Urteil vom 14. Januar 2020, VIII R 4/17

Offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 Satz 1 AO bei Einsatz eines Risikomanagementsystems

ECLI:DE:BFH:2020:U.140120.VIIIR4.17.0

BFH VIII. Senat

AO § 88, AO § 129 S 1

vorgehend FG Düsseldorf, 15. Februar 2017, Az: 14 K 3554/14 E

Leitsätze

1. Sind vom Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung angegebene Einkünfte im Einkommensteuerbescheid nicht berücksichtigt worden, weil die Anlage S zur Einkommensteuererklärung versehentlich nicht eingescannt und die angegebenen Einkünfte somit nicht in das elektronische System übernommen wurden, liegt ein mechanisches Versehen und somit grundsätzlich eine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 Satz 1 AO vor .

2. Ein mechanisches Versehen ist nicht mehr gegeben, sondern es liegt ein Fehler im Bereich der Sachverhaltsermittlung nach § 88 AO vor, wenn der Sachbearbeiter eine weitere Sachverhaltsermittlung unterlässt, obwohl sich ihm aufgrund der im Rahmen des Risikomanagementsystems ergangenen Prüf- und Risikohinweise eine weitere Prüfung des Falles hätte aufdrängen müssen .

Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 16.02.2017 - 14 K 3554/14 E und der Bescheid des Beklagten vom 09.05.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.10.2014 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid wegen einer offenbaren Unrichtigkeit i.S. des § 129 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) berichtigt werden durfte.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), die seit dem ...2010 verheiratet sind, wurden im Streitjahr (2010) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

3 Am 21.12.2011 reichten die Kläger die Einkommensteuererklärung auf dem amtlichen Vordruck beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Die Erklärung, mit der die Kläger erstmals die Zusammenveranlagung beantragten, enthielt u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers in Höhe von 128.641 € sowie Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit der Klägerin in Höhe von 28.552 €.

4 Im Veranlagungsbezirk des FA wurde die Einkommensteuererklärung eingescannt und deren Daten wurden automatisiert in das elektronische System übernommen. Hierbei wurde die Anlage S zur Einkommensteuererklärung versehentlich nicht eingescannt, so dass eine Erfassung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers unterblieb.

5 Nach maschineller Überprüfung der eingescannten Daten im Rahmen eines Risikomanagementsystems gingen im Veranlagungsbezirk folgende Prüf- und Risikohinweise ein:

"PHW 4706: Da der Ehemann/die Ehefrau Einkünfte von weniger als 4.200 € erzielt hat, ist zu prüfen, ob er/sie ggf.

ohne eigene Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung familienversichert ist und der verringerte Höchstbetrag zu den sonstigen Vorsorgeaufwendungen ... einzugeben ist. ...

RHW 1577: ... Es wurden abweichende Erklärungswerte gespeichert. Der Fall wird daher als risikobehaftet gezählt.

RHW 5401: ... Es handelt sich um eine Zusammenveranlagung. Im Vorjahr erfolgte eine Einzelveranlagung bzw. getrennte Veranlagung. Der Risikofilter kann keine zutreffenden Vorjahresvergleiche durchführen. Der Fall ist personell zu prüfen. Ggf. unter einer anderen Steuernummer festgesetzte Vorauszahlungen sind umzubuchen".

6 Die Sachbearbeiterin versah den Prüfhinweis mit dem handschriftlichen Vermerk "EM = Eink. § 18 EStG" und die Risikohinweise jeweils mit einem Haken. In der für den Kläger geführten Bilanzakte nahm sie unterhalb der Angabe "Jahresüberschuss nach Steuerrecht 128.641,00 €" einen weiteren handschriftlichen Vermerk zu einem Investitionsabzugsbetrag vor. Ferner trugen die Sachbearbeiterin und der Sachgebietsleiter in der "Anlage Finanzamtsdaten" geänderte Werte zu den Vorsorgeaufwendungen ein.

7 Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 10.01.2012 blieben die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers unberücksichtigt. Erst bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für das Folgejahr stellte der Sachbearbeiter die Nichterfassung der Einkünfte fest. Daraufhin erging am 09.05.2014 ein nach § 129 Satz 1 AO entsprechend geänderter Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr.

8 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1315 veröffentlichtem Urteil ab.

9 Das FG war der Auffassung, dass das FA wegen Vorliegens einer offenbaren Unrichtigkeit befugt gewesen sei, den bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid gemäß § 129 Satz 1 AO zu berichtigen, da die Bearbeitung der Prüf- und Risikohinweise nicht zu einer neuen Willensbildung geführt, sondern den Fehler beim Einscannen lediglich perpetuiert habe.

10 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

11 Sie sind der Auffassung, es liege ein Fehler im Bereich der Sachverhaltsermittlung vor. Obwohl aufgrund der Prüf- und Risikohinweise ein konkreter Anlass zur Überprüfung der eingescannten Steuererklärung bestanden habe, sei bewusst auf einen Abgleich der Daten mit der eingereichten Steuererklärung verzichtet worden. Die Nichtberücksichtigung der selbständigen Einkünfte des Klägers beruhe auf der durch das Risikomanagement vorgegebenen Arbeitsweise, die geradezu billigend in Kauf nehme, dass Steuerfälle oberflächlich und damit auch fehlerhaft bearbeitet würden.

12 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG vom 16.02.2017 - 14 K 3554/14 E sowie den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 09.05.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.10.2014 aufzuheben.

13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass das FA befugt gewesen sei, den bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr nach § 129 Satz 1 AO zu berichtigen.

15 1. Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass des Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen.

16 a) Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sind einem Schreib- oder Rechenfehler vergleichbare mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler, die ebenso mechanisch, d.h. ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden können. Dagegen zählen zu offenbaren Unrichtigkeiten nicht Fehler bei der Auslegung oder

Anwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts. Dabei ist § 129 AO schon dann nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache auf einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler gründet oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.05.2017 - X R 45/16, BFH/NV 2018, 10, Rz 25, m.w.N.).

17 b) Allerdings ist nicht jede versehentlich unberücksichtigte Tatsache mit einer unvollständigen Sachverhaltsermittlung gleichzusetzen. Eine der Berichtigung entgegenstehende unvollständige Sachverhaltsermittlung ist erst anzunehmen, wenn für die Besteuerung wesentliche Tatsachen nicht durch ein mechanisches Versehen unberücksichtigt geblieben sind. Ermittlungsfehler gehen über mechanische Versehen bei der Heranziehung des Sachverhalts zur Steuerfestsetzung hinaus, weil ein Teil des rechtserheblichen Sachverhalts wegen fehlerhaft unterlassener oder unrichtiger Tatsachenaufklärung noch nicht bekannt ist. Ist dagegen ohne weitere Prüfung erkennbar, dass ein Teil des bekannten Sachverhalts aus Unachtsamkeit bei der Steuerfestsetzung nicht erfasst worden ist, darf diese offenbare Unrichtigkeit zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen durch Berichtigung der versehentlich fehlerhaften Steuerfestsetzung korrigiert werden (BFH-Urteil vom 16.01.2018 - VI R 41/16, BFHE 260, 397, BStBl II 2018, 378, Rz 14, m.w.N.; vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 22.05.2019 - XI R 9/18, BFHE 264, 393, BStBl II 2020, 37, Rz 18, m.w.N.).

18 c) Offenbar ist eine Unrichtigkeit, wenn sie klar auf der Hand liegt, durchschaubar, eindeutig oder augenfällig ist. Maßgebend ist deshalb, ob der Fehler bei Offenlegung des aktenkundigen Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen (objektiven) Dritten klar und deutlich als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17.06.2004 - IV R 9/02, BFH/NV 2004, 1505). Dabei genügt die Offenbarkeit der Unrichtigkeit als solche. Darauf, ob der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit anhand des Bescheids und der ihm vorliegenden Unterlagen erkennen konnte, kommt es nicht an (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.02.2006 - I R 125/04, BFHE 211, 424, BStBl II 2006, 400).

19 2. Gemessen an diesen Grundsätzen hat das FG zu Unrecht eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheids nach § 129 Satz 1 AO bejaht.

20 a) Die Nichtberücksichtigung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers beruhte zwar darauf, dass die Anlage S zur Einkommensteuererklärung nicht eingescannt und die dort erklärten Einkünfte somit nicht in das elektronische Datenverarbeitungsprogramm des FA übernommen wurden. Dieser Fehler, der, wie das FG im Ausgangspunkt zutreffend erkannt hat, nicht auf einem Tatsachen- oder Rechtsirrtum oder einem sonstigen Denk- oder Überlegungsfehler gründete, mithin ein rein mechanisches Versehen darstellte, konnte ebenso mechanisch, d.h. ohne weitere Prüfung berichtigt werden. Hierfür bedurfte es lediglich eines nochmaligen Einscannens oder einer anderweitigen Eingabe der in der Anlage S erklärten selbständigen Einkünfte.

21 b) Auch war die Unrichtigkeit, wie das FG ebenfalls zutreffend angenommen hat, offenbar i.S. des § 129 Satz 1 AO.

22 Für jeden unvoreingenommenen (objektiven) Dritten war bei Offenlegung des Sachverhalts ohne Weiteres erkennbar, dass die im Wege des Einscannens elektronisch erfassten Daten, aus denen sich die Nichterfassung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers ergab, ohne erkennbaren Grund von den erklärten Angaben der Kläger abwichen. Dass es sich hierbei zunächst um einen rein elektronisch gespeicherten, nicht nach außen in Erscheinung tretenden Sachverhalt handelte, ist unbeachtlich. Zu dem Sachverhalt, der eine offenbare Unrichtigkeit begründen kann, können auch elektronisch gespeicherte Daten, wie hier die im Veranlagungsprogramm erfassten Daten, gehören, sofern sie ohne Weiteres sichtbar gemacht werden können. Mit Rücksicht auf die zunehmende EDV-technische Abwicklung von Verwaltungsvorgängen kann die Offenbarkeit eines Umstands nicht allein von seiner Erscheinung in Papierform abhängen (Senatsurteil vom 06.11.2012 - VIII R 15/10, BFHE 239, 296, BStBl II 2013, 307, Rz 22). Abgesehen davon ergab sich die Abweichung von den erklärten Einkünften für einen verständigen Dritten auch aus dem zeitlich nachfolgenden Einkommensteuerbescheid vom 10.01.2012, der auf der Grundlage der elektronisch erfassten Daten erlassen wurde.

23 c) Allerdings ist die Würdigung des FG, die offenbare Unrichtigkeit sei nicht dadurch zu einem die Berichtigung nach § 129 Satz 1 AO ausschließenden Tatsachen- oder Rechtsirrtum geworden, dass auf die ergangenen Prüf- und Risikohinweise hin ein Abgleich der elektronischen Daten mit der eingereichten Steuererklärung unterlassen wurde, rechtsfehlerhaft.

24 aa) Es entspricht zwar der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass das Übersehen eines Prüfhinweises oder eine

besonders oberflächliche Behandlung des Steuerfalls durch die Behörde unabhängig von Verschuldenserwägungen eine Berichtigung des Steuerbescheids nicht ausschließt, solange die diesbezügliche Überprüfung nicht zu einer neuen Willensbildung des zuständigen Veranlagungsbeamten im Tatsachen- oder Rechtsbereich geführt hat (BFH-Urteile vom 18.04.1986 - VI R 4/83, BFHE 146, 350, BStBl II 1986, 541; vom 11.07.2007 - XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810; BFH-Beschluss vom 28.05.2015 - VI R 63/13, BFH/NV 2015, 1078). Bleibt etwa ein Prüfhinweis unbeachtet, perpetuiert sich lediglich der Eingabefehler des Sachbearbeiters. Entsprechendes gilt, wenn im Rahmen der Bearbeitung eines Prüfhinweises der Fehler unbemerkt bleibt, weil der Prüfhinweis einen anderen als den von der offenbaren Unrichtigkeit betroffenen Tatsachen- oder Rechtsbereich betrifft und die Prüfung daher nicht zu einer neuen Willensbildung des Sachbearbeiters führt (vgl. BFH-Urteil vom 04.11.1992 - XI R 40/91, BFH/NV 1993, 509; BFH-Beschluss vom 02.09.2002 - VI B 303/00, BFH/NV 2003, 5; vgl. hierzu auch von Wedelstädt in Gosch, AO § 129 Rz 41.3).

25 Anders ist dies jedoch, wenn sich die Unachtsamkeit bei der Bearbeitung des Falles häuft und sich dem Sachbearbeiter aufgrund ergangener Prüfhinweise Zweifel an der Richtigkeit seiner Eingabe aufdrängen müssten, und er trotz dieser Zweifel eine weitere Sachverhaltsaufklärung unterlässt (vgl. BFH-Urteil vom 16.01.2018 - VI R 38/16, BFH/NV 2018, 513; BFH-Beschluss in BFH/NV 2003, 5). Denn ungeachtet des Einsatzes eines Risikomanagementsystems bleibt die Finanzbehörde gemäß § 88 Abs. 1 AO zur Ermittlung des Sachverhalts sowie aller für den Einzelfall bedeutsamen Umstände verpflichtet. Daher ist jedenfalls dann kein einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliches mechanisches Versehen mehr gegeben, sondern liegt der Fehler im Bereich der Sachverhaltsermittlung nach § 88 AO, wenn eine weitere Sachverhaltsermittlung unterbleibt, obwohl aufgrund der im Rahmen des Risikomanagementsystems ergangenen Prüf- und Risikohinweise sich eine weitere Prüfung des Falles hätte aufdrängen müssen. Ein solcher Fehler im Bereich der Sachverhaltsermittlung überlagert ein ursprünglich mechanisches Versehen. Die Beurteilung, ob ein die Berichtigung ausschließender Fehler in der Sachverhaltsermittlung oder lediglich ein mechanischer Fehler vorliegt, hat nach den Verhältnissen des Einzelfalls und insbesondere nach der Aktenlage zu erfolgen (BFH-Urteile vom 26.10.2016 - X R 1/14, BFH/NV 2017, 257, und vom 03.08.2016 - X R 20/15, BFH/NV 2017, 438).

26 bb) Das FG hat seine Überzeugung, dass auch nach Ergehen der Prüf- und Risikohinweise keine Anhaltspunkte für eine fehlerhafte Willensbildung aufgrund unzureichender Sachverhaltsaufklärung bestanden hätten, im Wesentlichen darauf gestützt, dass im Streitfall keine ausdrücklichen Hinweise auf eine Abweichung von den im Vorjahr erfassten Einkünften aus selbständiger Arbeit oder auf die Höhe des Erstattungsbetrags ergangen seien. Ein hinreichender Anlass zur Überprüfung der erfassten Einkünfte bestand jedoch, wie das FG selbst ausführt, bereits aufgrund des Prüfhinweises 4706, wonach für einen der Kläger Einkünfte von weniger als 4.200 € Eingang in die eingescannte Erfassung der erklärten Einkünfte gefunden hatten, sowie aufgrund des Risikohinweises 5401, wonach der Risikofilter aufgrund der erstmaligen Zusammenveranlagung der Kläger keinen Vorjahresvergleich durchführen konnte und deshalb eine personelle Prüfung der Eingaben vorsah. Unterlässt der Sachbearbeiter bewusst einen Abgleich zwischen den erklärten und den eingescannten Einkünften, obwohl die im Rahmen eines Risikomanagementsystems ergangenen Prüf- und Risikohinweise einen solchen Abgleich angesichts der sich hieraus ergebenden Zweifel an der Richtigkeit der dem Steuerbescheid zugrunde gelegten Einkünfte fordern, und führt dies zu einer unzutreffenden Erfassung der erklärten Einkünfte, liegt, wie dargelegt, keine einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliche offenbare Unrichtigkeit und damit kein mechanisches Versehen vor. In einem solchen Fall beruht die Nichtberücksichtigung des feststehenden Sachverhalts der selbständigen Einkünfte nicht auf einem bloßen Übersehen erklärter Daten, das regelmäßig zu einer Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO führt (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.1985 - VI R 140/81, BFHE 144, 118, BStBl II 1985, 569), sondern darauf, dass die zutreffende Höhe der dem Steuerbescheid zugrunde gelegten Einkünfte nicht aufgeklärt wurde, obgleich Zweifel an der Richtigkeit dieser Einkünfte bestanden und daher eine weitere Sachaufklärung nach § 88 AO geboten gewesen wäre. Damit beruht der Fehler auf einer unzureichenden Sachverhaltsaufklärung, die eine spätere Berichtigung des Fehlers nach § 129 AO ausschließt (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2018, 513, und in BFH/NV 1993, 509).

27 3. Die Sache ist spruchreif. Das angefochtene Urteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO), da eine Änderung des bestandskräftigen Bescheids vom 10.01.2012 nach einer anderen Änderungsvorschrift ebenfalls nicht in Betracht kommt.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de