

Urteil vom 20. August 2014, I R 60/13

Umfang der Rechtsbehelfsbelehrung - Einfluss einer Bilanzberichtigung auf eine bestandskräftige Feststellung nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002

BFH I. Senat

AO § 355 Abs 1 S 1, AO § 356 Abs 1, AO § 357 Abs 1, KStG § 27 Abs 2 S 1, KStG VZ 2008, AO § 182 Abs 1, EStG § 4 Abs 2, KStG § 8 Abs 1, AO § 356 Abs 2

vorgehend FG Nürnberg, 24. Juni 2013, Az: 1 K 1195/12

Leitsätze

NV: Es reicht aus, wenn die Rechtsbehelfsbelehrung hinsichtlich der Formerfordernisse für die Einspruchseinlegung den Wortlaut des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO wiedergibt (Anschluss an das BFH-Urteil vom 20. November 2013 X R 2/12, BFHE 243, 158, BStBl II 2014, 236).

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob die Voraussetzungen für eine Bescheidänderung oder -berichtigung (Streitjahr 2008) vorliegen.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr zum 31. März. Ihr Stammkapital hielten zu je 50 % A und B. Zwischen der Klägerin und der --ein identisches Beteiligungsverhältnis aufweisenden-- C-OHG besteht eine steuerliche Betriebsaufspaltung; die Gesellschaftsanteile der Klägerin sind als Betriebsvermögen der C-OHG (dem Besitzunternehmen) bilanziert. In Tz. 8 Buchstabe f des Anhangs der Bilanz der Klägerin zum 31. März 2007 --als Grundlage für die Besteuerung des Vorjahres-- heißt es: "Gesellschafter und nahe stehende Personen erklärten über insgesamt T€ 221 einen Forderungsverzicht mit Besserungsschein und Rangrücktritt. Daneben erklärten die Gesellschafter neben der Freistellungserklärung eine Erfüllungsübernahme/Schuldübernahme mit Rangrücktritt über sämtliche bestehenden Bankverbindlichkeiten Zusätzlich verpflichteten sich die Gesellschafter zu weiteren Einlagen in Höhe von T€ 145 ... ".
- 3 Am 21. April 2009 reichte die Klägerin die Steuererklärungen für das Streitjahr beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein, auch die Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) zum 31. März 2008. Darin war in Zeile 5 ("Steuerliches Einlagekonto") der Wert "0" vermerkt. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (Zeile 14) und der Endbestand zum Schluss des Wirtschaftsjahres (Zeile 36) waren jeweils mit dem Wert "0" eingetragen.
- 4 Im Rahmen der Veranlagungsarbeiten forderte das FA weiter gehende Informationen an, u.a. eine Erläuterung der Differenz zwischen Stammkapital lt. Bilanz (170.744,59 €) und Handelsregister (50.000 €), eine Erläuterung und Berechnung der Kapitalrücklage (461.938,33 €) und die Vorlage des Vertrags über die bilanzierte stille Beteiligung der Klägerin an der C-OHG. Dazu antwortete die Klägerin:
- 5 "1. Stammkapital
- 6 Die ... (C-OHG) hat mit Rechnung NR.25 Maschinen an die ... (Klägerin) verkauft. Mit der Abtretung und Verbuchung auf dem Kapitalkonto wurde die Forderung in Höhe von Euro 145.180,00 in die ... (Klägerin) eingelegt, allerdings hat die Firma den Betrag auf das gezeichnete Kapital gebucht.
- 7 Nachdem die Firma keine Kapitalerhöhung durchgeführt hat wäre dieser Betrag in die Kapitalrücklage zu buchen gewesen bei der Erstellung des Jahresabschlusses wurde dieser Irrtum übersehen.
- 8 2. Kapitalrücklage

9 Die Kapitalrücklage setzt sich aus den Konten 882 und 881 der Firma zusammen, dazu kommt noch die Einlage in Höhe von Euro 145.180,-."

10 Dazu gehörte folgende Aufstellung:

11	Konto	Text	Euro	Euro
	800	Abtretung		145.180,00
	811	Rückz.Lebensv B	5.254,57	
		Rückz.Lebensv B	34.273,60	
		Einlage B	12.382,76	
		Einlage B	18.434,08	
			70.345,01	
	882	Einlage A + B	350.000,00	
		Sparkasse	27.035,08	
		Sparkasse	15.624,00	
		Nachbuchung Zast ... lv	-210,83	
		Nachbuchung Soli Zast lv	-11,60	
		Nachbuchung Ertrag lv ...	-843,33	
			391.593,32	
				461.938,33
		Summe Rücklage korrigiert		607.118,33

12 Beigefügt waren die Rechnung der C-OHG an die Klägerin, eine Auflistung der verkauften Wirtschaftsgüter mit Wertangabe sowie die Abtretungserklärung.

13 Das FA erließ am 19. Oktober 2009 eine gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 zum 31. März 2008 entsprechend den Angaben in der Feststellungserklärung (ohne Nebenbestimmung i.S. des § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--). Das steuerliche Einlagekonto und das durch Umwandlung von Rücklagen entstandene Nennkapital ist darin mit jeweils 0 € ausgewiesen. Die Rechtsbehelfsbelehrung entspricht dem Wortlaut der §§ 356f. AO (in der 2009 geltenden Fassung). Der Bescheid erhielt bei den Vertretern der Klägerin nach Zugang einen "i.O."-Prüfvermerk vom 21. Oktober 2009.

14 Am 16. Juni 2010 beantragte die Klägerin, den Feststellungsbescheid gemäß § 129 AO zu ändern und das Einlagekonto auf 607.118 € festzustellen. Dies lehnte das FA ab (Bescheid vom 29. Juni 2010).

15 Den Einspruch wies das FA als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2012). Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Nürnberg, Urteil vom 25. Juni 2013 1K1195/12).

16 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des angefochtenen

Urteils und des ablehnenden Bescheids vom 29. Juni 2010 (in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2012) das FA zu verpflichten, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 und des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 zum 31. März 2008 vom 19. Oktober 2009 dahin zu ändern, dass das steuerliche Einlagekonto mit 607.118,33 € festgestellt wird.

17 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 18** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass das FA zu einer antragsgemäßen Berichtigung oder Änderung des Feststellungsbescheids zum 31. März 2008 nicht verpflichtet war.
- 19** 1. Die Voraussetzungen einer Berichtigung des Verwaltungsakts nach § 129 Satz 1 AO liegen nicht vor.
- 20** a) Nach § 129 Satz 1 AO können Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigt werden. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen (Satz 2). Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sind solche, die mit Schreib- und Rechenfehlern wertungsmäßig vergleichbar sind. Sie müssen ebenso mechanisch sein wie Schreib- oder Rechenfehler, also ohne weitere Prüfung erkannt und berichtigt werden können. § 129 AO ist nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denkfehler oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. März 2009 IV R 84/06, BFH/NV 2009, 1394). Im Übrigen kann eine offenbare Unrichtigkeit im Sinne dieser Vorschrift auch vorliegen, wenn in einem Steuerbescheid die von der Behörde beabsichtigte Anordnung eines Nachprüfungsvorbehalts versehentlich unterblieben ist. Das wiederum ist regelmäßig anzunehmen, wenn ein in der Aktenverfügung enthaltener Vorbehaltsvermerk nicht in den bekannt zu gebenden Bescheid übernommen wurde; sofern keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass dieses Vorgehen auf einer bewussten Entscheidung des den Bescheid erstellenden Bearbeiters beruht, kann deshalb die Anordnung des Vorbehalts im Wege der Berichtigung nachgeholt werden (Senatsurteil vom 22. Februar 2006 I R 125/04, BFHE 211, 424, BStBl II 2006, 400, m.w.N.).
- 21** b) Das FG hat im Zusammenhang mit der streitigen Feststellung auf die durch die abgegebenen Steuererklärungen ausgelöste Sachverhaltsermittlung durch den für die Veranlagung zuständigen Bearbeiter verwiesen. Die weiteren (telefonischen) Erörterungen auf der Grundlage der Antwort der Klägerin sprächen dafür, dass der Bearbeiter zum Ansatz der Einlagebeträge im Zeitpunkt der Veranlagung Zweifel gehegt habe. Da er ersichtlich gründliche Überlegungen angestellt habe, der Sachverhalt nach Aktenlage aber nicht aufgeklärt worden sei, sei nicht auszuschließen (vielmehr sei es wahrscheinlich), dass der Ansatz von 0€ im Rahmen des angefochtenen Bescheids bewusst erfolgt sei. Dabei könne dahinstehen, ob dem Verhalten des Bearbeiters rechtliche Überlegungen zugrunde gelegen hätten oder mangelnde Sachverhaltsaufklärung ursächlich sei. Jedenfalls handele es sich nicht um "das Übersehen ... (einer) in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht eindeutigen Mitteilung bei der [...] Veranlagung", und damit nicht um eine "Nachlässigkeit, die zu einer späteren Berichtigung des [...] Bescheids [...] nach § 129 AO 1977 berechtigte." (BFH-Urteil vom 18. April 1986 VI R 4/83, BFHE 146, 350, BStBl II 1986, 541 – zu einer Kontrollmitteilung).
- 22** c) Diese Würdigung des FG lässt keine Rechtsfehler erkennen. Es ist nicht ausgeschlossen, dass der Bearbeiter auf der Grundlage einer unrichtigen Tatsachenwürdigung bzw. eines Denkfehlers bei der Sachverhaltswürdigung (und unter Übernahme der von der Klägerin deklarierten Angaben zum Bestand des Einlagekontos) bewusst das Einlagekonto mit 0 € festgestellt hat bzw. von einer Feststellung mit dem begehrten Betrag abgesehen hat. Die Frage, ob es im Feststellungszeitraum tatsächlich zu einem (werthaltigen) Vermögenszugang gekommen ist, lässt auch mit Blick auf die Sachverhaltserläuterungen der Klägerin ohne weiteres Spielraum für eine abweichende rechtliche Würdigung durch den Bearbeiter. Die Feststellungen des FG lassen darüber hinaus nicht den Schluss dahin zu, dass der Bearbeiter beim Erlass des Bescheids (z.B. durch eine entsprechende Aktenverfügung) eine Nebenbestimmung veranlassen wollte, eine Umsetzung dieses Vorhabens aber durch ein Versehen unterblieben ist.
- 23** 2. Eine Korrektur gemäß § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO kommt nicht in Betracht, da die Tatsachen und Beweismittel, die einen Bestand des Einlagekontos in der begehrten Höhe stützen könnten, dem zuständigen Bearbeiter vor dem Erlass des Bescheids --und damit nicht "nachträglich"-- bekannt wurden. Auf die Frage, ob die Tatsachen zutreffend

gewürdigt wurden, kommt es entgegen der Ansicht der Revision für das Tatbestandsmerkmal des "Bekanntwerdens" nicht an. Im Übrigen lässt sich aus der Anordnung einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 nicht darauf schließen, dass das FA von einer Möglichkeit der Änderung des Feststellungsbescheids (und auch der ebenfalls ohne Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Steuer- und weiteren Feststellungsbescheide 2006 und 2007) ausgegangen ist; angesichts der verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeiten (u.a. mit Hilfe des § 173 AO) stellen bestandskräftige Festsetzungen bzw. Feststellungen kein Hindernis für die Auswertung von Erkenntnissen einer Außenprüfung dar.

- 24** 3. Auch die Voraussetzungen einer "schlichten Änderung" i.S. des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO bzw. im Rahmen eines Einspruchsverfahrens liegen nicht vor.
- 25** a) Eine Abänderung des Feststellungsbescheids im Rahmen eines Einspruchsverfahrens scheidet aus, da die steuerlich vertretene Klägerin keinen Einspruch i.S. des § 347 Satz 1 Nr. 1 AO eingelegt hat. Der ausdrücklich vom fachkundigen Vertreter als Antrag auf Änderung des Feststellungsbescheids bezeichnete Antrag war auf eine punktuelle Bescheidänderung und nicht auf eine Gesamtprüfung der Feststellung (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO) gerichtet. Im Übrigen wäre ein Einspruch wegen Verfristung unzulässig gewesen; denn entgegen der Ansicht der Revision lag durch das Nichterwähnen der elektronischen Form der Einspruchseinlegung keine unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung vor, die es der Klägerin ermöglicht hätte, einen Einspruch binnen eines Jahres seit Bekanntgabe des Verwaltungsakts zu erheben (§ 356 Abs. 2 AO). Der Senat verweist insoweit auf das BFH-Urteil vom 20. November 2013 X R 2/12 (BFHE 243, 158, BStBl II 2014, 236), dem er sich anschließt (s.a. Senatsbeschluss vom 12. Dezember 2012 I B 127/12, BFHE 239, 25, BStBl II 2013, 272).
- 26** b) Es besteht auch keine Änderungsmöglichkeit nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO, weil der Antrag der Klägerin auf Änderung des Feststellungsbescheids außerhalb der Rechtsbehelfsfrist gestellt wurde.
- 27** 4. Eine Bilanzberichtigung i.S. des § 4 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) stützt das Revisionsbegehren ebenfalls nicht.
- 28** Die Klägerin hat in diesem Zusammenhang ausgeführt, der fehlerhafte Ansatz der Kapitalkonten (Nennkapital, Kapitalrücklage) in der Bilanz zum 31. März 2008 bilde die Grundlage für den fehlerhaften Feststellungsbescheid. Nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs sei eine Richtigstellung in der ersten offenen Veranlagung vorzunehmen, dies wäre der Bescheid zum 31. März 2009.
- 29** Diese Rechtsmeinung der Klägerin kann im anhängigen Verfahren schon deswegen nicht zum Erfolg führen, weil das Feststellungsverfahren zum 31. März 2009 nicht Gegenstand des hier anhängigen Revisionsverfahrens ist. Darüber hinaus ist zweifelhaft, ob die Frage des Bilanzenzusammenhangs im Rahmen einer Feststellung gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 von Bedeutung sein kann. Denn das Einlagekonto beruht nicht auf einer steuerlichen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG 2002 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002. Damit ist nicht ersichtlich, auf welcher rechtlichen Grundlage eine (etwaige) Bilanzberichtigung auf einen bestandskräftigen Feststellungsbescheid einwirken könnte; jedenfalls steht § 182 Abs. 1 AO für eine der dortigen Rechtsfolge vergleichbare Wirkung nicht zur Verfügung.
- 30** 5. Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin (§ 135 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de