
Datum: 22.01.2010
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 947/05 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2010:0122.6K947.05F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

- Die Beteiligten streiten um die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung i.S. des § 4 Abs. 2 S. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) zum 31.12.2000 und 31.12.2001. 1 2
- Die Klägerin (Kl.) ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG. Gegenstand des Unternehmens ist in erster Linie die Gebäudereinigung von Großprojekten (etwa Behörden, Banken, Versicherung und öffentlichen Einrichtungen). An der Kl. waren im Streitzeitraum die x GmbH als Komplementärin sowie als Kommanditisten der am 18.02.2003 verstorbene (R..) mit einem Anteil am Stammkapital i.H. von 51 % und sein Sohn (H..) mit einem Kapitalanteil i.H. von 49 % beteiligt. Beide Gesellschafter sind zugleich Mitunternehmer der Firma m Chemie GmbH & Co. KG. Im dortigen Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters H.. befindet sich das Grundstück "L", welches im Streitzeitraum erworben wurde. 3
- Am 25.01.2000 erfolgte eine Überweisung von einem gemeinschaftlichen privaten Konto der Kommanditisten R.. und H.. zugunsten der Kl. i.H. von 500.000,- DM. Im den Zahlungseingang verzeichnenden Kontoauszug der Kl. bei der Sparkasse ist zu dieser Überweisung lediglich der Vermerk "Transfer" enthalten. Am 22.06.2001 erfolgte eine weitere Überweisung zugunsten der Kl. i.H. von 1.000.000,- DM von einem privaten Konto des Kommanditisten R.. Der den Zahlungseingang verzeichnende Kontoauszug der Kl. bei der 4

Sparkasse enthält hierzu den Vermerk "Sonstige Buchung, R, 420-Umbuchung auf Konto 288050 x GmbH wegen Grundstückskauf L". Buchhalterisch wurden beide Beträge als Einlagen auf dem Gesellschafterkonto des H.. erfasst. Hinsichtlich weiterer Einzelheiten wird auf die in den Verwaltungsakten befindlichen Kontoauszüge und Kontenblätter verwiesen. Auch in den Jahresabschlüssen zum 31.12.2000 und 31.12.2001 sind die Zahlungen als Einlagen zugunsten des Gesellschafter H.. in dessen Kapitalkontenentwicklungen bilanziert worden (Bl. 16 u. 15 der Jahresabschlüsse). Die Kapitalkonten II der Gesellschafter wiesen danach folgende Stände aus:

<u>R H</u>	5
31.12.2000 - 1.462.336,85 DM 1.801.382,38 DM	6
31.12.2001 - 1.560.898,24 DM 1.681.722,07 DM	7

Im Jahr 2003 fand bei der Kl. eine steuerliche Außenprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung statt. Im Rahmen der Betriebsprüfung stellte die Kl. mit Schreiben vom 18.07. und 02.09.2003 einen Antrag auf Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 EStG und begehrte, die Einzahlungen vom 25.01.2000 und vom 22.06.2001 i.H. von insgesamt 1.500.000,- DM nicht – wie bisher geschehen - als Einlagen zugunsten des H., sondern als Einlagen zugunsten des R.. zu erfassen. Zur Begründung führte sie aus, dass im Verlauf der Betriebsprüfung von Seiten der Kl. bzw. ihrer Anteilseigner festgestellt worden sei, dass der Buchhalter die Einlagen seinerzeit fehlerhaft erfasst habe. Tatsächlich habe es sich nicht um Einlagen des Gesellschafter H., sondern um Einlagen des Gesellschafter R.. gehandelt, um dessen negatives Kapitalkonto auszugleichen. Die Buchungsfehler seien dadurch entstanden, dass auf dem Überweisungsträger vom 25.01.2000 der Zahlende nicht eindeutig benannt gewesen sei und auf dem Überweisungsträger vom 22.06.2001 der Bestimmungszweck "wegen Grundstückskauf L" angegeben worden sei. Hieraus habe der Buchhalter der Kl. geschlossen, dass es sich insgesamt um Einlagen des Gesellschafter H.. gehandelt habe. Er habe die Verbuchung zugunsten des H.. ohne weitere Rückfragen und ohne Berechtigung vorgenommen. Es handele sich insofern um Fehlbuchungen und nicht etwa um freigebige Zuwendungen des Anteilseigners R.. zugunsten seines Sohnes H.. Eine solche freigebige Zuwendung setze eine entsprechende Bereicherungsabsicht voraus, die schon deshalb zu verneinen sei, weil R.. seinem Sohn H.. die Zuwendungen dann direkt und nicht durch eine Zwischenschaltung der Kl. gewährt hätte. Im Übrigen seien Schenkungen in der Vergangenheit stets vertraglich vereinbart worden. Richtigerweise müssten die Kapitalkonten II daher wie folgt lauten:

<u>R H</u>	9
31.12.2000 - 1.212.337,85 DM 1.551.382,38 DM	10
31.12.2001 - 156.026,46 DM 217.802,70 DM	11

Die Betriebsprüfung sah die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung i.S. des § 4 Abs. 2 EStG nicht als erfüllt an. Die Einlagen seien übereinstimmend sowohl in der laufenden Buchführung als auch in den Jahresabschlüssen (dort in den Kapitalkonten) eindeutig dem Anteilseigner H.. zugeordnet worden. Dabei handele es sich um tatsächliche Vorgänge, die nicht durch spätere Willenserklärungen (z.B. im Rahmen einer Bilanzänderung) geändert oder rückgängig gemacht werden könnten. Die beantragten Bilanzberichtigungen würden sich auf die Gewinnverteilung (Vorabgewinn durch Verzinsung der Kapitalkonten) auswirken.

Hinsichtlich weiterer Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 29.07.2003 und den im Rahmen der Betriebsprüfung gewechselten Schriftverkehr (Betriebsprüfungsakte) verwiesen.

Mit Bescheiden vom 19.11.2003 setzte der Beklagte (Bekl.) die Feststellungen der Betriebsprüfung um und stellte die Gewinne der Kl. für 1999 mit 1.827.623,- DM, für 2000 mit 1.727.157,- DM und für 2001 mit 2.109.944,- DM gesondert und einheitlich fest. Die bisher vorhandenen Vorbehalte der Nachprüfung hob er dabei auf. 13

Die Kl. legte gegen die geänderten Feststellungsbescheide am 09.12.2003 Einsprüche ein und begehrte – neben weiteren (das finanzgerichtliche Verfahren bisher nicht betreffenden) Streitpunkten – die Durchführung der im Laufe der Betriebsprüfung beantragten Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 EStG. Zur Begründung wiederholte und vertiefte sie ihren Vortrag aus dem im Rahmen der Betriebsprüfung geführten Schriftwechsel. 14

Mit Einspruchsentscheidung vom 09.02.2005 half der Bekl. dem Einspruch der Kl. gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2001 teilweise ab und stellte den Gewinn auf 2.071.078,- DM fest. Im Übrigen wies er die Einsprüche als unbegründet zurück. Dabei führte er mit Blick auf die beantragte Bilanzberichtigung aus, dass deren Voraussetzungen seiner Ansicht nach nicht vorlägen. Gemäß § 4 Abs. 2 S. 1 EStG dürfe der Steuerpflichtige eine Bilanz auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspreche. Die Bilanzberichtigung setze also einen fehlerhaften Bilanzansatz voraus, d.h. einen Bilanzansatz, der objektiv gegen ein handelsrechtliches oder steuerrechtliches Bilanzierungsgebot oder Bilanzierungsverbot verstoße und den der Steuerpflichtige nach den im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die zum Bilanzstichtag gegebenen objektiven Erkenntnisse bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung habe erkennen können. Ein objektiv fehlerhafter Bilanzansatz sei im vorliegenden Fall nicht feststellbar. Es sei nämlich anhand der Gesamtumstände des Falles nicht zu erkennen, dass mit den in Rede stehenden Überweisungen - statt Einlagen zugunsten des H.. - Einlagen zugunsten des R.. vorgelegen hätten. 15

Eine Einlage oder Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG setze nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine ausdrückliche oder schlüssige Einlage- oder Entnahmehandlung voraus, die von einem entsprechenden unternehmerischen Handlungswillen getragen sein müsse. Dieser konkret gefasste Willensentschluss müsse in der Regel durch ein tatsächliches Geschehen, ein Verhalten des Steuerpflichtigen deutlich für Dritte erkennbar nach außen hin auf objektiv nachprüfbarer Weise dokumentiert werden. Dies könne zum Einen durch die Herstellung eines betrieblichen Zusammenhangs oder durch eine persönliche Zurechnung geschehen. Bei buchführenden Betrieben sei die Behandlung in der Buchführung ein – wenn auch widerlegbares – Indiz für die subjektive Willensentscheidung des Steuerpflichtigen (Hinweis auf BFH, Urteil v. 20.09.1995, X R 46/94, BFH/NV 1996, 393). In Abgrenzung dazu führten fehlerhafte Buchungen zwar nicht zu Einlagen oder Entnahmen. Buchungen eines Angestellten oder eines steuerlichen Vertreters müsse sich der Steuerpflichtige aber entgegenhalten lassen, wenn er sie widerspruchslos zur Kenntnis genommen habe oder aber nach den objektiven Umständen davon hätte Kenntnis nehmen können und müssen (Verweis auf *Heinicke* in Schmidt, EStG28, München 2009, § 4 EStG Rz. 318). Die Beweislast, dass eine Buchung nicht den eigenen Willen widerspiegele, liege beim Steuerpflichtigen. Könne eine für die Entscheidung des Streitfalles erhebliche Tatbestandsvoraussetzung nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden, so gehe dies zu Lasten der Partei, die die Feststellungslast für den Nachweis der entsprechenden Tatsache träge. 16

Die Kl. habe keine tatsächlichen Umstände vorgetragen, die dafür sprächen, dass die Buchungen in der Vergangenheit zu falschen Kapitalkontenständen II ihrer Gesellschafter geführt hätten. Auf dem Kontoauszug über die Einlage vom 25.01.2000 seien die Einzahlenden Gesellschafter R.. und H.. eindeutig benannt worden. Gleichwohl sei die Einlage ausschließlich H.. zugeordnet worden, was auf einen entsprechenden Willen der Gesellschafter schließen lasse. Der Verwendungszweck der Einzahlung vom 22.06.2001 "wegen Grundstückskauf L" spräche sogar ausdrücklich dafür, dass die Einlage zugunsten des Anteilseigners H.. geleistet worden sei. H.. habe am 19.07.2001 sein Kapitalkonto i.H. von 1.130.241,60 DM aus Anlass des Grundstückserwerbs belastet. Der erworbene Grundbesitz stehe im Sondereigentum des H.. bei der Firma m Chemie GmbH & Co. KG.

17

Nach alledem seien objektiv nachprüfbare Umstände, die für eine unzutreffende bzw. fehlerhafte Verbuchung der Einlagen sprächen, im Streitfall nicht erkennbar. Die Gesellschafter hätten im Zeitpunkt der Einlagen in keiner Weise dokumentiert, dass die Geldzuführungen zugunsten des R.. (und damit abweichend von der erfolgten Verbuchung zugunsten des H..) hätten behandelt werden sollen. Es könne zum jetzigen Zeitpunkt auch nicht mehr aufgeklärt werden, ob die seinerzeitige Verbuchung und die nachfolgende Bilanzierung falsch gewesen seien. Dies müsse nach den Grundsätzen der objektiven Beweislast zu Lasten der Kl. gehen, da sie sich nun auf einen von der vorgenommenen Verbuchung und Bilanzierung abweichenden Sachverhalt berufe, der alleine in ihrer Sphäre liege und dessen Nachweis ihr bei Beachtung der erforderlichen Sorgfalt ohne Weiteres möglich gewesen wäre. Das Finanzamt hingegen habe keinen Einfluss auf die Einnahmehandlungen – hier die zutreffende Zuordnung zu den jeweiligen Gesellschafterverrechnungskonten – gehabt.

18

Aber selbst wenn die Zurechnung der Einlagen dem eigentlichen Willen der Anteilseigner objektiv nicht entsprochen haben sollte, habe der Buchhalter subjektiv von der Richtigkeit der Buchungen ausgehen können. Die Entscheidung für die Zurechnung der Einlage vom 25.01.2000 auf dem Gesellschafterkonto des H.. lag im Bereich des Möglichen. Hinsichtlich der weiteren Einlage vom 22.06.2001 sei die Zuordnung zugunsten des Gesellschafters H.. in Anbetracht der Zweckbestimmung "Grundstückskauf L" sogar naheliegend gewesen. Wäre sich der Buchhalter unsicher gewesen, hätte es zudem einer Nachfrage bedurft. Sofern der Buchhalter dennoch eigenmächtig Buchungen ausführe, die sich im Nachhinein als unrichtig erwiesen, müsse die Kl. dies gegen sich gelten lassen. Schließlich hätten die Fehler den Gesellschaftern bei der Unterzeichnung der jeweiligen Jahresabschlüsse auffallen können und auch müssen. In den Kapitalkontenentwicklungen beider Jahre seien die in Rede stehenden Einlagen einzeln und offen ausgewiesen, in der Bilanz zum 31.12.2000 zudem im Kontennachweis unter dem Konto 1891.

19

Die Kl. hat am 07.03.2005 die vorliegende Klage erhoben.

20

Sie begehrt weiterhin die Durchführung einer Bilanzberichtigung zum 31.12.2000 und 31.12.2001 dahingehend, dass die Einlage vom 25.01.2000 hälftig beiden Gesellschaftern und die Einlage vom 22.06.2001 ausschließlich dem Gesellschafter R.. zugerechnet wird. Zur Begründung ihrer Klage trägt die Kl. in tatsächlicher Hinsicht zunächst vor, dass der für die Buchhaltung zuständige Mitarbeiter die Einlagen vom 25.01.2000 und vom 22.06.2001 versehentlich fehlerhaft zugunsten des Gesellschafters H.. verbucht habe, und zwar ohne Rücksprache mit den Gesellschaftern zu halten. In diesem Zusammenhang verweisen sie auf eine schriftliche Erklärung des Buchhalters vom 26.04.2004 (Anlage 3 zur Klageschrift, Bl. 24 Gerichtsakte).

21

22

In rechtlicher Hinsicht führt die Kl. sodann aus, dass der Wille zu einer Einlage im Einzelfall zwar durch eine entsprechende Verbuchung dokumentiert werden könne. Zu beachten sei andererseits aber auch, dass eine Bilanz berichtigt werden müsse, wenn ein Wirtschaftsgut des gewillkürten Betriebsvermögens erkennbar gegen den Willen des Steuerpflichtigen in die Buchführung aufgenommen werde (Verweis auf BFH, Urteil v. 27.03.1968, I R 154/65, BStBl. II 1968, 522). Außerdem sei in Rechtsprechung und Schrifttum anerkannt, dass reine Fehlbuchungen für sich genommen keine Vermögensmehrungen bzw.

Vermögensminderungen bewirken und damit Einlagen oder Entnahmen nicht begründen könnten (BFH, Urteil v. 18.04.2002, III R 43/00, BStBl. II 2003, 149; *Heinicke* in Schmidt, EStG28, § 4 EStG Rz. 360 "Buchung"). Auch im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung sei von der Rechtsprechung entschieden worden, dass alleine die Buchführung oder eine Buchung selbst keine verdeckte Gewinnausschüttung zu begründen vermöge. Vielmehr stelle die Buchführung nur Vermögensbewegungen dar, sie bewirke sie allerdings nicht (Hinweis auf FG Saarland, Urteil v. 21.05.2001, 1 K 326/97, EFG 2001, 1233).

Die Anwendung dieser Rechtsprechungsgrundsätze auf den Streitfall müsse zur Berichtigung 23
der Bilanzen auf den 31.12.2000 und den 31.12.2001 führen. Bei der Überweisung vom 25.01.2000 sei keinerlei Verwendungszweck vermerkt worden, aus dem auf eine alleinige Einlage des H.. hätte geschlossen werden können. Zahlender der Überweisung vom 22.06.2001 sei ausschließlich R.. gewesen. Die dem widersprechende Verbuchung des Vorgangs als Einlage bei H.. bestätige, dass hier ein Buchungsfehler vorliege. Es bestehe – entgegen den Ausführungen des Bekl. – auch kein Zusammenhang mit dem Grundstückskauf "L", denn der Kaufpreis sei am 19.07.2001 vom Bankkonto der Kl. geleistet und zu Lasten des Kapitalkontos II des Gesellschafters H.. verbucht worden.

Darüber hinaus führt die Kl. weiter fort, dass ein Bereicherungswille des Vaters R.. zugunsten 24
seines Sohnes H.. durch die vom Buchhalter verursachten Fehlbuchungen nicht begründet werden könne. Auch dass beide Gesellschafter die Jahresabschlüsse unterschrieben hätten, vermöge die vom Bekl. unterstellte freigebige Zuwendung nicht auszulösen. Sämtliche Schenkungen des Vaters seien in der Vergangenheit schriftlich vereinbart worden. Dass eine freigebige Zuwendung nicht gewollt gewesen sei, sei auch daran ersichtlich, dass die Einzahlungen nicht auf das von H.. für das Bauvorhaben "L" extra errichtete Bankkonto erfolgt seien, was aber aus kaufmännischen Gründen wegen der Kosten- und Zinersparnis sinnvoll gewesen wäre. Der "Umweg" über die Kl. spräche gerade dafür, dass R.. den Willen gehabt habe, sein eigenes Kapitalkonto aufzustocken und der Gesellschaft dadurch Liquidität zuzuführen, damit sein Sohn H.. sein eigenes Kapitalkonto habe belasten können. Aufgrund des Umstandes, dass umfangreiche Betriebs- und Kapitalvermögenstransfers der beiden Gesellschafter, bei denen oftmals mehrere Hunderttausend DM transferiert worden seien, in der Vergangenheit durchaus üblich gewesen wären, sei es im laufenden Geschäftsverkehr auch als normal anzusehen, dass die Anteilseigner die Kapitalkontenentwicklungen innerhalb der Jahresabschlüsse nicht überprüft, sondern im Vertrauen auf die richtige Behandlung durch den Buchhalter ihre Unterschrift geleistet hätten.

Der Bekl. hat im Verlauf des finanzgerichtlichen Verfahrens Kopien der Bilanzen zum 25
31.12.2000 und 31.12.2001 vorgelegt. Daraus ist ersichtlich, dass die Jahresabschlüsse lediglich vom Kommanditisten H.. unterzeichnet worden sind. Darauf hin ergänzte die Kl. ihre Klagebegründung dahingehend, dass die Jahresabschlüsse wegen fehlender Unterschrift des Gesellschafters R.. unwirksam seien. Die Jahresabschlüsse trügen lediglich die Unterschrift des nur zu 49 % beteiligten Gesellschafters H.. Gemäß § 12 des Gesellschaftsvertrages der Komplementärin der Kl. (Q GmbH) vom 21.01.1983 sei aber zur wirksamen Beschlussfassung über die Genehmigung des Jahresabschlusses eine Mehrheit von 75 %

der Gesellschafterversammlung erforderlich. Gemäß § 6 des Gesellschaftsvertrages der Kl. vom 23.06.1983 sei ferner der Jahresabschluss mit einfacher Mehrheit aller Stimmen zu genehmigen. In § 7 sei weiter geregelt, dass der Jahresabschluss von den Gesellschaftern (Plural) zu genehmigen sei. Zu diesem Zweck müsse den Gesellschaftern eine Bilanzabschrift nebst Gewinn- und Verlustrechnung zugestellt werden. Dies sei gegenüber dem Gesellschafter R.. offensichtlich nicht geschehen. R.. habe die Jahresabschlüsse nicht genehmigt, denn es gäbe keinerlei Schriftstücke oder ähnliche Dokumente, aus denen eine entsprechende Genehmigung abzuleiten sei. Bei den Gesellschafterversammlungen, in deren Rahmen die Jahresabschlüsse durch Unterzeichnung genehmigt worden seien, sei R.. offensichtlich nicht anwesend gewesen, denn ansonsten hätte auch er die Jahresabschlüsse unterzeichnet. Im Ergebnis habe daher jedenfalls R. keine Kenntnis von den Fehlbuchungen des Buchhalters der Kl. gehabt. Die Unkenntnis und die Tatsache, dass die Bilanzen nicht wirksam festgestellt worden seien, müssten zwangsläufig zu der beantragten Bilanzberichtigung führen.

Im weiteren Verlauf des Verfahrens hat die Kl. noch folgende Unterlagen vorgelegt: 26

- Geschäftsführervertrag zwischen der Kl. und Herrn H.. vom 07.07.1993 27

- Aufhebungsvertrag des Geschäftsführervertrages zum 01.01.2004 28

- Vertrag über die Schenkung von Kommanditanteilen an der Kl. 29

von R.. an seinen Sohn H.. vom 07.07.1993 30

- Vertrag über die Abtretung von Geschäftsanteilen an der Komplementärin der Kl. 31

von R.. an seinen Sohn H.. vom 07.07.1993 32

- Niederschrift über die Gesellschafterversammlung der Komplementärin der Kl. 33

vom 07.07.1993 nebst Anmeldung zum Handelsregister 34

• Schriftliche Erklärung des H.. vom 20.01.2010 35

• (übergeben in der mündlichen Verhandlung)

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten der Klagebegründung wird auf die Schriftsätze der Kl. vom 04.03., 26.04., 11.08. (zwei Schriftsätze) und 25.10.2005 verwiesen. 36

Die Kl. beantragt, 37

1) die Bilanzen zum 31.12.2000 und zum 31.12.2001 gemäß § 4 Abs. 2 EStG zu berichtigen~~38~~ und die Kapitalkonten II der Gesellschafter, die Auswirkungen auf die Gewinnverteilung haben, wie folgt festzusetzen:

R H 39

31.12.2000 - 1.212.337,85 DM 1.551.382,38 DM 40

31.12.2001 - 305.161,24 DM 425.985,07 DM 41

2) den Gewinn unter Berücksichtigung der berichtigten Kapitalkonten II für das Jahr 2001 mit 898.637,25 DM Herrn R und mit 1.113.209,56 DM Herrn H zuzurechnen. 42

3) die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.	43
Der Bekl. beantragt,	44
die Klage abzuweisen.	45
Im Rahmen seiner Gegenäußerung verweist der Bekl. zunächst auf seinen Vortrag aus dem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren. Im Hinblick auf den Umstand der einseitigen Unterzeichnung der Jahresabschlüsse zum 31.12.2000 und 31.12.2001 weist der Bekl. darauf hin, dass auch die Jahresabschlüsse 1998 und 1999 lediglich vom Gesellschafter H.. unterzeichnet worden seien. Gleiches gelte für die von der Kl. eingereichten Steuererklärungen. Der Gesellschafter H.. sei ausweislich des Geschäftsführervertrages vom 07.07.1993 alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Komplementärin (Verwaltungs-GmbH) der Kl. gewesen. Er habe damit wirksam als Vertreter für die beiden Gesellschaften gehandelt. Die auf der Grundlage der eingereichten Steuererklärungen und vorgelegten Jahresabschlüsse ergangenen Steuerbescheide der Vergangenheit seien auch in Bestandskraft erwachsen. Die durch diese jahrelange Handhabung erzielte Außenwirkung müsse die Kl. gegen sich geltend lassen. Jedenfalls habe von Seiten des Bekl. kein Anlass bestanden, die Wirksamkeit der Jahresabschlüsse zu überprüfen. Zudem sei die behauptete Form der Genehmigung der Jahresabschlüsse durch bloße Unterzeichnung nicht anderweitig dokumentiert. Üblicherweise würden Jahresabschlüsse durch entsprechende Beschlüsse der Gesellschafterversammlungen getroffen und protokollarisch festgehalten.	46
Der erkennende Senat hat am 22.01.2010 mündlich in der Sache verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	47
Hinsichtlich des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen.	48
<u>Entscheidungsgründe:</u>	49
Die Klage ist zulässig, aber nicht begründet.	50
I. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2001 ist rechtmäßig und verletzt die Kl. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Bekl. hat den Antrag der Kl. auf Berichtigung der Bilanzen zum 31.12.2000 und zum 31.12.2001 zu Recht abgelehnt.	51
1) Die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung i.S. des § 4 Abs. 2 S. 1 EStG (in der Fassung des Streitjahres) liegen nicht vor.	52
a) Gemäß § 4 Abs. 2 S. 1 EStG darf der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht. Die Bilanzberichtigung setzt also – anders als die Bilanzänderung gemäß § 4 Abs. 2 S. 2 EStG – einen objektiv fehlerhaften Bilanzansatz voraus.	53
b) Ein solcher objektiv fehlerhafter Bilanzansatz liegt im Streitfall nicht vor. Denn die von der Kl. bestrittenen Einlagetatbestände des R.. zugunsten seines Sohnes H.. sind spätestens mit dem Ausweis der entsprechenden Einlagen in den Jahresabschlüssen zum 31.12.2000 und 31.12.2001 (Kapitalkontenentwicklung) als bewirkt anzusehen.	54

Eine Einlage i.S. des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG setzt nach ständiger Rechtsprechung eine ausdrückliche oder schlüssige Einlagehandlung voraus, die von einem entsprechenden unternehmerischen Willen getragen sein muss. Der Willensentschluss des Steuerpflichtigen muss in der Regel durch ein tatsächliches Geschehen, ein Verhalten des Steuerpflichtigen äußerlich erkennbar und auf objektiv nachprüfbarer Weise dokumentiert werden. Die buchmäßige (bilanzielle) Behandlung eines Geschäftsvorfalles ist dabei ein – widerlegbares – Indiz für die subjektive Willensbildung des Steuerpflichtigen (vgl. BFH, Urteile v. 19.03.1981, IV R 39/78, BStBl. II 1981, 731; v. 20.09.1995, X R 46/94, BFH/NV 1996, 393; v. 25.11.1997, VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461; *Heinicke* in Schmidt, EStG28, § 4 EStG Rz. 316 ff.).

Im Hinblick auf diese allgemeinen Maßstäbe sind die streitbefangenen Einlagen vom 25.01.2000 (500.000,- DM) und vom 22.06.2001 (1.000.000,- DM) zugunsten des Gesellschafters H.. als nach außen (gegenüber dem Finanzamt) hinreichend dokumentiert und damit bewirkt anzusehen. 56

Dabei kann zur Überzeugung des erkennenden Senats dahingestellt bleiben, ob schon die Behandlung der Einzahlungen als Einlagen zugunsten des H.. in der laufenden Buchführung durch die Kl. (bzw. deren Buchhalter) einen entsprechenden Einlagewillen des R.. dokumentiert. Zwar muss sich der Steuerpflichtige Buchungen eines Angestellten grundsätzlich zurechnen lassen (vgl. *Heinicke* in Schmidt, EStG28, § 4 EStG Rz. 318). Dies gilt jedoch nicht für offensichtliche Buchungsversehen. Eine fehlerhafte Buchung führt daher – mit dem Vortrag der Kl. – nicht in jedem Fall zur Dokumentation eines Einlagewillens; erst Recht wird eine Einlage nicht durch eine fehlerhafte Buchung "bewirkt" (zutreffend *Heinicke* in Schmidt, EStG28, § 4 EStG Rz. 360 "Buchung"). 57

Im Streitfall hat der Buchhalter der Kl. schriftlich bestätigt (Bl. 24 Gerichtsakte), die Verbuchung der Einlagen selbständig und ohne Rücksprache mit den Gesellschaftern der Kl. vorgenommen zu haben. Auch der Gesellschafter H.. hat in der im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgelegten schriftlichen "Erklärung" nochmals darauf hingewiesen, dass die Verbuchung durch den Buchhalter der Kl. seinerzeit ohne Rücksprache mit den Gesellschaftern erfolgt sei. Vor diesem Hintergrund könnte eine Zurechnung der Buchungshandlungen gegenüber der Kl. bzw. ihren Anteilseignern zumindest fraglich sein. Möglicherweise hat die Verbuchung seinerzeit nicht dem Willen des R.. entsprochen, erst Recht wenn man mit dem jetzigen Vortrag der Kl. berücksichtigt, dass das Motiv der Einzahlungen bei R.. im Ausgleich des negativen Kapitalkontos vor einer altersbedingten Aufgabe seiner Gesellschafterstellung gelegen habe. 58

Andererseits ist aber zu beachten, dass jedenfalls die Angaben auf dem Einzahlungsbeleg der zweiten Einlage vom 22.06.2001 i.H. von 1.000.000,- DM für einen entsprechenden Einlagewillen des R.. sprechen, denn dort ist als Verwendungszweck vermerkt, dass die Einzahlung mit Blick auf den geplanten Grundstückskauf "L", mithin zu Gunsten einer Verwendung des Kapitals durch den Sohn H.. des Einzahlenden erfolgt ist. Was die erste Einlage vom 25.01.2000 anbelangt, so ist überdies beachtenswert, dass ausschließlich eine Verbuchung zu Gunsten des H.. erfolgt ist, obwohl eine Verbuchung zu Gunsten beider Gesellschafter wesentlich näher gelegen hätte, denn die Einzahlung erfolgte von einem privaten Konto beider Anteilseigner. Möglicherweise deutet dieser Umstand darauf hin, dass die Verbuchung dieser Einzahlung durch den Buchhalter seinerzeit doch auf Anweisung bzw. nach Rücksprache mit der Kl. bzw. ihrer/n Gesellschafter/n erfolgte. 59

Letztlich kommt es auf die tatsächlichen Umstände bei der Erfassung der Einzahlungen im Rahmen der laufenden Buchhaltung der Kl. jedoch nicht an. Entscheidend ist vielmehr der Aspekt, dass die Kl. und ihre Gesellschafter die Einzahlungen in den Jahresabschlüssen der 60

Jahre 2000 und 2001 - mithin über einen längeren Zeitraum - zweifelsfrei als Einlagen des R.. zugunsten des H.. dargestellt und entsprechend behandelt haben, nämlich zum Einen durch entsprechenden Ausweis in den Kapitalkontenentwicklungen der Gesellschafter sowie zum Anderen durch Vornahme einer darauf basierenden Verzinsung der Kapitalkonten. Jedenfalls diesen bilanziellen Ausweis müssen die Kl. und ihre Gesellschafter nach Ansicht des Gerichts gegen sich gelten lassen. Denn bei einem Widerspruch zwischen dem äußerlich erkennbaren Verhalten des Steuerpflichtigen einerseits und seines wirklichen oder behaupteten inneren Willens andererseits, muss sich der Steuerpflichtige an dem objektiven Erklärungswert seines äußerlich erkennbaren Verhaltens festhalten lassen (Rechtsgedanke des § 116 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB, vgl. BFH, Urteil v. 19.03.1981, IV R 39/78, BStBl. II 1981, 731). Dies gilt erst Recht, wenn er nach den objektiven Umständen von der vermeintlich fehlerhaften bilanziellen Behandlung hätte Kenntnis nehmen können und müssen (vgl. *Heinicke* in Schmidt, EStG28, § 4 EStG Rz. 318).

Im Streitfall hätte der Gesellschafter R.. von der vermeintlich fehlerhaften Behandlung der Einlagen in den Jahresabschlüssen der Kl. sehr wohl Kenntnis nehmen können und müssen. Ihm war grundsätzlich die Möglichkeit gegeben, die Behandlung der Einzahlungen sowohl in der laufenden Buchführung als auch im Rahmen der Bilanzaufstellung und damit ihre Wirkung als Einlage zu seinen oder zu Gunsten seines Sohnes H.. zu überprüfen. Bei der Höhe der Einlagen und der damit verbundenen handelsrechtlichen- sowie steuerrechtlichen Auswirkungen war eine entsprechende Überprüfung durch den Gesellschafter R.. auch angezeigt. An einer ordnungsmäßigen (seinem wahren Willen entsprechenden) Aufstellung des Jahresabschlusses nebst richtiger (den Tatsachen entsprechender) Entwicklung seines eigenen Kapitalkontos (und damit des auf ihn entfallenden Gewinns) kann dem R.. auch ein gesteigertes Interesse unterstellt werden. Für unerheblich erachtet der erkennende Senat in diesem Zusammenhang, dass der Gesellschafter R.. die Jahresabschlüsse 2000 und 2001 weder tatsächlich unterzeichnet hat noch vermeintlich gesehen haben soll. Die Erstellung der Jahresabschlüsse und der darauf basierenden Steuererklärungen sowie deren Vorlage beim Finanzamt durch die steuerlichen Vertreter (= Prozessvertreter) müssen sowohl die Kl. als auch deren Anteilseigner gegen sich gelten lassen.

61

Bei seiner Entscheidung, dass mit den Einzahlungen vom 25.01.2000 und 22.06.2001 und der anschließenden bilanziellen Behandlung dieser Zahlungsvorgänge Einlagetatbestände zu Gunsten des Gesellschafters H.. tatsächlich verwirklicht worden sind, hat sich der erkennende Senat auch von Rechtsscheins- bzw. Vertrauensschutzaspekten leiten lassen. Die bilanzielle Behandlung von Einlage- und Entnahmevergängen durch den Steuerpflichtigen hat bedeutende Außenwirkung. Die Finanzbehörden sind im Rahmen des Besteuerungsverfahrens in verstärktem Maße auf die aus der Sphäre des Steuerpflichtigen stammenden Informationen angewiesen (vgl. die allgemeinen und besonderen Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 90 ff., §§ 140 ff. Abgabeordnung - AO). Sie müssen sich – gerade im Hinblick auf die Annahme subjektiver Besteuerungstatbestände (wie etwa den Einlagewillen) – auf die vom Steuerpflichtigen gesetzten objektiven Anzeichen "verlassen" können. Dies gilt auch für einen über zwei oder mehr Veranlagungszeiträume fortgeführten Bilanzansatz in Gestalt einer Einlage. Die Finanzbehörden dürfen erwarten, dass der Steuerpflichtige die in dem Bilanzansatz zum Ausdruck kommende subjektive Zuordnung der Einlage zu seinem oder zum Vermögen eines Mitgesellschafters zeitnah überprüft hat und gegen sich gelten lassen will.

62

Die somit bewirkten Einlagen haben zur Folge, dass eine Bilanzberichtigung mangels objektiver Fehlerhaftigkeit der Jahresabschlüsse 2000 und 2001 nicht mehr möglich ist.

63

64

c) Die von der Kl. zur Klagebegründung zitierte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes wirkt sich aus der Sicht des Gerichts nicht auf das Ergebnis des Streitfalles aus.

Zunächst geht der Hinweis der Kl. auf das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 27.03.1968 (I 154/65, BStBl. II 1968, 522), wonach eine irrtümliche Verbuchung eines Sachverhaltes im Zuge der Fernbuchführung, die ein Steuerpflichtiger zwar nicht unmittelbar, aber dennoch zeitnah berichtigt hat, nicht über die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes zum Privat- oder Betriebsvermögen zu entscheiden vermag, ins Leere. Der Sachverhalt im Streitfall ist nicht mit dem Sachverhalt in der genannten Entscheidung vergleichbar. Wie oben bereits dargelegt, wird der für eine Einlage erforderliche subjektive Einlagenwille des Gesellschafters R.. nicht in erster Linie durch die (möglicherweise fehlerhafte) Behandlung in der laufenden Buchführung, sondern maßgeblich durch die Behandlung des streitbefangenen Sachverhaltes in den Jahresabschlüssen (Bilanzen) der Kl. begründet. Darüber hinaus ist das der Entscheidung vom 27.03.1968 zugrunde liegende Buchungsversehen zeitnah durch den Steuerpflichtigen korrigiert worden, was für die Einlagenzurechnung im Streitfall nicht gilt. Aus den gleichen Gründen ist auch das Urteil des FG Hamburg vom 17.06.1996 (I 63/94, EFG 1996, 1021) hier nicht entscheidungsrelevant. Dort ist ein entsprechendes Buchungsversehen spätestens bei der Aufstellung des Jahresabschlusses korrigiert worden. Beide genannten Entscheidungen betreffen mithin Ausnahmefälle und sind folglich restriktiv anzuwenden (vgl. auch *Heinicke* in Schmidt, EStG28, § 4 EStG Rz. 318).

Das von der Kl. im Rahmen der mündlichen Verhandlung zitierte Urteil des Bundesfinanzhofes vom 24.06.2009 (IV R 55/06, BStBl. II 2009, 950) zur Anwendung des § 173 Abs. 1 AO im Falle einer nachträglich bekannt gewordenen, steuerrechtlich beachtlichen Gewinnverteilungsabrede, ist ebenfalls nicht einschlägig. Im Streitfall geht es um die Schlussfolgerung auf einen Einlagewillen und damit einen subjektiven Besteuerungstatbestand aus objektiven Umständen (Angaben des Steuerpflichtigen in den Jahresabschlüssen). Dieser Sachverhalt ist mit dem nachträglichen Bekanntwerden einer Gewinnverteilungsabrede nicht vergleichbar.

Schließlich kann die Kl. auch nicht mit ihren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur verdeckten Gewinnausschüttung durchdringen. Auch insofern sind die zitierten Entscheidungen mit der Konstellation des Streitfalles nicht kompatibel. Zwar ist es grundsätzlich zutreffend, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht durch eine fehlerhafte Buchung ausgelöst wird. Andererseits entspricht es aber ständiger Rechtsprechung, dass auf den subjektiven Tatbestand einer Einlage oder Entnahme aus objektiven Umständen geschlossen werden kann und dass sich der Steuerpflichtige die buchmäßige bzw. bilanzielle Behandlung eines entsprechenden Vorgangs zurechnen lassen muss, wenn er sie widerspruchlos zur Kenntnis nimmt oder nach den objektiven Umständen davon hätte Kenntnis nehmen können und müssen (vgl. *pars pro toto BFH*, Urteil v. 19.03.1981, IV R 39/78, BStBl. II 1981, 731).

2) Der Umstand, dass der Gesellschafter R.. die Jahresabschlüsse 2000 und 2001 weder unterzeichnet noch vermeintlich gesehen und genehmigt hat, ist nach Auffassung des Gerichts für die Bewirkung der Einlagehandlungen und damit für das Ergebnis des Streitfalles in mehrfacher Hinsicht irrelevant. Die Kl. kann insofern nicht einwenden, dass die Jahresabschlüsse auf den 31.12.2000 und 31.12.2001 generell unwirksam seien und in jedem Fall neu (d.h. aus der Sicht der Kl. mit einer abweichenden Kapitalkontenentwicklung) erstellt werden dürften.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes liegt eine wirksame Steuerbilanz auch ohne Beachtung der gesetzlichen Vorgaben des Handelsrechts zur formellen Feststellung

von Jahresabschlüssen vor (vgl. etwa zum Erfordernis der Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung einer GmbH: § 46 Nr. 1 Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung - GmbHG). Entsprechende formelle Anforderungen sind steuergesetzlich gerade nicht vorgesehen und damit für die Wirksamkeit einer Steuerbilanz nicht notwendig (vgl. BFH, Urteil v. 28.05.2008, I R 98/06, BStBl. II 2008, 916). Nichts anderes kann im Ergebnis gelten, wenn bestimmte formelle Anforderungen an die Wirksamkeit von Jahresabschlüssen nicht nur gesetzlich, sondern gesellschaftsvertraglich vereinbart worden sind. Die Missachtung solcher Vorgaben hat auf die Wirksamkeit der Steuerbilanz keinen Einfluss. Die gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen zur wirksamen Feststellung der Jahresabschlüsse der Kl. gelten nur im Innenverhältnis zu und zwischen den Gesellschaftern. Außenwirkung gegenüber dem Finanzamt kommt ihnen dagegen nicht zu.

Darüber hinaus ist der erkennende Senat – mit dem Bkl. – der Auffassung, dass die Kl. sich an der jahrelangen Praxis, dass Bilanzen und Steuererklärungen lediglich vom zur Alleingeschäftsführung befugten Gesellschafter H.. unterzeichnet worden sind, festhalten lassen muss. Jedenfalls ist aus den Gesamtumständen des Verfahrens nicht erkennbar, dass der Anteilseigner R.. nicht wenigstens die Möglichkeit gehabt hätte, die Richtigkeit der streitbefangenen Bilanzen zu überprüfen. 70

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 71

III. Die Revision war nicht zuzulassen. Die Sache hat weder grundsätzliche Bedeutung noch erfordern die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (§ 115 Abs. 2 FGO). 72