
Datum: 11.05.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1732/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0511.10K1732.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, XI R 9/18

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand	1
Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der bestandskräftige Körperschaftsteuerbescheid für 2013 geändert werden kann.	2
Die Klägerin ist in der Rechtsform einer GmbH im Immobiliengeschäft tätig. Ihr Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.	3
Die Klägerin war unter anderem mit 50% an der Firma M GmbH beteiligt. Sie erhielt von der M GmbH im Streitjahr 2013 Ausschüttungen i.H.v. 130.000 € und 38.000 €.	4
Der damalige steuerliche Berater der Klägerin reichte elektronisch die von ihm selbst erstellte Körperschaftsteuererklärung 2013 nebst Jahresabschluss ein (Datenübermittlung am 16.12.2014). Darin wurde ein Steuerbilanzgewinn i.H.v. 453.226 € erklärt, der dem Betrag laut GuV 1.1.2013 bis 31.12.2013 entsprach. Der zum 31.12.2012 verbleibende Verlustvortrag betrug 3.815.968 €. Nach Verrechnung mit dem Steuerbilanzgewinn sowie nicht abzugsfähigen Aufwendungen betrug der verbleibende Verlustvortrag zum 31.12.2013 3.361.721 €.	5
Die in dem Vordruck der Körperschaftsteuererklärung enthaltene Zeile 44a mit der Kennziffer 182 („inländische Bezüge i. S. von § 8b Abs. 1 KStG“) war nicht ausgefüllt. Ebenfalls nicht ausgefüllt wurde die Zeile 44b mit der Kennziffer 282 („davon ab: in Zeile 44a enthaltene	6

inländische Bezüge, auf die § 8b Abs. 4 KStG anzuwenden ist). Diese Zeilen sind deshalb in dem Ausdruck der elektronischen Steuererklärung nicht enthalten.

Dem Steuerberater war die Höhe der Beteiligung der Klägerin an der M GmbH bekannt. 7

Die Bilanz zum 31.12.2013 enthielt unter dem Gliederungspunkt „Finanzanlagen“ unter anderem: Beteiligungen 66.000,00 €, davon Beteiligung an Kapitalgesellschaften 6.000,00 €, typisch stille Beteiligung 36.250,00 €, sonstige Beteiligungen, nach Rechtsform nicht zuordenbar 23.750,00 €. 8

Die GuV enthielt unter der Position „Erträge aus Beteiligungen, nach Rechtsform der Beteiligung nicht zuordenbar“ den Betrag von 168.000,00 €. 9

Die Klägerin reichte am 29.12.2014 zwei Steuerbescheinigungen der M GmbH über an sie ausgezahlte Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG über 130.000 € (ausgezahlt am 17.12.2013) bzw. 38.000 € (ausgezahlt am 30.7.2013) ein. 10

Wegen der Einzelheiten wird auf die Steuererklärung, den Jahresabschluss sowie die Steuerbescheinigungen Bezug genommen. Außerdem wird auf den Papiervordruck zur Körperschaftsteuererklärung für 2013 Bezug genommen (auszugsweise wiedergegeben Bl. 29 der Gerichtsakte). 11

Der Beklagte veranlagte die Klägerin mit Körperschaftsteuerbescheid vom 27. Februar 2015 erklärungsgemäß. Die Körperschaftsteuer wurde auf null Euro festgesetzt sowie der verbleibende Verlustvortrag auf den 31.12.2013 mit 3.361.721 € festgestellt. Beide Bescheide standen nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Lediglich der Körperschaftsteuerbescheid wurde im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgaben für vorläufig erklärt. 12

Am 30. November 2015 beantragten die jetzigen Bevollmächtigten der Klägerin, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 129 AO zu ändern und den Verlust um 159.600 € höher festzustellen. Zur Begründung führten sie an, dass bei dem Erlass des Bescheids eine offenbare Unrichtigkeit unterlaufen sei. Die Ausschüttung aus der M GmbH sei versehentlich als steuerpflichtig behandelt worden. 13

Außerdem handele es sich bei der Tatsache, dass die Klägerin zu mehr als 15 % an der M GmbH beteiligt war, um eine neue Tatsache im Sinne des § 173 AO. Der bisherige Antrag werde demgemäß umgestellt, dass der Änderungsantrag nunmehr (auch) auf § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO gestützt werde. 14

Der Beklagte legte den Antrag als Antrag auf Änderung sowohl des Körperschaftsteuerbescheids als auch des Verlustvortragsfeststellungsbescheids aus und lehnte mit Verfügung vom 16. Februar 2016 den Änderungsantrag ab. Ein Steuerpflichtiger handele regelmäßig grob schuldhaft, wenn er eine im Steuererklärungsformular ausdrücklich gestellte, auf einen ganz bestimmten Vorgang bezogene Frage nicht beantworte. Dies sei im Streitfall mit dem Nichtausfüllen der Zeilen ab 44 geschehen. 15

Den gegen den Ablehnungsbescheid eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 24. Mai 2016, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus: 16

Der Antrag auf Änderung des Körperschaftsteuerbescheids 2013 und des Verlustvortragsfeststellungsbescheids zum 31.12.2013 nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sei zu 17

Recht abgelehnt worden. Im vorliegenden Fall habe die Klägerin durch unzureichendes Nachkommen ihrer Erklärungspflicht grob fahrlässig gehandelt, wodurch ihm, dem Beklagten, erst nachträglich bekannt geworden sei, dass es sich um Erträge aus der Beteiligung an der M GmbH gehandelt und die Höhe der Beteiligung mehr als 10 % betragen habe.	
Mit der Klage trägt die Klägerin vor:	18
Die Angaben zur Steuerfreiheit nach § 8b KStG in der Körperschaftsteuererklärung seien versehentlich unterlassen worden. Dabei habe es sich um ein mechanisches Versehen gehandelt. Ein Grund dafür, die Angabe zu unterlassen, sei angesichts der Offensichtlichkeit der Steuerbefreiung nicht erkennbar.	19
Auch liege in der Nichterklärung kein grobes Verschulden. Da es sich um ein mechanisches Versehen handele, sei das nachträgliche Bekanntwerden nicht grob schuldhaft.	20
Die Klägerin beantragt,	21
den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 16. Februar 2016 zu verpflichten, den Körperschaftsteuerbescheid für 2013 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte mit 294.647 € angesetzt wird.	22
Der Beklagte beantragt,	23
die Klage abzuweisen.	24
Der Senat hat das Verfahren zur gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Verlusts zum 31.12.2013 abgetrennt. Hierüber soll erst nach Rechtskraft der Entscheidung über den Antrag auf Änderung des Körperschaftsteuerbescheids 2013 entschieden werden.	25
Entscheidungsgründe	26
Die zulässige Verpflichtungsklage ist unbegründet.	27
Die Entscheidung des Beklagten, den Antrag auf Änderung des bestandskräftigen Körperschaftsteuerbescheids 2013 abzulehnen, ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin deshalb nicht in ihren Rechten, vgl. § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-.	28
1. Eine Änderung nach § 129 Satz 1 der Abgabenordnung -AO- scheidet aus.	29
Nach dieser Vorschrift kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Da erkennbar weder ein Schreibfehler noch ein Rechenfehler vorliegt, könnte eine Änderung lediglich auf das Tatbestandsmerkmal „ähnliche offenbare Unrichtigkeit“ gestützt werden.	30
a) Eine „offenbare“ Unrichtigkeit liegt allerdings nicht vor. Die Unrichtigkeit muss für das Finanzamt erkennbar sein. Hat der Steuerpflichtige einen Fehler gemacht, muss die Finanzbehörde diesen Fehler sich zu Eigen gemacht haben. Damit die Finanzbehörde sich einen Fehler des Steuerpflichtigen zu Eigen machen kann, muss der Fehler damit für die Finanzbehörde offenbar, d.h. ohne weitere Prüfung unmittelbar erkennbar sein (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 129 AO, Tz. 9 mit Rechtsprechungsnachweis [Stand Oktober 2015]).	31

b) Durch die Änderung des § 8b Abs. 4 KStG, wonach Gewinnausschüttungen nach dem 28.2.2013 steuerpflichtig sind, wenn die Beteiligung weniger als 10 % beträgt, war nicht (mehr) offenbar, dass Gewinnausschüttungen einer GmbH an eine andere Kapitalgesellschaft (von dem Sonderfall des § 8b Abs. 7 KStG abgesehen) steuerfrei sind.	
c) Aus den Steuerbescheinigungen der M GmbH ergab sich nicht die Beteiligungshöhe.	33
d) Diese ergab sich auch nicht aus der Steuerakte der Klägerin.	34
Dass die M GmbH beim selben FA geführt wird, reicht nicht. Der Fehler muss ohne Prüfung erkennbar sein (Seer, a.a.O., Tz. 9 mit Nachweisen).	35
e) Gegen das „Offenbarsein“ spricht insbesondere, dass die Klägerin in der GuV den Betrag unter Position „Erträge aus Beteiligungen, nach Rechtsform der Beteiligung nicht zuordenbar“ angegeben hat, während sie in der Bilanz sowohl Beteiligungen an Kapitalgesellschaften als auch „sonstige Beteiligungen, nach Rechtsform nicht zuordenbar“ angegeben hat. Dieser Widerspruch zwischen Jahresabschluss und Steuerbescheinigungen hätte aufgeklärt werden müssen, war also nicht offenbar.	36
2. Änderung nach § 173 Abs. 1 Satz 2 AO	37
Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit Tatsachen nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen erst nachträglich bekannt werden.	38
a) Dem Beklagten ist erst nachträglich bekannt geworden, dass die Klägerin an der M GmbH zu mindestens 10 % beteiligt war. Diese Tatsache ergab sich weder aus den Steuerakten noch aus der Körperschaftsteuererklärung sowie dem Jahresabschluss.	39
b) Zwar ist nicht erkennbar, dass die Klägerin selber ein grobes Verschulden an dem nachträglichen Bekanntwerden der Höhe ihrer Beteiligung an der M GmbH trifft. Sie muss sich jedoch ein Verschulden ihres Steuerberaters zurechnen lassen (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs -BFH-, vgl. nur Urteil vom 9.5.2012 – I R 73/10, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2013, 566, 567, Rz. 14).	40
c) Im Streitfall liegt ein grobes Verschulden des Steuerberaters vor.	41
aa) Als grobes Verschulden hat der Steuerpflichtige Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit seines Beraters zu vertreten. Grobe Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Berater die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt hat (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteil vom 10.2.2015 – IX R 18/14, BFH/NV 2015, 1120, Rz. 14). Bedient sich der Steuerpflichtige zur Ausarbeitung der Steuererklärung eines steuerlichen Beraters, werden an einen solchen Berater erhöhte Sorgfaltsanforderungen hinsichtlich der von diesem zu erwartenden Kenntnis und sachgemäßen Anwendung der steuerlichen Vorschriften gestellt (BFH, Urteil vom 28.07.2015 – VIII R 50/14, BStBl II 2015, 894, Rz. 27).	42
bb) Der Begriff des Verschuldens im Sinne von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist bei elektronisch gefertigten Steuererklärungen in gleicher Weise auszulegen wie bei schriftlich gefertigten Erklärungen. Dabei sind allerdings die Besonderheiten der elektronischen Steuererklärung hinsichtlich ihrer Übersichtlichkeit bei der Beurteilung des individuellen Verschuldens ebenso zu berücksichtigen wie der Umstand, dass am Computerbildschirm ein Überblick über die ausfüllbaren Felder der elektronischen Steuererklärung mitunter schwieriger zu erlangen ist,	43

als in einer Steuererklärung in Papierform (BFH, Urteil vom 10.2.2015 – IX R 18/14, a.a.O.).

cc) Grob fahrlässiges Handeln nimmt die Rechtsprechung insbesondere dann an, wenn eine im Steuerklärungsformular ausdrücklich gestellte, auf einen bestimmten Vorgang bezogene und verständliche Frage bewusst nicht beantwortet (BFH, Urteil vom 10.2.2015 – IX R 18/14, a.a.O., Rz. 15). 44

dd) Unter Berücksichtigung der vorstehend geschilderten Grundsätze, denen der erkennende Senat folgt, traf den Steuerberater im Streitfall ein grobes Verschulden, da er die ausdrücklich gestellten Fragen zu „Inländische Sachverhalte i.S. des § 8b KStG“ in den Zeilen 44a und 44b nicht beantwortete. 45

aaa) Zwar mag das Überklicken einer Zeile beim Ausfüllen des Vordrucks am Bildschirm nicht grob fahrlässig sein. Aber der Steuerberater muss vor Absenden der Erklärung diese noch einmal durchsehen. Dann wäre ihm aufgefallen, dass er eindeutig gestellte Fragen nicht beantwortet hat. Dabei handelt es sich auch nicht um eine versteckt gestellte einzelne Frage, sondern um einen ganzen Fragenkomplex. 46

bbb) Da im Jahr 2013 die steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an eine andere Kapitalgesellschaft neu geregelt wurde, musste der Steuerberater gerade auf diese Fragen ein besonderes Augenmerk richten. 47

ccc) Ob bei Nichtausfüllen der Zeilen ein Prüfhinweis kommt, ist nach Auffassung des Senats unbeachtlich, da auch bei einem fehlenden Prüfhinweis das Nichtausfüllen grob fahrlässig war. 48

ddd) Schließlich muss für den Regelfall davon ausgegangen werden, dass das Nichtausfüllen von Zeilen bewusst geschieht. Dies gilt zumindest dann, wenn es um mehrere Fragen in einem größeren Abschnitt mit mehreren Zeilen geht. 49

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 50