

Vorinstanz:

FG Köln vom 20.12.2006 10 K 2627/04

Leitsatz

Eine die Berichtigung nach § 129 AO ermöglichende offenbare Unrichtigkeit kann auch vorliegen, wenn das FA eine in der Steuererklärung enthaltene offenbare Unrichtigkeit des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt. Die Unrichtigkeit ist offenbar, wenn sie sich ohne weiteres aus der Steuererklärung des Steuerpflichtigen, deren Anlagen sowie den in den Akten befindlichen Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr ergibt.

Gründe

I.

I. Die miteinander verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin betreibt als Kauffrau eine Handelsvermittlung von Waren und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Mit Schreiben vom 9. Dezember 1998 forderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Klägerin auf, ab dem 1. Januar 1999 von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG überzugehen und eine Eröffnungsbilanz einzureichen. Am 13. August 1999 reichte die Klägerin die Eröffnungsbilanz per 1. Januar 1999 ein, die einen "Gewinn von 168.115,59 DM" auswies, der vor allem auf Hinzurechnungen des Warenbestandes beruhte. Die Einkommensteuererklärung 1999 wurde am 3. April 2001 zusammen mit der Anlage GSE eingereicht, in der nur ein Gewinn in Höhe von 93.220 DM ausgewiesen wurde. Dieser Gewinn entsprach mit Abweichung von 2 Positionen dem Gewinn von 92.270,94 DM, der sich aus dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 1999 ergeben hatte. Das FA veranlagte die Kläger mit Einkommensteuerbescheid vom 6. Juli 2001 erklärungsgemäß. Der Bescheid wurde bestandskräftig.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Übergangsgewinn nicht im Einkommensteuerbescheid 1999 erfasst worden war. Das FA erließ daraufhin am 13. Januar 2004 einen Änderungsbescheid, in dem der Übergangsgewinn nunmehr der Besteuerung unterworfen wurde. Das dagegen gerichtete Einspruchsverfahren war ebenso erfolglos wie das Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG), in dem die Kläger geltend gemacht hatten, dass kein Fall des § 129 der Abgabenordnung (AO) vorliege. Eine offenbare Unrichtigkeit sei dann nicht gegeben, wenn das FA auf anzufordernde Angaben bzw. Unterlagen zurückgreifen müsse.

Das FG bestätigte in seinem die Klage abweisenden Urteil, das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 628 veröffentlicht wurde, die Möglichkeit des FA, den bestandskräftigen Steuerbescheid 1999

nach § 129 AO zu berichtigen.

Mit ihrer Revision machen die Kläger geltend, der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1999 vom 6. Juli 2001 sei zwar objektiv unrichtig gewesen, eine Berichtigung des bestandskräftigen Bescheides gemäß § 129 AO scheide aber aus. Nach der Rechtsansicht des FG liege ausnahmsweise eine zur Berichtigung nach § 129 AO berechtigende offenbare Unrichtigkeit bei einem mechanischen Versehen des Steuerpflichtigen vor, wenn die Fehlerhaftigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen für das FA als offenbare Unrichtigkeit erkennbar gewesen sei. In diesem Fall habe das FA die Fehlerhaftigkeit der Angaben als offenbare Unrichtigkeit übernommen. Diese Auffassung widerspreche aber der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), wonach eine zur Berichtigung nach § 129 AO berechtigende offensichtliche Unrichtigkeit bei einem mechanischen Versehen des Steuerpflichtigen nur dann vorliege, wenn die Fehlerhaftigkeit durch Übernahme des Finanzamts zu einer solchen geworden sei, die beim Erlass des Steuerbescheides entstanden sei. Dies setze voraus, dass die Fehlerhaftigkeit für die Behörde ohne weiteres aus der Steuererklärung oder den Anlagen hierzu ersichtlich gewesen sei. Da das FG es habe ausreichen lassen, dass die Unrichtigkeit sich nicht nur aus den mit der Einkommensteuererklärung zusammen eingereichten Anlagen und Unterlagen, sondern aus der Berücksichtigung der in den Vorakten befindlichen Eröffnungsbilanz ergebe, stehe sein Urteil im Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung.

Die ergangenen BFH-Entscheidungen bezögen sich zwar auf Sachverhalte, bei denen sich die Unrichtigkeit aus Unterlagen ergäbe, die sich in den die Vorjahre betreffenden Aktenteilen befänden. Der Streitfall sei insofern etwas anders gelagert, als es sich um Unterlagen handle, die sich auf das Streitjahr 1999 bezögen. Diese müsse man aber auch als Teil der Vorakten ansehen, da es sachgerecht sei, zwischen denjenigen Unrichtigkeiten des Steuerpflichtigen zu unterscheiden, welche bereits aus den mit der Steuererklärung eingereichten Unterlagen ersichtlich seien, und denjenigen, zu deren Erkennen die Akten mit den Unterlagen des zu veranlagenden Jahres und der Vorjahre herangezogen werden müssten.

Die von dem VI. Senat des BFH gemachte Ausnahme, nach der eine offenbare Unrichtigkeit dann nicht als ausgeschlossen angesehen werden könne, wenn bei der Einkommensteueranlagung eine denselben Zeitraum betreffende Kontrollmitteilung seitens der Finanzbehörde nicht beachtet worden sei (BFH-Urteil vom 18. April 1986 VI R 4/83, BFHE 146, 350, BStBl II 1986, 541), könne nicht herangezogen werden.

Es liege ein Verfahrensverstoß in Form der fehlenden Sachaufklärung des FG vor, weil das FG ohne Sachaufklärung ein Versehen der Kläger und ihrer steuerlichen Berater unterstellt und die Möglichkeit eines Rechtsfehlers sowohl auf Seiten der Kläger als auch auf Seiten des FA ausgeschlossen habe.

Die Kläger beantragen sinngemäß,

das Urteil des FG Köln vom 20. Dezember 2006 10 K 2627/04 sowie den berechtigten Einkommensteuerbescheid 1999 vom 13. Januar 2004 in der Fassung des Einspruchsbescheids vom 22. April 2004 aufzuheben.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

II. Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1999 vom 13. Januar 2004 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 22. April 2004 sind rechtmäßig. Das FG hat zu Recht entschieden, dass das FA den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 6. Juli 2001 gemäß § 129 AO berichtigen und damit den Übergangsgewinn in die Einkommensbesteuerung des Jahres 1999 einbeziehen konnte.

1. Nach § 129 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind, jederzeit (innerhalb der Verjährungsfrist) berichtigen. Das setzt grundsätzlich voraus, dass der Fehler in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist.

Offenbar ist eine Unrichtigkeit, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist. Das Tatbestandsmerkmal "ähnliche offenbare Unrichtigkeiten" setzt voraus, dass die Unrichtigkeit einem Schreib- oder Rechenfehler ähnlich ist, d.h. dass es sich um einen "mechanischen" Fehler handelt, der ebenso "mechanisch", also ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden kann (BFH-Urteile vom 12. April 1994 IX R 31/91, BFH/NV 1995, 1, und vom 29. März 1990 V R 27/85, BFH/NV 1992, 711, m.w.N.).

Eine offenbare Unrichtigkeit kann zwar auch dann vorliegen, wenn das FA eine in der Steuererklärung enthaltene offenbare, d.h. für das FA erkennbare Unrichtigkeit als eigene übernimmt (Senatsurteil vom 4. Juni 2008 X R 47/07, BFH/NV 2008, 1801, m.w.N.). Ist jedoch die mehr als theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums gegeben, liegt keine offenbare Unrichtigkeit vor (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Februar 1998 IV R 17/97, BFHE 185, 345, BStBl II 1998, 535). Auch eine aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen erforderliche, vom Sachbearbeiter --ggf. unter Verletzung der Amtsermittlungspflicht-- jedoch unterlassene Sachverhaltsermittlung ist kein mechanisches Versehen (BFH-Urteile vom 31. Juli 1990 I R 116/88, BFHE 162, 115, BStBl

II 1991, 22, m.w.N.; vom 23. Januar 1991 I R 26/90, BFH/NV 1992, 359; BFH-Beschlüsse vom 27. Mai 1998 IV B 151/97, BFH/NV 1998, 1452; in BFH/NV 1995, 1, und vom 14. Februar 1995 IX R 101/93, BFH/NV 1995, 1033). Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, ist jeweils nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu beurteilen (BFH-Entscheidungen vom 4. Juni 1986 IX R 52/82, BFHE 147, 393, BStBl II 1987, 3; vom 21. Oktober 1987 IX R 156/84, BFH/NV 1988, 277; in BFHE 185, 345, BStBl II 1998, 535, und in BFH/NV 1998, 1452).

2. Das Urteil des FG entspricht diesen Grundsätzen. Es hat zu Recht entschieden, dass sowohl eine offenbare Unrichtigkeit in der Steuererklärung der Kläger enthalten war (unten a) als auch dass die Übernahme dieser Unrichtigkeit ein offenes Versehen des FA darstellte (unten b), das weder auf einem Rechtsirrtum noch auf einer Verletzung der Amtsermittlungspflicht beruhte (unten c).

a) § 129 AO erlaubt die Korrektur eines Verwaltungsaktes bei Schreib- oder Rechenfehlern und ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten. Zu diesen Unrichtigkeiten gehört auch die Nichtberücksichtigung von feststehenden Tatsachen (siehe die Beispiele aus der BFH-Rechtsprechung bei Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 129 AO Rz 55). Im Streitfall liegt die nicht berücksichtigte Tatsache darin, dass ein Übergangsgewinn in Höhe von 168.115 DM durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart bei der Klägerin entstanden war, die Klägerin ihn zwar in der Eröffnungsbilanz per 1. Januar 1999, nicht aber in ihrer Einkommensteuererklärung 1999 erklärt hatte.

Die Möglichkeit eines Rechtsirrtums der Klägerin durch Nichteinbeziehung des Übergangsgewinns bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung 1999 scheidet aus. Sie macht zwar in ihrer Revisionsbegründung geltend, es sei nicht auszuschließen, dass sie dem Rechtsirrtum unterlegen sei, der ermittelte Übergangsgewinn sei nicht in dem Veranlagungsjahr 1999 anzusetzen gewesen, da dem Gesetz selbst nicht zu entnehmen sei, ob der Übergangsgewinn im letzten Jahr der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG oder im ersten Jahr der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen sei. Diesem Vorbringen kann jedoch vor dem Hintergrund, dass die Klägerin steuerlich beraten war und die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Ermittlung und Versteuerung des Übergangsgewinns zutreffend allgemein gebilligt werden (vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 28. Aufl., § 4 Rz 652), keine Bedeutung beimessen werden. Zudem haben die Kläger selbst in ihrer Klagebegründung dargelegt, dass "in der Jahreserklärung versehentlich die erneute Deklaration dieses Gewinns unterlassen wurde".

b) Eine offenbare Unrichtigkeit bei der Übernahme von Angaben des Steuerpflichtigen als eigene ist gegeben, weil der zuständige Sachbearbeiter die Unrichtigkeit ohne weitere Prüfung erkennen konnte. Da sich der Übergangsgewinn aus der bereits unterjährig eingereichten Eröffnungsbilanz per 1. Januar 1999 ergab, war

offensichtlich, dass die Einkommensteuererklärung 1999 der Kläger insoweit fehlerhaft war.

aa) Es entspricht zwar der gesicherten Rechtsprechung des BFH, dass grundsätzlich keine offenbare Unrichtigkeit vorliegt, wenn sie für den zuständigen Sachbearbeiter des FA nur erkennbar gewesen wäre, wenn er die Steuererklärung eines Vorjahres bei der Veranlagung der Streitjahre zugezogen hätte (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 1033). Soweit die Finanzbehörde auf Akten des Vorjahres zurückgreifen muss, liegt eine aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen erforderliche, vom Sachbearbeiter jedoch unterlassene Sachverhaltsermittlung vor, die kein mechanisches Versehen ist. In solchen Fällen hat das Finanzamt zwar möglicherweise seine Amtsermittlungspflicht verletzt; diese Pflichtverletzung ist aber nicht mit einer offenbaren Unrichtigkeit gleichzusetzen (BFH-Urteil vom 25. Februar 1972 VIII R 141/71, BFHE 105, 234, BStBl II 1972, 550); sie schließt vielmehr in der Regel eine offenbare Unrichtigkeit aus (BFH-Urteil in BFHE 146, 350, 355, BStBl II 1986, 541, 544).

bb) Für die Frage des Übersehens von unterjährig eingegangenen, jedoch den Veranlagungszeitraum betreffenden Unterlagen hat der BFH in seinem Urteil in BFHE 146, 350, BStBl II 1986, 541 entschieden, dass eine die Anwendung des § 129 AO ausschließende Verletzung der Amtsermittlungspflicht nicht gegeben sei, wenn der Sachbearbeiter es versehentlich unterlassen habe, die für die Veranlagung des Streitjahres vorliegenden Unterlagen auszuwerten, indem er eine für das Streitjahr einschlägige ihm zugegangene Kontrollmitteilung übersehe. Das Übersehen eines relevanten Grundlagenbescheids hat der erkennende Senat ebenfalls als offenbare Unrichtigkeit i.S. von § 129 AO, d.h. als mechanisches Versehen angesehen (Senatsurteil vom 16. Juli 2003 X R 37/99, BFHE 203, 14, BStBl II 2003, 867).

cc) Nach Auffassung des erkennenden Senats sind diese Überlegungen auch auf den im Streitfall gegebenen Sachverhalt zu übertragen, in dem der Sachbearbeiter nicht von der Finanzverwaltung überlassene, sondern von dem Steuerpflichtigen unterjährig übersandte Unterlagen bei der Veranlagung versehentlich nicht ausgewertet, wenn sich aus ihnen ohne weiteres erkennbar eine für die Besteuerung relevante Tatsache --hier der Übergangsgewinn-- ergibt. Es kann kein Unterschied darin liegen, ob die für die Besteuerung relevanten Tatsachen den Unterlagen entnommen werden können, die sich bereits in den Akten des Veranlagungsjahres befunden haben, oder den Unterlagen, die der Steuererklärung unmittelbar beigelegt worden sind.

dd) Die von den Klägern hiergegen geäußerten Bedenken, Mitteilungen eines Steuerpflichtigen seien ihrer Natur nach weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht so eindeutig und ihre Übernahme bedürfe immer eines wertenden Abgleichs durch die Finanzverwaltung, führten dazu, dass eine fehlerhafte Auswertung der Steuererklärung samt Anlagen nie auf einer mechanischen Übernahme des Fehlers durch das FA beruhen könnte. Dieses Ergebnis bedeutete jedoch eine gesetzlich nicht erkennbare

Einschränkung der Berichtigungsmöglichkeit gemäß § 129 AO. Diese Vorschrift stellt darauf ab, dass die Unrichtigkeit beim Erlass eines Verwaltungsaktes offenbar ist, nicht aber darauf, von wem die Unterlagen stammen, aus denen sich die Unrichtigkeit ergibt. Entscheidend ist vielmehr, dass der Fehler --wie im Streitfall-- ohne weiteres erkennbar ist.

c) Die fehlerhafte Nichtberücksichtigung des Übergangsgewinns der Klägerin hatte ihren Grund in einer bloßen Unachtsamkeit des zuständigen Sachbearbeiters bei der Erstellung des Einkommensteuerbescheides 1999 und beruhte nicht auf einer unzureichenden Sachaufklärung. Anhaltspunkte für einen möglichen Rechtsirrtum seitens des Sachbearbeiters sind nicht erkennbar. Angesichts der eindeutigen Rechtslage in Bezug auf den Zeitpunkt der Versteuerung des Übergangsgewinns sind die anderslautenden Überlegungen der Kläger nur theoretischer Natur.

3. Ein Verfahrensfehler liegt entgegen der Auffassung der Kläger ebenfalls nicht vor. Das FG hatte keinen Anlass daran zu zweifeln, dass die Angabe des Übergangsgewinns durch die Kläger lediglich versehentlich unterblieben ist. Die Kläger hatten auf ihr Versehen in ihrer Klagebegründung (siehe oben unter II.2.a) ausdrücklich hingewiesen.