Urteil vom 24. August 2016, X R 36/14

Änderung eines Steuerbescheides aufgrund übermittelter Daten gemäß § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. - Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 24.08.2016 X R 34/14

ECLI:DE:BFH:2016:U.240816.XR36.14.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 2a, EStG § 10 Abs 1 Nr 3 Buchst a, EStG § 10 Abs 2a, EStG § 52 Abs 24 S 5, EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 30. September 2013, Az: 1 K 2194/12

Leitsätze

1. NV: Das FA hat einen Einkommensteuerbescheid gemäß § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. selbst dann zu ändern, wenn ihm die von der zentralen Stelle übermittelten Daten in Bezug auf die als Sonderausgaben abziehbaren Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung bereits im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung vorgelegen haben .

2. NV: Das FA muss den Steuerbescheid gemäß § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. ändern, wenn dessen Voraussetzungen vorliegen; es hat kein Ermessen .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 1. Oktober 2013 1 K 2194/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2010 machten sie u.a. in der Anlage Vorsorgeaufwand Beiträge zur Krankenversicherung (nur Basisabsicherung, keine Wahlleistungen) in Höhe von 9.178 € als Sonderausgaben geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger mit Bescheid vom 29. März 2011 erklärungsgemäß.

2 Im Rahmen der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung 2011 erfolgte ein elektronischer Abgleich der Basiskranken- und gesetzlichen Pflegeversicherungsbeiträge für den Veranlagungszeitraum 2010, da die Kläger gegenüber dem Versicherungsunternehmen in die Datenübermittlung an die zentrale Stelle eingewilligt hatten. Nach dem Datenabgleich betrugen die im Streitjahr 2010 entrichteten Beiträge zur Krankenversicherung für die Basisabsicherung des Klägers lediglich 6.388 €. Dementsprechend änderte das FA den Einkommensteuerbescheid 2010 am 4. April 2012 mit dem Zusatz: "Der Bescheid ist nach § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG geändert."

3 Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage trugen die Kläger vor, eine Änderung des Einkommensteuerbescheids nach § 10 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen vom 16. Juli 2009 (--Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung--, BGBl I 2009, 1959, --EStG a.F.--) sei nicht möglich, da keine Daten gemäß Satz 4 nach einer Steuerfestsetzung übermittelt worden seien. Die Beiträge seien im Februar 2011 an die Deutsche Rentenversicherung Bund elektronisch übermittelt worden, so dass sie bei der Einkommensteuerveranlagung 2010 bereits dem FA zur Verfügung gestanden hätten. Das FA habe die übermittelten Krankenversicherungsbeiträge indes nicht berücksichtigt und insofern einen zwar rechtswidrigen, jedoch wirksamen

Steuerbescheid erlassen. Wie man einer Pressemitteilung der Oberfinanzdirektion Koblenz vom 12. April 2011 habe entnehmen können, sei der Finanzverwaltung bewusst gewesen, dass es Probleme im Zusammenhang mit den elektronisch übermittelten Daten (Krankenversicherung, Altersversorgungsbeiträge usw.) der verschiedenen Stellen gegeben habe. Da die Bearbeitung ihrer Steuererklärung nicht zurückgestellt worden sei, habe offensichtlich bei ihrer Veranlagung dieses Problem nicht vorgelegen. Der Einkommensteuerbescheid 2010 sei nur hinsichtlich der im Bescheid genannten Vorläufigkeitsmerkmale vorläufig gewesen, so dass daraus geschlossen werden könne, der Bereich der Sonderausgaben sei abschließend geprüft worden und eine vorläufige Steuerfestsetzung sei hinsichtlich dieses Problems nicht notwendig gewesen.

4 Eine Korrektur gemäß § 10 Abs. 2a Satz 8 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7. Dezember 2011 (--BeitrRLUmsG--, BGBl I 2011, 2592, --EStG--) sei wegen § 52 Abs. 24 Satz 5 EStG nicht möglich, da die erstmalige Steuerfestsetzung der Kläger für das Jahr 2010 mit Bescheid vom 29. März 2011 erfolgt sei.

5 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1478 veröffentlichten Urteil stattgegeben. Das FA sei nicht befugt gewesen, den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 29. März 2011 zu ändern.

6 Das FA begründet seine Revision sowohl mit der Verletzung materiellen Rechts als auch mit Verfahrensfehlern.

7 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Der Einkommensteuerbescheid für 2010 habe weder gemäß § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. noch gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) korrigiert werden dürfen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 Das FG hat zwar zu Recht erkannt, dass der Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 29. März 2011 nicht gemäß § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG geändert werden konnte (unter 1.), es hat aber zu Unrecht eine Änderungsmöglichkeit gemäß § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung verneint (unter 2.). Das FA konnte und musste den Einkommensteuerbescheid der Kläger gemäß § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. ändern, ein Ermessen hatte es nicht (unter 3.).

12 1. Nach § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit (1.) Daten nach den Sätzen 4, 6 und 7 vorliegen oder (2.) eine Einwilligung in die Datenübertragung nach Abs. 2 Satz 3 nicht vorliegt und sich hieraus eine Änderung der festgesetzten Steuer ergibt. Aufgrund der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 24 Satz 5 EStG gilt diese Vorschrift aber für den Veranlagungszeitraum 2010 nur, soweit am 14. Dezember 2011 noch keine Steuer erstmalig festgesetzt war. Da der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für die Kläger vom 29. März 2011 datiert, kann eine Änderung nicht auf § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG gestützt werden.

13 2. Das FA konnte den Einkommensteuerbescheid für 2010 jedoch gemäß § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung ändern. Dies ergibt sich sowohl zu dem Wortlaut der Vorschrift (unter a), dem Umkehrschluss aus anderen Änderungsvorschriften (unter b), der Entstehungsgeschichte und den Gesetzesmaterialien (unter c), dem Sinn und Zweck der Vorschrift (unter d), dem Verhältnis zu § 173 Abs. 1 AO (unter e) als auch aus der Gesetzesbegründung des BeitrRLUmsG (unter f).

14 a) § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. lautet: "Ein Steuerbescheid kann geändert werden, soweit Daten nach den Sätzen 4, 6 oder Satz 7 übermittelt wurden." Dem Wortlaut dieses Satzes ist weder eine zeitliche Einschränkung dergestalt zu entnehmen, dass eine Änderung nur erfolgen darf, wenn die Daten erst nach der Bekanntgabe des Steuerbescheides übermittelt werden, noch dergestalt, dass die Übermittlung der Daten der Anlass der Änderung gewesen sein müsste.

15 Eine solche Einschränkung ergibt sich auch nicht inzidenter aus dem 2. Halbsatz des § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F., der auf die unterschiedlichen Anlässe einer Datenübermittlung verweist. Nach § 10 Abs. 2a Satz 4 EStG a.F. sind in Bezug auf die Krankenversicherungsbeiträge von der übermittelnden Stelle bei Vorliegen einer Einwilligung nach Abs. 2 Satz 3 die Höhe der im jeweiligen Beitragsjahr geleisteten und erstatteten Beiträge nach Abs. 1 Nr. 3, soweit diese nicht mit der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung oder der Rentenbezugsmitteilung zu übermitteln sind, unter Angabe der Vertrags- oder Versicherungsdaten, des Datums der Einwilligung und der Identifikationsnummer (§ 139b AO) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die zentrale Stelle (§ 81) bis zum 28. Februar des dem Beitragsjahr folgenden Kalenderjahres zu übermitteln. Nach § 10 Abs. 2a Satz 6 EStG a.F. sind die Daten bis zum Ende des folgenden Kalendervierteljahres zu übermitteln, wenn die Einwilligung nach Ablauf des Beitragsjahres, jedoch innerhalb der in Satz 1 genannten Frist abgegeben wird. § 10 Abs. 2a Satz 7 EStG a.F. regelt den Fall, dass die übermittelnde Stelle feststellt, dass (1.) die an die zentrale Stelle übermittelten Daten unzutreffend sind oder (2.) der zentralen Stelle ein Datensatz übermittelt wurde, obwohl die Voraussetzungen hierfür nicht vorlagen, mit der Rechtsfolge, dass dies unverzüglich durch Übermittlung eines Datensatzes an die zentrale Stelle zu korrigieren oder zu stornieren ist.

16 Zwar werden, soweit in § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. auf die Sätze 6 und 7 verwiesen wird, überwiegend Fälle der nachträglichen Übermittlung beschrieben. Die Bezugnahme auf Satz 4 der Vorschrift erfasst aber auch Fälle der erstmaligen Übermittlung, selbst wenn sie angesichts der Frist bis zum 28. Februar des Folgejahres in nur wenigen Fällen zeitlich nach der Veranlagung liegen dürften (so auch Niedersächsisches FG, Urteil vom 20. November 2013 2 K 47/13, EFG 2014, 438, Rz 24). Damit erlaubt § 10 Abs. 2a Satz 8 Halbsatz 2 EStG a.F. mit seinem Verweis auf die Sätze 4, 6 und 7 der Vorschrift keinen eindeutigen Rückschluss darauf, dass eine Änderung der Steuerfestsetzung nur aufgrund der Übermittlung von Daten nach Bekanntgabe des ursprünglichen Steuerbescheides möglich ist.

17 b) Soweit der Gesetzgeber die Anwendbarkeit einer Änderungsnorm davon abhängig machen will, dass die Finanzbehörde erst nach Erlass des (zu ändernden) Bescheides Kenntnis von bestimmten Umständen erlangt, bringt er dies im Gesetzeswortlaut unmissverständlich zum Ausdruck. Dies zeigt z.B. § 173 Abs. 1 AO, in dem ausdrücklich darauf abgestellt wird, dass Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden. Auch nach § 90 Abs. 3 EStG hat die zentrale Stelle zu Unrecht gutgeschriebene oder ausgezahlte Zulagen zurückzufordern, wenn sie nachträglich erkennt, dass der Zulageanspruch ganz oder teilweise nicht besteht oder weggefallen ist.

18 Noch eindeutiger und im Streitfall naheliegender ist in diesem Zusammenhang die durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) in § 10 Abs. 2 EStG geschaffene Regelung zur Zertifizierung der Basisrentenverträge gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG (sog. Rürup-Rente). Die Möglichkeit zur Änderung der Einkommensteuerbescheide aufgrund von elektronisch übermittelten Daten in den Fällen der Rürup-Rente war durch dieses Gesetz in § 10 Abs. 2 Sätze 9 und 10 EStG so geregelt, dass in den Fällen, in denen die übermittelten Daten unzutreffend waren und sie daher *nach Bekanntgabe des Steuerbescheides* (Hervorhebungen nur hier) vom Anbieter aufgehoben oder korrigiert wurden, der Steuerbescheid insoweit geändert werden konnte. Ebenfalls konnte der Steuerbescheid insoweit geändert werden, wenn die Daten innerhalb der Frist nach Satz 2 Nr. 2 --d.h. bis spätestens zum Ablauf des Kalenderjahres, das auf das Beitragsjahr folgt-- und erstmalig *nach Bekanntgabe des Steuerbescheides* (Hervorhebungen nur hier) übermittelt wurden.

19 Dies zeigt, dass der Gesetzgeber im Bereich der elektronischen Datenübermittlung bewusst Änderungsmöglichkeiten geschaffen hat, die ausdrücklich nur nach Bekanntgabe eines Steuerbescheides greifen sollten. Sein Schweigen in § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. kann deshalb --im Rahmen eines Umkehrschlusses-- nur so verstanden werden, dass es in dieser Regelung auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des Steuerbescheides nicht mehr ankommen sollte.

20 c) Dieses Ergebnis wird auch durch die Entstehungsgeschichte und die Gesetzesmaterialien des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung bestätigt.

21 Durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung wurden die Regelungen zur Datenübermittlung bei Vorsorgeaufwendungen weitgehend aus § 10 Abs. 2 EStG a.F. in den Abs. 2a übernommen und vereinheitlicht, so dass die Änderung eines Steuerbescheides aufgrund der Übermittlung von Daten entweder in Bezug auf die Altersvorsorgeaufwendungen für die sog. Rürup-Rente gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG oder in Bezug auf die Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG einheitlich aufgrund von § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. erfolgen konnte. Diese Vorschrift machte die Änderungsbefugnis des FA jedoch nicht (mehr) davon abhängig, dass

die (ursprünglich) übermittelten Daten unzutreffend waren und dass die Daten nach Bekanntgabe des Steuerbescheides übermittelt wurden (siehe oben unter II.2.b).

22 Die Gesetzesmaterialien in Bezug auf die Entstehung des § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. stützen die Auslegung des Senats.

23 Zwar heißt es in der Begründung zum Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (BTDrucks 16/12254, S. 24): "Werden die Daten vom Versicherungsunternehmen, dem Träger der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung oder der Künstlersozialkasse nach der Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides übermittelt und hatte die steuerpflichtige Person fristgemäß ihre Einwilligung zur Datenübermittlung gegeben, kann ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid noch geändert werden." Hierdurch wird aber keine Aussage dazu getroffen, wie zu verfahren ist, wenn die Daten bereits vor Bestandskraft der Finanzbehörde vorgelegen haben.

24 Der sich anschließende Satz der Gesetzesbegründung, die Regelung stelle sicher, dass die Beiträge unabhängig vom Zeitpunkt der Datenübermittlung durch den Beitragsempfänger steuerlich berücksichtigt werden könnten, zeigt indes, dass der Gesetzgeber dem Zeitpunkt der Bekanntgabe des Steuerbescheides im Bereich der Änderung nach Übermittlung der elektronischen Daten keine Bedeutung (mehr) beimessen wollte.

25 d) Die durch § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. eingeräumte weitgehende Befugnis zur Änderung von Bescheiden im Zusammenhang mit der Abziehbarkeit von Krankenversicherungsbeiträgen ist eine konsequente Folge des in dieser Hinsicht automatisierten Besteuerungsverfahrens. Dieses ist zum einen durch die elektronische Übermittlung von Daten durch Dritte geprägt und zum anderen dadurch, dass der Steuerpflichtige durch die Einwilligung in die Übermittlung der Daten vom Beitragsempfänger an die Finanzverwaltung seiner Beibringungsobliegenheit genügt (siehe hierzu BTDrucks 16/12254, S. 23).

26 Mit einem solchen Verfahren kann eine Einzelfallprüfung nur schwerlich in Einklang gebracht werden. Dies ist der Grund, warum der Gesetzgeber der Finanzverwaltung verfahrensmäßig die Möglichkeit eingeräumt hat, den bereits bestandskräftigen Steuerbescheid eines Steuerpflichtigen --sei es zu dessen Gunsten, sei es zu dessen Lasten-- zu ändern und ihn so materiell-rechtlich zutreffend zu besteuern, ohne dass es im konkreten Fall darauf ankommt, wer in welchem Zeitpunkt die für den Sonderausgabenabzug gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG a.F. relevanten Daten kannte.

27 Der erkennende Senat hat deshalb auch keine Bedenken gegen die sich daraus ergebende Konsequenz, dass die Finanzverwaltung unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. die Steuerbescheide bis zum Ende der Festsetzungsfrist ändern und insoweit der materiellen Richtigkeit Vorrang vor der Bestandskraft geben kann.

28 e) Auch das Verhältnis zur allgemeinen Änderungsvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO stützt das gewonnene Auslegungsergebnis.

29 § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. ermöglicht als lex specialis die Änderung eines Steuerbescheides unter der Voraussetzung, dass Daten gemäß § 10 Abs. 2a Sätze 4, 6 und 7 EStG a.F. von Dritten elektronisch übermittelt werden. Davon unabhängig ist ein Steuerbescheid unter den Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 AO zu ändern, wenn nachträglich Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die zu einer anderen Steuer führen.

30 f) Die Gesetzesmaterialien des BeitrRLUmsG, durch das § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG neu gefasst wurde, bestätigen im Übrigen ebenfalls das Ergebnis. Die vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestages formulierten Änderungen des Wortlauts des § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG begründet dieser damit, im Interesse der Rechtssicherheit werde nunmehr klargestellt, dass es für die Korrektur des Steuerbescheides nicht mehr darauf ankomme, zu welchem Zeitpunkt die Datenübertragung erfolge (BTDrucks 17/7524, S. 10; nicht nur eine Klarstellung annehmend Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz 322).

31 Zwar könnten aufgrund der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 24 Satz 5 EStG (dazu bereits oben unter II.1.) Zweifel daran aufkommen, ob wirklich nur eine Klarstellung vorliegt, da es im Falle einer reinen Klarstellung keiner Anwendungsregelung bedarf. Der neugefasste § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG enthält jedoch zusätzlich eine materielle Änderung, die diese Anwendungsregelung notwendig machte. Er hat eine weitere Korrekturmöglichkeit für die Fälle geschaffen, in denen der Steuerpflichtige die Einwilligung i.S. des § 10 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 bzw. Abs. 2 Satz 3 EStG nicht erteilt hat und die geltend gemachten Vorsorgeaufwendungen deshalb nicht gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und Abs. 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt werden können.

32 3. Der Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 29. März 2011 konnte wegen der gemäß § 10 Abs. 2a Satz 4 EStG

a.F. übermittelten Daten in Bezug auf die Höhe der Krankenversicherungsbeiträge des Klägers für die Basiskrankenversorgung gemäß § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. geändert werden.

33 § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. ist trotz des Wortlauts "kann geändert werden" keine Ermessensvorschrift, sondern eine Befugnisnorm (a.A. Steiner in Lademann, EStG, § 10 EStG Rz 287; ebenso wohl Stöcker in Bordewin/Brandt, § 10 EStG Rz 944). Die Vorschrift lässt keinerlei Kriterien erkennen, die für eine Ermessensausübung leitend sein könnten. Lassen sich aber keine Maßstäbe für einen Ermessensspielraum dahingehend finden, unter welchen Umständen von einer durch Tatbestandserfüllung möglichen Änderung einer Steuerfestsetzung abgesehen werden kann, erweist sich das Wort "kann" in § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. als ein rechtliches Können und im Hinblick darauf, dass das FA auf die Erfüllung des Steueranspruchs nicht verzichten darf, als ein Müssen (so bereits Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13. November 1985 II R 208/82, BFHE 145, 487, BStBl II 1986, 241, Rz 24, zur insoweit vergleichbaren Änderungsbefugnis nach § 174 Abs. 3 AO).

34 Da die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. im Streitfall unstreitig erfüllt sind, ist der Änderungsbescheid vom 4. April 2012 rechtmäßig, so dass die Klage abzuweisen ist.

35 4. Da die Voraussetzungen der spezielleren Änderungsmöglichkeit des § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. gegeben sind, bedarf es keiner Prüfung der Voraussetzungen der allgemeinen Änderungsvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

36 5. Auf die vom FA geltend gemachten Verfahrensrügen kommt es nicht an, weil die Revision bereits aus materiell-rechtlichen Gründen Erfolg hat.

37 6. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

38 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de