Beschluss vom 18. Juni 2014, X B 222/13

Berichtigung nach § 129 AO: Prüfung des Vorliegens eines dem Sachbearbeiter unterlaufenen, nicht mechanischen Fehlers

BFH X. Senat

AO § 129, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2

vorgehend FG Nürnberg, 23. Oktober 2013, Az: 6 K 720/12

Leitsätze

1. NV: Es ist aus der Sicht eines objektiven Dritten zu prüfen, ob die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass dem Sachbearbeiter ein nicht mechanischer Fehler unterlaufen ist .

2. NV: Diese Möglichkeit besteht nicht, wenn positiv feststeht, dass dem Sachbearbeiter ein nicht mechanischer Fehler unterlaufen ist .

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind zusammen veranlagte Eheleute. Der Kläger erzielte im Streitjahr 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einem Sanitärunternehmen.

2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) setzte zunächst die Einkommensteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung im Wege der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen fest. Später reichten die Kläger ihre Einkommensteuererklärung ein. Zu dem Gewinn aus Gewerbebetrieb war ein Jahresabschluss beigefügt, der im Kontennachweis zur Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) mehrere Zeilen betreffend Abschreibungen enthielt. Darunter befanden sich insgesamt vier Beträge mit nachgeschaltetem Minuszeichen, ferner in der Zeile zu Konto 6241 die Angabe "Sonder-AfA § 7g/1, 2 a.F., § 7g/5 n.F. 10.000,00" ohne Minuszeichen. Beigefügt war ein Erklärungsvordruck "Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 EStG im Wirtschaftsjahr 2007". Dieser enthielt unter "Im Wirtschaftsjahr gebildete Rücklagen nach § 7g Abs. 3 EStG" Rücklagen zum Wirtschaftsjahr 2009 für verschiedene Wirtschaftsgüter in Höhe von 3.600 € sowie 2.400 €. Unter "Im Wirtschaftsjahr aufgelöste Rücklagen nach § 7g Abs. 3 EStG" für "Fahrzeuge" zum Wirtschaftsjahr 2005 war in der Spalte "Auflösung Rücklage" der Betrag von 16.000 € und in der Spalte "Gewinnzuschlag" der Betrag von 1.920 € angegeben.

3 Der Bearbeiter des FA (B) wies in einem Anschreiben vom 15. März 2010 den steuerlichen Vertreter der Kläger (S) darauf hin, dass er von den Angaben des Klägers abweichen wolle, zum einen durch Erhöhung des Gewinns um 16.000 € aus der Auflösung der § 7g-Rücklage, zum anderen durch Erhöhung des Gewinns um 10.000 € für die beantragte Sonder-AfA nach § 7g, da nicht ersichtlich sei, für was eine Sonder-AfA gewährt werden sollte. Das Schreiben blieb unbeantwortet. Das FA setzte darauf die Einkommensteuer unter Berücksichtigung eines --im Vergleich zur Erklärung-- um 26.000 € erhöhten Gewinns fest. Auf einen aus anderen Gründen eingelegten Einspruch erging am 10. August 2010 ein Änderungsbescheid, mit dem das FA den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig.

4 Am 14. April 2011 teilte S dem FA telefonisch mit, der Einkommensteuerbescheid 2007 enthalte eine offenbare Unrichtigkeit, und beantragte die Änderung nach § 129 der Abgabenordnung (AO). Bei der vermeintlichen Sonderabschreibung in Höhe von 10.000 €, die dem Gewinn hinzugerechnet worden sei, habe es sich nicht um Aufwand, sondern um Ertrag gehandelt, der bereits den Gewinn erhöht habe, da hinter dem Betrag in der GuV kein Minuszeichen stehe. Dies habe zu einer doppelten Zurechnung des Betrags von 10.000 € geführt.

5 In einem Änderungsbescheid vom 29. April 2011 setzte das FA die Einkommensteuer unter Berücksichtigung eines um 10.000 € geminderten Gewinns fest.

6 Am 5. Mai 2011 machte S gegenüber dem FA telefonisch geltend, der Lesefehler habe ein Berichtigungsvolumen von 20.000 € erzeugt, und beantragte am 27. Mai 2011 erneut die Änderung des Bescheids nach § 129 AO. Das FA lehnte den Antrag mit Bescheid vom 30. Mai 2011 ab.

7 Mit ihrem Einspruch machten die Kläger geltend, B habe bei der Veranlagung den Betrag von 10.000 € fälschlich als "-10.000 €" gelesen und daher als Neubildung statt als Auflösung einer Ansparrücklage angesehen. Die Auswirkung dieses Fehlers betrage 20.000 €.

8 Der Einspruch blieb erfolglos. Das FA führte aus, B habe tatsächlich das fehlende Minuszeichen nicht gesehen, die Ertragsbuchung für eine Aufwandsbuchung gehalten, den Betrag von 10.000 € dem Gewinn hinzugerechnet und so die Buchung der angenommenen Sonder-AfA in der GuV neutralisiert. Diesen Fehler habe der Änderungsbescheid vom 29. April 2011 bereinigt. Die weitere Hinzurechnung über 16.000 € habe mit diesem Lesefehler nichts zu tun. Nach Auffassung von B sei die Rücklage aus dem Jahre 2005 nicht aufgelöst worden. Einen Zusammenhang mit der Buchung von 10.000 € auf dem Konto 6241 habe er nicht gesehen. Ein Tatsachen- oder Rechtsirrtum sei nicht ausgeschlossen. Eine neue Ansparrücklage sei nach Änderung des § 7g Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes nicht mehr möglich gewesen.

9 Mit der Klage verfolgten die Kläger ihr Begehren weiter. Bei Übersehen eines Vorzeichens sei zwangsläufig der doppelte Betrag zu korrigieren. Aus dem Kontennachweis und dem Erklärungsvordruck zu § 7g-Rücklagen ergebe sich, dass sich die Gewinnauswirkung von 10.000 € aus einer Rücklage von 6.000 € (Aufwand) und der Auflösung einer Rücklage von 16.000 € (Ertrag) zusammensetze.

10 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Zwar habe B irrtümlich ein Minuszeichen angenommen. Er habe aber die Beträge nicht mechanisch der Veranlagung zugrunde gelegt, sondern unabhängig voneinander zwei in Wirklichkeit nicht vorliegende Sachverhalte angenommen, nämlich die Bildung einer neuen Sonderabschreibung und das Unterbleiben der Auflösung der Rücklage aus dem Jahre 2005. Falsche Sachverhaltsannahmen seien nicht nach § 129 AO zu berichtigen. Das bewusste Handeln von B ergebe sich nicht zuletzt aus dessen Anschreiben an S. Zudem sei der Irrtum des B selbst unter Zuhilfenahme der Einkommensteuer- und Bilanzakten nicht ohne Weiteres offenbar, sondern erst nach intensivem Aktenstudium zu erkennen, da die Beträge von 16.000 € und 10.000 € voneinander abwichen und überdies die AfA in Höhe von 6.000 € schon materiell-rechtlich nicht hätte gebildet werden können - was die Kläger mittlerweile zugestehen. Eine erst nach derart intensivem Aktenstudium erkennbare Unrichtigkeit sei eben nicht offensichtlich.

11 Unbeachtlich sei, dass das FA die "erste Hälfte" des Fehlers tatsächlich korrigiert habe und nunmehr die "zweite Hälfte" logischerweise folgen müsse. Zwar sei der Betrag von 10.000 € zweimal zu Lasten der Kläger berücksichtigt worden, einmal als Folge der Ablehnung der durch B angenommenen Bildung einer Sonder-AfA, einmal als Teil der vermeintlich noch nicht aufgelösten Rücklage in Höhe von 16.000 €. Ungeachtet der Frage, ob für die erste Änderung überhaupt eine rechtliche Grundlage vorlag, fehle es für eine weitergehende Berichtigung an einer Rechtsgrundlage. Eine vorangegangene Teilabhilfe schaffe eine solche nicht.

12 Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision machen die Kläger geltend, die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erfordere eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH), § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Das FG gehe in zweierlei Hinsicht von Ausgangspunkten aus, die mit der Rechtsprechung des BFH nicht übereinstimmten.

13 Das betreffe zum einen die Annahme, B habe tatsächlich zwei voneinander in Wirklichkeit nicht vorliegende Sachverhalte angenommen. Das FG sei erkennbar --dies ergebe sich auch aus den Feststellungen im Tatbestand-- der Auffassung, dass es diesbezüglich auf die tatsächlichen Annahmen des Sachbearbeiters ankomme. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH jedoch sei die Frage, ob der Fehler auf einem mechanischen Versehen einerseits oder aber einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler andererseits beruhe, maßgeblich aus der Sicht eines objektiven Dritten zu beurteilen (vgl. BFH-Urteile vom 6. November 2012 VIII R 15/10, BFHE 239, 296, BStBl II 2013, 307, sowie vom 27. August 2013 VIII R 9/11, BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439).

14 Es betreffe zum anderen die Annahme, der entsprechende Fehler sei lediglich nach intensivem Aktenstudium zu erkennen und daher nicht offensichtlich. Das FG sei daher erkennbar der Auffassung, neben dem Vorliegen eines mechanischen Fehlers bedürfte es eines zusätzlichen Merkmals der offensichtlichen Erkennbarkeit. Eine derartige Voraussetzung sei aber weder dem Gesetz noch der Rechtsprechung des BFH zu entnehmen. Vielmehr sei in der Rechtsprechung des BFH geklärt, dass eine offenbare Unrichtigkeit erst dann ausgeschlossen sei, wenn der

Sachbearbeiter etwa durch weitere Ermittlungen Erkenntnisse hätte gewinnen können (vgl. die Auffassung des FG in der Entscheidung in BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439). Das FG gehe aber selbst davon aus, dass das entsprechende Versehen sich unmittelbar aus der Akte ergebe. Das Erfordernis eines "intensiven" Aktenstudiums schließe die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit nicht aus, zumal bei sachgerechter Bearbeitung durch einen objektiven Dritten eine intensive Aktenbeschäftigung vorauszusetzen sei. Vielmehr sei die offenbare Unrichtigkeit dann nicht ausgeschlossen, wenn das Finanzamt von einem falschen Sachverhalt ausgehe, obwohl der richtige Sachverhalt bekannt und übersehen oder versehentlich falsch ausgewertet werde.

15 Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

16 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Ein Grund zur Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO besteht nicht.

17 1. Hinsichtlich der Frage, ob ein Fehler aus Sicht eines objektiven Dritten ein mechanisches Versehen ist oder ein Denk- oder Überlegungsfehler sein kann, gibt die Beschwerdebegründung die Rechtsprechung des BFH nicht zutreffend wieder. Die Rechtssätze, von denen das FG in diesem Punkte ausgegangen ist, entsprechen dieser vielmehr.

18 a) In den beiden seitens der Beschwerdebegründung zitierten Entscheidungen hat der BFH sinngemäß ausgeführt, ein Bescheid könne wegen einer offenbaren Unrichtigkeit nach § 129 AO korrigiert werden, wenn der Fehler auf einem mechanischen Fehler beruhe und die ernsthafte Möglichkeit eines Tatsachen- oder Rechtsirrtums, eines sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehlers oder unvollständiger Sachverhaltsaufklärung in Bezug auf den Fehler ausgeschlossen werden könne. Ob dies der Fall ist --ob nämlich ein derartiger Denkfehler auszuschließen ist und ein mechanisches Versehen vorliegt und überdies die Unrichtigkeit "offenbar" ist--, ist aus der Sicht eines objektiven Dritten zu beurteilen (unter II.2. des Urteils in BFHE 239, 296, BStBl II 2013, 307, sowie unter II.1., 2. des Urteils in BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439).

19 aa) Die Beschwerdebegründung geht offenbar davon aus, dass bei der Prüfung der Art des Fehlers gedanklich ein objektiver Dritter an die Stelle des Bearbeiters zu setzen ist und unbeachtlich ist, welcher Fehler dem Bearbeiter im konkreten Fall tatsächlich unterlaufen ist. Das trifft nicht zu. Entscheidend für die Anwendung des § 129 AO ist der Ausschluss der ernsthaften Möglichkeit, dass der Fehler auf einem nicht mechanischen Fehler beruht. Erst diese Frage ist aus der Sicht des objektiven Dritten zu prüfen. Soweit der BFH die Sicht des objektiven Dritten zum Maßstab macht, bedeutet das somit nicht, dass der objektive Dritte den Sachverhalt anstelle des Bearbeiters zu prüfen hätte, sondern dass der objektive Dritte den auf den Sachverhalt bezogenen Bearbeitungsvorgang, wie der Bearbeiter ihn im konkreten Fall durchgeführt hat, zu prüfen hat. Anders lässt sich die Ursache eines konkreten Fehlers auch nicht prüfen, denn es ist der Bearbeiter, dem der Fehler unterlaufen ist, und nicht ein fiktiver Dritter.

20 bb) Daraus folgt: Ist aus der Sicht des objektiven Dritten in tatsächlicher Hinsicht (positiv) festzustellen und damit nachgewiesen, dass dem Bearbeiter ein nicht mechanischer Fehler unterlaufen ist, so bewendet es dabei. Das gilt unabhängig davon, wie absonderlich dieser Fehler bei Rekonstruktion des Bearbeitungsvorgangs erscheinen mag. Die ernsthafte Möglichkeit eines Tatsachen- oder Rechtsirrtums, eines sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehlers oder unvollständiger Sachverhaltsaufklärung besteht nicht und kann --erst recht-- nicht ausgeschlossen werden, wenn umgekehrt positiv feststeht, dass ein derartiger, die Anwendung von § 129 AO ausschließender nicht mechanischer Fehler tatsächlich vorliegt.

21 b) Die Urteilsbegründung des FG entspricht diesen Grundsätzen.

22 Das FG hat (unter I.2.a der Entscheidungsgründe) die Existenz einer offenbaren Unrichtigkeit hinsichtlich des noch im Streit stehenden Berichtigungsvolumens verneint, weil B tatsächlich --wie er durch das Anschreiben vom 15. März 2010 selbst dokumentiert habe-- einem (doppelten) Irrtum hinsichtlich des Sachverhalts unterlegen gewesen sei. Es hat zu Recht nicht etwa aus der Sicht des objektiven Dritten geprüft, ob nach Aktenlage der Fehler auf einem mechanischen Versehen oder einem Denkfehler beruht bzw. beruhen kann. Es hat zu Recht geprüft, ob aus der Sicht des objektiven Dritten der konkret dem B unterlaufene Fehler ein mechanischer oder ein anderer, nicht die Berichtigung nach § 129 AO ermöglichender Fehler war, und ist zu letzterem Ergebnis gekommen.

23 2. Die Überlegungen der Beschwerdebegründung zur Offensichtlichkeit des Fehlers rechtfertigen die Zulassung der Revision ebenfalls nicht.

24 a) Soweit die Kläger --bei nur rudimentärer Erfüllung der Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO-- beanstanden, die Annahme eines falschen Sachverhalts schließe eine offenbare Unrichtigkeit nicht aus, wenn der richtige Sachverhalt bekannt und übersehen oder versehentlich falsch ausgewertet werde, ist das FG von diesem Grundsatz nicht abgewichen. Das FG hat ausdrücklich ausgeführt, B sei kein mechanischer Fehler unterlaufen, sondern er habe aufgrund bewussten Handelns zwei in Wirklichkeit nicht vorliegende Sachverhalte angenommen. Es hat damit die Möglichkeiten des übersehenen oder des falsch ausgewerteten Sachverhalts ausdrücklich ausgeschlossen.

25 Es kann dahinstehen, ob diese Schlussfolgerung angesichts des Umstandes, dass der tatsächliche Sachverhalt sich aus den Akten des Streitjahres ergab, zwingend war. Der mit der Steuererklärung eingereichte Erklärungsvordruck "Ansparabschreibungen" gab in der Tat Aufschluss darüber, wie die Zahl von 10.000 € (positiv) im Kontennachweis zur GuV zustande gekommen sein musste. Ob die fehlerhafte Interpretation dieses Erklärungsvordrucks aber noch ein mechanisches Versehen war, ist eine Frage der Rechtsanwendung im Einzelfall, die die Zulassung der Revision für sich genommen nicht rechtfertigt.

26 b) Vor diesem Hintergrund ist die Frage, ob eine Unrichtigkeit nicht mehr offenbar ist, wenn sie nur bei intensivem Aktenstudium zu erkennen ist, nicht mehr entscheidungserheblich. Die diesbezüglichen Erwägungen des FG unter I.2.b der Entscheidungsgründe (S. 8 des Urteils) stellen neben denjenigen unter I.2.a eine zweite und für sich tragende Begründung dar. Hat das FG sein Urteil kumulativ auf mehrere Begründungen gestützt, von denen jede für sich das Entscheidungsergebnis trägt, ist die Revision nur zuzulassen, wenn mit der Nichtzulassungsbeschwerde für jede dieser Begründungen ein Zulassungsgrund i.S. des § 115 Abs. 2 FGO schlüssig dargelegt wird und vorliegt (vgl. Senatsbeschluss vom 7. Januar 2014 X B 191/13, BFH/NV 2014, 695). Hieran fehlt es im Streitfall, da schon hinsichtlich der ersten Begründung aus den unter II.1. und 2.a dargestellten Gründen ein Zulassungsgrund nicht vorliegt.

27 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

28 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de