
Datum: 19.02.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 3955/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0219.13K3955.09.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit von Feststellungen nach § 2a Abs. 3 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes - EStG - i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 bzw. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 i.V.m. § 52 Absatz 3 EStG.

2

Die Klägerin ist eine 1984 in A gegründete Gesellschaft, deren Geschäftszweck der Handel und die Herstellung von Rohstoffen, Chemikalien und Verpackungen sowie Beratung, Anbahnung und Vermittlung von Handelsgeschäften, insbesondere der Handel mit Produkten für die Landwirtschaft und von Rohstoffen für die Industrie sowie die Lieferung von Maschinen aus den vorgenannten Produktbereichen ist. Seit dem Jahr 2008 trägt sie ihren jetzigen Namen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Vertragsakte sowie das Handelsregister B des Amtsgerichtes F (HRB 1) verwiesen. Die Klägerin gehört zu der französischen Unternehmensgruppe K, K Inc. in H. Ihre unmittelbare Anteilseignerin war im Streitzeitraum die Firma C International S.A. in H.

3

Sie selbst unterhielt seit dem Oktober 1997 eine Vertriebs-Betriebstätte in Österreich, die zum August 2005 entgeltlich auf die Firma D ...-Produktions- und Handels-GmbH in G übertragen wurde. Die Erwerberin gehört unstreitig zum gleichen Konzern wie die Klägerin.

4

Die Betriebstätte in Österreich und die inländischen Betriebstätten der Klägerin erzielten in den hier interessierenden Jahren zwischen 1997 und 2005 folgende Ergebnisse:

5

6

Jahr	Gewinn Insgesamt	Betriebstättengewinn Österreich	Gewinn ohne Betriebstätte Österreich
1997	-50.752,88 DM	-77.248,61 DM	26.495,73 DM
1998	-727.103,61 DM	-348.506,65 DM	-378.596,96 DM
1999	51.002,45 DM	-11.831,03 DM	62.833,48 DM
2000	7.486,40 DM	2.056,51 DM	5.429,89 DM
2001	13.498,71 €	-39.104,31 €	52.603,02 €
2002	22.896,68 €	-5.416,52 €	28.313,20 €
2003	179.933,42 €	-153.944,21 €	333.877,63 €
2004	-137.288,03 €	-188.333,99 €	51.045,96 €
2005	13.777,95 €	1.081,20 €	12.696,75 €

Die in den Jahren 1997 und 1998 erzielten Verluste der österreichischen Betriebstätte betrugen umgerechnet 39.496,59 € (1997) und 178.188,62 € (1998). Der Verlust 1997 aus der österreichischen Betriebstätte wurde auf Antrag der Klägerin zunächst mit dem inländischen Gewinn verrechnet und der überschüssende Betrag zurückgetragen. Da im Jahr 1998 sowohl die inländische als auch die österreichische Betriebstätte Verluste erwirtschafteten, erfolgte ebenfalls auf Antrag der Klägerin, ausschließlich ein Verlustrücktrag in das Jahr 1996. Nach Lage der Akten unterblieben die nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG i.d.F. für die Jahren 1997 und 1998 vorzunehmenden Feststellungen der Hinzurechnungsbeträge.

7

Auch für die Jahre 1999 bis 2005 kam es zunächst nicht zur Anwendung der nach § 52 Absatz 3 EStG zunächst bis zum Jahr 2008 anzuwendenden Regelungen des § 2a Abs. 3 Sätze 3, 5 und 6 EStG. Es unterblieben daher sowohl die nach § 52 Abs. 3 i.V.m. § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG in den Jahren 2000 und 2005 vorzunehmenden Hinzurechnungen im Hinblick auf die geringfügigen Gewinne der österreichischen Betriebstätte als auch die weiterhin erforderlichen Feststellungen nach § 52 Abs. 3 i.V.m. § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG. Letztlich unterblieb auch die nach § 52 Abs. 3 i.V.m. § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG gebotene Hinzurechnung im Jahr der Veräußerung der Betriebstätte (2005).

8

Auf der Basis der Körperschaftsteuererklärung für 2005 wurde die Klägerin zunächst mit Bescheid vom 11. Dezember 2006 im Wesentlichen erklärungskgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zur Körperschaftsteuer veranlagt und diese mit 6.012 € festgesetzt. Aus dem der Steuererklärung beigefügten Jahresabschluss zum 31. Dezember 2005 ist eindeutig zu erkennen, dass die Klägerin mit Kaufvertrag vom 31. August 2005 die österreichische Betriebstätte veräußert hatte (Lagebericht, Seiten 1 und 2).

9

Aufgrund einer Betriebsprüfungsanordnung aus dem Dezember 2007 kam es im Jahr 2008 zu einer steuerlichen Außenprüfung bei der Klägerin, bei der unter anderem die

10

Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 Prüfungsgegenstand war. Im Zuge dieser Prüfung stellte der Betriebsprüfer fest, dass die Feststellungen der verbleibenden Beträge nach § 2a Abs. 3 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG unterblieben waren und daher seines Erachtens die Feststellungen für 1997 bis 2004 nachzuholen und im Jahr 2005 eine Hinzurechnung nach § 2a Abs. 4 Nr. 2 i.V.m. § 52 Abs. 3 EStG im Umfang von 216.633,73 € vorzunehmen seien.

Unter dem 17. Oktober 2008 ergingen daraufhin rechnerisch unstreitige Feststellungen nach § 2a Abs. 3 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG über: 11

1997	39.496,59 €	12
1998	217.685,21 €	
1999	217.685,21 €	
2000	216.633,73 € (Verrechnung 1.051,48 € Gewinn öst. Betriebstätte)	
2001 bis 2004	jeweils 216.633,73 €	
2005	0 €.	

Dies führte zu dem nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung - AO - geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 22. September 2008, mit dem die Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung der Hinzurechnung in Höhe von 216.634 € auf 60.213 € festgesetzt wurde. Wegen der Einzelheiten wird auf den Steuerbescheid verwiesen. 13

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenem Einspruch. Dieses Verfahren führte zu dem beim erkennenden Senat unter dem Aktenzeichen 13 K 3906/09 anhängigen Klageverfahren, über das in der gleichen Sitzung verhandelt worden ist. Der erkennende Senat hat dieses Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung – FGO – zur Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens gemäß Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV – ausgesetzt. 14

Ebenfalls mit fristgerechten Einsprüchen wandte sich die Klägerin gegen die hier streitbefangenen Feststellungsbescheide. Unter Darstellung des Regelungsmechanismus des § 2a EStG in den Jahren ab 1999 und Hinweis auf die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union – EuGH – (Ritter-Coulais, Urteil vom 21. Februar 2006, Rs. C-152/03, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des EuGH und des EuG - Slg. - 2006, 01711 und Rewe Zentralfinanz, Urteil vom 29. März 2007, Rs. C-347/04, Slg. 2007, 02647) sowie ein eingeleitetes Vertragsverletzungsverfahren verwies die Klägerin auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen - BMF - vom 30. Juli 2008, Bundessteuerblatt - BStBl - I 2008, 810, wonach Teile der Regelungen über den beschränkten Verlustausgleich nach § 2a EStG nur noch im Verhältnis zu Drittstaaten, nicht aber zu Mitgliedstaaten der Europäischen Union, wie im Streitfall Österreich, anzuwenden seien. 15

Aus dieser Rechtslage ergebe sich ein Anspruch auf folgende Feststellungen, die von den unstreitigen, nicht angegriffenen und daher bestandskräftigen (Verlust-) Feststellungen für die Jahren 1997 und 1998 aus zu berechnen seien: 16

1997	39.496,59 €
1998	217.685,21 €
1999	223.734,32 € (Erhöhung um 6.049,11 € Verlust öst. Betriebstätte)
2000	222.682,84 € (Verrechnung mit 1.051,48 € Gewinn öst. Betriebstätte)
2001	261.787,15 € (Erhöhung um 39.104,31 € Verlust öst. Betriebstätte)
2002	267.203,67 € (Erhöhung um 5.416,52 € Verlust öst. Betriebstätte)
2003	421.147,88 € (Erhöhung um 153.944,21 € Verlust öst. Betriebstätte)
2004	609.481,87 € (Erhöhung um 188.333,99 € Verlust öst. Betriebstätte)
2005	608.400,67 € (Verrechnung mit 1.081,20 € Gewinn öst. Betriebstätte)

17

Nachdem der Beklagte darauf hingewiesen hatte, dass s.E. das BMF-Schreiben die Anwendung des § 2a Abs. 1 EStG betreffe, die hier streitbefangenen Feststellungen jedoch nach § 2a Abs. 3 EStG erfolgt seien, erläuterte die Klägerin ihre gegenteilige Rechtsansicht. Da § 2a Abs. 3 EStG letztmalig für den Veranlagungszeitraum 1998 anzuwenden gewesen sei, müsse das BMF-Schreiben als Vorwegnahme der späteren Gesetzesänderung des § 2a EStG verstanden werden und könne nicht ausschließlich auf § 2a Abs. 1 EStG bezogen werden. Das BMF-Schreiben sei zu negativen ausländischen Einkünften ergangen und enthalte die unmissverständliche Anweisung, die Regelungen ausschließlich auf Drittstaaten anzuwenden. Außerdem sei zu prüfen, ob vor Erlass der Feststellungsbescheide Feststellungsverjährung eingetreten sei.

18

Der Beklagte wies daraufhin die Einsprüche mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 13. November 2009 als unbegründet zurück. Die vorgenommenen Feststellungen seien durch § 2a Abs. 4 EStG in Verbindung mit der Übergangsvorschrift in § 52 Absatz 3 EStG vorgeschrieben. Der Durchführung der Feststellungen stehe auch nicht die Feststellungsverjährung entgegen. Nach § 181 Abs. 5 AO könne eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung sei, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen sei. Dies gelte gem. § 2a Abs. 3 Satz 5 i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG allerdings nur, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellungen pflichtwidrig unterlassen habe. Da unstreitig die Festsetzungsverjährung für die Körperschaftsteuer 2005 im Oktober 2008 noch nicht eingetreten sei und er trotz der beantragten und durchgeführten Verlustverrechnung in den Jahren 1997 und 1998 die Feststellungen pflichtwidrig unterlassen habe, hätten die Feststellungen im Jahr 2008 noch nachgeholt werden können.

19

Die Aufhebung der einschlägigen Regeln des § 2a Absätze 3 und 4 EStG ab dem Jahr 1999 habe dazu geführt, dass nach einem DBA steuerfreie gewerbliche Verluste im Inland nicht mehr berücksichtigt werden könnten. Die Regelungen des § 2a Absätze 1 und 2 EStG einschließlich der infolge der Rechtsprechung des EuGH geänderten Fassung seien im

20

Streitfall nicht anzuwenden, da das vorrangige DBA die Berücksichtigung der negativen österreichischen Einkünfte ausschließe. Die Regelungen über den Progressionsvorbehalt fänden bei der Klägerin als Kapitalgesellschaft keine Anwendung. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen.

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der Klage. Hinsichtlich der hier nicht angefochtenen Feststellungen 1997 und 1998 bzgl. der unstreitig mit den Gewinnen aus der deutschen Betriebstätte verrechneten Verluste der österreichischen Betriebstätte sowie der korrespondierenden Hinzurechnung im Jahr der Veräußerung der Betriebstätte in Österreich (2005) verweist sie auf das parallele Klageverfahren 13 K 3906/09, in dem die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2005 Streitgegenstand ist.

21

Unter Berücksichtigung des im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung 2005 verrechneten Gewinns der österreichischen Betriebstätte des Jahres 2000 ergeben sich ihres Erachtens die rechnerisch unstreitigen, bisher nicht berücksichtigten Verluste aus der österreichischen Betriebstätte in Höhe von insgesamt 391.766,94 € (Gewinn aus 2005 ist dabei verrechnet). Die Nichtberücksichtigung dieser Betriebstättenverluste aus Österreich bei ihrer Besteuerung in der Bundesrepublik beruhe auf der mit Wirkung auf den Veranlagungszeitraum 1999 vorgenommenen Gesetzesänderung durch das Steuerentlastungsgesetz. Der Ausschluss der Verrechnung der Betriebstätteinkünfte verstoße aber gegen die Niederlassungsfreiheit in Art. 49 ff. des jetzigen AEUV.

22

Unter Darstellung des unstreitigen Lebenssachverhaltes sowie der Rechtsprechung des EuGH zur Frage der Berücksichtigung von Betriebstättenverlusten innerhalb der Europäischen Union und der Entwicklung des § 2a EStG vertritt die Klägerin die Auffassung, die Nichtberücksichtigung der Verluste aus der österreichischen Betriebstätte in Höhe von zusammen 391.766,94 € in den Jahren 1999 bis 2005 verstoße gegen den AEUV. Nach der Rechtsprechung des EuGH insbesondere in dem Verfahren Marks & Spencer (Urteil vom 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03, Slg. 2005, I-10837) sei eine Beschränkung der Symmetriethese in den Fällen der Finalität von Verlusten aus Betriebsstätten im EU-Ausland zwingend. Insoweit verweist sie auch auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 9. Juni 2010 (I R 107/09, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFHE - 230, 35, Sammlung der - nicht amtlich veröffentlichten - Entscheidungen des BFH - BFH/NV - 2010, 1744), wonach finale Verluste bei Auslandbetriebsstätten unter anderem dann vorliegen, wenn die Betriebstätte übertragen wird.

23

Den Ausführungen des Beklagten zu einer denkbaren Doppelberücksichtigung der Betriebstättenverluste hält die Klägerin entgegen, dass die Verluste in ihrem konsolidierten Jahresabschluss enthalten seien. Die österreichische Betriebstätte sei kein eigenes Steuersubjekt gewesen. Eine Übertragung der Verluste auf die erwerbende Gesellschaft sei bereits deshalb ausgeschlossen. Unter Hinweis auf den vorgelegten Kaufvertrag über die österreichische Betriebstätte konstatiert sie, dass der Verlust aus der österreichischen Betriebstätte in den Jahren 1997 und 1998 bisher - auf Grund der Nachversteuerung in 2005 - kein Mal berücksichtigt worden sei. Insbesondere seien auch bei dem Erwerber die Betriebstättenverluste nicht steuerlich berücksichtigt worden. Im Fall der Veräußerung einer Betriebstätte liege eindeutig ein Fall der Finalität von Verlusten vor. Die gegenteiligen Ausführungen des Beklagten verkennen nach Überzeugung der Klägerin die Aussagen des EuGH. Hinsichtlich des Umgehungsverdachts des Beklagten betont sie erneut, eine doppelte Geltendmachung von Verlusten sei weder möglich gewesen noch erfolgt. Die zuständige österreichische Finanzbehörde sei ebenso bezeichnet worden wie die Steuernummer der Erwerberin.

24

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei auch hinsichtlich der Feststellung zum 31. Dezember 2005 eine Beschwer gegeben. Insoweit verweist sie auf die beiden parallelen Klagen. Trotz Hinweis des Senats, dass das materielle Begehren insoweit auf eine Feststellung der nach Verrechnung mit dem Gewinn 2005 verbleibenden Verluste nach § 10d EStG ziele, über das der Senat im vorliegenden Verfahren nicht entscheiden könne, hält die Klägerin an ihrem dahingehenden Begehren fest.	25
Auch nach Erörterung des Regelungsmechanismus des § 2a EStG im Rahmen der mündlichen Verhandlung und dem Hinweis, im vorliegenden Verfahren könne - ungeachtet der im Verfahren wegen Körperschaftsteuer 2005 zu klärenden Frage der Berücksichtigung finaler Verluste der früheren österreichischen Betriebstätte - nur über die Rechtmäßigkeit der vorgenommenen Feststellungen entschieden werden, hält die Klägerin daran fest, zum Zwecke der Sicherstellung der Berücksichtigung der gesamten in Österreich erlittenen Verluste, müssten diese zunächst nach § 2a EStG festgestellt werden.	26
Die Klägerin beantragt,	27
die Feststellungsbescheide vom 17. Oktober 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. November 2009 dergestalt zu ändern, dass der Verlust für das Streitjahr 1999 auf 223.734,32 €, der Verlust 2000 auf 222.682,84 €, der Verlust 2001 auf 261.787,15 €, der Verlust 2002 auf 267.203,67 €, der Verlust 2003 auf 421.147,88 €, der Verlust 2004 auf 609.481,87 € und der Verlust 2005 auf 608.467 € festgestellt wird.	28
Der Beklagte beantragt,	29
die Klage abzuweisen,	30
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	31
Er verweist zunächst auf die Regelungen in den im Streitfall einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen 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 4. Oktober 1954 - DBA 1954 - bzw. 24. August 2000 - DBA 2000 -.	32
Nach Art. 4 DBA 1954 habe in den Jahren 1997 und 1998 Österreich das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der österreichischen Betriebstätte gehabt. Folgerichtig hätte der Bundesrepublik Deutschland nach Art. 15 Abs. 1 DBA 1954 kein Besteuerungsrecht zugestanden. Die in den Jahren 1997 und 1998 angefallenen Verluste der österreichischen Betriebstätte hätten daher nur nach § 2a Abs. 3 EStG in der in diesen Jahren geltenden Fassung bei der deutschen Besteuerung berücksichtigt werden können. Dies sei unstreitig geschehen.	33
Mit dem Inkrafttreten des DBA 2000 im Jahr 2002 hätten die vertragschließenden Staaten im Rahmen eines Protokolls zu dem DBA 2000 Sonderregelungen hinsichtlich der Anwendung des § 2a EStG getroffen. Danach unterblieben u. a. ab der Veranlagung 1994 Zurechnungen gem. § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG. Die Regelungen seien jedoch nur insoweit wirksam, als dies nicht zu einer Doppelberücksichtigung der Verluste führe (Protokollnotiz 12 zu Art. 24 des DBA 2000). Die Sonderregelung sei im vorliegenden Fall aber nicht einschlägig, da die Nachversteuerung nach § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG i.V.m. § 52 Abs. 3 EStG erfolge, der in dem Protokoll zum DBA 2000 nicht genannt worden sei. Dies führe entsprechend der vorgenommenen Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2005 zur Nachversteuerung im Jahr	34

der Veräußerung der Betriebstätte. Selbst wenn man - entgegen seiner Auffassung - annehme, Abschnitt 12 des Protokolls zu dem DBA 2000 erfasse auch die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 4 EStG, fehle es an einem Nachweis der Klägerin, dass ein Verzicht auf die Hinzurechnung der Verluste nach § 2a Abs. 4 EStG durch die deutsche Verwaltung nicht zu einer Doppelberücksichtigung der Verluste z. B. durch die Erwerberin, die österreichische Schwestergesellschaft der Klägerin, führe.

Grundsätzlich sei die Regelung in § 2a Abs. 3 EStG europarechtskonform, wie sich aus der EuGH-Entscheidung in der Sache Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee - Seniorenheimstatt (Urteil vom 23. Oktober 2008, C-157/07, Slg. 2008, I-08061) ergebe. Zwar würden in den Fällen des § 2a Abs. 4 EStG keine bereits erwirtschafteten Gewinne hinzugerechnet. Durch die Veräußerung der Betriebstätte würden jedoch ggf. später zu erzielende Gewinne der Nachversteuerung in Deutschland entzogen. Ohne die zwingende Nachversteuerung der abgezogenen Verluste zum Zeitpunkt der Veräußerung bestünde die Möglichkeit, eine Nachversteuerung z. B. durch Ansatz eines niedrigen Verkaufspreises oder andere Gestaltungen zu umgehen. Um eine doppelte Verlustnutzung zu verhindern, sei eine Hinzurechnung gerechtfertigt.

35

Zu den Einkünften der Klägerin aus den Jahren 1999 bis 2005 aus der österreichischen Betriebstätte verweist der Beklagte zunächst erneut auf Art. 4 Abs. 1 DBA 1954 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 DBA 1954 sowie auf die ab dem Veranlagungszeitraum 2003 anzuwendenden Art. 7 Abs. 1 und 23 DBA 2000. Beide Regelungen führten zu einem alleinigen Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der hier betroffenen Betriebstätteinkünfte.

36

Durch die Streichung des früheren § 2a Abs. 3 EStG mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1999 bestehe auch auf der Basis des inländischen Rechtes keine Möglichkeit mehr, die Auslandsverluste steuerlich zu berücksichtigen. Die Streichung habe lediglich zur Beseitigung einer systemwidrigen, für Umgehungen anfälligen Subventionsvorschrift geführt. Dies verstoße nicht gegen den AEUV. Die grundsätzliche Europarechtskonformität von DBA mit Anwendung der Freistellungsmethode habe der EuGH in dem Verfahren Lidl Belgium (Urteil vom 15. Mai 2008, C-414/06, Slg. 2008, I-03601) auch festgestellt.

37

Da nach inzwischen gesicherter Rechtsprechung des EuGH die Niederlassungsfreiheit des AEUV nicht so verstanden werden könne, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet wären ihre Steuervorschriften auf die Vorschriften anderer Mitgliedstaaten abzustimmen, könne Deutschland ungeachtet der Regelungen in Österreich nicht verpflichtet sein, die Verluste der österreichischen Betriebstätte endgültig steuerlich zu berücksichtigen. Auch die Aufgabe der ausländischen Betriebstätte führe nicht zwingend dazu, da es der Klägerin möglich sei jederzeit eine neue Betriebstätte in Österreich zu eröffnen, von deren Gewinnen der Verlust abgezogen werden könne.

38

Entgegen der Auffassung des BFH in dem Verfahren zum Aktenzeichen I R 107/09 sei die Frage der Behandlung eines Falles mit der Einstellung einer ausländischen Betriebstätte bisher durch den EuGH nicht geklärt. Der BFH könne die erforderliche Auslegung der einschlägigen Regelungen des Europarechtes durch den EuGH nicht ersetzen. Auch sei die Entscheidung des BFH in sich widersprüchlich, da er selbst davon ausgehe, dass die „Endgültigkeit“ später wieder entfallen könne.

39

Die Annahme, der Gesetzgeber habe mit § 2a Abs. 4 EStG a.F. bereits Fälle der Finalität im Sinne der neueren Rechtsprechung des EuGH regeln wollen, werde nicht geteilt. Das

40

Problem sei im Zeitpunkt der Gesetzgebung noch gar nicht bekannt gewesen. Auch würde eine derartige Auslegung dazu führen, dass wesentliche Teile des als Steuerstundungsregelung konzipierten § 2a EStG ins Leere gelaufen wären. Insbesondere bei international tätigen Konzernen laufe die Rechtsprechung des BFH praktisch auf ein Wahlrecht hinaus, wann und wo Verluste anfallen sollten, da durch ggf. unentgeltliche Übertragung von Betriebstätten die Zuordnung gestaltet werden könne. Auch im Fall der Klägerin sei nicht ausgeschlossen, dass die Übertragung der Betriebstätte innerhalb des Konzerns der Vermeidung der Hinzurechnung von möglichen Gewinnen nach § 2a EStG gedient habe.

Aus der Änderung des § 2a EStG durch das Jahressteuergesetz 2009 ergäben sich keinerlei Folgerungen für die Streitjahre. Die Klage hinsichtlich der Feststellung gemäß § 2a Abs. 3 EStG zum 31. Dezember 2005 sei unzulässig, da von der Nullfeststellung keine Beschwerde ausgehe. 41

Entscheidungsgründe 42

Die Klage ist hinsichtlich des Feststellungsbescheides auf den 31. Dezember 2005 unzulässig (I.2.), im Übrigen zulässig (I.1.), aber unbegründet (II.). Die angefochtenen Feststellungsbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, zumindest besteht kein Anspruch auf Änderung in der von der Klägerin beantragten Weise (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 43

I.1. Die Klage ist hinsichtlich der Feststellungsbescheide auf den 31. Dezember 1999 bis 2004 zulässig. Insbesondere fehlt der der Klägerin insoweit für die vorliegende Klage - anders als hinsichtlich des Feststellungsbescheides auf den 31. Dezember 2005 - nicht die Klagebefugnis im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO. 44

a. Die Klägerin hat geltend gemacht, durch die Ablehnung der Feststellung höherer Verluste gemäß § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG zu den Stichtagen 31. Dezember 1999 bis 2005 in ihren Rechten verletzt zu sein. Die Klage zielt aber, wie in der mündlichen Verhandlung ausführlich erörtert, tatsächlich auf eine Besserstellung gegenüber dem gesondert in dem Verfahren 13 K 3906/09 angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2005 sowie auf eine Feststellung gemäß § 10d EStG auf den Stichtag 31. Dezember 2005 ab. Mit einem solchen, auf die Änderung oder den Erlass hier nicht streitgegenständlicher Verwaltungsakte abzielenden, Begehren ist sie grundsätzlich - unabhängig von der Frage, ob die Berücksichtigung von Auslandsverlusten eine vorherige Feststellung nach § 10d EStG voraussetzt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 24. Februar 2010 IX R 57/09, BFH/NV 2010, 1017; Gosch in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., 2013, § 2a Rdnr. 5b) - unzulässig, da nur die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Verwaltungsakte überprüft werden kann (§ 40 Abs. 2 FGO). 45

b. Aber auch für das unmittelbare Begehren, höhere Betriebstättenverluste als bisher festzustellen, fehlt grundsätzlich das Rechtsschutzbedürfnis. 46

Nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 3 und 5 EStG ist in den hier betroffenen Streitjahren ein nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG trotz der unstreitigen Freistellung durch die Doppelbesteuerungsabkommen 1954/2000 auf Antrag ein bei der inländischen Besteuerung berücksichtigter Betriebstättenverlust der Jahre bis einschließlich 1998 aus einer ausländischen Betriebstätte gesondert festzustellen. Der alleinige Zweck einer derartigen Feststellung liegt darin, sicherzustellen, dass die nach § 2a Abs. 3 Satz 3 und 4 und Abs. 4 EStG u. U. gebotene Hinzurechnung erfolgen kann. Dabei ist der Feststellungsbescheid bindend für die Höhe der Hinzurechnung etwaiger Gewinne aus der 47

ausländischen Betriebsstätte (vgl. Frotscher, EStG, Stand: September 2011, § 2a Rdnr. 124; Probst in Flick/ Wassermeyer/ Baumhoff/ Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand: September 2013, § 2a EStG Rdnr. 556; Wagner in Blümich, EStG, Stand: August 2013, § 2a Rdnr. 151; Heinicke in Schmidt, EStG, 32. Auflage, 2013, § 2a Rdnr. 57; zu den Besonderheiten bei Betriebsstätten von Personengesellschaften vgl. BFH-Urteil vom 28. November 2007 I R 95/07, BFH/NV 2008, 1097 m.w.N.).

Nach nationalem deutschen Steuerrecht kann die Feststellung höherer Verluste demnach ausschließlich nachteilige Folgen für die Klägerin zeitigen, da sie nur die Möglichkeit, zumindest aber das Risiko einer höheren Hinzurechnung für den Fall der Verwirklichung eines Hinzurechnungstatbestandes im Sinne des § 2a EStG i.V.m. § 52 EStG ? hier also die Veräußerung der Betriebsstätte - schafft. Für eine derartige Klage mit dem Ziel einer Veränderung der angefochtenen Steuer oder Besteuerungsgrundlage ausschließlich zum Nachteil der Klägerin fehlt grundsätzlich die Klagebefugnis.

48

Es gilt insoweit, dass eine Klage mit dem Begehren, eine höhere Steuer festzusetzen unzulässig ist. Allerdings kann auch eine zu niedrige Steuerfestsetzung eine Beschwer auslösen, wenn die Festsetzung sich in bindender Weise auf einem anderen rechtlichen Gebiet ungünstig auswirkt, weil der Regelungsgehalt des Steuerbescheids ausnahmsweise über die bloße Steuerfestsetzung hinausreicht (von Groll in Gräber, FGO, 7. Aufl., § 40 Rdnr. 87; Braun in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 40 Rdnr. 264; BFH-Beschluss vom 27. August 2008 I B 221/07, BFH/NV 2008, 2037; BFH, BStBl II 2010, 72). Gleiches gilt dem Grunde nach für Feststellungsverfahren. Auch insoweit ist anerkannt, dass ein Steuerpflichtiger nur ausnahmsweise bei einer Feststellung durch einen zu niedrigen Gewinnanteil in seinen Rechten verletzt sein kann, wenn sich die Feststellung in späteren Veranlagungszeiträumen zu seinen Ungunsten auswirken kann oder die Folge eines Bilanzansatzes ist, der sich bereits in vorhergehenden Veranlagungszeiträumen zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausgewirkt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 9. September 2005 IV B 6/04, BFH/NV 2006, 22 m.w.N.). Gleiches gilt bei der fehlerhaften Feststellung eines zu hohen Verlustanteils (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 27. Mai 1981 I R 123/77, BFHE 133, 412, BStBl II 1982, 211).

49

c. Der erkennende Senat, der grundsätzlich der entsprechenden Rechtsprechung des BFH folgt, sieht allerdings insoweit eine Besonderheit, wenn zwar die nationale Rechtslage eindeutig die angegriffene Feststellung ausschließlich zum Zwecke der (für den Steuerpflichtigen nachteiligen) Hinzurechnung vorsieht, der Rechtsstreit aber die Frage betrifft, ob und gegebenenfalls inwieweit nationale Rechtsvorschriften wegen Verstoßes gegen höherrangiges Recht der Europäischen Union, hier Art. 49 ff. AEUV, unanwendbar bleiben oder ggf. im Rahmen einer normerhaltenden Auslegung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 9. August 2006 I R 31/01, BFHE 214, 496, BStBl II 2007 838) europarechtskonform angewendet werden müssen.

50

Insoweit muss es nach Überzeugung des Senats für die Zulässigkeit einer Klage hinreichend sein, dass nach Überzeugung der Klägerin die Feststellung der höheren Verluste der österreichischen Betriebsstätte die Voraussetzung für deren Berücksichtigung im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung 2005 und der Feststellung der verbleibenden Verluste nach § 10d EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG ist. Bei einer derartigen Rechtssituation mit möglicherweise einander widersprechenden Normbefehlen auf der Ebene des nationalen (deutschen) Rechtes einschließlich des DBA und des Rechtes der Europäischen Union sowie ungeklärtem Streit, wie eine solche Divergenz gegebenenfalls aufzulösen sei, kann dem Steuerpflichtigen eine Klagebefugnis nicht abgesprochen werden. Dies gilt hier umso mehr,

51

als hinsichtlich der teilweise vergleichbaren Frage der Notwendigkeit einer vorherigen Feststellung ausländischer Verluste nach § 10d EStG die Rechtsprechung des BFH nicht einheitlich erscheint (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juni 2010 I R 107/09, BFHE 230, 35, BFH/NV 2010, 1744; BFH-Urteil vom 24. Februar 2010 IX R 57/09, BFH/NV 2010, 1017; dazu Gosch a.a.O. Rdnr: 5b, Fußnote 7 m.w.N.).

Dies führt im Streitfall zur Anerkennung der Klagebefugnis für die Feststellungen auf den 31. Dezember 1999 bis 2004. 52

2. Unzulässig ist demgegenüber, auch bei Anwendung der dargestellten geminderten Anforderungen an die Klagebefugnis bei Streitigkeiten über möglichen Kollisionen zwischen nationalem und europäischem Recht, die Klage soweit sie die Feststellung gemäß § 2a EStG auf den 31. Dezember 2005 betrifft. 53

Nach dem Vorbringen der Klägerin muss der in der österreichischen Betriebsstätte angefallene Verlust als so genannter finaler Verlust im Sinne der Rechtsprechung des EuGH bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2005 wie ein inländischer Verlust Berücksichtigung finden. Danach ist aber auch nach dem Vorbringen der Klägerin zum 31. Dezember 2005 eine Feststellung gemäß § 2a EStG nicht mehr durchzuführen, da der Verlust teilweise durch Verrechnung mit den positiven Einkünften der Klägerin im Inland verbraucht würde und im Übrigen nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG festzustellen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juni 2010 I R 107/09, BFHE 230, 35, BFH/NV 2010, 1744; ebenso Probst a.a.O. Rdnr. 433, 436.1; Frotscher a.a.O. Rdnr. 57; BFH-Urteil vom 24. Februar 2010 IX R 57/09, BFH/NV 2010, 1017). 54

Hinsichtlich des Jahres 2005 besteht daher unabhängig von allen anderen Fragen kein Anspruch auf Feststellung nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG. Denn mit Eintritt des Nachversteuerungstatbestandes gemäß § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG verbleibt auch bei Zugrundelegung der Rechtsansicht der Klägerin kein weiterer Betrag, der nach dieser Sondervorschrift festgestellt werden könnte. 55

II. Die Klage ist - aber auch soweit sie zulässig ist - unbegründet. 56

1. Dabei ist hier in Anbetracht der Besonderheiten der Antragstellung darauf hinzuweisen, dass der Senat nach § 96 Abs. 1 Satz 2 der FGO an das im Antrag konkretisierte Begehren der Klägerin gebunden ist. Über ein dergestalt bestimmtes Begehren darf das Finanzgericht nicht hinausgehen (vgl. z.B. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Oktober 2011, § 96 FGO Rdnr. 95 ff.; Lange in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, Stand: Juli 2013, § 96 FGO Rdnr. 173 ff.). Im vorliegenden Verfahren ist es dem Senat daher verwehrt über die Frage einer eventuellen Minderung der festgestellten Verluste insbesondere im Hinblick auf Abschnitt 12b des Schlussprotokolls zu Art. 24 DBA Österreich 2000 zu entscheiden. 57

2. Die Klägerin hat unter keinem denkbaren Gesichtspunkt einen Anspruch auf die Feststellung höherer Verluste als in den angefochtenen, unter dem 17. Oktober 2008 ergangenen, Feststellungsbescheiden nach § 2a Abs. 3 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG auf den 31. Dezember 1999 bis 2004 erfasst. 58

Die Feststellungen sind bei Anwendung des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG rechnerisch richtig aus der bestandskräftigen Feststellung zum 31. Dezember 1998 entwickelt worden. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. 59

Ein Anspruch auf weitere - sofortige - Feststellung von ab dem Jahr 1999 angefallenen Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten in Mitgliedstaaten der Europäischen Union besteht nach § 2a Abs. 3 EStG nicht. Die Voraussetzungen für die denkbare Feststellung derartiger Verluste sind mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 1999 durch die Gesetzesänderung entfallen.

§ 2a Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG sind mit der Änderung des Einkommensteuergesetzes durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 bzw. durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 aufgehoben worden. § 2a Abs. 3 Sätze 3, 5 und 6 EStG sind seither nur noch in Verbindung mit der Fortgeltungsregelung in § 52 Absatz 3 EStG anwendbar. Danach besteht seit dem Veranlagungszeitraum 1999 nicht mehr die Möglichkeit, für Verluste ausländischer Betriebsstätten, für die - wie im Streitfall - nach einem DBA mit Freistellungsmethode nicht der Bundesrepublik Deutschland, sondern dem Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen ist, auf Grund einseitigen Gestattung durch die Bundesrepublik einen Antrag auf (vorläufige) Berücksichtigung der Verluste in Deutschland zu stellen (Wegfall des § 2a Absatz 3 Sätze 1 und 2 EStG; vgl. Wagner a.a.O. Rdnr. 152; Probst a.a.O. Rdnr. 455; Gosch a.a.O. Rdnr. 50, 54). Da nur die nach § 2a Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG abgezogenen Beträge der Hinzurechnung unterliegen konnten, waren auch nur sie nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG festzustellen. 61

Da Verluste aus ausländischen Betriebsstätten deutscher Steuerpflichtiger - hier der Klägerin - aus den Jahren ab 1999 daher wegen der Gesetzesänderung unter keinem denkbaren Gesichtspunkt für eine Hinzurechnung in Betracht kamen und die Besteuerung späterer Gewinne in der jeweiligen ausländischen Betriebsstätte durch das einschlägige DBA ausgeschlossen war, hat der deutsche Gesetzgeber zu Recht keine Regeln über die Feststellung derartiger Betriebsstättenverluste getroffen, sondern nur Regeln über die Fortschreibung bis zum Jahr 1998 angefallene Verluste. 62

Die Aufhebung der früheren Regelung in § 2a Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG ist auch verfassungsgemäß und verstößt nicht gegen das Rückwirkungsverbot (Probst a.a.O. Rdnr. 429.1 m.w.N.; vgl. auch Grundsatzbeschluss des BVerfG zur Rückwirkung belastender Steuergesetze vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, BStBl II 2012, 932; BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2008 I R 96/05, BFH/NV 2009, 744). 63

Einen Verstoß gegen Europarecht, insbesondere Art. 49 ff. AEUV, vermag der Senat ebenfalls nicht festzustellen. Es entspricht der insoweit vom erkennenden Senat geteilten Rechtsprechung des BFH, dass selbst so genannte finale Verluste, die möglicherweise entgegen den Regelungen des deutschen Steuerrechts allein aus europarechtlichen Gründen bei der inländischen Besteuerung Berücksichtigung finden können, nicht in den Verlustentstehungsjahren festgestellt werden müssen. 64

Eine derartige gesonderte Feststellung auch finaler verbleibender ausländischer Verlustvorträge kommt aus Gründen der Gleichbehandlung mit verbleibenden Inlandsverlusten allenfalls von jenem Veranlagungszeitraum an in Betracht, in dem die Finalität erstmals feststeht, eine vollständige Verlustnutzung jedoch in diesem Veranlagungszeitraum auf Grund fehlender positiver Einkünfte (teilweise) ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juni 2010 I R 107/09, BFHE 230, 35, BFH/NV 2010, 1744; ebenso Probst a.a.O. Rdnr. 433, 436.1; Frotscher a.a.O. Rdnr. 57; Gosch a.a.O. Rdnr. 5b). Eine solche Feststellung hätte aber nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG zu erfolgen. Eine vorherige Feststellung nach § 2a Abs. 3 EStG i.V.m. § 52 Abs. 3 EStG wäre keinesfalls erforderlich. 65

Selbst wenn man die Entscheidung des BFH vom 24. Februar 2010 (IX R 57/09, BFH/NV 2010, 1017) so verstünde, dass eine Berücksichtigung in Österreich erlittener Verluste bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer im Streitjahr 2005 (Gegenstand des Parallelverfahrens 13 K 3906/09) eine vorherige Feststellung der in den Vorjahren erlittenen Verluste gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG voraussetzt, könnte dies der Klage nicht zum Erfolg verhelfen, da - wie bereits mehrfach dargelegt - Feststellungen nach § 10d EStG nicht Gegenstand dieses Verfahrens sind.

Den einschlägigen Entscheidungen des EuGH zu den so genannten finalen Verlusten und ihrer Bedeutung für die Anwendung der heutigen Art. 49 ff. und 63 ff. AEUV (vgl. insbesondere Urteile vom 13. Dezember 2005 C-446/03, Marks & Spencer plc, Slg. 2005, I-10837; vom 21. Februar 2006 C-152/03, Ritter-Coulais, Slg. 2006, I-01711; vom 15. Mai 2008 C-414/06, Lidl Belgium, Slg. 2008, I-03601; vom 23. Oktober 2008 C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee - Seniorenheimstatt, Slg. 2008, I-08061; und aktuell vom 21. Februar 2013 C-123/11, A Oy, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2013, 392; vom 7. November 2013 C-323/11, K, DStR 2013, 2441) vermag der Senat ebenfalls nicht zu entnehmen, dass die Mitgliedstaaten der Union für den eventuellen zukünftigen Fall einer Finalität von Verlusten aus Betriebsstätten im EU-Ausland überhaupt Feststellungsverfahren durchführen müssten. Dies gilt erst recht für die hier streitbefangenen besonderen Feststellungen nach § 2a EStG, die konzeptionell nur für die kompensatorische Berücksichtigung von Gewinnen zum Ausgleich zuvor berücksichtigter Verluste gedacht sind. Auch die Klägerin hat keinerlei Anhaltspunkte für eine derartige Verpflichtung des Beklagten aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH vorgetragen.

Auch die einschlägige Literatur (vgl. z.B. Gosch a.a.O. Rdnr. 5b; Frotscher a.a.O. Rdnr. 57; Probst a.a.O. Rdnr. 433, 436.1; von Brocke/Auer, Praxisrelevante Probleme im Zusammenhang mit dem Abzug finaler ausländischer Betriebsstättenverluste, DStR 2011, 57) geht im Anschluss an die Entscheidung des BFH in BFH/NV 2010, 1744 im Wesentlichen einhellig davon aus, dass eine vorherige Feststellung später final werdender ausländischer Betriebsstättenverluste nicht erforderlich ist.

Andere Gründe, die zu einer Verpflichtung des Beklagten, die Verluste der Klägerin aus ihrer österreichischen Betriebsstätte in den Jahren 1999 und 2001 bis 2004 nach § 2a EStG festzustellen, führen könnten, sind für den Senat nicht ersichtlich. Insbesondere ergeben sich solche nicht aus dem Doppelbesteuerungsabkommen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision ist im Streitfall nicht zuzulassen. Die Rechtslage nach deutschem Einkommensteuergesetz (§§ 2a, 52 EStG) und dem Doppelbesteuerungsabkommen Österreich (Art. 7, 23, 24 des DBA, Protokollnotiz 12b zu Art. 24 des DBA) ist hinsichtlich des hier verfolgten Begehrens der Klägerin eindeutig und betrifft außerdem ausgelaufenes Recht. Nach Überzeugung des Senats verstößt diese Gesetzeslage eindeutig im Sinne der EuGH-Rechtsprechung (Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81, C.I.L.F.I.T., Slg. 1982, 3415) nicht gegen die Vorgaben des AEUV.