

---

**Datum:** 24.03.2015  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 553/14 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2015:0324.13K553.14E.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

---

Tatbestand

1

Streitig ist, ob ein Berichtigungsbescheid nach § 129 der Abgabenordnung (AO) ergehen durfte.

2

Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. In ihrer gemeinsamen Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2010 erklärte der Kläger auf der Anlage N einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 1.182.009 €. Der Steuererklärung beigelegt waren zwei Ausdrucke elektronischer Lohnsteuerbescheinigungen, auf denen dem Kläger einmal ein Bruttoarbeitslohn in Höhe von 199.898 € und einmal ein solcher in Höhe von 962.413 € bescheinigt wurde (in Summe 1.162.311 €). Darüber hinaus war eine ausländische Lohnbescheinigung beigelegt, auf der handschriftlich ein umgerechneter Betrag von 19.698 € als Einnahmen aufgeführt war (zusammen mit dem vorgenannten Arbeitslohn ergibt sich die erklärte Summe von 1.182.009 €). Auf der Anlage AUS war in Bezug auf den ausländischen Arbeitslohn angegeben, dass dieser aus A-Land stamme. Darüber hinaus wurde darauf hingewiesen, dass dieser auf der Anlage N in der Eintragung in Zeile 3 enthalten sei. Als anzurechnende ausländische Steuer war ein Betrag von 5.103 € erklärt.

3

Am 21.9.2011 führte der Beklagte (das Finanzamt --FA--) eine Prüfberechnung des Steuerfalls durch. Diese führte zu mehreren Prüf- und Risikohinweisen. U.a. wurde der Hinweis ausgegeben, dass die in der Anlage AUS enthaltenen steuerpflichtigen ausländischen Einkünfte auch in der Anlage G/S SO, L, N etc. enthalten sein müssten. Der entsprechende Hinweis wurde vom Sachbearbeiter als "erledigt" abgezeichnet.

4

5

- Mit Schreiben vom 22.9.2011 wandte sich das FA an die Bevollmächtigte des Klägers. Es verwies darauf, dass die Steuererklärung zur Überprüfung der ausländischen Einkünfte an die für die zentrale Bearbeitung von Auslandssachverhalten zuständige Stelle (künftig ZASTR) weiter geleitet worden sei. Es werde um Erläuterung der ausländischen Einkünfte gebeten, da aus der eingereichten Erklärung nicht ersichtlich sei, dass sich der Kläger im Streitjahr 2010 im Ausland aufgehalten habe.
- Am 26.9.2011 fertigte der Bearbeiter der ZASTR nach einem Telefonat mit dem seinerzeit für die Kläger tätigen Steuerberater einen Erledigungsvermerk, in dem es heißt: "Da mit A-Land kein DBA besteht, sind die Einkünfte aus dieser Tätigkeit in Deutschland steuerpflichtig. Lt. telefonischer Auskunft ist der Stpfl. an mehreren Tagen im Jahr vor Ort in A-Land tätig und erhält hierfür von der ausländischen Niederlassung direkt eine Vergütung". Dieser Vermerk wurde auch vom Hauptsachgebietsleiter Außensteuerrecht unterzeichnet. 6
- Am 11.10.2011 erließ das FA einen Einkommensteuererstbescheid, in dem es (lediglich) einen Arbeitslohn in Höhe von 1.162.311 € ansetzte. Der ausländische Arbeitslohn von 19.698 € war nicht in diesem Arbeitslohn enthalten. 7
- Am 5.6.2013 erließ das FA einen nach § 129 AO berichtigten Einkommensteuerbescheid, in dem es erstmals auch den in A-Land erzielten Arbeitslohn in Höhe von 19.698 € bei den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erfasste und insgesamt einen Arbeitslohn von 1.182.009 € zugrunde legte. In den Erläuterungstexten wies das FA darauf hin, dass der ausländische Arbeitslohn bei der maschinellen Bearbeitung versehentlich nicht angewiesen worden sei. 8
- Dagegen legten die Kläger fristgemäß Einspruch ein. Zur Begründung führten sie aus, dass das Vorliegen einer offenbaren Unrichtigkeit vom FA weder dargelegt noch nachgewiesen sei. 9
- Mit Schreiben vom 26.6.2013 wies das FA darauf hin, dass ein Erfassungsfehler vorgelegen habe, aufgrund dessen der ausländische Arbeitslohn nicht eingegeben worden sei. Es handle sich nicht um den Fall der falschen Auslegung einer Rechtsnorm. 10
- Mit Einspruchsentscheidung vom 23.1.2014 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. 11
- Hiergegen richtet sich die fristgemäß erhobene Klage, zu deren Begründung die Kläger vortragen: Zu Unrecht habe das FA den Ursprungsbescheid nach § 129 AO berichtet. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift lägen nicht vor. Der Kläger habe in seiner Einkommensteuererklärung den gesamten Arbeitslohn erklärt. Gleichwohl habe das FA einen um 19.698 € geminderten Arbeitslohn der Besteuerung unterworfen. Das FA trage die Beweislast dafür, dass die Voraussetzungen des § 129 AO gegeben seien. Die Entstehung des Fehlers werde aber nicht konkret dargelegt. Als Indiz für ein Versehen werde lediglich angeführt, dass die Anrechnung der ausländischen Steuer erfolgt sei. Es sei daher davon auszugehen, dass das FA seiner Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 129 AO nicht nachgekommen sei. Erforderlich sei es, dass das FA darlege, dass und wie der Bearbeiter des Erstbescheides die rechtliche Entscheidung, den streitigen Teil des Arbeitslohns zu erfassen, getroffen und dokumentiert habe und sodann rein mechanisch die Erfassung im Computer nicht oder falsch umgesetzt habe. Vorliegend sei nicht ersichtlich, wie sich ein mechanischer Fehler habe zutragen können. Die Überleitung von dem in der Steuererklärung angegebenen zutreffenden Wert auf den im Erstbescheid vom 11.10.2011 enthaltenen Wert könne nicht ohne die bewusste Vornahme eines Rechenschritts erfolgt 12

sein. Die zu Unrecht erfolgte Vornahme eines Rechenschritts basiere auf der rechtlichen Würdigung, dass gerechnet werden müsse. Insoweit liege kein Rechenfehler im Sinne des § 129 AO vor. Ein Tippfehler könne ebenfalls ausgeschlossen werden. Welche ähnliche offenbare Unrichtigkeit bestehen könne, sei nicht ersichtlich.

Im Streitfall fehle es zudem an der Offenbarkeit der Unrichtigkeit. Vorliegend sei der ausländische Arbeitslohn nicht erfasst, wohl aber die ausländische Steuer angerechnet worden. Dies sei zwar offenbar unsystematisch, nicht aber offenbar unrichtig. Es lasse sich nicht klar und augenfällig ausschließen, dass im bilateralen Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und dem ebenfalls komplexen Recht der unilateralen Steueranrechnung nach § 34c EStG entsprechende Sonderregelungen bestünden, zumal Deutschland die Wirtschaftsbeziehungen zu bestimmten Schwellenländern fördere. In verschiedenen DBA sei etwa eine Anrechnung fiktiver Quellensteuer vorgesehen.

13

Darüber hinaus sei auch die Möglichkeit eines Rechtsfehlers nicht auszuschließen. Der Umstand, dass die ausländischen Einkünfte neutralisiert worden seien, die ausländische Steuer hingegen angerechnet worden sei, lasse darauf schließen, dass der Sachbearbeiter davon ausgegangen sei, dass der ausländische Arbeitslohn in Deutschland nicht versteuert werden müsse. Der Umstand, dass die anrechenbare ausländische Steuer gleichwohl erfasst worden sei, sei kein Indiz dafür, dass der Bearbeiter den Arbeitslohn habe ansetzen wollen. Vielmehr lasse sich dieser Umstand dadurch erklären, dass der Sachbearbeiter diesen Wert mangels Verständnisses oder aufgrund eines Versehens übernommen bzw. nicht gestrichen habe. Wenn der Sachbearbeiter davon ausgegangen sein sollte, dass der ausländische Arbeitslohn nicht zu erfassen sei, hätte er den Arbeitslohn neu berechnen und den errechneten Wert ansetzen müssen. Vergesse er sodann die Folgeanpassung bei der anrechenbaren Steuer, ergebe sich das gleiche Ergebnis wie im Erstbescheid vom 11.10.2011. In diesem Fall wäre zwar ein mechanisches Versehen unterlaufen. Dieses betreffe aber nicht die Höhe des Arbeitslohns, sondern die anrechenbare Steuer. Die beiden denkbaren mechanischen Fehler ? versehentliche Erfassung von 1.162.311 € statt von 1.182.009 € und das versehentliche Nicht-Streichen der ausländischen Steuer – stünden nicht derart zueinander, dass ein mechanischer Fehler bei der Erfassung des Arbeitslohns deutlich wahrscheinlicher sei als ein mechanischer Fehler bei der Erfassung der Steuer. Wahrscheinlicher erscheine es vielmehr, dass der Sachbearbeiter bewusst den Arbeitslohn geändert und dann die Streichung der Steuer vergessen habe. Da sich der Wert auf der Anlage AUS befinde, erscheine es schlüssig, dass der Sachbearbeiter bei der Bearbeitung der Anlage AUS die Folgekorrektur der früheren Korrektur vergessen habe. Wie die Erfassung von 1.162.311 € statt von 1.182.009 € rein mechanisch falsch erfolgt sein solle, sei dagegen nach wie vor unklar.

14

Werde davon ausgegangen, dass die anrechenbare Steuer mechanisch versehentlich erfasst worden sei, könne diese – wenn die Erfassung materiell-rechtlich falsch sein sollte – nach § 129 AO berichtigt werden. Die Erfassung des Anrechnungsbetrags sei aber materiell-rechtlich zutreffend. Die Erfassung sei insoweit mechanisch versehentlich, aber materiell-rechtlich zutreffend erfolgt. Die Änderung beim Arbeitslohn sei dagegen materiell-rechtlich unzutreffend, aber nicht aufgrund eines mechanischen Versehens erfolgt.

15

Für die vorgenannte Annahme spreche, dass die Besteuerung ausländischer Einkunftsteile, die Anrechnung ausländischer Steuer und die Anwendung von DBA ein besonders schwieriges Rechtsgebiet darstelle, bei dem Rechtsfehler nicht ausgeschlossen werden könnten. Es sei durchaus denkbar, dass der Bearbeiter davon ausgegangen sei, dass der ausländische Arbeitslohn nicht der deutschen Besteuerung unterliege. Auch könne es sein,

16

dass der Sachbearbeiter bei der Erfassung der Werte den Arbeitslohn bewusst gekürzt habe und davon ausgegangen sei, dass die Anrechnung durch eine automatisierte Berechnung unterbleiben würde. Auch in diesem Fall würde es an einem mechanischen Fehler fehlen. Schließlich könne es sein, dass der Bearbeiter den Zusammenhang der Werte in den Anlagen N und AUS schlicht nicht verstanden habe oder dass er im Try-and-Error-Verfahren versucht habe, einen Fehlerhinweis zu beseitigen. Auch in diesem Fall fehle es an einem mechanischen Fehler, da die Anwendung des § 129 AO voraussetze, dass ein rechtliches Verständnis gegeben sei.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 5.6.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.1.2014 dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um 19.698,00 € vermindert werden.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Entgegen der Auffassung der Kläger lägen die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 129 AO vor. Wie sich aus den in der Akte abgehefteten Hinweisen und Vermerken ergebe, sei der Bearbeiter ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass der in der Anlage AUS aufgeführte Arbeitslohn in der Anlage N enthalten sein müsse. Der betreffende Hinweis sei mit dem Vermerk „erledigt“ versehen worden. Aus dem Erledigungsvermerk der ZASTR ergebe sich zudem, dass die Einkünfte wegen des fehlenden DBA mit A-Land in Deutschland steuerpflichtig seien. Für jeden unvoreingenommenen Dritten sei der offen gelegte Sachverhalt als offenbare Unrichtigkeit erkennbar. Ein Tatsachen- oder Rechtsirrtum sei ausgeschlossen. Der Bearbeiter im Veranlagungsbezirk sei sogar durch die ZASTR angewiesen worden, den ausländischen Arbeitslohn anzusetzen. Der Fehler sei dadurch zustande gekommen, dass der Arbeitslohn elektronisch übermittelt worden sei, allerdings lediglich in Höhe von 1.162.311,23 €. Elektronisch übermittelte Daten würden bei der Veranlagung regelmäßig übernommen. Dabei habe der Bearbeiter offenkundig übersehen, dass er damit von dem als rechtlich zutreffend angesehenen Arbeitslohn abgewichen sei.

## Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist unbegründet.

I. Der Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 5.6.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.1.2014 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten. Das FA durfte den ursprünglich erlassenen Einkommensteuerbescheid nach § 129 AO berichtigen.

1. Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen.

„Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten“ sind einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliche mechanische Versehen, die etwa bei Eingabe- oder Übertragungsfehlern vorliegen. So können Fehler bei Eintragungen in Eingabewertbögen für die automatische Datenverarbeitung als rein mechanische Versehen ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sein, etwa bei einem unbeabsichtigten, unrichtigen Ausfüllen des Eingabebogens oder bei

Irrtümern über den tatsächlichen Ablauf des maschinellen Verfahrens bzw. bei der Nichtbeachtung der für das maschinelle Veranlagungsverfahren geltenden Dienstanweisung, bei Verwendung falscher Schlüsselzahlen oder beim Übersehen notwendiger Eintragungen (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5.2.1998 IV R 17/97, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 1998, 535; vom 1.7.2010 IV R 56/07, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH --BFH/NV-- 2010, 2004).

In den Bereich der Willensbildung fallende Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm, unrichtige Tatsachenwürdigung, unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts oder Fehler, die auf mangelnder Sachaufklärung bzw. Nichtbeachtung feststehender Tatsachen beruhen, schließen die Anwendung des § 129 Satz 1 AO aus (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27.3.1987 VI R 63/84, BFH/NV 1987, 480; vom 16.3.2000 IV R 3/99, BStBl II 2000, 372).

Besteht eine mehr als nur theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums, so liegt kein bloßes mechanisches Versehen und damit auch keine offenbare Unrichtigkeit mehr vor, ebenso nicht bei einer unrichtigen Tatsachenwürdigung, bei der unzutreffenden Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts oder bei Fehlern, die auf mangelnder Sachaufklärung beruhen (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 5.1.2005 III B 79/04, BFH/NV 2005, 1013).

Da der Wortlaut des § 129 Satz 1 AO auf „offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind“ abstellt, kommt es entscheidend auf die Umstände bei der Entscheidungsfindung und demzufolge vornehmlich auf den Akteninhalt an (vgl. BFH-Urteil vom 11.7.2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810). Maßgebend ist deshalb, ob der Fehler bei Offenlegung des aktenkundigen Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen (objektiven) Dritten klar und deutlich als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 17.6.2004 IV R 9/02, BFH/NV 2004, 1505). Dabei genügt die Offenbarkeit der Unrichtigkeit als solche; nicht dagegen ist erforderlich, dass für den Bescheidadressaten auch der an Stelle des unrichtigen zu setzende richtige Inhalt des Bescheids offenbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.7.2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810). Unerheblich ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, ob der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit anhand des Bescheids und der ihm vorliegenden Unterlagen erkennen konnte (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.2.2006 I R 125/04, BStBl II 2006, 400).

2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze steht im Streitfall zur Überzeugung des Senats fest, dass die Nichterfassung des ausländischen Arbeitslohns auf einer „ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit“ im Sinne des § 129 AO beruht, nämlich der Übernahme des elektronisch übermittelten Arbeitslohns in dem Glauben, dass dieser dem erklärten Arbeitslohn entsprach. Ein solcher Fehler steht der falschen Eintragung in einem Eingabewertbogen gleich und kann nach § 129 AO berichtigt werden. Die Möglichkeit eines Rechtsirrtums ist dagegen vorliegend ausgeschlossen.

Nach Würdigung aller Umstände des Einzelfalles geht der Senat davon aus, dass die Fehlerursache im Streitfall nur darin liegen kann, dass die Bearbeiterin im Veranlagungsbezirk bei der Erfassung der Daten den elektronisch gespeicherten Arbeitslohn übernommen hat, ohne diesen mit dem erklärten Arbeitslohn abzugleichen. Der in der Akte abgehefteten Prüfberechnung vom 21.9.2011 kann entnommen werden, dass das FA bereits zum Zeitpunkt ihrer Erstellung lediglich den im Inland erzielten Arbeitslohn von 1.162.311 € zugrunde gelegt hat. Die Ursache hierfür kann nach Aktenlage nicht darin liegen, dass das FA eine Eintragung des Klägers übersehen hätte. Zwar hätte der Kläger seinen inländischen Arbeitslohn auf der Anlage N in die Kennziffer 110 und seinen in A-Land erzielten Arbeitslohn

in die Kennziffer 115 eintragen müssen. Tatsächlich hat er jedoch seinen in- und ausländischen Arbeitslohn in einer Summe, also in Höhe von 1.182.009 €, in die Kennziffer 110 eingetragen. Der Akte sind darüber hinaus auch keine Anhaltspunkte dafür zu entnehmen, dass das FA von den Angaben des Klägers auf der Anlage N abweichen und einen niedrigeren Arbeitslohn als erklärt erfassen wollte. Insbesondere weist die Anlage N keine Anzeichen einer „Bearbeitung“ dergestalt auf, dass die Sachbearbeiterin den eingetragenen Arbeitslohn von 1.182.009 € gestrichen und durch den tatsächlich angesetzten Betrag von 1.162.311 € ersetzt hätte. Der Senat geht daher mit dem FA davon aus, dass die Bearbeiterin bei der Datenerfassung den elektronisch übermittelten Arbeitslohn übernommen hat, der lediglich den inländischen Arbeitslohn von 1.162.311 € umfasste.

Darüber hinaus steht zur Überzeugung des Senats fest, dass die Bearbeiterin bei der Übernahme des Arbeitslohns davon ausging, den richtigen Gesamtbetrag, also die Summe aus in- und ausländischem Arbeitslohn, erfasst zu haben. Hierfür spricht, dass sie den Prüfhinweis, dass der in der Anlage AUS angegebene Arbeitslohn auch in der Anlage N enthalten sein müsse, mit dem Vermerk „erledigt“ gekennzeichnet hat. Hierfür spricht des Weiteren, dass auch nach dem ausdrücklichen Hinweis durch die ZASTR, dass die Einkünfte aus der Tätigkeit in A-Land steuerpflichtig seien, keine Änderung der Eingabedaten mehr erfolgte. Wäre der Sachbearbeiterin im Veranlagungsbezirk zu diesem Zeitpunkt bewusst gewesen, dass in dem von ihr elektronisch übernommenen Arbeitslohn der ausländische Arbeitslohn nicht enthalten war, hätte der Hinweis der ZASTR Anweisungsscharakter gehabt, so dass die Sachbearbeiterin eine entsprechende Änderung hätte vornehmen müssen, was aber nach Aktenlage nicht geschehen ist.

32

Dagegen lassen sich der Akte keinerlei Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass der Fehler auf einem Rechtsirrtum oder auf einer unvollständigen Sachverhaltsaufklärung beruhte. Insbesondere gibt es keine Hinweise darauf, dass die Sachbearbeiterin im Veranlagungsbezirk einen Willen im Tatsachen- oder Rechtsbereich dahin gehend gebildet hätte, dass die in A-Land erzielten Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit nicht zu erfassen wären. Der Senat sieht es als ausgeschlossen an, dass ein Sachbearbeiter im Veranlagungsbezirk bewusst eine entsprechende Anweisung der ZASTR ignoriert, ohne dass zumindest Gründe für die eigene entgegenstehende Rechtsauffassung dokumentiert worden wären.

33

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung.

34