
Datum: 07.04.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 37/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0407.13K37.15.00

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 28. Juni 2013 sowie der Einspruchsentscheidung vom 11. Dezember 2014 verpflichtet, die gesonderte Feststellung gem. § 27 Abs. 2 KStG zum 31. Dezember 2006 dahingehend zu ändern, dass das steuerliche Einlagekonto mit einem Betrag von 80.000 € festgestellt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

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

-
- Tatbestand** 1
- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Feststellungen von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen gem. § 27 KStG zum 31. Dezember 2006 geändert werden können. 2
- Die Klägerin ist eine im Handelsregister des AG F unter HRB 1 eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand der Großhandel mit ... ist. Aktueller Geschäftsführer ist Herr B, alleinige Gesellschafterin ist seit deren Gründung durch Vertrag vom Dezember 2005 die B ... GmbH & Co. KG. Das Stammkapital beträgt seit Gründung 25.000 €, ihre Tätigkeit nahm sie in 2006 auf. Ausweislich des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2006 ist das Stammkapital in vollem Umfang eingezahlt. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. 3
- Am 17. August 2007 reichte die Klägerin die Körperschaftsteuererklärung 2006 sowie die Erklärung zur gesonderten Feststellung von Beträgen gem. §§ 27, 28, 37, 38 KStG beim 4

Beklagten ein. Der zeitgleich eingereichte Jahresabschluss enthält einen Jahresfehlbetrag von 84.486 €, das zu versteuernde Einkommen wurde mit - 84.460 € erklärt. In der beigefügten Feststellungserklärung wird bzgl. des steuerlichen Einlagekontos (Zeile 5 des Vordrucks) ein Betrag von 0 € ausgewiesen. Die steuerlichen Berater der Klägerin haben hierzu in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass die (seinerzeit) mit DATEV erstellte Erklärung keine automatische Übernahme von Bilanzkennziffern in die Feststellungserklärung vorsah. Der Betrag von 0 € sei nicht ausdrücklich eingegeben worden, sondern werde maschinell vom System beim Ausdruck der Feststellungserklärung gesetzt, wenn kein Wert eingegeben werde.

Der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 besteht aus insgesamt 28 Seiten und führt auf Seite 3 aus, dass die Prüfung des Jahresabschlusses, der Konten, der Wertansätze und Bestandsnachweise nicht Gegenstand des Auftrages des steuerlichen Beraters der Klägerin gewesen sei. Auf Seite 11 wird erläutert, dass eine Kapitalrücklage von 80.000 € gebildet worden sei. Hierzu wird wörtlich ausgeführt:

„Die Bildung der Kapitalrücklage basiert auf dem Gesellschafterbeschluss vom 23.12.2006. Die aus Zuzahlungen der Gesellschafterin geleistete Rücklage dient zur Stärkung des Eigenkapitals der Gesellschaft.“

Auf Seite 12 des Jahresabschlusses wird aufgeführt, dass Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen i.H.v. 220.000 € bestünden. Hintergrund sei ein der Klägerin von ihrer Gesellschafterin am 23. März 2006 gewährtes Darlehen über 300.000 €, hiervon sei gemäß Beschluss vom 23. Dezember 2006 ein Betrag von 80.000 € in die Kapitalrücklage eingestellt worden.

Durch Bescheide vom 22. Januar 2008, ergangen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO), wurde die Klägerin zunächst antragsgemäß veranlagt. Die Körperschaftsteuer wurde mit 0 € festgesetzt, ebenso die Beträge gemäß §§ 27, 28, 37, 38 KStG. Ein Verlustvortrag wurde antragsgemäß festgestellt. Der Eingabewertbogen zeigt, dass als verwendbares Eigenkapital ein Wert von 0 € eingetragen wurde (Sachbereich 48, Kennzahl 117, Wert 0 €). Anhaltspunkte für eine fachliche Prüfung oder einen Abgleich der Feststellungserklärung mit dem Jahresabschluss bestehen nach Aktenlage nicht. Weitere Unterlagen, insbesondere Zahlungsnachweise, ein Vertrag zur Darlehensgewährung vom 23. März 2006 oder ein Gesellschafterbeschluss vom 23. Dezember 2006 lagen während der Veranlagung nicht vor.

In den Folgejahren 2007 bis 2010 wiesen die Feststellungserklärungen ebenfalls jeweils 0 € als steuerliches Einlagekonto (Feststellungserklärung 2007 vom 18. Juli 2008; Feststellungserklärung 2008 vom 2. Oktober 2009; Feststellungserklärung 2009 vom 13. August 2010; Feststellungserklärung 2010 vom 4. Oktober 2011) aus. Anhand der Jahresabschlüsse ist folgende Entwicklung des Unternehmens seit 2006 erkennbar:

Jahr	Umsatz (gerundet auf 500 €)	Jahresüberschuss/-fehlbetrag (gerundet auf 500 €)
2006	827.500	- 84.500
2007	1.938.000	2.000

2008	2.319.500	59.500
2009	2.334.000	13.000
2010	2.364.000	10.000

Nach den Erläuterungen der steuerlichen Berater der Klägerin war auch dies durch die o.g. technischen Abläufe (kein Abgleich von Jahresabschluss und Feststellungserklärung; maschinelle Angabe von 0 € bei fehlender Eingabe) bedingt. 11

Mit Bescheiden vom 7. Juni 2011 wurden die Vorbehalte der Nachprüfung vor dem Hintergrund, dass eine steuerliche Betriebsprüfung nicht mehr vorgesehen war, in den Körperschaftsteuer- und Feststellungsbescheiden 2006 (Beträge gem. §§ 27 ff. KStG und Verlustfeststellung zur Körperschaftsteuer) gem. § 164 Abs. 3 AO aufgehoben. 12

Am 18. Dezember 2012 reichte die Klägerin ihre Körperschaftsteuer- und Feststellungserklärung für den Veranlagungszeitraum 2011 ein. Hierbei erklärte sie erstmals den Bestand des steuerlichen Einlagenkontos gem. § 27 Abs. 2 KStG zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres und des aktuellen Wirtschaftsjahres (2011) mit jeweils 80.000 €. Der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2011 wiederholt den Text des Jahres 2006. Mit Feststellungsbescheid vom 24. Mai 2013 veranlagte der Beklagte die Klägerin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung - abweichend von der Erklärung - weiterhin mit einem steuerlichen Einlagekonto von 0 €. Ein unter dem 21. März 2014 gemäß § 164 Abs. 2 AO erlassener Änderungsbescheid (mit Aufrechterhaltung des Vorbehalts) wiederholt diese Feststellung. 13

Zum Bescheid vom 24. Mai 2013 beantragte die Klägerin mit Schriftsatz vom 3. Juni 2013 eine Änderung der Eigenkapitalfeststellung auf 80.000 €. Zur Begründung führte sie aus, seit Gründung 2006 bestehe eine dem Beklagten bekannte Kapitalrücklage in dieser Höhe. Die Korrektur des Eigenkapitals diene der Beseitigung einer „offenbaren Unrichtigkeit“. 14

Später änderte sie ihr Begehren auf Änderung der Eigenkapitalfeststellung 2006 und verwies auf § 27 KStG sowie § 181 Abs. 5 AO. Hierzu vertrat sie die Auffassung, die fehlerhafte Feststellung von Rücklagen könne in der Zukunft zu Steuerfestsetzungen führen und sei daher nicht verjährt. Primär werde eine Änderung des Feststellungsbescheids 2006 begehrt, zur „Verminderung des Verwaltungsaufwands“ würde man hilfsweise auch einer Änderung der Eigenkapitalfeststellung ab 2011 zustimmen. 15

Der Beklagte lehnte eine Änderung der Eigenkapitalfeststellung 2011 mit der Begründung ab, dass die Feststellungen der Vorjahre jeweils Grundlagenbescheide für die Folgejahre seien. Ebenso sei eine Korrektur des Bescheides für 2006 nicht mehr möglich. Der zwischenzeitlich bestehende Vorbehalt der Nachprüfung sei aufgehoben worden, auch sei Festsetzungsverjährung eingetreten. Ein Fall des § 181 Abs. 5 AO liege nicht vor. 16

Eine Änderung nach § 129 AO sei nicht möglich, da ein Rechtsirrtum nicht auszuschließen sei. Unter dem 28. Juni 2013 erließ der Beklagte eine mit Rechtsbehelfsbelehrung versehene Ablehnungsentscheidung bezüglich der Feststellungen gem. §§ 27 ff. KStG zum 31. Dezember 2006 und 31. Dezember 2011. 17

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung führte sie an, das Bestehen der Rücklage in 2011 sei aus den Bilanzen und den ausführlichen Erläuterungen dem Beklagten bekannt gewesen. Die Rücklagenbildung sei ein bedeutsamer Umstand, der den Beklagten bei Unklarheiten zu Ermittlungen von Amts wegen gem. § 88 Abs. 1 AO verpflichtet hätte. Offenbar sei eine weitere Sachaufklärung unterblieben. Aus diesem Grunde seien die Feststellungen zu § 27 KStG nichtig. Man sei aber, da auch seitens des Steuerpflichtigen die Erfassung im Erklärungsvordruck übersehen worden sei, mit einer Korrektur gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO einverstanden und beantrage nur hilfsweise die Nichtigkeitsfeststellung des angefochtenen Bescheids und die Berücksichtigung der Rücklage im steuerlichen Einlagenkonto.

Später begehrte die Klägerin auch die Änderung des Feststellungsbescheides 2006, hilfsweise des ersten noch nicht festsetzungsverjährten Folgebescheides, nach § 129 AO und führte hierzu aus, auch seit der Bilanz 2006 sei dem Beklagten die Tatsache der Rücklagenbildung bekannt gewesen. Der Bilanzbericht 2006 enthalte hierzu genaue Ausführungen. Die Festsetzungsfrist könne einer Änderung nicht entgegenstehen, erneut werde auf § 181 Abs. 5 AO verwiesen, der auch für Änderungsbescheide und auch im Zusammenhang mit § 129 AO gelte. Andernfalls würde dies dem Gedanken der Steuergerechtigkeit krass zuwiderlaufen, da eine falsche Feststellung bzw. Festsetzung sich dann unbegrenzt fortsetze. 19

Der Beklagte wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 11. Dezember 2014 als unbegründet zurück. Als Streitgegenstand führt er auf: „Ablehnung der Berichtigung der Feststellungsbescheide nach §§ 27 (2), 28 (1), 38 (1) zum 31.12.2006 und 31.12.2011“. Zur Begründung führte er – zusammengefasst – aus, eine Änderung der Bescheide werde zu Recht abgelehnt. Für das Jahr 2011 ergebe sich dies aus § 27 Abs. 1, Abs. 2 KStG, insbesondere § 27 Abs. 2 Satz 2 KStG. Die Nullfeststellungen der Vorjahre entfalteten Bindungswirkung für die nachfolgenden Jahre. Auch sei keine Änderung des Feststellungsbescheids 2006 möglich. Der Bescheid sei nicht nichtig. Ein Verstoß gegen die Ermittlungspflicht gemäß § 88 AO liege nicht vor, da aus der Bilanz zum 31. Dezember 2006 nicht ohne Weiteres erkennbar gewesen sei, dass die Angaben in der Feststellungserklärung nicht zutreffend gewesen seien. Ihm – dem Beklagten – habe sich kein offenkundiger Widerspruch aufgedrängt. 20

Auch scheide eine Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO aus. Es sei zu berücksichtigen, dass sich die handelsrechtliche Einordnung einer Kapitalrücklage und die steuerrechtliche Einordnung als Eigenkapital (steuerliches Einlagekonto) voneinander unterscheiden können. Im Streitfall hätten, anders als in von der Klägerin zitierten Urteilsfällen, weitere Prüfungen erfolgen müssen, beispielsweise zum Zufluss des Darlehens von 300.000 € und zur Werthaltigkeit der daraus gebildeten Kapitalrücklage i.H.v. 80.000 €. Eine unmittelbare Ableitung des steuerlichen Eigenkapitals aus dem Jahresabschluss sei nicht möglich gewesen, schon allein weil der Jahresabschluss die Aussage enthalte, dass die Prüfung des Abschlusses, der Konten, der Wertansätze und Bestandsnachweise nicht Auftragsgegenstand gewesen sei. Auch seien ihm - dem Beklagten - keine Verträge, Beschlüsse oder Zahlungsnachweise vorgelegt worden, die eine Prüfung ermöglicht hätten. Die Bilanz enthalte auch keine ausdrücklichen Angaben zum steuerlichen Einlagekonto. 21

Schließlich scheide auch eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO aus, einerseits, weil mangels Vorlage von Unterlagen keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vorlägen, andererseits, weil ein grobes Verschulden der Klägerin bzw. ein der Klägerin zugerechnetes Verschulden des Bevollmächtigten vorliege. 22

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der – nach Teilrücknahme – nur bezüglich der Feststellung gem. § 27 Abs. 2 KStG zum 31. Dezember 2006 erhobenen Klage mit dem Begehren, den Beklagten zum Erlass eines Änderungsbescheids zu verpflichten. Zur Begründung trägt sie vor, die Tatsache und Quelle der Rücklagenbildung sei dem Beklagten seit jeher aus den Berichten zu den Jahresabschlüssen bekannt gewesen. Die mangelnde Anforderung von Nachweisen (Darlehensvertrag, Gesellschafterbeschluss, etc.) durch den Beklagten lege den Schluss nahe, dass dieser keinen Abgleich zwischen Bilanz und Feststellungserklärung vorgenommen habe. Demnach liege ein „schlichtes Übertragungsversehen“ vor, welches unter § 129 AO falle. Der Beklagte hätte selbst die naheliegende und minimale Plausibilitätsprüfung zu § 27 KStG nicht durchgeführt. Hätte er dies getan, hätte dies zur Anerkennung der Rücklage als steuerliches Eigenkapital geführt.	23
Eine Änderung des Bescheids sei außerdem nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich. Aus dem Umstand, dass der Beklagte keinerlei Prüfungshandlungen vorgenommen habe, lasse sich schließen, dass er mit großer Wahrscheinlichkeit erstmals mit dem Antrag der Klägerin auf Änderung des Einlagenkontos Kenntnis von der Rücklage erhalten habe. Dies stelle eine neue Tatsache dar. Die Klägerin treffe auch kein grobes Verschulden, jedenfalls sei dieses vom Beklagten nicht nachgewiesen. Die Formulare enthielten keine explizite Frage zur Erhöhung von Einlagen durch Neubildung von Kapitalrücklagen, einen Vorwurf könne man der Klägerseite nicht machen.	24
Die Klägerin beantragt,	25
den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 28. Juni 2013 sowie der Einspruchsentscheidung vom 11. Dezember 2014 zu verpflichten, die gesonderte Feststellung gem. § 27 Abs. 2 KStG zum 31. Dezember 2006 dahingehend zu ändern, dass das steuerliche Einlagekonto mit einem Betrag von 80.000 € festgestellt wird.	26
Der Beklagte beantragt,	27
die Klage abzuweisen.	28
Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren. Ergänzend trägt er vor, die bisher von der Rechtsprechung entschiedenen Fälle könnten nicht unmittelbar auf den Streitfall übertragen werden. Zur Beurteilung, ob eine offenbare Unrichtigkeit vorliege, seien die tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalles zu würdigen. Vorliegend habe bei der Veranlagung des VZ 2006 keine Veranlassung bestanden, die Angaben der Klägerin infrage zu stellen. Weiterer Ermittlungsbedarf habe sich daher nicht ergeben. Hätte man seinerseits die Differenz bemerkt, hätten jedoch zur Anerkennung als steuerliches Eigenkapital weitere Ermittlungshandlungen vorgenommen werden müssen. Alleine die fehlenden Ermittlungshandlungen schlossen die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit aus.	29
Im Klageverfahren hat die Klägerin die Darlehensvereinbarung zwischen ihr und ihrer Gesellschafterin vom 23. März 2006 über 300.000 € nebst Zahlungsnachweisen und einen bei Darlehensgewährung maschinell erstellten Tilgungsplan, der Annuitäten vorsieht, vorgelegt (Bl. 80 ff., 162 f. der Gerichtsakte). Ferner hat sie einen Gesellschafterbeschluss vom 23. Dezember 2006 vorgelegt (Bl. 84 der Gerichtsakte), wonach aus dem Darlehen von 300.000 € zur Stärkung des Eigenkapitals der Klägerin ein Betrag von 80.000 € als Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB verwendet werden soll. Die Rücklage stelle Eigenkapital dar und sei unverzinslich. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Vereinbarungen und sonstigen Nachweise verwiesen.	30

Das Gericht hat in der mündlichen Verhandlung mit den Beteiligten insbesondere den Umstand erörtert, dass im Jahre 2008 eine erste Feststellung des streitigen Betrages unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist und dass unter dem 7. Juni 2011 eine Aufhebung des Vorbehalts erfolgte, welcher gem. § 164 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 AO einer Steuerfestsetzung bzw. Feststellung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Zwischen den Beteiligten herrscht Einvernehmen, dass zur Beurteilung der Korrekturvoraussetzungen auf den letztgenannten Bescheid abzustellen ist. 31

Entscheidungsgründe 32

Die Klage ist begründet. Der Ablehnungsbescheid und die Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten; die Klägerin hat gegen den Beklagten einen Anspruch auf Änderung der Feststellung gem. § 27 Abs. 2 KStG auf den 31. Dezember 2006 mit einem festzustellenden steuerlichen Eigenkapital von 80.000 €, § 101 Satz 1 FGO. 33

1. Der Anspruch folgt aus § 129 Satz 1 und 2 AO. 34

a. Nach dieser Vorschrift kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen. 35

Die Regelung erfasst nach ihrer Zielsetzung Fälle, in denen der erklärte Inhalt eines Verwaltungsaktes vom gewollten Inhalt abweicht (BFH-Urteil vom 6. November 2012 VIII R 15/10, BStBl II 2013, 307; vgl. auch Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 129 AO Tz. 1). Dies kommt auch im Gesetzeswortlaut („berichtigen“ anstatt „aufheben“ oder „ändern“) zum Ausdruck. 36

Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sind einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliche mechanische Versehen, die in einem sonstigen mechanischen, zumal unbewussten, „gedankenlos-gewohnheitsmäßigen“, unwillkürlichen Vertun bestehen (vgl. etwa Urteil des FG Sachsen-Anhalt vom 15. August 2012 3 K 325/08, EFG 2013, 996). Offenbar ist eine Unrichtigkeit, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar ist und der Fehler auf bloßes mechanisches Versehen zurückzuführen ist. Nicht unter § 129 fallen deshalb Fehler der Willensbildung (BFH-Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004), namentlich Rechtsirrtümer, unrichtige Tatsachenwürdigung, die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts und Fehler, die auf mangelnder Sachaufklärung bzw. Nichtbeachtung feststehender Tatsachen beruhen (vgl. nur BFH-Urteile vom 21. Januar 2010 III R 22/08, BFH/NV 2010, 1410; vom 4. Juni 2008 X R 47/07, BFH/NV 2008, 1801; vom 4. November 1992 XI R 40/91, BFH/NV 1993, 509, jeweils m.w.N.). Eine offenbare Unrichtigkeit scheidet bereits dann aus, wenn eine mehr als theoretische Möglichkeit besteht, dass der Fehler auf den vorgenannten Ursachen beruht (BFH-Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004). 37

b. § 129 AO gilt nicht für offenbare Versehen des Steuerpflichtigen oder eines anderen Beteiligten, sondern nur für Fehler, welche der Finanzbehörde beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind. Eine offenbare Unrichtigkeit kann jedoch vorliegen, wenn die Finanzbehörde eine bspw. in der Steuererklärung enthaltene offenbare Unrichtigkeit als eigene in den Bescheid übernimmt (sog. „Übernahmefehler“, st. Rspr., vgl. etwa BFH-Urteil vom 24. Juli 1984 VIII R 304/81, BStBl II 1984, 785). 38

Die Vorschrift des § 129 AO ist nicht verschuldensabhängig ausgestaltet (vgl. zur Vorgängervorschrift BFH-Urteil vom 26. Juli 1979 V R 108/76, BStBl II 1980, 18; BFH-Urteil vom 4. November 1992 XI R 40/91, BFH/NV 1993, 509). Eine oberflächliche Bearbeitung hindert die Anwendung des § 129 AO daher grundsätzlich nicht (BFH-Urteile vom 28. November 1985 IV R 178/83, BStBl II 1986, 293; vom 21. Januar 2010 III R 22/08, BFH/NV 2010, 1410).

c. Ob die Möglichkeit eines Rechtsirrtums oder eines diesem gleichgestellten Fehlers auszuschließen ist, beurteilt sich nach den Verhältnissen des Einzelfalles, vor allem nach der Aktenlage (vgl. nur BFH-Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004 m.w.N.). 40

Speziell zu Fällen fehlerhafter Eigenkapitalfeststellung gem. § 27 Abs. 2 KStG hat der erkennende Senat im Urteil vom 6. März 2012 (13 K 1250/10, EFG 2014, 417) eine offenbare Unrichtigkeit in einem Fall angenommen, in welchem Angaben aus einem mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehenen handelsrechtlichen Jahresabschlusses nicht in die Feststellungserklärung übernommen worden waren. Im dortigen Fall erfolgte zunächst eine Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, später hob man diesen, da eine Prüfung durch die Groß- und Konzernbetriebsprüfung nicht mehr vorgesehen war, auf. 41

Das FG Sachsen-Anhalt hat im Urteil vom 15. August 2012 (3 K 325/08, EFG 2013, 996), zur Einstellung eines Agio bei einem Börsengang in die Kapitalrücklage, eine offenbare Unrichtigkeit bereits deshalb abgelehnt, weil sich der Betriebsprüfer mit dem Börsengang, dem Agio und der Einstellung in die Kapitalrücklage befasst hatte, den Betrag aber nicht bei der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos berücksichtigte. Das FG hielt deshalb einen Rechtsirrtum für nicht ausgeschlossen. Ein „Übernahmefehler“ schied für das FG ebenso aus, weil der Betriebsprüfer gerade keine Angaben des Steuerpflichtigen übernommen, sondern einen eigenen Wert bei der Eigenkapitalfeststellung eingetragen hatte. 42

Das FG Münster hat in einem Urteil vom 25. Februar 2014 (9 K 840/12, EFG 2014, 1155) eine offenbare Unrichtigkeit in Form eines Übernahmefehlers schon deshalb abgelehnt, weil die Angabe des dortigen Klägers in der Feststellungserklärung unverändert übernommen wurde. Auch unter Zuhilfenahme der Bilanz sah das FG keinen offensichtlichen Fehler, da handelsrechtliche Kapitalrücklage und steuerrechtliches Eigenkapital nicht zwingend identisch sein müssten und für den Veranlagungssachbearbeiter anhand der Bilanz nicht ohne weiteres erkennbar gewesen sei, dass sich das steuerliche Einlagekonto erhöht hatte. Bei der dort im Streit stehenden Umbuchung eines Gesellschafterdarlehens in die Kapitalrücklage hätte es insbesondere näherer Ermittlungen zur Werthaltigkeit im Zeitpunkt der Umbuchung („Durfte noch mit einer Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens gerechnet werden?“) bedurft. 43

Ähnlich hat das FG Münster in einem Urteil vom 2. April 2014 (9 K 2089/13 F, Juris) in einem Fall der „Ausschüttung aus dem EK 45 und Einstellung in die Kapitalrücklage“ argumentiert, in welcher ein Sachbearbeiter die fehlende Eintragung zum Eigenkapital in der Feststellungserklärung unzutreffend dahingehend gewürdigt hatte, dass dieses i.H.v. 0 DM festzustellen sei. Auch fehlten dem FG im bei der Veranlagung eingereichten Jahresabschluss nähere Angaben zur Eigenkapitalfeststellung; ein Bilanzbericht wurde im dortigen Verfahren erst im Klageverfahren eingereicht. Das FG Münster hielt deshalb einen Rechts- und/oder Denkfehler für möglich, auch bzgl. des später erlassenen Änderungsbescheids sowie des Bescheids über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung. Das FG bemängelte insbesondere, dass auch bei Erlass jener späteren Bescheide keine Angaben zur Höhe des steuerlichen Einlagekontos vorlagen. 44

- Mit ähnlichen Gründen hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in einem Urteil vom 18. Juli 2014 (1 K 1338/12, EFG 2014, 2081) ebenfalls eine Berichtigung nach § 129 AO abgelehnt. Im dortigen Urteilsfall zur „Entnahme“ eines Betrags aus der Kapitalrücknahme stellte das FG ebenfalls darauf ab, dass handelsrechtliche Kapitalrücklage und steuerrechtliches Einlagekonto nicht zwingend übereinstimmen müssen. Auch sah das FG Mitwirkungspflichtverletzungen der dortigen Klägerin im Veranlagungsverfahren (keine Antwort der Klägerin auf ausdrückliche Nachfragen) und hielt einen Mangel in der Sachaufklärung und/oder Rechtsfehler für möglich. Hinzu kam im dortigen Streitfall die Fiktionsregelung in § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zur Einlagenrückgewähr. 45
- d. Im Streitfall ist beim Erlass eines Verwaltungsaktes eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit unterlaufen. Es besteht auch ein berechtigtes Interesse der Klägerin an der Berichtigung. 46
- Der Senat kommt nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) zu dem Ergebnis, dass zunächst ein mechanischer Übertragungsfehler der Klägerin zwischen dem Jahresabschluss und der Feststellungserklärung vorlag. Diesen Übertragungsfehler hat der Beklagte spätestens im maßgeblichen Bescheid vom 7. Juni 2011, in welchem er den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob, als eigenen Fehler in die Feststellung übernommen. 47
- Ausgangspunkt der fehlerhaften Eigenkapitalfeststellung ist nach Überzeugung des Senats ein fehlender Abgleich zwischen dem Jahresabschluss, welcher sowohl auf Seite 11 (zu Passiva / Kapitalrücklage), als auch auf Seite 12 (Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen) die tatsächlichen Vorgänge zur Bildung der Rücklage detailliert ausweist. Aus Sicht der Klägerin hätte es einen bloßen mechanischen Übertragungsvorgang dargestellt, die im Jahresabschluss ausgewiesene Kapitalrücklage von 80.000 € auch in der Feststellungserklärung aufzuführen. Dies ist – anscheinend durch ein im Rahmen von § 129 AO unbeachtliches unsorgfältiges Arbeiten (vgl. auch Folgejahre) – nicht geschehen. Aufgrund der fehlenden computergestützten Übertragung und der nach dem überzeugenden Vortrag der steuerlichen Berater dann erfolgenden (maschinellen) Ausgabe von 0 € ist in der Feststellungserklärung objektiv ein fehlerhafter Wert (0 €) erklärt worden. Ein Wille der Klägerin, einen Betrag von 0 € (anstatt 80.000 €) als steuerliches Eigenkapital auszuweisen, ist dadurch für den Senat nicht erkennbar. 48
- Dem Beklagten ist – ohne dass der Senat dies verbindlich entscheiden müsste – zuzustehen, dass beim Erlass des Erstbescheids unter dem 22. Januar 2008 eine dem Beklagten unterlaufene offenbare Unrichtigkeit fernliegend ist. Während der Veranlagung 2006 erschien es – wie der Beklagte überzeugend vorgetragen hat – durchaus möglich, dass beispielsweise ein tatsächlicher Zahlungszufluss nicht stattgefunden haben könnte oder das Darlehen nicht werthaltig gewesen sei. Hierfür spricht beispielsweise die Angabe im Jahresabschluss, dass die Prüfung des Abschlusses, der Konten, der Wertansätze und Bestandsnachweise nicht Auftragsgegenstand des steuerlichen Beraters gewesen sei. Eine Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Wirtschaftsprüfer hat nicht stattgefunden. Abweichungen von handelsrechtlicher Rücklagenbildung und steuerrechtlicher Qualifikation als Eigenkapital erschienen – worauf auch die vorgenannte finanzgerichtliche Rechtsprechung wiederholt abgestellt hat – möglich. Dem Beklagten fehlten seinerzeit auch Unterlagen zu dem Vorgang (Darlehensvertrag, Gesellschafterbeschluss, Zahlungsnachweise), so dass es beim Blick auf den im Jahre 2008 erlassenen Bescheid ernsthaft möglich erscheint, dass die Feststellung des steuerlichen Eigenkapitals auf einer unterlassenen Sachaufklärung oder einer (fehlerhaften) rechtlichen Würdigung beruht. Dies ist sogar naheliegend, da ein Finanzamt mit der Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) gerade deutlich macht, 49

dass ein Fall nicht abschließend rechtlich oder tatsächlich geprüft ist und man sich eine solche Prüfung, beispielsweise im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung, vorbehält.

Anders stellt sich die Sachlage nach Überzeugung des Senats hingegen dar, wenn man auf den – hier maßgeblichen – Bescheid vom 7. Juni 2011 abstellt, in welchem der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 3 AO aufhob, da der Steuerfall nicht mehr für eine Betriebsprüfung vorgesehen war. Die Aufhebung des Vorbehalts steht gem. § 164 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 AO einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Mit dieser Vorschrift hat der Gesetzgeber eine gesetzliche Fiktion geregelt, durch die erreicht wird, dass die Aufhebung wie ein Steuerbescheid behandelt wird (BFH-Urteil vom 28. Mai 1998, V R 100/96, BStBl II 1998, 502; Oellerich in Beermann/Gosch, AO/FGO § 164 AO Rz. 128, Juli 2015, m.w.N.).

50

Zu diesem Zeitpunkt lagen dem Beklagten zusätzlich die Jahresabschlüsse 2007 bis 2009 vor, in welchem der Erläuterungstext gleichlautend wiederholt, die Kapitalrücklage unverändert ausgewiesen und das Darlehen unter Berücksichtigung der Tilgungs- und Zinszahlungen fortgeführt worden ist. Insbesondere waren in den Jahresabschlüssen die Rücklagenbildung und die (laufenden) Tilgungen der Darlehensverbindlichkeiten ersichtlich, so dass keinerlei Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Beklagte den tatsächlichen Zufluss des Darlehens oder dessen Werthaltigkeit (im Zeitpunkt der Rücklagenbildung) noch für zweifelhaft hielt. Die im Tatbestand geschilderte Umsatz- und Gewinnentwicklung zeigt ein sich positiv entwickelndes Unternehmen. Der Beklagte hat durch die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung und durch seine antragsgemäßen mehrjährigen Veranlagungen unter Zugrundelegung mehrerer Jahresabschlüsse nach Überzeugung des Senats deutlich gemacht, dass er die dortigen Angaben für zutreffend hält und sie keiner weiteren Sachaufklärung (einschl. Anforderung von Unterlagen) mehr zuführen möchte. Hätte der Beklagte an den im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 gemachten Angaben (weiterhin) gezweifelt, hätte er eine Betriebsprüfung anordnen können. Dies hat der Beklagte jedoch bewusst unterlassen und stattdessen willentlich den Vorbehalt der Nachprüfung wegen Absetzung der Klägerin vom „Prüfungsgeschäftsplan“ aufgehoben. Der Senat ist deshalb davon überzeugt, dass ein (über die theoretische Möglichkeit hinausgehender) Sach- oder Rechtsirrtum beim Beklagten in jenem Zeitpunkt ausgeschlossen war.

51

Der Senat verkennt dabei nicht, dass die Veranlagung unter einem Vorbehalt der Nachprüfung im Streitfall – und auch in ähnlich gelagerten Fällen – dazu führen kann, dass ein unmittelbarer Übernahmefehler bei „Erstveranlagung“ nicht vorlag und erst bei der – aus verwaltungspraktischer Perspektive möglicherweise ohne weitere Prüfung veranlassten – Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung entsteht. Jenes Ergebnis folgt aber zutreffend aus dem Sinn und Zweck einer Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und der gesetzlichen Fiktion bei Aufhebung des Vorbehalts. Der Vorbehalt gewährt der Finanzbehörde eine Möglichkeit, einen Steuerfall nicht abschließend prüfen zu müssen und eine materiell-rechtliche Bestandskraft verhindern zu können. Kehrseite dieser verwaltungsökonomischen Regelung ist dann, dass die Finanzbehörde bei Aufhebung des Vorbehalts so behandelt werden muss, als wenn sie eine erstmalige endgültige Steuerfestsetzung bzw. Feststellung von Besteuerungsgrundlagen durchführt. Die Fiktion verpflichtet den Beklagten dadurch zu einer sorgfältig abgewogenen Entscheidung darüber, ob ein Vorbehalt ohne nähere Prüfung aufgehoben werden soll oder ob eine solche Prüfung durch die Veranlagungs- oder Betriebsprüfungsstelle noch zu erfolgen hat. Der denkbare Einwand des Beklagten, man habe sich bei Aufhebung des Vorbehalts keine Gedanken über die seinerzeitige Eigenkapitalfeststellung (mehr) gemacht, spräche dabei eher für als gegen eine offenbare Unrichtigkeit.

52

- Für eine offenbare Unrichtigkeit spricht auch, dass der Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals nach den Erfahrungen des Senats weder von Seiten der Steuerpflichtigen noch von Seiten der Finanzverwaltung besondere Aufmerksamkeit geschenkt wird. Umso näher liegt es, im Falle von fehlerhaften Feststellungen ein mechanisches Versehen anzunehmen. 53
2. Der Berichtigung steht auch nicht die Feststellungsverjährung entgegen. Zwar begann die reguläre Feststellungsfrist nach Abgabe der Steuererklärung mit Ablauf des Jahres 2007 und endete mit Ablauf des Jahres 2011, §§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1, 181 Abs. 1 AO. Eine (geänderte) Eigenkapitalfeststellung kann gem. § 181 Abs. 5 AO gleichwohl erfolgen. 54
- Nach dieser Vorschrift kann eine gesonderte Feststellung 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. Die Vorschrift bringt die „dienende Funktion“ des Feststellungsverfahrens für ein nachfolgendes Festsetzungsverfahren zum Ausdruck (Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 181 AO Tz. 19 m.w.N.). Sie gilt nach ständiger Rechtsprechung des BFH – über ihren Wortlaut hinaus – auch für Änderungen und Berichtigungen (vgl. nur BFH-Urteil vom 4. September 2008 IV R 1/07, BStBl II 2009, 335; weitere Nachweise bei Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 181 AO Tz. 19). Tatbestandlich verlangt die Vorschrift, dass die Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 12. Juni 2002 XI R 26/01, BStBl II 2002, 681; vom 6. Juli 2005 XI R 27/04, BFH/NV 2006, 16; Beschluss vom 5. November 2009 IX B 96/09, BFH/NV 2010, 386) erfasst dies nicht nur unmittelbare Wirkungen (bspw. der gesonderten Gewinnfeststellung für den Einkommensteuerbescheid des gleichen Veranlagungszeitraums), sondern auch eine mittelbare Bindung für frühere oder spätere Veranlagungszeiträume. 55
- Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt, da die Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals zum 31. Dezember 2006 in einem Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis gem. § 27 Abs. 2 Satz 2 KStG, §§ 182, 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu den nachfolgenden Eigenkapitalfeststellungen steht und die (spätere) Eigenkapitalfeststellung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG materiell-rechtliche Bindungswirkung für die Einkommensbesteuerung von Ausschüttungen hat. Würde die Änderung der Eigenkapitalfeststellung hier unterbleiben, müssten die Gesellschafter der Klägerin später Einkommensteuer auf die Rückzahlung der Kapitalrücklage entrichten, obwohl diese – materiell-rechtlich – eine Rückzahlung von Eigenkapital darstellt. 56
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 57