Urteil vom 27. August 2013, VIII R 9/11

Offenbare Unrichtigkeit; Berücksichtigung von Umsatzsteuerzahlungen als Betriebsausgaben

BFH VIII. Senat

AO § 129, EStG § 4 Abs 4, EStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 07. September 2010, Az: 14 K 14074/09

Leitsätze

Übersieht das Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung, dass der Steuerpflichtige in seiner vorgelegten Gewinnermittlung die bei der Umsatzsteuererklärung für denselben Veranlagungszeitraum erklärten und im Umsatzsteuerbescheid erklärungsgemäß berücksichtigten Umsatzsteuerzahlungen nicht als Betriebsausgabe erfasst hat, liegt insoweit eine von Amts wegen zu berichtigende offenbare Unrichtigkeit nach § 129 AO vor (Anschluss an BFH-Urteil vom 14. Juni 2007 IX R 2/07, BFH/NV 2007, 2056).

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Berichtigung bestandskräftiger Einkommensteuerbescheide nach § 129 der Abgabenordnung (AO).

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte in den Streitjahren 2002 bis 2005 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Ingenieur und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

3 In den von ihm selbst erstellten Gewinnermittlungen setzte er jeweils auf der Einnahmenseite die vereinnahmten Bruttoeinnahmen, auf der Ausgabenseite die nach Kostenarten aufgeschlüsselten Ausgaben einschließlich der darin enthaltenen Vorsteuer an. In der Aufstellung waren die an den Beklagten und Revisionsbeklagten (das Finanzamt --FA--) geleisteten Umsatzsteuerzahlungen nicht als Betriebsausgaben enthalten.

4 Das FA veranlagte die Kläger für die Streitjahre auf der Grundlage der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Einkommensteuer, ohne den Fehler des Klägers hinsichtlich der geleisteten Umsatzsteuerzahlungen zu bemerken.

5 Nachdem die Einkommensteuerbescheide bestandskräftig geworden waren, beantragte der Kläger ihre Änderung unter Hinweis auf die unberücksichtigten Umsatzsteuerzahlungen. Dies lehnte das FA mit Bescheid vom 27. Juni 2008 wegen Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide ab.

6 Die dagegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 8. September 2010 14 K 14074/09 als unbegründet ab.

7 Zwar sei § 129 AO auch dann anwendbar, wenn die Finanzbehörde offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernehme. Eine aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen erforderliche, vom Sachbearbeiter (ggf. unter Verletzung der Amtsermittlungspflicht) jedoch unterlassene Sachverhaltsermittlung --wie im Streitfall-- sei hingegen kein Fehler, der auf ein bloßes mechanisches Versehen zurückzuführen sei. Denn der zuständige Sachbearbeiter habe die Unrichtigkeit nicht ohne weitere Prüfung erkennen können. Weder den Einkommensteuererklärungen noch den Umsatzsteuererklärungen der jeweiligen Streitjahre sei nämlich zu entnehmen, ob und wie viel Umsatzsteuer der Kläger in den Streitjahren jeweils an das FA tatsächlich abgeführt habe. Entsprechende Erkenntnisse hätte der Sachbearbeiter nur durch weitere Ermittlungen, etwa im Rahmen einer computergestützten Erhebungsauskunft oder durch Nachfrage bei der Erhebungsstelle gewinnen können.

8 Dagegen richtet sich die Revision, mit der die Kläger die Verletzung des § 129 AO rügen.

9 Sie beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben sowie die Einkommensteuerbescheide für 2002 (vom 9. August 2004), für 2003 (vom 30. Mai 2005), für 2004 (vom 20. Juni 2006) und für 2005 (vom 10. April 2007), jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Februar 2009, unter Ansatz geleisteter Umsatzsteuerzahlungen als weitere Betriebsausgaben bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit in Höhe von 4.371 € (2002), 27.971 € (2003), 15.107 € (2004) und 17.344 € (2005) zu ändern.

10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 Die Auffassung des FG, das FA habe zu Recht eine Berichtigung der streitigen Einkommensteuerbescheide nach § 129 AO abgelehnt, verletzt Bundesrecht. Wegen fehlender tatsächlicher Feststellungen kann der Senat indessen nicht selbst entscheiden.

13 1. Nach § 129 AO können Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigt werden.

14 Offenbar ist eine Unrichtigkeit dann, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und eindeutig als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist (ständige Rechtsprechung, s. etwa Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Februar 1992 VII R 8/91, BFHE 168, 6, BStBl II 1992, 713; vom 4. Juni 2008 X R 47/07, BFH/NV 2008, 1801; vom 6. November 2012 VIII R 15/10, BFHE 239, 296, BStBl II 2013, 307; Klein/Brockmeyer/Ratschow, AO, 11. Aufl., § 129 Rz 13; Pahlke/Koenig/Pahlke, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 129 Rz 17 f.; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 129 Rz 38; a.A. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 129 AO Rz 6).

15 Offenbare Unrichtigkeiten in diesem Sinne 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 die Annahme einer offenbaren 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23. Oktober 2001 IX R 75/98, BFH/NV 2002, 467). Da die Unrichtigkeit nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist § 129 AO auch dann anwendbar, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (BFH-Urteile vom 17. Juni 2004 IV R 9/02, BFH/NV 2004, 1505, und vom 3. Juni 1987 X R 61/81, BFH/NV 1988, 342, m.w.N.).

16 2. Nach diesen Maßstäben sind die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre offenbar unrichtig i.S. des § 129 AO. Der Kläger hat für die Streitjahre Einnahmenüberschussrechnungen vorgelegt und darin geleistete Umsatzsteuerzahlungen (Vorauszahlungen) nicht berücksichtigt, obschon er Umsatzsteuerzahlungen in den zeitgleich eingereichten Umsatzsteuererklärungen ausgewiesen hat und die Umsatzsteuer jeweils erklärungsgemäß vom FA festgesetzt wurde.

17 Aufgrund der Berücksichtigung von Umsatzsteuerzahlungen bei der Umsatzsteuerfestsetzung durch das FA in allen Streitjahren erscheint es entgegen der Ansicht des FG ausgeschlossen, dass die unterbliebene Übernahme der Ausgabenposition "Umsatzsteuerzahlungen" in den Einkommensteuerveranlagungen "auch auf nicht hinreichender Sachaufklärung" beruhen konnte. Letzteres wäre eine rein hypothetische Annahme, die der Feststellung einer offenbaren Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO nicht entgegengehalten werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juni 2007 IX R 2/07, BFH/NV 2007, 2056).

18 Vielmehr ergab sich aus der maßgeblichen Sicht eines objektiven Dritten (BFH-Urteil in BFHE 239, 296, BStBl II 2013, 307, m.w.N) und damit auch aus der Sicht des FA, dass die --gesamten-- umsatzsteuerlich berücksichtigten

Umsatzsteuerzahlungen nur aufgrund eines mechanischen Versehens vom Kläger nicht in seinen Einkommensteuererklärungen berücksichtigt worden waren.

19 Dafür, dass der zuständige Sachbearbeiter des FA hätte annehmen können, die geleisteten Umsatzsteuerzahlungen seien mit Blick auf § 11 EStG wegen vollständiger Zuordnung zu einem anderen Veranlagungszeitraum --insgesamt-- nicht angesetzt worden, fehlt jeglicher Anhaltspunkt.

20 3. Nach diesen Grundsätzen ist die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

21 Die Sache ist nicht spruchreif. Zwar sind nach den bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG offensichtlich --und auch vom FA nicht in Abrede gestellt-- die in den jeweiligen Streitjahren geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen als Betriebsausgaben abzuziehen.

22 Gleichwohl kann deren Höhe wegen der zum Teil erst im jeweiligen Folgezeitraum geleisteten Abschlusszahlungen nicht abschließend beurteilt werden. Diese Prüfung wird das FG unter Berücksichtigung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 1. August 2007 XI R 48/05 (BFHE 218, 372, BStBl II 2008, 282) zur Zurechnung von Vorauszahlungen auf das Jahr der Zahlung oder ggf. auf das Vorjahr nachholen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de