

# Urteil vom 21. Dezember 2022, I R 53/19

## Keine Drittanfechtung bei Feststellungsbescheiden zum steuerlichen Einlagekonto

ECLI:DE:BFH:2022:U.211222.IR53.19.0

BFH I. Senat

KStG § 27 Abs 2, FGO § 40 Abs 2, AO § 166, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 3, KStG VZ 2007

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 19. September 2019, Az: 1 K 73/18

## Leitsätze

Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist nicht befugt, den gegen die Kapitalgesellschaft ergangenen Bescheid über die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos anzufechten.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 19.09.2019 - 1 K 73/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob der Bescheid über die Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) von einem Gesellschafter angefochten werden kann.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Aktiengesellschaft dänischen Rechts, war im Jahr 2007 (Streitjahr) --und ist auch heute noch-- Gesellschafterin der Beigeladenen, einer GmbH mit Sitz im Inland.
- 3** Die Beigeladene gab im Oktober 2008 eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2007 ab, in der der Bestand des Einlagekontos mit 0 € beziffert wurde. Dabei wurde eine im Streitjahr in die Kapitalrücklage geleistete Zahlung in Höhe von rund 800.000 € versehentlich nicht berücksichtigt.
- 4** Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Bescheid vom 22.12.2008 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2007 erklärungsgemäß mit 0 € fest (im Folgenden: Feststellungsbescheid). Aus nicht verfahrensgegenständlichen Gründen wurde der Feststellungsbescheid im Februar 2009 geändert, der Nachprüfungsvorbehalt blieb bestehen.
- 5** Am 26.11.2015 machte die Beigeladene gegenüber dem damals zuständigen Finanzamt geltend, dass die genannten Bescheide nichtig seien, da die in 2007 geleistete Einlage nicht berücksichtigt worden sei; hilfsweise sei diese im Wege einer Berichtigung nach § 129 der Abgabenordnung (AO) im Nachhinein zu erfassen. Mit Bescheid vom 07.07.2016 lehnte das damals zuständige Finanzamt die Anträge auf Feststellung der Nichtigkeit und auf Berichtigung ab. Dagegen legte die Beigeladene am 10.02.2017 Einspruch ein, den das nunmehr zuständige FA mit Einspruchsentscheidung vom 06.02.2018 als unzulässig verwarf.
- 6** Bereits am 18.01.2018 hatte die Klägerin Einspruch gegen den Feststellungsbescheid eingelegt und beantragt, die im Jahr 2007 geleistete Einlage zusätzlich zu erfassen. Zur Begründung trug sie vor, dass sie als Gesellschafterin der Beigeladenen von der fehlerhaften Feststellung des steuerlichen Einlagekontos unmittelbar betroffen sei, was ihr

die erforderliche Rechtsbehelfsbefugnis verleihe. Da der Feststellungsbescheid ihr gegenüber nicht bekanntgegeben worden sei, habe eine Rechtsbehelfsfrist nicht zu laufen begonnen. Der Einspruch sei daher nicht verfristet.

- 7 Das FA verwarf den Einspruch der Klägerin als unzulässig, ein Drittanfechtungsrecht sei nicht anzuerkennen.
- 8 Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage durch Prozessurteil mit der Begründung ab, dass die Klägerin nicht i.S. des § 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) befugt sei, den gegenüber der Beigeladenen ergangenen Feststellungsbescheid anzufechten (Urteil vom 19.09.2019 - 1 K 73/18, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 1920).
- 9 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 40 Abs. 2 FGO. Sie macht zudem geltend, dass die Anwendung von § 166 AO im vorliegenden Fall gegen Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) verstoßen würde.
- 10 Sie beantragt, den gegenüber der Beigeladenen ergangenen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 KStG auf den 31.12.2007 vom 23.02.2009 unter Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und der Einspruchsentscheidung vom 15.06.2018 dahingehend zu ändern, dass der Bestand des steuerlichen Einlagekontos mit 800.709,96 € festgestellt wird.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass der Klägerin kein Drittanfechtungsrecht zusteht und sie daher nicht befugt ist, den gegenüber der Beigeladenen ergangenen Feststellungsbescheid anzufechten.
- 13 1. Die Kapitalgesellschaft als Adressatin des Feststellungsbescheids ist ungeachtet der vorrangig anteilseignerbezogenen Wirkungen des Bescheids klagebefugt.
- 14 a) Soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, ist die Anfechtungsklage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein (Klagebefugnis i.S. des § 40 Abs. 2 FGO).
- 15 b) Nach der Senatsrechtsprechung richtet sich der Feststellungsbescheid des § 27 Abs. 2 KStG ausschließlich gegen die dort genannte Kapitalgesellschaft. Obgleich dem steuerlichen Einlagekonto für die eigene Ertragsbesteuerung der Kapitalgesellschaft keine unmittelbare Bedeutung zukommt, hat der Senat dieser die Befugnis zuerkannt, gegen den Feststellungsbescheid außergerichtlich und gerichtlich vorzugehen (z.B. Senatsurteile vom 30.01.2013 - I R 35/11, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560; vom 19.07.2017 - I R 96/15, BFH/NV 2018, 237). Dieser Bescheid entfaltet über § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) materiell-rechtliche Bindungswirkung auch für die Anteilseigner. Nach dieser Vorschrift gehören Bezüge aus Anteilen an einer Körperschaft nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit für diese Eigenkapital i.S. des § 27 KStG als verwendet gilt. Materielles Tatbestandsmerkmal des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist damit der im Bescheid nach § 27 Abs. 2 KStG ausgewiesene Bestand. Gilt danach das steuerliche Einlagekonto für die Leistung der Körperschaft als verwendet, ist diese Verwendungsfiktion auch auf der Ebene der Gesellschafter zu beachten. Ein Gesellschafter kann sich deshalb in einem die eigene Besteuerung betreffenden Verfahren nicht mit Erfolg darauf berufen, das steuerliche Einlagekonto sei im Bescheid über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos unzutreffend ausgewiesen (Senatsurteil vom 19.05.2010 - I R 51/09, BFHE 230, 128, BStBl II 2014, 937; a.A. Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz 81).
- 16 2. Eine materiell-rechtliche Tatbestandswirkung des Feststellungsbescheids für die Anteilseigner der Kapitalgesellschaft begründet kein Drittanfechtungsrecht.
- 17 a) In der Rechtsprechung der Finanzgerichte und in der Literatur wird die Rechtsfrage kontrovers beurteilt (befürwortend: z.B. Hessisches FG, Urteil vom 01.12.2015 - 4 K 1355/13, EFG 2016, 687; Brühl, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2017, 1129; Ott, Steuern und Bilanzen --StuB-- 2018, 273; Binnewies/Gravenhorst, DStR 2020, 1542; Streck/Binnewies, KStG, 10. Aufl., § 27 Rz 123; Bauschatz in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 27 Rz 70; demgegenüber ablehnend: z.B. FG München, Beschluss vom 28.05.2019 - 7 V 803/19, EFG 2020, 68; Mössner in

Mössner/Oellerich/Valta, Körperschaftsteuergesetz, 5. Aufl., § 27 Rz 159; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 27 KStG Rz 113a; Brandis/Heuermann/Oellerich, § 27 KStG Rz 46; Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 4. Aufl., § 350 Rz 24).

- 18** b) Der Senat schließt sich der zuletzt genannten Auffassung an.
- 19** aa) Allerdings hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einigen Fallkonstellationen ein Drittanfechtungsrecht anerkannt (s. z.B. die Übersicht bei Cöster, a.a.O.). So hat der Senat, worauf sich die Befürworter eines Drittanfechtungsrechts des Anteilseigners maßgeblich berufen, insbesondere dem Einbringenden die Befugnis zuerkannt, den Körperschaftsteuerbescheid des aufnehmenden Unternehmens mit der Begründung anzufechten, der dort zugrunde gelegte Wertansatz für das eingebrachte Vermögen sei zu hoch bemessen (Senatsurteile vom 08.06.2011 - I R 79/10, BFHE 234, 101, BStBl II 2012, 421; vom 25.04.2012 - I R 2/11, BFH/NV 2012, 1649). Die Zuerkennung des Drittanfechtungsrechts in dieser Konstellation beruht zum einen darauf, dass im Körperschaftsteuerbescheid materiell-rechtlich bindend für den Einbringenden der Wertansatz für das eingebrachte Vermögen als "Veräußerungspreis" gemäß § 20 Abs. 3 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung --UmwStG 2006-- (entspricht § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG a.F.) festgeschrieben wird. Zum anderen ist die Körperschaft rechtlich nicht in der Lage, den Körperschaftsteuerbescheid erfolgreich anzufechten, weil sie selbst durch einen zu hohen Wertansatz unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt i.S. des § 40 Abs. 2 FGO beschwert ist. Aus den genannten Gründen ist es zur Vermeidung einer Rechtsschutzlücke gemäß Art. 19 Abs. 4 GG geboten, das Drittanfechtungsrecht des Einbringenden anzuerkennen.
- 20** bb) Eine hiermit vergleichbare Situation besteht im Streitfall nicht. Denn der Senat hat der Körperschaft als der Inhaltsadressatin des gemäß § 27 Abs. 2 KStG ergangenen Feststellungsbescheids die Klagebefugnis ausdrücklich zuerkannt (s. zu II.1.b). Damit ist der Anteilseigner zwar --wie der Einbringende im Hinblick auf den Körperschaftsteuerbescheid des aufnehmenden Unternehmens-- materiell-rechtlich vom Feststellungsbescheid mittelbar betroffen (Senatsurteil vom 07.04.2010 - I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467; Senatsbeschluss vom 25.09.2018 - I B 49/16, BFH/NV 2019, 288 - zur fehlenden unmittelbaren Betroffenheit), jedoch kann die Körperschaft den Feststellungsbescheid vollumfänglich außergerichtlich und gerichtlich überprüfen lassen. Aus diesem Grunde erachtet der Senat die Zuerkennung eines eigenen Anfechtungsrechts des Anteilseigners nicht für geboten, zumal damit Rechtsfolgen verbunden wären, die dem Senat unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit nicht hinnehmbar erscheinen (hierzu nachfolgend unter II.4.).
- 21** cc) Soweit in der Rechtsprechung des BFH ein Drittanfechtungsrecht des Arbeitnehmers gegen den gegenüber dem Arbeitgeber ergangenen Lohnsteuer-Haftungsbescheid und des Vergütungsgläubigers gegen den gegenüber dem Vergütungsschuldner ergangenen Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheid anerkannt wird, beruht dies im Wesentlichen auf der Überlegung, dass der Arbeitnehmer und der Vergütungsgläubiger in ihrer Eigenschaft als Schuldner der Lohnsteuer bzw. Kapitalertragsteuer unmittelbar vom Haftungsbescheid betroffen sind, weil dieser in ihren Rechtsbereich eingreift (vgl. BFH-Urteile vom 29.06.1973 - VI R 311/69, BFHE 109, 502, BStBl II 1973, 780 - zum Lohnsteuer-Haftungsbescheid; Senatsbeschluss vom 07.11.2007 - I R 19/04, BFHE 219, 300, BStBl II 2008, 228 - zur Anfechtung der Steueranmeldung des Vergütungsschuldners i.S. des § 50a EStG). Damit ist die Stellung des Anteilseigners in Bezug auf den Feststellungsbescheid gemäß § 27 Abs. 2 KStG nicht zu vergleichen.
- 22** 3. Art. 19 Abs. 4 GG gebietet die Zuerkennung eines Drittanfechtungsrechts des Anteilseigners nicht.
- 23** a) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) schließt die grundgesetzliche Garantie wirkungsvollen Rechtsschutzes Einschränkungen nicht aus, wenn im Einzelfall widerstreitende grundrechtlich fundierte Interessen zum Ausgleich zu bringen sind. Hierbei müssen nicht nur die betroffenen Belange angemessen gewichtet werden, vielmehr ist in Bezug auf die Auswirkungen der Regelung auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Mit Blick auf die hiernach zulässige Ausgestaltung des Justizgewährungsanspruchs kann eine multipolare Konfliktlage Bedeutung erlangen, in der sich z.B. die Interessen des Staates und gleichgerichtete, aber ggf. auch widerstreitende Interessen privater Personen gegenüberstehen (vgl. hierzu BVerfG-Beschluss vom 23.05.2006 - 1 BvR 2530/04, BVerfGE 116, 1; Schmidt-Abmann in Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 19 Abs. 4 Rz 22).
- 24** b) Ein multipolares Rechtsverhältnis mit einander widerstreitenden Interessenlagen liegt auch im sachlichen Anwendungsbereich des § 27 KStG vor. Dieser Befund erlaubt Einschränkungen der Rechtsschutzmöglichkeiten.
- 25** aa) Mit der von § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG angeordneten gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos und deren Bindungswirkung für die nächstfolgende Feststellung (§ 27 Abs. 2 Satz 2 KStG) wollte der

Gesetzgeber Rechtssicherheit für die regelungsbetroffenen Steuerpflichtigen und den Fiskus herstellen (allgemeine Meinung, s. nur BTDrucks 7/1470, S. 379 und 14/2683, S. 121 - zur vergleichbaren Rechtslage bei der früheren gesonderten Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals gemäß § 47 KStG a.F.; s.a. z.B. Bauschatz in Gosch, a.a.O., § 27 Rz 67; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz 81).

- 26** Dabei dient § 27 Abs. 2 KStG in besonderer Weise der Ordnung der steuerlichen Verhältnisse einer (im praktischen Regelfall der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft) Vielzahl von Betroffenen. Die Gesamtregelung des steuerlichen Einlagekontos in § 27 KStG hat zunächst Bedeutung für die Kapitalgesellschaft, insbesondere in ihrer Eigenschaft als potentielle Haftungsschuldnerin (Senatsurteil in BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560). Zum anderen werden die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, deren Zahl bei großen Publikumsgesellschaften in die Tausende gehen kann, von der Regelung betroffen. So hängt die steuerliche Qualifikation der von der Kapitalgesellschaft an sie gezahlten Bezüge als nicht steuerbare Einlagenrückgewähr von dem festgestellten Bestand des steuerlichen Einlagekontos ab (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). In vergleichbarer Weise sind auch die zukünftigen Gesellschafter regelungsbetroffen. Denn materiell-rechtlich hängt auch die Qualifikation der von ihnen vereinnahmten Bezüge von der Bestandsfeststellung auf der Ebene der Körperschaft ab. Insgesamt dienen die in § 27 KStG enthaltenen Einzelregelungen dem Zweck, die Besteuerungsebenen von Kapitalgesellschaft und einem großen Kreis von Anteilseignern möglichst verfahrenssicher und praktikabel aufeinander abzustimmen (Senatsurteil vom 11.02.2015 - I R 3/14, BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816, zu den Bescheinigungsbestimmungen in § 27 Abs. 3 und 5 KStG).
- 27** Mit der Regelung in § 27 KStG wird zudem --im Unterschied zu den oben angeführten Einbringungsfällen-- kein "Einmal-Sachverhalt" geordnet. Vielmehr werden mit der gesonderten Feststellung zunächst sämtliche unterjährigen Veränderungen des Einlagekontos erfasst und zum Jahresende verbindlich festgeschrieben. Die Bindung des Folgebescheids an den Bescheid des Vorjahres (§ 27 Abs. 2 Satz 2 KStG) sorgt sodann für eine kontinuierliche Festschreibung des Bestands und der Bestandsveränderungen über Jahre hinweg (Dauersachverhalt).
- 28** bb) Mit der Zuerkennung eines Drittanfechtungsrechts der --aktuellen wie zukünftigen-- Anteilseigner würde jederzeit auch für weit zurückreichende Besteuerungszeiträume die jeweils maßgebliche Höhe des Einlagekontos in Zweifel gezogen werden können. Denn die Gesellschafter wären bei Zuerkennung eines eigenen Anfechtungsrechts wegen fehlender Bekanntgabe des Feststellungsbescheids an sie jederzeit (und nur im Bereich sog. Verwirkung begrenzt) befugt, die Feststellung mit dem Einspruch anzugreifen (vgl. § 355 Abs. 1 AO, s. z.B. BFH-Urteil vom 06.07.2011 - II R 44/10, BFHE 234, 107, BStBl II 2012, 5; Senatsurteil in BFH/NV 2012, 1649; s.a. Steinhauff, juris PraxisReport Steuerrecht 1/2012, Anm. 5; Seer in Tipke/Kruse, § 355 AO Rz 3). Eine Bekanntgabe des Feststellungsbescheids an die Gesellschafter als denkbare Drittbetroffene (vgl. § 122 Abs. 1 Satz 1 AO - "oder der von ihm betroffen wird"; s. Koenig/Vorbeck, a.a.O., § 122 Rz 33) würde keine Bestandskraft herbeiführen können, da bei größeren Kapitalgesellschaften der Gesellschafterbestand unüberschaubar bzw. die Bekanntgabe an künftige Gesellschafter unmöglich ist.
- 29** Auch die Verjährungsvorschriften würden das etwaige Anfechtungsrecht des Anteilseigners in zeitlicher Hinsicht nicht eingrenzen. Zwar gelten für den Feststellungsbescheid die Bestimmungen der Feststellungsverjährung (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) mit der Rechtsfolge einer regelmäßigen Verjährungsfrist von vier Jahren, die typischerweise mit einer Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO einhergeht. Nach Eintritt der Feststellungsverjährung müsste einer Drittanfechtung grundsätzlich der Erfolg versagt werden. Jedoch bewirkt § 181 Abs. 5 Satz 1 AO eine "faktische" Unverjährbarkeit, da der Feststellungsbescheid eines Jahres unmittelbare Bedeutung für den Feststellungsbescheid des Folgejahres und zudem auch mittelbare Bedeutung für alle künftigen Feststellungen hat (vgl. BFH-Urteil vom 29.06.2011 - IX R 38/10, BFHE 233, 326, BStBl II 2011, 963; Urteile des FG Münster vom 02.04.2014 - 9 K 2089/13 F, juris, und des FG Köln vom 07.04.2016 - 13 K 37/15, EFG 2016, 980; s.a. Klein/Ratschow, AO, 15. Aufl., § 181 Rz 36, jeweils m.w.N.).
- 30** Der damit einhergehende Zustand "vollständiger Bestandskraftlosigkeit und Unverjährbarkeit" wäre mit dem Gebot der Rechtssicherheit, das für das gesamte steuerliche Verfahrensrecht systemprägend ist, nicht zu vereinbaren. Denn danach sind materiell-rechtliche Fehler eines Steuerverwaltungsakts grundsätzlich --Korrekturnormen wie z.B. §§ 172 ff. AO lassen die Bestandskraftdurchbrechung nur ausnahmsweise unter engen Voraussetzungen zu-- nur im Rahmen einer Anfechtung korrigierbar, die innerhalb der gesetzlich vorgegebenen Fristen erfolgt ist. Ein Interesse an der hierdurch bewirkten Rechtssicherheit hat neben dem Fiskus insbesondere auch die unmittelbar vom Regelungsbefehl des § 27 Abs. 2 KStG betroffene Körperschaft, die Bescheinigungen i.S. des § 27 Abs. 3 KStG rechtssicher auf der Basis eines bestandskräftigen Feststellungsbescheids erteilen will, oder Gesellschafter, die den

Feststellungsbescheid für zutreffend halten oder die --aus welchen Gründen auch immer-- von der Anfechtung absehen möchten.

- 31** cc) Je nachdem, welche und wie viele der potentiell anfechtungsberechtigten Gesellschafter von ihrem Anfechtungsrecht Gebrauch machen würden, bestünde zudem die Gefahr inhaltlich divergierender Entscheidungen. Dieser Gefahr könnte durch verfahrensrechtliche Sicherungen nicht hinreichend begegnet werden. So hat der Senat z.B. bereits entschieden, dass die Anfechtung des Feststellungsbescheids gemäß § 27 Abs. 2 KStG durch die Kapitalgesellschaft nach geltender Rechtslage nicht zur sog. notwendigen Beiladung der Gesellschafter führt bzw. im Hinblick auf künftige Gesellschafter nicht führen kann und deshalb eine Rechtskrafterstreckung auf nicht selbst klagende Gesellschafter nicht stattfindet (Senatsbeschluss in BFH/NV 2019, 288). Soweit in der Literatur darauf hingewiesen wird, dass die erfolgreiche Anfechtung des Feststellungsbescheids durch einen drittanfechtungsberechtigten Gesellschafter als materiell-rechtlich rückwirkendes Ereignis gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu Folgeanpassungen bei den gegenüber allen Gesellschaftern ergangenen Ertragsteuerbescheiden führen würde (Brühl, GmbH-Rundschau 2020, 852, 854), ist dem entgegenzuhalten, dass hierdurch die Gefahr widerstreitender Sachentscheidungen nicht vollständig gebannt wird. Denn im Grundsatz könnten andere, ebenfalls drittanfechtungsberechtigte Gesellschafter unabhängig voneinander den Feststellungsbescheid aus eigenem Recht erneut anfechten und dessen Rechtsrichtigkeit in Frage stellen, während der zuerst anfechtende Gesellschafter wegen der Rechtskraft des von ihm erstrittenen Urteils nicht schlechtergestellt werden dürfte. Auch eine rechtskräftig abgewiesene Anfechtungsklage der Kapitalgesellschaft gegen den Feststellungsbescheid würde einer neuen Klage eines nach Jahren hinzugetretenen Neugesellschafters nicht entgegenstehen.
- 32** c) In der Konstellation des Streitfalls kommt es nicht zu einem (verfassungswidrigen) Rechtswegausschluss. Denn der Kapitalgesellschaft als Inhaltsadressatin des Feststellungsbescheids stehen --und standen im Streitfall auch tatsächlich-- umfassende Anfechtungsmöglichkeiten zur Verfügung, die die von Art. 19 Abs. 4 GG gebotene Kontrolle des Verwaltungshandelns dem Grund nach sicherstellen. So hat der Senat die Befugnis der Kapitalgesellschaft, gegen den Feststellungsbescheid zu klagen, ausdrücklich bejaht (s. zu II.1.). Diese kann zudem --auch noch nach Eintritt der formellen Bestandskraft-- jederzeit im Rahmen der Feststellungsverjährung (vgl. z.B. Seer in Tipke/Kruse, § 129 AO Rz 29 f.; vgl. zur Anwendung des § 181 Abs. 5 AO die Ausführungen oben unter II.3.b bb) die Berichtigung des Feststellungsbescheids gemäß § 129 AO beantragen. Der Senat hat den Anwendungsbereich dieser Norm im Hinblick auf die in der Praxis häufig vorkommenden Fälle der versehentlichen Nichterfassung einer getätigten Einlage in der Feststellungserklärung gemäß § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG in seiner jüngeren Rechtsprechung erweitert (Senatsurteil vom 08.12.2021 - I R 47/18, BFHE 275, 293, BStBl II 2022, 827).
- 33** Es ist auch einzuberechnen, dass das Verhältnis zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern zwar vom sog. Trennungsprinzip beherrscht wird, was aber nicht zur Folge hat, dass sich die beiden Ebenen "beziehungslos" gegenüberstehen. Vielmehr sind Gesellschaft und Gesellschafter gesellschaftsvertraglich miteinander verbunden und die Gesellschafter können ihre hieraus resultierenden Befugnisse (z.B. Informationsrechte) einsetzen, um die Kapitalgesellschaft zur Einlegung von Einsprüchen gegen vermeintlich rechtswidrige Feststellungsbescheide zu veranlassen. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass bei einer versehentlichen Nichterfassung der Einlage im Feststellungsbescheid typischerweise kein endgültiger Steuerschaden eintreten wird. Zwar steht eine bestandskräftig nicht erfasste Einlage auf Dauer (vgl. § 27 Abs. 2 Satz 2 KStG) nicht mehr zur Verfügung, um damit eine Einlagenrückgewähr zu "speisen". Allerdings erhöht die Einlage aus der Gesellschaftersicht die Anschaffungskosten der Beteiligung und hat dadurch im Veräußerungs- oder Liquidationsfall möglicherweise eine steuermindernde Wirkung (vgl. Ott, StuB 2022, 409).
- 34** 4. Die Frage, ob bei Gewährung eines Drittanfechtungsrechts die Regelung des § 166 AO zur Anwendung kommen würde (vgl. Senatsbeschluss vom 10.12.2019 - I B 35/19, BFHE 267, 199, BStBl II 2020, 517), stellt sich auf der Grundlage der vorstehenden Erwägungen nicht.
- 35** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 und 3 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Diese hat keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)