

# Beschluss vom 26. October 2015, X B 43/15

**Wechsel der Gewinnermittlungsart - unterbliebene Berücksichtigung eines im Veranlagungsverfahren nicht erklärten und auch sonst nicht erkennbaren Übergangsverlusts - Voraussetzungen der Berichtigung nach § 129 S. 1 AO wegen Vorliegens einer ähnlichen "offenbaren" Unrichtigkeit**

BFH X. Senat

AO § 88 Abs 1 S 1, AO § 129, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 5, EStG § 10d Abs 4, EStG § 15, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 105 Abs 3 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 116 Abs 5 S 2 Halbs 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 135 Abs 2, GewStG § 10a S 6, EStG VZ 2010

vorgehend Sächsisches Finanzgericht, 07. January 2015, Az: 2 K 1435/14

## Leitsätze

1. NV: Die Nichtberücksichtigung eines im Veranlagungsverfahren nicht erklärten Übergangsverlusts stellt keine "offenbare" Unrichtigkeit i.S. von § 129 S. 1 AO dar, wenn dieser auch aus den der Steuererklärung beigelegten Unterlagen oder Bilanzen nicht erkennbar war, sondern erst durch weitere Aufklärungsmaßnahmen hätte ermittelt werden müssen (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 27. Mai 2009 X R 47/08, BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946).
2. NV: Ist nach den tatrichterlichen Feststellungen bereits die "Offenbarkeit" der geltend gemachten Unrichtigkeit zu verneinen, muss sich das FG nicht zusätzlich zur Frage der "Ähnlichkeit" des Fehlers äußern.
3. NV: Die Beweislast für die Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 129 S. 1 AO trägt nach allgemeinen Grundsätzen derjenige, der sich auf ihr Vorliegen beruft.

## Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 8. Januar 2015 2 K 1435/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

1. I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) erzielte als Trockenbauer und Eisenflechter Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Den Gewinn seines Einzelunternehmens ermittelte er bis einschließlich 2009 durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG). Ab dem Jahr 2010 (Streitjahr) ging er zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) über. Hierzu reichte der Kläger im August 2010 eine "Eröffnungsbilanz" per 1. Januar 2010 bei dem Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) ein. Im März 2012 erklärte er in der Einkommensteuererklärung 2010 einen --mit dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 übereinstimmenden-- Verlust in Höhe von insgesamt 33.689,75 €. In der Gewerbesteuererklärung 2010 gab er einen geringeren Verlust in Höhe von 30.794 € an. Außerdem legte er erneut eine "Eröffnungsbilanz" per 1. Januar 2010 vor, welche von der zuerst eingereichten Anfangs- bzw. Übergangsbilanz in verschiedenen Punkten abwich. Ein im Zuge des Wechsels der Gewinnermittlungsart entstandener Übergangsgewinn oder -verlust war weder in den Steuererklärungen ausgewiesen noch gingen entsprechende Angaben aus den beigelegten Unterlagen oder Bilanzen hervor.
2. Daraufhin setzte das FA die Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag des Klägers für das Jahr 2010 auf jeweils 0 € fest. Zudem stellte es in denselben Bescheiden --erklärungsgemäß-- einen verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer (§ 10d Abs. 4 EStG) bzw. einen vortragsfähigen Gewerbeverlust (§ 10a Satz 6 des Gewerbesteuergesetzes) auf den 31. Dezember 2010 in Höhe von jeweils 33.690 € gesondert fest.

- 3 Nach Eintritt der Bestandskraft beantragte der Kläger erfolglos, die Verlustfeststellungsbescheide wegen "offensichtlicher Unrichtigkeit" zu berichtigen, da ein ihm entstandener Übergangsverlust unberücksichtigt geblieben sei. Im hiergegen angestregten, ebenfalls erfolglos gebliebenen Einspruchsverfahren legte er --nach den insoweit nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des Finanzgerichts (FG)-- erstmals eine Gewinnermittlung vor, die einen Übergangsverlust in Höhe von 27.361,54 € auswies (im Verlauf des FG-Verfahrens korrigiert auf 21.036,54 €).
- 4 Im Klageverfahren verfolgte er sein auf § 129 der Abgabenordnung (AO) gestütztes Berichtigungsbegehren weiter. Im Streitfall liege eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit im Sinne dieser Vorschrift vor, da die Wahrscheinlichkeit, dass der Übergangsgewinn genau 0 € betrage "äußert gering" sei und der Veranlagungsbeamte den Sachverhalt daher hätte überprüfen müssen. Zudem bestreite er, dass die Ermittlung des Übergangsverlustes dem FA nicht von Anfang an vorgelegen habe.
- 5 Dem folgte das FG nicht; die Revision gegen sein klageabweisendes Urteil ließ es nicht zu.
- 6 Mit seiner dagegen gerichteten Nichtzulassungsbeschwerde macht der Kläger eine Abweichung der Vorentscheidung von den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 2. August 1974 VI R 137/71 (BFHE 113, 169, BStBl II 1974, 727), vom 18. April 1986 VI R 4/83 (BFHE 146, 350, BStBl II 1986, 541), vom 27. Mai 2009 X R 47/08 (BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946) und vom 1. August 2012 IX R 4/12 (BFH/NV 2013, 1) geltend (Divergenzrüge) bzw. sieht das FG-Urteil als "greifbar gesetzwidrig" an (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zudem beanstandet er eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 7 Zur Ermittlung des Übergangsverlustes führt er im Beschwerdeverfahren ergänzend aus, dass sich dieser "wie üblich rechnerisch aus der Eröffnungsbilanz ergab, die konkrete Berechnung aber wohl nicht beigelegt war".
- 8 Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

## Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Nichtzulassungsbeschwerde hat keinen Erfolg.
- 10 Der Kläger hat die von ihm geltend gemachten Revisionszulassungsgründe zum Teil nicht hinreichend i.S. von § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt; im Übrigen sind sie nicht gegeben.
- 11 1. Die vom Kläger gerügten Rechtsprechungsdivergenzen liegen nicht vor.
- 12 Eine Revisionszulassung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts (sog. Außendivergenz) oder zumindest eines anderen Spruchkörpers desselben FG (sog. Binnendivergenz, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 5. Februar 2015 X B 117/14, BFH/NV 2015, 659, unter II.2.b aa (1), m.w.N.) abgewichen ist. Dies bedingt zum einen, dass in dem angefochtenen FG-Urteil dieselbe Rechtsfrage wie in der angeblichen Divergenzentscheidung entschieden wurde und die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind. Zum anderen muss die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren klärbar und auch für beide Entscheidungen rechtserheblich gewesen sein. Außerdem muss eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich sein (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 48).
- 13 Diese Voraussetzungen sind hinsichtlich keiner der vom Kläger genannten Entscheidungen erfüllt.
- 14 a) Das FG ist nicht von dem BFH-Urteil in BFHE 113, 169, BStBl II 1974, 727 abgewichen.
- 15 aa) Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler oder ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit (innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist) berichtigen.
- 16 Die Vorinstanz hat das Vorliegen einer ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit (ein Schreib- oder Rechenfehler kam nicht in Betracht) aufgrund der von ihr getroffenen Sachverhaltsfeststellungen mit der Begründung verneint, dass der vom Kläger beanspruchte Übergangsverlust nicht "offenbar" im Sinne des Gesetzes war, weil er vom Sachbearbeiter des FA nicht ohne eigene weitere Ermittlungen hätte erkannt werden können (FG-Urteil, Seite 4,

2. Absatz). Zur Frage, ob die Nichtberücksichtigung des Übergangsverlustes im Streitfall einen einem Schreib- oder Rechenfehler "ähnlichen", da rein "mechanischen" Fehler darstellte oder ob diese auf einem die Anwendung des § 129 Satz 1 AO ausschließenden Rechtsirrtum beruhte (s. dazu Senatsurteil in BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946, unter II.1., m.w.N.), hat sich das FG in der Folge nicht mehr geäußert. Dies musste es auch nicht tun. Demnach kommt eine Abweichung von dem BFH-Urteil in BFHE 113, 169, BStBl II 1974, 727 schon im Ausgangspunkt nicht in Betracht. Denn jene --noch zur inhaltsgleichen Vorschrift des § 92 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung ergangene-- Entscheidung befasst sich mit der Frage, welche tatsächlichen Anforderungen an die Möglichkeit eines Rechtsirrtums zu stellen sind, und konturiert daher nur das Tatbestandsmerkmal der "Ähnlichkeit" des vermeintlichen Fehlers, nicht aber dasjenige seiner "Offenbarkeit".

- 17** bb) Dem steht die vom Kläger aufgegriffene Urteils Passage
- 18** "Zwar kann dem Kläger insoweit gefolgt werden, als dass ein Übergangsgewinn in Höhe von € 0 nicht wahrscheinlich ist. Er ist aber auch nicht unmöglich."
- 19** nicht entgegen. Damit hat das FG offenkundig nur den entsprechenden klägerischen Vortrag als Teil des Sach- und Streitstands aufgegriffen (vgl. § 105 Abs. 3 Satz 1 FGO), ohne damit zugleich die Feststellung zu verbinden, dass der Sachbearbeiter des FA tatsächlich rechtsirrig einen Übergangsgewinn in Höhe von 0 € in Ansatz gebracht hat. Die für den Senat in entsprechender Anwendung von § 118 Abs. 2 FGO auch im Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde bindenden (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 25. Oktober 2007 VIII B 41/07, BFH/NV 2008, 189, unter 2.b) Urteilsfeststellungen belegen vielmehr nur, dass die Berücksichtigung des vom Kläger geltend gemachten Übergangsverlustes unterblieben ist, weil ein solcher in den dem Sachbearbeiter des FA bei Durchführung der Veranlagungsarbeiten vorliegenden Steuererklärungen nicht ausgewiesen war bzw. aus den beigefügten Unterlagen (insbesondere den beiden "Eröffnungsbilanzen") nicht hervorging und, wie der Kläger inzwischen zugesteht, eine Verlustermittlung erst im Rechtsbehelfsverfahren betreffend die Ablehnung der Bescheidsberichtigungen nach § 129 AO nachgereicht wurde. Ob darin eine "ähnliche" Unrichtigkeit i.S. von § 129 Satz 1 AO zu sehen wäre, braucht der Senat hier nicht zu entscheiden, weil das FG darauf nicht abgestellt hat.
- 20** b) Es ist auch keine Abweichung von dem BFH-Urteil in BFHE 146, 350, BStBl II 1986, 541 zu erkennen. Denn in diesem Fall lag der Finanzbehörde bereits vor Erlass des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids eine Kontrollmitteilung vor, aus der sich der dort verfahrensgegenständliche Fehler ausdrücklich ergab (vgl. BFH, a.a.O., unter a). Für den Streitfall hat das FG jedoch festgestellt, dass der Übergangsverlust für den Sachbearbeiter des FA nicht ohne eigene weitere Sachaufklärung erkennbar war. Diese beiden Situationen können nicht miteinander gleichgesetzt werden.
- 21** c) Aus demselben Grund steht das angegriffene Urteil nicht in Widerspruch zum Senatsurteil in BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946. Anders als hier war der nicht berücksichtigte Übergangsgewinn in jener Konstellation zwar ebenfalls nicht in der Einkommensteuererklärung, aber doch zumindest in der Anfangsbilanz ausgewiesen worden (s. Senat, a.a.O., unter I. und II.2.a). Vorliegend war eine derartige Angabe nicht in den Steuererklärungen enthalten und sie ging auch nicht aus den beigefügten Unterlagen bzw. den --zumal noch voneinander abweichenden-- "Eröffnungsbilanzen" hervor. Durch die schlichte Behauptung des Gegenteils konnte der Kläger weder seiner diesbezüglichen Beweislast in der Tatsacheninstanz vor dem FG gerecht werden (s. dazu von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 129 Rz 51, m.w.N.) noch vermag er damit gegenüber dem Beschwerdegericht eine die Revisionszulassung gestattende Rechtsprechungsdivergenz zu belegen.
- 22** d) Entsprechendes gilt für die vom Kläger zuletzt beanstandete Abweichung von dem BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 1. Auch insofern legt er seinem Beschwerdevortrag zugrunde, dass eine "Ableitung des Übergangsgewinnes aus der vorliegenden Eröffnungsbilanz" möglich gewesen sei. Dies widerspricht jedoch den tatrichterlichen Feststellungen, an die der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO analog gebunden ist.
- 23** 2. Im Übrigen ist kein --vom Kläger ohnedies nur formelhaft gerügter-- qualifizierter Rechtsanwendungsfehler des FG ersichtlich, der die Zulassung der Revision nach der Rechtsprechung des BFH ausnahmsweise auch bei "greifbarer Gesetzwidrigkeit" des angefochtenen FG-Urteils ermöglichen würde (s. dazu Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 43, m.w.N.). Es entspricht ständiger höchstrichterlicher Finanzrechtsprechung, dass eine aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen erforderliche, vom Sachbearbeiter des FA --ggf. unter Verletzung seiner Amtsermittlungspflicht (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO)-- unterlassene Sachverhaltsaufklärung nicht unter § 129 Satz 1 AO zu fassen ist (vgl. erneut Senatsurteil in BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946, unter II.1., m.w.N.). Dass der Übergangsverlust im Streitfall nicht aus den bei der Veranlagung vorliegenden Unterlagen oder Bilanzen hervorging, sondern erst durch weitere, hier augenscheinlich verabsäumte Aufklärungsmaßnahmen (z.B.

Anforderung ergänzender Erklärungen zur Höhe des Übergangsgewinns) hätte gesondert ermittelt werden müssen, entspricht den Feststellungen der Vorinstanz, über die das Beschwerdevorbringen nicht hinwegkommt.

- 24** 3. Die vom Kläger erhobene Aufklärungsrüge geht ins Leere. Wie bereits ausgeführt, hat das FG nicht festgestellt, "dass der Sachbearbeiter eine(n) Aufgabegewinn von € 0 für richtig erachtet (hat), weil er dies für theoretisch möglich hielt", sondern ist mit der damit in Bezug genommenen Urteilspassage lediglich --nicht tragend-- auf das klägerische Vorbringen eingegangen. Da das FG die Klageabweisung bereits auf die (objektiv zu bestimmende, vgl. Klein/Ratschow, AO, 12. Aufl., § 129 Rz 13) mangelnde Erkennbarkeit des Übergangsverlustes gestützt hat, erübrigte sich die vom Kläger vermisste weitere Sachaufklärung durch Einvernahme des Sachbearbeiters des FA.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung hat der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO abgesehen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)