

Urteil vom 20. Februar 2024, IX R 20/23

Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 AO

ECLI:DE:BFH:2024:U.200224.IXR20.23.0

BFH IX. Senat

AO § 175b Abs 1, AO § 93c, EStG § 41b Abs 1 S 2 Nr 3, EStG VZ 2018

vorgehend FG Münster, 14. August 2023, Az: 8 K 294/23 E

Leitsätze

Die Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 der Abgabenordnung ist auch zulässig, wenn die unzutreffende Berücksichtigung der von einem Dritten übermittelten Daten auf einen Fehler der Finanzbehörde zurückzuführen ist.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14.08.2023 - 8 K 294/23 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) zur Änderung des Einkommensteuerbescheids 2018 nach § 175b Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) berechtigt war.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die nach den §§ 26, 26b des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Veranlagungszeitraum 2018 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.
- 3 Zur Steuernummer des Klägers wurden dem FA durch den ehemaligen Arbeitgeber des Klägers am 23.01.2019 zwei Datensätze (elektronische Lohnsteuerbescheinigungen) übermittelt, die unter anderem die folgenden Angaben enthielten:

Bescheinigung 1

1	Dauer des Dienstverhältnisses	01.01.-31.08.
3	Bruttoarbeitslohn einschl. Sachbezüge ohne 9 und 10	34.303,16 €
19	Stpfl. Entschädigungen/Arbeitslohn für mehrere Kalenderjahre, die nicht ermäßigt besteuert wurden - in 3. enthalten	9.000,00 €

Bescheinigung 2

1	Dauer des Dienstverhältnisses	01.12.-31.12.
---	-------------------------------	---------------

- 4 In ihrer Einkommensteuererklärung erklärten die Kläger in der Anlage N des Klägers einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 25.303 € (Kennziffer 110) und in Höhe von 2.273 € (Kennziffer 111) sowie "Entschädigungen / Arbeitslohn für mehrere Jahre - gegebenenfalls laut Nummer 19 der Lohnsteuerbescheinigung - vom Arbeitgeber nicht ermäßigt besteuert" in Höhe von 9.000 € (Kennziffer 165).
- 5 Im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 25.09.2019 berücksichtigte das FA (erklärungsgemäß) einen Bruttoarbeitslohn des Klägers in Höhe von 27.576 € (rechnerisch: 34.303,16 € + 2.273,01 € /. 9.000 €). Von dem so ermittelten zu versteuernden Einkommen in Höhe von 46.003 € wurden 37.254 € nach dem Splittingtarif und (unter Berücksichtigung der Entschädigung zuzurechnender Werbungskosten in Höhe von 251 €) 8.749 € nach § 34 Abs. 1 EStG ermäßigt besteuert.
- 6 Nach einem verwaltungsinternen Hinweis auf die Behandlung der ermäßigt besteuerten Entschädigungen im Sinne des § 34 EStG erließ das FA am 20.05.2021 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2018, in welchem es einen Bruttoarbeitslohn des Klägers in Höhe von 36.576 € berücksichtigte. Wie im Ausgangsbescheid vom 25.09.2019 wurde ein Betrag in Höhe von 8.749 € ermäßigt besteuert. Auf Seite 1 dieses Änderungsbescheids heißt es unter "Art der Festsetzung", dass der Bescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert worden sei. Im Erläuterungstext wies das FA darauf hin, dass die übermittelten Lohnsteuerbescheinigungen einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 36.576 € ausweisen würden und die Entschädigungszahlung, indem sie bisher ausschließlich als Entschädigung und nicht auch beim Bruttoarbeitslohn berücksichtigt worden sei, der Besteuerung entzogen worden sei. Des Weiteren heißt es: "Der Bescheid vom 17.09.2019 wird gemäß § 175b Abgabenordnung geändert, indem der BAL um die Entschädigung von 9.000 € erhöht wurde. Dieser Bescheid ändert den Bescheid vom 25.09.2019."
- 7 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht Münster (FG) entschied mit Urteil vom 14.08.2023 - 8 K 294/23 E, das FA sei zur Änderung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids nach § 175b AO befugt gewesen und sah die fehlerhaften Angaben der Änderungsnorm und des ursprünglichen Bescheiddatums im Änderungsbescheid als unerheblich an. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1592 abgedruckt.
- 8 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger. Sie sind der Ansicht, dass der Anwendungsbereich des § 175b AO zu sehr ausgedehnt werde, wenn er sämtliche Fälle einer unrichtigen Bearbeitung seitens der Finanzverwaltung umfasse. Die Korrekturmöglichkeit umfasse nicht die Fälle, in denen seitens der Steuerpflichtigen und des Dritten korrekte Angaben gemacht worden seien, diese allerdings durch die Finanzbehörde steuerlich falsch bewertet worden seien.
- 9 Die Kläger beantragen sinngemäß, das erstinstanzliche Urteil vom 14.08.2023 - 8 K 294/23 E, die Einspruchsentscheidung vom 12.01.2023 und den geänderten Einkommensteuerbescheid 2018 vom 20.05.2021 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Hierzu verweist es auf die erstinstanzliche Entscheidung und trägt ergänzend vor: Der Gesetzgeber habe mit der Einführung des § 175b AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679, BStBl I 2016, 694) die Aufhebung oder Änderung materiell fehlerhafter Steuerbescheide ermöglichen wollen. Die Vorschrift schaffe eine neue einheitliche Korrekturmöglichkeit für Steuerbescheide, die auf Grund einer fehlenden oder fehlerhaften Auswertung übermittelter Daten im Sinne des § 93c AO erlassen worden seien. Zugleich erweitere § 175b AO den Anwendungsbereich auf jegliche materielle Unrichtigkeit, einerlei ob diese durch eine offenbare Unrichtigkeit (§§ 129, 173a AO) verursacht worden sei oder auf falscher Rechtsanwendung oder unrichtiger Tatsachenwürdigung beruhe.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision der Kläger ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).

- 13** Der angefochtene Änderungsbescheid ist rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 14** 1. Materiell-rechtlich ist der Änderungsbescheid vom 20.05.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.01.2023 ohne Fehler. Da dies zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 15** 2. Zu Recht hat das FG entschieden, dass das FA den Einkommensteuerbescheid vom 25.09.2019 nach § 175b Abs. 1 AO korrigieren musste.
- 16** a) Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden übermittelte Daten im Sinne des § 93c AO bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden.
- 17** Gemäß Art. 97 § 27 Abs. 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ist § 175b AO erstmals anzuwenden, wenn steuerliche Daten eines Steuerpflichtigen für Besteuerungszeiträume nach 2016 oder Besteuerungszeitpunkte nach dem 31.12.2016 auf Grund gesetzlicher Vorschriften von einem Dritten als mitteilungspflichtiger Stelle elektronisch an Finanzbehörden zu übermitteln sind.
- 18** b) Das FG hat zutreffend angenommen, dass es sich bei den vom (ehemaligen) Arbeitgeber des Klägers nach § 41b Abs. 1 Satz 2 EStG übermittelten elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen um übermittelte Daten im Sinne des § 93c AO handelt. Dies gilt auch für die nach § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG übermittlungspflichtige Höhe des gezahlten Arbeitslohns. Denn § 93c Abs. 1 AO erfasst nach seinem Wortlaut alle steuerlichen Daten eines Steuerpflichtigen, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften von einer mitteilungspflichtigen Stelle an Finanzbehörden zu übermitteln sind. Hierzu gehören auch diejenigen Daten, deren Übermittlung an die Finanzbehörde erst in einem Einzelsteuergesetz ("auf Grund gesetzlicher Vorschriften") und nicht bereits in § 93c AO angeordnet wird (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.09.2021 - X R 5/21, BStBl II 2022, 398). Da dies zwischen den Beteiligten unstreitig ist, erübrigen sich weitere Ausführungen des Senats.
- 19** c) Die von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden übermittelten Daten im Sinne des § 93c AO müssen bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt worden sein.
- 20** aa) Nicht berücksichtigt sind übermittelte Daten, wenn sie nicht ausgewertet oder verarbeitet wurden und damit nicht Eingang in die Steuerfestsetzung gefunden haben (Loose in Tipke/Kruse, § 175b AO Rz 6). Nicht zutreffend berücksichtigt sind die übermittelten Daten, wenn die Auswertung oder Verarbeitung fehlerhaft erfolgte. Ein danach relevanter Fehler liegt jedoch nur vor, soweit die Verwendung der übermittelten Daten zu einer materiell unrichtigen Steuerfestsetzung geführt hat. Wirkt sich die unzutreffende Berücksichtigung steuerlich nicht aus, fehlt es an der Rechtserheblichkeit des Fehlers und einer Korrekturmöglichkeit (Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 175b Rz 5; von Wedelstädt in Gosch, AO § 175b Rz 10).
- 21** bb) Unerheblich ist, worauf die unzutreffende Berücksichtigung der übermittelten Daten durch die Finanzbehörde zurückzuführen ist. Es kommt weder auf eine Verletzung der Mitwirkungspflichten durch den Steuerpflichtigen, einen Schreib- oder Rechenfehler des Steuerpflichtigen noch auf ein mechanisches Versehen der Finanzbehörde nach § 129 AO oder einen Fehler der Finanzbehörde bei der Tatsachenwürdigung oder Rechtsanwendung an (BTDrucks 18/7457, S. 88; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 175b Rz 3; Frotscher in Schwarz/Pahlke/Keß, AO, § 175b Rz 1a; Klein/Rüsken, AO, 17. Aufl., § 175b Rz 5; Loose in Tipke/Kruse, § 175b AO Rz 3; Sterzinger, AO-Steuerberater --AO-StB-- 2023, 330; von Wedelstädt, AO-StB 2022, 389, 390).
- 22** cc) Eine teleologische Reduktion der Norm ist nicht geboten.
- 23** (1) Die teleologische Reduktion einer Gesetzesbestimmung zielt darauf ab, den Geltungsbereich der Norm mit Rücksicht auf ihren Zweck gegenüber ihrem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken. Sie ist jedoch nicht schon dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint. Ihre Aufgabe ist es daher nicht, das Gesetz zu verbessern, obwohl es sich --gemessen an seinem Zweck-- noch nicht als planwidrig unvollständig oder zu weitgehend erweist (BFH-Beschluss vom 27.06.2023 - VIII R 15/21, BFHE 280, 552, BStBl II 2023, 903, Rz 20). Vielmehr kommt eine teleologische Reduktion grundsätzlich nur in Betracht, wenn die Auslegung nach dem Wortlaut zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (vgl. BFH-Urteile u.a. vom 13.12.2022 - VIII R 23/20, BFHE 279, 132, BStBl II 2023, 480, Rz 19; vom 09.03.2023 - IV R 25/20, BFHE 279, 545, BStBl II 2023, 836, Rz 25 und vom 17.08.2023 - III R 37/20, BFHE 281, 345, BStBl II 2024, 16, Rz 37, ständige Rechtsprechung).

- 24** (2) Im Fall des § 175b AO führt eine wortgetreue Auslegung der Vorschrift indes nicht zu einem sinnwidrigen Ergebnis, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann. Vielmehr entspricht diese Auslegung gerade den vom Gesetzgeber beabsichtigten Zielen, die sich aus der Gesetzesbegründung eindeutig ergeben. Das mit der Einführung des § 175b AO vom Gesetzgeber verfolgte Ziel bestand ausweislich der Gesetzesbegründung vornehmlich darin, der Finanzverwaltung in steuerlichen Massenverfahren eine Änderungsbefugnis einzuräumen, obwohl der von Dritten übermittelte Datensatz keinen (verbindlichen) Grundlagenbescheid darstellt und die bereits geltenden Änderungsnormen nicht einschlägig sind (BTDrucks 18/7457, S. 88 f.). Auf die Ursache der fehlerhaften Berücksichtigung der übermittelten Daten soll es nach der Gesetzesbegründung nicht ankommen.
- 25** d) Unter Anwendung dieser Grundsätze war das FA berechtigt und verpflichtet, den Einkommensteuerbescheid vom 25.09.2019 --wie geschehen-- zu ändern. Ein Ermessen stand ihm nicht zu (vgl. BTDrucks 18/7457, S. 89; von Wedelstädt in Gosch, AO § 175b Rz 15; Loose in Tipke/Kruse, § 175b AO Rz 8; Bartone in: Kühn/von Wedelstädt, 22. Aufl., AO, § 175b Rz 5; Süß/Borgdorf in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand [Nr. 125 Lfg. 04.2021] § 175b AO Rz 2; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175b AO Rz 30; Frotscher in Schwarz/Pahlke/Keß, AO, § 175b Rz 11; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 175b Rz 8; Brusckke, Der Steuerberater 2019, 272, 273).
- 26** Der ehemalige Arbeitgeber des Klägers hat die Daten in den beiden Lohnsteuerbescheinigungen am 23.01.2019 vollständig und zutreffend übermittelt. Das FA hat jedoch nicht die steuerlich zutreffenden Schlüsse gezogen. Die steuerrechtliche Behandlung im Ausgangsbescheid vom 25.09.2019 war fehlerhaft, was zwischen den Beteiligten nicht in Streit steht.
- 27** Nach den obigen Ausführungen kommt eine teleologische Reduktion des Wortlauts der Norm nicht in Betracht. Gerade im vorliegenden Fall besteht für eine teleologische Reduktion zudem deswegen kein Anlass, weil die Kläger in der Anlage N des Klägers keine korrekten Daten angegeben hatten (vgl. auch BFH-Urteil vom 08.09.2021 - X R 5/21, BStBl II 2022, 398, Rz 33). Denn sie haben die Entschädigung in Höhe von 9.000 € (Kennziffer 165 der Anlage N) nicht in den Bruttolohn einbezogen (Kennziffer 110 der Anlage N), obwohl die Entschädigung nicht vom Arbeitgeber ermäßigt besteuert worden war.
- 28** 3. Schließlich hat das FG zutreffend angenommen, dass die fehlerhafte Angabe der Änderungsnorm des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO unter "Art der Festsetzung" und die fehlerhafte Angabe des Datums des Ausgangsbescheids nicht zur Rechtswidrigkeit des geänderten Einkommensteuerbescheids führen.
- 29** a) Für die Rechtmäßigkeit eines Bescheids ist grundsätzlich nicht die zu seiner Begründung herangezogene Vorschrift maßgebend. Es kommt allein darauf an, ob der Bescheid zum Zeitpunkt seines Ergehens durch eine Befugnisnorm gedeckt war (vgl. BFH-Urteil vom 25.09.1996 - III R 53/93, BFHE 181, 547, BStBl II 1997, 269, unter 2., m.w.N.). Unbeschadet dessen hat das FA im Erläuterungstext des Änderungsbescheids sowie in der Einspruchsentscheidung auf die Änderung nach § 175b AO ausdrücklich hingewiesen.
- 30** b) Unbeachtlich ist schließlich auch die Angabe zweier unterschiedlicher Daten des (Ausgangs-)Einkommensteuerbescheids (falsches Datum: 17.09.2019; korrektes Datum: 25.09.2019). Der streitgegenständliche Änderungsbescheid ist hinreichend bestimmt nach § 119 Abs. 1 AO.
- 31** aa) Ein Änderungsbescheid muss grundsätzlich den geänderten Bescheid erkennen lassen (vgl. BFH-Urteile vom 06.07.1994 - II R 126/91, BFH/NV 1995, 178; vom 24.04.2013 - II R 53/10, BFHE 241, 63, BStBl II 2013, 755, Rz 34 und vom 17.12.2014 - II R 2/13, BFHE 248, 238, BStBl II 2015, 557, Rz 13). Hierzu genügt es, dass aus dem gesamten Inhalt des Bescheids, aus dem Zusammenhang, aus der von der Behörde gegebenen Begründung oder aus den den Beteiligten bekannten näheren Umständen des Erlasses im Wege einer am Grundsatz von Treu und Glauben orientierten Auslegung hinreichende Klarheit gewonnen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 18.04.2023 - VII R 59/20, BFHE 280, 373, BStBl II 2023, 950, Rz 21).
- 32** bb) Diesen Anforderungen genügt der Änderungsbescheid, weil für die Kläger erkennbar war, dass der Einkommensteuerbescheid vom 25.09.2019 geändert wurde und es sich bei der falschen Datumsangabe um ein bloßes Versehen handelte.
- 33** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.