

Urteil vom 17. Mai 2017, X R 45/16

Bescheidkorrektur bei Nichtberücksichtigung einer Umsatzsteuervorauszahlung als Betriebsausgabe im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit

ECLI:DE:BFH:2017:U.170517.XR45.16.0

BFH X. Senat

AO § 129, AO § 173 Abs 1 Nr 2, AO § 174 Abs 3, EStG § 11 Abs 2 S 2, UStG § 18 Abs 4 S 1, EStG VZ 2012 , UStG VZ 2012
vorgehend FG Düsseldorf, 19. Juli 2016, Az: 7 K 750/16 E

Leitsätze

1. NV: Die Nichtbeachtung des Abflussprinzips (§ 11 Abs. 2 Satz 2 EStG) durch den steuerlichen Berater stellt einen Beratungsfehler dar und begründet daher regelmäßig ein --dem Mandanten zurechenbares-- "grobes Verschulden" i.S. von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO .
2. NV: Das Tatbestandsmerkmal "Annahme" in § 174 Abs. 3 AO setzt einen kognitiven Prozess bei dem tätig gewordenen Finanzamtsmitarbeiter voraus. Die rein mechanische Übernahme von Erklärungsfehlern des Steuerpflichtigen bzw. seines Beraters genügt insoweit nicht .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 20. Juli 2016 7 K 750/16 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger erzielte im Streitjahr 2012 als Handelsvertreter gewerbliche Einkünfte. Den Gewinn seines Einzelunternehmens ermittelte er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).
- 2 Der Kläger beglich die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2012 --nach Fristverlängerung gemäß § 46 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung-- am 8. Januar 2013. In der vom damaligen Steuerberater der Kläger angefertigten und elektronisch an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) übermittelten Einnahmen-Überschuss-Rechnung für 2012 war diese Vorauszahlung in dem in Zeile 45 angegebenen Gesamtbetrag der an das FA geleisteten Umsatzsteuerzahlungen nicht enthalten. Die darauf beruhende Einkommensteuerfestsetzung 2012 wurde --nach vorherigen anderweitigen Korrekturen-- bestandskräftig.
- 3 Die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2012 machten die Kläger im Folgejahr 2013 als Betriebsausgabe geltend. Diesen Ansatz revidierten sie im weiteren Verlauf des Festsetzungsverfahrens des Jahres 2013 von sich aus zugunsten der Umsatzsteuervorauszahlung für November 2013. Im Zuge dessen beantragten sie, die Umsatzsteuerzahllast für November 2012 als gewinnmindernde Betriebsausgabe im Jahr 2012 anzusetzen.
- 4 Diesen Antrag lehnte das FA mit der Begründung ab, verfahrensrechtlich sei keine Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids 2012 mehr möglich. Insbesondere griffen § 173 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) und § 174 Abs. 3 AO nicht ein.
- 5 Der dagegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos.

- 6** Im Klageverfahren wiederholten und vertieften die Kläger ihr Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren, wonach im Streitfall die Voraussetzungen von § 174 Abs. 3 AO und § 129 AO vorlägen. Sie trugen u.a. vor, der Nichtberücksichtigung der Umsatzsteuervorauszahlung für November 2012 habe die unrichtige Annahme zu Grunde gelegen, der Betriebsausgabenabzug werde im Einkommensteuerbescheid 2013 berücksichtigt; ihrerseits sei eine versehentliche Zuordnung zum Veranlagungszeitraum 2013 vorgenommen worden, wobei § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht beachtet worden sei. Dieser rechtlichen Falschbeurteilung sei das FA gefolgt.
- 7** Nach zwischenzeitlich durchgeführter Akteneinsicht habe sich für die Kläger aus einer in der Einkommensteuerakte enthaltenen Prüfberechnung ein farblich markierter "Risiko-Hinweis" ergeben, wonach eine maschinelle Überprüfung der Eingaben zur gezahlten/erstatteten Umsatzsteuer nicht möglich gewesen sei. Diese Farbmarkierung lasse auf eine Überprüfung des Hinweises durch das FA schließen, was dessen Vortrag widerspreche, es habe die Gesamtbetragsangabe zu den Umsatzsteuervorauszahlungen des Streitjahres ohne weitere Prüfung übernommen.
- 8** Hinsichtlich der Möglichkeit einer Bescheidsberichtigung nach § 129 AO verwiesen sie u.a. auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. August 2013 VIII R 9/11 (BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439). Der Streitfall sei gleichgelagert.
- 9** Die Klage hatte keinen Erfolg.
- 10** Das Finanzgericht (FG) erkannte, eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheids 2012 gemäß § 129 AO komme nicht Betracht, weil nicht zu seiner Gewissheit feststehe, dass der in Streit stehende unterbliebene Betriebsausgabenabzug auf einem mechanischen Fehler des Steuerberaters der Kläger beruhe. Ein Fehler bei der Sachverhaltsermittlung (Feststellung des Zeitpunkts des Abflusses der Vorauszahlung) könne nicht ausgeschlossen werden.
- 11** Auch die Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 AO lägen nicht vor. Es sei nicht ersichtlich, dass das FA die Vorauszahlung für November 2012 gerade deshalb nicht im Jahr 2012 angesetzt habe, weil sie im Jahr 2013 berücksichtigt werden sollte. Dem FA sei im Zeitpunkt des Erlasses des Einkommensteuerbescheids 2012 nicht bekannt gewesen, dass die Vorauszahlung nicht als Betriebsausgabe in diesem Jahr angesetzt worden sei. Ob es dies möglicherweise hätte erkennen können, sei nach dem Wortlaut der Vorschrift unerheblich. In der Folge habe das FA mangels Kenntnis dieses Sachverhalts die diesbezügliche Fehlvorstellung der Kläger auch nicht als eigene übernehmen können. Aus dem Risiko-Hinweis ergebe sich nichts Abweichendes. Zum einen sei nicht erkennbar, ob und in welchem Umfang tatsächlich eine Prüfung der einzelnen Umsatzsteuervorauszahlungen stattgefunden habe. Zum anderen sei dies rechtlich nicht relevant, weil § 174 Abs. 3 AO kein Verschulden voraussetze.
- 12** Zuletzt könne der Einkommensteuerbescheid auch nicht gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden, weil der von den Klägern mit der Erstellung der Steuererklärung für 2012 beauftragte Steuerberater in jedem Fall grob fahrlässig gehandelt habe. Dieser hätte die erforderlichen Angaben zur zeitlichen Zuordnung der streitgegenständlichen Vorauszahlung abfragen bzw. die entsprechenden Kontoauszüge daraufhin überprüfen müssen. Es sei weder vorgetragen worden noch sonst ersichtlich, dass er dies getan habe. Gesetzt den Fall, ihm sei der Zahlungszeitpunkt gleichwohl bekannt gewesen, habe er § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG missachtet, mit der Folge, dass ihm aus diesem Grund ein grobes Verschulden anzulasten sei.
- 13** Die Kläger begründen ihre Revision mit der Verletzung materiellen Bundesrechts (§ 129 AO und § 174 Abs. 3 AO).
- 14** In Bezug auf § 174 Abs. 3 AO rügen sie im Wesentlichen, das FA habe die unzutreffende Vorstellung der Kläger nicht durch Unkenntnis unwissentlich übernommen. Vielmehr habe das FA den Sachverhalt erkennbar nachweislich geprüft, wie dem Bearbeitungsvermerk auf der Prüfberechnung zu den Risiko-Hinweisen zu entnehmen sei; danach sei das FA ebenfalls zu derselben, materiell-rechtlich unzutreffenden Rechtsauffassung gelangt. Entgegen der Darstellung im angefochtenen Urteil sei dem FA bekannt gewesen, in welcher Höhe der Kläger die Umsatzsteuervorauszahlungen nicht als Betriebsausgabe angesetzt habe.
- 15** Anders als das FG meine, könne im Streitfall nicht dahinstehen, ob das FA den Sachverhalt tatsächlich und rechtlich überprüft habe. Das Gesetz sehe keine bestimmte Form der Dokumentation der Annahme eines Amtsträgers i.S. von § 174 Abs. 3 Satz 1 AO vor. Der handschriftliche Bearbeitungsvermerk des Sachbearbeiters belege hinreichend deutlich, dass das FA die Gesamtbetragsangabe zu den gezahlten Umsatzsteuerbeträgen überprüft und somit gleichfalls die damit verbundenen rechtsirrigten Überlegungen angestellt habe. Der Sachbearbeiter habe aufgrund der Gewinnermittlung für 2012, der Daten aus dem Umsatzsteuervoranmeldungskonto sowie dem Erhebungskonto

nachvollziehen können, dass die Vorauszahlung für November 2012 nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt worden sei.

- 16** Zur --aus ihrer Sicht zugleich gegebenen-- Möglichkeit einer Berichtigung des Einkommensteuerbescheids 2012 gemäß § 129 AO führen die Kläger aus, mangelnde Sachaufklärung sei nicht Ursache der Unrichtigkeit gewesen, denn das FA habe die gezahlte Umsatzsteuer ausweislich des handschriftlichen Bearbeitungsvermerks überprüft. Daher habe sich aus der maßgeblichen Sicht eines objektiven Dritten ergeben, dass der Kläger die umsatzsteuerlich berücksichtigte Zahlung nur aufgrund eines mechanischen Versehens nicht in seiner Einkommensteuererklärung berücksichtigt hatte. Das FA habe sich dieses Versehen zu eigen gemacht.
- 17** Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 3. April 2014 unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 30. September 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Februar 2016 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2012 in Höhe von 4.478 € gewinnmindernd berücksichtigt wird.
- 18** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 19** Es schließt sich der Rechtsauffassung des FG an und verweist in Bezug auf § 174 Abs. 3 AO in erster Linie darauf, das Gericht habe bereits auf tatsächlicher Ebene nicht feststellen können, dass dem zuständigen Sachbearbeiter des FA der Umstand der fehlenden Berücksichtigung der Umsatzsteuervorauszahlung für November 2012 in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung für 2012 bekannt gewesen sei. Auch im Hinblick auf § 129 AO habe sich das FG nicht davon überzeugen können, dass die Nichterklärung der Vorauszahlung auf einer ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit im Sinne eines mechanischen Versehens beruht habe.
- 20** Eine Abweichung von dem von den Klägern zitierten BFH-Urteil in BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439 liege nicht vor. Es hätte weiterer Nachforschungen seitens des FA bedurft, um festzustellen, dass die streitige Vorauszahlung nicht in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung für 2012 berücksichtigt wurde.

Entscheidungsgründe

- 21** II. Die Revision hat keinen Erfolg. Sie ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 22** Das FG hat aufgrund seiner rechtsfehlerfrei getroffenen, von den Klägern nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Tatsachenfeststellungen zu Recht entschieden, dass weder eine Berichtigung des bestandskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheids 2012 gemäß § 129 AO möglich ist (unter 1.) noch dessen Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO (unter 2.) oder § 174 Abs. 3 AO (unter 3.) in Betracht kommt.
- 23** 1. Die Vorinstanz hat die Anwendbarkeit von § 129 AO im Streitfall ohne Rechtsfehler verneint.
- 24** a) Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit innerhalb der Verjährungsfrist berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen (§ 129 Satz 2 AO).
- 25** Offenbare Unrichtigkeiten i.S. von § 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 ferner 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 --wie hier vom FG angenommen-- auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht. Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO setzt grundsätzlich voraus, dass der offenbare Fehler in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist (z.B. BFH-Urteil vom 16. September 2015 IX R 37/14, BFHE 250, 332, BStBl II 2015, 1040, Rz 17). Da die Unrichtigkeit nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist die Vorschrift aber auch dann anwendbar, wenn das FA offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439, Rz 15, m.w.N.).

- 26** Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um eine Tatfrage, die der revisionsgerichtlichen Prüfung nur in eingeschränktem Umfang unterworfen ist (s. zuletzt Senatsurteile vom 3. August 2016 X R 20/15, BFH/NV 2017, 438, und vom 26. Oktober 2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257, jeweils unter II.1.a, m.w.N.).
- 27** b) Vorliegend hat das FG die Anwendung des § 129 AO mit der Begründung abgelehnt, es habe sich im Rahmen der ihm als Tatsachengericht obliegenden freien Beweiswürdigung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht davon überzeugen können, dass ein Fehler des Steuerberaters der Kläger bei der Ermittlung des Zeitpunkts des Abflusses der Umsatzsteuervorauszahlung für November 2012 auszuschließen sei.
- 28** Dagegen ist revisionsrechtlich nichts einzuwenden. Zwar hat sich das FG zum auf § 174 Abs. 3 AO bezogenen Vorbringen der Kläger, ihr Steuerberater sei hinsichtlich § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG einem Rechtsirrtum unterlegen, nicht weiter geäußert. Dies war an dieser Stelle auch entbehrlich. Ein solcher Irrtum wäre als Vorstufe der mangelnden Sachverhaltsaufklärung des Beraters zwar ohne Weiteres denkbar, schliesse ein Eingreifen von § 129 AO allerdings gleichermaßen aus, mit der Folge, dass die Klage auch unter diesem Gesichtspunkt hätte abgewiesen werden müssen. Zudem haben die Kläger in Bezug auf § 129 AO ausgeführt, der Kläger habe die umsatzsteuerlich berücksichtigte Zahlung nur aufgrund eines "mechanischen Versehens" nicht in seiner Einkommensteuererklärung berücksichtigt. Ein derart inkonsistenter Vortrag ist schon dem Grunde nach nicht geeignet, die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG materiell-rechtlich in Zweifel zu ziehen.
- 29** c) Aus dem BFH-Urteil in BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439 ergibt sich nichts Gegenteiliges. In dieser Entscheidung hat der VIII. Senat des BFH die Anwendbarkeit des § 129 AO für den Fall bejaht, dass in den vom Steuerpflichtigen selbst erstellten Gewinnermittlungen überhaupt keine Umsatzsteuerzahlungen als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, obwohl das FA diese Zahlungen bei der Umsatzsteuerfestsetzung berücksichtigt hatte. Der wesentliche Unterschied zur vorliegenden Konstellation besteht darin, dass dort eine unschwer als solche erkennbare versehentliche Nichtangabe zu beurteilen war, wohingegen vorliegend eine nicht ohne Weiteres zu durchschauende unzutreffende Gesamtbetragsangabe in Streit steht.
- 30** Im vom VIII. Senat des BFH zu beurteilenden Streitfall lag es aus Sicht eines objektiven Dritten auf der Hand, dass nicht alle Umsatzsteuerzahlungen außerhalb des ertragsteuerrechtlich maßgeblichen Zeitraums abgeflossen sein konnten, was die "Offenbarkeit" jener (vom FA übernommenen) Unrichtigkeit begründete. Die weitere Möglichkeit, der dortige Kläger sei einem Rechtsirrtum unterlegen, wonach die Umsatzsteuerzahlungen ganz generell nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden könnten, schied ersichtlich aus. So ist der hiesige Streitfall jedoch nicht gelagert. Vorliegend hat der Kläger nicht sämtliche Umsatzsteuervorauszahlungen bei den Betriebsausgaben außer Acht gelassen (in Zeile 45 der Einnahmen-Überschuss-Rechnung für 2012 überhaupt keine Eintragung vorgenommen), sondern an dieser Stelle des Vordrucks einen Gesamtbetrag eingesetzt, der nicht von vornherein unrealistisch war. In einem solchen Fall liegt ein schlicht mechanisch bedingtes Übertragungsversehen indes nicht offen zu Tage.
- 31** 2. Zutreffend hat das FG auch eine Änderungsmöglichkeit gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO für nicht gegeben erachtet.
- 32** Ist die Vorinstanz --wie hier-- von den richtigen rechtlichen Maßstäben ausgegangen, ist ihre tatrichterliche Würdigung, der Steuerberater der Kläger habe in allen in Betracht kommenden Sachverhaltsvarianten jedenfalls grob fahrlässig gehandelt, durch den angerufenen Senat nur auf Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze überprüfbar (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10. Februar 2015 IX R 18/14, BFHE 249, 195, BStBl II 2017, 7, Rz 20, m.w.N.). Die Ausführungen des FG halten dieser eingeschränkten Prüfung stand. Insbesondere stellt es keinen Rechtsfehler dar, dass das Gericht sowohl auf eine nicht ausreichende Sachverhaltsermittlung als auch auf die Nichtbeachtung des Abflussprinzips abgestellt hat. Denn bei der Nicht- oder Falschanwendung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG handelt es sich zunächst um einen rechtlichen Fehler, der dann aber in aller Regel die Ursache für eine mangelhafte Aufklärung des maßgeblichen Lebenssachverhalts (Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses) bildet. Dass sich die Kläger das grobe Verschulden ihres steuerlichen Beraters zurechnen lassen müssen, entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH (s. erneut BFH-Urteil in BFHE 249, 195, BStBl II 2017, 7, Rz 14).
- 33** 3. Schließlic gestatten die Sachverhaltsfeststellungen des FG keine Korrektur gemäß § 174 Abs. 3 AO.
- 34** a) § 174 Abs. 3 Satz 1 AO erlaubt die Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheids, wenn in dem Bescheid ein bestimmter Sachverhalt (hier: die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2012) erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden ist, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei, und sich diese Annahme

als unrichtig herausstellt. Die Vorschrift soll verhindern, dass ein steuererhöhender oder steuermindernder Vorgang bei der Besteuerung überhaupt nicht berücksichtigt wird, und erfordert deshalb einen "negativen Widerstreit". Dieser liegt vor, wenn ein bestimmter Sachverhalt in keinem von mehreren in Betracht zu ziehenden Steuerbescheiden (hier: die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013) berücksichtigt worden ist, obwohl er in einem dieser Bescheide hätte berücksichtigt werden müssen.

- 35** Voraussetzung für das Eingreifen von § 174 Abs. 3 Satz 1 AO ist, dass die (erkennbare) Annahme, ein bestimmter Sachverhalt sei nicht in dem einen, sondern in dem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen, für dessen Nichtberücksichtigung kausal geworden ist. Dabei ist unerheblich, ob diese Annahme auf einer sachlichen oder einer rechtlichen Fehlbeurteilung beruht. An der Ursächlichkeit der Annahme für die Nichtberücksichtigung fehlt es jedoch, wenn die Behörde von dem betreffenden Sachverhalt überhaupt keine Kenntnis hatte oder rechtsirrtümlich annahm, dieser Sachverhalt sei --jetzt und auch später-- ohne steuerrechtliche Bedeutung (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 27. August 2014 II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241, Rz 15 ff., insbesondere Rz 19, m.w.N.).
- 36** b) Im Streitfall hat das FG ausdrücklich festgestellt, dem FA --also auch dem insoweit maßgeblichen, für die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträger (z.B. BFH-Urteil vom 29. Mai 2001 VIII R 19/00, BFHE 195, 23, BStBl II 2001, 743, unter II.3.a)-- sei bei Erlass des Einkommensteuerbescheids 2012 nicht bekannt gewesen, dass die in Streit stehende Umsatzsteuervorauszahlung nicht im Jahr 2012 als Betriebsausgabe angesetzt wurde (FG-Urteil, Seite 9, zweiter Absatz). Aufgrund dieser, von den Klägern nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Urteilsfeststellung mangelt es bereits an der von § 174 Abs. 3 Satz 1 AO vorausgesetzten Annahme auf Seiten des FA, die betreffende Vorauszahlung sei nicht bei der Einkommensteuerveranlagung 2012, sondern erst bei derjenigen des Jahres 2013 zu berücksichtigen. Dies hätte beim Finanzamtsmitarbeiter bereits nach dem Wortsinn des Tatbestandsmerkmals "Annahme" einen über die rein mechanische Übernahme eines auf Seiten des Klägers aufgetretenen Fehlers hinausgehenden kognitiven Prozess vorausgesetzt (vgl. Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 174 AO Rz 105). Die mangelnde Kenntnis davon, dass die Kläger die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2012 nicht in den in Zeile 45 der Einnahmen-Überschuss-Rechnung für 2012 angegebenen Gesamtbetrag der gezahlten Umsatzsteuer aufgenommen hatten, schließt dies jedoch denkbare aus.
- 37** In der Folge kann in der Sphäre des FA auch keine kausale Verknüpfung einer solchen --nach den FG-Feststellungen ausgeschlossenen-- Annahme mit der Nichtberücksichtigung der Vorauszahlung im Einkommensteuerbescheid 2012 hergestellt werden. Auf sich daran anschließende Fragen der Erkennbarkeit der von § 174 Abs. 3 AO vorausgesetzten Annahme des FA für die Kläger kommt es somit nicht mehr an.
- 38** c) Der dagegen gerichtete Vortrag der Kläger beschränkt sich darauf, der zu Grunde liegenden Tatsachen- und Beweiswürdigung der Vorinstanz eine eigene Würdigung des Urteilssachverhalts entgegenzusetzen bzw. diesen um urteilsfremdes Vorbringen zu ergänzen. Damit können sie im Revisionsverfahren nicht durchdringen.
- 39** aa) Die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG ist für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Dies bedeutet zum einen, dass der BFH denjenigen Sachverhalt zur Grundlage seiner Entscheidung machen muss, den das FG festgestellt hat. Zum anderen darf der BFH nur den vom FG festgestellten Sachverhalt berücksichtigen, d.h. keine eigenen Tatsachenfeststellungen treffen oder eigene tatsächliche Würdigungen vornehmen. Liegt den Schlussfolgerungen des FG ein vollständig und richtig ermittelter Sachverhalt zu Grunde, entfällt die Bindungswirkung nur, wenn Verstöße gegen Denkgesetze, allgemeine Erfahrungssätze oder die bei der Tatsachenwürdigung zu beachtenden Rechtsgrundsätze anzunehmen sind. Die Gesamtwürdigung des Gerichts bzw. das Ergebnis seiner Überzeugungsbildung muss dabei nicht zwingend, sondern lediglich möglich sein (s. zum Ganzen Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 41 ff., 54, m.w.N.).
- 40** bb) Die trichterliche Würdigung des streitigen Sachverhalts ist weder in sich widersprüchlich, noch lückenhaft oder unklar bzw. mehrdeutig und verstößt auch nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze.
- 41** (1) Dies betrifft insbesondere die von den Klägern zum Beleg ihrer gegenläufigen Würdigung des Streitstoffs herangezogene Prüfberechnung zur Veranlagung 2012 (Einkommensteuerakte, Blatt 9), welche die Vorinstanz gemäß § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO zum Gegenstand der Urteilsfeststellungen gemacht hat (vgl. FG-Urteil, Seite 7, zweiter Absatz) und deren Inhalte daher auch dem erkennenden Senat zugänglich sind.

42

Das FG hat dieses Beweismittel in die von ihm durchgeführte Gesamtwürdigung miteinbezogen und ist dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass nicht erkennbar sei, ob und in welchem Umfang tatsächlich eine Prüfung der einzelnen Umsatzsteuervorauszahlungen des Jahres 2012 stattgefunden habe (FG-Urteil, Seite 9, zweiter Absatz, a.E.). Dies ist aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden. Insbesondere enthielt der hier maßgebliche Risiko-Hinweis

"6366: (...) Eine maschinelle Überprüfung der Eingaben zur gezahlten (...)/erstatteten (...) Umsatzsteuer ist nicht möglich.
Bitte prüfen."

entgegen der Behauptung der Kläger keinen zusätzlichen handschriftlichen Bearbeitungsvermerk des Sachbearbeiters, sondern war --wie vom FG zutreffend festgestellt-- allein im Bereich "6366:" farblich markiert. Diese Farbmarkierung findet sich indes bei sämtlichen Prüf- und Risiko-Hinweisen (insgesamt sieben Stück); handschriftliche Zusätze sind nur an einem Prüf-Hinweis und zwei --anderen-- Risiko-Hinweisen angebracht.

- 43** (2) Zudem hat das FA --was sich aus der vom FG ebenfalls in Bezug genommenen und erkennbar in seine Würdigung aufgenommenen Stellungnahme des FA vom 19. Mai 2016 ergibt-- seine Sachbearbeitung im finanzgerichtlichen Verfahren näher erläutert. Danach seien die lediglich maschinell nicht auswertbaren Umsatzsteuervorauszahlungsbeträge aufgrund des betreffenden Hinweises entsprechend den einschlägigen Verwaltungsvorschriften nochmals überschlägig geprüft und die dabei festgestellten geringen Abweichungen mit den üblichen Verschiebungen erklärt worden; dem Sachvortrag der Kläger sei geglaubt und deren Fehler übernommen worden, wobei der Rechtsirrtum einzig auf Seiten des Klägers gelegen habe.
- 44** Dies ist angesichts der systematischen Unterschiede zwischen Einkommen- und Umsatzsteuererhebung auch für den erkennenden Senat nachvollziehbar. So ist es nämlich keineswegs unwahrscheinlich, sondern sogar regelmäßig zu erwarten, dass der Gesamtbetrag der in die Einnahmen-Überschuss-Rechnung und die Umsatzsteuererklärung desselben Jahres aufgenommenen Vorauszahlungen differiert. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das im Einkommensteuerrecht in den Fällen des § 4 Abs. 3 EStG geltende Abflussprinzip nicht auf das Umsatzsteuerrecht erstreckt worden ist. Anders als § 11 Abs. 2 EStG stellt § 18 Abs. 4 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) einheitlich auf die Summe der Vorauszahlungen ab, ohne dass es dabei darauf ankäme, zu welchem Zeitpunkt sie entrichtet worden sind.
- 45** (3) Auf dieser Tatsachengrundlage durfte das FG im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem --möglichen, wenn auch nicht unbedingt zwingenden-- Ergebnis gelangen, dem FA sei bei Erlass des Einkommensteuerbescheids 2012 nicht positiv bekannt gewesen, dass die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2012 nicht in dem in Zeile 45 der Einnahmen-Überschuss-Rechnung für 2012 angegebenen Gesamtbetrag enthalten war.
- 46** Eine Vernehmung des Veranlagungssachbearbeiters als Zeugen haben die Kläger im Verfahren vor dem FG nicht beantragt; das FG musste sich hierzu aufgrund der genannten schriftlichen Stellungnahme des FA auch nicht von Amts wegen gedrängt sehen. Eine entsprechende Sachaufklärungsrüge wurde nicht erhoben.
- 47** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de