

VERFAHRENSRECHT

Aktuelle Rechtsentwicklungen zu § 129 AO

von StB Dipl.-Kffr. (FH) Ulrike Geismann, Köln

§ 129 AO (offenbare Unrichtigkeit) ist sicherlich eine der praxisrelevantesten Korrekturvorschriften. Ein Blick auf die aktuelle Rechtsprechung (insbesondere BFH 27.8.13, VIII R 9/11, Abruf-Nr. 133544) zeigt, dass es hier einige neue Entwicklungen gibt, die der steuerliche Berater kennen sollte. |


 IHR PLUS IM NETZ
 mbp.iww.de
 Abruf-Nr. 133544

1. Grundsätzliches

Nach § 129 AO sind Fehler berichtigungsfähig, die dem FA unterlaufen sind, z.B. infolge fehlerhafter Eintragung. Die Korrekturvorschrift ist allerdings auch dann anwendbar, wenn das FA eine in der Steuererklärung enthaltene offenbare Unrichtigkeit als eigene übernimmt.

Ein Fehler ist dann „offenbar“, wenn er auf der Hand liegt, durchschaubar, eindeutig oder augenfällig ist (Nr. 3 AEAO zu § 129 AO). Somit werden von § 129 AO zumeist Schreib- oder Rechenfehler erfasst. Für eine offenbare Unrichtigkeit ist charakteristisch, dass sie ihren Grund lediglich in einem mechanischen Versehen hat und dass ein Rechtsirrtum ausgeschlossen ist.

Beachten Sie | Fehler im Rahmen einer divergierenden Rechtsanwendung zwischen Steuerberater und Steuerpflichtigem auf der einen Seite und dem Sachbearbeiter im FA auf der anderen Seite stellen grundsätzlich keine nach § 129 AO zu korrigierenden Fehler dar.

2. BFH-Urteil vom 27.8.13 (VIII R 9/11)

Jüngst hat der BFH die Anwendungsmöglichkeit der Korrektur nach § 129 AO erweitert. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde:

■ Sachverhalt

Die Kläger waren Eheleute, die für die Streitjahre 2002 bis 2005 eine Änderung ihrer bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide beehrten. Die Klage basierte auf der inhaltlichen Tatsache, dass der Ehemann (freiberuflicher Ingenieur) die tatsächlich geleisteten Umsatzsteuerzahlungen nachträglich als Betriebsausgaben in der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG deklarieren wollte.

Das FA lehnte die nachträgliche Berücksichtigung der Umsatzsteuerzahlungen mit der Begründung ab, dass alle Steuerbescheide bereits bestandskräftig und mangels anwendbarer Korrekturvorschriften der AO auch nicht mehr änderbar seien. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wurde von dem FG Berlin-Brandenburg als unbegründet zurückgewiesen. Das FG begründete seine Entscheidung mit folgendem Tenor:

Der Fehler muss
auf der Hand liegen

USt-Zahlungen
wurden in der EÜR
nicht als Betriebs-
ausgaben deklariert

Eine aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen erforderliche, vom Sachbearbeiter (ggf. unter Verletzung der Amtsermittlungspflicht) jedoch unterlassene Sachverhaltsermittlung sei kein Fehler, der auf bloßes mechanisches Versehen zurückzuführen sei. Denn der zuständige Sachbearbeiter habe die Unrichtigkeit nicht ohne weitere Prüfung erkennen können. Weder den Einkommensteuer- noch den Umsatzsteuererklärungen sei nämlich zu entnehmen, ob und wie viel Umsatzsteuer der Steuerpflichtige an das FA abgeführt habe. Weitere Erkenntnisse hätte der Sachbearbeiter nur durch weitere Ermittlungen erkennen können, z.B. durch Nachfrage bei der Erhebungsstelle.

Diese Begründung überzeugte den BFH jedoch nicht, sodass er das Urteil aufhob und an das FG zurückverwies.

Der Sachbearbeiter habe die Unrichtigkeit nicht ohne Weiteres erkennen können

Da die Unrichtigkeit nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist § 129 AO auch dann anwendbar, wenn das FA offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt. Vorliegend hatte der Steuerpflichtige Einnahmen-Überschussrechnungen vorgelegt und darin geleistete Umsatzsteuerzahlungen (Vorauszahlungen) nicht berücksichtigt, obwohl er Umsatzsteuerzahlungen in den zeitgleich eingereichten Umsatzsteuererklärungen ausgewiesen hat und die Umsatzsteuer erklärungsgemäß festgesetzt wurde.

Wegen der Berücksichtigung der Umsatzsteuerzahlungen bei der Umsatzsteuerfestsetzung erschien es für den BFH ausgeschlossen, dass die unterbliebene Übernahme auch auf nicht hinreichender Sachaufklärung beruhen konnte. Dies wäre eine rein hypothetische Annahme, die der Feststellung einer offenbaren Unrichtigkeit nicht entgegengehalten werden kann.

Vielmehr ergab sich aus der maßgeblichen Sicht eines objektiven Dritten – und damit auch aus der Sicht des FA –, dass die gesamten Umsatzsteuerzahlungen nur wegen eines mechanischen Versehens des Steuerpflichtigen nicht in den Einkommensteuererklärungen berücksichtigt waren.

Der Sachbearbeiter hätte den Fehler erkennen können

3. Was bedeutet das Urteil für die Praxis?

Wenn man der Entscheidung des BFH Folge leistet, bedeutet dies, dass die Korrekturvorschrift des § 129 AO weiter ausgelegt werden kann bzw. muss. Denn nach dem Tenor des BFH-Urteils finden sich als Anwendungsfall des § 129 AO nun längst nicht mehr nur Fehler, die auf Seiten der Finanzverwaltung begangen werden oder vom Steuerberater/Steuerpflichtigen übernommen werden.

Durch seine Entscheidung rückt der BFH ein Stück weit von dem Grundsatz ab, dass eine mangelnde Sachverhaltsermittlung die Anwendung des § 129 AO eigentlich ausschließt. Hierdurch, so die OFD Koblenz (12.5.14 - S 0295 A-St 35 1), ist eine Abgrenzung zwischen offener Unrichtigkeit und mangelnder Sachverhaltsermittlung als Ausschlussstatbestand problematisch.

OFD Koblenz sieht weitere Abgrenzungsprobleme

Hinweis | Eine Korrekturmöglichkeit besteht nunmehr auch für Fälle, in denen steuerartenübergreifend (hinsichtlich mehrerer Steuerbescheide) Fehler auf Seiten der Finanzverwaltung nicht erkannt werden. Es muss jedoch

auch bedacht werden, dass die Entscheidung eine Berichtigung zulasten des Steuerpflichtigen ermöglicht, nämlich dann, wenn USt-Erstattungen in der EÜR nicht als Betriebseinnahmen angesetzt wurden.

Das BFH-Urteil vom 27.8.13 wurde im Bundessteuerblatt veröffentlicht und ist daher allgemein anzuwenden. Darüber hinaus wurde folgender Passus in Nr. 4 AEAO zu § 129 AO aufgenommen:

■ Nr. 4 AEAO zu § 129 AO

„... Eine offenbare Unrichtigkeit kann aber auch dann vorliegen, wenn das FA eine in der Steuererklärung oder dieser beigefügten Anlagen enthaltene offenbare, d.h. für das FA erkennbare Unrichtigkeit als eigene übernimmt. Dies gilt auch dann, wenn zur Berichtigung des offenbaren Fehlers noch Sachverhaltsermittlungen durch die Finanzbehörde zur Höhe des zu berücksichtigenden Betrags erforderlich sind (vgl. BFH-Urteil vom 27.8.13, VIII R 9/11, BStBl II 14, 439 zu Umsatzsteuerzahlungen, die in einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden).“

4. Beschluss des FG Niedersachsen vom 28.7.14 (3 V 226/14)

Ebenfalls von praktischer Bedeutung ist ein Beschluss des FG Niedersachsen (28.7.14, 3 V 226/14, Abruf-Nr. 142556) in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes.

Im Streitfall wurde ein Arbeitnehmer mit einem vom Arbeitgeber in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung zu niedrig ausgewiesenen Lohn veranlagt, obwohl der Arbeitnehmer einen höheren Wert erklärt und ein automatisch erzeugter Hinweis den Veranlagungsbeamten auf die Divergenz hingewiesen hatte. Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung bei dem Arbeitgeber stellte das FA den Fehler fest und erließ einen nach § 129 AO geänderten Bescheid. Dem hiergegen gerichteten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gab das FG Niedersachsen statt.

Nach Ansicht des FG Niedersachsen handelt es sich bei der Übernahme der fehlerhaft übertragenen Lohnsteuerdaten weder um einen Schreibfehler, Rechenfehler noch um einen ähnlich offenbaren Fehler. Da dem Sachbearbeiter ein ausdrücklicher Hinweis auf die Divergenz angezeigt wurde, bestand damit ein Grund für den Bearbeiter, die fehlende Stimmigkeit der Daten zu überprüfen.

Beachten Sie | Der Auffassung des FG Münster (24.2.11, 11 K 4239/07 E), wonach in einem entsprechenden Fall für eine Überprüfung der Divergenz kein Anlass bestanden hätte und somit eine Änderung nach § 129 AO möglich gewesen sei, folgt das FG Niedersachsen ausdrücklich nicht.

Die Entscheidung ist nicht per se positiv



IHR PLUS IM NETZ
 mbp.iww.de
 Abruf-Nr. 142556

Keine offenbare Unrichtigkeit bei missachtetem Prüfhinweis

FG Münster vertritt eine andere Ansicht