

Urteil vom 26. Mai 2020, IX R 30/19

Nachträgliches Bekanntwerden i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO - offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO

ECLI:DE:BFH:2020:U.260520.IXR30.19.0

BFH IX. Senat

AO § 129, AO § 173 Abs 1 Nr 2, AO § 173a, EStG § 26a, EStG VZ 2015

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 09. September 2019, Az: 4 K 1018/19

Leitsätze

1. NV: Der Finanzbehörde gilt nur der Inhalt der Akten als bekannt, die in der zuständigen Dienststelle für den zu veranlagenden Steuerpflichtigen geführt werden. Wählen Ehegatten, die zuvor zusammenveranlagt wurden, die Einzelveranlagung, gelten auch Tatsachen als bekannt, die sich aus den Akten zusammenveranlagter Ehegatten ergeben, wenn insoweit dieselbe Dienststelle zuständig ist.
2. NV: Das schlichte Vergessen eines Übertrags selbst ermittelter Besteuerungsgrundlagen in die Steuererklärung ist kein Schreib- oder Rechenfehler, sondern eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit, die nicht nach § 173a AO korrigiert werden kann.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 10.09.2019 - 4 K 1018/19 aufgehoben.
Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.
Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Möglichkeit der Änderung eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist verheiratet und wird in 2015 (Streitjahr) einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. In ihrer Einkommensteuererklärung machte die Klägerin im Rahmen ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Grundstücks Y-Straße in Z keine Angaben zur Absetzung für Abnutzung (AfA). Zwar war im EDV-System des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) für dieses Grundstück eine Tabelle hinterlegt, die für das Streitjahr einen AfA-Betrag gemäß § 7 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 5.097 € auswies. Diese war jedoch lediglich den sog. festsetzungsnahen Daten der in den Vorjahren noch mit ihrem Ehegatten zusammenveranlagten Klägerin unter der gemeinsamen Steuernummer zugeordnet, nicht hingegen der hiervon abweichenden Steuernummer der im Streitjahr einzelnveranlagten Klägerin. Der Einkommensteuerbescheid vom 21.08.2017 erging daher ohne Berücksichtigung der AfA. Im Rahmen der Veranlagung erhielt der Bearbeiter u.a. folgende Prüfhinweise:
- 3 "Im Gegensatz zum Vorjahr liegt eine Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern vor. Der Risikofilter kann keine zutreffenden Vorjahresvergleiche durchführen. Bitte den Gesamtfall prüfen. Dabei sind auch ausgegebene Hinweise einzubeziehen. ..."
- 4 "Unter dem EW-Aktenzeichen ... werden erstmals Einkünfte erklärt. Bitte die Angaben zu diesem Objekt vollumfänglich prüfen und die festsetzungsnahen Daten anlegen. ..."

- 5 Nachdem der Einkommensteuerbescheid bestandkräftig geworden war, beantragte die Klägerin die Berücksichtigung der AfA. Dieser Antrag und der gegen die Ablehnung eingelegte Einspruch blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen erhobene Klage ab.
- 6 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensmängel. Die Voraussetzungen einer Änderung nach § 129 der Abgabenordnung (AO), zumindest aber nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 und § 173a AO seien erfüllt. Jedenfalls hätte das FG eine Änderungsmöglichkeit nach § 129 AO nicht ohne Beweisaufnahme verneinen dürfen.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG vom 10.09.2019, den Ablehnungsbescheid des FA vom 12.04.2018 und die Einspruchsentscheidung vom 16.08.2018 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 21.08.2017 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um 5.097 € vermindert werden.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 1. Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen dazu getroffen, ob die Voraussetzungen einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegen.
- 12 a) Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden.
- 13 b) Unter Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 AO ist alles zu verstehen, was Merkmal oder Teilstück eines steuergesetzlichen Tatbestandes sein kann. Im Streitfall sind das die tatsächlichen Voraussetzungen der AfA gemäß § 7 Abs. 4 EStG (vgl. Senatsurteil vom 26.11.1996 - IX R 77/95, BFHE 182, 2, BStBl II 1997, 422).
- 14 c) Den Feststellungen des FG lässt sich indes nicht entnehmen, ob diese Tatsache dem FA nachträglich bekannt geworden ist. Nachträglich werden Tatsachen oder Beweismittel bekannt, wenn deren Kenntnis nach dem Zeitpunkt erlangt wird, in dem die Willensbildung über die Steuerfestsetzung abgeschlossen ist.
- 15 Das FG hat insofern lediglich darauf abgestellt, dass die steuermindernden Umstände, die zur Vornahme der AfA auf das streitbefangene Grundstück führen, "der Finanzbehörde" zum Zeitpunkt der Veranlagung bereits bekannt waren. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kommt es jedoch nicht auf die Kenntnis der Finanzbehörde als solcher, sondern auf die Kenntnis der zur Bearbeitung des Steuerfalls organisatorisch berufenen Dienststelle an (BFH-Urteil vom 13.06.2012 - VI R 85/10, BFHE 238, 295, BStBl II 2013, 5, Rz 24).
- 16 2. Das FG ist von einer anderen rechtlichen Beurteilung ausgegangen. Sein Urteil ist daher aufzuheben.
- 17 a) Das FG wird im zweiten Rechtsgang anhand ggf. nachzuholender Feststellungen zu prüfen haben, ob die tatsächlichen Voraussetzungen der AfA gemäß § 7 Abs. 4 EStG der zur Bearbeitung der Einzelveranlagung der Klägerin im Streitjahr berufenen Dienststelle bekannt waren.
- 18 aa) Dabei wird das FG zu berücksichtigen haben, dass dieser Stelle grundsätzlich dasjenige bekannt ist, was sich aus den bei ihr geführten Akten ergibt, ohne dass es auf die individuelle Kenntnis des Bearbeiters ankommt (Senatsurteil vom 28.04.1998 - IX R 49/96, BFHE 185, 370, BStBl II 1998, 458). Zu den Akten gehören alle Schriftstücke, die bei der Dienststelle vorliegen oder die sie im Dienstgang erreichen. Bekannt sind der zuständigen

Dienststelle in diesem Sinn auch sämtliche Informationen, die dem Bearbeiter von vorgesetzten Dienststellen zur Verfügung gestellt werden (BFH-Urteil vom 13.01.2011 - VI R 61/09, BFHE 232, 5, BStBl II 2011, 479). Ist dem Bearbeiter der zuständigen Dienststelle im Zeitpunkt der Veranlagung der Inhalt der Akten nach diesen Grundsätzen bekannt, so können die daraus ersichtlichen Tatsachen nicht mehr nachträglich bekannt werden und damit auch nicht mehr Grundlage für die Änderung eines bestandskräftigen Bescheids gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sein (BFH-Urteil vom 20.06.1985 - IV R 114/82, BFHE 143, 520, BStBl II 1985, 492; vgl. auch BFH-Urteil vom 05.11.1970 - V R 71/67, BFHE 101, 156, BStBl II 1971, 220).

- 19** bb) Ergibt sich die Tatsache oder das Beweismittel nicht aus den Akten, kommt es auf die Kenntnis derjenigen Person oder Stelle innerhalb der Finanzbehörde an, die für die Bearbeitung des Streitfalls organisatorisch berufen war (Senatsurteil in BFHE 185, 370, BStBl II 1998, 458). Zu diesen Personen zählen regelmäßig der Sachbearbeiter, der Sachgebietsleiter und der Vorsteher (BFH-Urteil vom 14.11.2007 - XI R 48/06, BFH/NV 2008, 367). Bekannt sind diejenigen Tatsachen und Beweismittel, die der zuständige Finanzbeamte in Ausübung seines Amtes erlangt. Rein privates Wissen des Beamten ist demgegenüber der Finanzbehörde nicht zuzurechnen (Senatsurteil in BFHE 185, 370, BStBl II 1998, 458).
- 20** b) Falls die zur Einzelveranlagung der Klägerin organisatorisch berufene Dienststelle auch diejenigen Akten der Vorjahre führt, in denen die Klägerin mit ihrem Ehemann zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurde, wird das FG zu berücksichtigen haben, dass auch der Akteninhalt der zusammenveranlagten Ehegatten insoweit als bekannt gilt.
- 21** aa) Zwar gilt nur der Inhalt derjenigen Akten als bekannt, die in der zuständigen Dienststelle für den zu veranlagenden Steuerpflichtigen geführt werden. Tatsachen, die sich aus den Akten anderer Steuerpflichtiger ergeben, gelten auch dann nicht als bekannt, wenn für deren Bearbeitung dieselbe Person zuständig ist (BFH-Urteil in BFHE 238, 295, BStBl II 2013, 5, Rz 27, m.w.N.). Insoweit könnte die Formulierung in § 26b EStG ("gemeinsam als Steuerpflichtiger") nahelegen, dass zusammenveranlagte Ehegatten einerseits und einzelveranlagte Ehegatten andererseits unterschiedliche Steuerpflichtige sind.
- 22** bb) Allerdings handelt es sich bei dem in § 173 Abs. 1 AO verwendeten Ausdruck "Steuerpflichtiger" um einen solchen der AO, der nach § 33 AO auszulegen ist (BFH-Urteil vom 24.07.1996 - I R 62/95, BFHE 181, 252, BStBl II 1997, 115, unter II.1.b). Das Wesen der Zusammenveranlagung, das in der steuerlichen Behandlung als ein Steuerpflichtiger besteht, und die damit korrespondierende Gesamtschuldnerschaft der Eheleute bedingen danach nicht nur, dass sich jeder Ehegatte das grobe Verschulden des anderen (insoweit BFH-Urteil in BFHE 181, 252, BStBl II 1997, 115, unter II.1.b), sondern auch den gesamten Akteninhalt als eigenen zurechnen lassen muss.
- 23** c) Waren die tatsächlichen Voraussetzungen der AfA gemäß § 7 Abs. 4 EStG der zur Bearbeitung berufenen Dienststelle hingegen nicht bekannt, wird das FG zu berücksichtigen haben, dass die Eintragung der AfA in die entsprechende Anlage zur Einkommensteuererklärung nicht grob schuldhaft i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO unterblieben ist.
- 24** aa) Als grobes Verschulden hat der Steuerpflichtige Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu vertreten. Grobe Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt hat (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 09.11.2011 - X R 53/09, BFH/NV 2012, 545; vom 16.05.2013 - III R 12/12, BFHE 241, 226, BStBl II 2016, 512, m.w.N.). Auf einen die grobe Fahrlässigkeit ausschließenden, entschuldbaren Rechtsirrtum kann sich der Steuerpflichtige nicht berufen, wenn er eine im Steuererklärungsformular ausdrücklich gestellte, auf einen bestimmten Vorgang bezogene und für ihn verständliche Frage bewusst nicht beantwortet (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 09.08.1991 - III R 24/87, BFHE 165, 454, BStBl II 1992, 65).
- 25** bb) Demgegenüber stellen Fehler und Nachlässigkeiten, die üblicherweise vorkommen und mit denen immer gerechnet werden muss, keine grobe Fahrlässigkeit dar; insbesondere bei unbewussten --mechanischen-- Fehlern, die selbst bei sorgfältiger Arbeit nicht zu vermeiden sind, kann grobe Fahrlässigkeit --nicht stets, aber im Einzelfall-- ausgeschlossen sein (vgl. Senatsurteil vom 10.02.2015 - IX R 18/14, BFHE 249, 195, BStBl II 2017, 7, Rz 16, m.w.N.). Nicht als grobes Verschulden anzusehen ist es etwa, wenn der Steuerpflichtige grundsätzlich um die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit von Aufwendungen weiß, die Eintragung im Steuererklärungsformular aber aufgrund eines bloßen --mechanischen-- Versehens unter erschwerten Arbeitsbedingungen unterbleibt.
- 26** cc) Im Streitfall hatte es die Klägerin nach den bindenden und nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) lediglich aus Unachtsamkeit versäumt, die AfA-Beträge in die

entsprechende Anlage zur Einkommensteuererklärung einzutragen, so dass sie hieran kein grobes Verschulden i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO trifft.

- 27** 3. Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Insbesondere kommt eine Änderung des Einkommensteuerbescheids auch nicht nach anderen Vorschriften in Betracht.
- 28** a) Die Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 129 AO liegen nicht vor. Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen (§ 129 Satz 2 AO).
- 29** aa) Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO setzt grundsätzlich voraus, dass die offenbare Unrichtigkeit in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist (z.B. Senatsurteil vom 16.09.2015 - IX R 37/14, BFHE 250, 332, BStBl II 2015, 1040, Rz 17). Da die Unrichtigkeit aber nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist die Vorschrift auch dann anwendbar, wenn das FA offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (z.B. BFH-Urteil vom 03.05.2017 - X R 4/16, BFH/NV 2017, 1415, Rz 13, 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 (Senatsurteil in BFHE 250, 332, BStBl II 2015, 1040; BFH-Urteil vom 27.05.2009 - X R 47/08, BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946).
- 30** bb) Offenbare Unrichtigkeiten i.S. des § 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 (vgl. dazu insgesamt Senatsurteil vom 10.12.2019 - IX R 23/18, BFHE 266, 297, Rz 19, m.w.N.). Vor diesem Hintergrund ist eine Berichtigung nach § 129 AO nicht möglich, wenn das FA aufgrund einer Hinweismitteilung den Fall überprüft hat, es im Rahmen dieser Überprüfung zu einer neuen Willensbildung der zuständigen Beamten gekommen ist und mithin die Möglichkeit eines Rechtsirrtums nicht auszuschließen ist.
- 31** cc) 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. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um eine Tatfrage; die revisionsrechtliche Prüfung beschränkt sich darauf, ob das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen und dabei nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 32** dd) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG ohne Rechtsfehler die Voraussetzungen einer Änderung nach § 129 AO wegen einer offenbaren Unrichtigkeit verneint.
- 33** (1) Zwar reichen die Feststellungen des FG nicht aus, um entscheiden zu können, ob der zuständige Sachbearbeiter des FA den im EDV-System erstellten Prüffinweis übersehen bzw. vergessen hat --mit der Folge eines eigenen mechanischen Versehens-- (vgl. z.B. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 21.02.2006 - 1 K 212/02, Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 859) oder ob eine diesbezügliche Überprüfung zu einer neuen Willensbildung im Tatsachen- oder Rechtsbereich --mit der Folge eines § 129 AO ausschließenden Fehlers in der Sachverhaltsermittlung-- geführt hat (vgl. hierzu Senatsurteile in BFHE 266, 297, Rz 24 ff.; vom 10.03.2020 - IX R 29/18, BFHE 268, 407; vgl. zum Ganzen auch BeckOK AO/Füssenich, 12. Ed [15.04.2020], AO § 129 Rz 21).
- 34** (2) Eine Entscheidung hierüber ist indes entbehrlich. Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass das FA die Voraussetzungen des § 129 AO bereits deshalb verneinen konnte, weil die AfA in der Einkommensteuererklärung der Klägerin nicht angesetzt worden war und das FA ohne die Kenntnis der Akten der Vorjahre diesen Fehler der Klägerin als offenbare Unrichtigkeit nicht erkennen konnte (vgl. Senatsurteil in BFHE 182, 2, BStBl II 1997, 422; BFH-Urteile vom 31.07.1990 - I R 116/88, BFHE 162, 115, BStBl II 1991, 22, m.w.N.; vom 23.01.1991 - I R 26/90, BFH/NV 1992, 359; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 14.03.2005 - 4 K 235/03, juris).
- 35** b) Schließlich scheidet auch eine Änderung des Einkommensteuerbescheids nach § 173a AO aus.

- 36** aa) Die Vorschrift des § 173a AO ist nach Art. 97 § 9 Abs. 4 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung erstmals auf Verwaltungsakte anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 erlassen worden sind und somit auch auf den Einkommensteuerbescheid vom 21.08.2017. Danach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit dem Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat.
- 37** bb) Bei der von der Klägerin bei Erstellung der Einkommensteuererklärung vergessenen AfA handelt es sich jedoch um keinen Schreib- oder Rechenfehler, sondern um eine "ähnliche offenbare Unrichtigkeit" i.S. des § 129 AO. Diese werden nach dem eindeutigen Wortlaut --im Gegensatz zu § 129 AO-- gerade nicht von § 173a AO erfasst (vgl. Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl., § 173a Rz 7; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 173a AO Rz 7; Nöcker, AO-Steuerberater 2017, 317, 318; v. Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 173a AO Rz 20; v. Wedelstädt in Gosch, AO § 173a Rz 11; ebenso Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 173a Rz 1). Dies wird durch die Gesetzesbegründung bestätigt, wonach das schlichte Vergessen eines Übertrags selbst ermittelter Besteuerungsgrundlagen in die Steuererklärung kein Schreib- oder Rechenfehler i.S. des § 173a AO sei (BTDrucks 18/7457, 87).
- 38** 4. Das Urteil ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.
- 39** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de