
Datum: 18.03.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3607/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0318.10K3607.08.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der Änderung von Zinsfestsetzungen für die Jahre 1994-1998.

2

Mit Bescheiden vom 07.04.2006 wurden die Einkommensteuerbescheide vom 01.02.2006 für die Streitjahre nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Abgabenordnung (AO) geändert. In allen Jahren wiesen die Änderungsbescheide hinsichtlich der Einkommensteuer Steuerfestsetzungen und bezüglich der Zinsen Erstattungsbeträge aus.

3

Im Einzelnen wurden folgende Beträge festgesetzt:

4

Jahr	Einkommensteuer	Zinsen ESt
	€	€
1994	7641,77	-527,00
1995	7641,77	-1330,00
1996	8158,17	-2061,00
1997	8662,31	-2639,00
1998	8642,88	-3078,00

5

Die Erstattungsbeträge bezüglich der Zinsen ergaben sich, da im Abrechnungsteil der Bescheide vom 07.04.2006 von einer bereits erfolgten Zahlung der insoweit höheren Einkommensteuerschulden aus den früheren, nunmehr geänderten Einkommensteuerbescheiden vom 01.02.2006 ausgegangen wurde.	6
Der Kläger hatte die festgesetzten Einkommensteuerbeträge zum Zeitpunkt der Änderungen der Bescheide 1994-1998 am 07.04.2006 tatsächlich noch nicht bezahlt.	7
Zwischen dem Erlass der Bescheide vom 01.02.2006 und den Änderungsbescheiden vom 07.04.2006 hatte die Ehefrau des Klägers die Aufteilung der Steuerschulden beantragt. In diesem Zusammenhang wurden 100 % der Steuerschulden dem Ehemann zugewiesen.	8
Der Beklagte änderte mit am 12.09.2007 beim Bevollmächtigten des Klägers zugegangenen Bescheiden unter Berufung auf § 129 AO die Zinsfestsetzungen. Aufgrund einer fehlenden Anweisung im Erhebungskonto im Rahmen der Aufteilung der Steuerschuld nach § 268 ff. AO waren die Minderungsbeträge der Änderungsfestsetzungen zu Gunsten des Klägers verzinst worden, obwohl diese noch nicht an das Finanzamt entrichtet worden waren.	9
Eine in der Rechtsbehelfsakte des Beklagten enthaltene Dienstanweisung vom 23.01.1997 an die Kontenbearbeiter bei der Finanzkasse regelt die maschinellen Anweisungen in Aufteilungsfällen. Danach ist bei Erlass eines Aufteilungsbescheides im Erhebungsprogramm eine personelle Zinsfestsetzungssperre zu setzen. Vorzunehmen ist danach im EDV-System die Eintragung "Erg. 999998". Zur Begründung dieser Anweisung wird mitgeteilt, dass es in Aufteilungsfällen ohne diese Mitteilung dazu kommen kann, dass noch offene Beträge als bereits gezahlt abgerechnet und in der Folge die Zinsfestsetzungen falsch vorgenommen werden. Werde die personelle Zinsfestsetzungssperre gesetzt, erhalte der Veranlagungsbezirk einen Prüfhinweis und müsse dann die Zinsfestsetzung personell vornehmen.	10
Der vom Erhebungsbezirk in Aufteilungsfällen zu verwendende Vordruck Nr. 605_171 (Aufteilung_Aktenvermerk(=Verfügungsteil EHBZ)) weist unter der Überschrift "Bearbeitung bei Vorliegen des zu versendenden Aufteilungsbescheides" unter Ziffer 2 folgende abzuarbeitende Eingabe im Erhebungsprogramm aus: "Zur 5000er/2000er Steuernummer: AWS 078 (ERG 99998) zu den betroffenen Zeiträumen; angewiesen am:".	11
Weiterhin ist in der Akte ein Arbeitspapier der OFD Münster vom 07.06.2004 enthalten, welches unter der Überschrift "Orientierungshilfen für die Arbeitsweise der Erhebung" zum Thema "Aufteilung einer Gesamtschuld" folgende vorzunehmende Anweisungen hinweist: "Steuernummer: 2000er/50000er; Anweisung: AWS 078; Gründe: Verhinderung unzutreffender Zinsfestsetzung, PH 911".	12
Schließlich enthält die Akte ein "Ablaufdiagramm für Aufteilungen nach §§ 268 ff. AO", welches die Zusammenarbeit zwischen Veranlagungs- und Erhebungsbezirk in Aufteilungsfällen beschreibt. Hierin wird die Erhebungsstelle ausdrücklich auf die Verwendung des Vordrucks 605_171 hingewiesen.	13
Aus dem in der Rechtsbehelfsakte enthaltenen verschlüsselten Kontoauszug ergibt sich, dass zur Einkommensteuer der Jahre 1994-1998 die Zinsfestsetzungssperren (AWS 078=999998) erst am 15.01.2007 gesetzt worden sind.	14
Gegen die Änderungsbescheide wandte sich der Kläger mit Einsprüchen vom 07.09.2007. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens trug er vor, die Festsetzungsfrist für Zinsen nach § 239	15

AO sei abgelaufen. Weiterhin käme eine Änderung der Festsetzung unter Berufung auf § 129 AO nicht in Betracht, da eine gegebenenfalls falsche Zinsberechnung nicht offenbar unrichtig sein könne. Die Berechnungsmodalitäten des § 233a AO seien derart komplex, dass von einer Offensichtlichkeit einer fehlerhaften Berechnung nicht ausgegangen werde könne. Daran ändere auch nichts der Umstand, dass Zinsen ausgewiesen worden seien, obwohl die Steuerfestsetzungen zu Nachzahlungen geführt haben.

Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 18.09.2008 als unbegründet zurück. Er wies darauf hin, dass gemäß § 239 Abs. 2 Nr. 1 AO die einjährige Festsetzungsfrist in den Fällen des § 233a AO mit Ablauf des Kalenderjahres beginne, in dem die Steuer festgesetzt, aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt worden sei. Danach habe die einjährige Festsetzungsfrist erst am 31.12.2006 24 Uhr begonnen und die geänderten Bescheide seien somit innerhalb dieser Festsetzungsfrist ergangen. 16

Die Änderung der Festsetzung sei nach § 129 AO zutreffend vorgenommen worden, da im Rahmen der Aufteilung entgegen einer bestehenden Dienstanweisung im Erhebungskonto die so genannte Zinssperre nicht gesetzt worden sei. 17

Im vorliegenden Fall sei weder ein Fehler in der Sachverhaltsermittlung noch bei der rechtlichen Würdigung erkennbar. Vielmehr sei Ursache der Verzinsung die versehentliche Nichteingabe der im maschinellen Verfahren in Aufteilungsfällen vorzunehmenden Anweisung. Es liege daher ein mechanischer Fehler vor, der einem Rechenfehler ähnlich sei. Fehler im Rahmen der automatischen Datenverarbeitung stellten nach der BFH-Rechtsprechung offenbare Unrichtigkeiten im Sinne des § 129 AO dar, wenn diese auf Irrtümern über den Ablauf des maschinellen Verfahrens, der Nichtbeachtung von für das maschinelle Verfahren geltenden Dienstanweisungen, das Übersehen notwendiger Eintragungen oder der Verwendung falscher Schlüsselzahlen basierten. 18

Ein solcher Fehler sei im Fall gegeben. Dieser Fehler sei nach der BFH Rechtsprechung auch offensichtlich. Der Steuerbescheid habe eine Steuerfestsetzung ausgewiesen, so dass für den Kläger entgegen seiner Auffassung erkennbar gewesen sei, dass sich keine Zinserstattungen haben ergeben können. Irrelevant sei insoweit, dass es sich bei § 233a AO um eine komplizierte Regelung handle. Allein aufgrund des Verstoßes gegen die eindeutige Anweisung, in Aufteilungsfällen eine Zinssperre zu setzen sei es zu der fehlerhaften Verzinsung gekommen. Dieses Versehen habe mit der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts nichts zu tun. 19

Der Kläger reichte am 24.10.2008 die vorliegende Klage ein. 20

Zur Begründung trug er vor, dass § 129 AO die Finanzbehörde berechtige, Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeit jederzeit zu berichtigen. Schreib- und Rechenfehler würden insoweit als mechanischer Fehler angesehen. Bei ihnen handle es sich stets um unbewusstes, gedankenloses, unwillkürliches Vertun in der Sache. Dabei sei ein Fehler nur dann offenbar, wenn er als solcher auf der Hand liege und aus sich heraus offen zu Tage trete. Hiervon sei im Streitfall jedoch nicht auszugehen. Aufgrund der Festsetzung von Adv-Zinsen sei es unter Anrechnung der festgesetzten Zinsen nach § 233a AO zu Nachzahlungszinsen gekommen. § 129 AO sei daher nicht anwendbar. 21

Außerdem habe der Beklagte zu keinem Zeitpunkt Ausführungen zur Ausübung des Ermessens bei der Anwendung des § 129 AO gemacht. Da zwischen der Festsetzung von Aussetzungszinsen im August 2006 und der Änderung der Zinsfestsetzung im September 2007 ein bedeutender Zeitraum gelegen habe, sei das Vertrauen des Klägers in die 22

Richtigkeit der Bescheide durch die Änderung beeinträchtigt. Unter Verweis auf Tipke/Kruse, § 129 AO, Rn. 31 habe aber eine Abwägung zwischen den Belangen der Verwaltung und dem Interesse des Betroffenen stattzufinden. Je länger die Bekanntgabe eines mit einer offenbaren Unrichtigkeit behafteten Verwaltungsaktes zurückliege, desto schwerer wiege das Interesse des Betroffenen. Insofern habe es einer Ermessensentscheidung bedurft. Diese sei auch nicht im Rahmen der Einspruchsentscheidung nachgeholt worden.	
Der Kläger beantragt,	23
die Bescheide über Zinsen zur Einkommensteuer 1994-1998 vom 12.09.2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 18.09.2008 aufzuheben.	24
Der Beklagte beantragt,	25
die Klage abzuweisen.	26
Er verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.	27
Darüber hinaus teilte er mit, dass es unzutreffend sei, dass die Aussetzungszinsen unter Anrechnung der festgesetzten Zinsen nach § 233a AO festgesetzt worden seien. Eine solche Anrechnung werde nicht vorgenommen, da abweichende Zinszeiträume zu Grunde lägen. Zinsen nach § 233a AO würden bis zur Bekanntgabe des Bescheides – somit vor Fälligkeit – berechnet, während Aussetzungszinsen frühestens ab dem Tag der Fälligkeit berechnet werden.	28
Das Ermessen hinsichtlich der Änderung der Zinsfestsetzung sei fehlerfrei ausgeübt worden. Eine offenbare Unrichtigkeit trage regelmäßig den Grund zur Korrektur in sich selbst. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verbiete es offenbare Unrichtigkeiten trotz bestehender Änderungsmöglichkeiten aufrechtzuerhalten. Die vom Kläger angeführte Zeitspanne zwischen beiden Bescheiden sei nicht ausreichend, um das Interesse des Klägers über den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu stellen.	29
Entscheidungsgründe	30
Die Klage ist unbegründet.	31
Die Berichtigungsbescheide sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).	32
Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die ihr beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen und auch zu seinen Lasten jederzeit berichtigen. Das gilt auch dann, wenn ein Zinsbescheid bestandskräftig geworden ist, jedoch die Festsetzungsfrist gemäß § 239 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 169 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 AO noch nicht abgelaufen ist (BFH vom 11.07.2007, XI R 17/05, BFH/NV 2007,1810).	33
Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten im Sinne der Vorschrift sind mechanische Fehler, die ebenso mechanisch, d.h. ohne weitere Prüfung erkannt und berichtigt werden können, wie z.B. Übertragungsfehler (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH vom 11.07.2007, XI R 17/05, BFH/NV 2007,1810 m.w.N.).	34
Fehler bei Eintragungen in Eingabewertbögen für die automatische Datenverarbeitung können als rein mechanische Versehen ähnliche offenbare Unrichtigkeiten im vorgenannten	35

Sinne sein, etwa bei Irrtümern über den Ablauf des maschinellen Verfahrens, Nichtbeachtung der für das maschinelle Veranlagungsverfahren geltenden Dienstanweisungen, Übersehen notwendiger Eintragungen oder Verwendung falscher Schlüsselzahlen. Auch in der Nichtbeachtung einer Dienstanweisung für das maschinelle Veranlagungsverfahren kann ein mechanisches Versehen i.S. von § 129 AO liegen (ständige Rechtsprechung, des BFH, z.B. BFH vom 30.10.2009, III B 6/08; BFH/NV 2010, 176; BFH vom 11.07.2007, XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810; Tipke in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 129 AO Rz 26; Hübschmann / Hepp/ Spitaler/ Wernsmann, § 129 AO Rz 58).

Für die Offenbarkeit eines Fehlers im Sinne des § 129 AO ist es ausreichend, wenn die Unrichtigkeit bei Offenlegung des Sachverhalts (z.B. durch Gewährung von Akteneinsicht) für die Beteiligten klar und eindeutig erkennbar ist (Hübschmann/ Hepp/ Spitaler/ Wernsmann, § 129 AO, Rn. 69f. m.w.N.). 36

Nach diesen Grundsätzen ist im zu entscheidenden Fall davon auszugehen, dass der Beklagte wegen einer offenbaren Unrichtigkeit, die ihm bei Erlass der Zinsfestsetzung unterlaufen ist, Berichtigungsbescheide gemäß § 129 AO erlassen durfte. 37

Das vom Beklagten verwendete EDV-Programm, mit welchem die festzusetzenden Zinsbeträge automatisch ermittelt werden, führt in Aufteilungsfällen zu unrichtigen Ergebnissen, wenn nicht im Rahmen der Aufteilung eine Zinssperre angewiesen wird. Um diese unrichtigen Ergebnisse zu verhindern, gilt in Aufteilungsfällen bei dem Beklagten die Dienstanweisung, eine bestimmte Eingabe im Erhebungsprogramm vorzunehmen, um die automatische Zinsberechnung zu blockieren und aufgrund eines anschließend ausgeworfenen Prüfhinweises den Veranlagungsbezirk dazu zu veranlassen, die Zinsberechnung personell vorzunehmen. 38

Die hierzu notwendige Eingabe im Erhebungsprogramm ist im Zeitpunkt der Aufteilung unterblieben, so dass in der Folge in den Einkommensteuerbescheiden auf der einen Seite Steuern festgesetzt wurden und sich auf der anderen Seite zu erstattende Zinsen ergaben. Diese Erstattungszinsen ergaben sich, da für das automatisierte Abrechnungsprogramm offensichtlich aufgrund der erfolgten Eingaben die mit Bescheiden vom 01.02.2006 festgesetzten, höheren Einkommensteuern als bereits bezahlt galten und daher von einer Überzahlung durch den Kläger ausgegangen wurde. 39

Einkommensteuerzahlungen sind für den streitigen Zeitraum vor Erlass der Bescheide vom 07.04.2006 jedoch durch den Kläger unstreitig nicht geleistet worden. Insoweit ist davon auszugehen, dass die Erstattungszinsen auf der unterlassenen Anweisung der Zinsfestsetzungssperre im Rahmen der Aufteilung basieren. 40

Dass eine solche Zinsfestsetzungssperre zu setzen gewesen wäre, ergibt sich eindeutig aus den beim Beklagten geltenden Dienstanweisungen. Es ist für das Gericht nicht ersichtlich, dass das Unterlassen der Eingabe der entsprechenden Anweisungsschlüssel im Erhebungsprogramm aus rechtlichen Erwägungen heraus erfolgt ist. Die geltenden Dienstanweisungen sind in diesem Punkt eindeutig, so dass davon auszugehen ist, dass der Anweisungsschlüssel 078 aufgrund schlichten Vergessens nicht gesetzt wurde. 41

Dass die Unrichtigkeit auf einer fehlenden – aber von einer Dienstanweisung geforderten – Eingabe beruhte, ist bereits aus dem Kontoauszug in der Akte des Beklagten erkennbar. 42

Dass die Zinsfestsetzung unrichtig war, war auch für den Kläger offensichtlich. Dies ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass Steuernachzahlungen für die einzelnen Jahre 43

festgesetzt wurden, sich auf der anderen Seite aber Erstattungszinsen ergaben, ohne dass zuvor eine Steuerzahlung erfolgt wäre. Bereits aus den Steuerbescheiden vom 07.04.2006 selbst ist ersichtlich, dass der Zinsberechnung die Annahme zugrunde gelegt wurde, dass die insoweit höheren, mit Bescheid vom 01.02.2006 festgesetzten Steuern bereits bezahlt worden sind, was tatsächlich jedoch nicht der Fall war. Dass hier eine Unstimmigkeit vorliegen musste, konnte der Kläger ungeachtet der detaillierten Regelungen des § 233a EStG erkennen. Ob darüber hinaus noch Aussetzungszinsen angefallen sind, ist insoweit irrelevant.

Die Berichtigung ist auch nicht deshalb rechtswidrig, weil der Beklagte keine Ausführungen zur Ermessensausübung dargestellt hat. 44

Grundsätzlich sind Verwaltungsentscheidungen zwar insoweit zu begründen. Die Begründung braucht jedoch nicht alle Erwägungen zu enthalten, die für den Erlass einer Verfügung maßgeblich sein können. Erforderlich ist vielmehr nur, dass der Betroffene durch die Begründung in die Lage versetzt wird, seine Rechte sachgemäß zu verteidigen. Bei der Durchführung einer Berichtigung nach § 129 AO genügt regelmäßig die Subsumtion unter den Tatbestand, da eine offenbare Unrichtigkeit in der Regel den Grund zur Korrektur in sich trägt (BFH vom 28.10.1992, II R 111/89, juris). Die Mitteilung im Berichtigungsbescheid, dass aufgrund eines Rechenfehlers unzutreffende Erstattungszinsen festgesetzt worden seien, reichte aus, um eine sachgemäße Verteidigung zu ermöglichen. 45

Die Berichtigung ist auch nicht deshalb rechtswidrig, weil wegen des zwischen Fehler und Korrekturhandlung vergangenen Zeitraums ein Vertrauensinteresse des Klägers entstanden ist, das einer Korrektur entgegensteht. Der zwischen Bescheid und Korrektur vergangene Zeitraum betrug nur wenig mehr als ein Jahr. Dieser Zeitraum ist nach der Überzeugung des Senats nicht geeignet, um zu Gunsten des Klägers ein schützenswertes Interesse in dem Maße annehmen zu können, dass dem gegenüber das Interesse des Beklagten an richtiger Anwendung der steuerlichen Vorschriften zurückstehen müsste. 46

Die Änderung der Bescheide scheitert auch nicht am Ablauf der Festsetzungsfrist gemäß § 239 Abs. 1 AO. Die Zinsfestsetzungsfrist beträgt danach ein Jahr. Die Festsetzungsfrist beginnt gemäß § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuer festgesetzt, aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt worden ist. Da die Einkommensteuerbescheide am 07.04.2006 geändert worden sind, begann die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2006 und endete mit Ablauf des Jahres 2007, so dass die Änderung im Laufe des Jahres 2007 nicht an der Festsetzungsfrist scheitert. 47

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 48