Beschluss vom 23. Juli 2020, V R 37/18

Ablaufhemmung nach beiderseitigen Erledigungserklärungen

ECLI:DE:BFH:2020:B.230720.VR37.18.0

BFH V. Senat

AO § 129, AO § 171 Abs 3a, AO § 4, FGO § 138

vorgehend FG Düsseldorf, 13. September 2018, Az: 1 K 542/17 U

Leitsätze

Übereinstimmende Erledigungserklärungen führen im Zusammenhang mit der Zusage einer Bescheidänderung noch nicht zu einer unanfechtbaren Entscheidung über den Rechtsbehelf.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14.09.2018 - 1 K 542/17 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erklärte in seiner am 24.10.2007 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr (2006) entgeltliche Umsätze in Höhe von 74.732 € und unentgeltliche Wertabgaben in Höhe von 2.958 €. Unter Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen in Höhe von 962,74 € ergab sich eine Umsatzsteuer 2006 von 11.467,66 €.

2 Im Rahmen einer Außenprüfung ging der Prüfer davon aus, dass die Pachtumsätze um 13.582 € aufgrund der Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage sowie die unentgeltlichen Wertabgaben um 16.760 € zu erhöhen seien.

3 Zudem unterliege die Geschäftsführertätigkeit des Klägers der Umsatzsteuer. Die Bemessungsgrundlage hierfür belief sich nach den handschriftlichen Aufzeichnungen des Prüfers in den Handakten auf 287.987,17 €. Damit ergaben sich entgeltliche Umsätze in Höhe von 376.301,17 € und unentgeltliche Wertabgaben in Höhe von 19.718 €

4 In der Anlage 1 zum Prüfungsbericht wurden für das Streitjahr entgeltliche Umsätze in Höhe von 498.571 €, die somit um 122.270 € zu hoch erfasst waren, sowie unentgeltliche Wertabgaben in Höhe von 19.718 € ausgewiesen.

5 Mit Bescheid vom 09.11.2009 setzte das FA die Umsatzsteuer 2006 entsprechend der Anlage 1 zum Prüfungsbericht auf 81.963,50 € fest. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein, mit dem er sich gegen die Besteuerung der Geschäftsführervergütung und den Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage wandte.

6 Der Einspruch hatte nur in geringem Umfang Erfolg. Mit Einspruchsentscheidung vom 05.07.2013 setzte das FA die Umsatzsteuer 2006 um 1.757,12 € auf 80.206,38 € herab, da die Bemessungsgrundlage für die Verpachtungsumsätze um 10.981,53 € zu ermäßigen sei.

7 Hiergegen erhob der Kläger Klage vor dem Finanzgericht (FG), mit der er sich weiter gegen die Besteuerung der Geschäftsführervergütung wandte und eine weitere Minderung der Bemessungsgrundlage für die

Verpachtungsumsätze begehrte.

8 In der mündlichen Verhandlung am 24.10.2016 kamen die Beteiligten überein, dass ein der Umsatzsteuer unterliegendes Geschäftsführerhonorar von 184.000 € brutto zu versteuern sei.

9 Die Vertreterin des FA erklärte sich deshalb bereit, den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr dahingehend zu ändern, dass die im Bescheid angesetzte Geschäftsführervergütung auf netto 158.620 € herabgesetzt wird. Der Vertreter des Klägers erklärte daraufhin, an seinem weiteren Begehren nicht mehr festzuhalten. Die Beteiligten erklärten daraufhin übereinstimmend den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt.

10 In Umsetzung der in der mündlichen Verhandlung gegebenen Zusage erließ das FA am 23.11.2016 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es die bisher festgesetzte Umsatzsteuer um 20.698,72 € minderte (Minderung der Bemessungsgrundlage für die Geschäftsführervergütung von 287.987 € auf 158.620 € = 129.367 € x 16 % = 20.698,72 €).

11 Am 21.12.2016 legte der Kläger gegen den geänderten Umsatzsteuerbescheid Einspruch ein und begehrte eine Minderung der Umsätze um 76.191,14 €. Aufgrund der Feststellungen im Prüfungsbericht seien die Pachtumsätze aufgrund der Mindestbemessungsgrundlage um 13.582 € zu erhöhen gewesen. Die Erfassung der Geschäftsführertätigkeit habe zu einer Erhöhung um 287.987,17 € geführt. Die Erhöhung der unentgeltlichen Wertabgabe habe 16.760 € betragen. Ausgehend von den erklärten entgeltlichen Umsätzen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen von 74.732 € ergäben sich somit entgeltliche Umsätze von 376.301,17 €. Der Bescheid vom 09.11.2009 habe jedoch entgeltliche Umsätze in Höhe von 498.571 € erfasst. Die Abweichung um 122.269,83 € sei nicht nachvollziehbar. Die Abweichung von 122.266,84 € in der Festsetzung vom 23.11.2016 beruhe auf einem in der Festsetzung vom 09.11.2009 enthaltenen Rechen- oder Übernahmefehler und sei gemäß § 129 der Abgabenordnung (AO) zu korrigieren. Die Feststellungen der Außenprüfung hätten korrekt ausgewertet werden sollen entsprechend der tatsächlichen Geschäftsführervergütung. Mit Einspruchsentscheidung vom 25.01.2017 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück und verwies darauf, dass der Bescheid das Ergebnis der mündlichen Verhandlung vom 24.10.2016 zutreffend umsetze. Eine weitere Überprüfung der gesamten steuerpflichtigen Umsätze komme nicht mehr in Betracht.

12 Der hiergegen eingelegten Klage gab das FG mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 325 veröffentlichten Urteil statt. Der Steuerbescheid sei nach § 129 AO wegen offenbarer Unrichtigkeit zu ändern. Dass der Bescheid vom 23.11.2016 einen unanfechtbaren Bescheid geändert habe, sei nach § 351 Abs. 1 AO aufgrund des Vorbehalts zu den Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten unerheblich. Im Hinblick auf eine Ablaufhemmung nach § 171 AO sei auch noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.

13 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Das FG hätte die Klage als unzulässig abweisen müssen, da vom Änderungsbescheid vom 23.11.2016 keine Regelungswirkung ausgehe und der Prozess bereits durch die Abgabe übereinstimmender Erledigungserklärungen insgesamt beendet gewesen sei. Die Regelungswirkung ergebe sich bereits aus der Änderungszusage. § 129 Satz 1 AO sei nicht anwendbar. Es lägen keine Anhaltspunkte für ein mechanisches Versehen vor. Das FG halte lediglich das Vorliegen eines Rechtsirrtums für unwahrscheinlicher. Es bestehe kein nachvollziehbarer Zusammenhang mit dem Prüfungsbericht im Sinne eines Rechen- oder Übernahmefehlers. Das mechanische Versehen sei nachzuweisen. Zudem habe das FG zu Unrecht die Ablaufhemmung bejaht. Übereinstimmende Erledigungserklärungen führten zur Bestandskraft und Unanfechtbarkeit des angefochtenen Bescheids. § 171 Abs. 3a Satz 3 AO sei nicht erweiternd auszulegen. Hierfür fehle es im Streitfall an einer finanzgerichtlichen Entscheidung. Die übereinstimmenden Erledigungserklärungen seien bereits vor Ergehen des Änderungsbescheids abgegeben worden.

14 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

15 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

16 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision des FA für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme, wobei das FA keine Rücknahme des Rechtsmittels erklärt hat. Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass der Änderungsbescheid vom 23.11.2016 nach § 129 AO zu ändern war.

17 1. Das FG hat die Klage zutreffend als zulässig angesehen. Dabei kommt es entgegen der Auffassung des FA nicht darauf an, ob durch die Abgabe übereinstimmender Erledigungserklärungen der ursprüngliche Rechtsstreit beendet und die Prozesslage abschließend gestaltet wird, wofür sich das FA auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14.05.2003 - XI R 21/02 (BFHE 202, 228, BStBl II 2003, 888) bezieht. Denn für die Frage, ob ein zulässiges Klagebegehren vorliegt, ist auf die formelle Bescheidlage abzustellen, wie sie sich im Streitfall aus dem Änderungsbescheid vom 23.11.2016 ergibt. Zudem muss der Kläger nach § 40 Abs. 2 FGO nur geltend machen, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Ob diese Rechtsverletzung tatsächlich vorliegt, ist demgegenüber eine Frage der Begründetheit seiner Klage. Dem steht auch nicht entgegen, dass der BFH mit Urteil vom 29.10.1987 - X R 1/80 (BFHE 151, 118, BStBl II 1988, 121) entschieden hat, dass ein Kläger, nachdem die Beteiligten übereinstimmend den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt haben, nicht mehr seinen ursprünglichen Klageantrag verfolgen kann, da ein derartiger Fall im Hinblick auf das Begehren, eine offenbare Unrichtigkeit zu korrigieren, hier nicht gegeben ist.

18 2. Die Klage ist auch entsprechend dem Urteil des FG begründet.

19 a) Das FG hat die Änderungsvoraussetzungen nach § 129 AO zutreffend bejaht. Danach kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen.

20 aa) Offenbare Unrichtigkeiten in diesem Sinne sind mechanische Versehen wie z.B. Schreibfehler, Rechenfehler sowie Eingabe- oder Übertragungsfehler. Dagegen schließen Fehler im Bereich der Willensbildung, Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm, unrichtige Tatsachenwürdigungen, unzutreffende Annahmen zu einem in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalt oder Fehler, die auf mangelnder Sachaufklärung bzw. Nichtbeachtung feststehender Tatsachen beruhen, die Anwendung des § 129 Satz 1 AO aus. § 129 AO ist daher 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 auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 07.11.2013 - IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657, und vom 10.05.2016 - IX R 4/15, BFH/NV 2016, 1425).

21 Da der Wortlaut des § 129 Satz 1 AO auf "offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind", abstellt, kommt es entscheidend auf die Umstände bei der Entscheidungsfindung und demzufolge vornehmlich auf den Akteninhalt an. Maßgebend ist deshalb, ob der Fehler bei Offenlegung des aktenkundigen Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen (objektiven) Dritten klar und deutlich als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist. Dabei genügt die Offenbarkeit der Unrichtigkeit als solche; nicht dagegen ist erforderlich, dass für den Bescheidadressaten auch der an Stelle des unrichtigen zu setzende richtige Inhalt des Bescheids offenbar ist. Unerheblich ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, ob der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit anhand des Bescheids und der ihm vorliegenden Unterlagen erkennen konnte (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 657).

22 bb) Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls und dabei insbesondere nach der Aktenlage beurteilt werden. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um eine Tatfrage; die revisionsrechtliche Prüfung beschränkt sich darauf, ob das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen und dabei nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat (BFH-Urteil vom 10.12.2019 - IX R 23/18, BFHE 266, 297).

23 cc) Danach ist es im Streitfall revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass es das FG als ausgeschlossen angesehen hat, dass der dem Prüfer unterlaufene Fehler auf irgendwelche rechtlichen oder tatsächlichen Fehlbeurteilungen zurückzuführen ist. Es hat hierfür zutreffend auf die vergleichsweise überschaubare unternehmerische Tätigkeit des Klägers verwiesen, die sich auf seine (bisher nicht erklärten) Geschäftsführerleistungen und auf die Verpachtung beschränkte. Zu den Geschäftsführungsleistungen habe sich aus den handschriftlichen Aufzeichnungen des Prüfers

in den Handakten ergeben, dass er aufgrund der monatlich tatsächlich gezahlten Beträge von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 287.987,17 € ausging. Abgesehen von der unstreitigen und zutreffend umgesetzten Erhöhung der Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben auf 19.718 € ergäben sich weder aus dem Prüfungsbericht noch aus den Prüferhandakten irgendwelche Anhaltspunkte dafür, dass der Prüfer aufgrund tatsächlicher und/oder rechtlicher Überlegungen der Ansicht war, im Streitjahr seien weitere steuerpflichtige Umsätze in der streitigen Größenordnung zu erfassen. Angesichts dieser Umstände lasse sich der in der Anlage 1 zum Prüfungsbericht enthaltene Umsatzbetrag in Höhe von 498.571 € nur mit einem mechanischen Versehen in Gestalt eines Rechenfehlers oder einer fehlerhaften Eingabe oder Übertragung erklären. Dies lässt keinen Rechtsverstoß erkennen.

24 Mit seinen Einwendungen hiergegen setzt das FA nur seine eigene Würdigung an die Stelle der des FG, womit das FA in der Revision nicht durchdringen kann.

25 dd) Überdies hat das FG zutreffend auch darauf abgestellt, dass eine Berichtigung gemäß § 129 AO selbst dann möglich ist, wenn ein mechanisches Versehen des Außenprüfers zur Unrichtigkeit des Außenprüfungsberichts geführt hat und dieser Fehler von dem Veranlagungsbeamten bei der Auswertung des Berichts lediglich unbemerkt übernommen worden ist (BFH-Urteil vom 18.08.1999 - I R 93/98, BFH/NV 2000, 539) und dass ein aufgrund einer Außenprüfung ergangener Änderungsbescheid auch dann nach § 129 AO berichtigt werden kann, wenn das FA im Änderungsbescheid eine offenbare Unrichtigkeit des Erstbescheids übernommen hat (Senatsurteil vom 10.09.1987 - V R 69/84, BFHE 150, 509, BStBl II 1987, 834).

26 Liegen somit die Voraussetzungen des § 129 AO vor, kommt es auf eine zusätzliche Anwendung von § 351 Abs. 1 AO (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 14.05.2003 - XI R 21/02, BFHE 202, 228, BStBl II 2003, 888) im Hinblick auf den dort vorgesehenen Vorbehalt zu den Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten nicht an.

27 b) Auch steht der Änderung der Eintritt der Festsetzungsverjährung nicht entgegen, da der Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 3a AO gehemmt war.

28 Wird ein Steuerbescheid mit einem Einspruch oder einer Klage angefochten, so läuft die Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 3a Satz 1 AO nicht ab, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden ist; dies gilt auch, wenn der Rechtsbehelf erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist eingelegt wird. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist hinsichtlich des gesamten Steueranspruchs gehemmt; dies gilt nicht, soweit der Rechtsbehelf unzulässig ist.

29 Hierzu hat der BFH entschieden, dass eine Steuerfestsetzung unanfechtbar wird, wenn ein Rechtsstreit durch übereinstimmende Erklärungen der Beteiligten in der Hauptsache für erledigt erklärt wird (BFH-Urteil vom 22.05.1984 - VIII R 60/79, BFHE 141, 211, BStBl II 1984, 697). Hat das FA aber in der mündlichen Verhandlung vor dem FG den Erlass eines Änderungsbescheids zugesagt und erklären daraufhin die Beteiligten den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt, so ist das FA nach Treu und Glauben an die Zusage gebunden und der Kläger kann, wenn das FA den Erlass des zugesagten Änderungsbescheids ablehnt, den Rechtsstreit mit dem Antrag fortsetzen, das FA zum Erlass des Änderungsbescheids zu verpflichten (BFH-Urteil in BFHE 151, 118, BStBl II 1988, 121).

30 Daraus folgt, dass übereinstimmende Erledigungserklärungen im Zusammenhang mit der Zusage einer Bescheidänderung noch nicht zu einer unanfechtbaren Entscheidung über den Rechtsbehelf führen. Denn ohne Anwendung von § 171 Abs. 3a Satz 1 AO könnte sonst der Eintritt von Festsetzungsverjährung einer Fortsetzung des Rechtsstreits entgegenstehen. Eine derartige Einschränkung der Anspruchsdurchsetzung im Hinblick auf Zusagen des FA ist mit dem Gebot, effektiven Rechtsschutz zu gewährleisten, nicht vereinbar.

31 Soweit das FA hierzu einwendet, dass die übereinstimmenden Erledigungserklärungen bereits vor Ergehen des Änderungsbescheids abgegeben wurden und das FA nach Treu und Glauben zur Änderung verpflichtet sei, berücksichtigt es somit nicht hinreichend, dass im Hinblick auf die Befolgung dieser Pflicht eine Fortsetzung des Rechtsstreits (BFH-Urteil in BFHE 151, 118, BStBl II 1988, 121) ohne Einwand einer zwischenzeitlich eingetretenen Festsetzungsverjährung möglich sein muss. Entgegen der Auffassung des FA steht dies weder im Widerspruch zum Wortlaut des § 171 Abs. 3a AO noch bedarf es hierfür einer analogen Anwendung dieser Vorschrift.

32 Unbeachtlich ist auch der Hinweis des FA, dass das Ende der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO zu dem Zeitpunkt anzunehmen sei, zu dem das Klageverfahren durch die Abgabe übereinstimmender Erledigungserklärungen beendet werde, weil dies mit der Unanfechtbarkeit des angefochtenen Bescheids einhergehe und dies nur dann anders sei, wenn das FA --anders als im Streitfall-- eine in einer mündlichen

Verhandlung gemachte Zusage nicht umsetze. Denn § 171 Abs. 3a AO muss allgemein anwendbar sein, um auch in dieser Fallgestaltung den Verjährungseintritt zu verhindern.

33 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de