindenden Revisionsurteil. Denn aus den

58

Ausführungen im Revisionsurteil zu II 2 b. dd. ergibt sich, dass im vorliegenden Fall ein negativer Feststellungsbescheid (mit der Wirkung, dass die Beteiligungseinkünfte mit bindender Wirkung aus dem Regelungsbereich des Feststellungsverfahrens entlassen wären) vorläge, wenn nach Ansicht des Finanzamt C das Erfordernis einer gesonderten Feststellung nicht bestanden hätte. Mit dem Bescheid vom 6. November 1989 sollte dies aber nach Auffassung des Senats gerade nicht geregelt werden; vielmehr kam es dem Finanzamt C gerade umgekehrt darauf an, für die stillen Gesellschafter einheitlich die Anerkennung der Verluste wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht - für die jeweils für die Besteuerung der stillen Gesellschafter zuständigen Finanzämter bindend - abzulehnen. Deshalb handelt es sich bei dem Bescheid vom 6. November 1989 nicht um einen negativen Feststellungsbescheid i.S. des Revisionsurteils.

Aber selbst wenn man dem nicht folgte, ließe es sich bei der vorliegenden Fallgestaltung nach Auffassung des Senats nicht rechtfertigen, den Klägern die Bestandskraft der Änderungsbescheide aus Juli und August 1990 entgegenzuhalten. Denn selbst wenn man annähme, der negative Feststellungsbescheid vom 6. November 1989 habe zunächst eine eigene Prüfungskompetenz des Beklagten eröffnet, die dieser mit der Streichung der Verluste auch inzident genutzt habe, zeichnen sich die Umstände des Falles dadurch aus, dass der Beklagte in den Bescheiden als Änderungsnorm § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO aufgeführt und in der Anlage zu den Bescheiden auf einen Feststellungsbescheid verwiesen hat. Deshalb wäre es für die Kläger jedenfalls nicht erkennbar gewesen, dass eine eigenständige Überprüfung der Beteiligungseinkünfte des Klägers durch den Beklagten stattgefunden hatte. Entsprechend hätten die Kläger auch keine Veranlassung haben müssen, gegen diese Änderungsbescheide Einspruch einzulegen, weil sie – unter Beachtung der Vorschrift des § 351 Abs. 2 AO – davon hätten ausgehen dürfen und müssen, mit ihren Einwendungen hiergegen nicht in einem Einspruchsverfahren gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide – als Folgebescheide - gehört zu werden, sondern damit hätten rechnen müssen, hinsichtlich ihrer Einwendungen vom Beklagten auf die Möglichkeit des Einspruchsverfahrens gegen den Bescheid des Finanzamts C vom 6. November 1989 verwiesen zu werden.

b. 60

Nach dem für den Senat bindenden Revisionsurteil sind die obigen Ausführungen zu a. auf die Streitjahre 1980 und 1981 zu übertragen. Dies hat zur Folge, dass die Einkommensteuerbescheide 1980 und 1981, soweit sie auf den Grundlagenbescheiden vom 6. November 1989 bzw. vom 9. August 1991 beruhen - mit denen dann ebenfalls die zunächst anerkannten Verluste nicht mehr anerkannt wurden - ebenfalls aufzuheben sind.

2. 62

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

3. 64

Die Revision wurde mit Rücksicht auf das anhängige Revisionsverfahren X R 3/07 zugelassen. 65
