
Datum: 18.11.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 1311/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:1118.1K1311.11.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV 46/14

Tenor:

Der Feststellungsbescheid des Beklagten vom 17.08.2010 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 28.03.2011 wird insoweit aufgehoben, als hierin der Gewinn der Organgesellschaften im Jahr 1990 mit mehr als 1.718.794 DM und der Anteil des Klägers hieran mit mehr als 893.773 DM festgestellt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger zu 7/8, der Beklagte zu 1/8.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Jeder Kostenpflichtige kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des anderen abwenden, soweit nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe geleistet wird.

Tatbestand

Der Kläger war im Streitjahr Kommanditist der ... GmbH & Co. KG (nachstehend KG), zu der es mehrere Organgesellschaften gab.

1

2

3

Unter dem 17.05.1994 erließ der Beklagte einen über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus dieser Gesellschaft. Für 1990 wurden Verluste der KG mit 377.210,00 DM, das Einkommen der Organgesellschaften mit 1.955.754,00 DM festgestellt. In der „Anlage Est 3 B M (85)“ wurden die festgesetzten Beträge auf die Beteiligten aufgeteilt. Von dem Verlust wurden dem Kläger 57.630,00 DM zugeteilt. Vom Organeinkommen wurden dem Kläger 1.016.992,00 DM, den anderen zwei daran Beteiligten je 469.381,00 DM zugeschrieben. Die „v.H.“-Spalte des Formulars wurde nicht ausgefüllt. Die Zuweisung von 52% des Organgewinns entspricht der Feststellungserklärung des Klägers. In den Summenzeilen ist unter a) (laufende Einkünfte) der KG-Verlust (./ 377.210,00 DM), unter c) (Einkommen der Organgesellschaft) das Einkommen der Organgesellschaften (1.955.754 DM) aufgeführt.

Auf der Grundlage dieses Feststellungsbescheids erging am 15.06.1994 ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1990 sowie unter dem 28.06.1994 ein Feststellungsbescheid über den verbleibenden Verlustabzug des Klägers auf den 31.12.1991, der die zugeteilten Beträge berücksichtigt. 4

Auf den Einspruch gegen den Feststellungsbescheid vom 17.05.1994, der auf die Berücksichtigung zusätzlicher Abschreibungen im Bereich des Sonderbetriebsvermögens abzielte, erging unter dem 28.08.1996 ein Änderungsbescheid, der den KG-Verlust auf 424.602,00 DM heraufsetzte. Das Organeinkommen wurde nunmehr mit 1.718.794,00 DM festgestellt. In der „Anlage Est 3 BM (85)“ hierzu wurde der KG-Verlust auf die Feststellungsbeteiligten aufgeteilt. Auf den Kläger entfielen danach 82.274,00 DM. In der Summenzeile ist unter a) die Gesamtsumme des Verlustes (424.602,00 DM) aufgeführt. Das Organeinkommen taucht in dieser Anlage an keiner Stelle auf. In dem Bescheid heißt es unter anderem: „Ihre Einsprüche sind hiermit erledigt.“ 5

Aufgrund dieses Bescheides wurde unter dem 28.10.1996 der Feststellungsbescheid über den verbleibenden Verlustabzug des Klägers auf den 31.12.1991 dahingehend geändert, dass ihm der KG-Verlust zugewiesen, jedoch ein Anteil am Organeinkommen nicht erwähnt wurde. 6

Im Jahre 1998 bemerkte der Beklagte dieses Vorgehen als irrig. Er erließ unter dem 10.02.1998 einen erneuten, auf § 129 AO gestützten Änderungsbescheid. Dieser beließ den KG-Verlust bei 424.602,00 DM und setzte das Organeinkommen wieder auf 1.955.754,00 DM herauf. In der „Anlage Est 2 BM (85)“ hierzu wurde der KG-Verlust in unveränderter Weise verteilt. Das Organeinkommen wurde wie im Feststellungsbescheid vom 17.05.1994 verteilt. Die beiden Gesamtsummen tauchen unter a) bzw. c) in der Summenzeile auf. 7

Dieser Feststellungsbescheid führte zu einem geänderten Einkommensteuerbescheid für 1990 und zu einer erneut geänderten Feststellung des verbleibenden Verlustes auf den 31.12.1991 vom 02.04.1998. Hierin wurde entsprechend dem Feststellungsbescheid vom 10.02.1998 der Anteil am KG-Verlust mit 82.274,00 DM und der Anteil am Organeinkommen mit 1.016.992,00 DM berücksichtigt. 8

Gegen den Feststellungsbescheid vom 10.02.1998 wurde erneut Einspruch eingelegt. Daraufhin hob der Beklagte ihn mit Bescheid vom 28.07.1998 auf. In dem Aufhebungsbescheid heißt es: 9

„Hiermit hebe ich den geänderten Feststellungsbescheid 1990 vom 10.02.1998 auf. Somit tritt der geänderte Feststellungsbescheid 1990 vom 28.08.1996 in Kraft. 10

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen:	./ 424.602,00 DM
Das Einkommen der Organgesellschaft beträgt:	1.718.794,00 DM

Verteilung:

Käger:	
anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	./ 82.274,00 DM
Anteil am Einkommen der Organgesellschaft:	893.773,00 DM
A:	
anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	./ 186.784,00 DM
Anteil am Einkommen der Organgesellschaft:	412.510,00 DM
B:	
anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	./ 160.903,00 DM
Anteil am Einkommen der Organgesellschaft:	412.510,00 DM
...GmbH:	
anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb	5.359,00 DM

Hiermit erledigt sich Ihr Einspruch vom 20.02.1998. Ihre Mandantin hat eine Ausfertigung dieses Schreibens erhalten.“

Dies führte zur erneuten Änderung der Feststellung des verbleibenden Verlustes auf den 31.12.1991:

Dem Kläger wurde der anteilige KG-Verlust in Höhe von 82.274,00 DM und das anteilige Organeinkommen in Höhe von 893.773,00 DM zugerechnet. Die letzte Fassung dieses Bescheides datiert vom 13.09.1999. Auf den Einspruch der Feststellungsbeteiligten gegen den Feststellungsbescheid (betr. KG und GmbH) vom 28.07.1998 hob der Beklagte diesen am 22.07.1999 auf. Der genannte Feststellungsbescheid vom 20.02.1998 wurde mit Bescheid vom 09.02.2010 aufgehoben.

Den Einspruch gegen die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs vom 02.04.1998 in der Fassung des Bescheides vom 13.09.1999 wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 27.11.2000 zurück.

Die hiergegen gerichtete Klage (1 K 7970/00) wurde mit Urteil vom 26.08.2004 als unbegründet abgewiesen. Die Revision hiergegen (IX R 82/06) ist noch anhängig. Wegen der

Einzelheiten hierzu wird auf das genannte Urteil des erkennenden Senats verwiesen.

Unter dem 17.08.2010 erließ der Beklagte einen erneuten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für das Jahr 1990. Hierin wurde der KG-Verlust und der Organ-Gewinn wie im Bescheid vom 10.02.1998 festgestellt. Dem Kläger wurde ein Verlustanteil in Höhe von 82.274,00 DM sowie ein Gewinnanteil von 1.016.992,00 DM zugewiesen. Im Abschnitt B dieses Bescheides heißt es unter anderem: 19

"Der vorstehende Feststellungsbescheid 1990 ergeht mit Wirkung gegenüber dem Beteiligten B, weil die gesonderte Feststellung 1990 für seine Steuerfestsetzung von Bedeutung und für die auch die Frist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist (§ 181 Abs. 5 AO)."

Den Einspruch des Klägers hiergegen wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 28.03.2011 zurück. Hierin heißt es auf Blatt 2 (siehe Bl. 87 der Gerichtsakte): 21

"... 22

Der angefochtene Feststellungsbescheid 1990 wirkt nach seinen Erläuterungen ausdrücklich nur gegenüber dem Ef. Von einer Entscheidung gegenüber der KG bzw. gegenüber den übrigen Gesellschaftern und Hinzuziehung nach § 360 AO wird daher abgesehen. 23

..." 24

Der Beklagte beruft sich für die Nachholung der Verteilung des Organeinkommens auf § 179 Abs. 3 Abgabenordnung (AO). Die Ergänzung sei nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO auch nach Ablauf der Feststellungsfrist noch möglich, da die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs auf den 31.12.1991 vom 13.09.1999 noch unverjährt offen stehe. Die Änderung des Organgewinns gegenüber dem Bescheid vom 28.08.1996 stützt der Beklagte auf § 129 AO, da die irrtümliche Feststellung im Bescheid vom 28.08.1996 auf einem Übertragungsirrtum beruht habe. Die Änderung sei zudem nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO gerechtfertigt. Zu seinen Auffassungen insoweit und im Übrigen wird auf die Einspruchsentscheidung selbst (Bl. 86 ff. der Gerichtsakte) verwiesen. 25

Zur Begründung seiner hiergegen am 27.04.2010 erhobenen Klage trägt der Kläger vor: 26

§ 181 Abs. 5 AO könne keine Anwendung finden, weil er nur den Erlass einer *erstmaligen* Feststellung nicht deren Änderung erlaube und weil die Feststellung für die Festsetzung einer Steuer *unmittelbar* und nicht, wie vorliegend, nur mittelbar - über eine weitere (Verlust-)Feststellung - von Bedeutung sein müsse. Außerdem habe der Beklagte durch die zwischenzeitlich erlassenen Änderungsbescheide sein Recht auf Überwindung der Festsetzungsverjährung verwirkt. Auch der nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erforderliche Hinweis sei nicht hinreichend bestimmt erfolgt. 27

Zudem könne der Beklagte sich auf keine Korrekturnorm stützen. Insbesondere greife § 129 AO nicht durch: Es sei durch nichts dargetan oder auch nur wahrscheinlich gemacht, dass ein Übertragungs- oder ein sonst vergleichbarer mechanischer Fehler im Sinne dieser Vorschrift vorgelegen habe. Auch die Berufung auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO gehe fehl, es liege weder ein Antrag noch eine Zustimmung des Klägers zu der angefochtenen Änderung vor. Schließlich könne die im angefochtenen Bescheid festgestellte Verteilung auch nicht durch § 179 Abs. 3 AO gerechtfertigt werden. Eine Ergänzung im Sinne dieser Vorschrift scheide aus, da der Bescheid vom 28.08.1996 eine negative Feststellung zur Verteilung getroffen habe 28

und im Nachhinein mehrere Verteilungen vorgenommen, aber wieder aufgehoben worden seien.

Wegen der Einzelheiten des klägerischen Vortrags wird auf die klagebegründenden
Schriftsätze insbesondere den vom 04.07.2011 (Bl. 49 ff. der Gerichtsakte) verwiesen. 29

Der Kläger beantragt, 30

den Feststellungsbescheid vom 17.08.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom
28.03.2011 aufzuheben, 31

hilfsweise die Revision zuzulassen. 32

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen, 34

hilfsweise die Revision zuzulassen. 35

Er erweitert die Darlegungen der Einspruchsentscheidung insbesondere zum Problem des § 36
129 AO: Der "Rechtsfehler" im Feststellungsbescheid vom 28.08.1996 sei nicht durch die
fehlerhafte Auswertung eines BP-Berichtes entstanden. Vielmehr habe dieser Bescheid
lediglich dem Einspruch gegen den Bescheid vom 17.05.1994 abhelfen wollen. Der Fehler
beim Organeinkommen sei erst durch den Feststellungsbescheid vom 28.08.1996
entstanden, die zutreffenden BP-Feststellungen seien auch im Organeinkommen durch die
unzutreffende Übernahm der Ergebnisse des FG-Urteils für die Streitjahre 1983 bis 1985
(fünffacher AfA-Betrag) geändert worden (siehe Bl. 267 der Gerichtsakte). Rechtliche
Gedanken oder Prüfungen seien dabei nicht ersichtlich. Der Bearbeiter habe sich
dementsprechend auch auf keine Änderungsvorschrift bezogen. Ein Rechtsfehler sei deshalb
ausgeschlossen. Neben § 129 AO komme auch § 174 Abs. 2 AO als Änderungsvorschrift in
Betracht, weil AfA-Beträge sowohl beim laufenden Gewinn der KG als auch fälschlicher
Weise beim Organgewinn berücksichtigt worden seien. Schließlich sei die Änderung auch
durch § 367 Abs. 2 AO gerechtfertigt, da der Einspruch gegen den Feststellungsbescheid
vom 17.05.1994 nicht erledigt worden sei, weil der Feststellungsbescheid vom 28.08.1996
über das Einspruchsbegehren hinausgegangen sei, das Finanzamt deshalb zur umfassenden
Prüfung weiterhin verpflichtet geblieben sei.

Der Kläger tritt dem Vortrag des Beklagten weiterhin entgegen. Insbesondere seien 37
Rechtsfehler beim Erlass des Feststellungsbescheids vom 28.08.1996 keineswegs
ausgeschlossen. Der Einspruch gegen den Feststellungsbescheid vom 17.05.1994 sei durch
vollständige Erfüllung des klägerischen Begehrens erledigt, das Einspruchsverfahren sei
damit beendet.

Entscheidungsgründe 38

- I. Die Klage ist zulässig. 39

Die Klagebefugnis ergibt sich aus § 48 Abs. 1 Nr. 3 Finanzgerichtsordnung (FGO) für den 41
Kläger als ausgeschiedenen Gesellschafter der KG. Sie ergibt sich zudem aus § 48 Abs. 1
Nr. 5 FGO, da es sich um eine Frage handelt, die ihn als im Streitjahr Beteiligten persönlich

angeht und nur er durch die Feststellung berührt wird, denn der angefochtene Feststellungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung soll ausdrücklich nur ihn betreffen und weder für die KG noch für andere Beteiligte Wirkung entfalten. Aus diesem Grund ist auch eine Beiladung der KG oder anderer Beteiligter nach § 60 Abs. 1 bzw. Abs. 3 FGO weder notwendig noch angezeigt.

- II. Die Klage ist in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang auch begründet, insoweit ist 443
der angefochtene Bescheid rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten. In diesem Umfang geht nämlich der angefochtene Bescheid zu Lasten des Klägers über den Feststellungsbescheid vom 28.08.1996 hinaus. Für diese belastende Änderung des bestandskräftigen Feststellungsbescheids vom 28.08.1996 fehlt es ? bei Hintanstellung sonstiger Bedenken, insbesondere hinsichtlich der Anwendbarkeit von § 181 Abs. 5 AO - jedenfalls an einer die Änderung rechtfertigenden Gesetzesgrundlage.

Insbesondere bietet § 367 Abs. 2 AO keine solche Grundlage. Die Befugnis der 44
Finanzbehörde, die Sache im vollen Umfang zu prüfen, endet jedenfalls mit Abschluss des Einspruchsverfahrens. Hierzu bedarf es nach § 367 Abs. 2 Satz 3 AO keiner Einspruchsentscheidung, wenn dem Einspruch abgeholfen wird. Dies war vorliegend der Fall. Der ändernde Feststellungsbescheid vom 28.08.1006 half dem Einspruch gegen den Feststellungsbescheid vom 17.05.1994 in vollem Umfang ab. Dementsprechend ist er bestandskräftig geworden. Dass er über das Einspruchsbegehren hinaus ging, ändert daran nichts.

Auch § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO rechtfertigt die belastende Änderung des 45
Feststellungsbescheids vom 28.08.1996 nicht. Der Kläger hat diese Änderung weder beantragt noch hat er ihr zugestimmt.

Ebenso wenig trägt § 174 Abs. 2 AO die Änderung zu Lasten des Klägers. Geht man davon 46
aus, dass die zu niedrige Feststellung des Organgewinns auf fehlerhafter Berücksichtigung eines Abschreibungsvolumens beruht, das schon bei der Feststellung des KG-Verlustes einbezogen wurde, so beruht doch die fehlerhafte Berücksichtigung beim Organgewinn nicht, wie die genannte Vorschrift voraussetzt, auf einem Antrag oder einer Erklärung des Steuerpflichtigen, sondern auf einem spontanen Fehlverhalten des beklagten Finanzamts.

Schließlich bietet auch § 129 AO keine Änderungsgrundlage. Nach dieser Vorschrift können 47
Schreib- und Rechenfehler sowie ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass des Verwaltungsaktes unterlaufen sind, jederzeit berichtigt werden. Eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit liegt vor, wenn sie auf einem sonstigen *mechanischen*, d.h. gedankenlosen Versehen (wie falschem Übertragen, Verwechseln, Vertauschen u.ä.) beruht. Wenn dagegen auch nur die Möglichkeit eines Sach- oder Rechtsirrtums besteht, greift § 129 AO nicht ein.

Siehe Tipke/Kruse (Loseblattkommentar zur AO) § 129 Rn. 12 ff. mit den Nachweisen der 48
ständigen Rechtsprechung.

Vorliegend ist völlig unklar und - nach eigenen Vortrag des Beklagten - auch nicht weiter 49
aufklärbar, worauf die fehlerhafte Herabsetzung des Organeinkommens von 1.955.754,00 DM im Feststellungsbescheid vom 17.05.1994 auf 1.718.794,00 DM beruhte. Die Herabsetzung entspricht in etwa dem Fünffachen des bei der berichtigten Feststellung des KG-Gewinns berücksichtigten jährlichen Abschreibungsbetrags. Dass sich der Bearbeiter des

Beklagten insoweit "verschrieben" oder "verrechnet" habe, ist nicht ersichtlich und wird auch vom Beklagten nicht behauptet. Ebenso wenig ist aber ersichtlich, dass die Herabsetzung auf einem sonstigen mechanischen Versehen beruht. Von seinem ursprünglichen Vortrag, es habe einen Fehler bei der Übertragung aus dem BP-Bericht vorgelegen, ist der Beklagte selbst abgekommen. Worin ein sonstiges mechanisches Versehen aber bestanden haben könnte, ist nicht ersichtlich. Es wäre eher anzunehmen, wenn der Bearbeiter den einfachen Absetzungsbetrag doppelt (sowohl beim KG-Verlust als auch beim Organgewinn) angesetzt hätte. Dass er ihn beim Organgewinn aber fünffach ansetzte, legt - zusammen mit dem Vortrag des Beklagten, der Bearbeiter habe das FG-Urteil für die Streitjahre 1983 bis 1985 umsetzen wollen - eher nahe, dass der Bearbeiter irgendwelche - wenn auch fehlerhafte und schwer nachvollziehbare - Sach- oder Rechtsüberlegungen anstellte. Jedenfalls geht die unaufhebbare Unklarheit in diesem Punkte zu Lasten des Beklagten.

- III. Im Übrigen ist die Klage jedoch unbegründet.

501

Nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO ist ein Verwaltungsakt nur insoweit aufzuheben, als er rechtswidrig ist *und* den Kläger in seinen Rechten verletzt.

52

Der Senat hat zwar gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids auch im Übrigen (soweit nicht nur die Erhöhung des Organgewinns in Frage steht) Bedenken. Insbesondere erscheint dem Senat fraglich, ob vorliegend im Wege des § 181 Abs. 5 AO die Feststellungsverjährung überwunden werden kann. Nach dieser Vorschrift kann zwar ein Grundlagenbescheid noch geändert werden, solange die Festsetzungsfrist für einen Folgebescheid noch nicht abgelaufen ist, jedoch hat insoweit § 171 Abs. 10 AO außer Betracht zu bleiben. Vorliegend war jedoch für den Folgebescheid (vom 13.09.1999) die Festsetzungsfrist gerade nur mit Rücksicht auf § 170 Abs. 10 AO noch nicht abgelaufen. Das Gericht neigt zur der Auffassung, dass dies die Anwendung von § 181 Abs. 5 AO hindert.

53

Jedoch können diese Fragen sowie die vom Kläger vorgetragene weiteren Bedenken auf sich beruhen, da der Kläger durch den angefochtenen Bescheid, soweit er durch dieses Urteil nicht aufgehoben wird, jedenfalls nicht in seinen Rechten verletzt wird. Insofern wiederholt der Bescheid nämlich lediglich Regelungen, die schon im Feststellungsbescheid vom 28.08.1996 (im Zusammenspiel mit dem Feststellungsbescheid vom 17.05.1994) bestandkräftig getroffen wurden. Schon im Feststellungsbescheid vom 28.08.1996 wurden nämlich der KG-Verlust mit 424.602,00 DM der Anteil des Klägers hieran mit 82.274,00 DM, der Organgewinn mit 1.718.794,00 DM und - nach Auffassung des Senats im Zusammenspiel mit dem Feststellungsbescheid vom 17.05.1994 - der Anteil des Klägers hieran mit 52% (entsprechend 893.773,00 DM) festgestellt. Zur Begründung dieser Auffassung des Senats wird auf dessen Urteil vom 26.08.2004, 1 K 7970/00 verwiesen, das auch Gegenstand des vorliegenden Verfahrens geworden ist.

54

Da somit der nicht aufgehobene Teil des angefochtenen Feststellungsbescheids gegenüber dem bestandkräftigen Bescheid vom 28.08.1996 keine neue Regelung enthält, ist der Kläger insoweit nicht beschwert.

55

Die Kosten des Verfahrens sind nach § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO nach dem Verhältnis des Obsiegens und Verlierens aufzuteilen.

56

Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen, da für die im Urteil vom 26.08.2004 (1 K 7970/00) ausgeführte Rechtsauffassung, die für die vorliegende

57

Entscheidung mittragend ist, zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung die höchstrichterliche Bestätigung wünschenswert ist.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

58