

Urteil vom 26. Oktober 2016, X R 1/14

Keine Berichtigungsmöglichkeit bei fehlerhafter Eintragung von Beiträgen an Versorgungswerke

ECLI:DE:BFH:2016:U.261016.XR1.14.0

BFH X. Senat

AO § 129, AO § 173 Abs 1 Nr 2, EStG § 10 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , AO § 88
vorgehend FG Münster, 09. April 2013, Az: 7 K 3301/11 E

Leitsätze

1. NV: Wird eine Eintragung in einem Steuererklärungsformular in einer falschen Zeile vorgenommen, so kommt eine offenbare Unrichtigkeit nach § 129 AO nur in Betracht, wenn ein Rechtsfehler ausgeschlossen ist .
2. NV: Eine Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO scheidet aus, wenn dem Steuerpflichtigen grobes Verschulden zuzurechnen ist, sei es bei der Erstellung der Steuererklärung, sei es bei der Prüfung des Steuerbescheids .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 10. April 2013 7 K 3301/11 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist an der Steuerberatungs- und Rechtsanwaltpartnerschaft A (Partnerschaft) beteiligt. Er ist als Rechtsanwalt Mitglied des Versorgungswerks der Rechtsanwälte im Lande Nordrhein-Westfalen (Versorgungswerk). In seinen Steuererklärungen für die Streitjahre 2006 bis 2008 erfasste der Kläger seine an das Versorgungswerk geleisteten Beiträge im Jahr 2006 in Zeile 72 und in den Folgejahren in Zeile 74 des jeweiligen Mantelbogens. Nach dem Erklärungsvordruck waren in diesen Zeilen "Rentenversicherungsbeiträge ohne Kapitalwahlrecht mit Laufzeitbeginn und erster Beitragszahlung vor dem 1.1.2005 (auch steuerpflichtige Beiträge zu Versorgungs- und Pensionskassen)" einzutragen. Richtig wäre im Streitfall demgegenüber eine Eintragung in Zeile 62 des Vordrucks gewesen, denn dort sind die "Beiträge zu landwirtschaftlichen Alterskassen sowie zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen bei Nichtarbeitnehmern, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen" genannt.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte den Kläger erklärungsgemäß. Die Bescheide wurden bestandskräftig. Mit Schreiben vom 3. März 2011 beantragte der Kläger eine Änderung der Steuerfestsetzungen der Jahre 2006 bis 2008 wegen der unzutreffenden Erfassung der Rentenversicherungsbeiträge. Dies lehnte das FA ab.
- 3 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage begründete der Kläger damit, dass eine die Berichtigung nach § 129 der Abgabenordnung (AO) ermöglichende offenbare Unrichtigkeit vorliege, die ohne Weiteres aus seiner Steuererklärung und deren Anlagen für das betreffende Veranlagungsjahr erkennbar gewesen sei. Die Art der Vorsorgeaufwendungen ergebe sich aus dem Hinweis auf das Versorgungswerk. Die Kenntnis, dass es sich dabei um gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anwendbaren Fassung (EStG) abziehbare Vorsorgeaufwendungen handele, müsse unterstellt werden, weil das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in seinem Erlass vom 7. Februar 2007 IV C 8-S 2221-128/06 (BStBl I 2007, 262) das Versorgungswerk in der Liste der berufsständischen Versorgungseinrichtungen aufgeführt habe, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG erbringen. Es liege daher ein einfach erkennbarer

Fehler vor, bei dem die Möglichkeit eines Rechtsirrtums ausgeschlossen sei. Die Voraussetzungen für eine Änderung der Steuerbescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO seien ebenfalls gegeben. Es sei davon auszugehen, dass die Beitragszahlungen an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte eine Tatsache i.S. des § 173 AO seien. Ihm, dem Kläger, könne kein grobes Verschulden vorgeworfen werden, da er keine unrichtigen Angaben gemacht habe; er sei lediglich einem Irrtum über das richtige Formularfeld erlegen. Die Tatsache --die Leistungen an das Versorgungswerk-- habe er hingegen zutreffend erklärt.

- 4 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 617 veröffentlichten Urteil abgewiesen. Die Einkommensteuerfestsetzungen für 2006 bis 2008 enthielten hinsichtlich der Rentenversicherungsbeiträge keine offenbare Unrichtigkeit, so dass sie nicht nach § 129 AO berichtigt werden könnten. Eine Änderung der Bescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sei ebenfalls nicht möglich, da es zum einen an einer nachträglich bekannt gewordenen Tatsache fehle und zum anderen ein dem Kläger zuzurechnendes grobes Verschulden vorliege.
- 5 Der Kläger stützt seine Revision allein auf die Verletzung des § 129 AO. Dabei wiederholt und präzisiert er sein erstinstanzliches Vorbringen und trägt ergänzend vor, das FG habe das Merkmal der Erkennbarkeit der Unrichtigkeit fehlerhaft ausgelegt. Es habe sein Vorliegen verneint, weil der Fehler für den zuständigen Finanzbeamten nur bei zusätzlichen Ermittlungsbemühungen (Nachfrage beim Steuerpflichtigen, Hinzuziehen des einschlägigen BMF-Erlasses) erkennbar gewesen wäre. Das FG habe damit auf den (konkreten) Empfängerhorizont abgestellt, während sich die höchstrichterliche Rechtsprechung auf den objektivierten Erkenntnishorizont eines fiktiven unvoreingenommenen Dritten stütze, der die Unrichtigkeit der unterjährig übersandten Erklärungsunterlagen hätte erkennen müssen (vgl. Senatsurteil vom 27. Mai 2009 X R 47/08, BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946). Diese Sichtweise habe auch die Finanzverwaltung übernommen (vgl. Anwendungserlass der Abgabenordnung zu § 129, Nr. 3).
- 6 Zudem habe der IX. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) bereits früher entschieden, rein hypothetische Annahmen über mangelnde Sachverhaltsermittlungen seien unbeachtlich (Urteil vom 14. Juni 2007 IX R 2/07, BFH/NV 2007, 2056), und habe dabei die einschlägigen gesetzlichen Grundlagen beim Sachbearbeiter als bekannt unterstellt. Ebenso habe der VIII. Senat in seinem Urteil vom 27. August 2013 VIII R 9/11 (BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439) ausgeschlossen, dass ein unvoreingenommener Dritter eine bestimmte gesetzliche Vorschrift --im dortigen Streitfall § 11 EStG-- nicht kenne.
- 7 Nach der Rechtsprechung des IV. Senats (vgl. Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004) müssten auch Arbeits- und Dienstanweisungen in den Erkenntnishorizont der Sachbearbeitung einbezogen werden. Da Erlasse Dienstanweisungen seien, hätte ein unvoreingenommener Dritter das BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 262 gekannt, zumal dieses Schreiben aufgrund der großen Anzahl an Mitglieder von berufsständischen Versorgungswerken sowie der beachtlichen Höhe der insgesamt von ihnen geleisteten und von den Finanzverwaltungen zu beurteilenden Beiträge einen umfassenden Bekanntheitsgrad gehabt haben müsse. Er, der Kläger, habe die in Rede stehenden Beiträge als solche "zum Versorgungswerk der RAe" bezeichnet und einen Beitragsbescheid des Versorgungswerks beigefügt. Ein unvoreingenommener Dritter hätte diesen Unterlagen entnehmen können, dass diese Versicherungsbeiträge an ein berufsständisches Versorgungswerk gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG geleistet worden seien.
- 8 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 13. September 2011 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 28. August 2008 dergestalt zu ändern, dass Beiträge an das Versorgungswerk in Höhe von 12.285 € als abziehbare Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG berücksichtigt werden, sowie den Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 13. März 2009 dergestalt zu ändern, dass Beiträge an das Versorgungswerk in Höhe von 12.537 € als abziehbare Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG berücksichtigt werden, und den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 13. März 2009 dergestalt zu ändern, dass Beiträge an das Versorgungswerk in Höhe von 12.656,40 € als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG berücksichtigt werden.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist nach § 126 Abs. 4 der Finanzaerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

- 10
- 11 Das FG hat im Ergebnis zu Recht eine Berichtigung der streitigen Einkommensteuerbescheide nach § 129 AO abgelehnt (unter 1.) und zudem rechtsfehlerfrei entschieden, dass eine Änderung der Bescheide gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht möglich ist (unter 2.).
- 12 1. Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind, jederzeit (innerhalb der Verjährungsfrist) berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen (§ 129 Satz 2 AO).
- 13 a) 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 auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht. Die Berichtigungsmöglichkeit gemäß § 129 AO setzt voraus, dass der offenbare Fehler in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist (s. 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 auch dann anwendbar, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil in BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439, Rz 15, m.w.N.).
- 14 Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls und dabei insbesondere nach der Aktenlage beurteilt werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5. Februar 1998 IV R 17/97, BFHE 185, 345, BStBl II 1998, 535; vom 16. März 2000 IV R 3/99, BFHE 191, 226, BStBl II 2000, 372; vom 11. Juli 2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810; jeweils m.w.N.). Dabei handelt es sich im Wesentlichen um eine Tatfrage, die der revisionsgerichtlichen Prüfung nur in eingeschränktem Umfang unterliegt (BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 2004, Rz 20; vom 13. Juni 2012 VI R 85/10, BFHE 238, 295, BStBl II 2013, 5, Rz 18).
- 15 b) Die Würdigung des FG, mit der es eine Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 gemäß § 129 AO abgelehnt hat, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung zwar nicht in der Begründung, jedoch im Ergebnis stand.
- 16 aa) Das FG hat in der Nichtberücksichtigung der Beiträge des Klägers zum Versorgungswerk gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG keine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO gesehen, weil die Unrichtigkeit der Erklärung für den zuständigen Bearbeiter des Finanzamts nur erkennbar gewesen wäre, wenn er entweder beim Kläger nachgefragt hätte, zur Klärung dieser Frage den Erlass des BMF in BStBl I 2007, 262 hinzugezogen hätte oder ihm die Erlasslage sicher bekannt gewesen wäre. Das FG hat damit auf die vermeintliche Kenntnis bzw. fehlende Kenntnis des zuständigen Sachbearbeiters abgestellt.
- 17 Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist eine Unrichtigkeit hingegen dann offenbar, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und eindeutig als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, s. z.B. BFH-Urteile vom 4. Juni 2008 X R 47/07, BFH/NV 2008, 1801, Rz 13; in BFHE 238, 295, BStBl II 2013, 5, Rz 19; vom 6. November 2012 VIII R 15/10, BFHE 239, 296, BStBl II 2013, 307, Rz 15, und in BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439, Rz 14).
- 18 bb) Doch auch bei Zugrundelegung dieser höchstrichterlichen Rechtsprechung ist im Streitfall eine Berichtigung der Einkommensteuerbescheide gemäß § 129 AO unter Berücksichtigung der zugrunde zu legenden Verhältnisse des Einzelfalls nicht möglich.
- 19 (1) Es ist zunächst zu berücksichtigen, dass die unrichtige steuerliche Behandlung der Beiträge an das Versorgungswerk nicht unmaßgeblich auf den fehlerhaften Eintragungen des Klägers beruht. Eine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO kann zwar auch dann vorliegen, wenn das FA eine in der Steuererklärung enthaltene offenbare Unrichtigkeit als eigene übernimmt. Das bedeutet aber, dass die Unrichtigkeit für das FA ohne Weiteres erkennbar gewesen sein muss.
- 20 (2) Da eine objektivierte Sicht zugrunde gelegt wird, ist bei dem (fiktiven) unvoreingenommenen Dritten zunächst der Akteninhalt --Steuererklärung, deren Anlagen sowie die Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr-- als

bekannt vorauszusetzen. Dies findet seine Begründung darin, dass eine Anknüpfung an aktenkundige Umstände bei objektiver Betrachtungsweise regelmäßig besonders nahe liegt (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2004, Rz 24). Vorliegend bedeutet dies, dass dem unvoreingenommenen Dritten aufgrund der beigefügten Anlagen zunächst die Tatsache bekannt gewesen wäre, dass der Kläger Beiträge an das "Versorgungswerk der RA" geleistet hat.

- 21** Gleichzeitig hätte der objektive Dritte im Streitfall aber auch zur Kenntnis genommen, dass diese Beiträge an das Versorgungswerk von dem Steuerpflichtigen, einem Rechtsanwalt, bzw. seinem Steuerberater --und damit von fachkundigen Personen--, nicht als "Beiträge zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen bei Nichtarbeitnehmern, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen", sondern als "Rentenversicherungsbeiträge ohne Kapitalwahlrecht mit Laufzeitbeginn und erster Beitragszahlung vor dem 1.1.2005 (auch steuerpflichtige Beiträge zu Versorgungs- und Pensionskassen)" angesehen worden sind.
- 22** Um eine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO bejahen zu können, hätte dem objektiven Dritten damit nicht nur die richtige Qualifizierung der Beiträge an das Versorgungswerk als Altersvorsorgeaufwendungen der Basisversorgung offensichtlich bekannt sein müssen. Außerdem hätte er --ohne beim Steuerpflichtigen nachfragen und ohne anderweitige Erkundigungen einholen zu müssen-- zweifelsfrei ausschließen müssen, dass die an das Versorgungswerk geleisteten Beiträge unter keinen Umständen --wie erklärt-- Rentenversicherungsbeiträge ohne Kapitalwahlrecht mit Laufzeitbeginn und erster Beitragszahlung vor dem 1. Januar 2005 (auch steuerpflichtige Beiträge zu Versorgungs- und Pensionskassen) hätten sein können.
- 23** Davon kann indes in der konkreten Situation des Streitfalls nicht ausgegangen werden. So handelt es sich bei der Einordnung von Beiträgen an berufsständische Versorgungswerke, die nur dann als Altersvorsorgeaufwendungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG angesehen werden können, wenn sie "den Rentenversicherung vergleichbare Leistungen erbringen", um ein Problem, das sich erst seit 2005 aufgrund der Regelungen des Alterseinkünftegesetzes stellt. Bei dieser Rechts- und Sachlage kann in den Streitjahren 2006 bis 2008 die Kenntnis von Detailfragen auch bei einem objektiven Dritten nicht als offensichtlich gegeben vorausgesetzt werden.
- 24** Vielmehr wäre im Streitfall eine Nachfrage des Sachbearbeiters zumindest beim Kläger angezeigt gewesen, um den Widerspruch zwischen seinen Erklärungen und den Anlagen aufzulösen. Eine aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen erforderliche, vom Sachbearbeiter jedoch unterlassene Sachverhaltsermittlung ist aber kein mechanisches Versehen, wie es § 129 AO voraussetzt. Das FA hat zwar möglicherweise damit seine Amtsermittlungspflicht verletzt, eine Verletzung der Amtsermittlungspflicht zuungunsten des Steuerpflichtigen ist aber nicht mit einer offenbaren Unrichtigkeit gleichzusetzen. Sie schließt vielmehr in der Regel, wie im Streitfall, eine offenbare Unrichtigkeit aus (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile vom 23. Januar 1991 I R 26/90, BFH/NV 1992, 359, unter II.2.b, und vom 12. April 1994 IX R 31/91, BFH/NV 1995, 1, jeweils m.w.N.).
- 25** 2. Das FG hat ebenfalls zu Recht eine Änderung der betroffenen Einkommensteuerbescheide gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO abgelehnt, da den Kläger ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden seiner Beiträge zum Versorgungswerk trifft.
- 26** a) Ob ein Beteiligter grob fahrlässig gehandelt hat, ist im Wesentlichen Tatfrage. Die hierzu getroffenen Feststellungen des FG dürfen --abgesehen von zulässigen und begründeten Verfahrensrügen-- von der Revisionsinstanz nur daraufhin überprüft werden, ob der Rechtsbegriff der groben Fahrlässigkeit und die aus ihm abzuleitenden Sorgfaltspflichten richtig erkannt worden sind und ob die Würdigung der Umstände hinsichtlich des individuellen Verschuldens den Denkgesetzen und Erfahrungssätzen entspricht (ständige BFH-Rechtsprechung, s. z.B. Urteil vom 23. Oktober 2002 III R 32/00, BFH/NV 2003, 441, unter II.1.c). Dies hindert allerdings das Revisionsgericht nicht, selbst grobes Verschulden anzunehmen, wenn hierfür ausreichende tatsächliche Feststellungen vorliegen (BFH-Urteil vom 9. August 1991 III R 24/87, BFHE 165, 454, BStBl II 1992, 65, unter II.2.a).
- 27** b) So verhält es sich im Streitfall, und zwar auch dann, wenn der Kläger selbst seine Steuererklärungen erstellt und die Einkommensteuerbescheide kontrolliert haben sollte.
- 28** Da in den Streitjahren in Zeile 62 des Mantelbogens ausdrücklich und unmissverständlich die Frage nach den als Sonderausgaben abziehbaren Beiträgen zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen gestellt wurde, kann sich der Kläger bei deren fehlerhafter Beantwortung nach ständiger Rechtsprechung nicht auf einen die grobe Fahrlässigkeit ausschließenden, entschuldbaren Rechtsirrtum berufen (vgl. zum Sorgfaltsmaßstab Senatsurteil vom 9. November 2011 X R 53/09, BFH/NV 2012, 545, Rz 19, m.w.N., weiter z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2003, 441, unter II.1.c, und vom 18. März 2014 X R 8/11, BFH/NV 2014, 1347, Rz 22; jeweils m.w.N.).

- 29** Im Streitfall trifft den Kläger zudem ein grobes Verschulden im Hinblick auf die nicht hinreichende Prüfung des jeweiligen Steuerbescheids. Lediglich ein Vergleich der im Steuerbescheid als Sonderausgaben berücksichtigten Beiträge mit den erklärten Beiträgen genügt nicht, da die Erklärungsfehler dadurch nicht entdeckt werden können. Dem Kläger hätte angesichts der Höhe seiner an das Versorgungswerk geleisteten Beiträge auffallen müssen, dass in jedem Streitjahr ein erheblicher Anteil nicht in dem jeweiligen Steuerbescheid berücksichtigt worden ist (vgl. für Proberechnungen beim Elsterprogramm Senatsurteil in BFH/NV 2014, 1347, Rz 29).
- 30** Sollte hingegen die Partnerschaft vom Kläger beauftragt worden sein, seine Steuererklärung zu erstellen und/oder zu überprüfen, hat das FG diesbezüglich zu Recht darauf hingewiesen, dass sich ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO das Verschulden eines von ihm hinzugezogenen steuerlichen Beraters wie eigenes Verschulden zurechnen lassen muss (s. z.B. BFH-Urteile vom 9. Mai 2012 I R 73/10, BFHE 238, 1, BStBl II 2013, 566, Rz 14, m.w.N.; in BFH/NV 2012, 545, Rz 25, und vom 12. Mai 2015 VIII R 14/13, BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806, Rz 21) und dass von einem steuerlichen Berater die Kenntnis und sachgemäße Anwendung steuerrechtlicher Bestimmungen erwartet werden kann (BFH-Urteile vom 3. Februar 1983 IV R 153/80, BFHE 137, 547, BStBl II 1983, 324, unter 4.c, und in BFHE 238, 1, BStBl II 2013, 566, Rz 14).
- 31** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de