

Urteil vom 16. September 2015, IX R 37/14

Keine Berichtigung nach § 129 AO bei Übernahme "vermeintlicher" mechanischer Fehler des Steuerpflichtigen

BFH IX. Senat

AO § 129

vorgehend FG München, 03. Juni 2014, Az: 1 K 1333/12

Leitsätze

1. Fehler bei der Auslegung oder (Nicht-)Anwendung einer Rechtsnorm schließen die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit und damit die Anwendung des § 129 AO aus.
2. § 129 AO ermöglicht auch dann nicht die Berichtigung "vermeintlicher" mechanischer Fehler des Steuerpflichtigen, welche tatsächlich auf der unzutreffenden Anwendung einer Rechtsnorm beruhen, wenn sie aus der Sicht der den Fehler übernehmenden Finanzbehörde als offenbare Unrichtigkeiten erscheinen mögen.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 4. Juni 2014 1 K 1333/12 sowie die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 28. März 2012 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid des Beklagten vom 4. März 2011 wird mit der Maßgabe geändert, dass die nach § 129 der Abgabenordnung vorgenommene Berichtigung hinsichtlich der Einkünfte aus Stillhaltergeschäften unterbleibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der verheiratete Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde im Streitjahr 2005 getrennt zur Einkommensteuer veranlagt. Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berechtigt war, den aufgrund der Einkommensteuererklärung des Klägers bestandskräftig ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 22. August 2007 nach § 129 der Abgabenordnung (AO) zu berichtigen.
- 2 Der Kläger erzielte im Streitjahr u.a. Einkünfte aus Stillhaltergeschäften, deren Höhe von dem mit der Abwicklung der Geschäfte beauftragten Bankinstitut ermittelt und deren Umfang in einer sechsseitigen Einzelumsatzaufstellung dargestellt wurde. Der Einzelumsatzaufstellung hat das Bankinstitut eine mit "Zusammenfassung nach § 22 EStG (Stillhaltergeschäfte)" überschriebene Übersicht vorangestellt, in der die Einnahmen den Werbungskosten gegenübergestellt sind und das steuerliche Ergebnis errechnet wurde.
- 3 Der mit der Erstellung der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beauftragte steuerliche Berater des Klägers ordnete die --nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden-- Einkünfte aus Stillhaltergeschäften in Höhe von 41.295 € den Einkünften aus "privaten Veräußerungsgeschäften" i.S. der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) zu. Er berücksichtigte diese --nach Saldierung mit weiteren Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von ./ 186 €, die ebenfalls nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterlagen-- in Höhe von 41.109 € unter Kennziffer 116 auf der Rückseite der "Anlage SO", welche an dieser Stelle im Feld "Private Veräußerungsgeschäfte - Andere Wirtschaftsgüter" Eintragungen für nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende "Gewinne/Verluste aus weiteren Veräußerungen von anderen

Wirtschaftsgütern" des Steuerpflichtigen vorsieht. Dementsprechend nahm der steuerliche Berater auf der Vorderseite der "Anlage SO" im Feld "Leistungen", in dem Steuerpflichtige aufgefordert werden, "Einnahmen aus Stillhaltergeschäften im Optionshandel" einzutragen, keine Eintragungen vor.

- 4** Dem vom steuerlichen Berater des Klägers insoweit unter Kennziffer 116 angegebenen (saldierten) Betrag in Höhe von 41.109 € wurde maschinenschriftlich der Vermerk "s. Ergänzung zur Anlage SO" hinzugefügt. Die insoweit in Bezug genommene, vom steuerlichen Berater des Klägers erstellte und der Einkommensteuererklärung des Klägers beigefügte "Ergänzungsliste zur Anlage SO" ist mit "private Veräußerungsgeschäfte - Weitere Veräußerungen Andere Wirtschaftsgüter" überschrieben. In der Liste sind sechs Geschäfte benannt und hinsichtlich Zeitpunkt von Anschaffung und Veräußerung, Veräußerungspreis und Anschaffungskosten erläutert; zudem findet sich der Hinweis, ob Gewinne bzw. Verluste dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen oder nicht. Aus dem Saldo der ersten fünf privaten Veräußerungsgeschäfte (§§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG) errechnet sich ein Verlust in Höhe von ./. 186 €. Das letzte Geschäft auf dieser Liste ist wie folgt bezeichnet:
"Anderes Wirtschaftsgut: Stillhaltergeschäft lt. Zusammenf. (.Bankinstitut..) 23.5.06,
Zeitpunkt der Anschaffung 01.01.2005
Zeitpunkt der Veräußerung 31.12.2005
Nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegend
[...]
Gewinn/Verlust 41.295 EUR".
Als Beleg zu diesem Geschäft hat der Kläger die sechsseitige Einzelumsatzaufstellung seines Bankinstituts einschließlich der vorangestellten "Zusammenfassung nach § 22 EStG (Stillhaltergeschäfte)" seiner Einkommensteuererklärung beigefügt.
- 5** Nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindenden Feststellungen des Finanzgerichts (FG) hat der steuerliche Berater des Klägers eingehende rechtliche Überlegungen zur steuerrechtlichen Behandlung der Stillhaltergeschäfte, welche zum Zeitpunkt der Erstellung der Einkommensteuererklärung rechtlich umstritten und nicht höchstrichterlich geklärt war, angestellt; erst aufgrund dieser rechtlichen Wertung ist er zu einer Zuordnung der Stillhaltergeschäfte zu den "privaten Veräußerungsgeschäften" und mithin zu einer Berücksichtigung unter Kennziffer 116 der "Anlage SO" gelangt.
- 6** Nachdem der Kläger auf Anfrage des FA weitere Erläuterungen zu den in seiner Steuererklärung angegebenen Kapitaleinkünften nachgereicht hatte, hakte die Sachbearbeiterin des FA den unter Kennziffer 116 in der Steuererklärung eingetragenen Betrag in Höhe von 41.109 € ab und nahm im Feld "Private Veräußerungsgeschäfte - Andere Wirtschaftsgüter" auf der Rückseite der "Anlage SO" mit brauner Farbe folgende Eintragung vor: "≠ HEV ./. 187 lt. Ergänzungsliste". Durch das Belassen der Einkünfte aus dem Stillhaltergeschäft in dem unter Kennziffer 116 eingetragenen Gesamtbetrag wurden die insoweit erzielten Einkünfte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 2, 4 EStG) im dort angesetzten Gesamtbetrag von 40.759 € berücksichtigt und kamen dadurch mit einem Verlustvortrag aus Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften in gleicher Höhe zur Verrechnung. Im Falle einer Eintragung des Stillhaltergeschäftes im Feld "Leistungen" auf der Vorderseite der "Anlage SO", in dem "Einnahmen aus Stillhaltergeschäften im Optionshandel" unter der Kennziffer 164 und hierdurch angefallene Werbungskosten unter der Kennziffer 176 anzugeben sind, wäre es zu einer Berücksichtigung als sonstige Leistung (§ 22 Nr. 3 EStG) gekommen, ohne dass hierauf Verlustvorträge verrechnet worden wären. Der unter Maßgabe dieser Besteuerungsgrundlagen erlassene Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 22. August 2007 wurde bestandskräftig.
- 7** Im Anschluss an eine beim Kläger durchgeführte Außenprüfung erließ das FA unter dem 4. März 2011 einen nach § 129 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem --neben nicht weiter streitigen Änderungen-- die Einkünfte aus den Stillhaltergeschäften nunmehr bei den Einkünften aus Leistungen i.S. des § 22 Nr. 3 EStG in Höhe von 45.488 € berücksichtigt wurden. Gegen die geänderte Zuordnung der Stillhaltergeschäfte wandte sich der Kläger mit seinem Einspruch; dieser blieb ohne Erfolg.
- 8** Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Es vertrat die Auffassung, dass der maßgebliche Einkommensteuerbescheid zu Recht nach § 129 AO geändert worden sei; denn die genannte Vorschrift sei auch dann anwendbar, wenn das FA --wie im Streitfall-- offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernehme. Zwar habe der steuerliche Berater bei der Zuordnung der Stillhaltergeschäfte zu den privaten Veräußerungsgeschäften zweifelsfrei rechtliche Überlegungen angestellt. Für einen objektiven Dritten habe sich diese Zuordnung indes --unter Berücksichtigung der weiteren Umstände der Erklärungsabgabe-- als mechanisches

Versehen dargestellt, welches dem Kläger bei Erstellung seiner Einkommensteuererklärung unterlaufen sei. Diese lediglich als mechanisches Versehen erscheinende Zuordnung habe das FA bei Erlass des Einkommensteuerbescheides übernommen, ohne selbst rechtliche Überlegungen anzustellen.

- 9 Mit seiner Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er vertritt die Auffassung, dass ihm bzw. seinem steuerlichen Berater bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr kein nach § 129 AO berichtigungsfähiger Schreibfehler, Rechenfehler und auch keine ähnliche offenbare Unrichtigkeit unterlaufen sei; vielmehr liege der Fehler in einer unzutreffenden Einordnung des Stillhaltergeschäftes als "privates Veräußerungsgeschäft", welche aufgrund tiefgehender rechtlicher Überlegungen unzutreffend vorgenommen worden sei. Ein solcher Rechtsfehler des Steuerpflichtigen sei auch dann nicht nach § 129 AO zu berichtigen, wenn er vom FA übernommen worden sei. Entgegen der Auffassung des FG habe aber auch das FA rechtliche Überlegungen angestellt und nicht lediglich "mechanisch" gehandelt.
- 10 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil des FG vom 4. Juni 2014 1 K 1333/12 aufzuheben und den geänderten Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 4. März 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. März 2012 dahin zu ändern, dass die nach § 129 AO vorgenommene berichtigte Zuordnung der Einkünfte aus Stillhaltergeschäftes zu den sonstigen Einkünften i.S. des § 22 Nr. 3 EStG unterbleibt.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Im Streitfall sei zwar davon auszugehen, dass weder dem Kläger noch dem FA ein mechanischer Fehler unterlaufen sei. Vielmehr sei dem Kläger durch die Zuordnung der Stillhaltergeschäftes zu den "privaten Veräußerungsgeschäften" i.S. des § 23 EStG ein rechtlicher Fehler unterlaufen. Allerdings habe sich aus dem Akteninhalt bei objektiver Betrachtung ein mechanisches Versehen ergeben, welches in Wahrheit nicht vorgelegen habe. Das FG sei zutreffend davon ausgegangen, dass auch ein "vermeintliches", nur aus Empfängersicht als solches erscheinendes Versehen nach § 129 AO berichtigungsfähig sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der bestandskräftige Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 22. August 2007 nach § 129 AO berichtigt werden konnte.
- 14 1. Nach § 129 AO können Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigt werden.
- 15 a) Offenbare Unrichtigkeiten in diesem Sinne sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit aus. § 129 AO ist ferner dann 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.
- 16 b) Da die Unrichtigkeit nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist § 129 AO --jenseits seines Wortlauts-- nach ständiger Rechtsprechung auch dann anwendbar, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Juni 2007 IX R 2/07, BFH/NV 2007, 2056; vom 17. Juni 2004 IV R 9/02, BFH/NV 2004, 1505, und vom 3. Juni 1987 X R 61/81, BFH/NV 1988, 342, jeweils m.w.N.). Unrichtigkeiten auf der Seite des Steuerpflichtigen sind offenbar, wenn sie sich ohne weiteres aus der Steuererklärung des Steuerpflichtigen, deren Anlagen sowie den in den Akten befindlichen Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr ergeben (BFH-Urteil vom 27. Mai 2009 X R 47/08, BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946).
- 17 c) Vor diesem gesetzlichen Hintergrund ermöglicht § 129 AO dem Grunde nach die Berichtigung offenerer

Unrichtigkeiten, die der Finanzbehörde beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen. Die Vorschrift gilt dagegen nicht für Versehen des Steuerpflichtigen oder eines anderen Beteiligten, es sei denn, ein solches Versehen wird von der Finanzbehörde als eigenes in den Verwaltungsakt übernommen (s. etwa Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 129 AO Rz 14 mit zahlreichen Nachweisen zur höchstrichterlichen Rechtsprechung). Bereits die von der Rechtsprechung anerkannte Berücksichtigung derartiger "Übernahmefehler" geht über den Wortlaut der Norm hinaus; eine noch weiter gehende Berichtigung "vermeintlicher" mechanischer Fehler, welche als solche gar nicht von § 129 AO erfasst sind, sondern lediglich aus Empfängersicht als offenbare Unrichtigkeiten erscheinen mögen, ist weder vom Wortlaut noch vom Zweck der Regelung des § 129 AO gedeckt.

- 18** 2. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben, weil es diesen Grundsätzen nicht entspricht.
- 19** a) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass dem Kläger kein Fehler i.S. des § 129 AO unterlaufen ist. Vielmehr hat das FG --für den Senat bindend-- festgestellt, dass der steuerliche Berater des Klägers im Rahmen der Zuordnung der Stillhaltergeschäfte zu den "privaten Veräußerungsgeschäften" i.S. des § 23 EStG umfangreiche rechtliche Erwägungen angestellt hat, als er die Zuordnungsfrage intern mit der Sachbearbeiterin, welche in der Steuerkanzlei für die Erstellung der Einkommensteuererklärung verantwortlich war, erörtert hat. Vor diesem Hintergrund fehlt es im Streitfall an offenbar fehlerhaften Angaben des Steuerpflichtigen, welche das FA als eigene (mechanische) Fehler hätte übernehmen können; denn Fehler bei der Auslegung oder (Nicht-)Anwendung einer Rechtsnorm schließen die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit und damit die Anwendung des § 129 AO aus.
- 20** b) Die Beteiligten des Revisionsverfahrens gehen im Übrigen davon aus, dass auch der Veranlagungssachbearbeiterin des FA bei der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung des Klägers gerade kein "mechanisches" Versehen unterlaufen ist. Dies entspricht auch der Aktenlage; denn den Prüfvermerken der Sachbearbeiterin ist zweifelsfrei zu entnehmen, dass sie den unter Kennziffer 116 vom Kläger eingetragenen Betrag in Höhe von 41.109 € durch Saldierung der Gewinne und Verluste, welche der Kläger in der seiner Einkommensteuererklärung beigefügten "Ergänzungsliste zur Anlage SO" aufgeführt hat, nachvollzogen hat. Da eine solche Saldierung nur dann in Betracht kommt, wenn die saldierten Geschäftsvorfälle das gleiche steuerrechtliche Schicksal teilen, kann nicht ernsthaft die Möglichkeit in Abrede gestellt werden, dass die Sachbearbeiterin in diesem Zusammenhang einem sachverhalts- oder rechtsfolgenbezogenen Denkfehler unterlegen ist.
- 21** 3. Die Sache ist spruchreif. Das angefochtene Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage stattzugeben.
- 22** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de