

Urteil vom 21. Januar 2010, III R 22/08

Offenbare Unrichtigkeit bei fehlerhafter Zusammenveranlagung - Berücksichtigung von Verfahrensfehlern im Revisionsverfahren - Rüge eines Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht

BFH III. Senat

AO § 129, FGO § 76 Abs 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst b, FGO § 120 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 08. Februar 2006, Az: 3 K 57/02

Leitsätze

1. NV: Die Entscheidung des FG bei der Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit, dass jede Möglichkeit eines Rechtsirrtums, eines Denkfehlers oder einer unvollständigen Sachaufklärung bzw. fehlerhaften Tatsachenwürdigung auszuschließen sei, ist im Wesentlichen eine Tatfrage, die revisionsrechtlich nur eingeschränkt überprüfbar ist (§ 118 Abs. 2 FGO).
2. NV: § 129 AO ist nicht von Verschuldenserwägungen abhängig; für die Anwendbarkeit dieser Vorschrift kommt es daher nicht darauf an, ob der Bearbeiter bei gehöriger Sorgfalt sein Versehen hätte erkennen und die offenbare Unrichtigkeit bei der Steuerfestsetzung hätte vermeiden können .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist seit dem Streitjahr 2000 in zweiter Ehe verheiratet. Für das Streitjahr reichte sie im Februar 2001 bei dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eine --nur von ihr unterzeichnete-- Einkommensteuererklärung ein, in deren Mantelbogen sie in den mit "Steuerpflichtige Person (Stpfl.), bei Ehegatten: Ehemann" überschriebenen Zeilen zunächst ihre eigenen persönlichen Daten und in den mit "Ehefrau" überschriebenen folgenden Zeilen die ihres Ehemannes eintrug. In der nur von Ehegatten auszufüllenden Zeile 12 kreuzte sie von den drei dort vorgesehenen Veranlagungsformen die Alternative "Besondere Veranlagung für das Jahr der Eheschließung" an. Die Erklärung enthält im Übrigen nur Angaben zu ihren eigenen Besteuerungsgrundlagen --u.a. eine Anlage N--, nicht hingegen zu solchen ihres Ehemannes. Ferner beantragte die Klägerin die Festsetzung einer Arbeitnehmer-Sparzulage.
- 2 Unter dem 18. April 2001 erging ein an "Herrn und Frau X und Y Z" gerichteter Bescheid, in dem das FA die Einkommensteuer für das Streitjahr 2000 --unter Anwendung der Splittingtabelle-- auf Null sowie eine "Sparzulage Ehemann" festsetzte. Dabei wurden die von der Klägerin erklärten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als solche des Ehemannes aufgeführt; die entsprechende Spalte für Einkünfte der Ehefrau enthält keine Eintragung. Der Bescheid wurde bestandskräftig.
- 3 Auch der Ehemann der Klägerin reichte eine Einkommensteuererklärung für 2000 ein; für ihn führte das FA antragsgemäß eine Veranlagung nach § 26c des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch.
- 4 Nachdem das FA die sich widersprechenden Veranlagungen der Klägerin und ihres Ehemannes bemerkt hatte, hob es mit seinem an beide Ehegatten gerichteten Bescheid vom 8. November 2001 den Einkommensteuerbescheid vom 18. April 2001 nach § 129 der Abgabenordnung (AO) auf.
- 5 Da in der Einkommensteuererklärung das Kreuz für die Wahl der besonderen Veranlagung im Jahr der Eheschließung mit Bleistift eingekreist war, nahm der Sachbearbeiter der Rechtsbehelfsstelle laut Aktenvermerk zunächst an, der Bearbeiter der Einkommensteuererklärung habe den Antrag auf Durchführung einer besonderen Veranlagung erkannt; ein Rechtsirrtum könne deshalb nicht ausgeschlossen werden. Nach Rücksprache mit seinem Vorgesetzten und nachdem der Bearbeiter auf Anfrage erklärt hatte, er habe den Kreis erst nach Aufdeckung des Fehlers angebracht, ging der Sachbearbeiter der Rechtsbehelfsstelle davon aus, der Antrag auf besondere

Veranlagung sei übersehen worden, sodass die Voraussetzungen für eine Korrektur nach § 129 AO gegeben seien. Der Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen.

- 6 Das Finanzgericht (FG) hob den Aufhebungsbescheid und die Einspruchsentscheidung auf.
- 7 Eine Berichtigung nach § 129 AO sei zwar auch durch Aufhebung eines Steuerbescheids möglich. Im Streitfall scheide eine auf § 129 AO gestützte Aufhebung aber aus, da der angegriffene Bescheid (auch) auf Bearbeitungsfehlern beruhe, die nicht mehr als bloße "ähnliche offenbare Unrichtigkeiten" i.S. des § 129 AO beurteilt werden könnten.
- 8 Zwar habe der Bearbeiter der Einkommensteuererklärung offensichtlich das Kreuz übersehen, mit dem die Klägerin die besondere Veranlagung für das Jahr der Eheschließung beantragt habe. Er sei anscheinend davon ausgegangen, mit der ihm vorliegenden Erklärung sei --wie in den weitaus meisten Fällen der Veranlagung von Ehegatten-- die Zusammenveranlagung beantragt worden. Hierfür spreche insbesondere, dass der Bearbeiter auch für den Ehegatten Eintragungen zum Alter und zur Religionszugehörigkeit vorgenommen und mit diesen und anderen Eingaben maschinell einen Zusammenveranlagungsbescheid erzeugt habe. Das Übersehen einer Eintragung in einem Erklärungsformular beruhe regelmäßig auf einer von Bewusstseinsprozessen weitgehend unbeeinflussten Unachtsamkeit und nicht auf rechtlichen Überlegungen oder Schlussfolgerungen. Dafür, dass im Streitfall andere Gründe für die Nichtbeachtung der Eintragung ausschlaggebend gewesen sein könnten, gebe es keinerlei Anhaltspunkte.
- 9 Dieses nach § 129 AO korrigierbare Versehen sei allerdings nicht allein ursächlich dafür gewesen, dass die Steuer fehlerhaft festgesetzt worden sei. Bei der unzutreffenden Annahme, es sei eine Zusammenveranlagung durchzuführen, hätten sich dem Bearbeiter vielmehr weitere Überlegungen aufdrängen müssen, denen er entweder bewusst ausgewichen sei bzw. nicht in der gebotenen Weise Rechnung getragen habe. Anlass zu näherer Überprüfung hätte ihm insbesondere geben müssen, dass es an der für eine gemeinsame Steuererklärung erforderlichen Unterschrift beider Ehegatten gefehlt habe und dass trotz der Berufsangabe "Beamter" für den Ehemann keine Anlage N vorgelegt worden sei. Jedenfalls diese weitere Nachlässigkeit bei der Fallbearbeitung lasse sich nicht mehr auf eine mechanische Fehlleistung ähnlich einem Schreib- oder Rechenfehler zurückführen. Vielmehr handele es sich um eine jenseits des Anwendungsbereichs des § 129 AO anzusiedelnde Verletzung der Pflicht, bei der Bearbeitung eines Steuerfalles mit der gebotenen Sorgfalt vorzugehen. Hätte der Bearbeiter die gebotene Sorgfalt beachtet, wäre ihm im Übrigen auch der von der Klägerin mit der "Anlage Kinder" gestellte Antrag auf Gewährung eines Haushaltsfreibetrages aufgefallen.
- 10 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung des § 129 AO. Es liege eine offenbare Unrichtigkeit vor, da der Sachbearbeiter den Antrag der Klägerin auf die besondere Veranlagung nach § 26c EStG schlichtweg übersehen habe. Die Anwendbarkeit des § 129 AO hänge nicht davon ab, ob der Bearbeiter vorwerfbar nachlässig gehandelt habe; vielmehr sei eine solche Vorgehensweise für den Anwendungsbereich des § 129 AO gerade typisch.
- 11 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Das FG hätte untersuchen müssen, über welche individuelle Erfahrung der Sachbearbeiter verfügt habe und ob er möglicherweise einem Rechtsirrtum unterlegen sei. Die besondere Veranlagung im Jahr der Eheschließung sei eine selten vorkommende Veranlagung. Die vom FA aufgestellte und vom FG ungeprüft übernommene Behauptung, der Verursacher des strittigen Steuerbescheids habe selbstverständlich Kenntnis der Rechtsfolgen eines Antrags auf besondere Veranlagung im Jahr der Eheschließung gehabt, sei nach den Umständen nicht glaubhaft.
- 14 Im Streitfall sei nach Aktenlage keinesfalls erkennbar, dass der Antrag auf besondere Veranlagung übersehen worden sei. Das Einkreisen des Kreuzes, mit dem in der Einkommensteuererklärung die besondere Veranlagung beantragt worden sei, weise vielmehr darauf hin, dass dieser Kreis bei der Bearbeitung der Steuererklärung angebracht worden sei, um quasi ein Zeichen für die weitere Bearbeitung zu setzen. Hiervon sei auch der Sachbearbeiter der Rechtsbehelfsentscheidung bei seiner vorläufigen Einschätzung ausgegangen und habe deshalb für wahrscheinlich gehalten, dass ein Rechtsirrtum zu dem fehlerhaften Bescheid geführt habe. Dies sei in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, aber vom FG nicht beachtet worden. Hierin liege eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG.

Entscheidungsgründe

- 15** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16** Entgegen der Auffassung des FG liegen im Streitfall die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 129 AO vor.
- 17** 1. Nach § 129 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind, jederzeit (innerhalb der Verjährungsfrist) berichtigen. Offenbar ist eine Unrichtigkeit, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist, der Fehler auf bloßes mechanisches Versehen zurückzuführen und die Möglichkeit eines Rechtsirrtums ausgeschlossen ist (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Juni 2008 X R 47/07, BFH/NV 2008, 1801, m.w.N.). Ob jede Möglichkeit eines Rechtsirrtums, eines Denkfehlers oder einer unvollständigen Sachaufklärung bzw. fehlerhaften Tatsachenwürdigung auszuschließen ist, beurteilt sich nach den Verhältnissen des Einzelfalles, vor allem nach Aktenlage. Die Entscheidung darüber ist im Wesentlichen eine Tatfrage, die revisionsrechtlich nur eingeschränkt überprüfbar ist (§ 118 Abs. 2 FGO; z.B. BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 84/06, BFH/NV 2009, 1394, m.w.N.).
- 18** Eine oberflächliche Behandlung des Steuerfalles durch die Finanzbehörde hindert eine Berichtigung nach § 129 AO nicht. Denn die Anwendbarkeit dieser Vorschrift ist nicht von Verschuldenserwägungen abhängig und damit auch nicht von einem eventuellen Organisationsverschulden (z.B. BFH-Urteil vom 11. Juli 2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810, m.w.N.).
- 19** 2. Das FG ist aufgrund der Vermerke auf der Einkommensteuererklärung zu der Überzeugung gelangt, dass der Sachbearbeiter das Kreuz übersehen hat, mit dem die Klägerin eine besondere Veranlagung für das Jahr der Eheschließung beantragt hatte. Es hat dieses Übersehen als eine nicht auf rechtlichen Überlegungen oder Schlussfolgerungen beruhende bloße Unachtsamkeit beurteilt. Anhaltspunkte dafür, dass andere Gründe für die Nichtbeachtung des Kreuzes ausschlaggebend gewesen sein könnten, lagen nach Auffassung des FG nicht vor. Da die tatsächliche Würdigung des FG verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen ist und auch nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt, ist sie für den BFH als Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, selbst wenn die Wertung des FG nicht zwingend, sondern lediglich möglich ist (z.B. Senatsurteil vom 19. November 2008 III R 105/07, BFHE 223, 365, BFH/NV 2009, 638, unter II.2.).
- 20** 3. Zu Unrecht hat das FG eine Korrektur des Bescheids nach § 129 AO deshalb abgelehnt, weil die fehlerhafte Festsetzung auch darauf beruhe, dass der Bearbeiter darüber hinaus seine Sorgfaltspflichten bei der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung verletzt habe. Insoweit übersieht das FG, dass § 129 AO nicht von Verschuldenserwägungen abhängig ist und es für die Anwendbarkeit dieser Vorschrift nicht darauf ankommt, ob der Bearbeiter bei gehöriger Sorgfalt sein Versehen hätte erkennen und die offenbare Unrichtigkeit bei der Steuerfestsetzung hätte vermeiden können.
- 21** 4. Die erst nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist erhobene Sachaufklärungsrüge der Klägerin hat keinen Erfolg.
- 22** Im Revisionsverfahren können nur solche Verfahrensfehler berücksichtigt werden, die innerhalb der Revisionsbegründungsfrist erhoben werden (z.B. BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 VI R 11/07, BFHE 221, 182, BStBl II 2008, 933).
- 23** Abgesehen davon ist bei der Rüge eines Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) nach der Rechtsprechung unter anderem darzulegen, welche Tatsachen das FG hätte aufklären und welche Beweise es auch ohne Beweisantrag hätte erheben müssen (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juni 2000 VII R 72/99, BFHE 192, 390, BFH/NV 2000, 1435). Der Vortrag, das FG hätte untersuchen müssen, ob ein Rechtsirrtum im Bereich des Möglichen liege und über welche individuelle Erfahrung der Bearbeiter der Einkommensteuererklärung verfügt habe, reicht nicht aus. Im Übrigen führt die Klägerin selbst aus, dass insoweit Feststellungen kaum möglich seien. Zudem ist nach der Rechtsprechung aufgrund des Akteninhalts zu entscheiden, ob der Fehler auf einer offenbaren Unrichtigkeit oder einem möglichen Rechtsirrtum beruht. Der Bearbeiter, der den Fehler verursacht hat, braucht dazu nicht als Zeuge vernommen zu werden (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1810).
- 24** Mit ihrem Vortrag, das FG habe den "Kringel" des Bearbeiters auf der Einkommensteuererklärung und den Aktenvermerk des Rechtsbehelfssachbearbeiters sowie ihren mündlichen Vortrag nicht beachtet, rügt die Klägerin

im Kern keine mangelnde Sachaufklärung, sondern die nach ihrer Auffassung fehlerhafte Würdigung des Sachverhalts durch das FG. Sie macht geltend, das FG hätte aus dem Umkreisen des Kreuzes folgern müssen, dass der Bearbeiter den Antrag erkannt habe und die fehlerhafte Veranlagung deshalb auf einem Rechtsirrtum beruhen könne. Dabei lässt die Klägerin aber außer Acht, dass der Bearbeiter der Einkommensteuererklärung laut Aktenvermerk in der Rechtsbehelfsakte auf Anfrage erklärt hat, er habe das Kreuz erst eingekreist, nachdem die Fehlerhaftigkeit des Einkommensteuerbescheids bemerkt worden sei.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de