

Praxisticker Nr. 578: Beiträge zum Versorgungswerk - Änderung des Steuerbescheids bei versehentlicher Falscheintragung in der Erklärung

FG Düsseldorf 13 K 3544/15 E vom 17.10.2017:

Der Kläger, ein Notar, leistete in den Streitjahren 2010 bis 2012 Beiträge an das Notarversorgungswerk. Entsprechende Bescheinigungen des Versorgungswerks fügte er seinen Steuererklärungen für 2010 und 2012, nicht aber für 2011 bei. Der Kläger erfasste die Beiträge auf der Anlage Vorsorgeaufwand unter "Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht mit Laufzeitbeginn und erster Beitragszahlung vor dem 1.1.2005 (auch steuerpflichtige Beiträge zu Versorgungs- und Pensionskassen)". Richtig gewesen wäre die Eintragung unter "Beiträge zu landwirtschaftlichen Alterskassen sowie zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen". Das beklagte Finanzamt folgte den Steuererklärungen des Klägers mit der Folge, dass sich die Beiträge in den Jahren 2010 und 2012 nicht und im Jahr 2011 nur im Rahmen der Höchstbetragsberechnung (alte Rechtslage) auswirkten. Den vom Kläger gestellten Antrag auf Änderung der Einkommensteuerbescheide wegen offener Unrichtigkeit lehnte das Finanzamt unter Hinweis auf das Vorliegen eines Rechtsanwendungsfehlers ab.

Dem ist das Finanzgericht Düsseldorf entgegengetreten. Indem der Kläger die Beiträge zum Versorgungswerk in der Anlage Vorsorgeaufwand unter der falschen Kennziffer erfasst habe, sei ihm eine offene Unrichtigkeit unterlaufen, die sich das beklagte Finanzamt zu eigen gemacht habe. Die Bescheide könnten daher geändert werden. Die mit der fehlerhaften Eintragung der Beiträge verbundene Unrichtigkeit sei für das beklagte Finanzamt ohne Weiteres erkennbar gewesen. Aufgrund der wiederholt vorgelegten Bescheinigungen sei einem unvoreingenommenen Dritten bekannt gewesen, dass es sich bei den eingetragenen Beträgen um Beiträge an dieses Versorgungswerk gehandelt habe. Einer weiteren Sachverhaltsermittlung habe es daher nicht bedurft. Schließlich gebe es keine Anhaltspunkte für einen Rechtsirrtum des Klägers.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

Quelle: Newsletter des FG Düsseldorf vom 7.2.2018

Sie finden das Urteil des FG Düsseldorf auf den folgenden Seiten.

Autor: Marianne Kottke, LSWB-Bibliothek

**Der LSWB-Praxisticker ist ein Service des LSWB für seine Mitglieder.
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastraße 32, 80686 München
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: praxisticker@lswb.de**

Finanzgericht Düsseldorf, 13 K 3544/15 E

Datum: 17.10.2017
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 3544/15 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2017:1017.13K3544.15E.00

Tenor: Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 20.5.2015 und der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2015 wird der Beklagte verpflichtet, berichtigte Einkommensteuerbescheide für 2010 bis 2012 zu erlassen, in denen die Beiträge an das Versorgungswerk in Höhe von 10.265 € (2010 und 2011) und 10.471 € (2012) als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG berücksichtigt werden.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

<u>Tatbestand</u>	1
Der Kläger war in den Streitjahren 2010 bis 2012 als Notar tätig und als solcher Mitglied im Notarversorgungswerk In den Streitjahren leistete er an dieses Versorgungswerk Beiträge in Höhe von 10.264,80 € (2010), 10.264,80 € (2011) und 10.470,60 € (2012).	2
Entsprechende Bescheinigungen des Versorgungswerks fügte er seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2010 und 2012, nicht aber für 2011 bei. In den betreffenden Erklärungen trug er die Beiträge auf der Anlage Vorsorgeaufwand in der Kennziffer 504 ein, der folgender Erläuterungstext vorangestellt war: "Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht mit Laufzeitbeginn und erster Beitragszahlung vor dem 1.1.2005 (auch steuerpflichtige Beiträge zu Versorgungs- und Pensionskassen)".	3
Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) übernahm die Eintragungen des Klägers. Dies hatte zur Folge, dass sich die Beiträge in den Einkommensteuerbescheiden für 2010 vom 15.12.2011 und für 2012 vom 28.4.2014 nicht und im Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 27.9.2012 nur im Rahmen der Höchstbetragsberechnung nach der Rechtslage 2004 auswirkten.	4
Mit Schreiben vom 15.5.2015 beantragte der Kläger sowohl in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid für 2013 als auch in Bezug auf die	5

Einkommensteuerbescheide für 2006 bis 2012 eine Änderung oder Berichtigung in diesem Punkt. Zur Begründung führte er aus, dass ihm bei der Durchsicht der Steuererklärung aufgefallen sei, dass er die geleisteten Beiträge zum Versorgungswerk versehentlich in Zeile 52 Kennziffer 504 statt in Zeile 5 Kennziffer 301 eingetragen habe. Gleiches gelte auch für die vorangegangenen Jahre. In diesem Zusammenhang überreichte der Kläger berichtigte Anlagen Versorgungsaufwand und Kopien der Beitragsbescheinigungen.

Das FA lehnte die Änderungs- und Berichtigungsanträge für die Jahre 2006 bis 2012 mit Bescheid vom 20.5.2015 ab. Zur Begründung führte es aus, dass für 2006 bis 2009 eine Änderung oder Berichtigung schon deshalb ausscheide, weil die Festsetzungsfrist abgelaufen sei. Für die Streitjahre 2010 bis 2012 komme eine Änderung nicht in Betracht, da der Bescheid nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehe und § 172 Abs. 1 Nr. 2a der Abgabenordnung (AO) wegen Ablaufs der Einspruchsfrist nicht in Betracht komme. Die Korrekturvorschrift des § 129 AO finde ebenfalls keine Anwendung, da keine offenbare Unrichtigkeit beim Erlass des Verwaltungsakts unterlaufen sei. Im Fall des Klägers handele es sich vielmehr um einen Rechtsanwendungsfehler, da die Aufwendungen - trotz vorliegender Belege - nicht als Beiträge zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen angesetzt worden seien. Sofern dem FA keine Nachweise vorgelegen hätten, liege ebenfalls keine offenbare Unrichtigkeit vor, da dem Kläger der Fehler bei der Erstellung seiner Steuererklärung unterlaufen und er dem FA diese Tatsache unzutreffend mitgeteilt habe. Da das FA den Fehler nicht habe erkennen können, habe es sich den Fehler auch nicht zu eigen machen können.

6

Dagegen legte der Kläger fristgemäß Einspruch ein. Zur Begründung führte er aus, dass er die Beiträge zunächst unwissentlich im Jahr 2006 in die falsche Zeile eingetragen habe. Es habe sich um einen simplen Eintragungsfehler gehandelt. In den Folgejahren sei dieser Fehler automatisch übernommen worden. Er habe aber stets die Bescheinigungen beigelegt, damit das FA die Eintragung habe prüfen können. Die falsche Einordnung sei für den Sachbearbeiter ohne Weiteres zu erkennen gewesen. Es liege daher eine offenbare Unrichtigkeit vor. Dass er – der Kläger – die falsche Eintragung vorgenommen habe, stehe einer Berichtigung nicht entgegen, da es sich um einen Übernahmefehler handle. Diese Übernahme sei auch ohne rechtliche Überlegung erfolgt, so dass ein die Anwendung des § 129 AO ausschließender Rechtsirrtum nicht vorliege.

7

Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 15.10.2015, auf die wegen ihrer Begründung Bezug genommen wird, als unbegründet zurück.

8

Hiergegen richtet sich die fristgemäß erhobene Klage, zu deren Begründung der Kläger ergänzend vorträgt. Das FA stehe auf dem Standpunkt, dass ihm bei der Veranlagung ein Rechtsirrtum unterlaufen sein könnte, der eine Berichtigung ausschließe. Hierbei unterstelle es, dass der Bearbeiter die vorgelegten Bescheinigungen des Versorgungswerks gewürdigt habe. Für diese Unterstellung bestünden nach Aktenlage aber keine Anhaltspunkte. Weder finde sich ein Bearbeitungsvermerk noch habe eine anderweitige Korrektur der Eingabe stattgefunden. Es handle sich daher um den Fall einer ungeprüften Übernahme einer fehlerhaften Eintragung, die sich das FA damit zu eigen gemacht habe. Im Übrigen lasse sich die begehrte Änderung auch auf § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO und § 174 AO stützen.

9

Die Kläger beantragt,	10
unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 20.05.2015 und der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2015 das FA zu verpflichten, berichtigte Einkommensteuerbescheide für 2010 bis 2012 zu erlassen, in denen die Beiträge an das Versorgungswerk in Höhe von 10.265 Euro (2010 und 2011) und 10.471 Euro (2012) als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG berücksichtigt werden.	11
Das FA beantragt,	12
die Klage abzuweisen.	13
Das FA hält an seiner Rechtsauffassung aus der Einspruchsentscheidung fest und führt ergänzend aus: Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sei wegen groben Verschuldens des Klägers ausgeschlossen. Eine Änderung nach § 174 AO scheidet ebenfalls aus, da keine widerstreitende Steuerfestsetzung vorliege.	14
<u>E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e</u>	15
I. Die zulässige Klage ist begründet.	16
Der Ablehnungsbescheid vom 20.5.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 15.10.2015 sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten. Der Kläger hat einen Anspruch auf den Erlass von nach § 129 AO berichtigten Einkommensteuerbescheiden für 2010 bis 2012. Indem der Kläger die Beiträge zum Versorgungswerk auf der Anlage Vorsorgeaufwand in die Kennziffer 52.504 eingetragen hat, ist ihm eine offenbare Unrichtigkeit unterlaufen, die sich das FA zu eigen gemacht hat. Ein die Berichtigung ausschließender Rechtsirrtum liegt nicht vor.	17
1. a) Offenbare Unrichtigkeiten i.S.v. § 129 AO sind Schreib- und Rechenfehler sowie ähnliche offenbare Unrichtigkeiten. Unter ähnlichen Unrichtigkeiten werden solche Fehler verstanden, die in einem sonstigen mechanischen Vertun bestehen, wie Übersehen, Vergreifen, falsches Ablesen oder Übertragen, Verwechseln, Vertauschen, Vergessen und dergleichen. Das Vertun beruht regelmäßig auf Unachtsamkeit, Flüchtigkeit, Gedankenlosigkeit oder Abgelenktheit. Es handelt sich demzufolge um einem Schreib-	18
oder Rechenfehler ähnliche mechanische Versehen, die ebenso mechanisch, d.h. ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden können.	19
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 (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26.10.2016 X R 1/14, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH --BFH/NV-- 2017, 257).	20
§ 129 AO ist ferner nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht (vgl. BFH-Urteil vom 26.10.2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257). Eine aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen erforderliche, vom Sachbearbeiter – ggf. unter Verletzung der Amtsermittlungspflicht	21

– jedoch unterlassene Sachverhaltsermittlung ist kein mechanisches Versehen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 27.5.2009 X R 47/08, Sammlung der Entscheidungen des BFH --BFHE-- 226, 8, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 2009, 946).

b) Die Berichtigungsmöglichkeit gemäß § 129 AO setzt voraus, dass der offenbare Fehler in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.9.2015 IX R 37/14, BFHE 250, 332, BStBl II 2015, 1040). Da die Unrichtigkeit nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist die Vorschrift allerdings auch dann anwendbar, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.9.2015 IX R 37/14, BFHE 250, 332, BStBl II 2015, 1040). 22

c) Bei der Beurteilung, ob eine offenbare Unrichtigkeit i.S.v. § 129 AO anzunehmen ist, sind alle bekannten Umstände – auch außerhalb der eigentlichen Steuerakten – zu berücksichtigen, aus denen sich aus der Sicht eines unvoreingenommenen Dritten ein – ggf. bereits im Vorfeld der Steuerfestsetzung unterlaufenes oder angebahntes – Versehen klar und eindeutig ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 6.11.2012 VIII R 15/10, BFHE 239, 296, BStBl II 2013, 307). 23

2. Zu der im Streitfall gegebenen Problematik, dass ein Steuerpflichtiger seine Vorsorgeaufwendungen in eine falsche Kennziffer eingetragen hat, hat der BFH mit Urteil vom 26.10.2016 X R 1/14 (BFH/NV 2017, 257) in einem ähnlich gelagerten Sachverhalt entschieden, dass keine Änderung nach § 129 AO in Betracht komme. Um eine offenbare Unrichtigkeit im Sinne des § 129 AO bejahen zu können, hätte einem objektiven Dritten die richtige Qualifizierung der Beiträge an das Versorgungswerk als Altersvorsorgeaufwendungen der Basisversorgung offensichtlich bekannt sein müssen. Außerdem hätte er, ohne beim Steuerpflichtigen nachfragen und ohne anderweitige Erkundigungen einholen zu müssen, zweifelsfrei ausschließen können müssen, dass die an das Versorgungswerk geleisteten Beiträge unter keinen Umständen – wie erklärt – Rentenversicherungsbeiträge ohne Kapitalwahlrecht mit Laufzeitbeginn und erster Beitragszahlung vor dem 1.1.2005 (auch steuerpflichtige Beiträge zu Versorgungs- und Pensionskassen) hätten sein können. Davon könne jedoch in der konkreten Situation des zu entscheidenden Falls nicht ausgegangen werden. So handele es sich bei der Einordnung von Beiträgen an berufsständische Versorgungswerke, die nur dann als Altersvorsorgeaufwendungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG angesehen werden könnten, wenn sie "den Rentenversicherung vergleichbare Leistungen erbringen", um ein Problem, das sich erst seit 2005 aufgrund der Regelungen des Alterseinkünftegesetzes stelle. Bei dieser Rechts- und Sachlage könne in den Streitjahren 2006 bis 2008 die Kenntnis von Detailfragen auch bei einem objektiven Dritten nicht als offensichtlich gegeben vorausgesetzt werden. Vielmehr wäre in dieser Konstellation eine Nachfrage des Sachbearbeiters beim Kläger angezeigt gewesen, um den Widerspruch zwischen seinen Erklärungen und den Anlagen aufzulösen. Eine aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen erforderliche, vom Sachbearbeiter jedoch unterlassene Sachverhaltsermittlung sei aber kein mechanisches Versehen, wie es § 129 AO voraussetze. Das FA habe daher zwar möglicherweise seine Amtsermittlungspflicht verletzt, eine Verletzung der Amtsermittlungspflicht zuungunsten des Steuerpflichtigen sei aber nicht mit einer offenbaren Unrichtigkeit gleichzusetzen. Sie schließe vielmehr in der Regel, wie im Streitfall, eine offenbare Unrichtigkeit aus. 24

3. Der Senat hält diese, zu den Veranlagungszeiträumen 2006 bis 2008 ergangene Entscheidung nicht für auf den Streitfall übertragbar. Nach Auffassung des Senats 25

war die mit der fehlerhaften Eintragung der Beiträge an das Notarversorgungswerk verbundene Unrichtigkeit für das FA ohne Weiteres erkennbar. Einem unvoreingenommenen Dritten war vorliegend aufgrund der für 2010 und 2012 (sowie auch für die Vorjahre 2007 und 2008) vorgelegten Bescheinigungen des Notarversorgungswerks ... bekannt, dass es sich bei den in die Kennziffer 52.504 eingetragenen Beträgen um Beiträge an dieses Versorgungswerk handelt. Dem unvoreingenommenen Dritten war des Weiteren bekannt, dass es sich bei dem Kläger zwar um eine rechtlich vorgebildete Person handelt, sich dessen Rechtskenntnisse aber nicht ohne Weiteres auf das gesamte Gebiet des Steuerrechts erstrecken. Vor diesem Hintergrund musste ein objektiver Dritter angesichts der vorgelegten Bescheinigungen des Versorgungswerks davon ausgehen, dass dem Kläger bei der Eintragung auf der Anlage Vorsorgeaufwand ein Fehler unterlaufen war. Dies gilt auch in Bezug auf das Streitjahr 2011, in dem zwar die Bescheinigung vom Kläger nicht mit eingereicht worden war, sich der zugrunde liegende Sachverhalt aber aus den Vorjahren ergab.

Einer weiteren Sachverhaltsermittlung zur Aufklärung, ob es sich nicht doch um Beiträge zu „Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht mit Laufzeitbeginn und erster Beitragszahlung vor dem 1.1.2005 (auch steuerpflichtige Beiträge zu Versorgungs- und Pensionskassen)“ hätte handeln können, bedurfte es nach der Auffassung des Senats ebensowenig wie einer Aufklärung des Umstandes, ob die betreffende Versorgungseinrichtung den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringt. Dass letzteres beim Notarversorgungswerk ... der Fall ist, ist dem BMF-Schreiben vom 7.2.2007 (BStBl I 2007, 262) zu entnehmen. Die Kenntnis dieser Dienstanweisung ist auch beim Abstellen auf einen unvoreingenommenen Dritten in dessen (gleichfalls objektivierte) Erkenntnishorizont einzubeziehen (vgl. BFH-Urteil vom 1.7.2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004). Nach Auffassung des Senats handelt es sich jedenfalls in den hier maßgeblichen Veranlagungszeiträumen 2010 bis 2012 nicht um eine Detailfrage, deren Kenntnis bei einem unvoreingenommenen Dritten nicht als gegeben vorausgesetzt werden kann. Seit der grundlegenden Neuregelung des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen durch das am 1.1.2005 in Kraft getretene Alterseinkünftegesetz waren zum Zeitpunkt der Veranlagung für das erste Streitjahr 2010 Ende 2011 bereits mehr als sechs Jahre vergangen.

Entgegen der Auffassung des FA vermag der Senat auch keine Anhaltspunkte dafür zu erkennen, dass der Kläger bei seiner Eintragung einem Rechtirrtum unterlegen sein könnte. Es ist nicht erkennbar, dass der Kläger rechtliche Überlegungen dahingehend angestellt haben könnte, dass die Beiträge zum Versorgungswerk nicht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, sondern als solche nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu qualifizieren seien. Vielmehr beruhte die unzutreffende Eintragung in die Kennziffer 504 nach der Überzeugung des Senats darauf, dass die Finanzverwaltung in der Erläuterung der zutreffenden Kennziffer 301 (allerdings in Übereinstimmung mit der gesetzlichen Regelungssystematik) zunächst die „landwirtschaftlichen Alterskassen“ aufführt. Dies hat, wie der Bevollmächtigte des Klägers in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar dargelegt hat, zur Folge, dass Angehörige freier Berufe, die in das Versorgungswerk einzahlen, häufig gar nicht weiterlesen, da sie nicht davon ausgehen, dass diese Kennziffer für ihre Beiträge einschlägig sein kann. Aus der Sicht eines solchen Steuerpflichtigen ist dann vielmehr die in der Erläuterung zur Kennziffer 504 aufgeführte „Versorgungskasse“ die passende Alternative. Nach der Auffassung des Senats wird die gedankliche Querverbindung zwischen der Qualifizierung der Beiträge und der zutreffenden Kennziffer hier gleichsam "mechanisch" gezogen. Der

Fehler kann daher im Ergebnis nicht anders behandelt werden, als der Fall, in dem einem Finanzbeamten aufgrund eines Versehens eine falsche Eintragung im Eingabewertbogen unterläuft (vgl. BFH-Urteil vom 17.2.1993 X R 47/91, abrufbar in juris).

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 28

III. Die Zulassung der Revision erfolgt zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 1 Nr. 2 FGO). 29

