

Titel:

Steuerliches Einlagekonto, Gesonderte Feststellung, Offenbare Unrichtigkeit, Vorbehalt der Nachprüfung, Feststellungsbescheid, Besteuerungsgrundlagen, Körperschaftsteuerbescheid

Leitsatz:

Berichtigung nach § 129 AO wegen fehlender Aufnahme eines Vorläufigkeitsvermerks nach § 164 Abs. 1 AO in den Bescheid; Berichtigung nach § 129 AO wegen fehlender Übernahme einer Erhöhung der Kapitalrücklage in die Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos nach § 27 Abs. 2 S. 1 KStG

Schlagworte:

Berichtigung von Steuerbescheiden, Steuerbescheid, Vorläufigkeitsvermerk

Fundstellen:

GmbH-Stpr 2018, 380

EFG 2018, 908

StEd 2018, 295

BeckRS 2018, 7092

LSK 2018, 7092

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Klägerin ist ein GmbH mit Sitz in M., die beim Amtsgericht unter HRB seit dem im Handelsregister eingetragen ist und beim beklagten ... (dem ... - ... -) u.a. zur Körperschaftsteuer veranlagt wird. Die Körperschaftsteuererklärung für 2012 nebst Erklärung zu gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die in Zusammenhang mit der Körperschaftsteuerveranlagung durchzuführen sind, wurde am 30.12.2013 elektronisch beim ... eingereicht. In der Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos nach § 27 Abs. 2 S. 1 KStG zum 31.12.2012 wurde ein Bestand zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres von 0 € und ein Endbestand zum Schluss des Wirtschaftsjahres in Höhe von 0 € angegeben. Darüber hinaus enthält die Körperschaftsteuererklärung den Hinweis „Belege werden nachgereicht“. Im Rahmen der Veranlagung ist das ... den Angaben der Klägerin gefolgt. Der Bearbeitervermerk vom 14. April 2014 in den Akten lautet „ohne Abweichung“. Der Ausdruck über das Ergebnis der maschinellen Prüfung enthält u.a. folgende Angaben: „Folgende Prüfungen wurden durchgeführt: -Es sind Belege angekündigt. +Keine Abweichung bei Grundinformationen. +Der Erklärungseingang wurde gespeichert ...“.

2

Der Bescheid zum 31.12.2012 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 2 S. 3 KStG enthält das Datum vom 29.04.2014. In ihm wurde erklärungsgemäß ein Endbestand zum Schluss des Wirtschaftsjahres in Höhe von 0 € festgestellt. Der Körperschaftsteuerbescheid 2012, der ebenfalls das Datum vom 29.04.2014 trägt, enthält in den Erläuterungen den Hinweis: „Bitte reichen Sie innerhalb von drei Wochen nach Erhalt dieses Bescheides den Beschluss über die Einzahlung in die Kapitalrücklage nebst Zahlungsnachweisen nach“.

3

Mit Schreiben vom 14.04.2016 beantragte die Klägerin die Änderung des Bescheides über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zum 31.12.2012 nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Zur Begründung wurde vorgetragen, dass im Veranlagungsjahr 2012 ein Betrag in Höhe von 445.000 € in die Kapitalrücklage eingezahlt und versehentlich nicht in das entsprechende Feld zum steuerlichen Einlagekonto in der elektronischen Steuererklärung übertragen worden sei. Das ... lehnte mit Schreiben vom 25.04.2016 den Änderungsantrag ab mit der Begründung, dass es sich nicht um eine nachträglich bekannt gewordene neue Tatsache i.S.v. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO handle. Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein. Sie begründete den Änderungsantrag nunmehr hilfsweise mit § 129 AO, da dem ... der Jahresabschluss zum 31.12.2012, aus dem die Höhe der Kapitalrücklage ersichtlich sei, vorgelegen habe. Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 4. November 2016). Es stehe im Streitfall außer Zweifel, dass eine nicht in das Nennkapital geleistete Einlage (Zuführung in die Kapitalrücklage in Höhe von 445.000 €) zum Zeitpunkt des Zuflusses bei der Klägerin das Einlagekonto erhöhe. Durch eine unzutreffende Behandlung der Kapitalrücklage in der Erklärung zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 und der sich anschließenden Feststellung sei dieser auf 0 € bestandskräftig festgestellt worden. Eine Berichtigung nach § 129 AO scheide aus, da die mehr als nur theoretische Möglichkeit einer auf mangelnde Sachaufklärung - und nicht auf Unachtsamkeit - beruhenden Nichterkennen der Tatsache bestehe. Eine Änderung nach § 173 AO komme nicht in Betracht, da dem ... vor dem Erlass des Feststellungsbescheids die Schlussbilanz zum 31.12.2012 vorgelegen habe, aus der die Bildung der Kapitalrücklage ersichtlich sei, so dass dem ... die rechtserheblichen Tatsachen bekannt gewesen seien.

4

Dagegen richtet sich die Klage. Zunächst trug die Klägerin vor, dass sie bei der erneuten Überprüfung der Bescheidlage festgestellt habe, dass nicht mehr nachvollziehbar sei, ob der Feststellungsbescheid wirksam bekannt gegeben worden sei, da dieser nicht mehr auffindbar sei. Sie sei ursprünglich davon ausgegangen, dass der Feststellungsbescheid – wie üblich – zeitgleich mit dem Bescheid 2012 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 29. April 2014 erstellt und versendet worden sei. Nunmehr sei festgestellt worden, dass lediglich der Körperschaftsteuerbescheid vorliege. Ob der Feststellungsbescheid sich nur nicht mehr auffinden lasse oder überhaupt nicht versendet worden sei, lasse sich nicht feststellen. Die im Körperschaftsteuerbescheid enthaltene Aufforderung „Bitte reichen Sie innerhalb von drei Wochen nach Erhalt dieses Bescheides den Beschluss über die Einzahlung in die Kapitalrücklage nebst Zahlungsnachweisen ein“ lasse es durchaus möglich erscheinen, dass der Versand des Feststellungsbescheids EDV-seitig gesperrt worden sei, um den Eingang der Unterlagen abzuwarten und sodann final zu entscheiden. Bei der gegebenen Sachlage habe es überdies nahegelegen, den Feststellungsbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu erlassen. Nach Einsicht in die Akten erklärt die Klägerin, dass der Sachbearbeiter des ...s in der Bilanz zum 31.12.2012 von der Einstellung eines Betrags in Höhe von 445.000 € in die Kapitalrücklage eindeutig Kenntnis genommen habe. Dies sei durch die handschriftliche Setzung eines Veränderungszeichens in der eingereichten Bilanz dokumentiert. Des Weiteren müsse sich der Sachbearbeiter eindeutig mit der Möglichkeit eines Zugangs zum steuerrechtlichen Einlagenkonto beschäftigt haben. Hierfür spreche die im Steuerbescheid enthaltene Aufforderung „Bitte reichen Sie innerhalb von drei Wochen nach Erhalt dieses Bescheides den Beschluss über die Einzahlung in die Kapitalrücklage nebst Zahlungsnachweisen ein“. Am 23. März 2017 sei auf dem Eingabebogen handschriftlich vermerkt worden „Beschluss und Zahlungsnachweis fehlen auch noch! Bis heute nicht eingegangen!“. Durch die Anmerkung in der Bilanz, der erfolgten Anforderung von zusätzlichen Unterlagen zur Steuererklärung und den im März 2017 erfolgten Vermerk müsse die unterbliebene Aufnahme des Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 AO in den Steuerbescheid als offenbare Unrichtigkeit nach § 129 AO gewertet werden. Es sei damit eine direkte Änderung des Bescheides nach § 129 AO möglich bzw. geboten. Zu diesem Zweck werde die Kopie des Gesellschaftsvertrages mit der darin enthaltenen Verpflichtung zur Einzahlung in die Kapitalrücklage in Höhe von 450.000 € sowie die Kopie des Kontoauszuges mit der Gutschrift eines Teilbetrags von 445.000 € auf dem Bankkonto der Gesellschaft zum 16. Januar 2012 übersandt.

5

Die Klägerin beantragt unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 25. April 2016 und der hierzu erlassenen Einspruchsentscheidung vom 4. November 2016 das ... zu verpflichten,

den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gem. §§ 27, 28 und 38 KStG zum 31.12.2012 dahingehend zu ändern, dass der Endbestand in Höhe von 445.000 € festgestellt wird.

6

Das ... beantragt,

die Klage abzuweisen und beruft sich zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung. Im Übrigen ergebe sich aus den Umständen der Versendung, dass die Klägerin den Bescheid erhalten habe. Der Körperschaftsteuerbescheid 2012 und der Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 2 S. 3 KStG zum 31.12.2012 seien im Rechenzentrum gemeinsam gerechnet und nacheinander ausgedruckt worden. Beide Bescheide seien endgültig veranlagt und gemeinsam versandt worden. Es sei anhand der Eingabedaten nachvollziehbar, dass weder die Berechnung des Bescheids über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 2 S. 3 KStG unterdrückt, noch der gerechnete und ausgedruckte Bescheid an das ... gesandt worden sei. Beide Bescheide seien deshalb vom technischen ... in N nach dem Drucken gemeinsam versandt worden. Aus dem Umstand, dass die Klägerin den Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 29. April 2014 erhalten habe, sei zu folgern, dass sie auch den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 2 S. 3 KStG zum 31.12.2012 erhalten habe.

7

Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 26.02.2018 wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

8

Die Klage ist unbegründet.

9

1. Der Senat geht davon aus, dass der Klägerin der Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 2 S. 3 KStG zusammen mit dem Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 29. April 2014 wirksam zugegangen und bestandskräftig geworden ist. Wie sich aus dem glaubhaften Vortrag des ... ergibt, sind beide Bescheide im Rechenzentrum gemeinsam gerechnet, nacheinander ausgedruckt und gemeinsam versandt worden. Hinweise, dass die Versendung des Feststellungsbescheids, welcher wie der Körperschaftsteuerbescheid 2012 das Datum vom 29.04.2014 trägt, unterdrückt worden wäre bzw. dieser Bescheid nicht vom technischen ... in Nürnberg versandt, sondern an das ... zurückgesandt wurde, gibt es keine. Die Klägerin hat auch keine Nachweise für einen vom üblichen technischen Ablauf abweichenden atypischen Verfahrensablauf vorgelegt. Allein die Behauptung, dass die Bescheidausfertigung nicht mehr auffindbar sei, reicht hierfür nicht, zumal sie ursprünglich selbst von der Bekanntgabe des Bescheides ausgegangen war und mit Schreiben vom 14.04.2016 beim ... die Änderung dieses Bescheides beantragt hatte. Die Stellung des Änderungsantrags für diesen Bescheid indiziert, dass der Klägerin der Bescheid auch zugegangen ist (vgl. Bundesfinanzhof - BFH-Urteil vom 12.03.2003 X R 17/99, BFH/NV 2003, 1031 unter II.2.a der Gründe; vgl. auch BFH-Beschlüsse vom 29.04.1999, V B 173/98, BFH/NV 1999, 1442 und vom 14.09.2000, X B 58/00, BFH/NV 2001, 322 unter II.c der Gründe), denn die Klägerin beruft sich ausdrücklich auf die Änderungsbestimmung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, welche das Vorliegen eines bestandskräftigen Steuerbescheids voraussetzt. Dass sie allein aufgrund des Vorliegens eines bestandskräftigen Körperschaftssteuerbescheids auf das Vorliegen eines Feststellungsbescheids nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 2 S. 3 KStG geschlossen hätte, ist nicht glaubhaft, zumal ihr aufgrund ihres Änderungsbegehrens der Bescheid auch inhaltlich bekannt sein musste.

10

2. Entgegen der Auffassung der Klägerin sind die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 129 AO im Streitfall nicht erfüllt, weder im Hinblick auf die fehlende Berücksichtigung der einbezahlten Kapitalrücklage im Endbestand des steuerlichen Einlagekontos, noch im Hinblick auf eine fehlende Aufnahme eines Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO.

11

a) Nach § 129 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit (innerhalb der Feststellungsfrist, vgl. § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO) berichtigen.

12

Eine „ähnliche offenbare Unrichtigkeit“ setzt voraus, dass die Unrichtigkeit einem Schreib- oder Rechenfehler ähnlich ist, d.h. dass es sich um einen „mechanischen“ Fehler handelt, der ebenso „mechanisch“, also ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 27. Mai 2009 X R 47/08, BStBl II 2009, 946; vom 12. April 1994 IX R 31/91, BFH/NV 1995, 1; vom 29. März 1990 V R 27/85, BFH/NV 1992, 711). So können Fehler bei der Eingabe von Kennziffern oder Werten als rein mechanische Versehen ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sein, etwa bei einem unbeabsichtigten, unrichtigen Ausfüllen der Kennziffern oder bei Verwendung falscher Kennziffern.

13

Eine offenbare Unrichtigkeit kann zwar auch dann vorliegen, wenn das ... eine in der Steuererklärung enthaltene offenbare, d.h. für das ... erkennbare Unrichtigkeit als eigene übernimmt. Die Unrichtigkeit ist offenbar, wenn sie sich ohne weiteres aus der Steuererklärung des Steuerpflichtigen, deren Anlagen sowie den in den Akten befindlichen Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr ergibt. Ist jedoch die mehr als theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums gegeben, liegt keine offenbare Unrichtigkeit vor. Auch eine aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen erforderliche, vom Sachbearbeiter - ggf. unter Verletzung der Amtsermittlungspflicht - jedoch unterlassene Sachverhaltsermittlung ist kein mechanisches Versehen. Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, ist jeweils nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 27. Mai 2009 X R 47/08, BStBl II 2009, 946, m.w.N.).

14

Offenbare Unrichtigkeiten, die dem Bearbeiter im ... bei der Bearbeitung von auf Papier eingereichten Steuererklärungen oder Steueranmeldungen unterlaufen, wie z.B. Rechen-, Eingabe- oder Übertragungsfehler, können auch bei der Bearbeitung elektronisch übermittelter Steuererklärungen vorkommen. Denn im ELSTER-Verfahren eingereichte Steuererklärungen werden wie solche auf Papier vom Sachbearbeiter geprüft (von Wedelstädt, AO-StB 2015, 99). Dementsprechend können Fehler bei Überprüfung einer elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung rein mechanische Versehen und also offenbare Unrichtigkeiten i.S. des § 129 Satz 1 AO sein. Es ist aber auch denkbar, dass fehlerhafte Eingaben auf einem Rechtsirrtum beruhen, denn durch die Zuordnung von Daten zu bestimmten Kennziffern wird auch der Wille zu einer bestimmten rechtlichen Behandlung dieser Daten durch das festgelegte Datenverarbeitungsprogramm dokumentiert (vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 7. Juli 2016 6 K 468/16, EFG 2017, 360 m.w.N.).

15

b) Nach diesen Maßstäben ist die Übernahme des in der ursprünglichen Feststellungserklärung angegebenen Betrags des steuerlichen Einlagekontos von 0 € keine offenbare Unrichtigkeit.

16

Hinsichtlich der gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 ergibt sich die Unrichtigkeit des Ansatzes des steuerlichen Einlagekontos mit 0 € anstelle mit 445.000 € in der Feststellungserklärung nicht ohne weiteres aus der mit den Steuererklärungen für das Jahr 2012 eingereichten Schlussbilanz zum 31. Dezember 2012. Vielmehr besteht insoweit die ernsthafte Möglichkeit

eines Rechtsirrtums oder einer unterlassenen Sachverhaltsermittlung, die eine Berichtigung nach § 129 AO ausschließen.

17

Denn der zutreffende Ansatz des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 mit dem Wert der in der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2012 ausgewiesene Kapitalrücklage von 445.000 € ist das Ergebnis einer rechtlichen Prüfung, die zudem weitere Sachverhaltsermittlungen erfordert. § 27 Abs. 1 Satz 1 des KStG bestimmt das steuerliche Einlagekonto als besonderes Konto, auf dem die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auszuweisen sind. Nach § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG ist das steuerliche Einlagekonto ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge (s. § 27 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 KStG) des Wirtschaftsjahrs fortzuschreiben. Der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs ermittelte Bestand des steuerlichen Einlagekontos wird gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG gesondert festgestellt. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt (§ 27 Abs. 2 Satz 2 KStG). Hiernach hätte das ... bei der Durchführung der Veranlagung aufgrund der Anwendung des § 27 Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG zunächst zu der Auffassung gelangen müssen, dass die Kapitalrücklage als nicht in das Nennkapital geleistete Einlage das steuerliche Einlagekonto erhöht. Sodann hätte es nach § 27 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 1 Satz 2 bis 5 KStG ermitteln müssen, dass das steuerliche Einlagekonto zum 31. Dezember 2012 mit 0 € gesondert festgestellt worden ist und weitere Zu- oder Abgänge nicht zu berücksichtigen sind, um zu dem Ergebnis zu gelangen, dass der Wert der Kapitalrücklage zum 31.12.2012 mit dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 gleichzusetzen ist.

18

Aus dem Inhalt der Steuerakten ist zwar nicht ersichtlich, ob der zuständige Bearbeiter die Angaben in der eingereichten Erklärung einfach übernommen hat oder als Ergebnis einer rechtlichen Überlegung keine Veranlassung sah, von den erklärten Besteuerungsgrundlagen abzuweichen. Die unzutreffende Feststellung mit „0“ war für das ... jedoch nicht als offenbare Unrichtigkeit zu erkennen. Allein die Einstellung der Kapitalrücklage in die Bilanz hat nicht zwingend die steuerliche Erfassung beim steuerlichen Einlagenkonto zur Folge, da die Zuführung zur Kapitalrücklage laut Steuerbilanz nicht zwangsläufig einen Zugang bei der gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auslöst, insbesondere muss eine Einlage auch tatsächlich geleistet werden (Bauschatz in Gosch, KStG, § 27 Rz. 35). Das steuerliche Einlagekonto und die Kapitalrücklage können zwar identische Bestände aufweisen, das steuerliche Einlagekonto ist jedoch nicht mit der Kapitalrücklage gleichzusetzen (Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 27 Rz. 28 und 34). Die Fortentwicklung des Einlagekontos stellt vielmehr eine steuerliche Sonderrechnung dar, da es sich insoweit um ein steuerliches Konto außerhalb der handelsrechtlichen Buchführung und daher um kein Konto im buchhalterischen Sinn handelt (Bauschatz a.a.O., § 27 Rz. 40). Es stimmt daher regelmäßig auch nicht mit der in der Handelsbilanz ausgewiesenen Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Handelsgesetzbuch (HGB) überein (Dötsch a.a.O., § 27 Rz 34).

19

Im Streitfall enthielt die Bilanz der Klägerin keine näheren Erläuterungen zur Kapitalrücklage und keine ausdrücklichen Angaben zum steuerlichen Einlagekonto. Es ist lediglich die erstmalige Einstellung der Kapitalrücklage vermerkt. Weitere Angaben, insbesondere dazu, ob die Kapitalerhöhung nur versprochen oder tatsächlich geleistet worden ist, fehlen. Durch § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG werden jedoch nur solche Einlagen erfasst, die auch zugeflossen sind (Bauschatz a.a.O., § 27 Rz. 35). Die Frage, ob die Zuführung zur Kapitalrücklage einen Zugang bei der besonderen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auslöst, erfordert somit eine rechtliche Würdigung des Sachverhalts. Ein Automatismus dahingehend, dass sich eine Rücklage stets auf dem Einlagekonto widerspiegeln muss, besteht nicht. Vorliegend ist daher nicht nur die rein theoretische, sondern die konkrete Möglichkeit eines Rechtsirrtums gegeben, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass der zuständige Bearbeiter trotz des Bilanzansatzes davon ausgegangen ist, dass ein entsprechender Eintrag in die Feststellungserklärung nicht zu erfolgen hat.

20

Im Übrigen liegt nach der Rechtsprechung des BFH selbst dann, wenn das ... die Angaben in einer Steuererklärung „blind“ übernimmt, zwar ein Fehler des ... vor, der dem Bereich der unterlassenen Sachverhaltsaufklärung zuzuordnen ist, die dem ... von Amts wegen obliegt. Dieser Fehler stellt jedoch keine ähnliche offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 AO dar (BFH-Urteil vom 16. März 2000 IV R 3/99, BStBl II 2000, 372).

21

c) Es kann auch nicht unterstellt werden, dass das ... den Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. Dezember 2012 unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO stellen wollte und dies aufgrund einer offenbaren Unrichtigkeit i.S.v. § 129 AO, insbesondere eines Versehens oder eines mechanischen Fehlers, unterblieben ist. Es gibt keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Bearbeiter des ...s den Willen hatte, die Steuerfestsetzung unter den Vorbehalt der Nachprüfung zu stellen und dies aufgrund eines Irrtums, z.B. einer Verwechslung der einzugebenden Kennziffer, unterblieben ist, denn nur dann könnte der bekanntgegebene Inhalt des Verwaltungsakts vom offensichtlich gewollten materiellen Regelungsinhalt abweichen. Allein aus dem Umstand, dass der Vermerk über das Ergebnis der maschinellen Prüfung der Hinweis enthält, dass Belege angekündigt sind und der Körperschaftsteuerbescheid den Erläuterungstext enthielt „Bitte reichen Sie innerhalb von drei Wochen nach Erhalt dieses Bescheides den Beschluss über die Einzahlung in die Kapitalrücklage nebst Zahlungsnachweisen ein“, kann ein entsprechender Wille des Bearbeiters nicht unterstellt werden. Ein handschriftlicher Vermerk des Bearbeiters zur Frage, ob die Veranlagung endgültig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung erfolgen soll, wird bei der Bearbeitung einer elektronischen Steuererklärung – anders als bei der Steuererklärung in Papierform (vgl. dazu FG München, Urteil vom 11. Dezember 2017 7 K 2701/16, EFG 2018, 255) – nicht vorgenommen. Vielmehr ergibt sich die Entscheidung zur endgültigen Veranlagung oder solcher unter Vorbehalt der Nachprüfung allein aus der Eingabe einer entsprechenden Kennziffer in das System, so dass der Wille des Bearbeiters nicht mehr dokumentiert wird. Aus der vom Bearbeiter eingegebenen Kennziffer ergibt sich, dass der Bescheid nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung gesetzt wurde. Offensichtlich war dies vom Bearbeiter auch so beabsichtigt, da auch der Körperschaftsteuerbescheid endgültig veranlagt wurde und eine Nachprüfung der Bescheide, z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung, nicht vorgesehen war. Der Umstand, dass im Bescheid Belege angefordert wurden, stellt kein Indiz für den Willen des Bearbeiters dar, die Veranlagung unter Vorbehalt der Nachprüfung zu stellen, denn bei einer Einreichung der Belege innerhalb der Einspruchsfrist hätte eine Bescheidänderung auch auf Grundlage von § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO erfolgen können.

22

3. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. Dezember 2012 ist auch nicht nach § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 172 ff. AO zu ändern. Insbesondere liegen die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht vor. Nach dieser Vorschrift sind Steuerbescheide zugunsten des Steuerpflichtigen aufzuheben oder zu ändern, soweit nachträglich Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen, und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden.

23

Dem ... sind im vorliegenden Fall zwar nachträglich, nämlich nach Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012, Tatsachen bekannt geworden, die zu einer niedrigeren Steuer führen würden, da ihm erstmals durch das Schreiben der Klägerin vom 14. April 2016 der korrekte Stand des steuerlichen Einlagekontos bekannt geworden ist. Der Klägerin bzw. ihrem steuerlichen Berater trifft jedoch ein grobes Verschulden hinsichtlich des nachträglichen Bekanntwerdens. Der mit der Ausarbeitung der Steuererklärung betraute steuerliche Berater muss sich um eine sachgemäße und gewissenhafte Erfüllung der Erklärungspflicht seines Mandanten bemühen. Dabei sind an ihn erhöhte Anforderungen hinsichtlich der von ihm zu erwartenden Sorgfalt zu stellen. Insbesondere muss von ihm die Kenntnis und sachgemäße Anwendung der einschlägigen steuerrechtlichen Bestimmungen erwartet werden. Ihn trifft ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen oder Beweismitteln, wenn er bei der

Abgabe der Steuererklärungen die ihm zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt.

24

Im Streitfall oblag dem steuerlichen Berater der Klägerin eine konkrete Pflicht zur Überprüfung des Bescheids vom 29.04.2014 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gem. §§ 27, 28 und 38 KStG zum 31.12.2012. Dem Berater musste sich damals die Unrichtigkeit der Höhe des steuerlichen Einlagenkontos zum 31.12.2012 aufdrängen, das mit einem Betrag von „0“ angegeben war. Beim Übersehen dieser fehlerhaften Angaben und dem offensichtlichen Unterlassen der Nachprüfung wurde die zumutbare Sorgfalt in einem ungewöhnlichen Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt (vgl. Klein/Rüsken AO § 173 Rn. 132).

25

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung.