
Datum: 06.03.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1250/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0306.13K1250.10.00

Tenor:

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 29. September 2009 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 6. April 2010 wird der Beklagte verpflichtet, den Bescheid zum 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 KStG vom 6. März 2009 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Bestand des steuerlichen Einlagekontos auf 5.625.000 Euro festgestellt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

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

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der bestandskräftige Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zum 31. Dezember 2006 mit der Maßgabe geändert werden kann, dass das steuerliche Einlagekonto mit einem Betrag von 5.625.000 Euro festgestellt wird.

2

Die Klägerin ist eine GmbH, die über ein Stammkapital von 25.000 Euro verfügt. Ihr Unternehmensgegenstand war im Streitjahr der Verkauf und Vertrieb von Gebrauch- und Neukraftfahrzeugen sowie von Kraftfahrzeugzubehör und -ersatzteilen, die Erbringung von Serviceleistungen im Zusammenhang mit Kraftfahrzeugen, insbesondere im Rahmen der Reparatur bzw. Unterhaltung von Kraftfahrzeugen, sowie alle damit zusammenhängenden Geschäfte.

3

Im Rahmen eines sog. „Asset Deals“ mit englischsprachigem Vertrag vom 21./22. Dezember 2005 verpflichtete sich die damalige Verkäuferin „A Auto B GmbH“ (A-GmbH) einen Betrag in Höhe von 5.625.000 Euro in die Kapitalrücklage der Klägerin einzustellen. Diese Verpflichtung wurde zum einen durch eine Barzahlung der A-GmbH vom 16. Januar 2006 (3.570.000 Euro) und zum anderen mittels der Verrechnung einer Kaufpreisforderung gegenüber der Klägerin (2.055.000 Euro) unstreitig im Jahr 2006 erbracht. 4

Demzufolge wiesen die geprüften und mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehenen handelsrechtlichen Jahresabschlüsse der Klägerin, die der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde gelegt wurden, für die Geschäftsjahre 2006 bis einschließlich 2008 jeweils eine Kapitalrücklage über 5.625.000 Euro aus. 5

Die Klägerin reichte für das Streitjahr u.a. eine Erklärung zur gesonderten Feststellung i.S. der §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1, 37 Abs. 2, 38 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 2006 ein. In der Zeile „Steuerliches Einlagekonto“ erklärte sie einen Betrag von null. Der zugleich vorgelegte Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2006 und des Lageberichts der Klägerin (Prüfungsbericht 2006) berücksichtigte bei der Darstellung der Entwicklung des Zahlungsmittelbestandes die „Einzahlung in die Kapitalrücklage“ in Höhe von 5.625.000 Euro als Mittelzufluss (vgl. Ziffer 5.3 „Finanzlage“ des Prüfungsberichts 2006, „Cash-Flow aus Finanzierungstätigkeit“). 6

Mit Bescheid vom 22. Januar 2008 stellte der Beklagte das steuerliche Einlagekonto erklärungsgemäß fest und wies das steuerliche Einlagekonto ebenfalls mit null aus. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung „AO“). Zu diesem Zeitpunkt lag dem Beklagten der „Asset Deal“-Vertrag vor. 7

Mit Absetzungsverfügung vom 17. Februar 2009 teilte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung C (FA GKBp.) dem Beklagten mit, dass die Klägerin aufgrund der Prüfungsvorbereitung für die Jahre 2005 und 2006 nicht prüfungsbedürftig sei, weil nur Anlaufverluste vorlägen. Nach der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung lasse sich keine Prüfungsbedürftigkeit erkennen. Daraufhin hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung mit Bescheid vom 6. März 2009 gemäß § 164 Abs. 3 AO auf. 8

Am 23. September 2009 beantragte die Klägerin die Korrektur der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 KStG dergestalt, dass das steuerliche Einlagekonto auf 5.625.000 Euro heraufgesetzt werden sollte. Sie fügte dem Schreiben u.a. einen Nachweis über die Bareinzahlung bei. Mit Bescheid vom 29. September 2009 lehnte der Beklagte die Änderung ab. Wegen der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung sei eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO nicht möglich. § 173 AO scheidet ebenfalls aus. Die Feststellungen seien antragsgemäß erfolgt. Der Bescheid zum 31. Dezember 2006 stelle für die Folgejahre einen Grundlagenbescheid dar, so dass auch keine Änderungen der Folgejahre erfolgen könne. 9

Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein und verwies auf die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO. Der Ausweis der Kapitalrücklage deute auf einen entsprechenden Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Dem Beklagten hätten die Verträge vorgelegen, aus denen sich die Einstellung in die Kapitalrücklage ergebe. Es liege ein offensichtliches Versehen bei der Erstellung der Feststellungserklärung vor, welches durch Übernahme seitens des Beklagten zu einem offenbaren Übernahmefehler führe. Ferner verwies die Klägerin auf das BFH-Urteil vom 27. Mai 2009 X R 47/08, BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946. Bei der Kapitalrücklage in Höhe von 5.625.000 Euro handele es sich um eine Rücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB). Der Beklagte könne sich nicht auf fehlende Zahlungsnachweise 10

berufen. Auch im handelsrechtlichen Jahresabschluss könne eine Kapitalrücklage i.S. des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB nur dann ausgewiesen werden, wenn diese tatsächlich geleistet worden sei. Das Testat des Wirtschaftsprüfers bestätige, dass die Einlage, entweder im Wege der Bareinzahlung, in der Vermehrung eines Aktivpostens oder, wie im Streitfall, in der Verminderung eines Passivpostens geleistet worden sei. Der Ausweis einer Kapitalrücklage sei unzutreffend, wenn die Einlage tatsächlich noch nicht zugeflossen sei. In dieser Konstellation stelle sich die Frage, wie der Buchungssatz lauten solle, also in welchem Haben die Kapitalrücklage gebucht werde, wenn auf der Soll-Seite kein Gegenposten existiere. Diesen Fall sähen die Formulare zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nicht vor. Dessen ungeachtet sei ein Teilbetrag der Kapitalrücklage (2.055.00 Euro) durch Verrechnung/Verzicht der Kaufpreisforderung seitens ihres ehemaligen Gesellschafters erbracht worden. Dies sei dem Beklagten durch den Vertrag und dem damit korrespondierenden Jahresabschluss offenkundig. Weiterhin stelle sich die Frage, ob nicht eine neue Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht komme, da die Tatsache, dass Zahlungen geleistet worden seien, erst nachträglich bekannt geworden sei.

Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück. Zu § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO wurde der Klägerin nur „nachrichtlich“ mitgeteilt, dass einer Änderung das grobe Verschulden ihres damaligen steuerlichen Beraters, das sie sich zurechnen lassen müsse, entgegenstehe. Ihr stünde es aber frei, einen gesonderten Änderungsantrag i.S. des § 173 AO zu stellen. Im Übrigen stellte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung die aus seiner Sicht entscheidungserhebliche Rechtsprechung zur Möglichkeit einer Korrektur nach § 129 AO dar und lehnte bezogen auf den Streitfall eine Änderung ab. Entscheidend sei bei der gebotenen Würdigung des Einzelfalls, dass sein Sachbearbeiter i.S. eines Überlegungsfehlers davon ausgegangen sei, die erklärten Besteuerungsgrundlagen seien nicht zu beanstanden gewesen. Zum Ansatz der Kapitalrücklage im steuerlichen Einlagekonto seien weitere Ermittlungen erforderlich gewesen, die zu den üblichen Veranlagungsarbeiten gerade im Zusammenhang mit der gesonderten Feststellung gemäß §§ 27, 28 KStG gehörten und sich angesichts des erklärten Werts von null aufgedrängt hätten. Stattdessen seien die erklärten Werte übernommen und keine weiteren Ermittlungen angestellt worden, die auch in einer Erörterung mit der Klägerin hätte liegen können. Sein Sachbearbeiter habe sich nicht veranlasst gesehen, weiter zu ermitteln. Es sei nicht auszuschließen, dass der Steuerberater die Rücklage gewollt nicht ausgewiesen habe. Eine Anweisung in Form eines Gesetzes, einer Verordnung oder einer Richtlinie, wonach eine bilanzierte Kapitalrücklage zwangsläufig im steuerlichen Einlagekonto festzustellen sei, bestehe nicht. Auch die Nichtüberprüfung und Umsetzung des englischsprachigen „Asset Deal“-Vertrags könne nicht als bloßes mechanisches Versehen gewertet werden. Schließlich könne daher auch ein bloßes Übersehen nicht angenommen werden. 11

Mit ihrer dagegen fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, dass es sich nicht, wie der Beklagte meine, um einen Überlegungsfehler, sondern um einen Übernahmefehler handele. Wenn der Sachbearbeiter des Beklagten die erklärten Werte lediglich übernommen und keine weiteren Ermittlungen angestellt habe, liege eine offenbare Unrichtigkeit beim Erlass des Feststellungsbescheids vor. Die Unrichtigkeit sei ohne Weiteres aus der Erklärung, den dieser beigefügten Anlagen oder aber aus den Akten des Beklagten ersichtlich. Es lägen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Veranlagungsbeamte rechtliche Überlegungen angestellt habe. Dem Beklagten habe bei Erlass des Feststellungsbescheids sowohl der Verkaufsvertrag als auch der damit korrespondierende und geprüfte Jahresabschlussbericht vorgelegen. Beide Dokumente hätten die Kapitalrücklage ausgewiesen, so dass sich der Beklagte nicht auf einen Ermittlungsfehler berufen könne. Es handele sich in der Praxis um einen häufig auftretenden Fehler, dass insbesondere bei 12

Umstrukturierungen, Umwandlungen und Verkäufen von Unternehmen die Feststellung der Eigenkapitaltöpfe vergessen und dies dann auch seitens der Finanzbehörden nicht weiter hinterfragt, sondern entsprechend den Steuererklärungen übernommen werde.

Zur Begründung der Offenkundigkeit sei noch zu ergänzen, dass die handelsrechtlich in einer Kapitalrücklage auszuweisenden Sachverhalte abschließend in § 272 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 4 HGB geregelt seien. Alle dort genannten Fälle führten regelmäßig dazu, dass auch ein Zugang im steuerlichen Einlagekonto zu erfassen sei. Aufgrund dessen sei es bei einer unterstellt zutreffend aufgestellten und geprüften Handelsbilanz nicht möglich, handelsrechtlich eine Kapitalrücklage auszuweisen, die bei der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nicht zu einem Zugang führe. Es sei unwahrscheinlich, dass der Beklagte bei Vorlage sämtlicher Verträge und der zutreffend geprüften Bilanzen diesen klaren Fall des Zugangs beim steuerlichen Einlagekonto rechtlich falsch gewürdigt und bewusst die Feststellung des Einlagekontos unterlassen habe. Vielmehr habe der Beklagte offensichtlich die versehentlich unterlassene Angabe beim steuerlichen Einlagekonto übernommen. Dies werde insbesondere durch den Prüfungsbericht 2006 bestätigt, der ausdrücklich eine „Einzahlung in die Kapitalrücklage“ in Höhe des streitigen Betrages ausweise. Die mehr als theoretische Möglichkeit einer anderen Rechtsansicht, warum der Bestand des steuerlichen Einlagekontos mit null richtig sei, könne ausgeschlossen werden.

Die Klägerin beantragt, 14

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 KStG zum 31. Dezember 2006 mit der Maßgabe zu ändern, dass das steuerliche Einlagekonto mit einem Betrag von 5.625.000 Euro festgestellt wird. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Der Beklagte verweist auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, einer Änderung wegen ähnlicher offenkundiger Unrichtigkeit stehe es bereits entgegen, wenn die Möglichkeit einer anderweitigen rechtlichen Würdigung gegeben sei. Gleiches gelte, wenn das Finanzamt bewusst die Angaben in einer Steuererklärung übernehme und die Eintragungen, wie im Streitfall, nicht ohne weitere Ermittlungen als falsch erkennbar seien. 18

Entscheidungsgründe 19

Die Klage ist begründet. 20

Die Ablehnung der Berichtigung des Bescheides zum 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 KStG ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung ??FGO??). Die Klägerin hat einen Anspruch auf Korrektur des bestandskräftigen Bescheids vom 6. März 2009 wegen offenkundiger Unrichtigkeit gemäß § 129 Satz 2 AO dahingehend, dass das steuerliche Einlagekonto auf 5.625.000 Euro festgestellt wird. 21

Soweit die Klägerin beantragt hat, den Feststellungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung abzuändern, käme dies nur im Falle der Anfechtungsklage gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO in Betracht. Im Streitfall geht es indes um ein Verpflichtungsbegehren, weshalb eine Entscheidung zu Gunsten der Klägerin nur dahin 22

gehend getroffen werden kann, dass der Beklagte zum Erlass des von der Klägerin angestrebten Verwaltungsaktes verpflichtet wird (vgl. zu Begehren auf Erlass eines Änderungsbescheids auch BFH-Urteil vom 24. Mai 2006 I R 9/05, BFH/NV 2006, 2019). Ihr Antrag ist entsprechend auszulegen.

- 1 Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Steuerpflichtigen ist zu berichtigen (§ 129 Satz 2 AO). Ein solches Interesse besteht insbesondere dann, wenn der offenbar unrichtige Bescheid bindend für andere Feststellungen ist oder wenn sich die Unrichtigkeit auf die Höhe der Steuerfestsetzung auswirkt (vgl. Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, Stand: 128. Ergänzungslieferung November 2011, § 129 AO Rn 31; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO/FGO, Stand: 92. Ergänzungslieferung November 2011, § 129 AO Rn 48 m.w.N.). Davon ist im Streitfall auszugehen, da in dem Fall, dass Auskehrungen einer Kapitalgesellschaft sowohl den ausschüttbaren Gewinn als auch das Einlagekonto übersteigen, steuerbare Einkünfte beim Anteilseigner vorliegen (vgl. Gosch/Heger, KStG, 2. Aufl., § 27 KStG, Rn 25; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 249. Ergänzungslieferung Januar 2012, § 27 KStG Rn 58). Im Übrigen ist wegen des Gebots der Gleichmäßigkeit der Besteuerung grundsätzlich von einer Ermessensreduktion auf null auszugehen, wenn die sonstigen tatbestandlichen Voraussetzungen des § 129 Satz 1 AO vorliegen (vgl. BFH-Urteile vom 28. Oktober 1992 II R 111/89, BFH/NV 1993, 637 und vom 11. Juli 2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810; Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 129 AO Rn 52). 224

- a) Gegenstand der Berichtigung als erlassener Verwaltungsakt i.S. des § 129 Satz 1 i.V.m. § 118 Satz 1 AO ist der Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 3 Satz 1 AO vom 6. März 2009. 25

- Nach § 164 Abs. 3 Satz 2 AO steht die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Für Feststellungen gilt dies gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO entsprechend. Ein Bescheid mit dem der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wird, tritt an die Stelle des noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheids (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juni 2002 IV R 3/01, BFHE 199, 482, BStBl II 2003, 112). 26

- Zur Beurteilung der Zulässigkeit einer Berichtigung wegen offenbarer Unrichtigkeit ist daher nicht der unmittelbar auf der Erklärung der Klägerin beruhende Bescheid vom 22. Januar 2009, sondern allein der aufgrund der Absetzungsverfügung des FA GKBp. und der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung erlassene Feststellungsbescheid vom 6. März 2009 maßgebend. 27

- Angesichts dieser verfahrensrechtlichen Ausgangslage kommt es für eine Berichtigung nach § 129 AO nicht auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage an, ob sich die offenbare Unrichtigkeit daraus ergibt, dass der Beklagte eine in der Feststellungserklärung offenbare, d.h. für ihn erkennbare Unrichtigkeit als eigene übernommen hat (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil in BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946). 28

- b) Der Feststellungsbescheid vom 6. März 2009 ist offenbar unrichtig. Das Tatbestandsmerkmal der ??im Streitfall allein in Betracht kommenden?? „ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit“ setzt voraus, dass die Unrichtigkeit einem Schreib- oder 29

Rechenfehler ähnlich ist, d.h. dass es sich um einen „mechanischen“ Fehler handelt, der ebenso „mechanisch“, also ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946 m.w.N.). Der Berichtigung einer offenbaren Unrichtigkeit steht entgegen, wenn die Möglichkeit eines Rechtsirrtums, eines Denkfehlers, einer unvollständigen Sachverhaltsaufklärung oder einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung besteht (vgl. BFH-Urteil vom 21. Januar 2010 III R 22/08, BFH/NV 2010, 1410).

Die Unrichtigkeit ergibt sich im Streitfall aus der Nichterfassung des Betrags in Höhe von 5.625.000 Euro im steuerlichen Einlagekonto. Dieser Betrag ist, durch die Verrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten der Klägerin und der A-GmbH einerseits und durch die Einzahlung der A-GmbH auf ein Konto der Klägerin andererseits, als nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG im Wirtschaftsjahr 2006 der Klägerin zugeflossen und wäre im steuerlichen Einlagekonto zu erfassen gewesen. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig und bedarf keiner weiteren Erörterung (vgl. zur Anwendung von Zuflussgrundsätzen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 4. Juni 2003, BStBl I 2003, 366 Rn 26; Gosch/Heger, KStG, § 27 Rn 16; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 27 KStG Rn 28 m.w.N.).

Darüber hinaus ist die Unrichtigkeit auch offenbar. Das ist der Fall, wenn ein Fehler auf der Hand liegt, also durchschaubar, eindeutig oder augenfällig ist. Dabei ist es nicht erforderlich, dass die Unrichtigkeit aus dem Bescheid selbst erkennbar ist. Maßgebend ist vielmehr, ob der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich als Unrichtigkeit erkannt werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 1. Juli 2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004 und vom 29. Januar 2003 I R 20/02, BFH/NV 2003, 1139 m.w.N.). Diese (Tat-)Frage muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls und dabei insbesondere nach der Aktenlage beurteilt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 14. September 2010 IV B 121/09, BFH/NV 2011, 440; BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1810).

Dass die Unrichtigkeit der Höhe des festgestellten Einlagekontos offenbar ist, ergibt sich aus dem von der Klägerin eingereichten Prüfungsbericht 2006, der unstrittig dem FA GKBp. bei Erlass der Absetzungsverfügung und dem Beklagten bei der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung vorlag. Unter Heranziehung der Ausführungen in dem Prüfungsbericht 2006 war die Unrichtigkeit der Feststellung, worauf die Klägerin zutreffend hinweist, ohne Weiteres erkennbar. Aus Ziffer 5.3 (Analyse der Finanzlage) geht hervor, dass der Klägerin eine Kapitalrücklage in Höhe des streitigen Betrags von 5.625.000 DM zugeflossen ist. Dies bewirkte nach den Angaben im Prüfungsbericht 2006 einen sog. „Cashflow“ aus Finanzierungstätigkeit und musste als Mehrung des Zahlungsmittelbestands zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos führen. Eine solche Nichtberücksichtigung feststehender Tatsachen ist geeignet, eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit zu begründen, denn eine Unrichtigkeit ist bereits dann offenbar, wenn sie sich ohne Weiteres aus der Steuererklärung des Steuerpflichtigen, deren Anlagen sowie den in den Akten befindlichen Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr ergibt (vgl. grundsätzlich BFH-Urteil in BFHE 228, 8, BStBl II 2009, 946).

Entgegen der Auffassung des Beklagten kann im Streitfall sowohl die ernst zu nehmende Möglichkeit eines Rechtsirrtums als auch die einer unvollständigen Sachverhaltsaufklärung ausgeschlossen werden. So lässt sich zum einen aus dem Prüfungsbericht 2006 die Unrichtigkeit der Feststellung ohne weitere Ermittlungen nachvollziehen. Indem der für die zutreffende Feststellung des steuerlichen Einlagekontos maßgebliche Sachverhalt sich aus den Akten des Beklagten ergibt und ihm damit bekannt war (so zu § 173 Abs. 1 AO z. B. BFH-Urteile vom 7. Juli 2004 VI R 93/01, HFR 2005, 90 und vom 14. November 2007 XI R

48/06, BFH/NV 2008, 367), liegt auch kein die Berichtigung ausschließender Fehler in der Sachverhaltsermittlung oder einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung vor. Gerade weil die Erhöhung der Kapitalrücklage als Einzahlung dargestellt wurde, bestand zum anderen keine mehr als nur theoretische Möglichkeit einer anderen Rechtsansicht, warum das steuerliche Einlagekonto nicht erhöht werden sollte. Soweit der Beklagte in der mündlichen Verhandlung auf die Möglichkeit mezzaniner Finanzierungsformen abstellt, vermag der Senat nicht zu nachzuvollziehen, dass mit Blick auf die identische Höhe der passivierten Kapitalrücklage und der Darstellungen zum Cashflow aus Finanzierungstätigkeit im Prüfungsbericht 2006 eine mehr als nur theoretische Möglichkeit eines Rechtsanwendungsfehlers in diesem Sinne bestehen könnte.

Im Ergebnis handelt es sich bei dem Zufluss des in der Kapitalrücklage erfassten Betrages um eine aus dem etwa 70 Seiten umfassenden Jahresabschluss und Prüfungsbericht 2006 feststehende Information, die vermutlich schlicht nicht wahrgenommen und demzufolge nicht berücksichtigt wurde. Auch hat der Beklagte nach der Erörterung in der mündlichen Verhandlung zum Gegenstand der Berichtigung i.S. des § 129 AO nicht behauptet, er habe mit der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung die Nullfeststellung des Einlagekontos gewollt. Der Senat geht demzufolge von einem Übersehen aus, so dass die Feststellung in dem Bescheid angesichts der feststehenden Informationen aus den Steuer- und Feststellungsakten unbemerkt und ungewollt falsch war. 34

c) Die offenbare Unrichtigkeit ist dem Beklagten zudem beim Erlass des Feststellungsbescheids unterlaufen. In der Rechtsprechung ist geklärt, dass eine Unrichtigkeit auch dann „beim Erlass eines Verwaltungsaktes“ unterlaufen kann, wenn die Veranlagungsstelle des Finanzamtes eine Unrichtigkeit des Außenprüfungsberichts bei dessen Auswertung übernimmt. Dies gilt selbst dann, wenn die Unrichtigkeit des Prüfungsberichts darauf beruht, dass eine offenbare Unrichtigkeit der Steuer- oder Feststellungserklärung des Steuerpflichtigen vom Außenprüfer nicht erkannt wird (vgl. BFH-Urteil vom 3. März 2011 IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649 m.w.N.). Übernimmt der Veranlagungsbeamte einen in dem Außenprüfungsbericht enthaltenen Fehler, der als offenbare Unrichtigkeit zu beurteilen ist, so macht er sich diesen Fehler zu eigen, mit der Folge, dass der Bescheid, in den der Fehler eingeht, in der gleichen Weise berichtigt werden kann, als ob der Veranlagungsbeamte den Fehler selbst begangen hätte. Daher kommt es darauf an, ob der im Außenprüfungsbericht enthaltene Fehler bereits im Rahmen des Prüfungsberichts als offenbare Unrichtigkeit zu beurteilen ist; zu den offenbaren Unrichtigkeiten gehören folglich auch solche Unrichtigkeiten, die sich im Vorfeld des Erlasses des Verwaltungsakts ergeben haben (vgl. dazu BFH-Urteile vom 18. August 1999 I R 93/98, BFH/NV 2000, 539 und vom 4. März 2009 I R 45/08, BFH/NV 2010, 244). 35

Der Senat sieht keine Veranlassung, von diesen Rechtsprechungsgrundsätzen abzuweichen, wenn mittels einer begründeten Absetzungsverfügung auf die Durchführung einer Außenprüfung verzichtet wird. Im Streitfall hat das FA GKBp. in der Absetzungsverfügung ausgeführt, es lägen nur Anlaufverluste vor und nach der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung lasse sich keine Prüfungsbedürftigkeit erkennen. Diese Verfügung vom 17. Februar 2009 hat zur Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung am 6. März 2009 geführt. Insoweit hat der Veranlagungsbeamte des Beklagten die Fehlerhaftigkeit der Aussagen in der Absetzungsverfügung bei deren Auswertung übernommen. 36

Im Übrigen ist weder vorgetragen noch anderweitig für den Senat erkennbar, dass der Veranlagungsbeamte eigene Überlegungen bei der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung angestellt hat. 37

Die Offenbarkeit des Fehlers wird schließlich nicht dadurch in Frage gestellt, dass der Außenprüfer oder der Sachbearbeiter des Beklagten den Fehler hätte bemerken müssen. Verschuldenserwägungen sind unerheblich, so dass es nicht darauf ankommt, ob der Bearbeiter bei gehöriger Sorgfalt sein Versehen hätte erkennen und die offenbare Unrichtigkeit bei der Festsetzung hätte vermeiden können (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 1410; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: 215. Ergänzungslieferung Dezember 2011, § 129 AO, Rn 62). Selbst eine oberflächliche Behandlung eines Steuerfalls durch die Finanzbehörde würde die Berichtigung nach § 129 AO nicht hindern (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810).

38

d) Soweit der Wortlaut des Gesetzes die jederzeitige Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten ermöglicht, ist diese zwar zeitlich durch den Eintritt der Festsetzungsverjährung begrenzt (vgl. BFH-Urteil vom 14. Dezember 1994 X R 111/92, BFH/NV 1995, 566; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 129 AO Rn 30; Brockmeyer in Klein, AO, 10. Aufl., § 129 AO, Rn 15; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 129 AO Rn 88 f. m.w.N.). Wegen des vor Ablauf der Festsetzungsfrist am 23. September 2009 gestellten Änderungsantrags steht der Berichtigung im Streitfall allerdings gemäß § 171 Abs. 3 AO keine Festsetzungsverjährung entgegen.

39

- 2 Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO und die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. § 709 der Zivilprozessordnung. Gründe für eine Revisionszulassung i.S. des § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor.

401