
Datum: 10.08.2021
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1117/19 AO
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2021:0810.2K1117.19AO.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 28.11.2017 und der Einspruchsentscheidung vom 07.03.2019 verpflichtet, den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 20.03.2017 insoweit zu ändern, als weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 8.046,87 berücksichtigt werden.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leisten.

Tatbestand:	1
Streitig ist, ob ein bestandskräftiger Steuerbescheid gemäß § 129 oder § 173 Abgabenordnung (AO) zu ändern ist.	2
Die Kläger sind Eheleute, die im Streitjahr 2015 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden.	3
Die Einkommensteuererklärung 2015 ging beim Beklagten am 02.12.2016 elektronisch in authentifizierter Form ein. In der Verwaltungsakte des Beklagten befinden sich Anlagen, die mit der Erklärung eingereicht wurden.	4
Die Kläger sind seit 1998 Eigentümer des Vermietungsobjekts X-Straße in P. Für dieses Objekt erklärten sie für das Streitjahr einen Überschuss i.H.v. 27.164 €, der sich aus	5

Einnahmen i.H.v. 49.500 € und nicht spezifizierten Werbungskosten i.H.v. 22.336 € ergab. In den Vorjahren wurden Überschüsse i.H.v. 20.755 € (2012), 8.766 € (2013) und 20.432 € (2014) erklärt.

Mit Bescheid vom 20.03.2017 erfolgte eine im Wesentlichen antragsgemäß Veranlagung; der Bescheid wurde bestandskräftig. 6

Am 15.11.2017 beantragten die Kläger eine Änderung des Einkommensteuerbescheides hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 129 AO wegen Vorliegens einer offenbaren Unrichtigkeit. 7

Aufgrund einer Unachtsamkeit bei der Eintragung der Schuldzinsen seien die Schuldzinsen der B i.H.v. 8.046,87 € nicht eingetragen worden, obwohl eine entsprechende Bescheinigung bei Erstellung der Erklärung vorgelegen habe. Dieses Versehen sei für jeden Dritten bei Offenlegung des Sachverhalts erkennbar gewesen, was sich daraus ergebe, dass in der Steuererklärung für das Vorjahr Schuldzinsen der B als auch der O-Bank erfasst worden seien, während im Formular von 2015 lediglich die O-Bank angegeben worden sei. 8

Der Beklagte lehnte den Antrag mit Bescheid vom 28.11.2017 ab, da nach seiner Ansicht kein Fehler, der der Finanzbehörde bei Erlass des Bescheides unterlaufen sei, vorliege. 9

Dagegen legten die Kläger Einspruch ein. 10

Nach ihrer Ansicht sei der Fehler des Beraters als Übernahmefehler des Finanzamts zu bewerten, da bei Abgabe der Steuererklärung notwendigerweise die Belege über die Aufwendungen für 2015 und damit auch die Zinsbescheinigungen beigelegt gewesen seien. 11

Die Überprüfung des Veranlagungsvorgangs durch den Beklagten ergab, dass ein elektronischer Risikohinweis ergangen war, da sich im Vergleich zum Vorjahr die Schuldzinsen erheblich gemindert hätten, weshalb die Mittelherkunft zu prüfen sei. Der Risikohinweis ist vom Bearbeiter abgebrochen worden. 12

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. 13

In der Einspruchsentscheidung vom 07.03.2019 führte der Beklagte im Wesentlichen aus, dass die Korrektur eines Fehlers im Sinne des § 129 AO nur möglich sei, wenn dieser bei Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen sei. Es müsse sich daher nach der Rechtsprechung um einen Fehler des Finanzamts handeln, nicht um einen Fehler des Einspruchsführers. Ausnahmsweise könne zwar auch ein Fehler des Einspruchsführers als Übernahmefehler des Finanzamts gewertet werden, wenn das Finanzamt eine aus der Steuererklärung erkennbare Unrichtigkeit als eigene übernehme; dies sei vorliegend aber nicht der Fall. Der Fehler sei nicht ohne weiteres aus der Steuererklärung oder den Anlagen ohne Hinzuziehung der Steuerakten ersichtlich gewesen. Eine Änderung bei den Schuldzinsen könne sich z.B. auch aus Tilgungen oder aus Verschiebungen durch das Abflussprinzip ergeben. 14

Nach Aktenlage lasse sich auch nicht feststellen, ob die Zinsbescheinigungen tatsächlich bei der Veranlagung vorgelegen hätten; der Einspruchsführer habe dazu lediglich eine Vermutung geäußert. Im Rahmen seiner risikoorientierten Bearbeitungsweise gehe das Finanzamt von der Richtigkeit der Steuererklärung aus und fordere Belege nur in Zweifelsfällen oder stichprobenhaft an und überprüfe diese im Rahmen des Risikomanagementverfahrens auch nur stichprobenhaft. Insoweit liege die Feststellungslast 15

beim Steuerpflichtigen.

Mit der am 10.04.2019 erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter.	16
Zur Begründung tragen sie vor, dass eine Änderung des Bescheides auch nach der Vorschrift des § 173 AO in Betracht komme. Die Tatsache, dass an die B im Streitjahr Schuldzinsen i.H.v. 8.046,87 € gezahlt worden seien, sei dem Beklagten bei der Veranlagung nicht bekannt gewesen. Sie, die Kläger, treffe an dem nachträglichen Bekanntwerden auch kein grobes Verschulden. Grobe Fahrlässigkeit liege nur vor, wenn der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in nicht entschuldbarer Weise verletze. Nach der Rechtsprechung des BFH (IX R 18/14) stellten unbewusste, mechanische Fehler, die selbst bei sorgfältiger Arbeit nicht zu vermeiden seien, keine grobe Fahrlässigkeit dar.	17
Danach haben im Streitfall die Kläger bzw. ihr steuerlicher Berater weder vorsätzlich noch grob fahrlässig gehandelt. Vielmehr liege eine bloße Nachlässigkeit vor, die immer vorkommen könne und auch bei sorgfältiger Arbeit nicht zu vermeiden sei. Das schlichte Vergessen eines Übertrags selbst ermittelter Besteuerungsgrundlagen könne daher nicht als grobe Fahrlässigkeit eingestuft werden. Verstöße gegen Sorgfaltsanforderungen bzgl. Kenntnis oder sachgemäßer Anwendung steuerlicher Vorschriften liege nicht vor, vielmehr habe es sich um ein mechanisches Versehen gehandelt, indem die von der B bescheinigten Zinsen nicht in die Steuererklärung übernommen worden seien.	18
Die Feststellungslast für das Vorliegen grober Fahrlässigkeit trage der Beklagte.	19
Die Kläger beantragen	20
den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 28.11.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.03.2019 zu verpflichten, den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 20.03.2017 insoweit zu ändern, als weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 8.046,87 € berücksichtigt werden,	21
hilfsweise,	22
die Revision zuzulassen.	23
Der Beklagte beantragt,	24
die Klage abzuweisen.	25
Zur Begründung verweist er auf seinen Vortrag im Einspruchsverfahren.	26
Ergänzend vertritt er die Ansicht, dass auch die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 AO nicht gegeben seien. Den Kläger bzw. dessen Berater treffe ein grobes Verschulden hinsichtlich des nachträglichen Bekanntwerdens der tatsächlich angefallenen Schuldzinsen. Es seien die zumutbaren Sorgfaltspflichten in nicht entschuldbarer Weise verletzt worden, weil im Erklärungsformular ausdrücklich nach Schuldzinsen gefragt worden sei. Auch hätte auffallen müssen, dass (aufgrund der fehlerhaften Eintragung) die Einkünfte aus Vermietung erheblich gestiegen seien. Des Weiteren sei bei der Prüfung des Vorliegens eines groben Verschuldens auch der Zeitraum bis zur Bestandskraft des Bescheides einzubeziehen. Hier hätte sich innerhalb der Einspruchsfrist aufdrängen müssen, dass der Bescheid hinsichtlich der Schuldzinsen fehlerhaft sei.	27

Dass der Bearbeiter des Beklagten einem Prüfhinweis, der sich auf die Mittelherkunft für eine mögliche Tilgung bezogen habe, nicht nachgegangen sei, spiele in diesem Zusammenhang keine Rolle.	
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die dem Gericht vorgelegten Verwaltungsvorgänge des Beklagten sowie die im Klageverfahren gewechselten Schriftsätze nebst Anlagen Bezug genommen.	29
Der Senat hat am 10.08.2021 mündlich verhandelt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift verwiesen.	30
E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e:	31
Die Klage ist begründet.	32
Der Beklagte hat die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2015 zu Unrecht abgelehnt; mangels Vorliegens eines groben Verschuldens der Kläger bzw. ihres Beraters kommt eine Änderung des Bescheides gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht. Die Kläger sind durch die Ablehnung daher in ihren Rechten verletzt, § 101 S. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).	33
Eine Änderung der Bescheide gem. § 129 AO oder gem. § 173a AO scheidet im Streitfall aus.	34
Gemäß § 129 Abs. 1 S. 1 kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen.	35
Wie sich bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift ("beim Erlass eines Verwaltungsakts") ergibt, führen Fehler in einer Steuererklärung des Steuerpflichtigen nicht zu einer Berichtungsmöglichkeit nach § 129 AO, da die Vorschrift nicht für Versehen des Steuerpflichtigen ausgelegt ist. Allerdings kommt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine Berichtigung gleichwohl dann in Betracht, wenn der Fehler des Steuerpflichtigen eine offenbare Unrichtigkeit darstellt und als solche erkennbar war; in derartigen Fällen macht sich der Beklagte den Fehler des Steuerpflichtigen beim Erlass des Verwaltungsakts zu eigen (BFH-Urteil vom 03.06.1987 X R 61/81, BFH/NV 19 88,342 und BFH-Beschluss vom 13.01.2006 XI B 19/05, BFH/NV 2006,1043). Voraussetzung dafür ist, dass die Unrichtigkeit sich für die erlassende Behörde ohne weiteres aus der Steuererklärung oder den Anlagen hierzu und ohne Hinzuziehung weiterer Steuerakten ergibt (BFH-Urteile vom 27.05.2009 X R 47/08, BStBl II 2009, 946 und vom 14.02.1995 IX R 101/93, BFH/NV 1995, 1033).	36
Im Streitfall war bei der Veranlagung nicht offensichtlich, dass der Kläger in seiner Steuererklärung aufgrund eines Versehens nicht alle angefallenen Schuldzinsen berücksichtigt hatte. Denn lediglich durch einen Vergleich mit den Erklärungen der Vorjahre wäre erkennbar gewesen, dass die Schuldzinsen der B nicht erklärt worden waren. Ohne Bedeutung ist es in diesem Zusammenhang, dass der Beklagte trotz eines entsprechenden Bearbeitungshinweises und entgegen seiner sich aus § 88 Abs. 1 Satz 2 AO ergebenden Pflicht auch für den Steuerpflichtigen günstige Umstände zu berücksichtigen, eine Überprüfung der angegebenen Werbungskosten nicht vorgenommen hat. Denn für das Vorliegen einer offenbaren Unrichtigkeit kommt es auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen oder der Behörde nicht an (BFH, Urteile vom 30.11.2010 III B 17/09, BFH/NV 2011, 742 und vom 21.01.2010 III R 22/08, BFH/NV 2010, 1410). Der Beklagte weist dazu zudem	37

zutreffend darauf hin, dass auch andere Gründe als ein Versehen für die Nichtangabe der Schuldzinsen in Betracht kamen, wie z.B. eine Ablösung des Darlehens oder ein fehlenden Abfluss der Zinsen im Veranlagungsjahr.

Soweit die Kläger vortragen, dass die Schuldzinsen sich auch aus den beigefügten Anlagen ergeben hätten, ist dieser Vortrag weder substantiiert noch nachgewiesen. Die Kläger tragen diesbezüglich lediglich vor, dass die Belege über die Aufwendungen für 2015 notwendigerweise der Erklärung beigefügt gewesen seien. In den vom Beklagten vorgelegten Verwaltungsvorgängen ist hingegen die fragliche Anlage nicht enthalten, während sämtliche anderen zu der Steuererklärung gehörenden Anlagen vorliegen. Da die Kläger die Feststellungslast hinsichtlich der Voraussetzungen der Berichtigung nach § 129 AO tragen (vgl. BFH-Beschluss vom 04.07.2000 IV B 44/00 n.v. juris m.w.N.), geht die Nichterweislichkeit dieser Tatsache zu deren Lasten. 38

Die begehrte Änderung des Steuerbescheids kann auch nicht auf die seit dem 01.01.2017 geltende Vorschrift des § 173a AO gestützt werden. 39

Danach 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. Wie sich aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt, kommen als alleiniger Korrekturgrund nur Schreib- oder Rechenfehler, anders als in § 129 somit nicht „ähnliche offenbare Unrichtigkeiten“, in Betracht (s. dazu auch v.Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO, § 173a AO Rn 20 m.w.N.) 40

Jedoch kommt eine Änderung des bestandskräftigen Bescheides gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht. 41

Gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit 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. 42

Im Streitfall ist der Finanzbehörde erst nach Abschluss der Veranlagung, und damit nachträglich, bekannt geworden, dass hinsichtlich des Vermietungsobjekts auch Schuldzinsen aus einem Darlehen der B angefallen waren. 43

Diesbezüglich liegt ein grob fahrlässiges Verhalten des Klägers nicht vor. 44

Im Streitfall konnte der Senat nicht feststellen, dass den Kläger bzw. dessen Berater ein grobes Verschulden daran trifft, dass die Zinsen aus dem Darlehen der B erst nachträglich bekannt geworden sind. 45

Grobes Verschulden liegt vor, wenn der Steuerpflichtige, der sich einen Pflichtverstoß seines Beraters als eigenen zurechnen lassen muss (BFH, Urteile vom 09.05.2001 XI R 25/99, BStBl II 2002, 817 und vom 09.05.2012 I R 73/10, BStBl II 2013, 566), vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt hat. Grob fahrlässig handelt, wer die ihm persönlich zuzumutende Sorgfalt in außergewöhnlichen Maße in nicht entschuldbarer Weise verletzt (BFH-Urteile vom 22.05.2006 VI R 17/05, BStBl II 2006, 806 und vom 06.10.2004 X R 14/02, BFH/NV 2005, 156). Es soll dadurch eine Korrektur eines Steuerbescheides zu Gunsten des Steuerpflichtigen ausscheiden, wenn sie angesichts schwerwiegender, durch besonderen 46

Schuldvorwurf qualifizierte Pflichtverstöße aus dem Verantwortungsbereich der Steuerpflichtigen als treuwidrig anzusehen wäre.

Abzugrenzen ist die grobe Fahrlässigkeit von der leichten Fahrlässigkeit, d.h. von Nachlässigkeiten, mit denen immer gerechnet werden muss und die üblicherweise vorkommen und selbst bei sorgfältiger Arbeit nicht vermieden können, wie z.Bsp. bei unbewussten, mechanischen Fehlern, etwa bei Übertragungs- und Eingabefehlern (BFH, Urteile vom 10.02.2015 IX R 18/14, BStBl II 2017, 7 Rn 16 und vom 13.09.1990 V R 110/85, BStBl II 1991, 124). 47

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist dabei grundsätzlich davon auszugehen, dass Fehler des Steuerpflichtigen auf einem Versehen, also auf einer leichten Fahrlässigkeit beruhen; Anhaltspunkte, die dagegen auf ein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen hinweisen, sind von der Finanzbehörde, die insoweit die Feststellungslast trägt, darzulegen und ggfs. zu beweisen (BFH, Urteile vom 10.02.2015 IX R 18/14, BStBl II 2017, 7 Rn 18 und vom 22.05.1992 VI R 17/91 BStBl II 1993, 80) 48

Die Würdigung, ob eine grobe Fahrlässigkeit vorliegt, ist anhand des Verhaltens des Steuerpflichtigen in seiner Gesamtheit festzustellen (BFH, Urteil vom 26.08.1987 I R 144/86, BStBl II 1988, 109). 49

Danach lag im Streitfall eine Pflichtverletzung darin, dass der Berater des Klägers die Schuldzinsen aus dem Darlehen der B nicht als weitere Werbungskosten (neben den darüber hinaus angefallenen Schuldzinsen bei der Nationalbank) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärt hat, obgleich eine entsprechende Bescheinigung über die angefallenen Zinsen zu diesem Zeitpunkt bereits vorgelegen hatte. Letzteres haben der Klägervertreter und der Kläger in der mündlichen Verhandlung glaubhaft bestätigt und ist auch vom Beklagten nicht bezweifelt worden. 50

Dieses Versäumnis in Form eines Versehens bzw. unbewussten Übertragungsfehlers stellt keine grobe Fahrlässigkeit im Sinne einer außergewöhnlichen, nicht entschuldbaren Pflichtverletzung dar. Auch unter Berücksichtigung des Umstands, dass an den Steuerberater erhöhte Anforderungen an die von ihm zu erwartende Sorgfalt bei der Erstellung einer Steuererklärung gestellt werden (BFH, Urteile vom 26.07.1987 I R 144/86, BStBl II 1988, 109 und vom 28.04.2020 VI R 24/17, BFH/NV 2020,1249), handelt es sich nach Ansicht des Senats lediglich um eine Nachlässigkeit, mit der im alltäglichen Betrieb immer gerechnet werden muss. Dass bei der Erstellung einer Steuererklärung - auch in einfach gelagerten Fällen - vom Ersteller ein vorliegender Beleg übersehen und deshalb ein falscher Wert eingetragen wird, lässt sich auch bei ansonsten sorgfältiger Herangehensweise nicht in jedem Fall vermeiden. Jedenfalls kann ein derartiges Alltagsversehen nicht als eine außergewöhnliche und nicht entschuldbare Pflichtverletzung angesehen werden. Von einer groben Fahrlässigkeit kann nach der Rechtsprechung des BFH in einem derartigen Fall nur dann ausgegangen werden, wenn in einem Steuerformular gestellte Fragen bewusst nicht beantwortet oder beachtet werden. Im Streitfall hat der Berater indes weder Fragen noch Hinweise ignoriert, vielmehr war ihm offensichtlich bewusst, dass bei den Vermietungseinkünften Werbungskosten in Form von Schuldzinsen angefallen und zu erklären waren. Dementsprechend hat er Angaben zu den Schuldzinsen gemacht, dabei lediglich die an die B gezahlten versehentlich nicht mit eingetragen. 51

Der Klägervertreter hat dazu in der mündlichen Verhandlung den Verfahrensablauf bei Erstellung einer Steuererklärung erläutert; daraus wurde für den Senat deutlich, dass die Steuererklärungen grundsätzlich mit der für einen Steuerberater erforderlichen Sorgfalt und 52

mit angemessenen Überprüfungs- und Kontrollmechanismen gefertigt werden und dass hier lediglich aufgrund eines menschlichen Fehlers ein einzelner Beleg versehentlich nicht erfasst worden ist. Entgegen der Auffassung des Beklagten, der von einem entschuldbaren Versehen erst dann ausgehen will, wenn einer von möglicherweise tausenden Belegen nicht verarbeitet wird, ist der Senat der Ansicht, dass auch die versehentliche Nichtberücksichtigung eines einzelnen Belegs, bei ansonsten sorgfältiger Vorgehensweise, eine entschuldbare Nachlässigkeit darstellen kann, die bei der Bearbeitung der immer komplexer und unübersichtlicher werdenden Steuerklärungsvordrucke immer einmal vorkommen kann.

Die grobe Pflichtverletzung liegt im Streitfall auch nicht darin, dass dieses Versehen dem Berater dann anschließend aufgrund einer Verletzung der Kontroll- und Überwachungspflichten nicht aufgefallen ist. 53

Vielmehr lag eine nicht zu beanstandende und ausreichende Kontrolle der vorhergehenden Tätigkeit vor, bei der sich der rein mechanische Fehler aus der Erstellung der Erklärung anschließend lediglich perpetuiert hat. 54

Zwar lag hier ein Dauersachverhalt (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) vor, so dass auch ein Vergleich mit den Vorjahreszahlen denkbar gewesen wäre. Wie sich aus den dem Senat vorliegenden Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2012 bis 2014 ergibt, schwankten die Einkünfte in diesen Jahren jedoch z.T. erheblich, so dass der Fehler auch bei einer Plausibilitätskontrolle nicht ohne weiteres erkennbar gewesen wäre. 55

Der Senat verkennt nicht, dass nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung eine grobe Pflichtverletzung i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr.2 AO auch dann vorliegen kann, wenn der Steuerpflichtige es unterlässt, einen Rechtsbehelf einzulegen, obwohl sich die Fehlerhaftigkeit des Bescheides hätte aufdrängen müssen (BFH-Beschluss vom 03.07.2006 IV B 98/05, BFH/NV 2006, 2226). Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich jedoch, dass sich die Fehlerhaftigkeit des Bescheides gerade nicht hat aufdrängen müssen. 56

Auch der feststellungsbelastete Beklagte hat keine Umstände dargelegt oder nachgewiesen, aus denen sich ein grob fahrlässiges Verhalten des Steuerpflichtigen oder seines Beraters herleiten lässt. 57

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 58

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 59

... .. 60