Beschluss vom 27. Februar 2014, X B 157/13

Nachträgliche Erfassung einer Regelaltersrente durch Berichtigung nach § 129 AO

BFH X. Senat

AO § 129, AO § 173 Abs 1 Nr 1, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, EStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 21. Juli 2013, Az: 10 K 2965/11

Leitsätze

NV: Hat der Finanzbehörde ein Rentenbescheid vorgelegen und ist ihr daher der Bezug der Altersrente bekannt, ist es ausgeschlossen, dass die Nichterfassung der Altersrente im Steuerbescheid auf einem Rechtsirrtum beruht.

Tatbestand

1 I. Mit ihrer Klage wandten sich die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) gegen die erstmalige Erfassung der von der Klägerin ab April 2005 bezogenen Regelaltersrente in einem Änderungsbescheid, den der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) im Anschluss an die elektronische Übermittlung der Rentenbezugsmitteilung im Oktober 2010 erlassen hatte. Das FA begründete die Änderung zunächst mit der Vorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO). Nach dem Vortrag der Kläger im Einspruchsverfahren, im Mantelbogen der von ihren Prozessbevollmächtigten erstellten Einkommensteuererklärung sei nicht nur das Kästchen "Renten laut Anlage R" angekreuzt gewesen, der Erklärung seien vielmehr auch sowohl die entsprechende Anlage R sowie eine Ablichtung des Rentenbescheids beigefügt gewesen, stützte es die nachträgliche Erfassung der Renteneinkünfte alternativ auf § 129 AO.

2 Das Finanzgericht (FG) stellte fest, dass in der Einkommensteuerakte der Kläger weder eine Anlage R für die Klägerin noch ein entsprechender Rentenbescheid enthalten waren. Durch Vernehmung der Sachbearbeiterin als Zeugin konnte auch nicht geklärt werden, ob die Anlage R und/oder (zumindest) der Rentenbescheid im Zeitpunkt der Veranlagung vorgelegen hatten. Nach Ansicht des FG konnte dieser Umstand aber letztlich offen bleiben, da das FA unabhängig hiervon --entweder nach § 129 AO oder gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO-- zum Erlass des Änderungsbescheids berechtigt gewesen sei.

3 Hiergegen wenden sich die Kläger mit ihrer Beschwerde, mit der sie die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsanwendung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) begehren.

Entscheidungsgründe

4 II. Die Beschwerde ist unbegründet.

5 1. Die Kläger sind der Ansicht, das FG weiche vom Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 5. November 1970 V R 71/67 (BFHE 101, 156, BStBl II 1971, 220) ab, weil es bei der Prüfung von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 19. November 2008 II R 10/08 (BFH/NV 2009, 548) sowie den Senatsbeschluss vom 14. Mai 2013 X B 33/13 (BFHE 241, 9, BStBl II 2013, 997) davon ausgehe, hinsichtlich des Grades der erforderlichen Kenntnis sei zu differenzieren: Während der Inhalt, der in der zuständigen Dienststelle geführten Steuerakten als bekannt gelte, ohne dass es insoweit auf die individuelle Kenntnis des jeweiligen Bearbeiters ankomme, sei hingegen bei Tatsachen, die sich nicht aus den Akten ergäben, die positive Kenntnis des zuständigen Bearbeiters erforderlich. Demgegenüber habe der BFH in dem Urteil in BFHE 101, 156, BStBl II 1971, 220 entschieden, dass dem FA die Sachverhalte bekannt seien, die sich aus den gehefteten oder lose geführten Aktenvorgängen des Steuerpflichtigen ergäben, wozu auch der Inhalt solcher Schriftstücke gehöre, die den Akten zuwüchsen und die zuständige Dienststelle im normalen Geschäftsgang erreicht hätten, ohne dass der Sachgebietsleiter oder Sachbearbeiter die Akten oder Schriftstücke lesen und deren Inhalt in ihr Wissen aufnehmen müsse.

6 a) Zwar spricht viel dafür, dass das FG insoweit tatsächlich von dem BFH-Urteil in BFHE 101, 156, BStBl II 1971, 220 abgewichen ist, als es im Rahmen der (alternativ) vorgenommenen Prüfung des Greifens des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO angenommen hat, diese Norm sei bereits dann erfüllt, wenn dem FA zwar der Rentenbescheid der Klägerin vorgelegen hätte, die Sachbearbeiterin diesen aber nicht positiv zur Kenntnis genommen habe. Diese Annahme des FG deutet darauf hin, dass das FG den der Steuererklärung lose beigefügten Rentenbescheid abweichend von dem vorstehend genannten BFH-Urteil nicht als Aktenbestandteil angesehen hat. Geht man hingegen entgegen der Ansicht des FG davon aus, dass der Rentenbescheid Bestandteil der Akten gewesen ist, dann steht dies der Annahme entgegen, dass der Inhalt dieses Bescheids eine neue Tatsache i.S. des § 173 AO ist. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den Entscheidungen in BFH/NV 2009, 548 und in BFHE 241, 9, BStBl II 2013, 997. Die Kläger weisen zutreffend darauf hin, dass es allein darauf ankommt, ob der Bescheid der Steuererklärung beigelegen hat, nicht aber, ob dieses Schriftstück --wie im Streitfall-- später nach wie vor Bestandteil der Akten ist.

7 b) Die angefochtene Entscheidung des FG erweist sich jedoch im Ergebnis aus anderen Gründen entsprechend § 126 Abs. 4 FGO als richtig, was der Zulassung auch dann entgegensteht, wenn an sich eine der Zulassungsvoraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO vorliegt (BFH-Beschluss vom 13. Juli 2007 VII B 105/07, BFH/NV 2007, 2300).

8 Im Streitfall lässt sich zwar mittlerweile nicht mehr klären, ob der Ende Februar 2006 beim FA eingereichten Einkommensteuererklärung zumindest der Rentenbescheid und ggf. auch die Anlage R beilagen. Das FG hat sich jedoch durch die Zeugenvernehmung der Sachbearbeiterin W des FA davon überzeugen können, dass diese die Renteneinkünfte der Klägerin nicht bewusst außer Ansatz gelassen hat. Hiervon ausgehend waren in jedem der im Streitfall denkbaren Sachverhaltskonstellationen die Voraussetzungen einer Änderungsnorm erfüllt, die das FA zum Erlass des in Frage stehenden Änderungsbescheids berechtigten:

9 aa) Hatte die Klägerin zu ihrer Regelaltersrente in der Steuererklärung 2005 keine Angaben gemacht und auch keine diese Rente betreffenden Unterlagen beigefügt, dann war das FA, nachdem es von diesen Renteneinkünften Kenntnis erlangt hat, zum Erlass des Änderungsbescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO berechtigt. Dies stellen die Kläger in ihrer Beschwerdebegründung im Ergebnis auch nicht in Abrede.

10 bb) Hatte hingegen dem FA der einschlägige Rentenbescheid vorgelegen, dann war dem FA zwar der Bezug dieser Renteneinkünfte bekannt und es waren daher die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht erfüllt. In diesem Fall war aber das FA berechtigt, den ursprünglichen Bescheid gemäß § 129 Satz 1 AO zu berichtigen. Ein Fehler ist nämlich im Sinne dieser Vorschrift offenbar, wenn er auf der Hand liegt, durchschaubar, eindeutig oder augenfällig ist. Entscheidend ist, ob sich das Vorliegen eines solchen Fehlers für einen unvoreingenommenen Dritten ohne weiteres aus der Steuererklärung, deren Anlagen sowie aus den in den Akten befindlichen Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr ergibt (Senatsurteil vom 27. Mai 2009 X R 47/08, BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946). Hat dem FA im Streitfall der Rentenbescheid vorgelegen und war dem FA daher bekannt, dass die Klägerin ab April 2005 eine Regelaltersrente bezog, dann kann aus der maßgeblichen Sicht eines objektiven Dritten ausgeschlossen werden, dass die steuerliche Erfassung dieser Rente infolge eines Rechtsirrtums unterblieben ist, da von der Bundesanstalt für Angestellte geleistete Regelaltersrenten ab dem Jahr 2005 den klassischen Anwendungsbereich des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Einkommensteuergesetzes (EStG) betreffen. Dies wird auch durch die Aussage der Zeugin W bestätigt, wonach die Nichterfassung der Renteneinkünfte trotz Vorliegens eines Rentenbescheids nur auf einem mechanischen Versehen beruhen konnte.

11 2. Die weitere Rüge, die Entscheidung des FG weiche von dem BFH-Urteil vom 28. April 1998 IX R 49/96 (BFHE 185, 370, BStBl II 1998, 458) ab, führt ebenfalls nicht zur Zulassung der Revision.

12 Der Senat kann bereits nicht erkennen, dass das FG einen Rechtssatz des Inhalts aufgestellt hat, wonach ein Steuerpflichtiger, der der eingereichten Steuererklärung aus nicht aufklärbaren Gründen nicht die für diese Einkünfte maßgebliche Anlage beilegt, jedoch den Sachverhalt gegenüber dem FA im Rahmen seiner Steuererklärung voll umfänglich erklärt, nicht seiner Mitwirkungspflicht genügt.

13 Das FG hat den Tatbestand des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO insoweit (d.h. in Abgrenzung zu § 129 AO) zutreffend unter der Annahme geprüft, der Einkommensteuererklärung habe weder die Anlage R noch der Rentenbescheid beigelegen. Von dieser Annahme ging es ersichtlich auch bei der Prüfung aus, ob ein die Änderung ausschließender Verstoß gegen die Amtsaufklärungspflicht gegeben war. So leitete es seine Ausführungen ein: "Unter der alternativen Annahme, dass der von den Klägern eingereichten Steuererklärung nicht die Anlage R der Klägerin beigelegen hat, haben die Kläger unvollständige Angaben gemacht und haben insoweit ihrer Mitwirkungspflicht nicht genügt." Etwas anderes hat das FG insoweit nicht geprüft, wenngleich der Senat einräumt, dass es in Verbindung mit den

vorangehenden Ausführungen des FG zum Vorliegen einer neuen Tatsache (insbesondere der Satz "Die Angaben der Zeugin sprechen dafür, dass die Rentenbescheide entweder nicht mit übersandt worden waren oder die Zeugin diese nicht positiv zu Kenntnis genommen hat.") durchaus zu Missverständnissen kommen kann.

14 Den zitierten BFH-Urteilen vom 3. August 1967 IV 111/63 (BFHE 90, 6, BStBl III 1967, 766) und vom 28. August 1974 I R 18/73 (BFHE 114, 180, BStBl II 1975, 166) haben die Kläger schon keinen abstrakten Rechtssatz des FG gegenübergestellt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de