
Datum: 05.12.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2338/17 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:1205.13K2338.17E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

- Tatbestand: 1
- Die Beteiligten streiten über die Änderbarkeit eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr 2014. 2
- Die Kläger werden unter der Steuernummer 1 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Kapitalvermögen, die Klägerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der Kläger war als niedergelassener Arzt und Gutachter tätig. 3
- Am 26.10.2015 reichten die Kläger beim Beklagten für das Streitjahr eine Einkommensteuererklärung ein. Diese übermittelten sie elektronisch per „ELSTER“ und reichten einen unterschriebenen Ausdruck zusammen mit allen Anlagen und Belegen in Papierform ein. Sie erklärten u.a. Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit i.H.v. 437.633 €, die sich auf seine Tätigkeit als Neurologe i.H.v. 240.021 € und auf eine Gutachtertätigkeit i.H.v. 197.612 € aufteilten. Hierbei reichte der Kläger beim Beklagten für diese beiden Tätigkeitsbereiche zwei separate Anlagen EÜR mit Einnahmeüberschussrechnungen nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes – EStG – auf amtlichem Vordruck elektronisch und in Papierform ein. Die Anlage EÜR für die Tätigkeit als Neurologe wies Betriebseinnahmen von 438.566,99 €, Betriebsausgaben von 198.545,83 4

€ und einen Gewinn von 240.021,16 € aus. Die Anlage EÜR für die Tätigkeit als Gutachter enthielt Betriebseinnahmen von 275.140,49 €, Betriebsausgaben von 77.527,59 € und einen Gewinn von 197.612,90 €.

Im Vorjahr 2013 hatte der Kläger ebenfalls Einnahmen aus seinen Tätigkeiten als Neurologe und als Gutachter erzielt und diese in einer einheitlichen Anlage EÜR gegenüber dem Beklagten erklärt. Erstmals für das Streitjahr 2014 erstellte er zwei separate Anlagen EÜR. Dabei übertrug er die Anlage EÜR für die Tätigkeit als Neurologe unter Verwendung seiner Steuernummer 1. Die Anlage EÜR für die Gutachtertätigkeit war nicht mit einer Steuernummer, sondern mit dem „Ordnungsbegriff 1“ versehen. Der Beklagte vergab hierfür die Steuernummer 2. Die in Papier eingereichten Anlagen EÜR legte der Beklagte in zwei separaten Bilanzakten mit den Steuernummern 1 und 2 ab. 5

Der Sachbearbeiter des Beklagten im Veranlagungsbezirk, Herr J., bearbeitete die Steuererklärung der Kläger, die in die Risikoklasse 1 eingestuft war. Er nahm verschiedene handschriftliche Änderungen vor. In der Anlage EÜR mit der Steuernummer 1 (Tätigkeit als Neurologe) nahm er drei Änderungen vor, die aber auf die Höhe des Gewinns (240.021,16 €) keinen Einfluss hatten. Ebenfalls unter der Steuernummer 1 erhielt der Sachbearbeiter am 29.10.2015 in einer „Hinweismitteilung Anlage EÜR 2014“ (Seite 16 der Bilanzakte) maschinelle Risiko- und Nachbearbeitungshinweise, wonach die maschinell ermittelte Umsatzsteuer von den in der Anlage EÜR erklärten Werten abweiche. Aus einem an demselben Tag erstellten Kontoauszug ergab sich, dass der Kläger am 10.1.2014 einen Betrag von 3.221,66 € Umsatzsteuer gezahlt hatte, der sich auf den Monat November 2013 bezog (Seite 17 der Bilanzakte). Der Sachbearbeiter des Beklagten notierte daraufhin handschriftlich auf der „Hinweismitteilung Anlage EÜR 2014“ zu dem genannten Risiko-Hinweis: „berichtigt (USt 11/13 ist in 2013 zu berücksichtigen) alles unter Steuernummer 2!“. 6

In der Anlage EÜR mit der Steuernummer 2 (Gutachtertätigkeit) nahm der Sachbearbeiter keine handschriftlichen Änderungen vor. Auf einer unter der Steuernummer 2 am 29.10.2015 erzeugten „Hinweismitteilung Anlage EÜR 2014“ (Seite 1 der Bilanzakte) notierte er zu dem erhaltenen Risiko-Hinweis, dass eine maschinelle Überprüfung der Eingaben zur gezahlten und erstatteten Umsatzsteuer nicht möglich sei, handschriftlich: „siehe Hinweis (10-Tage-Regelung) unter 5140/0530“. Auf derselben „Hinweismitteilung Anlage EÜR 2014“ strich er den maschinell erfassten Gewinn i.H.v. 197.612,90 € handschriftlich durch und ersetzte ihn durch die Zahl „200 834,55“. 7

Auf den jeweiligen Rückseiten der beiden Anlagen EÜR unterzeichneten der Sachbearbeiter am 30.10.2015 und ein Sachgebietsleiter am 2.11.2015 mit ihren Paraphen. 8

In der ausgedruckten Einkommensteuererklärung der Kläger, die in der vom Beklagten geführten Einkommensteuerakte abgelegt worden war, nahm der Sachbearbeiter ebenfalls handschriftlich folgende Änderungen vor: In der Anlage S der Einkommensteuererklärung strich er den erklärten Wert von 437.633 € durch und ersetzte ihn durch die Zahl „440 855“. In einer von den Klägern eingereichten Ergänzungsliste zur Anlage S strich er den Gewinn aus der Gutachtertätigkeit i.H.v. 197.612 € durch und ersetzte ihn durch die Zahl „200 834,55“. Zudem strich er den Gesamtgewinn in Höhe von 437.633 € durch und ersetzte ihn durch die Zahl „440 855“. 9

Darüber hinaus füllte der Sachbearbeiter des Beklagten einen Vordruck „Anlage Finanzamtsdaten zur Einkommensteuererklärung“ (Vordruck Nr. 724/099 der Oberfinanzdirektion Rheinland) zur Steuernummer 1 handschriftlich aus. Zur „Dokumentation geänderter/ergänzender Berechnungsgrundlagen“ trug er in den Vordruck einer Tabelle 10

Folgendes ein:

Vordruck	Variable Angaben	SB	Kz	Wert	11
handschriftlich	„aufgrund 10 Tageregelung“	„22“	„12“	„440 855“	

Die „Anlage Finanzamtsdaten zur Einkommensteuererklärung“ enthielt darüber hinaus einen Verfügungsteil, nach dessen Tz. 1 die aufgeführten Daten mithilfe des geprüften und genehmigten Programms sowie unter Berücksichtigung der ggf. gespeicherten Daten maschinell zu verarbeiten waren. Weiter war ausgeführt: „In Höhe des maschinell ermittelten Ergebnisses werden in Fällen der Einkommensteuerveranlagung die Steuern ... festgesetzt“. Das Dokument trug das gestempelte Datum 2.11.2015 und war mit Paraphen des Sachbearbeiters, des Herrn J., und des Sachgebietsleiters, des Herrn A., unterzeichnet. Ausweislich eines Aktenvermerks des Herrn A. vom 2.6.2017 war dieser der entscheidungsbefugte Amtsträger, der die Veranlagungsverfügung vom 2.11.2015 abschließend zeichnete. 12

Ausweislich des elektronischen Datenerfassungsprotokolls des Rechenzentrums der Finanzverwaltung in Düsseldorf zur Steuernummer 1 wurde der Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit (Kz 12) als „aktueller Stand“ mit 240.021 € und „Eintrag 1, Erstveranlagung 03.11.2015“ mit 440.855 € maschinell erfasst. Ein Ausdruck des elektronischen Datenerfassungsprotokolls ist in der Einkommensteuerakte auf Seite 33, ein Ausdruck einer späteren Änderung auf Seite 73 enthalten. 13

Nach einem weiteren Ausdruck auf Seite 82 der Einkommensteuerakte zeigte die elektronische Datenverarbeitung des Beklagten am 2.11.2015 um 10:36 Uhr zu der Steuernummer 1 den Bearbeitungshinweis „07253“ mit dem Hinweistext: „Für die Einkünfte aus selbst. Arbe22.12 00000440855+000002400 wird der bisherige Wert der Kz (\$\$\$\$ €) durch den Gewinn aus der Anlage EÜR in Höhe von € maschinell ersetzt.“ Der Einkommensteuerakte lässt sich nicht entnehmen, dass dieser Bearbeitungshinweis beachtet wurde. 14

Der die Veranlagungsverfügung abschließend zeichnende Sachgebietsleiter, Herr A., erklärte später in einem Aktenvermerk vom 2.6.2017, im Zeitpunkt seiner abschließenden Zeichnung sei Folgendes geschehen: „Nach der anschließenden Prüfberechnung habe ich es schlicht und einfach unterlassen, den in der Prüfberechnung ausgewiesenen Wert der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit mit dem lt. Eingabewert zu vergleichen und die Prüfberechnung „freigegeben“. Auch habe ich für einen Abgleich die Prüfberechnung nicht ausgedruckt, da dies grundsätzlich in den Verfahrensabläufen nicht vorgesehen ist.“ 15

Wegen der Einzelheiten wird auf den gesamten Inhalt der Einkommensteuerakte und der beiden Bilanzakten verwiesen. 16

Der Beklagte erließ am 12.11.2015 einen Einkommensteuerbescheid für 2014 und setzte die Einkommensteuer auf 70.245 € fest. Hierbei berücksichtigte er Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers i.H.v. 240.021 €. Ausweislich des Abrechnungsteils des Bescheids führte diese Festsetzung unter Berücksichtigung einer Vorauszahlung von 115.619 € zu einer Einkommensteuererstattung von 45.175 €. Der Bescheid erging ohne Vorbehalt der Nachprüfung und wurde bestandskräftig. Er war mit den folgenden Erläuterungen versehen: 17

„Zur Überprüfung der Schlüssigkeit der in der Anlage EÜR eingetragenen Werte zur Umsatzsteuer, wird unter Berücksichtigung der 10-Tage-Regelung (§§ 11 Abs. 1 S. 2, 11 Abs. 2 S. 2 EStG) ein Abgleich zwischen den vorhandenen Daten aus der Erhebungsdatei (Kasse) und den Angaben in der Anlage EÜR durchgeführt.

Die maschinell ermittelte Umsatzsteuer (35.838,40 €) weicht von den in der Anlage EÜR erklärten Werten (39.060,05 €) um 3.221,66 € ab. Der Gewinn wurde entsprechend geändert. 19

Für die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit des Ehemannes wurde der Gewinn/Verlust aus der Anlage EÜR in Höhe von 240.021 € übernommen.“ 20

Ebenfalls am 12.11.2015 erließ der Beklagte einen Vorauszahlungsbescheid über Einkommensteuer für 2015 und Folgejahre, in dem er bei der Berechnung der vierteljährlichen Vorauszahlungen von Einkünften aus selbstständiger Arbeit des Klägers i.H.v. 440.855 € ausging. Der Bescheid wurde bestandskräftig. 21

Im Zuge der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung für das Folgejahr 2015 stellte der Beklagte ausweislich eines Anhörungsschreibens vom 3.11.2016 fest, dass „durch einen Datenerfassungsfehler der Gewinn aus der Gutachtertätigkeit für das Jahr 2014 i.H.v. 200.834,55 € im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 12.11.2015 nicht berücksichtigt wurde.“ In einem weiteren Schreiben vom 2.1.2017 erläuterte er, sein Sachbearbeiter, Herr J., habe im elektronischen Datenerfassungsprotokoll zwar den Wert i.H.v. 440.855 € angewiesen. Dieser Wert sei dann aber nicht in den Einkommensteuerbescheid vom 12.11.2015 übernommen worden, weil die Steuerberechnungssoftware der Finanzverwaltung NRW den personell angewiesenen Wert von 440.855 € mit dem Ergebnis der unter der Steuernummer 1 eingereichten Anlage EÜR von 240.021 € programmgesteuert überschrieben habe. Für eine zutreffende Datenverarbeitung hätte der Gewinn aus der Gutachtertätigkeit unter einer anderen, weiteren Kennzahl angewiesen werden müssen. Das sei aber unterblieben. 22

Mit Änderungsbescheid vom 6.3.2017 setzte der Beklagte die Einkommensteuer für 2014 auf 154.595 € fest. Als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit berücksichtigte er Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit i.H.v. 240.021 € und Einkünfte aus einer weiteren freiberuflichen Tätigkeit i.H.v. 200.834 €, zusammen 440.855 €. Die Festsetzung erging auf der Grundlage des § 129 der Abgabenordnung – AO –. 23

Dagegen legten die Kläger mit Schreiben vom 27.3.2017 Einspruch ein, der erfolglos blieb. 24

Gegen die Einspruchsentscheidung vom 11.7.2017 haben die Kläger am 28.7.2017 Klage erhoben. 25

Sie tragen vor, eine Berichtigungsmöglichkeit gem. § 129 AO sei ausgeschlossen, da die Möglichkeit einer unvollständigen Sachverhaltsermittlung bzw. eines rechtlichen Irrtums des Beklagten nicht ausgeschlossen werden könne. Dies ergebe sich aus der „Hinweismitteilung Anlage EÜR 2014“ auf Seite 16 der Bilanzakte zum Az. 1, wonach der Sachbearbeiter ausführliche Prüfhinweise erhalten und geprüft habe. Dies spiegele seine Willensbildung im Sinne des späteren Einkommensteuerbescheids wider. Ebenso liege eine „Hinweismitteilung Anlage EÜR 2014“ mit Prüfhinweisen zum Az. 2 auf Seite 1 der Bilanzakte vor. Dort seien die Prüfhinweise ebenfalls abgearbeitet worden. Zudem habe ein Sachgebietsleiter die Veranlagung abschließend gezeichnet und zuvor intensiv geprüft. Es habe sich um eine Intensivprüfung der Risikoklasse 1 gehandelt. Ein Fehler, der bei einer solchen intensiven 26

Prüfung durch zwei Personen erfolge, könne kein mechanischer Fehler im Sinne einer offenbaren Unrichtigkeit gem. § 129 AO sein.

Weiterhin meinen die Kläger, ein rechtlicher Irrtum sei nicht auszuschließen. Hierzu bestreiten sie, dass bei der abschließenden Bearbeitung der Einkommensteuerveranlagung die Bearbeitungshinweise lt. Seite 82 der Einkommensteuerakte nicht geprüft worden seien. In diesem Zusammenhang könne ihnen nicht vorgehalten werden, sie könnten nicht nachweisen, dass die elektronischen Prüfhinweise vom Sachbearbeiter tatsächlich gesehen worden seien. Es stelle sich nämlich die Frage, wie ein solcher Nachweis seitens der Kläger erbracht werden könnte, insbesondere da es sich um elektronische Hinweise handle.

Der Beklagte könne sich auch nicht darauf berufen, es komme auf ein Erkennen oder ein Verschulden des Sachbearbeiters oder des abschließend zeichnenden Sachgebietsleiters – wie es im Aktenvermerk vom 2.6.2017 zum Ausdruck komme – nicht an. Dabei werde außer Acht gelassen, dass für einen Dritten zweifelsfrei erkennbar sein müsse, was beabsichtigt worden sei. Es werde bezweifelt, dass dies angesichts der vorliegenden Bearbeitungshinweise für einen Dritten möglich gewesen sei.

Zudem sei nicht klar, wie die genaue Vorgehensweise der Finanzverwaltung aussehe, da eine Prüfberechnung zur Einkommensteuer nicht in der Akte vorhanden sei. Es fehle die erforderliche Verfahrensdokumentation. Der Beklagte habe auch die Frage einer Dokumentation zu der von ihm eingesetzten Software nicht beantworten können.

Die Kläger bezweifeln, dass die Erklärung des Beklagten im Schreiben vom 2.1.2017, ein im elektronischen Datenerfassungsprotokoll (Bl. 73 der Einkommensteuerakte) personell angewiesener Wert sei überschrieben bzw. ersetzt worden, überhaupt technisch möglich sei.

Schließlich beantragen die Kläger, das vorliegende Verfahren ruhend zu stellen bis zum Ergehen einer abschließenden Entscheidung des Bundesfinanzhofs – BFH – im Verfahren IX R 23/18.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 6.3.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.7.2017 aufzuheben,

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Nach seiner Auffassung lag im ursprünglichen Bescheid vom 12.11.2015 eine offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 AO vor, so dass er verfahrensrechtlich zur Änderung befugt gewesen sei.

Der Beklagte hat dem Antrag der Kläger, das vorliegende Verfahren ruhend zu stellen bis zum Ergehen einer abschließenden Entscheidung des BFH im Verfahren IX R 23/18, nicht zugestimmt.

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

39

40

Der Senat hat am 5.12.2019 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll verwiesen.

Entscheidungsgründe: 41

Die Klage hat keinen Erfolg. 42

I. Der Senat war trotz des Antrags der Kläger, das vorliegende Verfahren ruhend zu stellen bis zum Ergehen einer abschließenden Entscheidung des BFH im Verfahren IX R 23/18, nicht an einer Entscheidung gehindert. 43

Gem. § 155 FGO i.V.m. § 251 der Zivilprozessordnung – ZPO – hat das Gericht das Ruhen des Verfahrens anzuordnen, wenn beide Parteien dies beantragen und anzunehmen ist, dass wegen Schwebens von Vergleichsverhandlungen oder aus sonstigen wichtigen Gründen diese Anordnung zweckmäßig ist. Vorliegend haben jedoch lediglich die Kläger das Ruhen des Verfahrens beantragt; der Beklagte hat dem Antrag nicht zugestimmt. 44

II. Die Klage ist unbegründet. 45

Der Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 6.3.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.7.2017 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 46

Die Voraussetzungen für eine Berichtigung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids für 2014 vom 12.11.2015 gem. § 129 AO lagen vor. 47

Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen, § 129 Satz 2 AO. 48

1. Dem Beklagten war hinsichtlich der Berichtigung gem. § 129 Satz 2 AO kein Ermessen eingeräumt. Ein berechtigtes Interesse i.S.d. § 129 Satz 2 AO besteht, wenn der offenbar unrichtige Bescheid bindend für andere Feststellungen ist oder wenn sich die Unrichtigkeit auf die Höhe der Steuerfestsetzung auswirkt (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.10.2016 10 K 10320/15, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2017, 231; Senatsurteil vom 13.10.2017 13 K 3113/16 F, EFG 2018, 11). Das ist im Streitfall anzunehmen, da sich die vorgenommene Änderung auf die Höhe der Steuerfestsetzung auswirkte. Im Übrigen ist wegen des Gebots der Gleichmäßigkeit der Besteuerung grundsätzlich von einer Ermessensreduzierung auf Null auszugehen, wenn die sonstigen tatbestandlichen Voraussetzungen des § 129 Satz 1 AO vorliegen (FG Köln, Urteil vom 6.3.2012 13 K 1250/10, EFG 2014, 417, Tz. 19 m.w.N.; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.10.2016 10 K 10320/15, EFG 2017, 231). Das ist hier ebenfalls anzunehmen. 49

2. Im Streitfall ist dem Beklagten beim Erlass des Einkommensteuerbescheides vom 12.11.2015 für 2014 eine offenbare Unrichtigkeit im Sinne des § 129 Satz 1 AO unterlaufen. 50

a) Offenbare Unrichtigkeiten i.S.d. § 129 AO sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. 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 (BFH-Urteile vom 26.10.2016 X R 1/14, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2017, 257; vom 22.5.2019 XI R 9/18, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 264, 393, Rz. 18). § 129 AO ist 51

ferner nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht. Besteht eine mehr als nur theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums, so liegt kein bloßes mechanisches Versehen und damit auch keine offenbare Unrichtigkeit vor (BFH-Urteil vom 1.7.2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004). Deuten die Gesamtumstände des Falles auf ein mechanisches Versehen hin und liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Fehler auf rechtliche oder tatsächliche Erwägungen zurückzuführen ist, so kann berichtigt werden ([BFH-Urteile vom 22.5.2019 XI R 9/18, BFHE 264, 393, Rz. 18](#); [vom 16.1.2018 VI R 41/16](#), BFHE 260, 397, BStBl II 2018, 378; BFH-Beschluss vom 15.10.2018 - VIII B 79/18, BFH/NV 2019, 102).

Die Berichtigungsmöglichkeit gemäß § 129 AO setzt voraus, dass der offenbare Fehler in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist (BFH-Urteile vom 16.9.2015 IX R 37/14, BFHE 250, 332, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2015, 1040, Rz 17; vom 26.10.2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257). Da die Unrichtigkeit aber nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist die Vorschrift auch dann anwendbar, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (sog. „Übernahmefehler“: z.B. BFH-Urteile vom 14.6.2007 IX R 2/07, BFH/NV 2007, 2056; vom 27.8.2013 VIII R 9/11, BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439, Rz 15, m.w.N.; vom 26.10.2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257).

Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalles und dabei insbesondere nach der Aktenlage beurteilt werden (BFH-Urteile vom 11.7.2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810; vom 26.10.2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257). Eine Unrichtigkeit ist dann offenbar, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und eindeutig als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist (BFH-Urteile vom 4.6.2008 X R 47/07, BFH/NV 2008, 1801, Rz 13; vom 6.11.2012 VIII R 15/10, BFHE 239, 296, BStBl II 2013, 307, Rz 15, vom 27.8.2013 VIII R 9/11, BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439, Rz 14). Auf die Erkennbarkeit für den zuständigen Bearbeiter des Finanzamts kommt es demgegenüber nicht an (BFH-Urteil vom 26.10.2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257). Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 Satz 1 und 2 AO ist auch nicht von Verschuldensfragen abhängig ([BFH-Urteile vom 22.5.2019 XI R 9/18, BFHE 264, 393, Rz. 19](#); vom 7.11.2013 IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657, Rz 26; vom 16.1.2018 VI R 38/16, BFH/NV 2018, 513, Rz 15).

Da hierbei eine objektivierte Sicht zugrunde gelegt wird, ist bei dem (fiktiven) unvoreingenommenen Dritten zunächst der Akteninhalt – Steuererklärung, deren Anlagen sowie die Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr – als bekannt vorauszusetzen; dies findet seine Begründung darin, dass eine Anknüpfung an aktenkundige Umstände bei objektiver Betrachtungsweise regelmäßig besonders nahe liegt (BFH-Urteile vom 1.7.2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004, Rz 24; vom 26.10.2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO, § 129 Rz. 43). Ob der zuständige Bearbeiter des Finanzamts diesen Akteninhalt zur Kenntnis genommen hat, ist demgegenüber nicht relevant (Senatsurteil vom 13.10.2017 13 K 3113/16 F, EFG 2018, 11, Rz. 34).

Diese Grundsätze gelten auch bei der Einreichung elektronischer Steuererklärungen (BFH-Urteil vom 22.5.2019 XI R 9/18, BFHE 264, 393, Rz. 21).

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, hat der Beklagte im Ausgangsbescheid vom 12.11.2015 zu Recht eine offenbare Unrichtigkeit

erkannt, so dass die Voraussetzungen des § 129 AO für eine Berichtigung erfüllt waren.

aa) Die offenbare Unrichtigkeit ergibt sich im Streitfall bereits aus dem Bescheid vom 12.11.2015 selbst, und zwar unter Berücksichtigung der eingereichten Einkommensteuererklärung. 57

In den Erläuterungen zum Bescheid war ausgeführt, die maschinell ermittelte Umsatzsteuer weiche von den in der Anlage EÜR erklärten Werten um 3.221,66 € ab, sodass der Gewinn entsprechend geändert werde. Tatsächlich sind den Besteuerungsgrundlagen im Bescheid vom 12.11.2015 jedoch Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers i.H.v. nur 240.021 € zugrunde gelegt worden. Dies entspricht den Angaben des Klägers in seiner unter der Steuernummer 1 eingereichten Anlage EÜR für die Tätigkeit als Neurologe, und zwar ohne Abweichungen. 58

Aus dem Bescheid ergibt sich also der Widerspruch, dass nach den Erläuterungen eine Abweichung von 3.221,66 € erfasst worden sein soll, obwohl die Einkünfte aus selbständiger Arbeit exakt entsprechend dem in der Anlage EÜR zur Steuernummer 1 erklärten Gewinn zugrunde gelegt worden sind. Die Abweichung betraf vielmehr die mit dem „Ordnungsbegriff 1“ eingereichte Anlage EÜR für die Gutachtertätigkeit, die im Ausgangsbescheid vom 12.11.2015 jedoch nicht erfasst war. Dieser Widerspruch offenbart einen Eingabefehler und ein mechanisches Versehen des Beklagten. Dies stellt eine offenbare Unrichtigkeit dar. 59

bb) Die offenbare Unrichtigkeit ergibt sich zudem unter Berücksichtigung des gesamten Akteninhalts, der nach der zitierten BFH-Rechtsprechung zu berücksichtigen ist. Der Akteninhalt lässt keinen Zweifel daran, dass der Sachbearbeiter und der Sachgebietsleiter im Veranlagungsverfahren Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit i.H.v. insgesamt 440.855 € der Besteuerung zugrunde legen wollten. Diese Willensbildung ergibt sich aus einer Vielzahl von Hinweisen: 60

So hat der Sachbearbeiter des Beklagten auf der unter der Steuernummer 2 am 29.10.2015 erzeugten „Hinweismitteilung Anlage EÜR 2014“ (Seite 1 der Bilanzakte) den maschinell erfassten Gewinn i.H.v. 197.612,90 € handschriftlich durchgestrichen und ihn durch die Zahl „200 834,55“ ersetzt. Zusammen mit dem unter der Steuernummer 1 von den Klägern erklärten Gewinn von 240.021,16 € ergab sich ein Gewinn von 440.855,71 €. Auch in der ausgedruckten Anlage S der Einkommensteuererklärung der Kläger hat der Sachbearbeiter den erklärten Wert von 437.633 € durchgestrichen und ihn durch die Zahl „440 855“ ersetzt. Ebenso hat der Sachbearbeiter in der von den Klägern eingereichten Ergänzungsliste zur Anlage S den Gewinn aus der Gutachtertätigkeit i.H.v. 197.612 € durchgestrichen und ihn durch die Zahl „200 834,55“ ersetzt. Dementsprechend hat er den Gesamtgewinn in Höhe von 437.633 € durchgestrichen und ihn durch die Zahl „440 855“ ersetzt. 61

Darüber hinaus hat der Sachbearbeiter den Vordruck „Anlage Finanzamtsdaten zur Einkommensteuererklärung“ zur Steuernummer 1 ausgefüllt und als Wert handschriftlich den Betrag von „440 855“ in die Tabelle eingetragen. Die „Anlage Finanzamtsdaten“ enthielt im Verfügungsteil den Hinweis, dass in Höhe des maschinell ermittelten Ergebnisses „die Steuern ... festgesetzt“ werden. Die Verfügung war abschließend gezeichnet durch Paraphen des Sachbearbeiters, des Herrn J., und des Sachgebietsleiters des Beklagten, des Herrn A.. 62

Auch ausweislich des elektronischen Datenerfassungsprotokolls des Rechenzentrums der Finanzverwaltung in Düsseldorf zur Steuernummer 1 ist der Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit (Kz 12) als „aktueller Stand“ mit 240.021 € und „Eintrag 1, Erstveranlagung 03.11.2015“ mit 440.855 € maschinell erfasst worden. Daraus ergibt sich der Wille des 63

Bearbeiters, den Betrag von 440.855 € zu erfassen.

Entgegen der Auffassung der Kläger spiegeln die ausführliche Prüfung des Steuerfalls und die handschriftlichen Notizen des Sachbearbeiters nicht eine Willensbildung im Sinne des späteren Einkommensteuerbescheids wieder, sondern vielmehr die Willensbildung, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.H.v. 440.855 € veranlagt werden sollten. Der Umstand, dass es sich um eine Intensivprüfung der Risikoklasse 1 handelte, worauf die Klägerin hinweisen, ändert nichts an dieser Willensbildung, wie sie handschriftlich dokumentiert ist. 64

cc) Aufgrund dieses Akteninhalts kann im Streitfall die mehr als nur theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums ausgeschlossen werden. Ebenso besteht nicht die ernsthafte Möglichkeit, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache – hier der Einkünfte i.H.v. 200.834,55 € – in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruhen könnte. 65

Angesichts des Akteninhalts bestand keine Möglichkeit eines Rechtsirrtums, eines Denk- oder Überlegungsfehlers, aufgrund dessen der Beklagte die fraglichen Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 200.834,55 € nicht der Besteuerung zugrunde legen wollte. Unter Berücksichtigung des Akteninhalts ist es angesichts der Vielzahl der handschriftlich notierten und jeweils übereinstimmenden Besteuerungsgrundlagen für einen Dritten vielmehr zweifelsfrei erkennbar, dass bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit insgesamt 440.855 € besteuert werden sollten. 66

Dafür, dass die Möglichkeit bestand, der Sachbearbeiter oder der Sachgebietsleiter des Beklagten hätten gemeint, ein Betrag von 200.834,55 € sei nicht der Besteuerung zu unterwerfen, bestehen keine Anhaltspunkte. Insbesondere ist ein solcher Rückschluss nicht aus dem Ausdruck auf Seite 82 der Einkommensteuerakte zu ziehen. Dieser Ausdruck zeigt, dass die elektronische Datenverarbeitung des Beklagten am 2.11.2015 um 10:36 Uhr zu der Steuernummer 1 den Bearbeitungshinweis „07253“ mit dem Hinweistext erstellt hat: „Für die Einkünfte aus selbst. Arbe22.12 00000440855+000002400 wird der bisherige Wert der Kz (\$\$\$\$ €) durch den Gewinn aus der Anlage EÜR in Höhe von € maschinell ersetzt.“ Die Datenverarbeitung hat also den hier ursächlichen Fehler, die Ersetzung des bisherigen Werts durch den Gewinn aus der Anlage EÜR zur Steuernummer 1 in Höhe von 240.021 €, dem Bearbeiter angezeigt. Dafür, dass der Bearbeiter diesen Hinweis überhaupt wahrgenommen oder gar als rechtlich zutreffend angesehen hat, bestehen nach dem hier maßgeblichen Akteninhalt keine Anhaltspunkte. Der Senat schließt aus den zahlreichen handschriftlichen Notizen und aus den Paraphen des Sachbearbeiters und des Sachgebietsleiters auf dem Vordruck „Anlage Finanzamtsdaten zur Einkommensteuererklärung“ vielmehr, dass der Bearbeitungshinweis „07253“ nicht der Willensbildung der Bearbeiter entsprach. 67

Vor diesem Hintergrund kommt es, anders als die Kläger meinen, auch nicht darauf an, ob die Prüfberechnung zur Einkommensteuer in der Akte vorhanden ist oder ob eine Verfahrensdokumentation fehlt. Die Willensbildung des Sachbearbeiters und des Sachgebietsleiters ergibt sich hinreichend klar aus dem Akteninhalt. 68

3. Die Offenbarkeit des Fehlers wird schließlich nicht dadurch in Frage gestellt, dass sowohl der Sachbearbeiter als auch der Sachgebietsleiter des Beklagten im Rahmen der ursprünglichen Veranlagung den Fehler hätten bemerken können. 69

Wie beschrieben kommt es nach der Rechtsprechung nicht auf den zuständigen Bearbeiter des Finanzamts, sondern auf den (gedachten) unvoreingenommenen Dritten an (BFH-Urteil 70

vom 26.10.2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257). Im Übrigen sind Verschuldenserwägungen unerheblich, so dass es nicht darauf ankommt, ob der jeweilige Bearbeiter bei gehöriger Sorgfalt sein Versehen hätte erkennen und die offenbare Unrichtigkeit bei der Festsetzung hätte vermeiden können (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.10.2016 10 K 10320/15, EFG 2017, 231; FG Köln, Urteil vom 7.4.2016 13 K 37/15, EFG 2016, 980; Senatsurteil vom 13.10.2017 13 K 3113/16 F, EFG 2018, 11). Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 Satz 1 und 2 AO ist nach der BFH-Rechtsprechung auch nicht von Verschuldensfragen abhängig ([BFH-Urteil vom 22.5.2019 XI R 9/18, BFHE 264, 393, Rz. 19](#)).

Es kommt daher auch nicht darauf an, dass der Sachgebietsleiter, Herr A., im Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung anhand einer ihm vorliegenden Prüfberechnung den Fehler hätte erkennen können, wenn er die Prüfberechnung mit den Eingabewerten verglichen hätte. 71

Die Kläger können sich in diesem Zusammenhang schließlich nicht darauf berufen, bei der vorstehenden Argumentation werde außer Acht gelassen, dass für einen Dritten zweifelsfrei erkennbar sein müsse, was beabsichtigt gewesen sei. Nach Auffassung des Senats ist angesichts der handschriftlichen Notizen des Sachbearbeiters des Beklagten und der abschließenden Zeichnung des Sachgebietsleiters zweifelsfrei erkennbar, welche Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt werden sollten. 72

4. Die Höhe der im angefochtenen Bescheid zugrunde gelegten Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit i.H.v. 440.855 € ist nicht zu beanstanden. Der Beklagte hat zu Recht die Zehn-Tage-Regelung gem. § 11 Abs. 1 Satz 2, § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG angewandt und den Gewinn gegenüber der Einkommensteuererklärung erhöht. Die Kläger haben hiergegen auch keine Einwendungen erhoben. 73

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 74

Die Nichtzulassung der Revision folgt aus § 115 Abs. 2 FGO. 75

Die Revision war nicht vor dem Hintergrund zuzulassen, dass das FG Köln im Urteil vom 14.6.2018 15 K 271/16 (EFG 2018, 1771, Rev. anhängig beim BFH unter dem Az. IX R 23/18) die Revision zugelassen hat. Das FG Köln hat die Revisionszulassung damit begründet, aus seiner Sicht bestehe für die Rechtsfrage, ob eine im Veranlagungsverfahren vorgesehene Intensivprüfung (durch die Qualitätssicherungsstelle und den Sachgebietsleiter) stets die Anwendung des § 129 AO ausschließe, d.h. ob in solchen Fällen immer ein Fehler in der Rechtsanwendung (oder gleichgestellte Fehler) als mehr als theoretisch anzunehmen sei, Anlass für eine höchstrichterliche Entscheidung. Der Senat kann offen lassen, ob er sich einer solchen Sichtweise anschließen könnte. Im hier vorliegenden Streitfall war jedenfalls eine Intensivprüfung durch eine Qualitätssicherungsstelle weder vorgesehen noch ist eine solche durchgeführt worden. Im Übrigen beruht die Entscheidung im vorliegenden Fall maßgeblich auf den Besonderheiten des Einzelfalls, die sich aus dem Akteninhalt ergeben. 76

xxx xxx xxx 77