Urteil vom 18. Juli 2023, IX R 17/22

Keine Änderung eines Steuerbescheids nach § 173a der Abgabenordnung (AO) bei fehlerhaftem Datenimport ins ELSTER-Portal

ECLI:DE:BFH:2023:U.180723.IXR17.22.0

BFH IX. Senat

AO § 122 Abs 2 Nr 1, AO § 129, AO § 173 Abs 1 Nr 2, AO § 173a, AO § 174 Abs 1, BGB § 133

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 21. September 2022, Az: 9 K 203/21

Leitsätze

1. Ein "Verklicken" beim Import von steuerlichen Daten in das ELSTER-Portal ist kein nach § 173a AO korrigierbarer Schreibfehler.

2. § 173a AO ist nicht bei sonstigen offenbaren Unrichtigkeiten, die dem Steuerpflichtigen bei der Erstellung seiner Steuererklärung unterlaufen sind, anwendbar (Bestätigung der Senatsentscheidung vom 27.04.2022 - IX B 57/21).

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 21.09.2022 - 9 K 203/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und werden für das Streitjahr 2018 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.

2 Im August 2019 übermittelten die Kläger ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr über das Portal "ELSTER Formular" der Finanzverwaltung. Sie erklärten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen sowie Vermietung und Verpachtung.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) teilte den Klägern mit, das von ihnen beim Datentransfer gewählte sogenannte komprimierte Verfahren erfordere zum übertragenen Datensatz noch die Papierausfertigung mit Unterschrift einzureichen. Nachdem die Kläger dies im September 2019 nachgeholt hatten, führte das FA eine antragsgemäße Veranlagung durch und setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr mit Bescheid vom 23.10.2019 in Höhe von 15.911 € fest.

4 Am 25.10.2019 übermittelten die Kläger für das Streitjahr erneut eine Einkommensteuererklärung, nunmehr im sogenannten authentifizierten Verfahren ("MEIN ELSTER").

5 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) unterlief den Klägern hierbei ein Fehler im Datentransfer. Anstelle der für das Streitjahr maßgeblichen Erklärungsdaten spielten die Kläger irrtümlich die Daten des Vorjahres (2017) in das Formular ein. Dementsprechend erklärten sie nunmehr jeweils geringere Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, allerdings höhere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

6 Dem FA fiel der Irrtum der Kläger nicht auf. Es wertete die neuerliche Datenübermittlung als berichtigte Einkommensteuererklärung für das Streitjahr und erließ am 13.11.2019 einen gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der

Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid, mit dem es die Einkommensteuer für das Streitjahr auf 17.307 € erhöhte. Hierbei berücksichtigte es die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in neu erklärter Höhe; zudem erkannte es erklärungsgemäß --anders als zuvor-- Schuldgeldzahlungen als Sonderausgaben an. Bei den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit und den Vorsorgeaufwendungen nahm das FA keine Änderungen vor, sondern orientierte sich an den bisherigen --von den Arbeitgebern der Kläger-- übermittelten elektronischen Daten. Hierauf wurden die Kläger in den Bescheiderläuterungen ebenso hingewiesen wie auf den Umstand, dass die Änderung aufgrund der am 25.10.2019 eingereichten geänderten Einkommensteuererklärung erfolgt sei.

7 Gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid legten die Kläger keinen Einspruch ein. Die im Bescheid ausgewiesene Nachzahlung über insgesamt 1.291,37 € leisteten sie im Dezember 2019.

8 Im Mai 2020 beantragten die Kläger die Aufhebung des geänderten Einkommensteuerbescheids. Sie führten an, es sei bereits eine antragsgemäße Einkommensteuerveranlagung erfolgt. Im Änderungsbescheid seien fälschlicherweise die (höheren) Vermietungseinkünfte des Jahres 2017 (nochmals) erfasst worden.

9 Das FA lehnte den Antrag ab und verwies auf die inzwischen eingetretene Bestandskraft. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.

10 In der mündlichen Verhandlung vor dem FG führte der Kläger an, die Steuererklärung sei im Oktober 2019 nochmals übermittelt worden, da sie --die Kläger-- davon ausgegangen seien, dass die Daten für das Streitjahr dem FA noch nicht vorgelegen hätten. Bei der Überführung der Daten in "MEIN ELSTER" habe der Kläger versehentlich einen falschen Datenordner (den des Jahres 2017) "angeklickt".

11 Das FG wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 161 veröffentlichtem Urteil ab. Es führte an, der geänderte Einkommensteuerbescheid könne mangels einschlägiger Korrekturvorschriften nicht aufgehoben werden.

12 Mit ihrer Revision rügen die Kläger als Verfahrens- und Rechtsfehler, dass das FG die Übermittlung der Einkommensteuererklärung vom 25.10.2019 als Änderungsantrag und nicht als Einspruch gewertet habe. Rechtsfehlerhaft sei das FG zudem davon ausgegangen, dass die Kläger ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der steuerrelevanten Tatsachen träfe und dies eine Aufhebung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ausschließe. Ferner habe das FG zu Unrecht die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 129 AO sowie insbesondere für eine Aufhebung gemäß § 173a AO verneint. Auch ein "Klickfehler" sei als Schreibfehler im Sinne der letztgenannten Norm zu verstehen.

13 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 23.07.2021 und den Ablehnungsbescheid vom 08.06.2020 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 vom 13.11.2019 aufzuheben.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Das FA hält die vorinstanzliche Entscheidung für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

17 Die angefochtene Entscheidung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die elektronische Eingabe der Kläger vom 25.10.2019 ist nicht als Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid vom 23.10.2019 anzusehen (dazu unten 1.). Der hierauf ergangene --rechtswidrige-- Einkommensteuerbescheid vom 13.11.2019 ist bestandskräftig geworden; er kann nicht nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO (unten 2.), § 174 Abs. 1 AO (unten 3.), § 129 AO (unten 4.) oder nach § 173a AO (unten 5.) aufgehoben werden.

18 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die am 25.10.2019 im authentifizierten Verfahren über das Portal "MEIN ELSTER" erneut übermittelte Einkommensteuererklärung nicht als Einspruch gegen den

Einkommensteuerbescheid vom 23.10.2019 zu werten ist.

19 a) Sowohl außerprozessuale als auch prozessuale Rechtsbehelfe sind in entsprechender Anwendung von § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auszulegen. Danach ist nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, sondern der wirkliche Wille zu erforschen (vgl. Klein/Rätke, AO, 16. Aufl., § 357 Rz 14). Hierbei dürfen auch außerhalb der Erklärung liegende Umstände berücksichtigt werden. Die Auslegung darf nicht zur Annahme eines Erklärungsinhalts führen, für den sich in der Erklärung selbst keine Anhaltspunkte finden lassen. Eine derartige Korrektur der Einspruchserklärung kann auch mit dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung nicht gerechtfertigt werden (statt vieler Senatsurteil vom 29.10.2019 - IX R 4/19, BFHE 266, 126, BStBl II 2020, 368, Rz 13, m.w.N.).

20 Die Auslegung einer solchen Erklärung ist Gegenstand der vom FG zu treffenden tatsächlichen Feststellungen. Hieran ist das Revisionsgericht gebunden, soweit im Revisionsverfahren keine zulässigen und begründeten Revisionsrügen erhoben werden (§ 118 Abs. 2 FGO). Das Revisionsgericht kann die Auslegung nur daraufhin überprüfen, ob das FG die anerkannten Auslegungsregeln beachtet und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen hat (Senatsurteil vom 29.10.2019 - IX R 4/19, BFHE 266, 126, BStBl II 2020, 368, Rz 18, m.w.N.).

21 b) Dies ist vorliegend nicht der Fall.

22 aa) Das FG hat ausgeführt, es komme nicht in Betracht, dass die Kläger einen unzulässigen Rechtsbehelf hätten einlegen wollen. Ein Einspruch wäre unzulässig gewesen, da die Eingabe vom 25.10.2019 vor der nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO zu bestimmenden Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids vom 23.10.2019 erfolgt wäre und die Behauptung der Kläger, ihnen hätte der Bescheid tatsächlich bereits am 25.10.2019 vorgelegen, zurückzuweisen sei, da es jeder Logik entbehre, aus welchem Grund die Kläger in diesem Fall nochmals eine Steuererklärung für das Streitjahr hätten übermitteln wollen.

23 bb) Diese Auslegung bindet den erkennenden Senat. Ein Rechtsbehelf gegen einen Verwaltungsakt kann grundsätzlich erst nach dessen Bekanntgabe wirksam eingelegt werden (statt vieler Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.11.2012 - II R 14/11, Rz 17, m.w.N.); vorher existiert noch kein anfechtbarer Verwaltungsakt (Seer in Tipke/Kruse, § 355 AO Rz 9). Die tatsächliche Bekanntgabe eines Verwaltungsakts vor Ablauf des in § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO genannten Zeitraums soll aber ausreichen, um hiergegen bereits Einspruch einlegen zu können (Klein/Rätke, AO, 16. Aufl., § 355 Rz 12; Werth in Gosch, AO § 355 Rz 14; Siegers in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 355 AO Rz 19).

24 Von einer solchen vorzeitigen Bescheidbekanntgabe vermochte sich das FG nicht zu überzeugen. Dies ist für den erkennenden Senat bindend. Denn die Behauptung der Kläger ist mit der weiteren Einlassung, die Steuererklärung sei (nochmals) übermittelt worden, um sicherzustellen, dass dem FA die Daten zur Verfügung stünden, nicht in Einklang zu bringen. Hierfür hätte kein Anlass bestanden, wenn der ursprüngliche Bescheid bereits am 25.10.2019 vorgelegen hätte. Die in diesem Zusammenhang erhobene Verfahrensrüge greift nicht durch; vielmehr rügen die Kläger im Kern die Würdigung des FG.

25 c) Unabhängig hiervon steht das gesamte tatsächliche Vorbringen der Kläger ihrer Annahme, sie hätten gegen den Einkommensteuerbescheid Einspruch einlegen wollen, entgegen. Denn die Kläger behaupteten selbst nicht, dass die (nochmalige) Übermittlung der Einkommensteuererklärung davon getragen gewesen sei, eine Rechtsverletzung durch die bisherige Steuerfestsetzung geltend zu machen (§ 350 AO). Dies erscheint auch deshalb ausgeschlossen, da der Einkommensteuerbescheid vom 23.10.2019 erklärungsgemäß ausgefallen war und die Kläger keine niedrigere als die mit jenem Bescheid festgesetzte Steuer begehren.

26 d) Folge hiervon ist, dass der geänderte Einkommensteuerbescheid vom 13.11.2019 nicht nach § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Gegenstand eines Einspruchsverfahrens gegen den ursprünglichen Bescheid vom 23.10.2019 werden konnte und die Kläger keinen Anspruch darauf haben, dass das FA über einen noch offenen Einspruch zu entscheiden hätte.

27 2. Jedenfalls im Ergebnis zutreffend hat das FG erkannt, dass der rechtswidrige Einkommensteuerbescheid vom 13.11.2019 nicht nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO aufzuheben ist.

28 a) Die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nach dieser Vorschrift setzt voraus, dass Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden.

29 b) Hieran fehlt es. Die Kläger können sich --abweichend zur Auffassung des FG-- auf keine für sie steuergünstigen Tatsachen berufen, die dem FA erst nachträglich bekannt geworden wären.

30 aa) Tatsache im Sinne der Norm ist, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Tatbestands sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften materieller oder immaterieller Art (allgemeine Ansicht, u.a. BFH-Urteil vom 25.01.2017 - I R 70/15, BFHE 257, 66, BStBl II 2017, 780, Rz 11; Klein/Rüsken, AO, 16. Aufl., § 173 Rz 21; von Groll in HHSp, § 173 AO Rz 66). Keine Tatsachen sind Schlussfolgerungen aller Art, insbesondere juristische Subsumtionen (BFH-Beschluss vom 08.10.2019 – XI B 49/19, Rz 17). Einkünfte sind als eine Tatsache anzusehen und nicht in Einnahmen und Ausgaben aufzuspalten (Senatsurteil vom 10.07.2008 - IX R 4/08, BFH/NV 2008, 1803, unter II.1.b).

31 Nachträglich bekannt geworden ist eine Tatsache, wenn sie die Finanzbehörde beim Erlass des geänderten (beziehungsweise zu ändernden) Steuerbescheids noch nicht kannte. Die Tatsache muss daher zu dem für eine Aufhebung oder Änderung nach § 173 AO maßgebenden Zeitpunkt bereits vorhanden, aber noch unbekannt gewesen sein; maßgeblich ist der Zeitpunkt des Abschlusses der Willensbildung über die Steuerfestsetzung. Bekannt sind alle Tatsachen, die dem für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständigen Sachbearbeiter zur Kenntnis gelangen. Dabei ist grundsätzlich bekannt, was sich aus den bei der Finanzbehörde geführten Akten ergibt, ohne dass es auf die individuelle Kenntnis des Bearbeiters ankommt (zum Ganzen Senatsurteil vom 12.03.2019 - IX R 29/17, Rz 18 f., m.w.N.).

32 bb) Das FG ist davon ausgegangen, dass die Zuordnung der am 25.10.2019 erklärten Besteuerungsgrundlagen zum Veranlagungszeitraum 2017 relevante Tatsache sei; diese Tatsache sei der für die Veranlagung der Kläger verantwortlichen Dienststelle des FA erst nach abschließender Zeichnung durch den zuständigen Bearbeiter bekannt geworden.

33 Diese Auffassung wird dem Tatsachenbegriff des § 173 AO nicht gerecht und ist daher rechtsfehlerhaft. Die Zuordnung der erklärten Besteuerungsgrundlagen zum Jahr 2017 enthält bereits eine juristische Subsumtion und kann nicht Bestandteil einer Tatsache sein. Maßgebliche --steuerbegünstigende-- Tatsache ist im Streitfall vielmehr, dass die Kläger aus der Vermietung von Immobilien im Streitjahr Einkünfte von 7.693 € (Objekt 1), 264 € (Objekt 2) und 80 € (Objekt 3) erzielt haben. Allein diese Tatsache ist Merkmal des steuergesetzlichen Tatbestands. Sie war zum Zeitpunkt des Abschlusses über die Willensbildung zum Erlass des geänderten Bescheids vom 13.11.2019 aktenkundig und galt damit als bekannt.

34 c) Fehlt es somit bereits an einer nachträglich bekannt gewordenen Tatsache, kommt es auf das von der Vorinstanz beurteilte und von den Beteiligten streitig erörterte grobe Verschulden der Kläger an einem nachträglichen Bekanntwerden nicht mehr an.

35 3. Die Kläger haben auch keinen Anspruch, dass der Einkommensteuerbescheid wegen einer widerstreitenden Steuerfestsetzung gemäß § 174 Abs. 1 AO aufgehoben wird.

36 a) Ist ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden zuungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen, regelt § 174 Abs. 1 AO, dass der fehlerhafte Steuerbescheid auf Antrag aufzuheben oder zu ändern ist.

37 Ein mehrfaches --widerstreitendes-- Berücksichtigen in diesem Sinne setzt voraus, dass die in den kollidierenden Bescheiden getroffenen Regelungen aufgrund der materiellen Rechtslage nicht miteinander vereinbar und daher widersprüchlich sind, weil nur eine der festgesetzten oder angeordneten Rechtsfolgen zutreffen kann. Die in der mehrfachen Erfassung eines bestimmten Sachverhalts liegenden Unrichtigkeiten müssen einander nach materiellem Recht zwingend --denknotwendig-- ausschließen (BFH-Urteile vom 09.05.2012 - I R 73/10, BFHE 238, 1, BStBl II 2013, 566, Rz 31 sowie vom 20.03.2019 - II R 61/15, BFHE 263, 492, BStBl II 2020, 463, Rz 13, jeweils m.w.N.; von Wedelstädt in Gosch, AO § 174 Rz 32). Eine solche denkgesetzlich ausgeschlossene Mehrfacherfassung kann vorliegen, wenn der nämliche Sachverhalt kumulativ mehreren Steuerpflichtigen (Subjektkollision), mehreren Steuerarten (Objektkollision) oder mehreren Besteuerungszeiträumen (Periodenkollision) zugeordnet worden ist (Klein/Rüsken, AO, 16. Aufl., § 174 Rz 10, m.w.N.).

38 b) An einem derartigen Widerstreit zweier Steuerfestsetzungen fehlt es. Die Besteuerung von Einkünften aus der Vermietung der Immobilien des Klägers sowohl im Jahr 2017 als auch im nachfolgenden Streitjahr stehen in keinem gegenseitigen Ausschlussverhältnis. Vielmehr musste dieser Sachverhalt dem Grunde nach zwingend in beiden Veranlagungszeiträumen steuerlich berücksichtigt werden. Die durch den geänderten Bescheid vom 13.11.2019

hervorgerufene betragsmäßige Identität der Vermietungseinkünfte in den beiden Jahren ist zwar fehlerhaft, nicht aber widerstreitend, da es bei steuerlichen Dauersachverhalten nicht denklogisch ausgeschlossen ist, dass die Besteuerungsgrundlagen in mehreren Veranlagungszeiträumen gleichhoch ausfallen.

39 4. Auch die Ansicht des FG, der Einkommensteuerbescheid könne nicht nach § 129 AO berichtigt werden, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung Stand.

40 a) Gemäß § 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 nach Satz 2 der Vorschrift zu berichtigen.

41 aa) Offenbare Unrichtigkeiten im Sinne 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. Die Vorschrift ist zudem 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. Die Berichtigungsmöglichkeit gemäß § 129 AO setzt voraus, dass der offenbare Fehler in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist. Da die Unrichtigkeit nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist die Vorschrift auch dann anwendbar, wenn die Finanzbehörde offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (zum Ganzen BFH-Urteil vom 12.02.2020 - X R 27/18, Rz 13, m.w.N.). Dies wiederum setzt voraus, dass sich die Unrichtigkeit ohne Weiteres aus der Steuererklärung des Steuerpflichtigen, deren Anlagen sowie den in den Akten befindlichen Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr ergibt (Senatsurteil vom 16.09.2015 - IX R 37/14, BFHE 250, 332, BStBl II 2015, 1040, Rz 16, m.w.N.). Soweit die Finanzbehörde auf Vorakten zurückgreifen muss, fehlt es grundsätzlich an der Offensichtlichkeit des Fehlers (BFH-Urteil vom 23.01.1991 - I R 26/90, BFH/NV 1992, 359, unter II.2.b).

42 bb) Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, ist nach den Verhältnissen des Einzelfalls und dabei insbesondere nach der Aktenlage zu beurteilen. 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 (Senatsurteil vom 26.05.2020 - IX R 30/19, Rz 31).

43 b) Diese --auch von den Klägern geteilten-- Rechtsgrundsätze hat das FG seiner Entscheidung zugrunde gelegt. Es hat zutreffend gewürdigt, dass das den Streitfall betreffende mechanische Versehen nicht beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen ist (dazu unten aa) und ein etwaiger Sachaufklärungsfehler des FA die Anwendung des § 129 AO ausschließt (unten bb).

44 aa) Fehlerquelle für den inhaltlich unrichtigen Einkommensteuerbescheid vom 13.11.2019 war nach den Feststellungen des FG das Versehen der Kläger, beim Export der Steuererklärungsdaten in das Portal "MEIN ELSTER" nicht den für das Streitjahr maßgeblichen Dateiordner, sondern denjenigen für das Vorjahr auszuwählen ("anzuklicken"). Dieses Versehen war mangels Offensichtlichkeit nicht als nach § 129 AO ausnahmsweise beachtlicher Übernahmefehler zu werten. Aus den übermittelten Erklärungsdaten war der Fehler nicht unmittelbar abzuleiten. Es hätte eines Abgleichs mit der verakteten Steuererklärung des Vorjahres bedurft. Der Einwand der Kläger, die Offensichtlichkeit des Fehlers ergebe sich aus der Divergenz zwischen den von ihnen erklärten Daten zu den Arbeitslöhnen und den von den Arbeitgebern hierzu übermittelten Daten (§ 93c AO), verfängt bereits deshalb nicht, da die Kläger Einkünfte aus weiteren Quellen bezogen.

45 bb) Das von den Klägern angeführte Sachaufklärungsdefizit hat das FG zutreffend nicht als offenbare Unrichtigkeit angesehen.

46 In der Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass eine aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen erforderliche --vom Sachbearbeiter jedoch unterlassene-- Sachverhaltsermittlung kein für die Anwendung des § 129 AO erforderliches mechanisches Versehen darstellt. In solchen Fällen hat die Finanzbehörde zwar möglicherweise ihre Amtsermittlungspflicht verletzt. Eine solche ist aber nicht mit einer offenbaren Unrichtigkeit gleichzusetzen, sondern schließt sie vielmehr in der Regel aus (BFH-Urteil vom 23.01.1991 - I R 26/90, BFH/NV 1992, 359, unter II.2.b, m.w.N.). Neue Erwägungen zu dieser Rechtsfrage bringt die Revision nicht vor.

47 5. Die Voraussetzungen für eine Aufhebung nach § 173a AO liegen ebenfalls nicht vor.

48 a) Nach dieser Vorschrift sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit dem Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat.

49 b) Das FG hat frei von Rechtsfehlern entschieden, dass der vorliegende Fehler diesen Anforderungen nicht genügt.

50 aa) Den Klägern ist kein Schreibfehler unterlaufen.

51 Schreibfehler sind insbesondere Rechtschreibfehler, Wortverwechselungen, Wortauslassungen oder fehlerhafte Übertragungen (so ausdrücklich BTDrucks 18/7457, S. 87; Senatsbeschluss vom 27.04.2022 - IX B 57/21, Rz 5). Es handelt sich nach dem allgemeinen Sprachgebrauch um einen Fehler, der beim Schreiben entsteht. Ein solcher Fehler kann sowohl beim manuellen Befüllen eines Steuererklärungsformulars als auch bei einer digitalen Prozessbearbeitung unterlaufen. Dementsprechend ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass Fehler bei der Bedienung eines digitalen Eingabegeräts, sogenannte Tippfehler, als tatbestandliche Schreibfehler anzusehen sind.

52 Dies vorausgesetzt, hat die Vorinstanz ebenfalls zutreffend gewürdigt, dass den Klägern kein Schreibfehler unterlaufen ist. Ihr Fehler lag nach bindenden Feststellungen der Vorinstanz --wie bereits ausgeführt-- darin, den falschen digitalen Ordner der Festplatte ihres Computers "angeklickt" und damit unzutreffende --nicht das Streitjahr betreffende-- Daten in das Portal "MEIN ELSTER" exportiert zu haben. Dieser Fehler entspricht einer inhaltlich unzutreffenden Befüllung eines analogen Steuererklärungsformulars. In einem solchen Fall unterläuft dem Steuerpflichtigen kein Schreibfehler, da er genau das, was er schreibt, auch schreiben will und lediglich über die inhaltliche Richtigkeit seiner Erklärung irrt.

53 Gleiches gilt im Streitfall. Die Kläger wollten diejenigen Daten, die sich in dem von ihnen "angeklickten" Ordner befanden, in das ELSTER-Portal exportieren; ihr Irrtum betraf nur die Zugehörigkeit des Datensatzes zum Streitjahr. Die von den Klägern befürwortete Gleichsetzung des mechanischen Vorgangs des "Anklickens" einer Datei mit dem des Tippens von Buchstaben auf einer Tastatur kann im vorliegenden Kontext somit nicht überzeugen.

54 bb) Den Klägern ist im Zuge der Übermittlung der Einkommensteuererklärung am 25.10.2019 eine dem Schreib- oder Rechenfehler ähnliche offenbare Unrichtigkeit unterlaufen. Diese berechtigt indes nicht zur Korrektur nach § 173a AO.

55 Der erkennende Senat hat bereits entschieden, dass der eindeutige Gesetzeswortlaut der Vorschrift nur die Korrektur von Schreib- oder Rechtsfehlern, nicht aber die von ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten im Sinne von § 129 AO zulässt (Senatsurteil vom 26.05.2020 - IX R 30/19, Rz 37, m.w.N.). Ferner hat der Senat --wenn auch in einem Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren-- befunden, dass eine analoge Anwendung des § 173a AO auf offenbare Unrichtigkeiten, die einem Schreib- oder Rechenfehler ähnlich sind, mangels einer hierfür erforderlichen planwidrigen Regelungslücke ausgeschlossen ist (Senatsbeschluss vom 27.04.2022 - IX B 57/21, Rz 7).

56 An dieser Ansicht hält der Senat fest. Der Gesetzgeber hat den Änderungsumfang in § 173a AO bewusst auf Schreib- und Rechenfehler begrenzt und eine Änderung wegen anderer Fehler ausgeschlossen (BTDrucks 18/7457, S. 87). Aus diesem Grund fehlt jeglicher Anhaltspunkt, dass die von den Klägern befürwortete Erweiterung des Tatbestands auf "ähnliche offenbare Unrichtigkeiten" vom Gesetzgeber nur versehentlich nicht geregelt wurde (vgl. zu den Anforderungen an eine planwidrige Regelungslücke BFH-Urteil vom 28.10.2020 - X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 34, m.w.N.). Dass diese gesetzgeberische Entscheidung mit Blick auf den tatbestandlich weiteren Anwendungsbereich einer Berichtigung gemäß § 129 AO vielfältig auf Kritik gestoßen ist (vgl. von Wedelstädt in Gosch, AO § 173a Rz 11; Loose in Tipke/Kruse, § 173a AO Rz 5; von Groll in HHSp, § 173a AO Rz 20; Klein/Rüsken, AO, 16. Aufl., § 173a Rz 7) und womöglich rechtspolitisch bedenklich ist, ändert insoweit nichts (s. BFH-Urteil vom 28.10.2020 - X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 34).

57 cc) Die durch das FG nachrichtlich geäußerten Zweifel, ob der Fehler der Kläger zum einen offenbar gewesen und zum anderen "bei" Erstellung einer Steuererklärung unterlaufen sei, bedürfen mangels Entscheidungserheblichkeit keiner Entscheidung des Senats.

58 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de