Urteil vom 22. Mai 2019, XI R 9/18

Anwendung des § 129 AO bei Abgabe elektronischer Steuererklärungen; offenbare Unrichtigkeit bei nicht ausgefüllter Zeile 44a der Körperschaftsteuererklärung

ECLI:DE:BFH:2019:U.220519.XIR9.18.0

BFH XI. Senat

AO § 129, KStG § 8b, KStG VZ 2013

vorgehend FG Köln, 10. Mai 2017, Az: 10 K 1732/16

Leitsätze

1. Die in der Rechtsprechung des BFH zu § 129 AO entwickelten Grundsätze gelten auch bei der Einreichung elektronischer Steuererklärungen.

2. Ein Körperschaftsteuerbescheid ist offenbar unrichtig, wenn die Steuerpflichtige die Zeile 44a der Körperschaftsteuererklärung nicht ausgefüllt hat, obwohl sich aus den dem FA vorliegenden Steuerbescheinigungen und der Anlage WA zur Körperschaftsteuererklärung ergibt, dass die Steuerpflichtige eine Gewinnausschüttung einer GmbH erhalten und das FA in der Anrechnungsverfügung zum Körperschaftsteuerbescheid die Kapitalertragsteuer auf die Körperschaftsteuer angerechnet hat.

Tenor

1. Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11.05.2017 - 10 K 1732/16, die Einspruchsentscheidung vom 27.05.2016 und der Ablehnungsbescheid vom 16.02.2016 aufgehoben.

Der Beklagte wird verpflichtet, den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 27.02.2015 dahingehend zu ändern, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte mit ... € der Besteuerung zugrunde gelegt wird.

2. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der gegenüber der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ergangene Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2013 (Streitjahr) vom 27. Februar 2015 nach § 129 oder § 173 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geändert werden kann.

2 Die Klägerin reichte, vertreten durch einen Steuerberater, am 16. Dezember 2014 in elektronischer Form ihre Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr ein. Sie erklärte darin u.a. einen Steuerbilanzgewinn in Höhe von ... €. Die Steuererklärung enthielt keine Angaben zu den Zeilen 44 ff. des Mantelbogens (inländische Sachverhalte i.S. des § 8b des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--). Weder die Zeile 44a ("inländische Bezüge i.S. des § 8b Abs. 1 KStG") noch die Zeile 44b ("davon ab: in Zeile 44a enthaltene inländische Bezüge, auf die § 8b Abs. 4 KStG anzuwenden ist") oder die Zeilen 44d und 44e enthielten Eintragungen.

3 Unter dem 29. Dezember 2014 reichte die Klägerin beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zwei Steuerbescheinigungen der C-GmbH ein, wonach an die Klägerin Kapitalerträge i.S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), d.h. Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG (Gewinnanteile aus Anteilen an einer GmbH), ausgeschüttet worden sind. Die Kapitalerträge betrugen 38.000 € (aufgrund Beschlusses vom 17. Juli 2013) und 130.000 € (aufgrund Beschlusses vom 17. Dezember 2013) sowie die Kapitalertragsteuer

9.500 € und 32.500 €. In der Anlage WA ist angegeben, dass die anrechenbare Kapitalertragsteuer 42.000,03 € betrage.

4 In der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) des Streitjahres hatte die Klägerin u.a. "Erträge aus Beteiligungen, nach Rechtsform der Beteiligung nicht zuordenbar" in Höhe von 168.000 € erfasst.

5 Das FA erließ am 27. Februar 2015 auf Basis der Steuererklärung u.a. einen Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr. Die festgesetzte Körperschaftsteuer betrug 0 €. Die Kapitalertragsteuer wurde angerechnet. Gleichzeitig erließ das FA einen Bescheid über den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer. Die Bescheide blieben unangefochten.

6 Am 30. November 2015 beantragte die Klägerin, den Verlustfeststellungsbescheid für das Streitjahr dahingehend zu ändern, dass der Verlust um 159.600 € höher festgestellt wird. Bei Erlass des Bescheids sei eine offenbare Unrichtigkeit unterlaufen. Die Ausschüttung sei versehentlich als steuerpflichtig behandelt worden. Mit Schreiben vom 12. Februar 2016 ergänzte die Klägerin, der Bescheid sei auch nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern, da dem FA erst nachträglich bekannt geworden sei, dass die Beteiligung der Klägerin an der C-GmbH mehr als 15 % betrage.

7 Das FA legte den Antrag der Klägerin auch als Antrag aus, den Körperschaftsteuerbescheid zu ändern, und lehnte diesen Antrag unter dem 16. Februar 2016 ab. Es befasste sich in seiner Begründung nur mit § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO und führte dazu aus, ein Steuerpflichtiger handele grob schuldhaft, wenn er eine in einem Steuererklärungsformular ausdrücklich gestellte Frage unbeantwortet lasse. Dies sei mit dem Nichtausfüllen der Zeilen 44 ff. geschehen. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 27. Mai 2016).

8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Die Steuerberatung 2018, 373 abgedruckten Urteil vom 11. Mai 2017 - 10 K 1732/16 ab. Es führte aus, § 129 AO greife nicht ein, weil der Fehler des Steuerberaters für das FA nicht offenbar gewesen sei. Aus den Steuerbescheinigungen oder der Steuerakte der Klägerin ergebe sich nicht die Beteiligungshöhe. Dass die C-GmbH ebenfalls beim FA geführt werde, sei unbeachtlich. Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO scheide aus, weil den Steuerberater ein der Klägerin zuzurechnendes grobes Verschulden treffe. Das schlichte "Überklicken" einer Zeile des Vordrucks sei zwar möglicherweise nicht grob fahrlässig i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Jedoch sei im Allgemeinen davon auszugehen, dass das Nichtausfüllen von Zeilen bewusst geschehe. Außerdem habe der Steuerberater die Steuererklärung vor der Absendung kontrollieren müssen.

9 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

10 Zu § 129 AO bringt sie vor, aufgrund der elektronischen Übermittlung der Körperschaftsteuererklärung nähere sich diese einer Selbstberechnungserklärung i.S. des § 150 Abs. 1 Satz 3 AO an. Die damit verbundene Übertragung des Erfassungsrisikos auf den Steuerpflichtigen und dessen Berater verlagere zugleich das Risiko mechanischer Fehler und sonstiger offenbarer Unrichtigkeiten auf diese. Das FA habe sich daher im Streitfall einen mechanischen Fehler der Klägerin bzw. ihres Steuerberaters zu Eigen gemacht.

11 Zu § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO bringt die Klägerin ferner vor, die Feststellungslast für den Schuldvorwurf trage das FA. Mit der Annahme, dass das "Nichtausfüllen" von Zeilen im Regelfall bewusst geschehe, habe das FG die Feststellungslast umgekehrt.

12 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung und des Ablehnungsbescheids vom 16. Februar 2016 das FA zu verpflichten, den Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr dahingehend zu ändern, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte mit ... € der Besteuerung zugrunde gelegt wird.

13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

14 Es trägt vor, die Beteiligungshöhe der Klägerin an der C-GmbH sei nicht bekannt gewesen. Zur Frage, ob eine offenbare Unrichtigkeit i.S. von § 129 AO vorliege, sei nicht zwischen Steuererklärungen auf Papier und elektronisch übermittelten Steuererklärungen zu unterscheiden. In beiden Fällen müsse ein mechanisches Versehen vorliegen, das ohne weitere Prüfung erkannt und berichtigt werden kann; es müsse sich auch ohne weiteres aus der Steuererklärung, deren Anlagen sowie den in den Akten befindlichen Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr ergeben. Daran fehle es. Zu § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO bringt das FA vor, das FG habe nicht die Feststellungslast umgekehrt, sondern ein grobes Verschulden bejaht, weil die Klägerin einen ganzen Abschnitt der Steuererklärung unbeantwortet gelassen sowie die Steuererklärung vor der Absendung nicht kontrolliert habe.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Klägerin ist insoweit, als sie die Zeile 44a der Steuererklärung nicht ausgefüllt hat, eine offenbare Unrichtigkeit unterlaufen, die aufgrund der der Steuererklärung beigefügten Unterlagen für das FA erkennbar war. Diese offenbare Unrichtigkeit hat das FA bei der Bescheiderstellung "als eigene" übernommen.

16 1. Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen (§ 129 Satz 2 AO).

17 a) Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO setzt grundsätzlich voraus, dass die offenbare Unrichtigkeit in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. September 2015 - IX R 37/14, BFHE 250, 332, BStBl II 2015, 1040, Rz 17). Da die Unrichtigkeit aber nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist die Vorschrift auch dann anwendbar, wenn das FA offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (z.B. BFH-Urteil vom 3. Mai 2017 - X R 4/16, BFH/NV 2017, 1415, Rz 13, m.w.N.).

18 b) Offenbare Unrichtigkeiten i.S. von § 129 AO 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 eine offenbare 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 --wie hier vom FG angenommen-- auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht (vgl. dazu insgesamt BFH-Urteil vom 17. Mai 2017 - X R 45/16, BFH/NV 2018, 10, Rz 25, m.w.N.). Deuten die Gesamtumstände des Falles auf ein mechanisches Versehen hin und liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Fehler auf rechtliche oder tatsächliche Erwägungen zurückzuführen ist, so kann berichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 16. Januar 2018 - VI R 41/16, BFHE 260, 397, BStBl II 2018, 378; BFH-Beschluss vom 15. Oktober 2018 - VIII B 79/18, BFH/NV 2019, 102, Rz 10).

19 c) Liegt eine offenbare Unrichtigkeit vor, ist die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 Satz 1 und 2 AO nicht von Verschuldensfragen abhängig (vgl. BFH-Urteile vom 7. November 2013 - IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657, Rz 26; vom 16. Januar 2018 - VI R 38/16, BFH/NV 2018, 513, Rz 15).

20 d) Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden; es handelt sich im Wesentlichen um eine Tatfrage, die der revisionsgerichtlichen Prüfung nur in eingeschränktem Umfang unterworfen ist (vgl. BFH-Urteile vom 3. August 2016 - X R 20/15, BFH/NV 2017, 438; vom 26. Oktober 2016 - X R 1/14, BFH/NV 2017, 257).

21 e) Diese Grundsätze gelten --insoweit entgegen der Auffassung der Revision-- auch bei der Einreichung elektronischer Steuererklärungen. Der BFH hat in den Urteilen in BFH/NV 2017, 1415; in BFH/NV 2018, 10, und in BFHE 260, 397, BStBl II 2018, 378 Fälle mit elektronischen Steuererklärungen entschieden und dabei die oben dargestellten Grundsätze der bisherigen Rechtsprechung angewendet (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2017, 438, Rz 29).

22 2. Nach diesen Grundsätzen liegt --entgegen der Auffassung des FG-- im Streitfall eine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO vor. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.

23 a) Das FG hat in Bezug auf § 129 AO angenommen, dass eine offenbare Unrichtigkeit im Streitfall ausscheide, weil sich weder aus der Steuererklärung noch aus den beigefügten Unterlagen die Beteiligungshöhe an der C-GmbH ergebe. In der GuV habe die Klägerin die Gewinnausschüttung unter der Position "Erträge aus Beteiligungen, nach Rechtsform der Beteiligung nicht zuordenbar" angegeben, während sie in der Bilanz sowohl Beteiligungen an Kapitalgesellschaften als auch "sonstige Beteiligungen, nach Rechtsform nicht zuordenbar" angegeben habe. Dieser Widerspruch zwischen Jahresabschluss und Steuerbescheinigungen hätte aufgeklärt werden müssen, sei also nicht offenbar gewesen.

24 b) Dies hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Unabhängig von der Frage der Beteiligungshöhe ist im Streitfall beachtlich, dass die Zeile 44a der Steuererklärung nicht ausgefüllt wurde.

25 aa) Das FA konnte anhand der (vor der Bearbeitung der Steuererklärung von der Klägerin nachgereichten) Steuerbescheinigungen und der Anlage WA erkennen, dass die Klägerin zwei Gewinnausschüttungen der C-GmbH in Höhe von insgesamt 168.000 € erhalten hat. Das FA konnte anhand der beigefügten GuV weiter erkennen, dass die nämlichen Beträge als Gewinnausschüttungen im Steuerbilanzgewinn der Klägerin erfasst sind. Dass dabei angegeben ist, der Ausschüttungsbetrag sei der Rechtsform nach nicht zuordenbar, ist aufgrund der dazu vorhandenen Angaben in den Steuerbescheinigungen ohne Bedeutung. Dann musste die Klägerin --unabhängig von der Beteiligungshöhe-- zwingend eine Eintragung in Zeile 44a der Körperschaftsteuererklärung vornehmen. Diese Eintragung fehlt. Die Steuererklärung ist daher unrichtig i.S. des § 129 AO.

26 bb) Die Unrichtigkeit war angesichts der beigefügten Steuerbilanz, der beigefügten Steuerbescheinigungen und der Anlage WA für das FA auch offenbar, was zur Anwendung des § 129 AO führt (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 27. August 2013 - VIII R 9/11, BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439, zu vergessenen Eintragungen zur Umsatzsteuer). Eine Situation, in der eine beigefügte Bescheinigung den Sachverhalt nicht eindeutig ergibt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2017, 438), liegt im Streitfall nicht vor. Vielmehr bestand offenkundig eine Notwendigkeit, Zeile 44a der Steuererklärung auszufüllen.

27 c) Hinsichtlich der fehlenden Eintragung in Zeile 44a ist ein Rechtsfehler der (Steuerberater der) Klägerin ausgeschlossen.

28 aa) Ein Rechtsfehler könnte allenfalls in der Hinsicht denkbar sein, ob neben der Eintragung in Zeile 44a auch Eintragungen in der Zeile 44b oder in den Zeilen 44d und 44e hätten vorgenommen werden müssen. Die Klägerin hätte entweder (bei Vorliegen einer sog. Streubesitzdividende i.S. von § 8b Abs. 4 KStG) denselben Betrag auch in Zeile 44b eintragen müssen (und das Einkommen wäre unverändert geblieben) oder sie hätte in den Fällen des § 8b Abs. 1 KStG mit Blick auf § 8b Abs. 5 KStG (5 % von 168.000 € =) 8.400 € in Zeile 44d vermerken müssen. Dann wären 159.600 € in Zeile 44e einzutragen gewesen; insoweit wäre das Einkommen gemindert worden. In allen Fällen wären jedoch, was das FG nicht hinreichend beachtet hat, Eintragungen in der Zeile 44a erforderlich gewesen.

29 bb) Im Streitfall ist jedoch weder das eine noch das andere geschehen, woraus sich ergibt, dass --unabhängig davon, dass die Beteiligungshöhe nicht "offenbar" war-- ein mechanisches Versehen vorliegt, bei dem in Bezug auf die fehlende Eintragung in Zeile 44a der Steuererklärung ein Rechtsfehler ausgeschlossen werden kann. Diese Zeile musste unabhängig von der Frage, ob eine sog. Streubesitzdividende vorliegt oder nicht, ausgefüllt werden. Dem Sachumstand, dass Zeile 44a der Steuererklärung nicht ausgefüllt war, kann keine rechtliche Überlegung des Beraters zugrunde liegen. Die Eintragung als Grundlage einer sachgerechten Deklaration der Gewinnausschüttungen wurde schlicht vom Steuerberater vergessen. Dies stellt ein mechanisches Versehen dar.

30 d) Diese offenbare Unrichtigkeit der Steuererklärung schlägt auf den Steuerbescheid durch; denn das FA hat die offenbare Unrichtigkeit bei der Erteilung des Steuerbescheids übernommen und im Zusammenhang mit der Steuerfestsetzung die bescheinigte Kapitalertragsteuer angerechnet. Anhaltspunkte dafür, dass das FA bezüglich der fehlenden Eintragungen in Zeile 44a rechtliche Überlegungen angestellt haben könnte, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich, es liegt damit auch auf der Ebene des FA ein mechanischer Fehler vor (sog. doppelter mechanischer Fehler).

31 3. Die Sache ist spruchreif. Inhaltliche Gründe, die gegen die beantragte Änderung sprechen könnten, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Da § 129 AO das Begehren der Klägerin rechtfertigt, ist zu § 173 AO keine Entscheidung zu treffen.

32 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de