

---

**Datum:** 10.05.2023  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 327/20 G,F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2023:0510.13K327.20G.F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Gewerbesteuermessbescheid für 2013 vom 3.10.2018 und der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 vom 24.9.2018, beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.1.2020, werden in der Weise geändert, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb um 1.446,60 € vermindert wird. Der Beklagte hat die festzusetzenden und festzustellenden Beträge zu errechnen und mitzuteilen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

**Tatbestand**

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte nach einer Außenprüfung ergangene Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr 2013 und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 gem. § 129 Satz 1 der Abgabenordnung – AO – berichtigen konnte.

Die Klägerin ist eine im Handelsregister des Amtsgerichts ... unter HRB ... eingetragene GmbH [...].

Die Klägerin war als Muttergesellschaft an mehreren Kommanditgesellschaften beteiligt, und zwar u.a. an der X1. GmbH & Co. KG (im Folgenden: „X1.“), der X2. GmbH & Co. KG (im Folgenden: „X2.“), der X3. GmbH & Co. KG (im Folgenden: „X3.“), der X4. GmbH & Co. KG

1

2

3

4

(im Folgenden: „X4.“) und der X5. GmbH & Co. KG, (im Folgenden: „X5.“).

Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –. In ihrer für das Streitjahr abgegebenen Körperschaftsteuererklärung erklärte sie einen Steuerbilanzgewinn von 3.077.231 €. In Zeile 25 unter der Kennziffer 138 des Mantelbogens der Körperschaftsteuererklärung (Sachbereich 13) trug sie 472.879 € ein. Dieser Betrag betraf im Wesentlichen die nicht abziehbaren Aufwendungen, insbesondere die Gewerbesteuer, der Tochter-Kommanditgesellschaften. Das Formular sah für die Kennziffer 138 allerdings die folgende Beschreibung vor:

„Dazu / Davon ab: Erhöhung um nicht ausgleichsfähige Verluste i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 4 KStG 2006, des § 2b EStG 2002 i.V. mit § 52 Abs. 4 EStG, des § 15 Abs. 4 EStG bzw. des § 15a Abs. 1 und Abs. 1a EStG, des § 15b Abs. 1 Satz 1 EStG, des § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, des § 2 Abs. 4 UmwStG und des § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG, sowie die Hinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG [...]“

In der Anlage A zur Körperschaftsteuererklärung, welche die nicht abziehbaren Aufwendungen betraf, erklärte die Klägerin einen Gesamtbetrag von ./ 90.826 €. Dieser setzte sich im Wesentlichen aus Körperschaftsteuer in Höhe von ./ 73.764 €, Gewerbesteuer in Höhe von ./ 20.494 € und Spenden i.H.v. 3.721 € zusammen. Es handelte sich um Aufwendungen, die die Klägerin selbst getragen hatte. Den Gesamtbetrag laut Anlage A, der im Sachbereich 14 erfasst war, übertrug die Klägerin in Zeile 29 des Mantelbogens der Körperschaftsteuererklärung.

Für das Vorjahr 2012 war die Klägerin hinsichtlich der Eintragungen in den Zeilen 25 und 29 des Mantelbogens der Körperschaftsteuererklärung und in deren Anlage A in derselben Weise verfahren wie für das Streitjahr. Demgegenüber hatte sie in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2011 in Zeile 25 des Mantelbogens unter der Kennziffer 138 keine Eintragung vorgenommen, sondern die fraglichen Beträge vollständig in Zeile 29 des Mantelbogens erfasst. Dabei handelte es sich um den aus der Anlage A übertragenen Gesamtbetrag, der im Sachbereich 14 erfasst war. Zwischen den Beteiligten besteht Einigkeit, dass die Vorgehensweise für das Jahr 2011 – anders als für das Jahr 2012 und für das Streitjahr – sachlich richtig war, da es sich bei den genannten Beträgen des Jahres 2011 um nicht abziehbare Aufwendungen handelte. Eine Differenzierung zwischen eigenen nicht abziehbaren Aufwendungen der Klägerin und denjenigen der Tochter-Kommanditgesellschaften war nicht vorzunehmen.

Für das Streitjahr gab die Klägerin zudem eine Gewerbesteuererklärung ab, in der sie einen Gewerbeertrag von 3.455.602 € erklärte. Um zu diesem Betrag zu gelangen, behandelte die Klägerin die in Zeile 25 des Mantelbogens der Körperschaftsteuererklärung unter der Kennziffer 138 eingetragenen „nicht ausgleichsfähigen Verluste“ i.H.v. 472.879 € im Ergebnis wie nicht abziehbare Aufwendungen, die den Gewerbeertrag erhöhten. Bei den Kürzungen gab sie einen Betrag von 3.264.403 € für Anteile am Gewinn von Personengesellschaften an. Wegen der Einzelheiten wird auf die Steuererklärungen der Klägerin verwiesen.

Der Beklagte veranlagte die Klägerin für 2013 zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer und setzte diese auf ... € fest. Den Gewerbesteuermessbetrag setzte er auf ... € fest unter erklärungsgemäßer Berücksichtigung eines Gewerbeertrags von 3.455.602 €. Zudem erließ er einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 und stellte fest, dass eine gesonderte Feststellung nicht durchzuführen sei, weil ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nicht bestehe. Die

Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO.

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... führte bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 durch. In ihrem Prüfungsbericht vom 7.1.2015 führten die Prüfer, die Zeugen A. und B., unter Tz. 2.4 aus, die steuerlichen Hinzurechnungen aufgrund der Beteiligungen an Personengesellschaften seien zu erhöhen. Es handle sich dabei „um die nicht abziehbaren Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 5 EStG, Gewerbesteuern, Ergebnisse aus Ergänzungsbilanzen, nicht abziehbare Beträge gemäß § 15 a EStG, Umwandlungsergebnisse usw.“ Für die Jahre 2011 bis 2013 führten die Prüfer weiter wörtlich aus:

**„2011** 12

Die hinzuzurechnenden Beträge wurden bisher unter Kz. 14.31 Anlage A zur KSt-Erklärung eingetragen. 13

EUR 14

Eintragung unter Kz 14.31 447.053,60 (jedoch fehlerhaft 52.892 €, 15

dazu Hinweis auf Tz. 2.1) 16

1) Erhöhung lt. Bp (lt. Anlage 1) 43.602,40 (ohne fiktive GA lt. Anlage 17

Ansatz lt. Bp 490.656,00 18

**2012 und 2013** 19

Die hinzuzurechnenden Beträge wurden in beiden Jahren bisher unter Kz. 13.138 erfasst. 20

2012 2013 21

EUR EUR 22

Eintragung bisher unter Kz 13.138 523.881,60 472.879,20 23

Erhöhung lt. Bp (lt. Anlage 1) 8.794,40 13.128,80 24

Ansatz lt. Bp 532.676,00 486.008,00“ 25

Unter Tz. 2.5, der mit „Gewerbesteuer“ überschrieben war, führten die Prüfer unter Hinweis auf „Anlage 1“ aus, bei der Gewerbesteuer sei eine Kürzung für Gewinnanteile an Personengesellschaften vorzunehmen. Die Summe der Gewinnanteile laut Betriebsprüfung betrage 3.324.451,60 € für 2013. 26

Als Anlage 1 zum Prüfungsbericht war ein Abkürzungsverzeichnis beigefügt. Die Anlage 2, die mit „Beteiligungserträge Personengesellschaften, Änderungen lt. Bp“ überschrieben war, enthielt eine Zusammenstellung der anteiligen Bilanzgewinne der Tochter-Kommanditgesellschaften für das Jahr 2013 sowie der Hinzurechnungsbeträge. Die anteiligen Bilanzgewinne der Tochter-Kommanditgesellschaften summierten sich lt. Betriebsprüfung auf 2.838.443,58 €. Nach Addition der Hinzurechnungen in Höhe von insgesamt 486.008,18 € ergaben sich Gewinnanteile der Tochter-Kommanditgesellschaften 27

von 3.324.451,75 €. Die Hinzurechnungen setzen sich wie folgt zusammen:

		vor BP	lt. BP
X1.	Gewerbesteuer	283.522,34	293.171,54
	Nichtabz. BA	2.137,20	4.099,20
	Aufzinsung KSt	-1.327,19	-1.327,19
	Fiktive GA	-51.474,75	-51.474,75
X2.	Gewerbesteuer	188.362,96	190.101,76
	Nichtabz. BA	2,73	2,73
X3.	Gewerbesteuer	41.676,25	41.676,25
	Nichtabz. BA	-6.001,19	-6.001,19
X4.	Gewerbesteuer	13.502,00	13.280,80
	Nichtabz. BA	1.032,40	1.032,40
X5.	§ 15a EStG	1.446,60	1.446,60
		472.879,37	486.008,18

28

Die Anlagen 6 und 7 zum Prüfungsbericht enthielten Proberechnungen für die Steuerfestsetzung. Anlage 6/3 betraf die Berechnung der Körperschaftsteuer für 2013. Hiernach betrug das zu versteuernde Einkommen 3.515.650 €. Dieser Betrag setzte sich wie folgt zusammen:

29

Steuerbilanzgewinn	3.111.475,20
Hinzurechnungen	486.008,00
nicht abziehbare Aufwendungen	-78.152,00
abziehbare Zuwendungen	-3.691,20
zu versteuerndes Einkommen	3.515.650,00

30

In der Anlage 7/3 war die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags für 2013 enthalten. Hiernach war der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € festzusetzen. Dabei ging die Berechnung von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 3.029.642 € aus. Dieser

31

Betrag entsprach rechnerisch – was in der Anlage allerdings nicht ausgewiesen war – dem zu versteuernden Einkommen abzüglich der Hinzurechnungen von 486.008 €. Unter Berücksichtigung einer gewerbsteuerlichen Kürzung für Anteile am Gewinn von Personengesellschaften in Höhe von ./ 3.324.451,60 € betrug der Gewerbeertrag ./ 294.809,60 €. Wegen der Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht verwiesen.

Der Beklagte schloss sich der Auffassung der Prüfer an und erließ Änderungsbescheide. 32  
Diese wurden bearbeitet durch den Zeugen C., der ausweislich eines Eingabewertbogens die Veränderungsdaten zur Gewerbsteuer 2013 entsprechend den Vorgaben der Betriebsprüfung am 19.5.2015 erfasste. Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 29.5.2015 setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer 2013 auf ... € fest. Den Gewerbsteuermessbetrag für 2013 setzte er mit Bescheid vom 24.6.2015 auf 0 € fest. Mit Bescheid vom 10.6.2015 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 stellte er den Gewerbeverlust auf 830.668,40 € fest. Die Besteuerungsgrundlagen berücksichtigte er in derselben Weise, wie sie in den Anlagen 6/3 und 7/3 des Prüfungsberichts ausgewiesen waren. Beim Gewerbeverlust war zudem ein auf den 31.12.2012 festgestellter Gewerbeverlust i.H.v. 535.858,80 € einzubeziehen. Die Bescheide ergingen auf der Grundlage des § 164 Abs. 2 AO. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

Mit E-Mail vom 3.9.2018 teilte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... dem 33  
Beklagten mit, dass der Hinzurechnungsbetrag i.H.v. 486.008 € nicht in die Berechnung des Gewerbsteuermessbetrags der Klägerin für 2013 eingeflossen sei. Dies sei jedoch sachlich unzutreffend, da es sich tatsächlich nicht um nicht ausgleichsfähige Verluste, sondern um nicht abziehbare Betriebsausgaben – insbesondere Gewerbesteuer der Tochter-Kommanditgesellschaften – gehandelt habe. Hätte es sich um nicht ausgleichsfähige Verluste gehandelt (z.B. Beträge nach § 15 Abs. 4 oder § 15a EStG), die unter der Kz. 13.138 zu erfassen gewesen wären, so wären diese Beträge bei der Gewerbsteuer richtigerweise nicht hinzuzurechnen gewesen. Hingegen würden nicht abziehbare Betriebsausgaben den Gewerbeertrag erhöhen. Bei der ursprünglichen Veranlagung der Klägerin nach Einreichung der Steuererklärungen sei dies – trotz Verwendung der falschen Kennziffer 138 in der Steuererklärung – technisch in der Weise umgesetzt worden, dass die Veranlagungsstelle einen sog. „Übernahme-Ausschluss“ unter der Kz. 30.054 verfügt und den hinzuzurechnenden Betrag manuell eingegeben habe. Bei der Betriebsprüfung sei hingegen übersehen worden, dass der „Übernahme-Ausschluss“ in Kz. 30.054 durch das von der Betriebsprüfung verwendete EDV-Programm „BpA-€“ nicht durchgeführt werde. Dadurch sei der hinzuzurechnende Betrag in der Betriebsprüfung nicht erfasst worden. Bei diesem Irrtum handele es sich um eine offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 AO, sodass die Bescheide berichtigt werden könnten. Ein Rechtsfehler sei ausgeschlossen. Wegen der Einzelheiten wird auf die E-Mail vom 3.9.2018 verwiesen.

Der Beklagte erließ am 3.10.2018 einen nach § 129 AO geänderten 34  
Gewerbsteuermessbescheid für 2013 und am 24.9.2018 einen nach § 129 AO geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013. Dabei berücksichtigte er bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Klägerin nun den Hinzurechnungsbetrag i.H.v. 486.008 €. Den Gewerbsteuermessbetrag setzte er auf 0 € fest und legte dabei einen Gewerbeertrag – nach Verrechnung mit einem bestehenden Verlustvortrag i.H.v. 191.198,40 € – von 0 € zugrunde. Den auf den 31.12.2013 bestehenden vortragsfähigen Gewerbeverlust stellte er mit 344.660,40 € fest.

Die Klägerin legte gegen die beiden Änderungsbescheide Einsprüche ein. Diese wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 6.1.2020 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er u.a. aus, das Finanzgerichts – FG – Köln habe mit Urteil vom 14.6.2018 15 K 271/16 erklärt, auch bei Intensiv-Prüffällen sei eine Anwendung des § 129 AO nicht grundsätzlich ausgeschlossen, wenn einem Sachbearbeiter bei der Dateneingabe ein mechanisches Versehen unterlaufe und dieses Versehen von einem weiteren Bearbeiter ungeprüft übernommen werde. Dies sei im Streitfall anzunehmen. Die fehlende Berücksichtigung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben i.H.v. 486.008 € sei nicht gewollt gewesen, sondern lediglich auf einen Irrtum über den Aufbau des EDV-Systems zurückzuführen. Eine unvollständige Sachverhaltsaufklärung oder ein Rechtsirrtum sei ausgeschlossen.

Die Klägerin hat daraufhin am 6.2.2020 Klage erhoben. 36

Zur Begründung ihrer Klage trägt sie vor, die Voraussetzungen für eine Berichtigung der Steuerfestsetzung bzw. -feststellung nach § 129 AO hätten im Streitfall nicht vorgelegen. § 129 AO sei bereits dann nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit bestehe, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachewürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Übertragungsfehler begründet sei oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruhe. Dass die der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags zugrunde liegenden Beträge von dem im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung berücksichtigten zu versteuernden Einkommen abwichen, könne nur auf einem bewussten und gewollten Eingreifen eines Sachbearbeiters des Beklagten beruhen, da der Gewerbeertrag nach § 7 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG – zwangsläufig vom nach den Vorschriften des KStG zu ermittelnden Wert abhängt. Um eine derartige Abweichung zu verhindern, müssten beim Erlass des Bescheides mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit Prüf- und Warnhinweise für den Bearbeiter angezeigt worden sein, die dann durch den Sachbearbeiter aktiv übergangen worden sein müssten. Im Falle der kritiklosen Übernahme der durch die Betriebsprüfung festgestellten Ergebnisse sei jedenfalls dann kein Raum für die Anwendung des § 129 AO, wenn sich Zweifel an der Richtigkeit der Übernahme hätten aufdrängen müssen. 37

Im Übrigen könne sich der Beklagte nicht darauf berufen, nach der Betriebsprüfung habe der Sachbearbeiter der Veranlagungsstelle die Ergebnisse der Betriebsprüfung lediglich mechanisch übernommen. Ausweislich einer Gesprächsnotiz vom 10.12.2019 in der Rechtsbehelfsakte sei eine elektronische Übertragung von Prüfungsergebnissen erst ab Herbst 2015 möglich gewesen. 38

Die Klägerin beantragt, 39

den Gewerbesteuermessbescheid für 2013 vom 3.10.2018 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 vom 24.9.2018, beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.1.2020, aufzuheben, 40

hilfsweise, 41

die Revision zuzulassen. 42

Der Beklagte beantragt, 43

die Klage abzuweisen. 44

45

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung. Zur weiteren Begründung führt er aus, durch die Rechtsprechung sei geklärt, dass im Falle der Übernahme von Ergebnissen aus einer Außenprüfung auch eine offenbare Unrichtigkeit, die ihre Wurzel in der Außenprüfung habe, eine Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO eröffnen könne. So beruhe die fehlende Übernahme des Hinzurechnungsbetrages von 486.008 € auf einer durch die Prüfer nicht erkannten Lücke im EDV-System. Diese fehlende Übernahme begründe einen Widerspruch, der bereits aus dem Prüfungsbericht selbst hervorgehe, da insbesondere aus Tz. 2.4 sowie der Anlage 2 zum Prüfungsbericht ersichtlich sei, dass eine Hinzurechnung in Höhe von 486.008,18 € – auch für Zwecke der Gewerbesteuer – zu erfolgen habe. Da der mit der Umsetzung der Prüfungsergebnisse betraute Sachbearbeiter des Beklagten, der Zeuge C., die Berechnungen unverändert umgesetzt habe, setze sich diese offenbare Unrichtigkeit bis in die im Nachgang zur Außenprüfung erlassenen Bescheide über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für 2013 und über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 fort. Aus den Verwaltungsakten ergebe sich, dass weder die Prüfer noch der Sachbearbeiter einen EDV-gesteuerten Warnhinweis erhalten hätten, mit welchem auf die widersprüchlichen Festsetzungen der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags hingewiesen worden sei.

Der Sachbearbeiter des Beklagten habe auch nicht – so wie die Veranlagungsstelle bei der ursprünglichen Veranlagung der Klägerin nach Einreichung der Steuererklärungen – den sog. „Übernahme-Ausschluss“ unter der Kz. 30.054 erneut aktiv verfügen müssen. Der „Übernahme-Ausschluss“ sei bereits aufgrund der ursprünglichen Verfügung im System hinterlegt gewesen. Dies wirke für spätere Änderungsbescheide fort. Die Folge sei, dass ein programmtechnischer Abgleich des Gewerbeertrags mit dem körperschaftsteuerlichen Einkommen nicht stattgefunden habe. Daher sei es diesbezüglich auch nicht zu Prüf- und Warnhinweisen gekommen. 46

In der Sache haben am 28.4.2022 und am 13.2.2023 Erörterungstermine stattgefunden. Der Senat hat am 10.05.2023 eine mündliche Verhandlung durchgeführt und Beweis erhoben durch Vernehmung der Zeugen A., B. und C. Wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsprotokolle verwiesen. 47

**E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e** 48

Die zulässige Klage ist nur zum Teil begründet. 49

**I.** Die Klage ist zulässig. 50

Dies gilt auch, soweit sich die Klägerin gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2013 wendet. Zwar hat der Beklagte den Gewerbesteuermessbetrag für 2013 mit dem Bescheid vom 3.10.2018 auf 0 € festgesetzt. Die Klägerin ist jedoch ungeachtet der Nullfestsetzung gemäß [§ 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO](#) – klagebefugt, weil die Besteuerungsgrundlagen bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 gemäß § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG so zu berücksichtigen sind, wie sie der Festsetzung des Steuermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zu Grunde gelegt worden sind. 51

**II.** Die Klage ist jedoch nur in geringem Umfang begründet. 52

Der Gewerbesteuermessbescheid für 2013 vom 3.10.2018 und der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 vom 24.9.2018, beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.1.2020, sind teilweise 53

rechtswidrig und verletzen die Klägerin insoweit in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

1. Die angefochtenen Bescheide sind hinsichtlich eines Teilbetrags von 1.446,60 € der insgesamt streitigen Bemessungsgrundlage von 486.008,18 € rechtswidrig, weil die nicht ausgleichsfähigen Verluste gemäß § 15a EStG der Tochter-Kommanditgesellschaft „X5.“ nicht den Gewerbeertrag der Klägerin erhöhen. 54

Gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. 55

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 7 GewStG) der Kommanditgesellschaft kommt eine Anwendung des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht in Betracht. Gewerbeertrag ist gemäß § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Der Begriff des Gewerbeertrags nach § 7 Satz 1 GewStG betrifft demnach lediglich den Gewinn aus dem jeweiligen Gewerbebetrieb. Ein Ausgleich mit Einkünften aus anderen Gewerbebetrieben oder aus anderen Einkunftsarten findet in diesem Zusammenhang nicht statt, da gemäß § 7 Satz 1 GewStG lediglich der Gewerbeertrag eines einzigen Gewerbebetriebs ermittelt wird. Dies entspricht der Natur der Gewerbesteuer als Real- bzw. Objektsteuer (vgl. § 3 Abs. 2 AO). 56

Die Beteiligten sind daher übereinstimmend und richtigerweise davon ausgegangen, dass nicht ausgleichsfähige Verluste i.S.d. § 15a Abs. 1 EStG einer Tochter-Kommanditgesellschaft zwar das körperschaftsteuerliche Einkommen einer GmbH als Muttergesellschaft außerbilanziell erhöhen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 29.8.2012 I R 65/11, Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 238, 382, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2013, 555, Rz. 19), da das Einkommen der Kommanditgesellschaft gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dem Kommanditisten unmittelbar zuzurechnen und von ihm zu versteuern ist, wodurch es zu einer Verrechnung mit anderen Einkünften des Kommanditisten kommen kann. Hingegen wird der Gewerbeertrag der Muttergesellschaft nicht um nicht ausgleichsfähige Verluste i.S.d. § 15a Abs. 1 EStG erhöht, da die Gewerbeerträge von Mutter- und Tochtergesellschaft aufgrund des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer unabhängig voneinander ermittelt werden und ein direkter Verlustausgleich mit anderen Einkünften nicht stattfindet. 57

2. Hinsichtlich des Betrags von 484.561,58 € der streitigen Bemessungsgrundlage von 846.008,18 € sind die angefochtenen Bescheide rechtmäßig. 58

a) Bei dem Betrag von 484.561,58 € handelt es sich, wovon die Beteiligten übereinstimmend ausgegangen sind, um gezahlte Gewerbesteuer und weitere nicht abzehbare Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 und 5b EStG, die das Einkommen und den Gewerbeertrag i.S.d. § 7 GewStG nicht mindern dürfen. Im Einzelnen handelt es sich um die folgenden Beträge: 59

		lt. BP	60
--	--	--------	----

X1.	Gewerbsteuer	293.171,54
	Nichtabz. BA	4.099,20
	Aufzinsung KSt	-1.3271,9
	Fiktive GA	-51.474,75
X2.	Gewerbsteuer	190.101,76
	Nichtabz. BA	2,73
X3.	Gewerbsteuer	41.676,25
	Nichtabz. BA	-6.001,19
X4.	Gewerbsteuer	13.280,80
	Nichtabz. BA	1.032,40
		484.561,58

Da der Gesamtbetrag von 484.561,58 € in der Gewinnermittlung als Betriebsausgabe in Abzug gebracht worden ist, ist er außerbilanziell wieder hinzuzurechnen. Dies hat der Beklagte in rechtmäßiger Weise umgesetzt, indem er einen Hinzurechnungsbetrag erfasst hat.

61

b) Die angefochtenen Bescheide sind nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen zu beanstanden. Die Voraussetzungen für eine Berichtigung gem. § 129 Satz 1 AO lagen vor. Die bestandskräftigen Vorbescheide, also der Gewerbesteuermessbescheid vom 24.6.2015 und der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes vom 10.6.2015, enthielten eine offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 Satz 1 AO.

62

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

63

aa) 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, BFH/NV 2017, 257; vom 22.5.2019 XI R 9/18, BFHE 264, 393, Rz. 18). § 129 AO ist 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-Urteile vom

64

1.7.2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004; vom 26.5.2020 IX R 30/19, BFH/NV 2020, 1233, Rz. 30). 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, BStBI II 2018, 378; BFH-Beschluss vom 15.10.2018 VIII B 79/18, BFH/NV 2019, 102; Senatsurteile vom 5.12.2019 13 K 2338/17 E, EFG 2020, 332, Rz. 42, rechtskräftig nach BFH-Beschluss vom 3.2.2021 VIII B 26/20, n.v.; vom 30.6.2021 13 K 793/19, EFG 2021, 1603, Rz. 93, rechtskräftig nach BFH-Beschluss vom 27.4.2022 IX B 57/21, BFH/NV 2022, 803).

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, BStBI 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 26.10.2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257; vom 26.5.2020 IX R 30/19, BFH/NV 2020, 1233, Rz. 29; Senatsurteile vom 5.12.2019 13 K 2338/17 E, EFG 2020, 332, Rz. 43; vom 30.6.2021 13 K 793/19, EFG 2021, 1603, Rz. 94). 65

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 ([BFH-Urteile vom 7.11.2013 IV R 13/11](#), BFH/NV 2014, 657, Rz. 19; vom 1.7.2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004). 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 ([BFH-Urteile vom 24.01.2019 V R 32/17](#), BFH/NV 2019, 673; vom 27.11.2003 V R 52/02, BFH/NV 2004, 605; Senatsurteil vom 14.6.2022 13 K 2495/20 F, EFG 2022, 1337, Rz. 28). 66

Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls 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; vom 26.5.2020 IX R 30/19, BFH/NV 2020, 1233, Rz. 31). 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, BStBI II 2013, 307, Rz 15, vom 27.8.2013 VIII R 9/11, BFHE 242, 302, BStBI 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 16.1.2018 VI R 38/16, BFH/NV 2018, 513, Rz. 15; Senatsurteile vom 5.12.2019 13 K 2338/17 E, EFG 2020, 332, Rz. 44; vom 30.6.2021 13 K 793/19, EFG 2021, 1603, Rz. 95). 67

bb) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, wiesen im Streitfall die geänderten Bescheide vom 24.6.2015 und vom 10.6.2015 eine 68

offenbare Unrichtigkeit aus. Nach der Überzeugung des Senats hatte der Fehler eine mechanische Ursache, die nicht auf rechtliche oder tatsächliche Erwägungen zurückzuführen ist.

(1) Für eine offenbare Unrichtigkeit spricht die Aktenlage.

69

Im Streitfall resultierte der fragliche Fehler im Ausgangspunkt aus dem Umstand, dass es sich bei dem streitigen Betrag richtigerweise um nicht abziehbare Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 und § 4 Abs. 5b EStG handelte, die den Gewerbeertrag hätten erhöhen und technisch im Sachbereich 14 erfasst werden müssen. Jedoch trug bereits die Klägerin den streitigen Betrag in ihrer Körperschaftsteuererklärung unter der Kennziffer 138 des Mantelbogens der Körperschaftsteuererklärung im Sachbereich 13 ein. Diese Eintragung war unrichtig, da es sich bei der Kennziffer 13.138 um nicht ausgleichsfähige Verluste und nicht um nicht abziehbare Betriebsausgaben handelte. Der Beklagte nahm bei der ursprünglichen Veranlagung der Klägerin nach Einreichung der Steuererklärungen jedoch keine Korrektur der Kennziffer und des Sachbereichs vor, sondern korrigierte lediglich das Ergebnis, indem er einen sog. „Übernahme-Ausschluss“ unter der Kz. 30.054 verfügte und den hinzuzurechnenden Betrag manuell erfasste. Diese bloß ergebnisorientierte Korrektur blieb sodann während der Betriebsprüfung unbemerkt, da das von der Betriebsprüfung verwendete EDV-Programm „BpA-€“ den „Übernahme-Ausschluss“ unter der Kz. 30.054 nicht automatisch berücksichtigte. In der Folge erfassten die Prüfer den streitigen Hinzurechnungsbetrag weiterhin technisch als einen nicht ausgleichsfähigen Verlust unter der Kennziffer 13.138, der bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht berücksichtigt wurde. Der Sachbearbeiter der Veranlagungsstelle übernahm diesen Fehler in den sich anschließenden Änderungsbescheiden vom 24.6.2015 und vom 10.6.2015.

70

Nach Aktenlage kann aus dem Prüfungsbericht geschlossen werden, dass es sich lediglich um ein mechanisches Versehen handelte und der Fehler nicht auf rechtliche oder tatsächliche Erwägungen zurückzuführen ist.

71

Allerdings könnte für die Möglichkeit, dass die Prüfer rechtliche oder tatsächliche Erwägungen vorgenommen haben, sprechen, dass sie im Prüfungsbericht vom 7.1.2015 unter Tz. 2.4 ausdrücklich ausführten, die hinzuzurechnenden Beträge seien in den Jahren 2012 und 2013 „bisher unter Kz. 13.138“ erfasst worden. Der Umstand, dass die Kennziffer für das maschinelle Verfahren ausdrücklich im Fließtext des Prüfungsberichts genannt wird, könnte zwar dafür sprechen, dass die Prüfer die Richtigkeit der Kennziffer zuvor überprüft haben. Gegen eine solche Annahme spricht jedoch, dass auch für das Jahr 2011 die Kennziffer (Kz. 14.31) ausdrücklich im Prüfungsbericht genannt wurde und es sich sachlich um die gleichen Beträge der nicht abziehbaren Betriebsausgaben handelte. Es ergeben sich nach Aktenlage keine Anhaltspunkte dafür, dass die Prüfer die sachlich gleichen Beträge bei gleicher Rechtslage in dem einen Jahr (2011) bei der Gewerbesteuer als Hinzurechnungsbetrag erfassen und dies in den anderen beiden Jahren (2012 und 2013) unterlassen wollten. Die Benennung unterschiedlicher Kennziffern für sachlich gleiche Beträge lässt vielmehr auf einen Irrtum der Prüfer über den Programmablauf schließen.

72

Dasselbe ergibt sich nach Aktenlage aus Tz. 2.5 des Prüfungsberichts. Diese Textziffer betraf die Gewerbesteuer. Unter Verweis auf „Anlage 1“ (gemeint war Anlage 2) des Prüfungsberichts erklärten die Prüfer, der Betrag der Kürzung für Gewinnanteile an Personengesellschaften betrage 3.324.451,60 €. Nach Anlage 2 des Prüfungsberichts ergab sich dieser Betrag rechnerisch aus der Addition der anteiligen Bilanzgewinne der Tochter-Kommanditgesellschaften i.H.v. 2.838.443,58 € mit dem Hinzurechnungsbetrag i.H.v. 486.008,18 €. Die von den Prüfern vorgeschlagene Kürzung des Gewinns der Klägerin aus

73

Gewerbebetrieb um den Gesamtbetrag von 3.324.451,60 € lässt indes darauf schließen, dass sie nicht nur die anteiligen Bilanzgewinne der Tochter-Kommanditgesellschaften der Klägerin, sondern auch den Hinzurechnungsbetrag als Teil der Beteiligungserträge im Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb erfassen wollten. Denn es spricht nichts dafür, dass die Prüfer den Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb um (anteilige) Beteiligungserträge kürzen wollten, die im Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb gar nicht enthalten waren.

Dass dieser Betrag in der Anlage 7/3 des Prüfungsberichts, der die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags für 2013 betraf, nicht enthalten war, kann nach Aktenlage nur auf einen Irrtum über den tatsächlichen Ablauf des maschinellen Verfahrens bzw. auf die Verwendung falscher Schlüsselzahlen zurückzuführen sein. Denn die Tz. 2.4 und 2.5 einerseits und die Anlage 7/3 des Prüfungsberichts andererseits stehen in einem deutlichen Widerspruch, der anders als durch einen Irrtum über den Ablauf des maschinellen Verfahrens nicht zu erklären ist. Durch diesen Widerspruch ist die Unrichtigkeit auch offenbar. 74

Zudem bestehen nach Aktenlage auch keine Hinweise darauf, dass die Prüfer den „Übernahme-Ausschluss“ und die Eintragung unter der Kz. 30.054 wahrgenommen oder gar geprüft hätten. Nach Aktenlage blieb ihnen dieser Umstand verborgen. 75

(2) Die beschriebene Würdigung der Aktenlage wird durch das Ergebnis der Beweisaufnahme nicht widerlegt. 76

Denn der Zeuge A., der den Prüfungsbericht vom 7.1.2015 gefertigt hat, hat ausgesagt, dass wenn er eine Hinzurechnung für ein Jahr bei der Gewerbesteuer hätte vornehmen wollen und für zwei Jahre nicht, dann gehe er davon aus, dass er das unter dem Oberbegriff Gewerbesteuer aufgenommen hätte. Dadurch hat der Zeuge sinngemäß bestätigt, dass er trotz der Aufnahme der sachlich gleichen Beträge unter zwei unterschiedlichen Kennziffern im Jahr 2011 einerseits und in den Jahren 2012 und 2013 andererseits davon ausgegangen ist, dass in allen Jahren eine Hinzurechnung der Beträge erfolgen sollte. Eine Erläuterung zu dieser Abweichung war nicht in den Prüfungsbericht aufgenommen. Weiter hat der Zeuge A. ausgeführt, er könne sich eigentlich nicht denken, dass er bewusst eine falsche Kennziffer übernommen und fortgeführt hätte. Er habe sich aber die Ergebnisse aus der Betriebsprüfung vor der Übersendung an das Finanzamt nochmal angeguckt. Wenn die unzutreffend gewesen sein sollten, dann sei da einiges falsch gelaufen, so der Zeuge A.. Diese Aussagen sprechen dafür, dass der Fehler auf ein unbewusstes Versehen und auf einen Irrtum über den Ablauf des maschinellen Verfahrens, nicht aber auf rechtliche oder tatsächliche Erwägungen zurückzuführen war. 77

Die übrige Aussage des Zeugen A. hält der Senat demgegenüber für unergiebig, da sich der Zeuge über weite Teile seiner Aussage nicht mehr an Details der Betriebsprüfung und des Betriebsprüfungsberichts erinnern konnte. Seine Aussage beschränkte sich insoweit auf allgemeine Aussagen ohne konkreten Bezug zum Streitfall. 78

Dasselbe gilt für die Aussage des Zeugen B.. Dieser Zeuge konnte sich an Einzelheiten der damaligen Prüfung nicht mehr erinnern. Zu konkreten Fragen konnte er aus seiner Erinnerung nichts mehr sagen. Im Übrigen enthielt seine Aussage, ebenso wie die Aussage des Zeugen A., nur allgemeine Aussagen zum üblichen Ablauf einer Betriebsprüfung ohne konkreten Erkenntnisgewinn für den Streitfall. 79

Die Zeugen A. und B. wirkten auf den Senat glaubwürdig, ihre Aussagen waren glaubhaft. Der Umstand, dass sie sich nach über acht Jahren kaum an Details der Prüfung erinnern konnten, spricht eher für ihre Glaubwürdigkeit. Im Übrigen vermittelten die Zeugen dem Senat 80

den Eindruck, durch ihre Aussagen der Wahrheitsfindung dienen und entsprechend ihrem Erinnerungsvermögen umfassend auszusagen zu wollen.

(3) Schließlich unterlief dem Sachbearbeiter des Beklagten, dem Zeugen C., bei der Übertragung der Ergebnisse der Betriebsprüfung in die nachfolgenden Bescheide vom 24.6.2015 und vom 10.6.2015 ebenfalls ein mechanischer Übertragungsfehler. Auch hierbei ist die Möglichkeit eines Rechtsirrtums ausgeschlossen. 81

Denn ausweislich des Akteninhalts setzte der Zeuge C. als Sachbearbeiter des Beklagten die Ergebnisse der Betriebsprüfung um, indem er im Eingabewertbogen die Veränderungsdaten zur Gewerbesteuer 2013 entsprechend den Vorgaben der Betriebsprüfung am 19.5.2015 erfasste. Hinweise darauf, dass der Zeuge C. eine eigene Prüfung vornahm, bestehen nach Aktenlage nicht. 82

Diese Einschätzung der Aktenlage wird bestätigt durch das Ergebnis der Beweisaufnahme. Denn der Zeuge C. hat ausgesagt, die Devisen habe damals gelautet, dass vom Veranlagungsbezirk die Daten in der Kennzahlenliste der Betriebsprüfung so umgesetzt werden sollten, wie sie dort aufgeführt gewesen seien. Am Ende hätten die Ergebnisse herauskommen sollen, die auch im Prüfungsbericht ausgewiesen gewesen seien. In der Regel seien dem Prüfungsbericht noch Berechnungen beigelegt gewesen, die den zu erlassenden Bescheiden entsprechen sollten. Auf die Frage, ob es Warnhinweise gegeben habe, konnte sich der Zeuge C. nicht an solche erinnern. Im Übrigen konnte er sich an Details der Fallbearbeitung nicht mehr erinnern. Insgesamt erschien der Zeuge nach Einschätzung des Senats ebenso glaubwürdig wie die beiden anderen Zeugen. 83

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Die Kosten sind in vollem Umfang der Klägerin aufzuerlegen, weil der Beklagte nur zu einem geringen Teil unterlegen ist. 84

Die Nichtzulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 FGO. Der Senat hat feststehende Rechtsprechungsgrundsätze im Einzelfall angewendet. 85

... .. 86