
Datum: 10.11.2004
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2475/04 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2004:1110.4K2475.04F.00

Tenor:

Der geänderte Bescheid zur gesonderten Feststellung nach § 18 des Außensteuergesetzes für das Feststellungsjahr 1990 vom 14.08.1997 und die Einspruchsentscheidung vom 18.11.1998 werden aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens einschließlich des Revisionsverfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

I. Tatbestand

1

Der Rechtsstreit befindet sich im zweiten Rechtsgang. Streitig ist, ob ein Bescheid zur gesonderten Feststellung nach § 18 Außensteuergesetz (AStG) geändert werden konnte.

2

Die Klägerin (Klin.) ist Rechtsnachfolgerin (Alleinerbin) ihres am 18.10.1994 verstorbenen Ehemannes C (C). Dieser war ursprünglich zu 100 % am Grundkapital von zunächst 200.000 Schweizer Franken (SFr.) der am 05.07.1974 gegründeten T1 Société Anonyme (SA), M (Schweiz), beteiligt. Unternehmensgegenstand der T1 SA war im Wesentlichen der Handel mit Röhren. Im Dezember 1975 gründete C als alleiniger Gesellschafter die T2 Aktiengesellschaft (AG), M (Schweiz), an deren Grundkapital von 700.000 SFr. er von der

3

Gründung bis zum 01.01.1985 zu 100 % beteiligt war. Im Rahmen der Gründung der T2 AG brachte er seine Beteiligung an der T1 SA ein; seither war die T2 AG zu 100 % am Grundkapital der T1 SA beteiligt. 1983 wurde das Grundkapital der T1 AG um 800.000 SFr. erhöht.

Die T1 SA unterhielt nach ihrer Gründung zunächst im Inland (L) eine Betriebsstätte. Am 09.03.1976 gründete sie im Wege der Umwandlung der bisherigen Betriebsstätte in eine selbständige Gesellschaft die T3 GmbH, L (Deutschland); diese betrieb einen Röhrenhandel. Am Stammkapital der T3 GmbH von zunächst 500.000 DM war zu 100 % die T1 SA beteiligt. In der Folgezeit wurde das Stammkapital der T3 GmbH mehrfach erhöht: 1978 auf 1.000.000 DM, 1980 auf 1.500.000 DM und 1985 auf 5.000.000 DM. Geschäftsführer der T3 GmbH war , Zürich.

Die T2 AG war ferner mit 110.000 SFr. (= 44 %) am Grundkapital von 250.000 SFr. der durch Gesellschaftsvertrag vom 01.07.1983 gegründeten S1 AG, A (Schweiz), beteiligt. Weitere Beteiligte waren zunächst mit je 42.500 SFr. (= 17 %) Anteil am Grundkapital I, E und W sowie mit 12.500 SFr (= 5 %) Anteil am Grundkapital X; im April 1984 übertrug W seine Beteiligung zu je 21.250 SFr (= 8,5 %) auf I und E. Die S1 AG war ihrerseits zu 100 % am Stammkapital der durch Gesellschaftsvertrag ebenfalls vom 01.07.1983 gegründeten S2 GmbH, O (Deutschland) beteiligt; diese betrieb - wie die T3 GmbH - einen Röhrenhandel. Gegenstand der S1 AG war die Verwaltung der S2 GmbH.

Schließlich war die T2 AG zu 100 % am Stammkapital von 250.000 US-Dollar der 1982 gegründeten United U1 (U1), V, USA, beteiligt. Unternehmensgegenstand der U1 war ebenfalls der Röhrenhandel.

Durch Vertrag vom 02.01.1985 übertrug C mit Wirkung zum 01.01.1985 20 % seiner Anteile (= 140.000 DM) am Grundkapital der T2 AG auf N.

Durch Gesellschaftsvertrag vom 09.12.1988 wurde die T1 SA mit Wirkung auf den 30.06.1988 auf die T2 AG verschmolzen; im Anschluss daran wurde diese in T4 Holding AG, M, umfirmiert. Die T4 Holding AG hatte ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr mit dem Bilanzstichtag 30.06.; das Wirtschaftsjahr 1989/90 endete, wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, zum 30.06.1990.

Nach Angaben der Klin. soll die T4 Holding AG im Frühjahr 1990 mit rund 9.500.000 SFr. überschuldet gewesen sein. Um den drohenden Konkurs abzuwenden - so die Angabe der Klin. -, veräußerte die T4 Holding AG im Streitjahr 1990 sowohl ihre Anteile an der S1 AG als auch ihre Anteile an der T3 GmbH:

Durch Kaufvertrag vom 20.04.1990 veräußerte sie ihren Anteil von 44 % (nominell 110.000 SFr.) am Grundkapital der S1 AG, A (Schweiz), von insgesamt 250.000 SFr. zum Gesamtkaufpreis von 4.000.000 DM an I, E und X, handelnd als einfache Gesellschaft im Sinne des Schweizerischen Obligationenrechts; wegen der im Einzelnen getroffenen Vereinbarungen wird auf den Aktienkaufvertrag vom 20.04.1990 Bezug genommen.

Durch weiteren Kaufvertrag vom 20.04.1990 veräußerte die T4 Holding AG ihre Anteile von insgesamt 100 % am Stammkapital von 5.000.000 DM der T3 GmbH, L (Deutschland), an die S2 GmbH, O (Deutschland). Der vereinbarte Kaufpreis betrug 10.000.000 DM. Hierauf sollte die Erwerberin 4.996.495,79 DM zahlen. Im Übrigen sollte sie die Verbindlichkeiten der T4 Holding AG gegenüber der T3 GmbH in Höhe von 5.003.504,21 DM übernehmen. Darüber hinaus sollte sie den Verlust der T3 GmbH des Wirtschaftsjahres 1989 und des Zeitraumes

01.01. bis 30.04.1990 übernehmen. Wegen der im Einzelnen getroffenen Vereinbarungen wird auf den Kauf- und Abtretungsvertrag vom 20.04.1990 Bezug genommen.

Am 28.08.1990 vereinbarten die T4 Holding AG und die S2 GmbH eine Änderung des Vertrages vom 20.04.1990. Danach sollte der Kaufpreis 4.000.000 DM betragen. Die T4 Holding AG sollte darüber hinaus die Begleichung der Verbindlichkeiten der U1 gegenüber der T3 GmbH gewährleisten; sie entrichtete dem zufolge am 31.01.1990 fällige 400.000 US-Dollar sowie am 31.01.1991 fällige 435.000 US-Dollar, die von der U1 nicht gezahlt worden waren, unmittelbar an die T3 GmbH. Schließlich sollte die T4 Holding AG gegenüber der U1 auf Forderungen in Höhe von 3.577.491 DM sowie Darlehensforderungen in Höhe von 746.999 DM verzichten.

12

Weder C noch die Klin. als seine Rechtsnachfolgerin gaben für das Feststellungsjahr 1990 eine Erklärung zur gesonderten Feststellung nach § 18 AStG ab; für den Vorprüfungszeitraum 1974 bis 1984 waren aus Vereinfachungsgründen keine gesonderten Feststellungen nach § 18 AStG durchgeführt worden.

13

1993 - 1994 wurde bei C auf Grund einer Prüfungsanordnung vom 30.12.1992 - diese erging als Ergänzung der Prüfungsanordnung vom 26.11.1990 für die Veranlagungszeiträume 1986 bis 1989 - durch das Finanzamt für Konzernprüfung für das Streitjahr 1990 eine Betriebsprüfung (Bp) durchgeführt. Die Prüfungsanordnung bezeichnete als zu prüfende Steuerarten Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1990, Vermögensteuer 1991 und Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 01.01.1991. Sie enthält ferner den Hinweis, dass sich die Prüfung im Wege der vorgezogenen Teilprüfung auf die Prüfung der Vorgänge nach dem AStG bei der T2-Gruppe erstrecke; der Prüfungsbereich "Gesonderte Feststellung nach § 18 AStG" war in der Prüfungsanordnung weder vordruckmäßig vorgesehen noch individuell angegeben. Der Bp-Bericht vom 05.10.1994 weist hingegen als Prüfungsgegenstand aus "Feststellung - § 18 AStG 1986 – 1990"; auch die Prüfungsanordnung für 1991 – 1993 nennt als Prüfungsgegenstand die Feststellung nach § 18 AStG. Die Prüfung für 1990 wurde, wie zuvor durch Schreiben vom 16.01.1995 dem damaligen steuerlichen Berater K mitgeteilt, ausgedehnt auf die übrigen steuerlichen Verhältnisse.

14

Die Bp führte hinsichtlich des Streitjahres 1990 zu der Auffassung, es sei für C erstmalig eine gesonderte Feststellung nach § 18 Abs. 1 AStG durchzuführen (Tz. 18 des Bp-Berichts vom 05.10.1994). Aus der Zurechnung der passiven Einkünfte der S1 AG ergebe sich für 1990 ein anzusetzender Hinzurechnungsbetrag nach §§ 7 bis 14 AStG von 720.000 DM sowie eine anzurechnende Kapitalertragsteuer von 120.000 DM (Tz. 16, 17 des Bp-Berichts vom 05.10.1994). Hinsichtlich der Hinzurechnungsbesteuerung von Veräußerungsgewinnen enthält Tz. 15 des Bp-Berichts vom 05.10.1994 den Hinweis, "die Frage der inländischen Steuerpflicht der durch die T4 Holding AG in 1990 aus dem Verkauf von inländischen Beteiligungen (T3 GmbH bzw. S2 GmbH) erzielten Veräußerungsgewinne ist noch nicht abschließend entschieden". Zur Prüfung der Besteuerungsgrundlagen nach §§ 7 – 14 AStG verweist Tz. 16 des Bp-Berichts vom 05.10.1994 auf den Bericht über die Prüfung der Auslandsbeziehungen des C zu der S1 AG vom 16.08.1993, auf dessen Inhalt im Einzelnen Bezug genommen wird. Wegen der Feststellungen zum Streitjahr 1990 im Einzelnen wird auf den Bp-Bericht vom 05.10.1994 Bezug genommen.

15

Der Beklagte (Bekl.) erließ daraufhin am 06.12.1994 gegenüber der Klin. als Rechtsnachfolgerin des C einen Bescheid zur gesonderten Feststellung nach § 18 des AStG für das Feststellungsjahr (1988 sowie) 1990 unter Ankreuzen des Auswahlkästchens "für unbeschränkt steuerpflichtige Beteiligte" sowie mit dem handschriftlichen Zusatz "für Firma

16

T4 Holding AG". Darin ging der Bekl. davon aus, dass eine Mindestbeteiligung (§ 7 AStG) von 80 % bestehe, die Gesellschaft in der Schweiz und damit in einem Gebiet mit niedriger Besteuerung (§ 8 Abs. 3 AStG) ansässig sei sowie auf den Beteiligten C ein Anteil von 720.000 DM an den Einkünften der Zwischengesellschaft und eine anzurechnende Steuer im Sinne des § 12 AStG von 120.000 DM ent falle. Der Bescheid enthält im Abschnitt Begründung und Nebenbestimmungen den handschriftlichen Zusatz "Die Feststellung resultiert aus der Betriebsprüfung "C (siehe Bp-Bericht vom 05. Okt. 1994)". Die bei der Akte befindliche Durchschrift des Bescheides enthält ferner in dem Feld "C. Begründungen und Nebenbestimmungen" den Stempelaufdruck "Nach § 164 Abs. 1 AO 1977 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung". Ein solcher Zusatz ist dem der Klin. bekannten Original-Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 hingegen nicht beigelegt.

Nachdem zunächst am 16.07.1996 ein Teilbericht betreffend die Betriebsprüfung bei der Klin. als Rechtsnachfolgerin des C für 1990 bis 1993 ergangen war, nach dessen Tz. 4 "die Prüfung hinsichtlich der Vorgänge betreffend die T-Gruppe noch nicht abgeschlossen" war, erging am 16.05.1997 ein abschließender Bp-Bericht. Die Betriebsprüfung vertrat darin die Auffassung, die Veräußerung der Anteile der T4 Holding AG an der S1 AG und der T3 GmbH jeweils vom 20.04.1990 führe bei C zum Ansatz eines Hinzurechnungsbetrages nach § 10 Abs. 1 AStG in Höhe von 9.365.672 DM. Die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG seien nach § 18 AStG gesondert festzustellen. Wegen der Feststellungen im Einzelnen wird auf Tz. 6 bis 14 des Bp-Berichts vom 16.05.1997 Bezug genommen. 17

Am 14.08.1997 erließ der Bekl. gegenüber der Klin. als Rechtsnachfolgerin des C einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid zur gesonderten Feststellung nach § 18 AStG für das Feststellungsjahr 1990. Der Bekl. ging nunmehr unter Bezugnahme auf den Bp-Bericht vom 16.05.1997 davon aus, B habe als zu 80 % an der T4 Holding AG, Schweiz, Beteiligter Einkünfte aus passivem Erwerb in Höhe von 10.085.672 DM erzielt. Der Bescheid enthält im Abschnitt Begründung und Nebenbestimmungen den handschriftlichen Zusatz: "Der Feststellung liegen die Ergebnisse der Betriebsprüfungen bei C (StNr.) zugrunde (siehe Betriebsprüfungsberichte vom 05.10.1994 bzw. 16.05.1997). Die Änderung erfolgt gemäß § 164 (2) AO. Der Vorbehalt der Nachprüfung wird aufgehoben." 18

Mit dem hiergegen am 09.09.1997 eingelegten Einspruch trug die Klin. erstmals im Schriftsatz vom 13.01.1998 vor, der Bescheid zur gesonderten Feststellung nach § 18 AStG vom 06.12.1994 sei der Klin. ohne einen Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) bekannt gegeben worden. Der Vorbehalt der Nachprüfung sei daher unwirksam gewesen (BFH Urt. vom 27.03.1996 I R 83/94, BStBl II 1996, 509). Der Erlass des Änderungsbescheides vom 14.08.1997 sei folglich unzulässig gewesen. Der Vorbehalt der Nachprüfung könne auch nicht nachträglich durch Erlass eines Berichtigungsbescheides nach § 129 AO hinzugefügt werden. Denn das Fehlen des Vorbehaltsvermerks auf dem ursprünglichen Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 stelle keine offenbare Unrichtigkeit dar. Die Unrichtigkeit sei nicht offenbar, d.h. für alle Beteiligten eindeutig erkennbar (BFH Urt. vom 04.09.1984 VIII B 157/83, BStBl II 1984, 834). Es liege auch keine Unrichtigkeit im Sinne des § 129 AO vor. Zum einen könne dem Stempelaufdruck im Abschnitt B. Begründung und Nebenbestimmungen des bei den Akten befindlichen Bescheides vom 06.12.1994 nicht die innerbehördliche Weisung entnommen werden, den Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu erlassen. Unklar sei zudem, zu welchem Zeitpunkt und von wem der Stempel angebracht worden sei. Darüber hinaus sei zweifelhaft, ob das Finanzamt den Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen wollte. Denn im Laufe der Bp sei mehrfach die Auffassung vertreten worden, die streitigen Veräußerungsvorgänge seien im 19

Jahr 1991 zu erfassen. Das Fehlen des Vorbehaltsvermerks könne daher auf einer unzutreffenden rechtlichen Beurteilung beruhen.

Darüber hinaus sei gemäß § 169 Abs. 1 Satz 1 AO Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Festsetzungsverjährung sei auch nicht durch Erlass einer Prüfungsanordnung unterbrochen worden. Denn die Prüfungsanordnung vom 30.12.1992 erstrecke sich - anders als die am 17.01.1995 für die Jahre 1991 bis 1993 ergangene Prüfungsanordnung - nicht auf die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG. Der Zusatz "Die Prüfung erstreckt sich im Wege der vorgezogenen Teilprüfung auf die Prüfung der Vorgänge nach dem AStG bei der T2-Gruppe" führe nicht dazu, dass die Prüfungsanordnung auch die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG umfasse. Hinsichtlich der Festsetzungsverjährung sei auch keine Ablaufhemmung eingetreten, da ein Beginn der Prüfung nicht festzustellen sei. Festsetzungsverjährung sei jedenfalls nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO eingetreten; auf Grund der Außenprüfung sei der Bescheid vom 06.12.1994 ergangen, dieser sei bestandskräftig. 20

Das Fehlen einer Prüfungsanordnung führe zu einem Verwertungsverbot für die im Rahmen der Bp getroffenen Feststellungen. 21

Die Einspruchsentscheidung sei auch entgegen der Regelung des § 366 AO unzureichend begründet. Die Feststellungen des Bp-Berichts vom 16.05.1997 seien nicht durch Unterlagen nachgewiesen. Es fehle jede Sachverhaltswürdigung. Maßgebliche Rechtsfragen seien nur am Rande behandelt worden. Mit den umfangreichen Stellungnahmen vom 25.05. und 28.10.1998 setze sich der Bekl. weder in gesonderten Schreiben noch in der Einspruchsentscheidung auseinander. Es werde daher Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen nach § 364 AO i.V.m. § 75 Finanzgerichtsordnung (FGO) beantragt. 22

Der Änderungsbescheid sei aus folgenden Gründen auch materiell rechtswidrig: 23

Die Veräußerungsgewinne stellten keine Zwischeneinkünfte i.S. des § 8 Abs. 1 AStG dar. Denn es handele sich dabei nicht um passive, sondern um aktive Einkünfte. Hinsichtlich des Veräußerungsgewinns der S1 AG greife zudem die Ausnahmeregelung des § 8 Abs. 2 AStG ein. Denn diese Gesellschaft sei sowohl eine Landesholding i.S. des § 8 Abs. 2 Nr. 1 AStG als auch eine Funktionsholding i.S. des § 8 Abs. 2 Nr. 2 AStG. Die T4 Holding AG habe im Streitjahr 1990 nicht einer niedrigen Besteuerung i.S. des § 8 Abs. 3 AStG unterlegen. Die Berechnung des Bekl. sei aus mehreren Gründen unzutreffend. Wegen der Begründung im Einzelnen wird auf die Schriftsätze der Klin. vom 13.01. und 25.05.1998 Bezug genommen. 24

Auch die Höhe der Veräußerungsgewinne sei unzutreffend ermittelt worden. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns durch die Bp sei bereits rechnerisch unzutreffend. Der Erlös sei zusätzlich um eine Darlehnschuld der T4 Holding AG gegenüber der T3 GmbH in Höhe von 5.003.504 DM, eine Verbindlichkeit der U1 gegenüber der T3 GmbH in Höhe von 3.394.350 DM sowie die Ergebnisübernahme des 1989 entstandenen Verlustes der T3 GmbH in Höhe von 1.261.831 DM und des noch unbezifferten Verlustes des Zeitraums 01.01. bis 30.04.1990 durch die T4 Holding AG zu mindern. Ferner sei der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG i.V.m. § 10 d Einkommensteuergesetz (EStG) um in Vorjahren entstandene Verluste aus Zwischeneinkünften zu kürzen; diese betrügen 2.767.491 SFr. Nach § 10 Abs. 4 AStG sei zusätzlich ein erheblicher Teil des laufenden Verlustes der T4 Holding AG des Geschäftsjahres 1989/1990 in Höhe von 4.322.545 SFr. sowie die mit der Veräußerung in Zusammenhang stehenden Beratungskosten in Höhe von 232.881 SFr. abzuziehen. Schließlich könnten die von der Bp den Veräußerungserlösen zugerechnete Zinserträge in Höhe von 210.586 DM nicht berücksichtigt werden; wegen der Begründung im Einzelnen wird 25

auf die Schriftsätze der Klin. vom 13.01. und 25.05.1998 Bezug genommen.

Eine Hinzurechnungsbesteuerung würde im Streitfall im Ergebnis zu einer nach § 11 AStG unzulässigen Doppelbesteuerung führen. Letztlich wären nach § 14 AStG Zwischeneinkünfte des Streitjahres 1990 um Zwischeneinkünfte des Veranlagungszeitraums 1988 zu kürzen. 26

Der Bekl. wies den Einspruch als unbegründet zurück - Einspruchsentscheidung (EE) vom 18.11.1998 -. Er vertrat die Auffassung, der in dem der Klin. bekannt gegebenen Bescheid zur gesonderten Feststellung vom 06.12.1994 fehlende Vermerk des Vorbehalts der Nachprüfung könne nach § 129 AO nachgeholt werden (BFH Urt. vom 27.03.1996 I R 83/94, BStBl II 1996, 509). Denn das Unterlassen des entsprechenden Stempelaufdrucks auf dem der Klin. bekannt gegebenen Bescheid stelle eine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO dar. Die Unrichtigkeit sei offenbar. Dazu sei nicht erforderlich, dass die Unrichtigkeit aus dem bekannt gegebenen Bescheid erkennbar sei (BFH Urt. vom 31.03.1987 VIII R 46/83, BStBl II 1987, 588). Die Nichtübertragung des in der Aktenverfügung enthaltenen Vermerks des Vorbehalts der Nachprüfung auf den der Klin. bekannt gegebenen Feststellungsbescheid stelle ein mechanisches Versehen dar; die Möglichkeit eines in den Bereich der Willensbildung fallenden Tatsachen- oder Rechtsirrtums sei auszuschließen. Er habe daher den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid erlassen dürfen (BFH Urt. vom 02.03.1993 IX R 93/89, BFH/NV 1993, 704). 27

Festsetzungsverjährung sei nicht eingetreten. Da keine Erklärung zur gesonderten Feststellung nach § 18 AStG abgegeben worden sei, ende die Festsetzungsverjährung auch ohne eine Unterbrechung erst am 31.12.1997 und damit nach dem Ergehen des Änderungsbescheides vom 14.08.1997. Denn die Festsetzungsfrist habe nach § 170 Abs. 2 AO erst am 01.01.1994 begonnen und am 31.12.1997 geendet. 28

Auch materiell-rechtlich sei der geänderte Feststellungsbescheid vom 14.08.1997 nicht zu beanstanden. Wegen der Begründungen im Einzelnen wird auf die EE vom 18.11.1998 Bezug genommen. 29

Mit der hiergegen im ersten Rechtsgang erhobenen Klage (Aktenzeichen des Finanzgerichts: 4 K 8102/98 F) verfolgte die Klin. ihr Begehren weiter. Zur Begründung ergänzte und vertiefte sie ihr Vorbringen im außergerichtlichen Vorverfahren wie folgt: 30

Der angefochtene Bescheid vom 14.08.1997 und die Einspruchsentscheidung vom 18.11.1998 seien schon deshalb aufzuheben, weil sie formell nicht ordnungsgemäß begründet worden seien. 31

Der Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 sei der Klin., wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, ohne Vorbehalt der Nachprüfung bekannt gegeben worden. Er habe daher nicht nach § 164 Abs. 2 AO geändert werden dürfen. 32

Der Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 habe nicht im Wege der Berichtigung nach § 129 AO nachträglich mit einem Vorbehalt der Nachprüfung versehen bekannt gegeben werden können. Denn die Voraussetzungen des § 129 AO seien im Streitfall nicht gegeben. Es liege weder eine Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO vor noch sei diese offenbar. 33

Unrichtigkeiten i.S. des § 129 Abs. 1 AO seien Schreib- und Rechenfehler und ähnliche mechanische Versehen. Dagegen erfüllten Unrichtigkeiten, die auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung, unrichtiger Tatsachenwürdigung oder Denkfehlern bei der Anwendung einer Rechtsvorschrift beruhen, nicht die Voraussetzungen des § 129 Satz 1 AO. 34

Bereits die bloße Möglichkeit eines Rechts- oder Denkfehlers oder einer unvollständigen Sachaufklärung schließe die Anwendbarkeit des § 129 AO aus. Im Streitfall scheide ein mechanisches Versehen aus. Der Bekl. könne nicht erklären, warum dem der Klin. bekannt gegebenen Feststellungsbescheid ein Vorbehalt der Nachprüfung nicht beigefügt worden sei. Es sei nahe liegend, dass der zuständige Sachbearbeiter den Sachverhalt für ausermittelt gehalten und daher auf dem für die Bekanntgabe an die Klin. bestimmten Original des Feststellungsbescheides vom 06.12.1994 einen Vorbehalt der Nachprüfung bewusst nicht angebracht habe. Denn die Finanzverwaltung habe im Laufe der Bp mehrfach die Auffassung vertreten, die Veräußerungsvorgänge seien im Jahr 1991 zu erfassen (Tz. 7.2 des Vermerks vom 11.01.1992, auf dessen Inhalt im einzelnen Bezug genommen wird). Dementsprechend sei am 17.01.1995 eine Prüfungsanordnung für die Jahre 1991 bis 1993 ergangen, die die Feststellungen nach § 18 AStG für 1991 bis 1993 ausdrücklich aufführe. Selbst einige Tage vor Erlass des geänderten Feststellungsbescheides vom 14.08.1997 habe bei dem zuständigen Sachbearbeiter des Bekl. Unsicherheit darüber bestanden, welchem Feststellungsjahr die Hinzurechnungsbesteuerung zuzurechnen sei. Denn ausweislich einer Gesprächsnotiz vom 12.08.1997 betreffend die T4 Holding AG, auf deren Inhalt Bezug genommen wird, sei der Prüfer des FA für KBP angerufen worden; dieser habe bestätigt, dass das Feststellungsjahr für die Hinzurechnungsbesteuerung das Jahr 1990 sei.

Ein eindeutig mechanisches Versehen des Sachbearbeiters des Bekl. bei Erlass des Feststellungsbescheides vom 06.12.1994 sei, entgegen der vom Bekl. vertretenen Auffassung, auch nicht deshalb gegeben, weil der Sachbearbeiter den in Tz. 14 des Bp-Berichts vom 05.10.1994 vorgesehenen Vorbehalt der Nachprüfung für 1990 nicht auf dem Bescheid vermerkt habe. Denn Tz. 14 des Bp-Berichts betreffe nur die Einkommensteuer. Für die Feststellung nach § 18 AStG enthalte Tz. 18 des Bp-Berichts für das Streitjahr 1990 nur die Regelung, für B sei eine erstmalige gesonderte Feststellung durchzuführen. Dagegen sei von einem Vorbehalt der Nachprüfung bei der gesonderten Feststellung nach § 18 AStG nicht die Rede.

35

Dass der Bp-Bericht vom 05.10.1994 unter Tz. 15 die Frage der Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen der T4 Holding AG als noch nicht abschließend entschieden bezeichnet hat, belege nicht das Vorliegen eines mechanischen Versehens. Denn es sei nicht auszuschließen, dass dem Sachbearbeiter diese Auffassung der Bp bei Ausfertigung des Feststellungsbescheides vom 06.12.1994 nicht bewusst gewesen sei oder dass er hieraus nicht die Notwendigkeit einer Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gefolgert habe.

36

Das Vorliegen eines ähnlichen mechanischen Versehens i.S. des § 129 Satz 1 AO ergebe sich auch nicht, wie der Bekl. meine, aus der "Aktenverfügung vom 06.12.1994". Der auf der Durchschrift des Originalbescheides angebrachte Stempel "Nach § 164 Abs. 1 AO 1977 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung" befinde sich nicht im Abschnitt "C. Verfügung", sondern unter dem Abschnitt "B. Begründung und Nebenbestimmungen". Eine Aktenverfügung, den Feststellungsbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu erlassen, liege daher nicht vor. Ein Stempel auf der Durchschrift sage nichts darüber aus, aus welchem Grund er auf dem Original unterblieben sei. Es sei auch nicht erkennbar, zu welchem Zeitpunkt und von wem der Stempelaufdruck angebracht worden sei; möglicherweise sei er erst zu einem späteren Zeitpunkt angebracht worden, z.B. in der Annahme, der damalige Sachbearbeiter habe den Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen. Jedenfalls sei der Stempel nur auf einer Durchschrift des Originalbescheides und damit zu einem Zeitpunkt angebracht worden, als der Originalbescheid bereits ausgefertigt gewesen sei. Es bestünden daher erhebliche Zweifel an einem rein mechanischen Versehen. Die Möglichkeit eines

37

Fehlers in der Tatsachenwürdigung oder Rechtsanwendung könne daher nicht ausgeschlossen werden.

Selbst bei Vorliegen einer Unrichtigkeit im Sinne des § 129 AO sei diese jedenfalls nicht offenbar. Denn das vom Bekl. behauptete Versehen sei für die Klin. nicht erkennbar gewesen. Die Erkennbarkeit sei nach zutreffender Auffassung in der Literatur Voraussetzung für eine Berichtigung nach § 129 AO. Die gegenteilige Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH, Urteil vom 15.03.1994 XI R 78/92, BFH/NV 1995, 937, 938 m.w.N.) verkenne den Wortlaut des § 129 Satz 1 AO. Aber auch unter Zugrundelegung der Auffassung des BFH sei die angebliche Unrichtigkeit nicht offenbar. Denn auch für einen unvoreingenommenen Dritten sei bei Offenlegung des Sachverhalts nicht zweifelsfrei erkennbar, ob der zuständige Sachbearbeiter des Bekl. den Vorbehalt der Nachprüfung in den der Klin. bekannt zu gebenden Feststellungsbescheid habe aufnehmen wollen und aus welchen Gründen dies nicht geschehen sei. 38

Die Änderung des Feststellungsbescheides vom 06.12.1994 durch den angefochtenen Feststellungsbescheid vom 14.08.1997 könne auch deshalb nicht auf die Änderungsvorschrift des § 164 Abs. 2 AO gestützt werden, da zuvor eine Berichtigung des ursprünglichen Feststellungsbescheides nach § 129 AO, d.h. der Erlass und die Bekanntgabe eines berichtigten Feststellungsbescheides mit der Nebenbestimmung des Vorbehalts der Nachprüfung, nicht erfolgt sei (Tipke/Kruse, Abgabenordnung § 129 Rz. 22; Hering DStZ 1984, 220, 228). Dies sei aber für eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO unverzichtbar. Der angefochtene Feststellungsbescheid vom 14.08.1997 stelle keine derartige Berichtigung nach § 129 AO dar. Denn dem Bekl. sei zu diesem Zeitpunkt das Fehlen des Vorbehalts der Nachprüfung auf dem der Klin. bekannt gegebenen Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 noch nicht bekannt gewesen; er habe daher auch nicht den Erklärungswillen gehabt, einen nach § 129 AO berichtigten Feststellungsbescheid unter erstmaliger Beifügung des Vorbehalts der Nachprüfung zu erlassen und bekannt zu geben. Erst durch die Einspruchsbegründung der Klin. vom 13.01.1998 habe der Bekl. davon erfahren, dass der Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 der Klin. ohne Vorbehalt der Nachprüfung bekannt gegeben worden sei. In diesem Zeitpunkt sei eine Berichtigung nach § 129 AO jedoch wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung mit dem 31.12.1997 nicht mehr zulässig gewesen. 39

Die Einspruchsentscheidung vom 18.11.1998 selbst stelle ebenfalls weder eine ausdrückliche noch eine konkludente Berichtigung des ursprünglichen Feststellungsbescheides vom 06.12.1994 nach § 129 AO dar. Eine konkludente Berichtigung in der Einspruchsentscheidung wäre zudem in verfahrensrechtlich unzulässiger Weise erfolgt. Denn sie beinhalte eine Verböserung, ohne dass zuvor der nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO gebotene Hinweis erteilt worden sei. Schließlich könnte ein erst am 18.11.1998 im Wege der Berichtigung nach § 129 AO dem ursprünglichen Feststellungsbescheid beigefügter Vorbehalt der Nachprüfung keine Rechtsgrundlage dafür darstellen, den mit der Klage angefochtenen, nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid vom 14.08.1997 zu erlassen. Denn zum Zeitpunkt des Erlasses des Änderungsbescheides habe der Vorbehalt der Nachprüfung noch nicht bestanden. 40

Der angefochtene Bescheid sei auch deshalb aufzuheben, weil hinsichtlich der ihm zugrunde liegenden Feststellungen ein Verwertungsverbot bestehe. Denn die Feststellung nach § 18 AStG für das Streitjahr 1990 sei von der Prüfungsanordnung vom 30.12.1992 nicht umfasst worden. Diese habe nur den Zusatz enthalten, die Prüfung erstrecke sich im Wege der vorgezogenen Teilprüfung auf die Prüfung der Vorgänge nach dem AStG bei der T2-Gruppe. Dieser Zusatz sei aus zwei Gründen unzureichend. Zum einen habe eine "T2-Gruppe" zum 41

Zeitpunkt der Prüfungsanordnung nicht mehr bestanden. Darüber hinaus führe die Prüfungsanordnung weder die Besteuerungsgrundlagen auf, die gesondert festgestellt werden sollten, noch lasse sie erkennen, welche Besteuerungszeiträume Gegenstand der Betriebsprüfung sein sollten.

Jedenfalls sei Festsetzungsverjährung gemäß § 169 Abs. 1 Satz 1 und 2, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 181 Abs. 1 Satz 1 AO eingetreten. Die reguläre Festsetzungsfrist sei mit dem 31.12.1997 abgelaufen. Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO wegen Beginns einer Außenprüfung vor Ablauf der Festsetzungsfrist sei nicht eingetreten. Zum einen sei bereits zweifelhaft, ob § 171 Abs. 4 AO auf die Verjährung nach § 169 Abs. 1 Satz 2 AO anwendbar sei; denn § 171 Abs. 2 AO sehe eine eigenständige Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist bei einer offenbaren Unrichtigkeit nach § 129 AO vor. Darüber hinaus sei die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO beschränkt auf die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstrecke. Die Prüfung umfasse aber nicht ohne weiteres die Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten, erst recht nicht die Nachholung eines fehlenden Vermerks des Vorbehalts der Nachprüfung. 42

Unabhängig von der Anwendbarkeit des § 171 Abs. 4 AO könne eine Ablaufhemmung durch die Prüfungsanordnung vom 30.12.1992 schon deshalb nicht eingetreten sein, weil sich diese nicht auf eine Feststellung nach § 18 AStG für das Streitjahr 1990 erstreckt habe. Besteuerungsgrundlagen, die gesondert festgestellt werden sollen, seien in der Prüfungsanordnung gesondert aufzuführen. Dies sei gegenüber C nicht geschehen. Der auf der Prüfungsanordnung angefügte Satz "Die Prüfung erstreckt sich im Wege der vorgezogenen Teilprüfung auf die Prüfung der Vorgänge nach dem AStG bei der T2-Gruppe" sei unzureichend. Ebenso wenig, wie eine Prüfungsanordnung mit der Bezeichnung "Vorgänge nach dem EStG" eine wirksame Prüfungsanordnung für eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung begründen könne, deute die Bezeichnung "Vorgänge nach dem AStG" hinreichend genau auf die Feststellung nach § 18 AStG. 43

Entgegen der Auffassung des Bekl. belege auch die historische Entwicklung der Außenprüfung, dass eine gesonderte Feststellung nach § 18 AStG nicht Gegenstand der Prüfungsanordnung vom 30.12.1992 geworden sei. Ob der Steuerpflichtige eine Prüfung von Steuern, die nicht Gegenstand der Prüfungsanordnung seien, rügelos hingenommen habe, sei ohne Bedeutung. Insoweit trete eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO nicht ein (BFH Urteil vom 12.07.1978 II R 13/75, BStBl II 1979, 250; vom 18.07.1991 V R 54/87, BStBl II 1991, 824; vom 25.01.1996 V R 42/95, BStBl II 1996, 338). 44

Selbst, wenn durch die Prüfungsanordnung vom 30.12.1992 eine Ablaufhemmung eingetreten sein sollte, sei diese nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO durch den Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 beendet worden. Dieser sei auf Grund der Außenprüfung erlassen und unanfechtbar geworden. 45

Der angefochtene Feststellungsbescheid sei auch materiell rechtswidrig. Wegen der Begründung im Einzelnen wird auf den Schriftsatz der Klin. vom 01.06.1999 Bezug genommen. 46

Der Bekl. ist dem entgegengetreten. Er meinte, trotz fehlenden Vorbehalts der Nachprüfung auf dem der Klin. bekannt gegebenen Original des ursprünglichen Feststellungsbescheides vom 06.12.1994 habe der Änderungsbescheid vom 14.08.1997 auf der Grundlage der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 31.03.1987 VIII R 46/83, BStBl II 1987, 588; Urteil vom 08.04.1987 II R 236/84, BStBl II 1988, 164; Urteil vom 27.03.1996 I R 83/94, BStBl II 1996, 509) verfahrensrechtlich auf § 164 Abs. 2 AO gestützt werden können, da eine Feststellung 47

unter dem Vorbehalt der Nachprüfung im Wege der Berichtigung nach § 129 AO hätte nachgeholt werden können. Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 164 Abs. 2 AO sei nicht davon abhängig, dass eine Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung im Wege der Berichtigung nach § 129 AO förmlich nachgeholt worden sei (BFH Urteil vom 27.03.1996 I R 83/94, BStBl II 1996, 509).

Die Voraussetzungen für eine Berichtigung des ursprünglichen Feststellungsbescheides vom 06.12.1994 nach § 129 AO und den Erlass eines Bescheides unter dem Vorbehalt der Nachprüfung seien gegeben. Dass der Stempelaufdruck "Nach § 164 Abs. 1 AO 1977 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung" nur auf der Durchschrift des Bescheides, nicht aber auch auf dem der Klin. bekannt gegebenen Original des Bescheides angebracht worden sei, stelle ein rein mechanisches Versehen dar. In Tz. 14 des Bp-Berichts vom 05.10.1994 sei ausdrücklich ausgeführt, der Vorbehalt der Nachprüfung für 1990 bleibe bestehen. Tz. 14 beziehe sich zwar unmittelbar nur auf die Einkommensteuer. Der den Bp-Bericht auswertende Sachbearbeiter habe jedoch erkannt, dass auch der Bescheid über die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG für 1990 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu ergehen hatte. Denn in Tz. 15 des Bp-Berichts vom 05.10.1994, der die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 18 AStG betreffe, sei ausdrücklich ausgeführt, dass die Frage der inländischen Steuerpflicht der durch die T4 Holding AG in 1990 aus dem Verkauf von inländischen Beteiligungen (T3 GmbH bzw. S2 GmbH) erzielten Veräußerungsgewinne noch nicht abschließend entschieden sei. Außerdem habe der Vorbehalt der Nachprüfung für die Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens auf den 01.01.1991 (Tz. 19 des Bp-Berichts), für den Bescheid zur Vermögensteuer 1991 (Tz. 25 des Bp-Berichts) und für den Gewerbesteuermessbescheid 1990 (Tz. 26 des Bp-Berichts) bestehen bleiben sollen.

Anhaltspunkte dafür, dass der den Bp-Bericht auswertende Sachbearbeiter den Vorbehalt der Nachprüfung auf Grund eigener Tatsachenfeststellungen oder rechtlicher Überlegungen nicht auch auf dem Original des Bescheides angebracht habe, seien daher nicht gegeben. Dass der Sachbearbeiter nicht von den Feststellungen des Bp-Berichts habe abweichen wollen, ergebe sich auch aus dem handschriftlichen Zusatz in Abschnitt B. Begründung und Nebenbestimmungen "Die Feststellung resultiert aus der Betriebsprüfung C (siehe Bp-Bericht vom 05. Okt. 1994)."

Aus der Beifügung des Stempelaufdrucks auf der für die Akte bestimmten Durchschrift des Feststellungsbescheides ergebe sich vielmehr, dass der Sachbearbeiter die Beifügung des Stempelaufdrucks auf dem Original des Bescheides nicht, wie die Klin. annehme, bewusst, sondern nur versehentlich unterlassen habe. Der Stempelaufdruck auf der Durchschrift sei auch nicht nachträglich, sondern in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der in einem Arbeitsgang handschriftlich erfolgten Fertigung des an die Klin. zu versendenden Bescheides und der - mit Blaupapier im Wege des Durchschriftverfahrens erstellten, bei der Akte verbliebenen - Durchschrift angebracht worden. Nur durch ein Versehen des Sachbearbeiters sei es unterblieben, den Stempelaufdruck auch auf dem Bescheid-Original anzubringen. Dass der Sachbearbeiter den Stempel auch auf dem Bescheid-Original habe anbringen wollen, sei für einen unvoreingenommenen Dritten klar erkennbar. Es sei fern liegend anzunehmen, der Sachbearbeiter habe nach der Anbringung des Stempels auf der Durchschrift seine Auffassung geändert und den Stempel aus diesem Grund bewusst nicht auf dem Bescheid angebracht. Hätte er seine Auffassung geändert, hätte er den Stempel auf der Durchschrift gestrichen.

Es sei auch keine Feststellungsverjährung eingetreten. Die Prüfungsanordnung vom 30.12.1990 sei ordnungsgemäß und an den richtigen Adressaten, den an der

Zwischengesellschaft beteiligten Inländer C, ergangen. Mit dem Hinweis auf die "Vorgänge nach dem AStG bei der T2-Gruppe" habe die Prüfungsanordnung auch den sachlichen Umfang der Außenprüfung eindeutig und unter Einschluss der Feststellung nach § 18 AStG bestimmt. Denn die Prüfungsanordnung sei einerseits an C als Steuerpflichtigen adressiert worden, habe aber andererseits als Prüfungsgegenstand "die Vorgänge nach dem AStG bei der T2-Gruppe", also die Verhältnisse bei einer ausländischen Gesellschaft angegeben. Eine Regelung, nach der Vorgänge bei einer ausländischen Gesellschaft Rechtsfolgen für die Besteuerung eines inländischen Steuerpflichtigen haben, finde sich im AStG nur in den §§ 7 bis 14 sowie § 18. Ferner sei zu berücksichtigen, dass es nach damals herrschender Meinung eines ausdrücklichen Hinweises auf die Feststellung nach § 18 AStG nicht bedurft habe, da der Hinzurechnungsbetrag nach §§ 7 ff AStG der in der Prüfungsanordnung angegebenen Einkommensteuer zuzuordnen sei. Erst nachdem der BFH die Auffassung vertreten habe, Gegenstand der Feststellung nach § 18 AStG sei nicht der Hinzurechnungsbetrag, sondern seien die einzelnen Besteuerungsgrundlagen, werde aus Gründen größerer Klarheit der Zusatz "Feststellungen nach § 18 AStG" in die Prüfungsanordnungen mit aufgenommen.

Im Übrigen hätten auch bei dem Adressaten der Prüfungsanordnung keine Unklarheiten hinsichtlich des sachlichen Prüfungsumfangs i.S. des § 194 AO in Bezug auf den betroffenen Verfahrensgegenstand "Feststellung nach § 18 AStG" bestanden. Dies ergebe sich zweifelsfrei aus dem historischen Ablauf der Prüfungen: 52

Zunächst - in den Jahren 1984 bis 1988 - sei durch das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung unter Beteiligung des Finanzamtes für Konzernbetriebsprüfung (FA für KBP) für die Zeiträume 1974 bis 1984 u.a. bei C eine Fahndungsprüfung (Fp) durchgeführt worden. Hierbei sei festgestellt worden, dass C beherrschender Gesellschafter eines schweizerischen Konzerns war, der nach der Firma der Obergesellschaft T2 AG als T2-Gruppe bezeichnet worden sei; wegen dessen Zusammensetzung wird auf Anlage 1 des Fp-Berichts vom 22.02.1989 Bezug genommen. Gegenstand der Prüfung seien auch die nach dem AStG relevanten Einkünfte der T2 AG sowie die C zuzurechnenden passiven Einkünfte nach § 14 AStG gewesen; wegen der Feststellungen im Einzelnen wird auf Tz. 10 des Fp-Berichts vom 22.02.1989 Bezug genommen. Im Hinblick auf die Auswertung der Prüfungsfeststellungen wegen der möglichen gesonderten Feststellung nach § 18 AStG sei für C neben der Est-Akte unter der Steuernummer eine gesonderte Feststellungsakte angelegt worden. Da jedoch die passiven Einkünfte im Prüfungszeitraum die Freigrenze des § 9 AStG von 120.000 DM nicht überschritten, seien für die Jahre 1974 bis 1984 keine gesonderten Feststellungen nach § 18 AStG durchgeführt worden; wegen der Begründung im Einzelnen wird auf Tz. 11 des Fp-Berichts vom 22.02.1989 Bezug genommen. 53

In Anschluss an die Fp habe der jetzige Prozessbevollmächtigte der Klin. mit Schreiben vom 27.11.1989 dem Bekl. mitgeteilt, dass die T2 AG inzwischen mit der T1 AG fusioniert habe und neue Muttergesellschaft die T4 Holding AG sei. Es sei beabsichtigt, von der bisherigen Beteiligung an der T4 Holding AG von 80 % einen Anteil von 60 % - bezogen auf das gesamte Grundkapital - nach Maßgabe eines als Anlage beigefügten Vertrages zu veräußern. Für den Fall, dass der Bekl. Bedenken haben sollte, dass dieser Vertrag einen Erwerb unter Fremden darstelle, wurde um Stellungnahme gebeten; wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben vom 27.11.1989 Bezug genommen. 54

Der Bekl. und das eingeschaltete FA für KBP habe vor einer Stellungnahme weitere Ermittlungen für geboten gehalten; wegen der für erforderlich gehaltenen Unterlagen und Sachverhaltsaufklärungen im Einzelnen wird auf den Vermerk des FA für KBP vom 55

13.12.1989 Bezug genommen. Im Rahmen der Konzernbetriebsprüfung des C-Konzerns habe das FA für KBP zunächst durch Prüfungsanordnung vom 26.11.1990 unter der Steuernummer eine Außenprüfung bei C u.a. für die Einkommensteuer 1986 bis 1989 angeordnet; auf den Inhalt der Prüfungsanordnung vom 26.11.1990 im Einzelnen wird Bezug genommen. Die Prüfung habe am 08.01.1991 begonnen mit einer umfassenden Anfrage der Bp an den steuerlichen Berater K zu den Auslandsbeziehungen des C in dem Prüfungszeitraum 1986 – 1989. Neben der Prüfung allgemeiner steuerlicher Sachverhalte seien zunächst bis Ende 1992 außensteuerrechtlich relevante Sachverhalte nach den §§ 7 bis 14 AStG und die vermögensteuerliche Bewertung der ausländischen Beteiligungen untersucht worden. Dabei habe die Bp verdeckte Gewinnausschüttungen von inländischen Gesellschaften der T2-Gruppe an die S1 AG festgestellt. Da an der S1 AG drei weitere inländische Steuerpflichtige beteiligt gewesen seien, sei diesen gegenüber für die Feststellung nach § 18 AStG am 11.12.1992 eine gesonderte Prüfungsanordnung für den Prüfungszeitraum 1986 – 1989 erteilt worden. Für C sei keine gesonderte Prüfungsanordnung erlassen worden, da die Bp die Prüfungsanordnung vom 26.11.1990 für ausreichend gehalten habe.

Am 14.12.1992 habe der Betriebsprüfer mit dem steuerlichen Berater des C telefonisch vereinbart, die steuerliche Beurteilung der Beziehungen des C zur T2-Gruppe auch für das Jahr 1990 im Wege der vorgezogenen Teilprüfung zu prüfen; auf den Aktenvermerk vom 14.12.1992 wird Bezug genommen. Hierauf sei gegenüber C die als Ergänzung der Anordnung vom 26.11.1990 bezeichnete Prüfungsanordnung vom 30.12.1992 ergangen, auf deren Inhalt Bezug genommen wird. Während der Prüfung seien die getroffenen Feststellungen laufend mit dem steuerlichen Berater K erörtert worden. Am 14.01.1993 habe dieser erstmals darauf hingewiesen, dass die Sachverhalte der Hinzurechnungsbesteuerung von dem jetzigen Prozessbevollmächtigten Y geprüft würden. In einer gemeinsamen Besprechung am 07.06.1993 habe dieser unter Vorlage einer schriftlichen Auskunft der KPMG, M, Zweifel an der Annahme der Bp geäußert, es liege eine Niedrigbesteuerung i.S. des § 8 Abs. 3 AStG vor. Die Bp habe darauf hin eine weitere Überprüfung zugesagt. Nach weiteren Gesprächen habe Einvernehmen darüber erzielt werden können, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen der T3 GmbH nicht im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung bei C erfasst würden. Mit Schreiben vom 20.06.1994 habe Y bestätigt, dass die Bp bei C bis 1989 abgeschlossen werden könne. Das Jahr 1990 bleibe allerdings weiterhin ausgeklammert. Sobald der Bericht vorliege, werde er auch das S-Verfahren nicht weiter verfolgen. Das FA für KBP habe daraufhin im Bp-Bericht vom 05.10.1994 bereits zu der Feststellung nach § 18 AStG auch für 1990 Stellung genommen und in Tz. 7 des Bp-Berichts darauf hingewiesen, dass sich die Prüfung für das Jahr 1990 im Wege der vorgezogenen Teilprüfung ausschließlich auf die Vorgänge nach dem AStG bei der T2/T-Gruppe, Schweiz, erstreckt habe. In den folgenden Jahren habe die Bp versucht, die von den Prozessbevollmächtigten aufgeworfenen Zweifel auszuräumen und die Einkünfte i.S. der §§ 7 ff AStG zu ermitteln. In einer letzten gemeinsamen Besprechung am 29.01.1997 habe die Bp dann ihre Absicht bekundet, die Prüfung abzuschließen. Verbleibende Unterschiede in der Rechtsauffassung sollten dann in einem Rechtsbehelfsverfahren geklärt werden; auf den Besprechungsvermerk vom 29.01.1997 wird Bezug genommen. Während die Prüfung der inländischen Besteuerungsgrundlagen mit Teilbericht vom 16.07.1994 habe abgeschlossen werden können, habe die Prüfung der Vorgänge nach dem AStG erst mit Bericht vom 16.05.1997 beendet werden können.

56

Aus diesem Ablauf ergebe sich, dass C über den sachlichen Umfang der Außenprüfung unterrichtet gewesen und die Prüfung der gesonderten Feststellung nach § 18 AStG im Einverständnis mit ihm durchgeführt worden sei. Hätte sich C durch die Prüfungsanordnung

57

nicht für ausreichend über den Umfang der Prüfung unterrichtet gehalten, hätte er dies unverzüglich zu Beginn oder im Rahmen der laufenden Prüfung rügen müssen.

Der Bekl. vertrat die Auffassung, ein Verwertungsverbot für die von der Bp getroffenen Feststellungen bestehe auch dann nicht, wenn die Anordnung der Prüfung "Feststellung der Einkünfte nach § 18 AStG" zwingend erforderlich gewesen sein sollte. Denn nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 27.07.1983 I R 210/79, BStBl II 1984, 285) dürften rechtswidrig erlangte Außenprüfungsergebnisse nur dann nicht verwertet werden, wenn der Steuerpflichtige erfolgreich gegen die Prüfungsanordnung vorgegangen sei. 58

Er meinte ferner, die Einspruchsentscheidung sei ausreichend begründet worden. 59

Er vertrat schließlich die Ansicht, der angefochtene Feststellungsbescheid vom 14.08.1997 sei auch materiell-rechtlich zutreffend. 60

Das Finanzgericht Münster gab der Klage im ersten Rechtsgang statt und hob den angefochtenen Feststellungsbescheid sowie die Einspruchsentscheidung auf (Finanzgericht Münster, Urteil vom 16.12.2002 Az. 4 K 8102/98 F, EFG 2003, 504). Es vertrat die Auffassung, der Bekl. sei nicht berechtigt gewesen, den ursprünglichen Bescheid vom 06.12.1994 durch den Bescheid vom 14.08.1997 nach § 164 Abs. 2 AO zu ändern. Denn der Bekl. habe bis zum Ergehen des geänderten Bescheides den ursprünglichen Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 nicht durch Beifügung eines Vorbehalts der Nachprüfung nach § 129 AO berichtigt. Der Bekl. habe den Änderungsbescheid vom 14.08.1997 auch nicht deshalb allein auf die Änderungsvorschrift des § 164 Abs. 2 AO stützen können, weil er den ursprünglichen Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 durch nachträgliche Beifügung eines Vorbehalts der Nachprüfung nach § 129 AO hätte berichtigen können. Habe die Finanzbehörde den Vermerk des Vorbehalts der Nachprüfung nicht förmlich im Wege der Berichtigung nach § 129 AO nachgeholt, setze die Änderung des ursprünglichen Bescheids nach § 164 Abs. 2 AO voraus, dass im Zeitpunkt des erstmaligen Hinweises der Finanzbehörde, es bestehe die Möglichkeit der Berichtigung des Bescheides nach § 129 AO unter nachträglicher Anbringung des Vorbehalts der Nachprüfung, die Feststellungsfrist nach § 169 AO nicht abgelaufen sei. Im Streitfall habe der Bekl. jedoch erstmals auf die Möglichkeit einer Berichtigung des Feststellungsbescheides vom 06.12.1994 hingewiesen, nachdem Feststellungsverjährung eingetreten sei. 61

Auf die hiergegen vom Bekl. eingelegte Revision hat der Bundesfinanzhof (BFH) das Urteil des Finanzgerichts vom 16.12.2002 aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen (Gerichtsbescheid vom 19.11.2003 I R 14/03). Der BFH vertrat die Auffassung, die Feststellungen des Finanzgerichts reichten nicht aus, um dem Senat die Überprüfung der Frage zu ermöglichen, ob dem C hinsichtlich der streitigen Veräußerungsgewinne zu Recht für das Streitjahr Einkünfte aus passivem Erwerb in Höhe von 9.365.672 DM zugerechnet worden seien. Denn das Finanzgericht habe keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Zwischengesellschaft (hier: die T1 AG) ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hatte. Wäre dies nicht der Fall, wäre der angefochtene Bescheid schon deshalb aufzuheben, weil dann eine Hinzurechnung für 1991 vorzunehmen gewesen wäre. Den hierauf gestellten Antrag auf mündliche Verhandlung hat die Klin. wieder zurückgenommen. 62

Im zweiten Rechtszug haben die Beteiligten übereinstimmend vorgetragen, die Sairex AG habe ein abweichendes Wirtschaftsjahr 1989/1990 gehabt, das zum 30.06.1990 endete. 63

Die Klin. beantragt, 64

den Bescheid zur gesonderten Feststellung nach § 18 AStG für das Feststellungsjahr 1990/65 vom 14.08.1997 und die Einspruchsentscheidung vom 18.11.1998 aufzuheben,

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 66

Der Bekl. beantragt, 67

die Klage abzuweisen, 68

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen sowie 69

der Klin. in jedem Fall die Kosten des Revisionsverfahrens insoweit aufzuerlegen, als diese durch den Antrag der Klin. auf mündliche Verhandlung und dessen Zurücknahme entstanden seien (§ 135 Abs. 2 FGO analog). 70

II. Entscheidungsgründe 71

Die Klage ist zulässig und begründet. Der Bekl. war nicht berechtigt, den Bescheid vom 06.12.1994 zur gesonderten Feststellung nach § 18 AStG für das Feststellungsjahr 1990 durch den Bescheid vom 14.08.1997 nach § 164 Abs. 2 AO zu ändern. 72

1. Der Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 ist ohne wirksamen Vermerk des Vorbehalts der Nachprüfung ergangen: Der Vorbehalt der Nachprüfung wird als Nebenbestimmung eines Steuerbescheides nur dann wirksam, wenn der Bescheid mit dem Vorbehalt der Nachprüfung dem Stpfl. bekannt gegeben wird (§§ 155 Abs. 1 Satz 2, 122 Abs. 1 Satz 1, 124 Abs. 1 Satz 2 AO; BFH Urt. v. 27.03.1996 I R 83/94, BStBl II 1996, 509). Entsprechendes gilt für Feststellungsbescheide (ebenso zu Zerlegungsbescheiden BFH Urt. v. 27.03.1996 I R 83/94, BStBl II 1996, 509). 73

Im Streitfall enthielt der B bekannt gegebene Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 unstreitig keinen Vorbehalt der Nachprüfung. Es ist unerheblich, dass der für die Akte des Bekl. bestimmten Durchschrift ein Vorbehalt der Nachprüfung beigelegt worden ist. 74

2. Der Änderungsbescheid vom 14.08.1997 kann auch nicht deshalb auf die Vorschrift des § 164 Abs. 2 AO gestützt werden, weil der Bekl. den Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 vor Erlass des auf § 164 Abs. 2 AO gestützten Änderungsbescheides nach § 129 AO zurecht durch nachträgliche Beifügung eines Vorbehalts der Nachprüfung berichtigt hätte. Im Streitfall hat der Bekl. den Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 bis zum Ergehen des Änderungsbescheides vom 14.08.1997 weder ausdrücklich noch konkludent durch Beifügung eines Vorbehalts der Nachprüfung nach § 129 AO berichtigt. Dem Bekl. war bis dahin nicht bewusst, dass der dem C bekannt gegebene Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 keinen Vermerk des Vorbehalts der Nachprüfung enthielt. Dies hat die Klin. erstmals mit Schriftsatz vom 13.01.1998 zur Begründung des gegen den Änderungsbescheid vom 14.08.1997 eingelegten Einspruchs vom 09.09.1997 vorgetragen. 75

3. Der Bekl. konnte den Änderungsbescheid vom 14.08.1997 auch nicht deshalb auf die Änderungsvorschrift des § 164 Abs. 2 AO stützen, weil er den ursprünglichen Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 bis zum Erlass des Änderungsbescheides durch nachträgliche Beifügung eines Vorbehalts der Nachprüfung nach § 129 AO hätte berichtigen können. 76

a) Nach der Rechtsprechung des BFH (Urt. v. 27.03.1996 I R 83/94, BStBl II 1996, 509), der der Senat folgt, steht der Änderungsbefugnis nach § 164 Abs. 2 AO zwar eine gegenüber 77

dem Steuerpflichtigen unterbliebene Vorbehaltskennzeichnung dann nicht entgegen, wenn sie gemäß § 129 AO nachgeholt werden kann (BFH Urt. vom 02.03.1993 IX R 93/89, BFH/NV 1993, 704; Urt. vom 12.09.1996 III S 2/96, BFH/NV 1997, 262). Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Finanzbehörde die Vorbehaltskennzeichnung nicht förmlich nachgeholt und den Änderungsbescheid allein auf § 164 Abs. 2 AO gestützt hat. Dabei kann die Begründung auch noch im Einspruchsverfahren und in der Einspruchsentscheidung nachgeholt werden (BFH Urt. vom 27.03.1996, a.a.O.).

Hat die Finanzbehörde jedoch, wie im Streitfall, den Vermerk des Vorbehalts der Nachprüfung nicht förmlich im Wege der Berichtigung des ursprünglichen Feststellungsbescheides nach § 129 AO nachgeholt, setzt die Änderung des ursprünglichen Bescheides nach § 164 Abs. 2 AO voraus, dass im Zeitpunkt des erstmaligen Hinweises der Finanzbehörde, es bestehe die Möglichkeit der Berichtigung des Bescheides nach § 129 AO unter nachträglicher Anbringung des Vermerks des Vorbehalts der Nachprüfung, die Feststellungsfrist nach § 169 AO nicht abgelaufen ist. Im Streitfall hat der Bkl. jedoch erstmals auf die Möglichkeit einer Berichtigung des Feststellungsbescheides vom 06.12.1994 hingewiesen, nachdem Feststellungsverjährung eingetreten war. Der Eintritt der objektiven Tatbestandsmerkmale des § 129 AO vor Ablauf der Feststellungsverjährung allein berechtigt hingegen nicht zur Änderung des ursprünglichen Bescheides nach § 164 Abs. 2 AO. Nach § 129 AO kann die Finanzbehörde Unrichtigkeiten berichtigen. Die Entscheidung, ob eine offenbare Unrichtigkeit berichtigt wird, liegt daher im Ermessen der Finanzbehörde (*Tipke/Kruse* Abgabenordnung § 129 Textziffer 31).

78

Der Rechtsauffassung des Senats steht nicht entgegen, dass die Änderung eines Bescheides auch dann rechtmäßig ist, wenn sich die Finanzbehörde zu Unrecht auf eine bestimmte Änderungsvorschrift gestützt hat, jedoch die Voraussetzungen einer anderen Änderungsvorschrift gegeben sind. Denn im Streitfall ist nicht zu entscheiden, ob die Voraussetzungen einer von mehreren alternativ in Betracht kommenden Änderungsnormen erfüllt sind, sondern ob die Voraussetzungen sowohl der Berichtigungsnorm des § 129 AO als auch der Änderungsnorm des § 164 Abs. 2 AO kumulativ vorliegen.

79

Der Senat hat schließlich erwogen, ob der Bundesfinanzhof in der Entscheidung vom 19.11.2003 I R 14/03 die von dem erkennenden Senat im ersten Rechtsgang (Urteil des Finanzgerichts Münster vom 16.12.2002 4 K 8102/98 F) vertretene Auffassung konkludent verworfen hat und der Senat nach § 126 Abs. 5 Finanzgerichtsordnung an diese Rechtsauffassung gebunden ist. Dies ist jedoch nicht der Fall. Denn der Bundesfinanzhof hat sich mit der verfahrensrechtlichen Frage der Voraussetzungen einer Änderung des ursprünglichen Feststellungsbescheides nach § 164 Abs. 2 AO nicht befasst. Er hat vielmehr ausschließlich auf die materiell-rechtliche Frage abgestellt, ob die Zwischengesellschaft T4 Holding AG ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hatte; wäre dies nicht der Fall, so wäre der angefochtene Bescheid schon deshalb aufzuheben, weil dann eine Hinzurechnung nicht im Streitjahr, sondern für 1991 vorzunehmen gewesen wäre.

80

b) Der Bkl. hat erstmals - im Laufe des Einspruchsverfahren - mit Schriftsatz vom 16.03.1998 darauf hingewiesen, dass der Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 auch dann nach § 164 Abs. 2 AO geändert werden durfte, wenn die - noch durch Vorlage des Original-Bescheides nachzuweisende - Behauptung der Klin. zutreffen sollte, der Bescheid sei nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen; denn in diesem Falle liege die Voraussetzung für eine Berichtigung nach § 129 AO vor. Nachdem die Klin. mit Schriftsatz vom 25.05.1998 eine Kopie des Original-Bescheides vom 06.12.1994 vorgelegt hatte, wies der Bkl. in der Einspruchsentscheidung vom 18.11.1998 darauf hin, dass die Änderung des

81

Feststellungsbescheides vom 06.12.1994 zurecht nach § 164 Abs. 2 AO durchgeführt worden sei, da die Voraussetzungen des § 129 AO für eine Berichtigung vorlägen. Bereits zum Zeitpunkt des erstmaligen Hinweises war jedoch die Feststellungsverjährung für den Erlass eines nach § 129 AO berichtigten Bescheides eingetreten.

Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO sind eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Entsprechendes gilt nach § 169 Abs. 1 Satz 2 AO auch für die Berichtigung wegen offenkundiger Unrichtigkeit nach § 129 AO. Diese Vorschriften gelten für die gesonderte Feststellung sinngemäß (§ 181 Abs. 1 AO). 82

Die Feststellungsfrist für die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 18 AStG für das Feststellungsjahr 1990 begann, da weder der Rechtsvorgänger der Klin. noch die Klin. selbst eine Feststellungserklärung abgegeben haben, mit Ablauf des Kalenderjahres 1993, dem dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 AO). Sie beträgt nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO vier Jahre und lief danach mit dem 31.12.1997 ab. Anhaltspunkte dafür, dass C oder die Klin. den objektiven und subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO oder einer leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO erfüllt haben und die Festsetzungsfrist demzufolge nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zehn oder doch fünf Jahre beträgt, sind weder aus dem Akteninhalt erkennbar noch von den Verfahrensbeteiligten vorgetragen worden. 83

Der Ablauf der Feststellungsfrist ist nicht nach § 171 Abs. 2 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 AO gehemmt worden. Nach dieser Vorschrift endet, wenn beim Erlass eines Feststellungsbescheides eine offenkundige Unrichtigkeit unterlaufen ist, die Feststellungsfrist insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe dieses Feststellungsbescheides. Da der ursprüngliche Feststellungsbescheid bereits am 06.12.1994 ergangen ist, wirkt sich die Ablaufhemmung um ein Jahr nicht auf den Ablauf der allgemeinen Feststellungsfrist am 31.12.1997 aus. 84

Der Ablauf der Feststellungsfrist ist nicht nach § 171 Abs. 3a AO durch die Einlegung des Einspruchs vom 09.09.1997 gehemmt worden. Die Vorschrift ist im Streitfall aus zeitlichen Gründen nicht anwendbar. Sie ist durch Art. 17 Nr. 9 Buchst. a des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22.12.1999, BStBl. 2000, 13 eingefügt worden und gilt für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes am 30.12.1999 noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen (Art. 97 § 10 Abs. 9 des Einführungsgesetzes zur AO). 85

Auch eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO in der im Jahr 1997 geltenden Fassung ist nicht eingetreten. Nach Satz 1 dieser Vorschrift läuft die Festsetzungsfrist, wenn vor ihrem Ablauf ein Antrag auf Steuerfestsetzung oder auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung oder ihrer Berichtigung nach § 129 AO gestellt worden ist, insoweit nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden ist. Dem Antrag nach § 171 Abs. 3 Satz 1 steht die Anfechtung eines vor Ablauf der Festsetzungsfrist erlassenen Steuerbescheids gleich. Gegen den ursprünglichen Feststellungsbescheid vom 06.12.1994 ist kein Einspruch eingelegt worden. Der gegen den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid vom 14.08.1997 eingelegte Einspruch umfasste nicht eine Berichtigung nach § 129 AO. 86

Entgegen der vom Bkl. vertretenen Auffassung ist eine Ablaufhemmung auch nicht nach § 171 Abs. 4 i.V.m. § 181 Abs. 1 AO eingetreten. Nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO läuft zwar, wenn vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen wird, die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht ab, bevor die 87

auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Dies gilt sinngemäß auch für die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG (§ 181 Abs. 1 AO). Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO erstreckt sich jedoch ihrem sachlichen Umfang nach nur auf die Steuern und Besteuerungsgrundlagen, die in der Prüfungsanordnung ausdrücklich als Prüfungsgegenstand genannt worden sind (Ruban in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 171 AO Rz. 54). Hinsichtlich der gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 18 AStG für das Feststellungsjahr 1990 ist eine Ablaufhemmung nicht eingetreten, da sich die Prüfungsanordnung des FA für KBP vom 30.12.1992 hierauf nicht erstreckte.

Eine Benennung der gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 18 AStG als Prüfungsgegenstand folgt nicht daraus, dass in der schriftlichen Prüfungsanordnung das Auswahlkästchen "Einkommensteuer 1990" angekreuzt und dadurch die Einkommensteuer 1990 als Prüfungsgegenstand bezeichnet worden ist. Soll die Außenprüfung auch gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen zum Gegenstand haben, muss die Prüfungsanordnung diese genau benennen (BFH Urt. vom 15.11.1988 VIII R 339/83, BFH/NV 1989, 682; Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 196 AO Rz. 89; a.A. Könnemann/Wendt, Betriebsprüfung in der Praxis, Rz. 195). Für die Bezeichnung der im Rahmen eines Grundlagenbescheides gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen als Prüfungsgegenstand reicht es nicht aus, dass die im Folgebescheid festzusetzende Steuer als Prüfungsgegenstand angegeben ist (Ruban in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 171 AO Rz. 55; Schwarz/Frotscher § 171 AO Rz. 50; vgl. zum umgekehrten Fall BFH Urt. v. 04.11.1992 XI R 32/91, BStBl II 1993, 425; Ruban in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 171 AO Rz. 58).

88

Die Prüfungsanordnung vom 30.12.1992 kann auch nicht deshalb als Prüfungsanordnung für die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG ausgelegt werden, weil sie eine Ergänzung der Prüfungsanordnung vom 26.11.1990 für 1986 - 1989 darstellt; denn auch die Prüfungsanordnung vom 26.11.1990 enthält keine Anordnung zur gesonderten Feststellung nach § 18 AStG.

89

Die Prüfungsanordnung vom 30.12.1992 enthält zwar den Zusatz "Die Prüfung erstreckt sich im Wege der vorgezogenen Teilprüfung auf die Prüfung der Vorgänge nach dem AStG bei der T2-Gruppe". Dieser Zusatz ist jedoch auch im Zusammenhang mit dem telefonischen Hinweis des Prüfers vom 14.12.1992 gegenüber dem damaligen steuerlichen Berater des C, "die steuerliche Beurteilung der Beziehungen des Stpfl. zur T2-Gruppe auch für das Jahr 1990 im Wege der vorgezogenen Teilprüfung zu prüfen", nicht hinreichend eindeutig als Anordnung der Prüfung der gesonderten Feststellung nach § 18 AStG für 1990 zu qualifizieren. Er bezeichnet, anders als die gegenüber den Gesellschaftern I, E und X für 1986 bis 1989 ergangenen Prüfungsanordnungen vom 11.12.1992, weder eindeutig die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG noch das Feststellungsjahr.

90

Der Zusatz stellt auch nicht die Anordnung der Außenprüfung eines bestimmten Sachverhaltes im Sinne des § 194 Abs. 1 Satz 1 AO dar. Denn einzelne Sachverhalte im Sinne von Besteuerungsgrundlagen können nicht Gegenstand einer Außenprüfung sein (Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 196 AO Rz. 90; anderer Ansicht wohl Eckhoff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 194 AO Rz. 97). Die Prüfung eines bestimmten Sachverhaltes im Sinne des § 194 Abs. 1 Satz 1 AO kommt nur bei nicht periodischen Steuern (vgl. BFH Urt. vom 23.01.1985 I R 53/81, BStBl II 1985, 566), nicht aber bei periodisch festzusetzenden Steuerarten und entsprechenden Besteuerungsgrundlagen in Betracht (Tipke/Kruse, § 196 AO Rz. 29).

91

Schließlich konnte die Änderung auch nicht ausnahmsweise nach Ablauf der Feststellungsfrist erfolgen. Nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO kann zwar eine gesonderte Feststellung gemäß § 181 Abs. 5 Satz 1 AO auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist; dies gilt auch für die Änderung und Berichtigung von Feststellungsbescheiden (Schwarz/Frotscher § 181 AO Rz. 22). Der Senat kann jedoch unentschieden lassen, ob im Streitfall die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1990 des Rechtsvorgängers der Klin. zum Zeitpunkt des Ergehens der Einspruchsentscheidung vom 18.11.1998 nicht abgelaufen war, weil der Ablauf dieser Frist wegen der Anordnung der Außenprüfung der Einkommensteuer 1990 gehemmt worden ist. Denn nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ist in dem Feststellungsbescheid auf die eingeschränkten Wirkungen einer gesonderten Feststellung nach Ablauf der Feststellungsfrist hinzuweisen (Söhn in Hübschmann/ Hepp/Spitaler § 181 AO Rz. 45 ff; Schwarz/Frotscher § 181 AO Rz. 27). Einen solchen Hinweis enthält weder der Änderungsbescheid vom 14.08.1997 noch die Einspruchsentscheidung vom 18.11.1998. Hätte der Bekl. nach dem 31.12.1997 einen förmlichen Berichtigungsbescheid nach § 129 AO ohne den Hinweis gem. § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erlassen, hätte dieser auf Einspruch bzw. Klage aufgehoben werden müssen. Der Bekl. war daher nicht berechtigt, den vor Ablauf der Feststellungsfrist nach § 164 Abs. 2 AO ergangenen Änderungsbescheid vom 14.08.1997 nach Ablauf der Feststellungsfrist auf die Möglichkeit einer Berichtigung nach § 129 AO zu stützen.

92

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Entscheidung zur Vollstreckbarkeit beruhen auf § 155 FGO in Verbindung mit § 709 Satz 1 Zivilprozessordnung.

93

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen.

94