

Beschluss vom 27. Juni 2017, X B 106/16

Berichtigung eines finanzgerichtlichen Urteils durch den BFH

ECLI:DE:BFH:2017:B.270617.XB106.16.0

BFH X. Senat

FGO § 107 Abs 1, FGO § 119 Nr 6

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 01. Juni 2016, Az: 5 K 5166/14

Leitsätze

1. NV: Zwar liegt ein dem Urteilstenor anhaftender offensichtlicher Fehler i.S. des § 107 FGO im Regelfall nicht vor, wenn die Entscheidung des Gerichts von dem Klageantrag gedeckt ist. Dies gilt aber dann nicht, wenn der gestellte Klageantrag erkennbar dem Klagebegehren nicht entspricht.
2. NV: Als Reflex einer zulässigen Berichtigung des Urteilstenors ist die Kostenentscheidung auf der Grundlage der geänderten Tenorierung neu zu fassen.

Tenor

1. Das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 2. Juni 2016 5 K 5166/14 wird im Tenor insoweit berichtigt, dass die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 7. März 2014 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 26. Mai 2014 dahingehend geändert werden, dass die Einkommensteuer 2008 ohne Berücksichtigung der Hinzuschätzung in Höhe von 3.000 € und die Einkommensteuer 2009 ohne Berücksichtigung der Hinzuschätzung in Höhe von 50.000 € festgesetzt wird.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Klageverfahrens hat bis zum 28. Februar 2016 der Beklagte zu tragen, ab dem 29. Februar 2016 werden die Kosten den Klägerinnen zu 14 % und dem Beklagten zu 86 % auferlegt.

2. Die Beschwerde der Klägerinnen wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 2. Juni 2016 5 K 5166/14 wird in Bezug auf die Streitjahre 2008 und 2009 als unzulässig verworfen, hinsichtlich des Streitjahres 2010 als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Klägerinnen zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerinnen und Beschwerdeführerinnen (Klägerinnen) sind Erbinnen des 2013 verstorbenen M. Die Klägerin zu 1. war mit M verheiratet und wurde in den Streitjahren 2008 bis 2010 zusammen mit ihm veranlagt. Die Klägerin zu 2. ist die Tochter des M. Dieser betrieb ein Fleischerfachgeschäft, das seit 2002 aufgrund einer schweren Erkrankung des M von der Klägerin zu 1. fortgeführt wurde. Im Jahr 2008 wurde das Unternehmen des M in die FB GmbH (GmbH) eingebracht.
- 2 Die Klägerin zu 1. gründete 2005 ein eigenes Einzelunternehmen mit dem Gegenstand Handel von Fleisch- und Wurstwaren, bei dem sie die Ware ausschließlich von dem Betrieb des M bezog. In den Jahren 2012 und 2013 führte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) in diesem Unternehmen eine Außenprüfung durch und erhöhte aufgrund von Hinzuschätzungen die Einkünfte der Klägerin zu 1. aus Gewerbebetrieb. Diese wurden in dem Betriebsprüfungsbericht vom 2. September 2013 damit begründet, dass der Rohgewinn I erheblich unter den

Richtsätzen für Fleischbetriebe liege. Außerdem seien ungeklärte Einlagen festgestellt worden, die auch nicht durch Entnahmen aus der Kasse der GmbH hätten erklärt werden können.

- 3 Das FA änderte am 7. März 2014 die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 des M und der Klägerin zu 1. Dabei zog es nicht nur die Folgerungen aus der bei der Klägerin zu 1. durchgeführten Betriebsprüfung, sondern nahm auch Änderungen bei den Einkünften des M vor. Im Bescheid für 2008 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des M von 11.390 € auf 16.670 € und die der Klägerin zu 1. von 24.873 € auf 27.873 € erhöht. Im Bescheid für 2009 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin zu 1. von 72.819 € auf 122.819 € erhöht und zusätzlich Kapitalerträge des M in Höhe von 69.925 € angesetzt, während im Bescheid für 2010 nur die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin zu 1. von 105.590 € auf 128.852 € erhöht wurden. In den Erläuterungen dieser Steuerbescheide wurde lediglich ein Schreiben vom 30. September 2013 genannt sowie darauf verwiesen, dass den Festsetzungen die Ergebnisse "der bei Ihnen durchgeführten Außenprüfung --siehe Prüfungsbericht vom 02.09.2013--" zugrunde lägen.
- 4 Der Einkommensteuerbescheid für 2010 wurde am 29. Februar 2016 erneut geändert und bei M Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 18.000 € festgesetzt. Die Änderung beruhte ausweislich der Erläuterungen zur Festsetzung auf der bei der GmbH durchgeführten Betriebsprüfung, bei der eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) in Höhe von 30.000 € ermittelt worden sei, die mit einem Teilbetrag nach § 3c des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung von 60 % anzusetzen gewesen sei.
- 5 Ihre nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage, bei der sie beantragten, die Einkommensteuerbescheide für 2008 bis 2010 vom 7. März 2014, die Einspruchsentscheidung vom 26. Mai 2014 sowie den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 29. Februar 2016 ersatzlos aufzuheben, haben die Klägerinnen damit begründet, die zugrunde gelegten Richtsätze seien unzutreffend, weil die Klägerin zu 1. kein Fleischerfachgeschäft, sondern einen Handel mit Fleisch- und Wurstwaren betreibe. Das FA habe zudem die Einkünfte ohne jeglichen Grundlagenbescheid festgesetzt, so dass die geänderten Bescheide ersatzlos aufzuheben seien. In der mündlichen Verhandlung erläuterte der Bevollmächtigte des FA die Gründe, warum im Änderungsbescheid 2010 eine vGA bei M angesetzt worden sei.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab den Klägerinnen im angefochtenen Urteil teilweise Recht und sah die Bescheide insoweit als rechtswidrig an, als sie auf den hinzugeschätzten Gewinnen beruhten. Im Übrigen seien die Bescheide rechtmäßig. In den Urteilsgründen setzte sich das FG vor allem mit den Hinzuschätzungen bei dem Einzelunternehmen der Klägerin zu 1. auseinander. Zudem wies es darauf hin, dass ein Feststellungsverfahren gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b der Abgabenordnung nicht erforderlich sei. Auch müssten sich die Klägerinnen die vGA, die aus einer Betriebsprüfung bei der GmbH resultiere, als Rechtsnachfolgerinnen des M als eigene Einkünfte aus Kapitalvermögen zurechnen lassen.
- 7 Der Tenor des Urteils lautete:

"Die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 07.03.2014 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 26.05.2014 werden ersatzlos aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 29.02.2016 wird unter Aufhebung des Bescheids vom 07.03.2014 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 26.05.2014 dahingehend geändert, dass die Einkommensteuer 2010 ohne Berücksichtigung des hinzugeschätzten Gewinns von 30.000 € festgesetzt wird. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens werden zu 37 % den Klägerinnen und zu 63 % dem Beklagten auferlegt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen."

- 8 Die Klägerinnen begründen ihre Nichtzulassungsbeschwerde mit einem Verfahrensfehler. Das Urteil lasse nicht erkennen, warum die Klage bezüglich der vGA abgewiesen worden sei. Dieses stelle einen absoluten Revisionsgrund gemäß § 119 Nr. 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dar.
- 9 Das FA ist der Auffassung, die Beschwerde sei unbegründet. Zudem beantragte es am 1. Dezember 2016 beim angerufenen Senat, das Urteil des FG gemäß § 107 FGO wegen einer offenbaren Unrichtigkeit zu berichtigen. In den Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 vom 7. März 2014 seien nicht nur die Einkünfte der Klägerin zu 1.,

sondern auch die des M erhöht worden. Diese Erhöhung sei jedoch von den Klägerinnen nicht angefochten worden. In ihrem Schreiben vom 12. August 2014 an das FG hätten sie ausdrücklich klargestellt, dass sich die Klage nur gegen die Hinzuschätzungen bei den Einkünften aus dem Gewerbebetrieb der Klägerin zu 1. richte. Durch die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 wäre die Einkommensteuer 2008 und 2009 erheblich geringer, als sie in den Bescheiden vom 21. Juli 2016 festgesetzt worden sei. Insoweit enthalte das Urteil eine offenbare Unrichtigkeit.

10 Die Klägerinnen sind der Auffassung, der Urteilstenor sei im Ergebnis korrekt.

Entscheidungsgründe

11 II. Das angefochtene Urteil ist gemäß § 107 Abs. 1 FGO wegen offenbarer Unrichtigkeit zu korrigieren.

12 1. Im Tenor des Urteils werden die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 7. März 2014 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 26. Mai 2014 antragsgemäß ersatzlos aufgehoben. Das FG hat allerdings zu Beginn der Entscheidungsgründe ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die angefochtenen Bescheide (nur) rechtswidrig seien, soweit sie auf den hinzugeschätzten Gewinnen beruhten. Im Übrigen seien die Bescheide rechtmäßig.

13 Hierdurch wird eindeutig erkennbar, dass das FG nur die steuerlichen Auswirkungen beseitigen wollte, die auf den Hinzuschätzungen beruhten. Weitere Rechtsfolgen, die sich aus der ausgesprochenen Aufhebung der Änderungsbescheide vom 7. März 2014 inzidenter ergaben, waren vom FG nicht beabsichtigt, sondern nur versehentlich vom Tenor umfasst.

14 a) Nach § 107 Abs. 1 FGO sind Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten im Urteil jederzeit zu berichtigen. Diese Unrichtigkeit kann alle Bestandteile des Urteils i.S. des § 105 Abs. 2 FGO betreffen, so auch --wie im Streitfall-- die Urteilsformel. Die Berichtigung darf nur dazu dienen, das vom Gericht erkennbar Gewollte zu verwirklichen, nicht aber, die gewollte Entscheidung inhaltlich zu korrigieren. Eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit i.S. von § 107 Abs. 1 FGO ist nur dann gegeben, wenn es sich um ein "mechanisches" Versehen handelt, aufgrund dessen --wie bei einem Schreib- oder Rechenfehler-- das wirklich Gewollte nicht zum Ausdruck gelangt. Bereits die Möglichkeit eines Rechtsirrtums, Denkfehlers oder unvollständiger Sachverhaltsermittlung schließt die Berichtigung wegen offenbarer Unrichtigkeit aus (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, z.B. Beschluss vom 19. August 2015 V B 26/15, BFH/NV 2015, 1599, Rz 12 f., m.w.N.).

15 b) Nach diesen Maßstäben ist die Urteilsformel zu berichtigen.

16 aa) Im Streitfall steht die Urteilsformel in Bezug auf die Einkommensteuer 2008 und 2009 im Widerspruch zu den Entscheidungsgründen. Die Entscheidungsgründe zu diesen Streitjahren enthalten ausschließlich Erwägungen zu den Hinzuschätzungen im Einzelunternehmen der Klägerin zu 1. sowie zu dem nach Auffassung der Klägerinnen fehlenden Grundlagenbescheid.

17 Die in den Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 enthaltenen Erhöhungen der Einkünfte des M sind in dem finanzgerichtlichen Verfahren dagegen auch nicht ansatzweise thematisiert worden. Vielmehr haben die Klägerinnen in ihrem Schreiben vom 12. August 2014 ausdrücklich darauf hingewiesen, es gehe in diesem Rechtsstreit (nur) um die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin zu 1.

18 Der Tatbestand und die Entscheidungsgründe bringen hinreichend zum Ausdruck, dass für die Streitjahre 2008 und 2009 lediglich die Auswirkungen der Hinzuschätzungen rückgängig gemacht werden sollten. Die Urteilsformel weicht hiervon ab und steht damit erkennbar im Widerspruch zum Erklärungswillen des FG. Die vom angerufenen Senat vorgenommene Berichtigung führt zu einer Übereinstimmung des erkennbar gewollten Tenors mit den abgefassten Urteilsgründen.

19 bb) Demgegenüber entspricht der Tenor des Streitjahres 2010, in dem zusätzlich noch die vGA an den M behandelt wurde, dem vom FG Gewollten, so dass es einer Berichtigung nicht bedarf.

20 c) Dieser Urteilsberichtigung steht die Rechtsprechung des I. Senats des BFH nicht entgegen, wonach ein dem Urteilstenor anhaftender offensichtlicher Fehler i.S. des § 107 FGO regelmäßig nicht vorliegt, wenn die Entscheidung des Gerichts von dem Klageantrag gedeckt sei (Beschluss vom 29. Juli 2010 I B 121/10, BFH/NV 2010, 2098, Rz 15).

- 21** Im Streitfall entsprechen nämlich auch die Klageanträge der Klägerinnen nicht ihrem Klagebegehren, und zwar aus vergleichbaren Erwägungen, wie sie gerade unter II.1.b dargestellt wurden.
- 22** aa) Das Gericht hat das wirkliche Klagebegehren anhand des gesamten Beteiligtenvorbringens einschließlich des Klageantrags zu ermitteln (BFH-Urteil vom 4. September 2008 IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, unter II.3.a), denn maßgebend ist das materielle Ziel der Klage und nicht dessen Formalisierung durch einen Antrag (BFH-Beschluss vom 7. November 2007 I B 104/07, BFH/NV 2008, 799, unter II.1.a). Das Gericht verstößt gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO, wenn es die wörtliche Fassung des Klageantrags als maßgeblich ansieht, obwohl diese dem erkennbaren Klageziel nicht entspricht (BFH-Beschluss vom 8. Juni 2006 IX B 30/06, BFH/NV 2006, 1689).
- 23** bb) Das Klagebegehren der Jahre 2008 und 2009 bezog sich ausdrücklich nur auf die von der Klägerin zu 1. erzielten gewerblichen Einkünfte. Zwar trifft es zu, dass die Klägerinnen --ausdrücklich-- die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 beantragt haben. Darauf kommt es jedoch dann nicht an, wenn die Klagebegründung --wie im Streitfall-- dazu im Widerspruch steht und der erkennbare Wille der Klägerinnen --hier: ausschließlich Einwände gegen die gewerblichen Einkünfte der Klägerin zu 1.-- aus dieser Begründung hervorgeht. Die gewollte Prozessklärung und das wahre Klagebegehren ist auch noch im Berichtigungsverfahren durch Auslegung unter Berücksichtigung des Inhalts der Schriftsätze zu ermitteln (so ausdrücklich BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 1599, Rz 19).
- 24** Da sich die Ausführungen der Klägerinnen im Klageverfahren in Bezug auf die Streitjahre 2008 und 2009 ausschließlich gegen die geänderten gewerblichen Einkünfte der Klägerin zu 1. richteten, können sie nur dahingehend verstanden werden, dass sie lediglich auch nur insoweit eine Änderung der Einkommensteuer begehren.
- 25** cc) Demgegenüber waren im Streitjahr 2010 nicht nur die gewerblichen Einkünfte der Klägerin zu 1., sondern auch die Kapitaleinkünfte des M aufgrund der vGA von dem Klagebegehren der Klägerinnen umfasst.
- 26** d) Diesem --im Ergebnis in den Streitjahren 2008 und 2009 erfolgreichen-- Klagebegehren ist in der Kostenentscheidung Rechnung zu tragen. Die Kostenentscheidung ist auf der Grundlage der sich aus den vorstehenden Erwägungen geänderten Tenorierung und Steuerberechnung ergebenden Unterliegensquote neu zu fassen. Dabei handelt es sich lediglich um einen Reflex der zulässigen Berichtigung des Entscheidungstenors (so BFH-Beschluss vom 3. März 2005 II B 114/04, BFH/NV 2005, 1333, unter 3., m.w.N.). Bei der Kostenentscheidung war zu berücksichtigen, dass der Aspekt der vGA erst durch den geänderten Steuerbescheid 2010 vom 29. Februar 2016 nachträglich in das Klageverfahren eingeführt worden ist.
- 27** 2. Zuständig für die Berichtigung ist nach Anhängigkeit des Verfahrens in der Rechtsmittelinstanz --wie im Streitfall im Verfahren wegen der Nichtzulassung der Revision-- der BFH. Die berichtigte Fassung tritt an die Stelle der ursprünglichen Fassung und ist allein maßgeblich für die Zulässigkeit des Rechtsmittels (vgl. BFH-Urteil vom 10. Dezember 2003 IX R 44/98, BFH/NV 2004, 1265, m.w.N., unter II.2.).
- 28** 3. Das Berichtigungsverfahren ist gerichtskostenfrei. Eine Kostenentscheidung ist daher nicht zu treffen (BFH-Beschlüsse vom 6. Oktober 2010 I R 12/09, BFH/NV 2011, 275, Rz 8, und vom 21. Juli 2016 X R 36/08, BFH/NV 2017, 42, Rz 8, m.w.N.).
- 29** III. Die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerinnen hat keinen Erfolg. Sie ist in Bezug auf die Streitjahre 2008 und 2009 unzulässig. Die Klägerinnen haben mit ihrem Klagebegehren (vgl. dazu oben unter II.1.c bb) vollständig obsiegt, so dass der Beschwerde insoweit das Rechtsschutzbedürfnis fehlt. Die Revision wegen des Streitjahres 2010 ist unbegründet. Sie kann nicht wegen des absoluten Revisionsgrundes der fehlenden Begründung der Entscheidung (§ 119 Nr. 6 FGO) zugelassen werden.
- 30** 1. Die Klägerinnen meinen, das FG habe weder im Tatbestand Ausführungen zur vGA gemacht noch seine Entscheidung, die vGA sei anzusetzen, auch nur ansatzweise begründet.
- 31** 2. Gemäß § 105 Abs. 2 Nr. 4 und Nr. 5 FGO müssen Urteile einen Tatbestand enthalten und begründet werden. Die Wiedergabe der Entscheidungsgründe dient der Mitteilung der tatsächlichen Feststellungen und wesentlichen rechtlichen Erwägungen, die aus der Sicht des Gerichts für die getroffene Entscheidung maßgebend waren. Ein Fehlen von Entscheidungsgründen liegt deshalb nur vor, wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Richtigkeit und Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Das ist insbesondere der Fall, wenn nicht erkennbar ist, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde liegt, oder wenn nicht ersichtlich ist, auf

welche rechtlichen Erwägungen sich die Entscheidung stützt (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss vom 5. Januar 2017 VI B 8/16, BFH/NV 2017, 602, Rz 4, m.w.N.).

- 32** 3. Diese Grundsätze zugrunde gelegt, ist ein Begründungsmangel gemäß § 119 Nr. 6 FGO im Streitfall nicht gegeben. Im Gegensatz zum Vorbringen der Klägerinnen hat das FG im Tatbestand seines Urteils erläutert, dass es sich um eine vGA der GmbH handele, die auf der verbilligten Abgabe von Waren an die Klägerin zu 1. beruhe. In den Entscheidungsgründen hat es dargelegt, dass zum einen Einwände gegen die Rechtmäßigkeit der vGA weder vorgebracht noch erkennbar seien und dass zum anderen sich die Klägerinnen diese Einkünfte aus Kapitalvermögen als Rechtsnachfolgerinnen des Gesellschafters der GmbH zurechnen lassen müssten. Bereits mit diesen Ausführungen wurde hinreichend erklärt, warum die Klägerinnen diese Kapitaleinkünfte des M zu versteuern haben.
- 33** Dass die vGA nicht gewinnmindernd bei dem Einzelunternehmen der Klägerin zu 1. zu berücksichtigen ist und sich dadurch an dem Gewinn ihres Einzelunternehmens nichts ändert, hat das FG --wenn auch nur knapp-- ebenfalls dargelegt. Weitere Ausführungen waren auch deswegen nicht notwendig, weil die Klägerinnen diesen Aspekt in ihrem Vorbringen ausweislich der dem Senat vorliegenden Unterlagen nicht thematisiert hatten.
- 34** 4. Die Kostenentscheidung für das Beschwerdeverfahren beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 35** 5. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de