

Urteil vom 08. Dezember 2021, I R 47/18

Offenbare Unrichtigkeit nach § 129 AO bei fehlender Erkennbarkeit des zutreffenden Werts

ECLI:DE:BFH:2021:U.081221.IR47.18.0

BFH I. Senat

AO § 129, KStG § 27 Abs 2, KStG § 28 Abs 1 S 3, KStG VZ 2012

vorgehend FG München, 17. September 2018, Az: 7 K 2805/17

Leitsätze

1. Allein der Umstand, dass zur Bestimmung der zutreffenden Höhe des steuerlichen Einlagekontos nicht die mechanische Übernahme der im Jahresabschluss angegebenen Kapitalrücklage ausreicht, sondern auf einer zweiten Stufe noch weitere Sachverhaltsermittlungen zur tatsächlichen Höhe des steuerlichen Einlagekontos erforderlich sind, schließt eine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 Satz 1 AO nicht aus.
2. Zumindest in denjenigen Fällen, in denen die offenbare Unrichtigkeit auf der versehentlichen Nichtangabe eines Werts in der Steuererklärung beruht, ist § 129 Satz 1 AO bereits dann anwendbar, wenn für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar ist, dass die Nichtangabe fehlerhaft ist (Anschluss an das BFH-Urteil vom 22.05.2019 - XI R 9/18, BFHE 264, 393, BStBl II 2020, 37). Entsprechendes muss gelten, wenn (nur) die Angabe einer Endsumme mit 0 € erfolgt und dies erkennbar unrichtig ist.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 17.09.2018 - 7 K 2805/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Änderung eines Feststellungsbescheids wegen offener Unrichtigkeit.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahr 2010 gegründete GmbH. An ihrem Stammkapital in Höhe von 25.000 € waren im Streitjahr (2012) zunächst die Gründungsgesellschafter A und B mit einem Geschäftsanteil von jeweils 12.500 € beteiligt.
- 3 Mit notariellem Vertrag vom 31.08.2012 schlossen A und B mit der Klägerin einen Einbringungsvertrag, in dem sie sich verpflichteten, zur Stärkung des Kapitals der Klägerin voll werthaltige Darlehensforderungen gegenüber der C-GbR in Höhe von 245.000 €, 100.000 € und 250.000 € sowie Geldbeträge in Höhe von 95.000 CHF, 150.000 €, 500.000 € und 1.200.000 CHF unentgeltlich einzubringen. Die Einlagen sollten als Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB) ausgewiesen werden.
- 4 Am 19.10.2012 übertrugen sowohl A als auch B Geschäftsanteile an der Klägerin im Nennwert von jeweils 6.250 € unentgeltlich auf ihre Kinder D und F.
- 5 Die Körperschaftsteuererklärung für 2012 und die Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 wurden dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) am 15.05.2014

elektronisch übermittelt; zugleich übersandte die Klägerin dem FA ihren Jahresabschluss zum 31.12.2012 in Papierform.

- 6** Der Jahresabschluss weist eine Kapitalrücklage i.S. des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in Höhe von 2.315.017,50 € aus und erläutert diese Bilanzposition wie folgt: "Mit Einbringungsvertrag vom 31.08.2012 haben die Gesellschafter ... [A] und ... [B] ihre Darlehensforderungen an die ... [C-GbR] in Höhe von 245.000 € und 100.000 € sowie 250.000 € per 15.09.2012 in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB eingebracht. Darüber hinaus wurde die Einbringung von Geldbeträgen von 95.000 CHF ... [A] und 1.200.000 CHF ... [B] beschlossen. Die Geldbeträge wurden per 25.09.2012 auf ein Girokonto der ... [X-Bank] eingezahlt." Im Umlaufvermögen sind Darlehensforderungen gegenüber der C-GbR in Höhe von 595.000 € (Vorjahr 0 €) und Guthaben bei der X-Bank in Höhe von 1.072.420 € (Vorjahr 0 €) sowie bei der Y-Bank in Höhe von 500.000 € und 150.084,67 € (Vorjahr jeweils 0 €) ausgewiesen.
- 7** In der Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 war für den Schluss des vorangegangenen und für den Schluss des laufenden Wirtschaftsjahrs ein Bestand des steuerlichen Einlagekontos von jeweils 0 € angegeben.
- 8** Entsprechend dieser Erklärung stellte das FA mit Bescheid vom 03.06.2014 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) zum 31.12.2012 ein steuerliches Einlagekonto in Höhe von 0 € fest.
- 9** Am 03.06.2015 beantragte die Klägerin, diesen Feststellungsbescheid nach § 129 der Abgabenordnung (AO) zu ändern und den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 mit 2.315.017,50 € festzustellen. Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 06.08.2015 ab. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 10** Das Finanzgericht (FG) München wies die hiergegen gerichtete Klage mit Urteil vom 17.09.2018 - 7 K 2805/17 als unbegründet ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 10). Zwar sei der Feststellungsbescheid fehlerhaft. Unter Berücksichtigung des eingereichten Jahresabschlusses sei dies auch für jeden unvoreingenommenen Dritten erkennbar. Die Berichtigung nach § 129 AO setze aber zusätzlich die Erkennbarkeit des zutreffenden Werts voraus. Daran fehle es im Streitfall. Deshalb könne nicht ausgeschlossen werden, dass der Fehler auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruhe.
- 11** Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie den Ablehnungsbescheid vom 06.08.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.10.2017 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Bescheid vom 03.06.2014 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2012 dahin zu ändern, dass der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 mit 2.315.017,50 € festgestellt wird.
- 12** Das FA beantragt, die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision der Klägerin ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat eine Änderung des Bescheids über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2012 zu Unrecht abgelehnt.
- 14** 1. Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen (§ 129 Satz 2 AO).
- 15** a) Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO setzt grundsätzlich voraus, dass die offenbare Unrichtigkeit in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.09.2015 - IX R 37/14, BFHE 250, 332, BStBl II 2015, 1040). Da die Unrichtigkeit aber nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist die Vorschrift auch dann anwendbar, wenn das FA offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (z.B. BFH-Urteil vom 03.05.2017 - X R 4/16, BFH/NV 2017, 1415, m.w.N.).

- 16** b) Offenbare Unrichtigkeiten i.S. des § 129 AO sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts eine offenbare Unrichtigkeit aus. § 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 Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht (vgl. dazu insgesamt BFH-Urteil vom 17.05.2017 - X R 45/16, BFH/NV 2018, 10, m.w.N.). Dagegen ist die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO nicht von Verschuldensfragen abhängig (vgl. BFH-Urteile vom 07.11.2013 - IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657; vom 16.01.2018 - VI R 38/16, BFH/NV 2018, 513).
- 17** c) Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden; es handelt sich im Wesentlichen um eine Tatfrage, die der revisionsgerichtlichen Prüfung nur in eingeschränktem Umfang unterworfen ist (vgl. BFH-Urteile vom 03.08.2016 - X R 20/15, BFH/NV 2017, 438; vom 26.10.2016 - X R 1/14, BFH/NV 2017, 257; zu allem auch BFH-Urteile vom 22.05.2019 - XI R 9/18, BFHE 264, 393, BStBl II 2020, 37, und vom 26.05.2020 - IX R 30/19, BFH/NV 2020, 1233).
- 18** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Anwendbarkeit des § 129 AO zu Unrecht abgelehnt. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 19** a) Nach den Feststellungen des FG war der Bescheid vom 03.06.2014 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2012 unter Heranziehung des von der Klägerin in Papierform eingereichten Jahresabschlusses erkennbar unrichtig. Dass ein unvoreingenommener Dritter die Angabe des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 mit 0 € als zutreffend ansehen könnte, war ausgeschlossen.
- 20** Hierfür stellt das FG vor allem auf die Erläuterung der Kapitalrücklage im Jahresabschluss zum 31.12.2012 ab. Danach ist der Klägerin die Erhöhung der Kapitalrücklage um 2.315.017,50 € zumindest teilweise zugeflossen, und zwar in Form von Darlehensforderungen gegenüber einem Dritten in Höhe von insgesamt 595.000 € und in Form von Geldbeträgen in Höhe von insgesamt 1.295.000 CHF. Diese Feststellungen sind --jedenfalls hinsichtlich der Geldbeträge-- revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 21** b) Soweit das FG für die Korrektur nach § 129 AO darüber hinaus die Erkennbarkeit des zutreffenden Werts des steuerlichen Einlagekontos fordert (vgl. auch FG München, Urteil vom 15.03.2021 - 7 K 2114/18, EFG 2021, 1281), hält dies unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Streitfalls einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.
- 22** § 129 Satz 1 AO stellt auf eine offenbare "Unrichtigkeit" bei Erlass eines Verwaltungsakts ab. Auch wenn hierfür ein mechanisches Versehen erforderlich ist, das einem Schreib- oder Rechenfehler ähnelt, bedeutet dies nicht, dass auch der zutreffende Wert ohne weitere Prüfungen erkennbar sein muss. Zumindest in denjenigen Fällen, in denen die offenbare Unrichtigkeit auf der versehentlichen Nichtangabe eines Werts in der Steuererklärung beruht, ist § 129 Satz 1 AO bereits dann anwendbar, wenn für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar ist, dass die Nichtangabe fehlerhaft ist (Anschluss an das BFH-Urteil in BFHE 264, 393, BStBl II 2020, 37). Entsprechendes muss gelten, wenn (nur) die Angabe einer Endsumme mit 0 € erfolgt und dies erkennbar unrichtig ist.
- 23** Allein der Umstand, dass zur Bestimmung der zutreffenden Höhe des steuerlichen Einlagekontos der Klägerin nicht die mechanische Übernahme der im Jahresabschluss angegebenen Kapitalrücklage i.S. des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ausreicht, sondern auf einer zweiten Stufe noch weitere Sachverhaltsermittlungen zur tatsächlichen Höhe des steuerlichen Einlagekontos erforderlich sind, schließt eine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 Satz 1 AO nicht aus (vgl. auch BFH-Urteil vom 27.08.2013 - VIII R 9/11, BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439; sog. Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 129 Nr. 4 Satz 4; von Wedelstädt in Gosch, § 129 AO Rz 43).
- 24** Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem vom FG zitierten BFH-Urteil vom 27.05.2009 - X R 47/08 (BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946). Die dortige Abgrenzung zu einer Verletzung der Amtsermittlungspflicht, die eine Anwendung des § 129 AO ausschließen würde, bezog sich auf das Unterlassen der Heranziehung von Unterlagen, bei denen es (auch) um die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit dem Grunde nach ging.

- 25** c) Dass die Angabe des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 in Höhe von 0 € auf einem Rechtsfehler der Klägerin beruht, ist ausgeschlossen. Eine Situation, in der die tatsächliche Angabe des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung ggf. das Ergebnis rechtlicher Überlegungen sein könnte (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 10 in Abgrenzung zum BFH-Urteil in BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439), liegt im Streitfall nicht vor.
- 26** Insofern ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin in der elektronischen Steuererklärung lediglich Angaben zur Höhe des Endbestands des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des laufenden sowie zum Schluss des vorhergehenden Wirtschaftsjahrs gemacht hat. Dagegen weist das FA selbst darauf hin, dass die Klägerin zu weiteren Fragen, insbesondere zur Entwicklung des Einlagekontos, keine Angaben gemacht hat. Hätte die Klägerin die Höhe des steuerlichen Einlagekontos aus rechtlichen Erwägungen mit lediglich 0 € angegeben, wäre aufgrund des Einbringungsvertrags zu erwarten, dass sie in der Steuererklärung auch Angaben zur Höhe der Einlagen im laufenden Wirtschaftsjahr gemacht und diese ebenfalls mit 0 € angegeben hätte. Dass nur Angaben zu den Endbeständen des steuerlichen Einlagekontos gemacht worden sind, spricht somit für eine versehentliche Nichtberücksichtigung der Einbringungsverfahren, die aufgrund der Erläuterungen im Jahresabschluss auch für einen unvoreingenommenen Dritten erkennbar waren.
- 27** d) Das FA hat die offenbar unrichtigen Angaben der Klägerin aus der Steuerklärung übernommen und das steuerliche Einlagekonto mit 0 € festgestellt. Anhaltspunkte dafür, dass das FA bei der Übernahme der Angaben der Klägerin rechtliche Überlegungen angestellt haben könnte, sind weder vorgetragen noch ersichtlich. Damit liegt auch auf Ebene des FA ein mechanischer Fehler vor (sog. doppelter mechanischer Fehler, vgl. BFH-Urteil in BFHE 264, 393, BStBl II 2020, 37).
- 28** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Die vom FG festgestellten Tatsachen reichen nicht aus, um die tatsächliche Höhe des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 zu ermitteln.
- 29** Die Klägerin kann sich nicht darauf berufen, dass das FG auf S. 9 des Umdrucks der Vorentscheidung einen Zufluss zum steuerlichen Einlagekonto in Höhe von 2.315.017,50 € festgestellt habe. Vielmehr ergibt sich aus den Ausführungen des FG auf S. 11 ff. des Umdrucks, dass die genaue Höhe der Einzahlungen in die Kapitalrücklage und damit auch die tatsächliche Höhe des steuerlichen Einlagekontos weiterer Sachverhaltsermittlungen bedarf. Insbesondere weist das FG darauf hin, dass im Jahresabschluss Erläuterungen zur Einzahlung eines Teils der im Einbringungsvertrag genannten Geldbeträge (500.000 € und 150.000 €) fehlen. Außerdem seien noch Überlegungen zur Bewertung der Einlagen nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung erforderlich. Diese Prüfungen sind im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 30** 4. Die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens wird gemäß § 143 Abs. 2 FGO dem FG übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de