
Datum: 14.06.2022
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2495/20 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2022:0614.13K2495.20F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob der Beklagte zu einer Bescheidänderung nach § 129 der Abgabenordnung (AO) befugt war. 1

Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft, die im Streitjahr unter dem Namen D. GmbH & Co. KG firmierte. Sie ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gem. §§ 4 Abs. 1, 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit einem abweichendem Wirtschaftsjahr vom 01.05. bis zum 30.04. des Folgejahres. Sie ist Organträgerin im Rahmen ertragsteuerlicher Organschaften mit der E. GmbH und der F. GmbH. 2

Komplementärin der Klägerin ohne Kapitalbeteiligung war die B. GmbH. Zu Beginn des Wirtschaftsjahrs 2012/2013 waren an der Klägerin zudem folgende Kommanditisten beteiligt: L., N., O. G. GmbH und M.. Am xx.xx.2012 ist N. verstorben. Sein Kapitalanteil an der Klägerin ging im Wege der Sonderrechtsnachfolge (mit steuerlicher Rückwirkung) auf L., O. 3

und M. über. Die Beteiligungsverhältnisse der Kommanditisten stellen sich im Wirtschaftsjahr 2012/2013 wie folgt dar:

Kommanditist	Kapitalanteilbis 08.05.2012	Kapitalanteilab 09.05.2012
L.	10,0%	16,2%
N.	41,4%	---
O.	20,4%	39,6%
G. GmbH	18,0%	18,0%
M.	10,2%	26,3%

4

Im Jahr 2014 ist der Kapitalanteil von M. im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf die weiteren Kommanditisten L., O. übergegangen. Die G. GmbH wurde im Jahr 2017 in C. GmbH umbenannt. Im Jahr 2022 wurde die Klägerin in A. GmbH & Co. KG umbenannt und ihr Sitzungssitz nach X. verlegt.

5

Am 11.05.2015 erließ der Beklagte gegenüber der Klägerin einen Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG sowie der für die Tarifbegünstigung nach § 34a Abs. 1 bis 7 EStG erforderlichen Besteuerungsgrundlagen. Der Feststellungsbescheid erging erklärungsgemäß und stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der Gesamthandsgewinn in Höhe von x.xxx.xxx,xx € wurde erklärungsgemäß auf die Feststellungsbeteiligten verteilt.

6

Im Jahr 2018 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Y. eine Betriebsprüfung bei der Klägerin für die Veranlagungsjahre 2012 bis 2015 durch. Der Betriebsprüfungsbericht (BP-Bericht) erging am 30.11.2018. Über sämtliche Feststellungen der Betriebsprüfung wurde Einigkeit erzielt (s. BP-Bericht vom 30.11.2018, Seite 4). Nach Auffassung der Betriebsprüfung waren der eigene Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb sowie das zu berücksichtigende Organeinkommen jeweils getrennt festzustellen (vgl. BP-Bericht vom 30.11.2018, Tz. 2.14). Nach Auffassung der Betriebsprüfung ergab sich ein Gesamthandsgewinn von xxx.xxx,xx €; die gesondert festzustellenden Einkünfte der Organgesellschaft betragen insgesamt x.xxx.xxx,xx €. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Berechnung der Betriebsprüfung Bezug genommen (vgl. BP-Bericht vom 30.11.2018, Anlage 5, Gerichtsakte Bl. 98).

7

Am 29.04.2019 erließ der Beklagte gegenüber der Klägerin einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten „Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG“. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die Einkünfte der Organgesellschaft stellte der Beklagte nach Maßgabe des BP-Berichts auf xxx.xxx,xx € und x.xxx.xxx,xx € fest. In den Feststellungen für die einzelnen Feststellungsbeteiligten verteilte der Beklagte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die Einkünfte der Organgesellschaft ebenfalls nach Maßgabe des BP-Berichts. Abweichend von den Feststellungen der Betriebsprüfung enthält der Feststellungsbescheid vom 29.04.2019 für alle feststellungsbeteiligten Kommanditisten

8

jedoch auch folgende Feststellungen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	
Nach Anwendung des § 15a EStG anzusetzende steuerpflichtige Einkünfte	0,00
Nach Anwendung des § 15a EStG anzusetzendes Einkommen der Organgesellschaft	0,00
(...)	
Die Feststellungen zu § 15a EStG sind ersichtlich aus der Anlage.	

9

Eine Anlage zu den Feststellungen nach § 15a EStG war dem Feststellungsbescheid nicht beigefügt. Mit dem Feststellungsbescheid vom 29.04.2019 hob der Beklagte zugleich den bestehenden Vorbehalt der Nachprüfung auf.

10

Die – unstrittig fehlerhafte – Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Anwendung des § 15a EStG auf 0,00 € war dadurch verursacht, dass der handelnde Sachbearbeiter bei der Dateneingabe für den Gewinnfeststellungsbescheid 2013 im Sachbereich 14 sowohl für die Klägerin (Untersachbereich 99999) als auch für alle Kommanditisten (Untersachbereich 1 bis 3, 5 und 6) in der Zeile „*stpl. laufende Einkünfte nach § 15a EStG*“ unter der Kennziffer 702 jeweils den Wert „0,00“ eingetragen hatte. Der Eingabewertbogen ist durch den Sachbearbeiter am 05.04.2019 abgezeichnet worden.

11

Die Verwaltungsakten enthalten eine Hinweismitteilung vom 08.04.2019, welche den am 29.04.2019 ergangenen Feststellungsbescheid betrifft. Diese Hinweismitteilung enthält folgende Bearbeitungs-Hinweise:

12

Bearbeitungs-Hinweis 3145:

13

„Es liegt mindestens ein Grund für den Ausschluss vom Zentralversand vor; für alle Belege gilt einheitlich die verlängerte Versandfrist.“

14

Alle Bescheide wurden ausgesteuert:

15

- Erläuterungstext 709 und/oder 715 angewiesen
- Personelle Anlage zu § 15 a EStG ist dem Bescheid beizufügen
- Mitteilungen für Organträger sind dem Bescheid beizufügen“

16

18

19

Bearbeitungs-Hinweis 5040:

20

„Die personelle Anlage ist zu erstellen und dem Bescheid beizufügen. Gilt für USB 1, 2, 3, 5, 6.““

21

Am 23.07.2019 erließ der Beklagte gegenüber der Klägerin einen nach § 129 AO geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2013, in welchem die Feststellungen zu den Einkünften

22

nach Anwendung des § 15a EStG nicht mehr enthalten waren. Zur Begründung der Änderung nach § 129 AO verwies der Beklagte auf die Berechnung im BP-Bericht vom 30.11.2018.

Die Klägerin legte gegen den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid fristgemäß Einspruch ein. Sie vertrat die Auffassung, dass der erneut geänderte Gewinnfeststellungsbescheid rechtswidrig sei, weil die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 129 AO nicht erfüllt seien. Am 11.05.2020 fand ein Telefonat zwischen der zuständigen Sachbearbeiterin der Rechtsbehelfsstelle und dem Klägerbevollmächtigten statt. Laut Telefonvermerk erläuterte die Sachbearbeiterin den Fehler wie folgt:

*„Aufgrund der Änderungen im Rahmen der Auswertung der Feststellungen Betriebsprüfung sei eine maschinelle Berechnung des verrechenbaren Verlusts technisch nicht möglich gewesen. Es handle sich um einen sog. Ausschlussfall (Gesellschafterwechsel). Der Bearbeiter habe versucht, durch die Eingabe von Kennziffern zur personellen Ermittlung der verrechenbaren Verluste eine Feststellung zu erzielen. Der Fehler liege darin, dass unter der angesprochenen Kennziffer die Höhe der festgestellten Einkünfte einzutragen seien, d.h. nach Berücksichtigung von § 15a EStG. Die Beschreibung der Kennziffer laute ‚steuerpflichtige Einkünfte nach § 15a EStG‘. Der Bearbeiter sei versehentlich davon ausgegangen, dass hier die Höhe der Einkünfte einzutragen sei, die unter Anwendung des § 15a EStG **nicht** zu berücksichtigen sei, d.h. soweit aus den Vorjahren noch verrechenbare Verluste zur Verfügung stehen, also 0,00 €. Im Falle der personellen Berechnung der nach Abzug eines verrechenbaren Verlusts zu berücksichtigenden Einkünfte wäre die Berechnung in einer Anlage zum Bescheid darzustellen gewesen. Daher erfolgte im Bescheid ein Hinweis auf eine Anlage hinsichtlich der Feststellungen nach § 15a EStG. Da der Bearbeiter jedoch keine Verrechnung nach § 15a EStG vorgenommen habe, habe er auch keine Berechnung erstellt. Auch dadurch sei erkennbar, dass der Bearbeiter die Konsequenz der Eintragung unter der betreffenden Kennziffer nicht gewollt habe. Eine Anwendung des § 15a EStG für das Streitjahr war weder bei der Veranlagung noch im Rahmen der Betriebsprüfung ein Thema.“*

Mit Einspruchsentscheidung vom 29.07.2020 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass die Voraussetzungen des § 129 AO erfüllt seien, da der berichtigte Fehler auf einem mechanischen Versehen des zuständigen Sachbearbeiters beruhe. Dieser habe irrtümlich angenommen, dass unter der betreffenden Kennziffer der verrechenbare Verlust i.S. des § 15a EStG einzutragen sei. Die Annahme eines Rechtsfehlers sei ausgeschlossen. Weiterhin führte der Beklagte in der Begründung der Einspruchsentscheidung aus, dass er auch gegenwärtig noch einen Bescheid erlassen könne, mit welchem er den verrechenbaren Verlust zum 31.12.2012 auf 0,00 € feststellen könne. Die zwischenzeitlich für das Veranlagungsjahr 2012 eingetretene Festsetzungsverjährung stünde dem nach § 181 Abs. 5 AO nicht entgegen. Nach Erlass eines solchen Bescheides ergebe sich die Befugnis zur Änderung des Gewinnfeststellungsbescheides für 2013 auch aus § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO, da der Bescheid über die Feststellung des verrechenbaren Verlusts Grundlagenbescheid für die Gewinnfeststellung für 2013 sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

Am 05.08.2020 erließ der Beklagte einen Bescheid für 2012 über die Feststellung des verrechenbaren Verlusts gem. § 15a Abs.4 EStG. Die Klägerin legte gegen diesen Bescheid fristgemäß Einspruch ein.

Mit der vorliegenden Klage begehrt die Klägerin weiterhin die Aufhebung des nach § 129 AO geänderten Feststellungsbescheides. Dem Sachbearbeiter des Beklagten sei vorliegend kein offenkundiges, rein mechanisches Versehen i.S. des § 129 AO unterlaufen. Der Beklagte selbst führe aus, dass der Sachbearbeiter den erläuternden Text der angesprochenen Kennziffer falsch interpretiert habe. Ihm sei insoweit ein Denkfehler unterlaufen. Wenn ein Sachbearbeiter bei Erlass eines Steuerbescheides eine Kennziffer bearbeite und den erläuternden Text dazu falsch auslegt, setze dies gerade voraus, dass er eine Schlussfolgerung gezogen habe und die Eingabe bewusst gewollt gewesen sei.

Die Klägerin weist weiter darauf hin, dass der Sachbearbeiter nach Angaben des Beklagten zunächst mehrere mögliche Wege der Dateneingabe erfolglos ausprobiert habe. Angesichts dieses Ablaufs habe der Sachbearbeiter eine erhebliche Unachtsamkeit gezeigt, als er den letztendlich erstellten Bescheid nicht nochmals vollständig auf seine Richtigkeit überprüft habe. Der handelnde Sachbearbeiter des Beklagten habe zudem die automatisierte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nach § 15a EStG bewusst ausgeschaltet, was sich daran zeige, dass in dem geänderten Gewinnfeststellungsbescheid z.B. die Entwicklung der Kapitalkonten nicht dargestellt und stattdessen auf eine (dem Bescheid nicht beigefügte) Anlage verwiesen worden sei. Schließlich sei die Prüfberechnung allein durch den Sachbearbeiter gezeichnet worden, so dass ein offenbar vorgesehene „4-Augen-Prinzip“ durch den Beklagten missachtet worden sei. 28

Weiterhin sei die Anwendung des § 129 AO ausgeschlossen, weil der Sachbearbeiter den Bearbeitungs-Hinweisen 3145 und 5040 nicht nachgegangen sei. Die Klägerin beruft sich in diesem Zusammenhang auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14.01.2020 (VIII R 4/17, BStBl. II 2020, 433). Hiernach liege kein mechanisches Versehen mehr vor, wenn der Sachbearbeiter eine weitere Sachverhaltsermittlung unterlasse, obwohl sich ihm aufgrund der im Rahmen des Risikomanagementsystems ergangenen Prüf- und Risikohinweise eine weitere Prüfung des Falles hätte aufdrängen müssen. 29

Weiterhin beruft sich die Klägerin auf das BFH-Urteil vom 10.03.2020 (IX R 29/18, BStBl. II 2020, 698). Hiernach liege die Feststellungslast für das Vorliegen einer offenbaren Unrichtigkeit beim Finanzamt, soweit es sich auf die Berichtigungsvorschrift berufe. Zudem sei eine Berichtigung nach § 129 AO ausgeschlossen, wenn das Finanzamt feststehenden Akteninhalt bewusst nicht zur Kenntnis nehme und wenn sicher anzunehmen sei, dass bei gebotener Kenntnisnahme ein mechanischer Übertragungsfehler bemerkt und/oder vermieden worden wäre. Aus dem BFH-Urteil folge, dass ein grobes Maß an Unachtsamkeit die Anwendung des § 129 AO ausschliesse. 30

Eine Änderungsbefugnis des Beklagten ergebe sich auch nicht aus § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO. Der Bescheid für 2012 über die Feststellung des verrechenbaren Verlusts sei erst nach Eintritt der regelmäßigen Festsetzungsverjährung ergangen. Zwar könne eine gesonderte Feststellung nach § 181 Abs. 5 AO auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist erfolgen, soweit sie für eine noch nicht festsetzungsverjährte Steuerfestsetzung von Bedeutung sei. Vorliegend jedoch sei die Feststellung des verrechenbaren Verlustes von 0,00 € unzulässig. Ein verrechenbarer Verlust dürfe nach Auffassung der Klägerin nur festgesetzt werden, wenn ein solcher zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahrs tatsächlich bestehe. Aus diesem Grund habe der Beklagte bislang von der Feststellung eines verrechenbaren Verlusts abgesehen. Zudem handele der Beklagte treuwidrig, wenn er einen nicht erforderlichen Feststellungsbescheid gem. § 15a Abs. 4 EStG nur deshalb erlasse, um die Korrektur der fehlerhaften Gewinnfeststellung für 2013 zu bewirken. 31

Die Klägerin beantragt,

32

den geänderten Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 23.07.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.07.2020 aufzuheben,	33
hilfsweise, für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen.	34
Der Beklagte beantragt,	35
die Klage abzuweisen.	36
hilfsweise, bei Unterliegen, die Revision zuzulassen.	37
Er ist der Auffassung, dass der fehlerhafte Gewinnfeststellungsbescheid auf einem mechanischen Versehen beruhe. Es lägen keinerlei Anhaltspunkte dafür vor (z.B. in Gestalt von Berechnungen, Randnotizen etc.), dass der damals handelnde Sachbearbeiter die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 15a EStG hätte prüfen wollen. Zudem ergebe sich aus den internen Anweisungen der Finanzverwaltung, dass Abweichungen von den Prüfungsfeststellungen in Absprache mit dem Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung zu klären seien. Vielmehr sei bei der Produktion des fehlerhaften Bescheides eine falsche Schlüsselzahl angesprochen worden, was dazu geführt habe, dass die gesamten steuerpflichtigen Einkünfte der Kommanditisten im Ergebnis in Höhe von 0,00 € festgestellt worden seien. Es bestehe nicht einmal die theoretische Möglichkeit, dass der Bearbeiter dieses Ergebnis gewollt haben könnte. Aufgrund der Verwendung der unzutreffenden Schlüsselzahl sei in dem fehlerhaften Bescheid der Hinweis „Die Feststellungen zu § 15a EStG sind ersichtlich aus der Anlage“ enthalten gewesen. Auch der Umstand, dass diese Anlage dem Bescheid nicht beigelegt gewesen sei, spreche gegen einen Rechtsanwendungsfehler.	38
Der Rechtsstreit ist am 28.02.2022 vor dem Berichterstatter erörtert und am 14.06.2022 mündlich vor dem Senat verhandelt worden. Auf die Protokolle wird Bezug genommen. Der Beiladungsbeschluss ist am 10.05.2022 ergangen.	39

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist zulässig, jedoch unbegründet. Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 vom 23.07.2019 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte war gemäß § 129 AO befugt, den zuvor ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 vom 29.04.2019 zu ändern.	40
I. Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die ihr beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten in diesem Sinne sind nur mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler, die ebenso mechanisch, d.h. ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden können. Davon abzugrenzen sind Fehler im Bereich der bewussten Willensbildung. Sie sind Schreib- oder Rechenfehlern nicht ähnlich; ihre Folgen können deshalb nicht nach § 129 Satz 1 AO berichtigt werden. Dazu gehören insbesondere Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm oder bei der Würdigung tatsächlicher Feststellungen. Aber auch Fehler bei der Feststellung des zu ermittelnden Sachverhalts (mangelnde Sachaufklärung) oder der Erfassung des feststehenden Sachverhalts (Nichtbeachtung	41

feststehender Tatsachen; Annahme eines in Wirklichkeit nicht gegebenen Sachverhalts) schließen eine Berichtigung nach § 129 AO aus. Ein mechanisches Versehen muss feststehen. Es genügt nicht, dass es bloß möglich erscheint. Vielmehr muss ein davon abzugrenzender Fehler bei der Willensbildung nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens ausgeschlossen sein. Besteht auch nur die ernsthafte (mehr als theoretische) Möglichkeit eines solchen Fehlers, kommt eine Berichtigung nach § 129 Satz 1 AO nicht in Betracht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10.03.2020 – IX R 29/18, BStBl. II 2020, 698, mit weiteren Nachweisen aus der BFH-Rechtsprechung).

Zu den mechanischen Versehen, die einem Schreib- oder Rechenfehler vergleichbar sind, können auch Fehler bei Eintragungen in Eingabewertbögen für die automatische Datenverarbeitung zählen, etwa bei einem unrichtigen Ausfüllen des Eingabebogens, 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 (vgl. insb. das BFH-Urteil vom 07.11.2013 – IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657, welches ebenfalls eine fehlerhafte Eintragung unter der Kennziffer 702 betraf). Auch bei fehlerhafter Umsetzung der Feststellungen einer Betriebsprüfung ist von einem mechanischen Versehen auszugehen, soweit ausgeschlossen werden kann, dass der Fehler auf rechtlichen Überlegungen beruht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24.01.2019 – V R 32/17, BFH/NV 2019, 673; BFH-Urteil vom 27.11.2003 – V R 52/02, BFH/NV 2004, 605; BFH-Urteil vom 28.10.1988 – III R 49/85, BFH/NV 1989, 341). 42

Für die Anwendung des § 129 AO ist es unerheblich, ob den handelnden Sachbearbeiter ein Verschulden trifft. Auch eine oberflächliche Behandlung des Falles hindert die Anwendung der Vorschrift nicht. Bleibt etwa ein Prüfhinweis unbeachtet, perpetuiert sich grundsätzlich lediglich der Eingabefehler des Sachbearbeiters (BFH-Urteil vom 10.03.2020 – IX R 29/18, BStBl. II 2020, 698 BFH-Urteil vom 14.01.2020 – VIII R 4/17, BStBl. II 2020, 433; BFH-Urteil vom 16.01.2018 – VI R 38/16, BFH/NV 2018, 513; BFH-Urteil vom 04.11.1992 – XI R 40/91, BFH/NV 1993, 509). 43

II. Unter Berücksichtigung der vorstehend dargestellten Rechtsgrundsätze – denen der Senat folgt – ist davon auszugehen, dass der fehlerhafte Gewinnfeststellungsbescheid vom 29.04.2019 eine sonstige offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO aufwies (nachfolgend Gliederungspunkt 1.). Die hiergegen von der Klägerin vorgetragene Einwendungen greifen nicht durch (nachfolgend Gliederungspunkt 2. und 3.). Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Anwendung des § 129 AO auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil der handelnde Sachbearbeiter die Prüfungshinweise, welche das von ihm verwendete Programm ausgegeben hat, nicht beachtet hat (nachfolgend Gliederungspunkt 4.). 44

1. Der Senat ist davon überzeugt, dass dem Sachbearbeiter, als er für alle Feststellungsbeteiligten jeweils unter der Kennziffer 702 den Wert „0“ eingetragen hat, ein bloßer mechanischer Eingabefehler unterlaufen ist, der in den Anwendungsbereich des § 129 AO fällt. Die Möglichkeit, dass der Sachbearbeiter die rechtlichen Voraussetzungen des § 15a EStG geprüft und aus diesem Grund einen von den Feststellungen der Betriebsprüfung abweichenden Gewinnfeststellungsbescheid erlassen hat, kann nicht ernsthaft in Betracht gezogen werden und ist allenfalls theoretischer Natur. 45

Gegen die Annahme, dass der handelnde Sachbearbeiter in eine rechtliche Prüfung der Voraussetzungen des § 15a EStG eingetreten ist, spricht bereits, dass der fehlerhafte Gewinnfeststellungsbescheid vom 29.04.2019 nach Durchführung der Betriebsprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Y. ergangen ist. Die Aufgabe des 46

handelnden Sachbearbeiters des Beklagten bestand nach der üblichen Handhabung der Finanzverwaltung mithin darin, die Feststellungen der Betriebsprüfung durch Erlass entsprechender Änderungsbescheide umzusetzen. Wenn ein Mitarbeiter der Veranlagungsstelle bei Auswertung eines Prüfungsberichts ausnahmsweise beabsichtigt, von den Feststellungen der Betriebsprüfung abzuweichen, ist er gem. § 12 Abs. 2 Satz 1 der Betriebsprüfungsordnung (BpO) verpflichtet, der Betriebsprüfungsstelle Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Der Umstand, dass dies im vorliegenden Fall unterlieben ist, ist – wie der Beklagte zu Recht ausführt – erhebliches Indiz dafür, dass der hier handelnde Mitarbeiter nicht aufgrund einer eigenen rechtlichen Prüfung von den Feststellungen der Betriebsprüfung abweichen wollte.

Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass der zuständige Sachbearbeiter der Veranlagungsstelle – unter Verletzung seiner Verpflichtung nach § 12 Abs. 2 Satz 1 BpO – aufgrund eigener rechtlicher Erwägungen von den Feststellungen der Betriebsprüfung abweichen wollte, liegen außerdem nicht vor. Weder der Feststellungsbescheid noch die Feststellungsakte geben Hinweise auf eine solche rechtliche Prüfung, zu der – wie unter den Beteiligten unstreitig ist – auch materiell-rechtlich mangels Feststellung verrechenbarer Verluste in den Vorjahren und mangels des Eintritts von Verlusten im Streitjahr 2013 keine Veranlassung bestand. Zwar enthält der Feststellungsbescheid vom 29.04.2022 einen (automatisiert erstellten) Verweis auf eine Anlage, welche die notwendigen Feststellungen nach § 15a EStG enthalten sollte. Eine solche Anlage war jedoch weder dem Bescheid beigefügt noch in der Feststellungsakte enthalten. 47

Schon nach Aktenlage kann mithin mit höchster Wahrscheinlichkeit von einem bloßen Eingabefehler des handelnden Sachbearbeiters ausgegangen werden. Diese Schlussfolgerung wird durch die Aussage des als Zeugen im Termin zur mündlichen Verhandlung vom 14.06.2022 vernommenen Sachbearbeiters bestätigt: 48

Der Zeuge hat erklärt, dass die Finanzverwaltung über zwei Programme verfüge, mit denen Gewinnfeststellungsbescheide erstellt werden können: zum einen das „FEIN-Programm 90“ für Gesellschaften ohne Haftungsbeschränkung, zum anderen das „FEIN-Programm 91“ für Gesellschaften mit Haftungsbeschränkung. Der erste Gewinnfeststellungsbescheid, der nach Eingang der Steuererklärungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen war, sei von der Vorgängerin des Zeugen mithilfe des „FEIN-Programms 91“ erstellt worden. Daher habe er, der Zeuge, ebenfalls versucht, den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 mithilfe des „FEIN-Programms 91“ zu erstellen. Nach Eingabe aller Kennziffern, die im BP-Bericht neun Seiten gefüllt hätten, habe er allerdings die Fehlermeldung „Ausschlussfall – Berechnung nicht möglich“ erhalten. Erst im Nachhinein habe er festgestellt, dass das „FEIN-Programm 91“ in Organschaftsfällen eine automatische Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nach § 15a EStG nicht erlaube. Seine Vorgängerin habe dieses Problem bei Erstellung des Erstbescheides deshalb nicht gehabt, weil das zugerechnete Organeinkommen im ursprünglichen Feststellungsbescheid unter einer falschen Kennziffer erfasst worden sei. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung habe er, der Zeuge, das Organeinkommen jedoch gesondert erfassen müssen. Die Gewinnfeststellungsbescheide für die Folgejahre habe er daher unter Verwendung des „FEIN-Programms 90“ erstellt. Um nicht sämtliche Kennziffern für das Veranlagungsjahr 2013 erneut eingeben zu müssen, habe er im Anschluss versucht, für dieses Jahr unter Verwendung des „FEIN-Programms 91“ einen Bescheid zu erstellen, und zu diesem Zweck verschiedenste Kennziffern ausprobiert. Nach mehreren Versuchen habe das „FEIN-Programm 91“ schließlich einen Bescheid erstellt. Die Bescheiderstellung durch das „FEIN-Programm 91“ habe er dadurch erwirkt, dass er unter der Kennziffer 702 den Wert „0“ eingegeben habe. Er sei davon ausgegangen, dass er durch 49

diese Eingabe die Feststellungen zu § 15a EStG ausschließen könne. Sodann habe er die erste Seite des Gewinnfeststellungsbescheides mit der im BP-Bericht enthaltenen Prüfberechnung verglichen. Da beide identisch gewesen seien, habe er den Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 freigegeben. Sein Fehler sei gewesen, dass er nicht auch die Einzelfeststellungen für die Feststellungsbeteiligten abgeglichen habe. Abschließend hat der Zeuge erklärt, dass er zu keinem Zeitpunkt von dem Vorliegen eines verrechenbaren Verlusts ausgegangen sei; dieser sei durch seine fehlerhafte Eingabe „gewissermaßen frei erfunden“ worden.

Diese Aussage des Zeugen bestätigt, dass ihm ein bloßer mechanischer Eingabefehler unterlaufen ist, der in den Anwendungsbereich des § 129 AO fällt, denn auch nach der Aussage des Zeugen erscheint es ausgeschlossen, dass dieser mit der Eingabe des Wertes „0“ in die Kennziffer 702 die Absicht verfolgt haben könnte, die für die Gesellschafter der Klägerin im BP-Bericht vom 30.11.2018 ausgewiesenen Gewinnanteile wegen Anwendung von § 15a EStG jeweils auf 0 € herabzusetzen. Die Aussage des Zeugen ist – ungeachtet seiner Nähe zum Beklagten – glaubhaft. Er hat die Probleme, die sich ihm bei Umsetzung der Feststellungen der Betriebsprüfung stellten, plausibel und lebensnah geschildert. Vor allem aber hat der Senat im Rahmen der Zeugenvernehmung den Eindruck gewonnen, dass es sich beim Zeugen – trotz der Nachlässigkeit, die er bei der unvollständigen Überprüfung des von ihm erstellten Feststellungsbescheides gezeigt hat – um einen grundsätzlich erfahrenen Sachbearbeiter handelt, der mit der Regelungstechnik des § 15a EStG vertraut ist und der die Fehlerhaftigkeit des Feststellungsbescheides vom 29.04.2019 bei vollständiger Durchsicht der Prüfberechnung sofort erkannt hätte. Auch aus diesem Grund kann nach Überzeugung des Senats ausgeschlossen werden, dass der Sachbearbeiter die Vorschrift des § 15a EStG rechtlich geprüft und die Verminderung der Gewinnanteile der Gesellschafter der Klägerin nach § 15a EStG aufgrund dieser rechtlichen Prüfung vorgenommen hat.

50

Diese Tatsachenwürdigung wird – entgegen der Auffassung der Klägerin – auch nicht dadurch infrage gestellt, dass auf dem Eingabewertbogen zum Feststellungsbescheid vom 29.04.2019 ungefähr auf Höhe der Kennziffer 702 ein Klebezettel mit einem Ausrufungszeichen angebracht ist. Der Senat hat nach den Gesamtumständen keinen Zweifel daran, dass dieser Klebezettel nicht durch den handelnden Sachbearbeiter, sondern vielmehr erst im Nachhinein durch einen Mitarbeiter der Rechtsbehelfsstelle des Beklagten angebracht worden ist. Nach der Erfahrung des Senats kommt es regelmäßig vor, dass Mitarbeiter der Rechtsbehelfsstelle die von ihnen als wesentlich angesehenen Aktenbestandteile mit Klebezetteln bzw. Post-Its markieren und dass die mit diesen Klebezetteln versehenen Verwaltungsakten beim Finanzgericht eingereicht werden. Demgegenüber bestand für den Sachbearbeiter im Zeitpunkt der Dateneingabe kein erkennbarer Anlass den Eingabewertbogen mit einem solchen Klebezettel zu versehen, da er zum damaligen Zeitpunkt von der Richtigkeit seiner Eingabe ausgegangen ist. Falls dem Sachbearbeiter bei der Dateneingabe und der unmittelbar nachfolgenden Durchsicht der Prüfberechnung bewusst gewesen wäre, dass seine Eingaben zu fehlerhaften Feststellungen bezüglich § 15a EStG geführt haben, hätte er sich nicht auf die Anbringung eines Klebezettels beschränkt, sondern die fehlerhaften Eingaben korrigiert.

51

2. Die Klägerin vertritt demgegenüber in ihrer Klagebegründung die Auffassung, dass der dem Sachbearbeiter unterlaufene Eingabefehler nicht mit einem bloßen Rechen- oder Schreibfehler vergleichbar sei. Der Sachbearbeiter habe den Erläuterungstext zur Kennziffer 702 falsch interpretiert, so dass ihm insoweit ein Denkfehler unterlaufen sei. Fehler, die das „Denken, Subsumieren und Schlussfolgern“ betreffen, könnten jedoch nicht als bloß mechanischer Fehler angesehen werden.

52

Dieser Argumentation der Klägerin kann nicht gefolgt werden. Zu den mechanischen Versehen, die einem Schreib- oder Rechenfehler vergleichbar sind, können nach ständiger BFH-Rechtsprechung auch Fehler bei Eintragungen in Eingabewertbögen für die automatische Datenverarbeitung zählen, insbesondere Irrtümer über den tatsächlichen Ablauf des maschinellen Verfahrens oder die Verwendung falscher Schlüsselzahlen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 07.11.2013 – IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657; BFH-Urteil vom 01.07.2010 – IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004). Eingabefehler sind demnach weder stets als Rechtsanwendungsfehler noch stets als mechanisches Versehen zu qualifizieren. Vielmehr ist danach zu differenzieren, ob der Eingabefehler auf einer fehlerhaften rechtlichen Willensbildung oder auf einem Irrtum über den Programmablauf beruht. Im ersten Fall ist der Anwendungsbereich des § 129 AO nicht eröffnet, im zweiten Fall hingegen schon. Da im vorliegenden Fall der zuständige Sachbearbeiter – wie vorstehend ausgeführt – über die Bedeutung des Eingabefeldes Kennziffer 702 für den Programmablauf irrte, betraf dieser Irrtum nicht die rechtliche Willensbildung zur Frage der Anwendung oder Nichtanwendung von § 15a EStG, sondern vielmehr die Umsetzung des zuvor gebildeten rechtlichen Willens (keine Anwendung von § 15a EStG auf die Gewinnanteile der Gesellschafter der Klägerin) in einen konkreten Bescheid.

53

3. Auch die weiteren von der Klägerin vorgetragene Argumente greifen nicht durch:

54

a. Die Behauptung der Klägerin, dass der Sachbearbeiter die programmmäßige Sachverhaltserfassung „*bewusst ausgeschaltet*“ habe, ist unzutreffend. Der handelnde Sachbearbeiter stand nach seiner glaubhaften Zeugenaussage vor dem Problem, dass das von ihm verwendete „FEIN-Programm 91“ in Organschaftsfällen eine automatisierte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nach § 15a EStG nicht unterstützt. Eine Form der Bescheiderstellung, die aufgrund programmtechnischer Vorgaben ohnehin nicht möglich ist, kann vom Verwender des Programms indes nicht mehr „*ausgeschaltet*“ werden. Es ist auch nicht ersichtlich, dass der Sachbearbeiter durch die Eingabe unter Kennziffer 702 programmtechnische Sicherheitsvorkehrungen außer Kraft gesetzt hat, vielmehr hat er lediglich die im „FEIN-Programm 91“ offenbar vorgesehene Möglichkeit einer manuellen Eingabe der Kennziffern zu § 15a EStG genutzt, um überhaupt die Erstellung eines Bescheides zu ermöglichen. Der Umstand, dass der Sachbearbeiter sich für eine manuelle Dateneingabe unter Kennziffer 702 entschieden hat, ist grundsätzlich unbedenklich und schließt die Anwendung des § 129 AO nicht aus (in diesem Sinne auch: BFH-Urteil vom 07.11.2013 – IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657).

55

Soweit die Klägerin ausführt, dass die Ausschaltung der programmmäßigen Sachverhaltserfassung zu dem fehlerhaften Bescheid geführt habe, stellt sie außerdem den Geschehensablauf unzutreffend verkürzt dar. Die Verwendung des „FEIN-Programms 91“ war lediglich mittelbare Ursache für den Erlass des fehlerhaften Gewinnfeststellungsbescheides vom 29.04.2019. Die unmittelbare Ursache lag in der fehlerhaften Eingabe unter der Kennziffer 702, die – wie vorstehend ausgeführt – durch den Irrtum des Sachbearbeiters über die Bedeutung dieser Kennziffer verursacht war.

56

b. Zwar hat der hier handelnde Sachbearbeiter nach Auffassung des Senates nicht mit der notwendigen Sorgfalt gehandelt, als er lediglich die erste Seite des von ihm erstellten Gewinnfeststellungsbescheides durchgesehen hat. Insbesondere weil er Eintragungen unter der Kennziffer 702 vorgenommen hatte, die sich ihrer Art nach nur in den Feststellungen für die Feststellungsbeteiligten auswirken konnten, hätte vielmehr eine Durchsicht des gesamten Bescheides nahegelegen. Auch eine derart oberflächliche Bearbeitungsweise hindert jedoch nicht die Anwendung des § 129 AO, da es nach den tatbestandlichen Voraussetzungen

57

dieser Norm nicht auf ein Verschulden ankommt (allgemeine Auffassung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.01.2020 – VIII R 4/17, BStBl. II 2020, 433, mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung; vgl. auch Tipke/Kruse-Seer, AO/FGO, § 129 AO Rn. 1; Gosch-von Wedelstädt, AO/FGO, § 129 AO Rn. 10; Hübschmann/Hepp/Spitaler-Wernsmann, AO/FGO, § 129 AO Rn. 45). Auf das Vorliegen einer Sorgfaltspflichtverletzung kann es schon deshalb nicht ankommen, weil die von § 129 AO erfassten Schreibfehler, Rechenfehler und sonstigen offenbaren Unrichtigkeiten ihrer Art nach immer vermeidbar sind und auf einer fehlenden Sorgfalt beruhen. Wenn – wie die Klägerin offenbar meint – das Vorliegen einer Sorgfaltspflichtverletzung die Anwendung des § 129 AO ausschließen würde, verbliebe für diese Norm letztlich kein Anwendungsbereich.

Entgegen der Auffassung der Klägerin kann auch dem BFH-Urteil vom 10.03.2020 (IX R 29/18, BStBl. II 2020, 698) nicht die allgemeine Aussage entnommen werden, dass bei einem groben Maß an Unachtsamkeit – also bei einem schuldhaften Verhalten des Sachbearbeiters – die Anwendung des § 129 AO ausgeschlossen sei. Der BFH hat in diesem Fall die Anwendung des § 129 AO vielmehr deshalb abgelehnt, weil die dort zuständige Sachbearbeiterin rechtsirrtümlich davon ausgegangen war, dass ein bestimmter Sachverhalt Gegenstand einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung sei, und weil sie aus diesem Grund den diesbezüglichen Akteninhalt (bewusst!) nicht zur Kenntnis genommen hat (BFH-Urteil vom 10.03.2020, a.a.O., Juris Rn. 30). Das BFH-Urteil vom 10.03.2020 entspricht daher der ständigen BFH-Rechtsprechung, nach der die Anwendung des § 129 AO allein im Falle einer bewussten Willensbildung durch den Sachbearbeiter ausgeschlossen ist. Im vorliegenden Fall fehlt es im Hinblick auf die Eingaben unter der Kennziffer 702 indes an einer solchen bewussten rechtlichen Willensbildung des Sachbearbeiters. 58

c. Die Anwendung des § 129 AO ist auch nicht wegen Verstoßes gegen verwaltungsinterne Zeichnungsregelungen bei Erstellung des fehlerhaften Bescheides vom 29.04.2022 ausgeschlossen, denn nach den Angaben des Zeugen – die durch den Beklagtenvertreter in der mündlichen Verhandlung bestätigt worden sind – besteht bei Steuerbescheiden, die nach Durchführung einer Betriebsprüfung ergehen, ein Zeichnungsvorbehalt des Sachgebietsleiters nur dann, wenn die steuerlichen Auswirkungen der Betriebsprüfung mehr als 100.000,00 € betragen. Dies war vorliegend nicht der Fall. 59

Zwar führte die fehlerhafte Eingabe durch den Sachbearbeiter zu einer Verminderung der für die Gesellschafter der Klägerin festgestellten Gewinnanteile von deutlich mehr als 100.000,00 €. Dies führte – im Gegensatz zur Abweichung zwischen dem nach der Betriebsprüfung ergangenen Feststellungsbescheid vom 29.04.2019 und dem gem. § 129 AO geänderten Feststellungsbescheid vom 23.07.2019 – jedoch zum einen nach der für den Senat nachvollziehbaren Aussage des Zeugen nicht zu einem Zeichnungsvorbehalt des Sachgebietsleiters. Zum anderen hätte auch kein bewusster Verstoß gegen die Zeichnungsregelungen der Finanzverwaltung vorgelegen, da diese Abweichung – wie vorstehend ausgeführt – auf einen bloßen mechanischen Eingabefehler zurückzuführen ist. Ein unbewusster, nur fahrlässiger Verstoß gegen die Zeichnungsregelungen schließt die Anwendung des § 129 AO nicht aus (zur Verschuldensunabhängigkeit der Anwendung des § 129 AO siehe die vorstehenden Ausführungen). 60

4. Schließlich steht der Anwendung des § 129 AO nicht entgegen, dass der Sachbearbeiter des Beklagten die ihm bei Erstellung des Feststellungsbescheides ausgegebenen Bearbeitungs-Hinweise nicht beachtet hat. 61

a. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH schließen das Übersehen eines Prüfhinweises oder eine besonders oberflächliche Behandlung des Steuerfalls durch die Behörde 62

unabhängig von Verschuldenserwägungen eine Berichtigung des Steuerbescheids nicht aus, solange die diesbezügliche Überprüfung nicht zu einer neuen Willensbildung des zuständigen Veranlagungsbeamten im Tatsachen- oder Rechtsbereich geführt hat. Bleibt etwa ein Prüfhinweis unbeachtet, perpetuiert sich lediglich der Eingabefehler des Sachbearbeiters. Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn der Sachbearbeiter den Prüfhinweis zur Kenntnis genommen hat und er den erkannten potentiellen Fehler infolge einer erneuten Willensbildung bewusst beibehält (so z.B. BFH-Urteil vom 26.05.2020 – IX R 30/19, BFH/NV 2020, 1233; BFH-Urteil vom 14.01.2020 – VIII R 4/17, BStBl. II 2020; BFH-Beschluss vom 28.05.2015 – VI R 63/13, BFH/NV 2015, 1078; BFH-Urteil vom 04.11.1992 – XI R 40/91, BFH/NV 1993, 509).

Auch unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze verbleibt es im vorliegenden Fall bei der Anwendung des § 129 AO. Denn es ist nicht ersichtlich, dass es infolge der automatisiert erstellten Bearbeitungs-Hinweise 3145 und 5040 zu einer erneuten Willensbildung des Sachbearbeiters gekommen ist, welche den ursprünglichen Eingabefehler überlagert. Das in der Akte enthaltene Blatt mit den Bearbeitungs-Hinweisen ist – abgesehen vom Versendungsvermerk – mit keinen weiteren handschriftlichen Vermerken versehen, die auf eine Kenntnisnahme und erneute bewusste Willensbildung durch den Sachbearbeiter hindeuten. Auch ansonsten bestehen keine objektiven Anhaltspunkte dafür, dass der Sachbearbeiter aufgrund der Bearbeitungs-Hinweise eine bewusste Entscheidung über die Anwendung des § 15a EStG bzw. über eine weitere diesbezügliche Sachverhaltsermittlung getroffen hat. 63

Zudem erscheint auch nach der Art des hier zu beurteilenden Fehlers eine bewusste Entscheidung des Sachbearbeiters gegen eine weitere Sachverhaltsermittlung ausgeschlossen. Der hier gegebene Fehler war in besonderem Maße offensichtlich, da die fehlerhaften Feststellungen in Widerspruch zu den Feststellungen der Betriebsprüfung standen und da der handelnde Sachbearbeiter im Vorfeld der Dateneingabe zu keinem Zeitpunkt die rechtlichen Voraussetzungen des § 15a EStG selbständig geprüft hatte. Da der Sachbearbeiter – wie seine Zeugenvernehmung gezeigt hat – mit der Regelungstechnik des § 15a EStG vertraut war, hat der Senat keinen Zweifel daran, dass er, falls er die Bearbeitungs-Hinweise tatsächlich zur Kenntnis genommen hätte, den offenkundigen Fehler umgehend berichtigt hätte. 64

b. Die Klägerin kann sich in diesem Zusammenhang auch nicht mit Erfolg auf das BFH-Urteil vom 14.01.2020 (VIII R 4/17, BStBl. II 2020, 433) berufen, in dem der VIII. Senat des BFH ausgeführt hat, dass § 129 AO unanwendbar sei, wenn sich die Unachtsamkeit bei der Bearbeitung des Falles häuft und sich dem Sachbearbeiter aufgrund ergangener Prüfhinweise Zweifel an der Richtigkeit seiner Eingabe aufdrängen müssten, und er trotz dieser Zweifel eine weitere Sachverhaltsaufklärung unterlässt. Ungeachtet des Einsatzes eines Risikomanagementsystems bleibe die Finanzbehörde gemäß § 88 Abs. 1 AO zur Ermittlung des Sachverhalts sowie aller für den Einzelfall bedeutsamen Umstände verpflichtet. Daher sei jedenfalls dann kein einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliches mechanisches Versehen mehr gegeben, sondern es liege ein Fehler im Bereich der Sachverhaltsermittlung nach § 88 AO vor, wenn eine weitere Sachverhaltsermittlung unterbleibe, obwohl aufgrund der im Rahmen des Risikomanagementsystems ergangenen Prüf- und Risikohinweise sich eine weitere Prüfung des Falles hätte aufdrängen müssen (BFH-Urteil vom 14.01.2020, a.a.O. Juris Rn. 25). 65

Die Klägerin leitet aus den vorstehend dargestellten Rechtsausführungen ab, dass der VIII. Senat des BFH die Anwendung des § 129 FGO stets als ausgeschlossen ansieht, wenn der 66

handelnde Sachbearbeiter Prüfhinweise übersieht bzw. unbeachtet lässt. Wenn man indes nicht nur isoliert die vorstehenden Rechtsausführungen, sondern vielmehr die vollständige Begründung des Urteils vom 14.01.2020 betrachtet, erweist sich dieses Verständnis allerdings als unzutreffend. Denn der VIII. Senat des BFH hält in dem Urteil vom 14.01.2020 ausdrücklich an der bisherigen BFH-Rechtsprechung fest, dass das bloße Übersehen eines Prüfhinweises oder die oberflächliche Behandlung eines Steuerfalls durch das Finanzamt die Anwendung des § 129 AO grundsätzlich nicht ausschließen (vgl. BFH-Urteil vom 14.01.2020, a.a.O., Juris Rn. 24). In dem vom VIII. Senat des BFH entschiedenen Fall bestand die Besonderheit, dass handschriftliche Bearbeitungsvermerke neben den Prüfhinweisen angebracht waren (vgl. BFH-Urteil vom 14.01.2020, a.a.O., Juris Rn. 6); es erschien daher naheliegend, dass der dort handelnde Veranlagungsbeamte die Prüfhinweise tatsächlich zur Kenntnis genommen und sich auf dieser Basis bewusst gegen eine weitere Sachverhaltsermittlung entschieden hat. Der dem BFH-Urteil vom 14.01.2020 zugrunde liegende Sachverhalt unterscheidet sich demnach in entscheidungserheblicher Weise von dem vorliegenden Fall, in dem Anhaltspunkte für eine bewusste Entscheidung des Sachbearbeiters gegen eine weitere Sachverhaltsermittlung nicht bestehen. Schließlich ist auch der weiteren Begründung des BFH-Urteils vom 14.01.2020 zu entnehmen, dass § 129 AO nach Auffassung des VIII. Senats des BFH nur dann unanwendbar ist, wenn es infolge des Prüfhinweises zu einer bewussten Willensbildung des Sachbearbeiters gekommen ist (vgl. BFH-Urteil vom 14.01.2020, a.a.O., Juris Rn. 26: „*Unterlässt der Sachbearbeiter bewusst einen Abgleich zwischen den erklärten und den eingescannten Einkünften...*“).

Angemerkt sei zudem, dass es im vorliegenden Fall entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht zu einer „Fehlerhäufung“ im Sinne des BFH-Urteils vom 14.01.2020 gekommen sein dürfte. Der Gewinnfeststellungsbescheid vom 29.04.2019 weist zwar mehrere fehlerhafte Feststellungen auf, die jedoch sämtlich auf dieselbe Ursache zurückzuführen sind, nämlich auf die jeweils fehlerhafte Eintragung für alle Feststellungsbeteiligten unter der Kennziffer 702. Zwar handelt es sich hierbei um einen Fehler mit sehr erheblichen steuerlichen Auswirkungen, da er zu einer Minderung des für die Feststellungsbeteiligten festgestellten Gewinns von insgesamt ca. x,x Mio. € auf 0,00 € geführt hat. Dies ändert jedoch nichts daran, dass es sich um einen singulären Fehler handelt. Auch gemessen an der bloßen Zahl der Fehler kann mithin nicht davon ausgegangen werden, dass der befasste Sachbearbeiter des Beklagten generell nachlässig gehandelt und er dabei Fehler, wie sie hier aufgetreten sind, bewusst in Kauf genommen hat.

67

Eine „Fehlerhäufung“ kann entgegen der Auffassung der Klägerin ferner nicht deshalb angenommen werden, weil der hier handelnde Sachbearbeiter zuvor erfolglos verschiedene andere Eingabewege ausprobiert hat, um einen Gewinnfeststellungsbescheid mit dem „FEIN-Programm 91“ zu erstellen. Da diese Versuche der Bescheiderstellung erfolglos geblieben sind und jeweils in einer Fehlermeldung resultierten, sind die entsprechenden Dateneingaben nicht in den letztendlich erstellten Bescheid eingeflossen.

68

III. Das vorliegende Klageverfahren war nicht nach § 74 FGO im Hinblick auf den Einspruch gegen den Bescheid für 2012 über die Feststellung des verrechenbaren Verlusts auszusetzen.

69

Nach § 74 FGO kann das Gericht, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen Rechtsstreits bildet, die Verhandlung bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits aussetzen. Die Entscheidung über die Aussetzung steht im Ermessen des Gerichts. Der Streit um die Rechtmäßigkeit eines Folgebescheides ist grundsätzlich

70

auszusetzen, solange noch unklar ist, ob und wie der angefochtene Grundlagenbescheid geändert wird; nur in Ausnahmefällen kann die Fortführung des Verfahrens ermessengerecht sein (BFH-Urteil vom 14.05.2014 – X R 7/12, BStBl. II 2015, 12; BFH-Beschluss vom 03.08.2000 – III B 179/96, BStBl. II 2001, 33).

Vorliegend hat die Klägerin Einspruch gegen den Bescheid für 2012 über die Feststellung des verrechenbaren Verlusts vom 05.08.2020 eingelegt. Bei diesem Bescheid handelt es sich um einen Grundlagenbescheid für den Bescheid für 2013 über die Feststellung des verrechenbaren Verlusts, der seinerseits Grundlagenbescheid für den hier streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 ist (zur jeweiligen Funktion als Grundlagen- und Folgebescheid vgl. z.B. Kirchhof/Söhn/Mellinghoff-von Beckerath, EStG, § 15a Rn. G 26f.). Ungeachtet dieser mittelbaren Grundlagenwirkung des Bescheides für 2012 über die Feststellung des verrechenbaren Verlusts für den hier angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid 2013 ist eine Aussetzung des vorliegenden Klageverfahrens im Hinblick auf das anhängige Einspruchsverfahren ausnahmsweise nicht geboten. Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist zu Recht unstrittig, dass der verrechenbare Verlust gem. § 15a Abs. 4 EStG zum 31.12.2012 für alle Feststellungsbeteiligten 0,00 € beträgt. Es ist daher ausgeschlossen, dass das Einspruchsverfahren, welches die Feststellung des verrechenbaren Verlusts für 2012 betrifft, für die Beurteilung der materiellen Rechtmäßigkeit des hier streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheides von Bedeutung sein könnte. Zwar könnte der Ausgang des Einspruchsverfahren unter Umständen für die Beurteilung der formellen Rechtmäßigkeit des hier streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheides von Bedeutung sein, da der Beklagte die Auffassung vertritt, dass vorliegend – neben § 129 AO – auch die Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO anwendbar sei. Da der Senat jedoch schon die Voraussetzungen der Änderungsvorschrift des § 129 AO als erfüllt ansieht, hat der Ausgang des Einspruchsverfahrens auch insoweit keinen Einfluss auf die Entscheidung im vorliegenden Klageverfahren.

71

IV. Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Den Beigeladenen waren keine Kosten aufzuerlegen, da sie keine Anträge gestellt haben. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht zu erstatten, da sie weder durch das Stellen von Sachanträgen einem Prozessrisiko ausgesetzt noch das Verfahren anderweitig wesentlich gefördert haben (§ 139 Abs. 4 FGO).

72

V. Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO nicht erfüllt sind. Die Rechtssache hat weder grundsätzliche Bedeutung noch ist die Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung notwendig. Es handelt sich vorliegend um eine Einzelfallentscheidung unter Berücksichtigung der gefestigten BFH-Rechtsprechung.

73

... ..

74