FG München, Urteil v. 15.03.2021 – 7 K 2114/18

Titel:

Keine Änderung gemäß § 129 bzw. § 173 AO nach mehrfacher Schätzung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 KStG in Höhe von 0 EUR unter Nichtbeachtung in den Akten befindlicher Mitteilungen über die Einzahlung in die Kapitalrücklage einer GmbH – Anwendbarkeit von § 181 Abs. 5 Satz 1 AO auf geänderte Feststellungsbescheide nach § 27 Abs. 2 KStG

Normenketten:

AO § 129 S. 1
AO § 162 Abs. 1
AO § 173 Abs. 1 Nr. 2
AO § 182 Abs. 1 S. 1
AO § 182 Abs. 5 S. 1
KStG § 27 Abs. 2 S. 1
KStG § 27 Abs. 2 S. 2
KStG § 27 Abs. 2 S. 4
HGB § 272 Abs. 2 Nr. 4

Leitsätze:

1. Befinden sich zwar in den Akten des Finanzamts über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen einer GmbH Schreiben des Geschäftsführers, in denen Einzahlungen in die Kapitalrücklage der GmbH nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ohne Vereinbarung einer Gegenleistung mitgeteilt worden sind, hat das Finanzamt jedoch den Bestand des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG infolge der Nichtabgabe von Feststellungserklärungen mehrmals in Höhe von 0 EUR geschätzt und bei den Schätzungen den Akteninhalt samt der darin enthaltenen Schreiben des Geschäftsführers nicht beachtet, so kann nicht von einer ohne weitere Prüfung erkennbaren und auf Flüchtigkeitsfehler zurückzuführenden Nichtbeachtung feststehender Tatsachen gesprochen werden, die eine Korrektur der bestandskräftig gewordenen Feststellungsbescheide im Sinne des § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG nach § 129 AO ermöglichen würde. Hat das Finanzamt bei der Veranlagung für mehrere Jahre die Einzahlungen in die Kapitalrücklage nicht beachtet, muss davon ausgegangen werden, dass der Inhalt der Akten nicht aus Unachtsamkeit, sondern routinegemäß und damit bewusst nicht berücksichtigt wurde (vgl. Rechtsprechung zur offenbaren Unrichtigkeit im Sinne des § 129 AO). (redaktioneller Leitsatz)
2. Ist gegen die geschätzten Feststellungsbescheide im Sinne des § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG (siehe 1.) nicht innerhalb der Einspruchsfrist Einspruch eingelegt und sind die gesetzlich vorgesehenen Feststellungserklärungen (§ 27 Abs. 2 Satz 4 KStG) nicht abgegeben worden, ist von einem die Änderung der bestandskräftig gewordenen Bescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ausschließenden groben Verschulden auszugehen, wenn für die GmbH eine Diplom-Kauffrau und damit eine qualifizierte Bearbeiterin steuerlich tätig war. (redaktioneller Leitsatz)
3. § 181 Abs. 5 Satz 1 AO gilt über seinen Wortlaut hinaus nicht nur für die erstmalige Feststellung, sondern seinem Sinn und Zweck nach auch für die Änderung und Berichtigung von Feststellungsbescheiden (hier: nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG). Die Vorschrift ist keine eigenständige Änderungsvorschrift, sondern nur anwendbar, wenn zusätzlich die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift erfüllt sind. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Feststellungsbescheid

Fundstellen:

EFG 2021, 1281
GmbH-Stpr 2021, 282
StEd 2021, 361
LSK 2021, 10286

Tatbestand

I.

1
Die Beteiligten streiten über die Änderungsmöglichkeit der gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG; Feststellung des steuerlichen Einlagekontos) zum 31.12. der Jahre 2006-2014 (Streitjahre).

2
Die Klägerin ist eine GmbH. Sie wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16. August 2001 gegründet. In den Streitjahren firmierte sie als O GmbH. Geschäftsführer war in den Streitjahren der Gesellschafter KS, ab 10.01.2008 daneben FS. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin lag u.a. im Bereich ….

3
In den Bilanzen bildete die Klägerin eine Kapitalrücklage, die sich wie folgt entwickelte:

Bilanzstichtag	Kapitalrücklage in Euro
31.12.2005	30.000
31.12.2006	55.000
31.12.2007	105.000
31.12.2008	5.792.967

4
Zu den Stichtagen 31.12.2009 bis 31.12.2014 blieb die Kapitalrücklage unverändert. Der Anstieg der Kapitalrücklage basierte - nach Angaben der Klägerin - auf folgenden Umständen:

2006: Einzahlung des Gesellschafters KS in Höhe von 25.000 EUR
2007: Einzahlungen des Gesellschafters KS in Höhe von insgesamt 50.000 EUR
2008: Übertragung von Wertpapieren durch den Gesellschafter KS im Wert von 5.687.967 EUR

5
Für die Streitjahre 2006-2008 reichte die Klägerin keine Feststellungserklärungen nach § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG ein. Das Finanzamt stellte daraufhin das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2006/2007/2008 jeweils mit 0 EUR fest. Gegen die Feststellungsbescheide, zuletzt vom 20.5.2008 (zum 31.12.2006), vom 16.9.2009 (zum 31.12.2007) und vom 5.8.2010 (zum 31.12.2008), wurde kein Einspruch eingelegt.

6
Wegen der weiteren Einzelheiten hinsichtlich der Bescheidlage wird auf die Darstellung in der Einspruchsentscheidung vom 5. Juli 2018 verwiesen.

7
Für die Streitjahre 2009-2012 ergingen ebenfalls Bescheide über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos, in denen dieses zum 31.12. jeweils mit 0 EUR festgestellt wurde. Auch nach Durchführung einer Betriebsprüfung für diese Jahre kam es in den in diesem Zusammenhang erlassenen Bescheiden vom 15. Juni 2016, die den Vorbehalt der Nachprüfung aufhoben, zu keinen geänderten Feststellungen des steuerlichen Einlagekontos. Auch diese Feststellungsbescheide wurden formell bestandskräftig. Für die Streitjahre 2009, 2010 und 2012 waren keine Feststellungserklärungen abgegeben worden.

8
Für das Streitjahr 2013 erging am 24. März 2015 ein endgültiger Feststellungsbescheid nach § 27 Abs. 2 KStG, in dem das steuerliche Einlagekonto wie bisher mit 0 EUR festgestellt wurde. Auch gegen diesen Bescheid wurde kein Einspruch eingelegt.

9
Für das Streitjahr 2014 wurde am 29. Juni 2016 eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2014 abgegeben. Darin war der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2014 mit 0 EUR angegeben. Ein entsprechender Feststellungsbescheid erging am 29. August 2016. Dieser stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

10

Mit Antrag vom 5. September 2016 begehrte die Klägerin zunächst die Änderung des Bescheids vom 29. August 2016 über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2014. Dieser Antrag wurde vom Beklagten (Finanzamt) mit Schreiben vom 14. September 2016 mit der Begründung abgelehnt, dass die nicht berücksichtigten Einlagen in den Bescheiden der Jahre 2005-2008 hätten erfasst werden müssen. Für diese Jahre sei jedoch bereits Festsetzungsverjährung eingetreten. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin mit Schreiben vom 17. Oktober 2016 Einspruch ein.

11
Mit weiterem Antrag vom 17. Oktober 2016 begehrte die Klägerin die Änderung der Bescheide über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12. der Jahre 2006-2013. Auch dieser Änderungsantrag wurde abgelehnt (Schreiben des Finanzamts vom 3. Januar 2017). Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 10. Januar 2017 einen weiteren Einspruch ein.

12
Die beiden Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung vom 5. Juli 2018 als unbegründet zurückgewiesen.

13
Von Klägerseite wird geltend gemacht, der Bestand des steuerlichen Einlagekontos sei nicht geschätzt worden, da nicht erkennbar sei, dass der Sachbearbeiter bewusst eine Dateneingabe mit „0“ vorgenommen habe. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die Feststellungsbescheide zum 31.12.2006/2007/2008 automatisch mit dem Körperschaftsteuerbescheid erlassen worden seien.

14
Die Klägerin sei nicht aufgefordert worden, Erklärungen zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos einzureichen. Der verantwortliche Geschäftsführer der Klägerin sei in den Jahren 2006-2008 KS gewesen. Dieser sei … geboren und habe Musik studiert. …. KS habe keine Ausbildung absolviert, aus der er steuerliche Kenntnisse hätte ableiten können. Ihm sei nicht bekannt gewesen, dass steuerneutrale Einlagen in Kapitalgesellschaften in separaten Feststellungserklärungen deklariert werden müssten. Auch nach der Bestellung des Geschäftsführers FS im Januar 2008 sei ausschließlich KS für steuerliche Angelegenheiten zuständig gewesen.

15
Die Klägerin habe einen Anspruch auf Änderung der Feststellungsbescheide gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 Abgabenordnung (AO). Das Finanzamt habe erst durch die Änderungsanträge von den Einlagen erfahren. Ein grobes Verschulden liege nicht vor.

16
Ferner bestehe ein Änderungsanspruch gemäß § 129 AO. Das Finanzamt habe die Feststellungsbescheide ohne jede rechtliche Prüfung erlassen. Hätte der Sachbearbeiter den Sachverhalt der Einlagen bewusst erfasst und gewürdigt, hätte er einen Zugang im Einlagekonto erfasst oder zumindest weitere Ermittlungen durchgeführt, insbesondere die fehlenden Feststellungserklärungen angefordert. Der Sachbearbeiter habe sich offenbar überhaupt keine Gedanken gemacht, sodass allenfalls eine theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums gegeben sei. Auch sei für den Sachbearbeiter mehr als deutlich gewesen, dass Zugänge im Einlagekonto zu erfassen seien. Die mangelnde Erstellung und Abgabe der Feststellungserklärung stehe einer „Null“-Erklärung gleich.

17
Die Feststellungsbescheide seien noch änderbar. Die Feststellungsfrist sei gemäß § 181 Abs. 5 AO noch nicht abgelaufen.

18
Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung der Bescheide vom 14. September 2016 und 3. Januar 2017 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 5. Juli 2018 das Finanzamt zu verpflichten, das steuerliche Einlagekonto gemäß §§ 27, 28 und 38 KStG zum 31.12.2006 mit 25.000 EUR, zum 31.12.2007 mit 75.000 EUR sowie zum 31.12.2008 bis 31.12.2014 jeweils mit 5.762.967 EUR festzustellen; hilfsweise die Revision zuzulassen.

19

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

20
Das Finanzamt verweist auf die Einspruchsentscheidung. Es liege kein mechanischer Fehler i.S.d. § 129 AO vor. Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Abgabenordnung komme aufgrund des groben Verschuldens des Geschäftsführers nicht zum Tragen.

21
Wegen des weiteren Sachverhalts und hinsichtlich des weiteren rechtlichen Vortrags wird auf die Einspruchsentscheidung vom 5. Juli 2018, die vom Finanzamt vorgelegten Akten und die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze und Unterlagen sowie auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 15. März 2021 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

22
Die Klage ist unbegründet.

23
1. Soweit eine Änderung der Feststellungen nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2009 bis 31.12.2014 begehrt wird, ist die Klage - unabhängig davon, ob das auf Feststellung von Zugängen zum steuerlichen Einlagekonto für die Streitjahre 2006 bis 2008 gerichtete Klagebegehren erfolgreich ist - bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen unbegründet.

24
1.1. Nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens werden für die Streitjahre 2009 bis 2014 keine Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto geltend gemacht. Die zu den Feststellungszeitpunkten 31.12.2009 bis 31.12.2014 festzustellenden Beträge stammen nach dem Klagebegehren aus Zuführungen der Jahre 2006 bis 2008. Gemäß § 27 Abs. 2 Satz 2 KStG ist ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt. Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) können aber nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheids, angegriffen werden (§ 351 Abs. 2 AO, § 42 Finanzgerichtsordnung - FGO).

25
Demzufolge können die streitgegenständlichen Einlagen aus den Jahren 2006 bis 2008 nicht durch Anfechtung der gesonderten Feststellungen des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG zum 31.12.2009 bis 2014 geltend gemacht werden. Da keine weitergehenden Einwendungen gegen die Feststellungsbescheide zum 31.12.2009 bis 2014 erhoben wurden, ist die Klage bereits gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO insoweit unbegründet (vgl. BFH-Urteil vom 27. Juni 2018 - I R 13/16, BFHE 262, 340, BStBl II 2019, 632).

26
1.2. Im Übrigen würde ein stattgebendes Urteil lediglich das Finanzamt verpflichten, entsprechende Änderungsbescheide zu erlassen und würde somit noch nicht unmittelbar zu einer Änderung der Bescheidlage führen. Erst mit Erlass der dem Klagebegehren entsprechenden Änderungsbescheide durch das Finanzamt würde die gesetzlich angeordnete Bindungswirkung eintreten (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Im Zeitpunkt einer stattgebenden Entscheidung des Gerichts für die Streitjahre 2006 bis 2008 würde die Bindungswirkung an die streitgegenständlichen Feststellungsbescheide noch nicht wegfallen.

27
Der begehrten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos mit 5.762.967 EUR zum 31.12.2009 bis 31.12.2014 steht daher auch im Fall einer Klagestattgabe für die Streitjahre 2006 bis 2008 - bis zum Erlass geänderter Feststellungsbescheide - die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2008 im Bescheid vom 5. August 2010 entgegen, die das steuerliche Einlagekonto auf diesen Stichtag mit 0 EUR feststellt. Dieser Feststellungsbescheide nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2008 entfaltet bis zu seiner

Änderung Bindungswirkung gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO für den Feststellungsbescheid zum 31.12.2009 und steht somit auch der Berücksichtigung der streitgegenständlichen Einlagen zu den folgenden Feststellungszeitpunkte entgegen.

28
1.3. Das Gericht sieht im Streitfall keine Veranlassung, die Verfahren i.S. Feststellung Einlagekonto zum 31.12.2009 bis 31.12.2014 abzutrennen und gemäß § 74 FGO bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Streitjahre 2006 bis 2008 auszusetzen.

29
Gemäß § 74 FGO kann das Gericht, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist, anordnen, dass die Verhandlung bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits oder bis zur Entscheidung der Verwaltungsbehörde auszusetzen sei.

30
Die Entscheidung über die Aussetzung steht grundsätzlich im Ermessen des Gerichts (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 28. Februar 2013 - III R 94/10, BFHE 240, 325, BStBl II 2013, 725). Sofern ein Grundlagenbescheid noch nicht ergangen ist, ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ein Klageverfahren gegen den Folgebescheid jedoch zwingend auszusetzen (so BFH-Urteil vom 17. Mai 1995 X R 64/92, BFHE 177, 478, BStBl II 1995, 640). Ist der Grundlagenbescheid bereits ergangen, aber gleichfalls angefochten, ist eine Aussetzung des Verfahrens gegen den Folgebescheid zwar nicht zwingend, stellt im Rahmen der erforderlichen Ermessensentscheidung aber den Regelfall dar (so BFH-Beschluss vom 08. Januar 2013 - X B 203/12, BFH/NV 2016, 1736). Eine Aussetzung des Klageverfahrens über einen Folgebescheid ist trotz Anhängigkeit eines Verfahrens über einen Grundlagenbescheid dann nicht erforderlich, wenn eine zeitgleiche Entscheidung möglich ist (BFH-Beschlüsse vom 28. April 2008 - I B 42/08, BFH/NV 2008, 1523; vom 24. März 1999 I B 14/98, BFH/NV 1999, 1383).

31
Im Streitfall sind die für die Streitjahre 2009 bis 2014 entscheidungserheblichen Bescheide zum 31.12.2006 bis 31.12.2008 bereits ergangen und ebenfalls Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Über die Rechtmäßigkeit der Feststellungsbescheide der Streitjahre 2006 bis 2014 kann gleichzeitig entscheiden werden. Eine Aussetzung der Verfahren der Streitjahre 2009 bis 2014 bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Feststellungsbescheide der Streitjahre 2006 bis 2008 ist daher nicht erforderlich.

32
2. Hinsichtlich der streitgegenständlichen Feststellungsbescheide zum 31.12.2006 bis 31.12.2008 ist Feststellungsverjährung eingetreten. Eine Änderung der gesonderten Feststellungen des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2006 bis 2008 trotz Ablauf der Feststellungsfrist gemäß § 181 Abs. 5 Satz 1 AO, ist im Streitfall nicht möglich. Insoweit fehlt es an einer einschlägigen Korrekturnorm.

33
2.1. Für die gesonderte Feststellung gelten die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung, somit auch die Vorschriften zur Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO), sinngemäß (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Demzufolge sind eine gesonderte Feststellung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Feststellungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Dies gilt auch für die Berichtigung wegen offenbarer Unrichtigkeit nach § 129 AO (§ 169 Abs. 1 Satz 2 AO). Die reguläre Feststellungsfrist, die nach den Umständen des Streitfalls greift, beträgt in entsprechender Anwendung des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre.

34
Gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist, wenn eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung, die Steueranmeldung oder die Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach § 170 Absatz 1 AO später beginnt. § 181 Abs. 1 Satz 2 AO bestimmt für das Verfahren der gesonderten Feststellung, dass die Erklärung zur gesonderten Feststellung der Steuererklärung im Sinne des § 170 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO entspricht. Gemäß § 27 Abs. 2 Satz 4

KStG haben Kapitalgesellschaften auf den Schluss jedes Wirtschaftsjahrs Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abzugeben. Somit beginnt die Feststellungsfrist bei einem Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Feststellungerklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, für das die Feststellung zu erfolgen hat (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO).

35
2.2. Im Streitfall wurden für die Jahre 2006 bis 2008 keine Feststellungerklärungen nach § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG abgegeben. Die Feststellungsfrist begann somit für 2006 mit Ablauf des Jahres 2009 und endete - vorbehaltlich einer Ablaufhemmung nach § 171 AO - mit Ablauf des Jahres 2013. Für die Streitjahre 2007 und 2008 endete die Feststellungsfrist demzufolge mit Ablauf des Jahres 2014 bzw. 2015. Der im Jahr 2016 gestellte Antrag auf Änderung der Feststellungen nach § 27 Abs. 2 KStG für die Streitjahre 2006 bis 2008 konnte damit keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO bewirken, da er nach Ablauf der Feststellungsfrist dem Finanzamt zuging. Mit Ablauf der Feststellungsfrist ist eine Änderung der streitgegenständlichen Feststellungsbescheide nach § 129 AO bzw. § 173 AO - vorbehaltlich § 181 Abs. 5 Satz 1 AO (vgl. insoweit II. 3.) - nicht mehr zulässig (169 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Anhaltspunkte, dass der Ablauf der Feststellungsfrist nach § 171 AO im Zeitpunkt der Antragstellung im Jahr 2016 für die Feststellungen zum 31.12.2006 bis 2008 aus anderen Gründen gehemmt gewesen sein könnte, liegen nicht vor.

36
3. Die Änderung der Feststellungsbescheide nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2006/2007/2008 sind nicht ausnahmsweise trotz Ablauf der Feststellungsfrist aufgrund § 181 Abs. 5 Satz 1 AO möglich, da es insoweit an der erforderlichen Korrekturnorm fehlt.

37
3.1. Gemäß § 181 Abs. 5 Satz 1 AO kann eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist; hierbei bleibt § 171 Abs. 10 AO außer Betracht. Dabei bestimmt § 171 Abs. 10 AO, dass, soweit für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend ist (Grundlagenbescheid), die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids endet.

38
3.2. § 181 Abs. 5 Satz 1 AO bewirkt nach seinem Wortlaut - anders als die in § 171 AO getroffenen Regelungen - keine Ablaufhemmung der Feststellungsfrist, sondern ermöglicht unter bestimmten Voraussetzungen den Erlass eines Feststellungsbescheides mit eingeschränktem Regelungsgehalt, obwohl die Feststellungsfrist bereits abgelaufen ist (BFH-Urteil vom 31. Oktober 2000 - VIII R 14/00, BFHE 193, 392, BStBl II 2001, 156).

39
§ 181 Abs. 5 Satz 1 AO gilt über seinen Wortlaut hinaus nicht nur für die erstmalige Feststellung, sondern seinem Sinn und Zweck nach auch für die Änderung und Berichtigung von Feststellungsbescheiden. Die Vorschrift ist keine eigenständige Änderungsvorschrift, sondern nur anwendbar, wenn zusätzlich die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift erfüllt sind (BFH-Urteil vom 31. Oktober 2000 - VIII R 14/00, BFHE 193, 392, BStBl II 2001, 156). Falls die Voraussetzungen des § 181 Abs. 5 AO erfüllt sind, muss ein gesondertes Feststellungsverfahren durchgeführt werden (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1992 - IV R 118/90, BFHE 170, 336, BStBl II 1994, 381; Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 259. Lieferung 08.2020, § 181 AO, Rn. 112). § 181 Abs. 5 gilt grundsätzlich für alle Feststellungsverfahren (Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 163. Lieferung 10.2020, § 181 AO, Rn. 19) und somit auch für die gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG anwendbar.

40
3.3. Im Streitfall ergingen für die Streitjahre 2006 bis 2008 Feststellungsbescheide nach § 27 Abs. 2 KStG zu den maßgeblichen Stichtagen. Die Berücksichtigung der geltend gemachten, jedoch bisher nicht angesetzten Einlagen setzt demzufolge voraus, dass eine Korrekturnorm zur Änderung der bestandskräftig

gewordenen Feststellungsbescheide erfüllt ist. Die Tatbestandsvoraussetzungen einer solchen Norm sind im Streitfall nicht erfüllt, insbesondere nicht die des § 129 AO.

41
3.3.1. Nach § 129 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen.

42
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 27.05.2009 X R 47/08, BStBl II 2009, 946; vom 12.04.1994 IX R 31/91, BFH/NV 1995, 1; vom 29.03.1990 V R 27/85, BFH/NV 1992, 711). Der offenbare Fehler muss grundsätzlich in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden sein. Eine Unrichtigkeit ist dann offenbar, wenn der Fehler (der Finanzbehörde) bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und eindeutig als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist (z.B. BFH-Urteile vom 4.06.2008 X R 47/07, BFH/NV 2008, 1801).

43
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. Die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO kann zwar ausgeschlossen sein, wenn der Sachbearbeiter feststehende Tatsachen nicht berücksichtigt. Hat die Nichtberücksichtigung einer Tatsache ihren Grund in einer bloßen Unachtsamkeit und liegt sie offen zutage, so kann von einem auf mangelnder Sachaufklärung beruhenden Nichterkennen der Tatsache nicht gesprochen werden (BFH-Urteil vom 26. April 1989 - VI R 39/85, BFH/NV 1989, 619). Ist daher ohne weitere Prüfung erkennbar, dass ein Teil des bekannten Sachverhalts aus Unachtsamkeit bei der Steuerfestsetzung nicht erfasst worden ist, darf diese offenbare Unrichtigkeit zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen durch Berichtigung der versehentlich fehlerhaften Steuerfestsetzung korrigiert werden (BFH-Beschluss vom 15. Oktober 2018 - VIII B 79/18, BFH/NV 2019, 102).

44
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. Ebenso stellt auch die bewusste Nichtberücksichtigung von Teilen des feststehenden Akteninhalts keinen mechanischen Fehler dar, da auch Fehler bei der Erfassung des feststehenden Sachverhalts (Nichtbeachtung feststehender Tatsachen; Annahme eines in Wirklichkeit nicht gegebenen Sachverhalts) eine Berichtigung nach § 129 AO ausschließen (BFH-Urteil vom 10. März 2020 - IX R 29/18, BFHE 268, 407, BStBl II 2020, 698, Rn. 17).

45
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 27.05.2009 X R 47/08, BStBl II 2009, 946, m.w.N.). Ein mechanisches Versehen muss feststehen. Es genügt nicht, dass es bloß möglich erscheint. Vielmehr muss ein davon abzugrenzender Fehler bei der Willensbildung nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens ausgeschlossen sein (BFH-Urteil vom 10. März 2020 - IX R 29/18, BFHE 268, 407, BStBl II 2020, 698).

46
3.3.2. Nach diesen Grundsätzen kann eine Änderung der Feststellungsbescheide nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2006/2007/2008 nicht auf § 129 AO gestützt werden.

47
3.3.2.1. Im Streitfall beruht die Nichtberücksichtigung der Zahlungen in die Kapitalrücklage i.H.v. 25.000 EUR in 2006 und i.H.v. 50.000 EUR in 2007 im Rahmen der gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG nicht auf einer offenbaren Unrichtigkeit des Finanzamts. Auch wenn die Klägerin dem Finanzamt die Schreiben ihres Geschäftsführers vom 11. Februar 2006 und 22. April 2007 vorab übermittelte, in denen die Leistung einer Zahlung in Höhe von jeweils 25.000 EUR in

die Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 Handelsgesetzbuch (HGB) ohne Vereinbarung einer Gegenleistung in 2006 und 2007 mitgeteilt wurde (die Leistung von weiteren Einzahlungen i.H.v. 25.000 EUR in 2007 wurde dem Finanzamt nicht mitgeteilt), und diese Schreiben in die Akte des Finanzamts über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abgeheftet wurden, so kann nicht von einer ohne weitere Prüfung erkennbaren und auf Flüchtigkeitsfehler zurückzuführende Nichtbeachtung feststehender Tatsachen gesprochen werden, die eine Korrektur nach § 129 AO ermöglichen würde.

48
Der vorliegende Fall ist nicht vergleichbar mit einem Übersehen von in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht eindeutigen Mitteilungen bei der Veranlagung, etwa von Kontrollmitteilungen, von Grundlagenbescheiden oder von Anlagen zur Steuererklärung (BFH-Urteil vom 18. April 1986 VI R 4/83, BStBl II 1986, 541; BFH-Urteil vom 27. März 1987 VI R 63/84, BFH/NV 1987, 480). Denn im Streitfall kann nicht angenommen werden, dass das Finanzamt die Zahlungen in die Kapitalrücklage, soweit sie ihm mitgeteilt wurden, aufgrund eines bloßen Übersehens/Überlesens der in den Akten befindlichen Schreiben des Geschäftsführers bei der gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos und damit aufgrund eines Flüchtigkeitsfehlers unberücksichtigt gelassen hat. Vielmehr ist es offensichtlich, dass das Finanzamt aufgrund einer mangelnden Überprüfung der eingereichten Unterlagen nicht erkannte, dass diese Zahlungen bei der Veranlagung zu berücksichtigen sind. Da die Klägerin keine Erklärungen über die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos eingereicht hat, schätzte das Finanzamt die Höhe des jeweiligen Bestands nach § 162 Abs. 1 AO. Wie die Vertreterin des Finanzamts in der mündlichen Verhandlung erklärte, übernimmt der Bearbeiter bei der Schätzung in der Regel die Zahlen aus dem Bescheid des Vorjahrs, der insoweit die Funktion eines Grundlagenbescheids für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt hat (§ 27 Abs. 2 Satz 2 KStG). Zwar sei der Bearbeiter, so die Aussage der Vertreterin des Finanzamts, auch gehalten, bei der Schätzung die Akten zu beachten und auszuwerten. Unterlässt er dies aber pflichtwidrig, so liegt kein Fall einer Unachtsamkeit vor, sondern ein Fehler in der Sachverhaltsermittlung, welcher kein mechanischer Fehler und damit keine offenbare Unrichtigkeit ist (Seer in Tipke/Kruse, AO, § 129 Rz. 11). Da das Finanzamt bei der Veranlagung beider Jahre die Einzahlung in die Kapitalrücklage nicht beachtet hat, muss davon ausgegangen werden, dass der Inhalt der Akten nicht aus Unachtsamkeit, sondern routinegemäß und damit bewusst nicht berücksichtigt wurde.

49
Abgesehen davon sind die in den Akten befindlichen Mitteilungen über die Einzahlung in die Kapitalrücklage keine vollkommen unzweideutigen und sofort ins Auge springenden Tatsachen, für die - vergleichbar einer Kontrollmitteilung oder eines Betriebsprüfungsberichts - von vorneherein feststeht, wie und in welcher Höhe sie bei der Veranlagung zu berücksichtigen sind, ohne dass weitere Überlegungen angestellt werden müssten (BFH-Urteil vom 27. März 1987 VI R 6/84, BFH/NV 1987, 480). Vielmehr bedarf es rechtlicher Überlegungen, ob die mitgeteilten Zahlungen in die Kapitalrücklage zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG führen. Auch wenn es bei zutreffender Würdigung des Sachverhalts rechtlich letztlich nicht zweifelhaft war, dass die Einzahlungen zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos führen, genügt die fehlende Möglichkeit eines Rechtsirrtums allein nicht zur Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit. Vielmehr muss es sich bei einer offenbaren Unrichtigkeit um ein Versehen handeln, welches grundsätzlich nichts mit einem Überlegen und Prüfen zu tun hat (BFH-Urteil vom 24. Mai 1977 IV R 44/74, BStBl II 1977, 853). Aus diesem Grund hat der BFH eine offenbare Unrichtigkeit in einem Fall verneint, in dem das Finanzamt den Ansatz eines Hinzurechnungsbetrags im Gewerbesteuermessbescheid unterlassen hat, weil es aufgrund mangelnder Überprüfung der vom Steuerpflichtigen eingereichten Unterlagen nicht erkannt hat, dass eine Hinzurechnung vorzunehmen gewesen wäre. Nichts anderes gilt auch im Streitfall. Wäre es anders, so wäre es nicht zu erklären, dass das Finanzamt im Streitfall bei zwei unterschiedlichen Veranlagungen aus dieser Mitteilung keine steuerlichen Folgen gezogen hat.

50
Hinzu kommt, dass ein Sachverhalt nicht offenbar i.S.v. § 129 AO ist, wenn weitere Prüfungen erforderlich werden bzw. wenn der Fehler nicht ohne weiteres nach Aktenlage erkennbar ist. Da die Klägerin keine Erklärungen zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos abgegeben hat, in welchen im Einzelnen dargelegt wird, aus welchen Positionen sich das steuerliche Einlagekonto nach § 27 Abs. 2 S. 1 KStG zusammensetzt bzw. wie sich der Bestand entwickelt, war die Unrichtigkeit der

Feststellungsbescheide auch unter Berücksichtigung des Akteninhalts nicht für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich und ohne weitere Informationen erkennbar (FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 6. Mai 2010 5 K 98/08, juris; bestätigt durch BFH-Urteil vom 8. Dezember 2011 VI R 45/10, BFH/NV 2012, 694).

51
3.3.2.2. Auch hinsichtlich des Feststellungsbescheids zum 31.12.2008 sind die Voraussetzungen des § 129 AO nicht erfüllt.

52
So war zwar dem vorgelegten Jahresabschluss zum 31.12.2008 zu entnehmen, dass die Kapitalrücklage von 105.000 EUR (31.12.2007) auf 5.792.967,11 EUR (31.12.2008) anwuchs und diese Erhöhung lt. Anhang wohl maßgeblich auf der Einlage von Wertpapieren beruhen soll. Ausgehend von diesen Angaben ist nach den Gesamtumständen des Verfahrens ein Ansatz des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2008 mit 0 EUR zwar offensichtlich unzutreffend. Die Einlage von Wertpapieren im Streitjahr 2008 wird vom Finanzamt nicht bestritten. Auch sind keine Anhaltspunkte erkennbar, die auf eine Wertlosigkeit der Wertpapiere im Einlagezeitpunkt hindeuten.

53
Dennoch liegt hierin keine offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 AO, da es sich dabei nicht um eine einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliche mechanische Unrichtigkeit handelt. Dies gilt unabhängig davon, ob der zuständige Bearbeiter die Angaben im Anhang - was nach den Umständen des Streitfalls unwahrscheinlich erscheint - zur Kenntnis genommen hatte. Sollte dem Bearbeiter bekannt gewesen sein, dass im Streitjahr 2008 Wertpapiere in die Klägerin eingelegt wurden, wären weitere Sachverhaltsermittlungen angezeigt gewesen, da keine konkreten Angaben über Art und Anzahl der eingelegten Wertpapiere im Zeitpunkt des Erlasses des streitgegenständlichen Feststellungsbescheids zum 31.12.2008 vom 5. August 2010 vorlagen. Der zuständige Sachbearbeiter wäre deshalb verpflichtet gewesen, den Sachverhalt weiter aufzuklären, um den Einlagewert zum Einlagezeitpunkt zu ermitteln. Diese unterlassene Sachverhaltsermittlung schließt aber eine Änderung nach § 129 AO aus (BFH-Urteil vom 10. März 2020 - IX R 29/18, BFHE 268, 407, BStBl II 2020, 698). Anhaltspunkte, dass der zuständige Sachbearbeiter von der Richtigkeit des Einlagewertes ausging und lediglich die datenmäßige Erfassung der Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos im Berechnungsprogramm versäumte, liegen nicht vor. Hierfür wären zumindest Vermerke in den Akten erforderlich, die nicht vorliegen.

54
Sollte der zuständige Sachbearbeiter - wofür vieles spricht - die Angaben zur Wertpapiereinlage im Anhang nicht zur Kenntnis genommen haben, sondern allein aufgrund der fehlenden Abgabe einer Feststellungserklärung nach § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG davon ausgegangen sein, dass im Streitjahr 2008 keine Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos stattgefunden habe, rechtfertigt dies ebenfalls keine Korrektur nach § 129 AO. Zwar schließt eine Nichtberücksichtigung einer Tatsache die Anwendbarkeit des § 129 AO nicht aus, wenn diese ihren Grund in einer bloßen Unachtsamkeit hat und die Unrichtigkeit offen zutage tritt. Lediglich eine bewusste Nichtberücksichtigung von Teilen der vorliegenden Besteuerungsgrundlagen stellt keinen mechanischen Fehler dar, da auch Fehler bei der Erfassung des feststehenden Sachverhalts (Nichtbeachtung feststehender Tatsachen; Annahme eines in Wirklichkeit nicht gegebenen Sachverhalts) eine Berichtigung nach § 129 AO ausschließen (BFH-Urteil vom 10. März 2020 - IX R 29/18, BFHE 268, 407, BStBl II 2020, 69). Da vorliegend die in den Akten enthaltenen Informationen über die Wertpapieranlage zu weiteren Sachverhaltsermittlungen veranlasst hätten, reicht eine unachtsame Bearbeitung des Steuerfalls nicht aus, die Korrekturnorm zu erfüllen, da es aus diesem Grund an einer rein mechanischen Unrichtigkeit fehlt. Anhaltspunkte dafür, dass der zuständige Bearbeiter bei Berücksichtigung der Angaben im Anhang die Einlage der Wertpapiere ohne weitere Prüfung des Einlagewertes sowie des Einlagezeitpunkts als Zugang auf dem steuerlichen Einlagekonto berücksichtigt hätte, liegen nicht vor.

55
3.4. Auch die Voraussetzungen zur Änderung des streitgegenständlichen Feststellungsbescheids zum 31.12.2006/2007/2008 nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sind nicht erfüllt.

56
3.4.1. Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich 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. Die Vorschrift gilt auch für Feststellungsbescheide wie die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO).

57
Als grobes Verschulden hat der Steuerpflichtige Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu vertreten. Grobe Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt hat (BFH-Urteil vom 28. April 2020 - VI R 24/17, BFH/NV 2020, 1249).

58
Grob fahrlässiges Handeln ist dann gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger seiner Erklärungspflicht nur unzureichend nachkommt, indem er unvollständige Steuererklärungen abgibt, bzw. seiner Erklärungspflicht überhaupt nicht nachkommt (BFH, Urteil vom 16. September 2004 - IV R 62/02, BFHE 207, 269, BStBl II 2005, 75). Beruht die unvollständige Steuererklärung auf einem Rechtsirrtum wegen mangelnder Kenntnis steuerrechtlicher Vorschriften, ist dies dem Steuerpflichtigen in der Regel nicht als grobes Verschulden anzulasten. Auf einen die grobe Fahrlässigkeit ausschließenden, entschuldbaren Rechtsirrtum kann sich der Steuerpflichtige - auch wenn ihm steuerrechtliche Kenntnisse fehlen - andererseits nicht berufen, wenn er eine im Steuererklärungsformular ausdrücklich gestellte, auf einen bestimmten Vorgang bezogene und für ihn verständliche Frage bewusst nicht beantwortet. Dies gilt auch dann, wenn er infolge eines Rechtsirrtums der Ansicht ist, die unterlassenen Angaben hätten in seinem Einzelfall keine Auswirkung (BFH-Urteile vom 23. Oktober 2002 - III R 32/00, BFH/NV 2003, 441; vom 28. April 2020 - VI R 24/17, BFH/NV 2020, 1249).

59
Der Steuerpflichtige muss sich das Verschuldens solcher Personen zurechnen lassen, denen er die Erledigung seiner steuerlichen Pflichten gegenüber dem Finanzamt, insbesondere die Anfertigung und Abgabe der Steuererklärung (§§ 150, 152 AO) überträgt (BFH-Urteil vom 17.November 2005 - III R 44/04, BFHE 211, 401, BStBl II 2006, 412, Rn. 24). Insbesondere muss er sich das Verschulden seines gesetzlichen Vertreters und seiner Arbeitnehmer (Sachbearbeiter, Buchhalter) zurechnen lassen (BFH-Urteile vom 17. November 2005 - III R 44/04, BFHE 211, 401, BStBl II 2006, 412; vom 7. März 1986 III R 66/82, BFH/NV 1987, 9; vom 17. September 1987 III R 124/82, BFH/NV 1988, 266). Der Steuerpflichtige hat auch ein Verschulden seines steuerlichen Beraters, dessen er sich zur Ausarbeitung der Steuererklärung bedient, bei der Anfertigung der Steuererklärung zu vertreten. Dabei sind an einen steuerlichen Berater, erhöhte Anforderungen hinsichtlich der von ihm zu erwartenden Sorgfalt zu stellen. Insbesondere ist ein steuerlicher Berater verpflichtet, den für die Abgabe einer vollständigen Steuererklärung maßgeblichen Sachverhalt zu ermitteln (BFH-Urteil in BFHE 241, 226, BStBl II 2016, 512, Rz 29). Er darf dabei die Angaben seines Mandanten nicht ungeprüft übernehmen, sondern muss sie überprüfen und bei Unklarheiten gegebenenfalls nachfragen (ständige Rechtsprechung zuletzt BFH-Urteil vom 28. April 2020 - VI R 24/17, BFH/NV 2020, 1249).

60
3.4.2. Ausgehend von diesen Grundsätzen kommt vorliegend auch eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht in Betracht.

61
3.4.2.1. Dabei ist hinsichtlich der beiden Zahlungen in die Kapitalrücklage über 25.000 EUR in den Jahren 2006 und 2007, für die sich Belege in den Akten finden, bereits fraglich, ob insoweit nachträglich (entscheidungserhebliche) Tatsachen i.S.d § 173 Abs. 1 AO bekannt wurden, da diese Belege bereits bei Erlass der streitgegenständlichen Feststellungsbescheide vorlagen. Soweit auch die näheren Umstände der Zahlungen durch den Gesellschafter an die Klägerin als entscheidungserheblich anzusehen sind, wäre das nachträgliche Bekanntwerden dieser Umstände aber auf ein grob schuldhaftes Verhalten der Klägerin zurückzuführen.

62
Dabei kann offenbleiben, ob ein grobes Verschulden hinsichtlich des Bekanntwerdens weiterer Einzelumstände dieser Einzahlungen (konkreter Zeitpunkt und Art) bereits aus der unterlassenen Abgabe von Feststellungserklärungen gefolgert werden könnte. Denn auch bei Abgabe dieser Erklärungen ist davon auszugehen, dass lediglich die Höhe der Einzahlungen in die Kapitalrücklage erklärt worden wäre. Die Feststellung der näheren Umstände zu diesen Einzahlungen sowie ihres Nachweises wären

weitergehenden Ermittlungen des Finanzamts vorbehalten geblieben, so dass eine fehlende Mitteilung dieser Umstände bzw. ein unterlassener Nachweis wohl erst nach einer konkreten Rückfrage bzw. Anforderung des Finanzamts als grob schuldhaftes Verhalten qualifiziert werden könnte.

63
Ein grobes Verschulden der Klägerin ist im Streitfall aber deshalb gegeben, da gegen die bestandskräftig gewordenen Feststellungsbescheide nach § 27 Abs. 2 KStG nicht innerhalb der Einspruchsfrist Einspruch eingelegt wurde. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist bei der Prüfung, ob dem Steuerpflichtigen der Vorwurf eines grob schuldhaften Verhaltens am nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen und Beweismitteln zu machen ist, nicht nur der Zeitraum bis zum Erlass des zu ändernden Bescheids, sondern auch der Zeitraum bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft einzubeziehen (BFH-Urteile vom 10. Dezember 2013 VIII R 10/11, BFH/NV 2014, 820; vom 25.11.1983 VI R 8/82, BFHE 140, 18, BStBl II 1984, 256). Da vorliegend Feststellungsbescheide auf den 31.12.2006 und 2007 ergingen, die das steuerliche Einlagekonto mit 0 EUR feststellten, bestand für den Geschäftsführer bzw. die intern eingesetzte qualifizierte Bearbeiterin (Diplom-Kauffrau), deren Verschulden der Klägerin zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 17. November 2005 - III R 44/04, BFHE 211, 401, BStBl II 2006, 412), Veranlassung, die Richtigkeit und ggfs. den Anlass der Feststellungen zu überprüfen. Spätestens in diesem Zeitpunkt konnte die Relevanz der Zahlungen in die Kapitalrücklage in den Jahren 2006 und 2007 erkannt werden. Da eine solche Überprüfung der Feststellungsbescheide nicht erfolgte, ist hierin ein grobes Verschulden am verspäteten Bekanntwerden entscheidungserheblicher Umstände i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu sehen.

64
3.4.2.2. Auch hinsichtlich der weiteren, in den Akten nicht dokumentierten Einlage i.H.v. 25.000 EUR im Streitjahr 2007 sowie der Einlage von Wertpapieren im Streitjahr 2008 ist ein grobes Verschulden der Klägerin am nachträglichen Bekanntwerden entscheidungserheblicher Umstände gegeben.

65
Zwar wurde im bisherigen Verlauf des Verfahrens zwischen den Beteiligten noch nicht thematisiert, ob die Einlage der Wertpapiere zutreffend durch die Klägerin mit 5.687.967 EUR bewertet wird, da das Finanzamt eine Berücksichtigung der Einlage bereits dem Grunde nach aus verfahrensrechtlichen Gründen verweigert. Umstände, die diesen Wertansatz bestätigen würden bzw. einen anderen Wertansatz belegen, wären aber - ebenso wie der Nachweis der undokumentierte Einzahlung von 25.000 EUR im Streitjahr 2007 - als nachträglich bekannt gewordene Umstände i.S.d. § 173 Abs. 1 AO zu bewerten, die unter § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO fallen, da sie - bei entsprechender Anwendung der Norm auf Feststellungen nach § 27 Abs. 2 KStG (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO) - als steuermindernd zu qualifizieren wären. Denn die Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos kann in der Zukunft zu nichtsteuerbaren Bezügen beim Anteilseigner führen. Insoweit wäre bei nachträglichem Bekanntwerden entscheidungserheblicher Umstände der Anwendungsbereich des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO eröffnet.

66
Soweit jedoch unterlassen wurde, die gesetzlich vorgesehenen Feststellungserklärungen nach § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG abzugeben, liegt hierin ein der Klägerin zurechenbares grob schuldhaftes Verhalten i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO vor, welches für das nachträgliche Bekanntwerden der undokumentierte Einzahlung in 2007 sowie der näheren Umstände der Wertpapiereinlage in 2008 ursächlich ist.

67
Nach den Angaben der Klägerin war allein der im Jahr 1928 geborene Gesellschafter KS als Geschäftsführer für die steuerlichen Angelegenheiten der Klägerin im Zusammenhang mit den Streitjahren zuständig. Da KS aufgrund seines beruflichen Werdegangs über keine besondere juristische bzw. betriebswirtschaftliche Qualifikation verfügt, war er als Geschäftsführer verpflichtet, sich fachkundige Unterstützung zur Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen der Klägerin zu besorgen. Dieser Verpflichtung ist er zwar insoweit nachgekommen, als er - nach seinem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung - eine qualifizierte Person (Diplom-Kauffrau) zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten für die Klägerin zuzog. Soweit diese es jedoch trotz Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos unterließ, Feststellungserklärungen zu erstellen, liegt hierin ein der Klägerin zuzurechnendes grobes Verschulden vor (vgl. BFH-Urteil vom 17. November 2005 - III R 44/04, BFHE 211, 401, BStBl II 2006, 412). Da die Verpflichtung zur Abgabe einer solchen Feststellungserklärung im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung in den Streitjahren schon seit mehreren Jahren bestand (seit 2001; vgl. § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG i.d.F.d. Steuersenkungsgesetz -

StSenkG - vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433), ist der Vorwurf eines grob schuldhaften Verhaltens durch die eingesetzte qualifizierte Bearbeiterin berechtigt. Denn ausgehend von ihrer fachlichen Qualifikation wäre sie verpflichtet gewesen, sich zumindest über die im Rahmen der Ertragsbesteuerung der Klägerin abzugebenden Steuererklärungen umfassend zu informieren.

68
Soweit Umstände zu der in den Akten nicht dokumentierten Einzahlung von 25.000 EUR in 2007 bzw. Einzelheiten zur Wertpapiereinlage in 2008 nachträglich bekannt werden, beruht dies auf dieser der Klägerin zurechenbaren grob schuldhaften Nichtabgabe der Feststellungserklärungen nach § 27 Abs. 2 KStG. Die nicht ausdrücklich mitgeteilte Einlage i.H.v. 25.000 EUR in 2007 war aus den bei Erlass des Feststellungsbescheids vorliegenden Unterlagen als Zugang auf dem steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG zum 31.12.2007 nicht erkennbar. Denn hierzu wurde - im Gegensatz zu den anderen Einlagen über 25.000 EUR in 2006 und 2007 - kein Schreiben an das Finanzamt vorab übermittelt. Aus der Erhöhung der Kapitalrücklage zum 31.12.2007 um 50.000 EUR gegenüber dem Vorjahr konnte nicht zwangsläufig geschlossen werden, dass neben der dokumentierten Einzahlung eine weitere i.H.v. 25.000 EUR vorliegen könnte. Durch die pflichtgemäße Abgabe der Feststellungserklärung nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2007 hätte diese weitere Einzahlung dem Finanzamt rechtzeitig zur Kenntnis gebracht werden können.

69
Nach Auffassung des Gerichts ist auch hinsichtlich der Wertpapiereinlage im Streitjahr 2008 die pflichtwidrige Nichtabgabe der Feststellungserklärung für das verspätete Bekanntwerden der Umstände, die die Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos belegen, ursächlich. Insoweit konnte zwar aus dem Anhang zum Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2008 eine Wertpapiereinlage entnommen werden. Nicht erkennbar war, ob die Erhöhung der Kapitalrücklage zum 31.12.2008 allein auf dieser Wertpapiereinlage beruhte, da weder Art, Zeitpunkt und Einlagewert genannt wurde. Die Angabe des Werts der Wertpapiere zum 31.12.2008 lässt hieraus keine Rückschlüsse zu. So war nach den vorliegenden Akten bei Erlass des streitgegenständlichen Feststellungsbescheids zum 31.12.2008 nicht erkennbar, ob die Differenz zwischen der Erhöhung der Kapitalrücklage zum 31.12.2008 gegenüber dem Vorjahr (5.687.967 EUR) und dem Wert der Wertpapiere zum 31.12.2008 (5.539,550,06 EUR) auf anderweitigen Zuführungen zur Kapitalrücklage oder auf Abschreibungen auf die eingelegten Wertpapiere beruhte. Diese Unklarheiten hätten durch die pflichtgemäße Abgabe einer Feststellungserklärung vermieden werden können.

70
Insoweit ist unerheblich, ob das Finanzamt insoweit gegen Aufklärungspflichten (§ 88 AO) verstieß, als es trotz der Angaben im Jahresabschluss für 2008 keine weiteren Ermittlungen zu den Umständen der Wertpapiereinlage anstellte. Denn ein grobes Verschulden der Klägerin wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass das Finanzamt seine Aufklärungspflichten nicht beachtet (vgl. BFH-Urteile vom 30. Oktober 1986 - III R 163/82 -, BFHE 148, 208, BStBl II 1987, 161; vom 05. Dezember 1990 - I R 21/88, BFH/NV 1991, 785).

71
Gleichzeitig liegt auch insoweit ein grob schuldhaftes Verhalten der Klägerin vor, als gegen die ergangenen Feststellungsbescheide auf den 31.12.2007 und 2008 innerhalb der Einspruchsfrist kein Rechtsbehelf eingelegt wurde (vgl. unter II. 3.4.2.1.; BFH-Urteile vom 10.12.2013 VIII R 10/11, BFH/NV 2014, 820; vom 25.11.1983 VI R 8/82, BFHE 140, 18, BStBl II 1984, 256).

72
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) sind im Streitfall nicht gegeben.