# Finanzgericht Köln, 15 K 271/16

| | |
|---|---|
| **Datum:** | 14.06.2018 |
| **Gericht:** | Finanzgericht Köln |
| **Spruchkörper:** | 15. Senat |
| **Entscheidungsart:** | Urteil |
| **Aktenzeichen:** | 15 K 271/16 |
| **ECLI:** | ECLI:DE:FGK:2018:0614.15K271.16.00 |
| **Nachinstanz:** | Bundesfinanzhof, IX R 23/18 |

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

## Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer 2011 über die Frage, ob ein Bescheid, in welchem vom Beklagten bei der Besteuerung eines Veräußerungsgewinns nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) fehlerhaft ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG gewährt worden war, nach § 129 der Abgabenordnung (AO) als offenbare Unrichtigkeit zulasten des Klägers berichtigt werden kann. 2

Der Kläger war im Streitjahr alleiniger Gesellschafter der B GmbH und veräußerte mit notariellem Vertrag vom 17. November 2011 (UR … des Notars U in A) einen Gesellschaftsanteil von 20 % für einen Verkaufspreis von 138.400 €. Die Beteiligung wurde im Privatvermögen gehalten. Die Übertragung sollte schuldrechtlich bereits mit Wirkung zum 31. Dezember 2010, 24 Uhr, erfolgen. Die auf den veräußerten Anteil entfallenden Anschaffungs-/Veräußerungskosten betragen unstreitig 5.500 €, wodurch sich ein zwischen den Beteiligten unstreitiger Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 1, 2 EStG i.H.v. 132.900 € ergibt, welcher nach dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG zu 60 %, d.h. in Höhe von 79.740 €, der Besteuerung unterliegt. 3

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2010, für welche eine andere Veranlagungsbearbeiterin als im Streitjahr 2011 zuständig war, wurde zwischen den 4

Beteiligten der Besteuerungszeitpunkt thematisiert. Nach Erörterung war unstreitig, dass aufgrund des Vertrags in 2011 und der unstreitig erst im Jahre 2011 erfolgenden Übertragung des rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen eine Erfassung im Veranlagungszeitraum (VZ) 2011 erfolgen sollte.

In der im Februar 2013 beim Beklagten elektronisch durch den Steuerberater des Klägers, den Prozessbevollmächtigten, mittels DATEV eingereichten Einkommensteuererklärung 2011 erklärte der Kläger daher bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Veräußerungsgewinn. Auf Seite 7 von 16 des Ausdrucks der Erklärungsdaten wird in Kennziffer 28 zutreffend ein „steuerpflichtiger Teil des Veräußerungsgewinns bei Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften / Genossenschaften nach § 17 EStG, [...]“ i.H.v. 79.740 € erklärt. 5

Ausweislich der Steuerakten wurde dieser Wert vom Veranlagungssachbearbeiter des Beklagten, dem Zeugen C, mit einem „Haken“ versehen sowie einem Text „siehe V-Akte“. Der Steuererklärung ist anschließend eine vom Veranlagungssachbearbeiter beigeheftete „Checkliste Anteilsveräußerung“ angefügt, in welcher der Veranlagungssachbearbeiter errechnet „VP 138.400 € ./. AK 5.500 € = 132.900 € x 0,6 = 79.740 € (wie erklärt)“. Die Steuererklärung ist außerdem auf dem Mantelbogen mit dem Hinweis „H-Fall“ und „RKS 1“ und „O-Fall / Sgl.“ versehen. Außerdem unterlag er dem Prüfungsfeld „Veräußerungsgewinne“. 6

Im weiteren maschinellen Veranlagungsverfahren beim Beklagten kam es anschließend – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – zunächst zu einem „Abbruchhinweis 3366:D“ mit dem Text „Eine maschinelle Berechnung ist nicht möglich. Die personell ermittelten steuerfreien Veräußerungsgewinne sind in der Kennziffer 45.83 einzutragen.“ Anschließend erfolgte eine Eintragung in Sachbereich 45, Kennziffer 83 (Beschreibungstext: „personell ermittelter steuerfreier Veräußerungsgewinn“) mit einem Wert von 79.740 €. Richtigerweise dort – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – ein Wert von 0 € hätte eingetragen werden müssen. Eine nach Eintragung am Bildschirm angezeigte und für die Akten ausgedruckte Prüfberechnung führt u.a. aus: „Fall der RK [= Risikoklasse] 1: Bitte den Steuerfall unter Einbeziehung der ggf. ausgegebenen Risikohinweise vollumfänglich prüfen.“. Ein darunter aufgeführter Prüfhinweis zu § 17 EStG (PHW 4863) führt aus, dass der Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG zu prüfen ist. Auch dieser Prüfhinweis wurde vom Veranlagungsbearbeiter mit einem „Haken“ sowie dem Vermerk „siehe V-Akte“ versehen. Anhand der durch das Gericht beigezogenen Sonderakte (u.a. wegen „Anteile GmbH“) ist erkennbar, dass dem Beklagten der Veräußerungsvertrag vom 17. November 2011 vorlag. Die Sonderakte enthält ebenso ein Formblatt der Finanzverwaltung zur „Übertragung von Anteilen / Bezugsrechten / Entgeltliche Übertragung / steuerverstrickte Anteile nach § 17 Abs. 1 u. 6 EStG“. An diesem Blatt ist ein kleiner Zettel „angetackert“ mit einer Berechnung eines Freibetrags nach § 17 EStG und dem abschließenden Text „kein FB § 17 (3)“. 7

Anhand der Steuerakten ist ferner erkennbar, dass der Veranlagungssachbearbeiter, der Zeuge C, den Steuerfall am 9. Juli 2013 abzeichnete und diesen elektronisch und per Papierakte an die Bearbeiterin in der Qualitätssicherungsstelle (QSST), die Zeugin E, weiterleitete. Die Bearbeiterin QSST zeichnete den Steuerfall ohne erkennbare Änderungen oder Beanstandungen ab und leitete ihn an die zuständige Sachgebietsleiterin des Veranlagungsbezirks, die Zeugin J (seinerzeit Geburtsname: I), weiter. Die Sachgebietsleiterin gab den Fall am 15. Juli 2013 abschließend frei. 8

Aufgrund eines vom Veranlagungssachbearbeiter verfügten „personellen Bescheidversands“ wurde ein vom Rechenzentrum an den Beklagten übersandter Bescheid (datierend vom 5. 9

August 2013) an jenem Tag an den Bevollmächtigten des Klägers übersandt. Der Bescheid setzte eine Einkommensteuer i.H.v. 100.144 € fest, wodurch sich eine Erstattung von Einkommensteuer i.H.v. 20.339,44 € und insgesamt (inkl. Zinsen und Solidaritätszuschlag) eine Erstattung i.H.v. 21.804,81 € ergab. Der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) wegen nachzureichender Unterlagen in anderen Punkten, wie in den Bescheiderläuterungen aufgeführt ist. In dem Bescheid wird bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Veräußerungsgewinn i.H.v. 79.740 € aufgeführt, von welchem „steuerfrei bleibende Veräußerungsgewinne“ in gleicher Höhe abgezogen werden, so dass ein Wert von 0 € bei der Summe der Einkünfte berücksichtigt ist. Der Prozessbevollmächtigte des Klägers, welchem der Bescheid bekanntgegeben worden war, bemerkte ausweislich der handschriftlichen Eintragungen (siehe bei Klageerhebung übersandte Bescheidkopie) den Fehler und notierte „=> Falsch => Beantragt war diesen Veräußerungsgewinn nach dem Teileinkünfteverfahren zu versteuern“.

Unter dem 7. Oktober 2013 erging aus anderen Gründen (Nachreichung von Unterlagen und Angaben bzgl. Kinderbetreuungskosten sowie Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) ein Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2011 nach § 164 Abs. 2 AO mit Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung, in welchem eine Einkommensteuer i.H.v. 99.678 € festgesetzt wurde. 10

In der Folgezeit fand bei der GmbH eine steuerliche Betriebsprüfung (Bp) statt, bei welcher der Fehler in der Einkommensteuerveranlagung bemerkt wurde. Eine für den Kläger im Jahre 2014 angeordnete und durchgeführte Bp (für die Einkommensteuer 2009 bis 2012) führte im Bericht aus, dass in der Veranlagung fehlerhaft ein personell ermittelter Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG in Höhe des (bereits unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ermittelten steuerpflichtigen) Veräußerungsgewinns i.H.v. 79.740 € abgezogen worden sei, was bereits rechtlich nicht möglich sein könne, weil der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 Satz 1 EStG maximal 9.060 € betrage und im Streitfall (wegen der Abschmelzungsregelung in § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG) gar kein Freibetrag zu berücksichtigen sei. Dies sei vom Bearbeiter bei der Veranlagung auch schriftlich dargelegt worden, der Fehler sei deshalb als ähnliche offenbare Unrichtigkeit nach § 129 AO zu korrigieren. 11

Der Beklagte folgte diesen Feststellungen und erließ unter dem 5. Dezember 2014 den hier streitigen, auf § 129 AO gestützten Änderungsbescheid, in welchem nunmehr ein Veräußerungsgewinn i.H.v. 79.740 € ohne Abzug eines Freibetrags oder „steuerfreien Betrags“ der Besteuerung zugrunde gelegt wird, wodurch sich eine Einkommensteuer von 133.169 € sowie eine Nachzahlung von Einkommensteuer i.H.v. 33.491 € sowie eine Nachzahlung (inkl. Zinsen, römisch-katholischer Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag) i.H.v. insgesamt 41.692,10 € ergab. 12

Einen hiergegen fristgerecht erhobenen Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 4. Januar 2016 als unbegründet zurück. 13

Mit der hiergegen erhobenen Klage begehrt der Kläger die Aufhebung des Änderungsbescheids und führt hierzu – zusammengefasst – aus, eine Änderung könne nicht auf § 129 AO gestützt werden. Es liege keine mechanische offenbare Unrichtigkeit vor, vielmehr sei im Streitfall ein Fehler in der rechtlichen Würdigung anzunehmen oder jedenfalls mehr als theoretisch denkbar. Zunächst stützte der Kläger dies auch auf den Umstand, dass bereits im Vorjahr (2010) Unsicherheiten in der zeitlich richtigen steuerlichen Erfassung beim Beklagten aufgetaucht waren und dies zeige, dass der/die Bearbeiter(in) des Finanzamtes mit der Vorschrift des § 17 EStG bzw. mit der Rechtslage nicht vertraut war. Nach dem unstreitig zutreffenden Einwand des Beklagten, im Jahre 2010 sei eine andere Bearbeiterin 14

als im Jahre 2011 tätig gewesen, hat der Kläger diesen Vortrag im weiteren Klageverfahren nicht aufrechterhalten. Er verweist jedoch wiederholt – zusammengefasst – insbesondere auf begriffliche Unterschiede bei der Eingabe von Werten in der elektronischen Steuererklärung sowie der Dateneingabe auf Seiten des Beklagten. Es sei unklar, ob ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG oder ein „steuerfreier Veräußerungsgewinn“ einzutragen sei. Es erscheine möglich, dass der Veranlagungssachbearbeiter davon ausgegangen sei, dass der Veräußerungsgewinn steuerfrei sei oder ein entsprechend hoher Freibetrag zu gewähren sei. Der vom Beklagten angeführte angeheftete Zettel „kein FB § 17 (3)“ reiche nicht aus, einen Rechtsanwendungsfehler zu widerlegen. Außerdem sei dieser Zettel im Rahmen einer Einsichtnahme in die Akte während der Bp nicht erinnerlich und es erscheine möglich, dass dieser Zettel während der Veranlagung noch nicht vorlag. Jedenfalls scheide eine offenbare Unrichtigkeit aus, weil der Steuerfall von drei Personen, hier dem Sachbearbeiter (Zeuge C), der Qualitätssicherungsstelle (Zeugin E) und der Sachgebietsleiterin (Zeugin J, geb. I) geprüft worden sei und als „I-Fall“ (Intensivprüffall) und Prüffeld-Fall (Prüffeld 8 – Anteilsveräußerung § 17 EStG), Sachgebietsleiter-Fall sowie Fall der „Risikoklasse 1“ einer eingehenden Prüfung unterlegen habe oder hätte unterliegen müssen. Ein von drei Personen mit einem gewissen Sachverstand nicht bemerkter Fehler könne nicht als offenbar angesehen werden. Wegen der weiteren Einzelheiten und Begründung wird auf die Klageschrift verwiesen.

Der Kläger beantragt, 15

1. den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 5. Dezember 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Januar 2016 ersatzlos aufzuheben, 16

2. die Kosten des Verfahrens dem Beklagten aufzuerlegen und festzustellen, 17

dass die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren notwendig war und 18

3. für den Fall der vollen oder teilweisen Ablehnung des Klageantrags dieRevision zuzulassen. 19

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Zur Begründung führt er – zusammengefasst – an, die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 129 AO lägen vor. Anhand der Akten mit diversen Vermerken, Checklisten, eigenen Berechnungen und „Haken“ sei erkennbar, dass der Veranlagungssachbearbeiter keinen Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG habe gewähren wollen. Ein Freibetrag in Höhe des Veräußerungsgewinns von 79.740 € sei auch rechtlich schlicht undenkbar, weil der maximale gesetzliche Freibetrag 9.060 € betrage. Anhand der Vermerke sei erkennbar, dass im Streitfall kein Freibetrag zu gewähren war. Ebenso seien anderweitige Steuerbefreiungen fernliegend, der erklärte Betrag von 79.740 € war bereits unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens vom Kläger selbst als „steuerpflichtiger Betrag“ ermittelt worden. Im Veranlagungsverfahren sei dem Bearbeiter vielmehr bei der maschinellen Eingabe ein Fehler unterlaufen. Der Bearbeiter habe wegen Vorgaben zum maschinellen Veranlagungsverfahren zwingend einen Wert in Sachbereich 45, Kennziffer 83 eintragen müssen, ggf. 0 €. Anstatt der richtigen Eingabe mit 0 € habe er als personell ermittelten Freibetrag jedoch versehentlich den Veräußerungsgewinn erneut eingetragen. Diese Eingabe weiche erkennbar von dem in den Akten dokumentierten Willen zur Besteuerung eines Veräußerungsgewinns ab. Der „angetackerte“ Zettel in der Sonderakte mit der Angabe „kein FB § 17/3 EStG“ habe bereits während der Veranlagung vorgelegen. 22

Das Gericht hat Beweis erhoben durch Vernehmung der mit der Veranlagung befassten Beamten, hier dem Veranlagungssachbearbeiter (Zeuge C), der Bearbeiterin der Qualitätssicherungsstelle (Zeugin E) und der Sachgebietsleiterin der Veranlagungsstelle (Zeugin J, geb. I). 23

Der Zeuge C (Veranlagungssachbearbeiter) hat insbesondere sinngemäß bekundet, die Vermerke und handschriftlichen Eintragungen in der Erklärung sowie der Sonderakte überwiegend selbst vorgenommen zu haben. Der „angetackerte“ Zettel in der Sonderakte weise seine Handschrift auf. Er habe den Freibetrag personell berechnet. Ein Formular sei dafür nicht vorgesehen. Der Freibetrag falle so selten an, dass er heute auf einen Blick sehen würde, ob dieser zu gewähren sei. Damals habe er sich noch in Ausbildung befunden (nach schriftlicher Prüfung und vor mündlicher Prüfung) und habe alle Fälle der Sachgebietsleiterin vorlegen müssen. Daher habe er vermutlich den Zettel angebracht, um die Prüfung zu dokumentieren. Nach diesen Vermerken habe er errechnet, dass kein Freibetrag abzuziehen gewesen sei. Er habe anscheinend wegen eines Abbruchhinweises (Bl. 92 der Gerichtsakte) die Kennziffer 45.83 eintragen müssen und hätte dort eine 0 eintragen müssen. Der Freibetrag sei manuell von der Veranlagungsstelle einzutragen, der Steuerpflichtige könne diese Kennziffer nicht übermitteln. Er – der Zeuge C – könne sich nicht erklären, warum er dort den Veräußerungsgewinn eingetragen habe. Er wisse und habe auch damals gewusst, dass in Kennziffer 45.83 der Freibetrag einzutragen ist. Er könne sich nicht erklären, warum er in der Prüfberechnung, die ihm während der Veranlagung am Bildschirm angezeigt worden war, und beim Bescheid, der manuell versandt worden war, den Abzug eines „steuerfreien Veräußerungsgewinns“ in gleicher Höhe nicht bemerkt habe. 24

Die Zeugin E (Qualitätssicherungsstelle) hat insbesondere sinngemäß bekundet, sie habe an den konkreten Fall keine Erinnerung. Als Qualitätssicherung erhalte sie die Fälle elektronisch und als Papierakte. Im Streitjahr sei der Fall wegen „Prüffeld 8“ (Anteilsveräußerung an Kapitalgesellschaften) zu ihr gekommen. Der Fall müsse ohne Abbruchhinweis zu ihr gekommen sei, d.h. der Zeuge C müsse diesen zuvor beseitigt haben. Sie prüfe insbesondere, ob der Veräußerungsgewinn richtig berechnet werde. Sie gleiche auch Erklärungsangaben mit vorliegenden Verträgen, Bilanzen oder Anzeigen im Bundesanzeiger ab. Sie habe die Möglichkeit, eigene maschinelle Angaben vorzunehmen (Angaben des Bearbeiters zu korrigieren), habe dies aber nach Aktenlage im Streitfall nicht gemacht. Wenn sie etwas eingegeben hätte, wäre dies durch einen Ausdruck in Papierform dokumentiert. Sie könne sich nicht erklären, wie es zu der Eintragung eines Freibetrags von 79.740 € gekommen sei und warum ihr dies (im Rahmen der Anzeige einer Prüfberechnung auf dem Bildschirm) nicht aufgefallen sei. 25

Die Zeugin J (Sachgebietsleiterin; seinerzeit I) hat insbesondere sinngemäß bekundet, sie habe keine konkrete Erinnerung an den Fall, könne aber sehen, dass sie ihn freigegeben habe. Es habe sich um einen „I-Fall“ und einen „Prüffeld-Fall“ gehandelt. Da § 17 EStG bereits von der QSST geprüft war, werde sie diesen Bereich wohl nicht neu geprüft haben. Seinerzeit habe sie alle Fälle des Bearbeiters, des Zeugen C, zur abschließenden Prüfung und Zeichnung (mit der Möglichkeit, eigene Eingaben vorzunehmen oder Eingaben des Bearbeiters oder der QSST zu verändern) vorgelegt bekommen. Sie könne sich nicht erklären, warum sie den Fehler, den sie bei Anzeige der Prüfberechnung auf den Bildschirm hätte erkennen können, nicht erkannt hat. Hätte sie sich die Prüfberechnung angeschaut, wäre ihr der Freibetrag sofort ins Auge gesprungen, da es diesen Freibetrag in der Höhe gar nicht geben könne. 26

27

Wegen der weiteren Einzelheiten und genauen Zeugenaussagen wird auf das Verhandlungsprotokoll verwiesen.

**Entscheidungsgründe** 28

I. Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Beklagte hat zu Recht einen Änderungsbescheid nach § 129 AO erlassen. 29

1. Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. 30

a. Die Regelung erfasst nach ihrer Zielsetzung Fälle, in denen der erklärte Inhalt eines Verwaltungsaktes vom gewollten Inhalt abweicht (BFH-Urteil vom 6. November 2012 VIII R 15/10, BStBl II 2013, 307; vgl. auch Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 129 AO Rn. 1). Dies kommt auch im Gesetzeswortlaut („berichtigen“ anstatt „aufheben / ändern“) zum Ausdruck. 31

Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sind einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliche mechanische Versehen. Sie können beispielsweise bei Eingabe- oder Übertragungsfehlern vorliegen. So können Fehler bei Eintragungen in Eingabewertbögen für die automatische Datenverarbeitung als rein mechanische Versehen ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sein, etwa bei einem unbeabsichtigten, unrichtigen Ausfüllen des Eingabebogens oder bei Irrtümern über den tatsächlichen Ablauf des maschinellen Verfahrens bzw. bei der Nichtbeachtung der für das maschinelle Veranlagungsverfahren geltenden Dienstanweisung, bei Verwendung falscher Schlüsselzahlen oder beim Übersehen notwendiger Eintragungen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004 mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen; vgl. insbesondere BFH-Urteil vom 11. Juli 2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810). 32

b. Offenbar ist eine Unrichtigkeit, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist und der Fehler auf bloßes mechanisches Versehen zurückzuführen ist. 33

Da der Wortlaut des § 129 Satz 1 AO auf "offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind" abstellt, kommt es entscheidend auf die Umstände bei der Entscheidungsfindung und demzufolge vornehmlich auf den Akteninhalt an (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810). Maßgebend ist deshalb, ob der Fehler bei Offenlegung des aktenkundigen Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen (objektiven) Dritten klar und deutlich als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 17. Juni 2004 IV R 9/02, BFH/NV 2004, 1505; BFH in BFH/NV 2007, 1810). Dabei genügt die Offenbarkeit der Unrichtigkeit als solche; nicht dagegen ist erforderlich, dass für den Bescheidadressaten auch der an Stelle des unrichtigen zu setzende richtige Inhalt des Bescheids offenbar ist (BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 1810 sowie in BFH/NV 2010, 2004). Unerheblich ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, ob der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit anhand des Bescheids und der ihm vorliegenden Unterlagen erkennen konnte (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22. Februar 2006 I R 125/04, BStBl II 2006, 400; in BFH/NV 2010, 2004; vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 17. November 2013 IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657 sowie v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 129 AO Rn. 38 ff. sowie Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 129 AO Rn. 14; jeweils m.w.N.). 34

35

c. Nicht unter § 129 AO fallen jedoch – in Abgrenzung zu „mechanischen“ Fehlern –Rechtsirrtümer, Denkfehler, unrichtige Tatsachenwürdigung, die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts und Fehler, die auf mangelnder Sachaufklärung bzw. Nichtbeachtung feststehender Tatsachen beruhen (vgl. nur BFH-Urteile vom 21. Januar 2010 III R 22/08, BFH/NV 2010, 1410; vom 4. Juni 2008 X R 47/07, BFH/NV 2008, 1801; vom 4. November 1992 XI R 40/91, BFH/NV 1993, 509; aus jüngerer Zeit BFH-Urteil vom 17. Mai 2017 X R 45/16, BFH/NV 2018, 10; jeweils m.w.N.). Eine offenbare Unrichtigkeit scheidet bereits dann aus, wenn eine Möglichkeit besteht, dass der Fehler auf den vorgenannten Ursachen beruht (BFH-Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004, m.w.N.). Diese Möglichkeit darf allerdings nicht nur theoretischer Natur sein. Vielmehr muss sie sich durch vom Gericht festgestellte Tatsachen belegen lassen. 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 13. Juni 2012 VI R 85/10, BStBl II 2013, 5; vom 16. Januar 2018 VI R 38/16, BFH/NV 2018, 250).

Ob die Möglichkeit eines Rechtsirrtums oder eines diesem gleichgestellten Fehlers auszuschließen ist, beurteilt sich nach den Verhältnissen des Einzelfalles, vor allem nach der Aktenlage (vgl. nur BFH-Urteile vom 21. Januar 2010 III R 22/08, BFH/NV 2010, 1410 und vom 6. November 2012 VIII R 15/10, BStBl II 2013, 307). Es handelt sich um eine vom Finanzgericht zu entscheidende Tatfrage (vgl. nur BFH-Urteil vom 17. Mai 2017 X R 45/16, BFH/NV 2018, 10, m.w.N.). Die Beweislast für die Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 129 Satz 1 AO trägt dabei nach allgemeinen Grundsätzen derjenige, der sich auf ihr Vorliegen beruft (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2015, X B 43/15, BFH/NV 2016, 201, m.w.N.). Da der Gesetzgeber mit der Berichtigungsvorschrift des § 129 AO der materiellen Gerechtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtssicherheit (Vertrauensschutz) eingeräumt hat, sind die Finanzbehörden grundsätzlich verpflichtet, bei Vorliegen der Voraussetzungen dieser Korrekturvorschrift Bescheide zu ändern (BFH-Beschluss vom 4. März 2015, X B 39/14, BFH/NV 2015, 805). 36

d. Die Vorschrift des § 129 AO ist dabei nicht verschuldensabhängig ausgestaltet (vgl. zur Vorgängervorschrift BFH-Urteil vom 26. Juli 1979 V R 108/76, BStBl II 1980, 18; ebenso BFH-Urteil vom 4. November 1992 XI R 40/91, BFH/NV 1993, 509). Der Umstand, dass ein Fehler bei gehöriger Sorgfalt hätte erkannt werden können, hindert die grundsätzlich Anwendung nicht (BFH-Urteile vom 21. Januar 2010, III R 22/08, BFH/NV 2010, 1410; vom 11. Juli 2007, XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810). Ein Organisationsverschulden auf Seiten der Finanzbehörde, ebenso wie eine oberflächliche Bearbeitung der Finanzbehörde, hindert die Anwendung des § 129 AO grundsätzlich nicht (BFH-Urteile vom 28. November 1985 IV R 178/83, BStBl II 1986, 293; vom 11. Juli 2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810; vom 21. Januar 2010 III R 22/08, BFH/NV 2010, 1410). 37

Anders kann dies sein, wenn sich die Unachtsamkeit bei der Bearbeitung des Falls häuft und Zweifeln, die sich aufdrängen, nicht nachgegangen wird (vgl. bereits BFH-Urteil vom 4. November 1992, XI R 40/91, BFH/NV 1993, 509; vgl. jüngst auch BFH-Urteile vom 16. Januar 2018, VI R 41/16, BFH/NV 2018, 551 sowie VI R 38/16, BFH/NV 2018, 513). Eine solche – § 129 AO ausschließende – nachlässige Bearbeitung kann nach der Rechtsprechung insbesondere vorliegen, wenn das Finanzamt sich aufdrängende Ermittlungs- oder Abgleichmöglichkeiten (z. B. von elektronisch übermittelten Daten mit Angaben in einer Papiererklärung) unterlässt. 38

39

Das pflichtwidrige Unterlassen einer durch Prüfhinweis angeregten Plausibilitätsprüfung bedeutet jedoch nicht zwangsläufig, dass der Veranlagungsbeamte den fehlerhaft steuerlich berücksichtigten Sachverhalt auch rechtlich gebilligt hätte (vgl. hierzu insbesondere BFH-Beschluss vom 28. Mai 2015, VI R 63/13, BFH/NV 2015, 1078, zu einer fehlerhaften Gewährung eines Abzugs für haushaltsnahe Dienstleistungen). Nicht jedes nachlässige Verhalten kann deshalb die Annahme rechtfertigen, es handele sich um einen Rechtsirrtum (oder gleichgestellten Irrtum).

Im Ergebnis kommt es nach Überzeugung des erkennenden Senats in hohem Maße auf eine einzelfallbezogene Würdigung an, die sich nicht von Verschuldenserwägungen leiten lassen darf. Alleine der Umstand, dass die Finanzbehörde eine naheliegende Prüfung unterlassen hat und/oder (ggf. grobe) Nachlässigkeiten in der Fallbearbeitung unterlaufen sind, schließt eine Anwendung von § 129 AO nicht aus. Vielmehr können solche Bearbeitungsmängel je nach den Umständen des Einzelfalls entweder auf einen mehr als theoretisch denkbaren Rechtsfehler (oder gleichgestellten Fehler) schließen lassen oder umgekehrt gerade einen solchen Fehler ausschließen (vgl. in diese Richtung auch etwa BFH-Urteil vom 5. Februar 1998, IV R 17/97, BStBl II 1998, 535, zur fehlerhaften Eintragung im Eingabewertbogen zu § 34e EStG, bei dem sowohl Irrtümer über den Ablauf des maschinellen Verfahrens, Verwendung falscher Schlüsselzahlen oder Übersehen notwendiger Eintragungen denkbar sind, aber ebenso auch fehlerhafte Eintragungen, die auf einem Rechtsirrtum beruhen). 40

e. Die Frage der Abgrenzung von mechanischem Fehler zu einer (mehr als theoretisch denkbaren) fehlerhaften Rechtsanwendung (oder Sachverhaltsermittlung und -würdigung) stellt sich insbesondere in Fällen der Beteiligung mehrerer Personen in der Finanzbehörde, hierunter sog. „Prüffeld-Fälle“, „Intensivprüf-Fälle“ oder andere Fälle mit genereller Sachgebietsleiter-Zuständigkeit. Da es auch in solchen Fällen möglich ist, dass einem Sachbearbeiter bei der Dateneingabe ein mechanisches Versehen unterläuft und der Sachgebietsleiter die Eingaben bei der abschließenden Zeichnung ungeprüft übernimmt (vgl. zu einem solchen Fall etwa BFH-Urteil vom 7. November 2013, IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657), scheidet die Anwendung von § 129 AO auch bei der Beteiligung mehrerer Personen nicht aus. 41

In solchen Fällen sind nach Auffassung des erkennenden Senats jedoch erhöhte Anforderungen an die Feststellung eines mechanischen Fehlers zu stellen, weil ein außerhalb von § 129 AO liegender Fehler in der Sachverhaltsermittlung, Sachverhaltswürdigung oder rechtlichen Würdigung umso wahrscheinlicher wird, je intensiver die Prüfung des Steuerfalls sein soll und üblicherweise dann auch tatsächlich ist (vgl. in diesem Kontext auch den vom Kläger zitierten BFH-Beschluss vom 23. Januar 2015, IX S 25/14, BFH/NV 2015, 497, zum der summarischen Prüfung unterliegenden Verfahren der Aussetzung der Vollziehung, bei welchem der BFH angesichts einer Einstufung als „I-Fall“ (Intensivprüffall) mit Prüfung von Sachbearbeiter, Qualitätssicherungsstelle sowie Sachgebietsleiter es für zweifelhaft hielt, ob eine unstreitig fehlerhafte Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens über § 129 AO korrigiert werden kann). 42

Auch bei erhöhten Anforderungen an die Feststellung gibt es nach Überzeugung des erkennenden Senats jedoch keinen abstrakten Rechtssatz dergestalt, dass eine vorgesehene (tatsächlich oder vermeintlich durchgeführte) „Intensivprüfung“ stets einen mechanischen Fehler ausschließen würde. Ein solcher Rechtssatz würde zum einen die Frage der gewünschten Prüfungstiefe („Soll-Prüfung“) mit der tatsächlichen Prüfungstiefe („Ist-Prüfung“) vermengen. Außerdem würde ein solcher Rechtssatz letztlich ein Verschuldenselement enthalten, indem der Finanzbehörde vorgehalten wird, dass sie bei „gehöriger Prüfung“ den 43

Fehler „hätte erkennen können“ und sich deshalb nicht auf einen mechanischen Fehler berufen kann. Ganz entscheidend spricht gegen einen solchen Rechtssatz, dass auch eine Intensivprüfung verschiedene Bezugspunkte haben kann. Sofern „nachgelagerte Prüfer“ (z. B. Qualitätssicherungsstelle und Sachgebietsleiter) eine tatsächliche und rechtliche Prüfung anhand der Papierunterlagen vornehmen (z. B. im Streitfall anhand der Checklisten zur Anteilsveräußerung nach § 17 EStG, anhand von Vertragungsunterlagen, Kontrollmitteilungen u.ä.), können dennoch schlicht falsch eingegebene Kennziffern im maschinellen Verfahren unentdeckt bleiben und zu einem fehlerhaften Bescheid führen. Auch wenn ein „Intensivprüffall“ daher nach den Maßstäben der Finanzverwaltung intensiv geprüft worden ist, schließt dies nicht notwendigerweise mechanische Fehler aus.

2. Bei Übertragung der vorgenannten Grundsätze auf den Streitfall kommt das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (insbesondere einer Sichtung und Würdigung der Steuerakten sowie einer Zeugenvernehmung von Veranlagungssachbearbeiter, Bearbeiterin der Qualitätssicherungsstelle sowie Sachgebietsleiterin) zu dem Ergebnis, dass dem Sachbearbeiter – dem Zeugen C – bei der Veranlagung ein mechanischer oder diesem gleichzustellender Fehler unterlaufen ist (hierzu a.). Dieser mechanische Fehler wurde von der Zeugin E in der Qualitätssicherungsstelle nicht bemerkt und im maschinellen Ablauf ungeprüft übernommen (hierzu b.). Gleiches gilt für die Zeugin J als Sachgebietsleiterin (hierzu c.). Der mechanische Fehler stellte sich auch – wie am Bescheid selbst im Übrigen für den Kläger ersichtlich war und wie es auch von ihm bemerkt wurde – als „offenbar“ dar. Insbesondere lässt der Umstand, dass der Steuerfall von drei Personen geprüft wurde (oder hätte geprüft werden sollen) und die dem Veranlagungsbearbeiter nachfolgenden Bearbeiter/Sachgebietsleiter den Fehler nicht entdeckt haben, im Streitfall weder die Offenbarkeit des Fehlers entfallen, noch ist hierdurch ein mehr als theoretisch denkbarer Fehler in der rechtlichen Würdigung (oder gleichgestellter Fehler) anzunehmen (hierzu d.). 44

a. Dem Zeugen C als Sachbearbeiter ist bei der Steuerveranlagung ein mechanischer Fehler i.S.d. § 129 AO unterlaufen. 45

Der Senat ist angesichts der Steuerakten sowie der Aussagen des Zeugen C sowie der Zeugin E davon überzeugt, dass der Zeuge C bei der Veranlagung in Kennziffer 45.83 einen fehlerhaften Wert eingegeben hat und dies auf einem, den mechanischen Fehlern gleichgestellten Irrtum über den tatsächlichen Ablauf des maschinellen Verfahrens bzw. der Nichtbeachtung einer für das maschinelle Veranlagungsverfahren geltenden Dienstanweisung oder schlichten Eingabe einer falschen Kennziffer beruht. Die Steuerakten dokumentieren für den Senat an verschiedenen Stellen (Ausdruck der Anlage G der elektronischen Steuererklärung; ausgedruckte Prüfhinweise mit handschriftlichen Eintragungen; Checklisten zur Prüfung von Veräußerungsgewinnen), dass dem Veranlagungssachbearbeiter bewusst war, dass – nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens – ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn von 79.740 € verblieb. Insbesondere ist auch erkennbar, dass das Teileinkünfteverfahren („x 0,6“) vom Bearbeiter erkannt wurde. Unstreitig sollte der Veräußerungsgewinn auch im Streitjahr 2011 erfasst werden. Die Steuerakten zeigen ferner keinen Hinweis darauf, dass ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG gewährt werden sollte. Der angeheftete Zettel (bei dem der Senat keinerlei Anhaltspunkte für ein späteres Hinzufügen sieht und bei dem der Zeuge C in Übereinstimmung mit dem Schriftbild der übrigen Einträge glaubhaft bekundet hat, dass dieser von ihm stamme) belegt dies zusätzlich. Anhand der in der mündlichen Verhandlung von den Zeugen geschilderten Abläufe sowie dem in den Akten befindlichen „Abbruchhinweis“ ist für den Senat auch überzeugend dargelegt, dass eine Eintragung in 46

Kennziffer 45.83 auch bei nicht zu gewährendem Freibetrag zwingend erfolgen musste und diese Eintragung vom Zeugen C vorgenommen wurde. Die Zeugin E hat hierzu nämlich überzeugend und insbesondere in Übereinstimmung mit den in den Akten ersichtlichen zeitlichen Abläufen bekundet, dass sie als Qualitätssicherungsstelle keine Fälle mit „Abbruchhinweis“ übernimmt und der Fall andernfalls zum Veranlagungsbezirk zurück delegiert werden würde. Der Umstand, dass der Zeuge C keine konkrete Erinnerung an die Eingabe der Kennziffer hatte, steht der Überzeugung nicht entgegen, da eine Erinnerung an eine solche vor vielen Jahren durchgeführte Handlung nicht erwartet werden kann und die übrigen Aussagen sowie die in den Akten dokumentierten Abläufe für die gebildete Überzeugung hinreichend sind. Die Aktenlage sowie der hierauf bezogenen Aussagen (einschl. allgemeiner Aussagen zum üblichen Vorgehen im Veranlagungsverfahren) hat hier entscheidende Bedeutung bei der Beweiswürdigung.

Die Eintragung eines Betrags von 79.740 € anstatt von 0 € in Kennziffer 45.83 durch den Zeugen C stellt sich dabei für den Senat als ein mechanisches Versehen dar, welches im deutlichen Widerspruch zu dem in den Akten dokumentierten Willen steht. Es bestehen nach Überzeugung des Senats keine über eine theoretische Möglichkeit hinausgehenden Anhaltspunkte für einen Fehler des Zeugen C in der Rechtsanwendung, Sachverhaltsermittlung oder Sachverhaltswürdigung. Ein Rechtsirrtum dahingehend, dass über das Teileinkünfteverfahrens hinaus ein weiterer prozentualer oder absoluter „steuerfreier Gewinn“ besteht, ist in keiner Weise erkennbar. Er widerspricht auch der vom Zeugen C vorgenommenen Berechnung des Veräußerungsgewins mit der Angabe „wie erklärt“. Der Zeuge C wollte nach Überzeugung des Senats den Erklärungsangaben folgen. Ein Wille zur Abweichung ist in keiner Weise erkennbar. Ebenso scheidet nach Überzeugung des Senats auch ein Irrtum des Zeugen C in der Rechtsanwendung zum Freibetrag in § 17 Abs. 3 EStG aus. Das Gesetz sieht bereits keinen über 9.060 € hinausgehenden Freibetrag vor und es ist anhand der Akten erkennbar, dass der Zeuge C die Systematik der Freibetragsberechnung (mit der Abschmelzungsregelung in § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG) kannte und zu dem Ergebnis kam, dass kein Freibetrag zu gewähren sei. Die gleichwohl von dem Zeugen C vorgenommene Eintragung beruht dann entweder auf einem unkonzentrierten Vorgehen dahingehend, dass statt eines Freibetrag von 0 € der zuvor ermittelte und für richtig befundene steuerpflichtige Veräußerungsgewinn eingetragen wurde (Irrtum über die Kennziffer, die man gerade einträgt) oder auf einem dahingehenden Irrtum, dass in Kennziffer 45.83 der nach Abzug eines (etwaigen) Freibetrags verbleibende (steuerpflichtige) Betrag einzutragen sei (Irrtum über die Bedeutung einer Kennziffer). Beides sind jedoch von § 129 AO umfasste Fehler in der Dateneingabe oder Irrtümer zur Bedeutung einer Kennzahl oder zu den Abläufen des maschinellen Veranlagungsverfahrens und keine Fehler in der Rechtsanwendung oder diesen gleichgestellte Fehler. 47

b. Der mechanische Fehler des Zeugen C wurde von der Qualitätssicherungsstelle, hier der Zeugin E, unentdeckt übernommen, ohne dass dieser ein eigener Fehler in der Rechtsanwendung (oder ein gleichgestellter Fehler) unterlaufen ist. 48

Der Senat kann nach Sichtung der Akten sowie unter Berücksichtigung der Aussage der Zeugin E nicht feststellen, ob und inwieweit diese nach Übermittlung des Steuerfalls (elektronisch sowie als Papierakte) eine fachliche Überprüfung vorgenommen hat und – dem üblichen Ablauf im Prüffeld „Veräußerungsgewinne“ folgend – den vom Zeugen C ermittelten Veräußerungsgewinn überprüft hat. Jedenfalls hat sie keine Veränderungen an Eintragungen vorgenommen und den Fall insgesamt unbeanstandet weitergeleitet. 49

50

Hierbei hat die Zeugin E nach Überzeugung des Senats den vom Zeugen C eingetragenen fehlerhaften Wert in Kennziffer 45.83 nicht bemerkt. Die Steuerakten zeigen keinerlei Prüfung oder Beanstandung der QSST bezüglich der maschinellen Eintragungen und die Zeugin E hat hierzu nachvollziehbar und glaubhaft bekundet, dass ihr ein Fehler, welcher an der Prüfberechnung ersichtlich gewesen wäre, „durchgegangen sei“. Aus dem an den Steuerakten erkennbaren Abläufen sowie der Zeugenaussage ist für den Senat erkennbar, dass die Zeugin E eine – wohl sehr naheliegende – Prüfung, nämlich jene anhand der Prüfberechnung, außer Acht gelassen hat. Dies mag eine grobe Unachtsamkeit sein, stellt aber gleichwohl keinen (über die theoretische Möglichkeit hinausgehenden) Fehler in der Rechtsanwendung, Sachverhaltswürdigung oder Sachverhaltserfassung dar. Es kann vielmehr nach Überzeugung des Senats auch (ggf. grob fahrlässige) mechanische Fehler geben, die jedoch unter § 129 AO fallen. Verschuldensfragen sind für die Anwendung von § 129 AO gerade unbeachtlich. Im Streitfall kann der Senat auch nicht – entsprechend der vorgenannten Rechtsprechung – feststellen, dass sich Unachtsamkeiten dergestalt häuften und sich aufdrängenden Zweifeln nicht nachgegangen wurde und hierdurch eine fehlerhafte Rechtsanwendung (oder ein gleichgestellter Fehler) mehr als theoretisch in Betracht zu ziehen ist. Die vorgenannte BFH-Rechtsprechung ist nach Auffassung des Senats nicht so zu verstehen, dass gehäufte Unachtsamkeiten stets eine offenbare Unrichtigkeit ausschließen würden. Vielmehr können diese – je nach den Umständen des Einzelfalles – ein gewichtiges Indiz für einen außerhalb von § 129 AO liegenden Fehler darstellen. Im Streitfall sind jedoch keine gehäuften Unachtsamkeiten in der Prüfung und Berechnung des Veräußerungsgewinns erkennbar, sondern ein Fehler in der maschinellen Eingabe und in der Betrachtung der Prüfberechnung. Dies steht einem mechanischen Fehler jedoch nach Überzeugung des Senats im konkreten Einzelfall nicht entgegen.

c. Der mechanische Fehler des Zeugen C wurde auch von der Sachgebietsleiterin, der Zeugin J, bei abschließender Freizeichnung unbemerkt übernommen. 51

Die Steuerakten dokumentieren keine Änderungen oder Beanstandungen durch die Zeugin als Sachgebietsleiterin, sondern eine Freigabe nach Übergabe durch die Qualitätssicherungsstelle (QSST). Die Zeugin J hat dabei für den Senat nachvollziehbar und glaubhaft bekundet, dass sie wegen der vorherigen Prüfung der Einkünfte nach § 17 EStG durch die QSST keine eigene Prüfung vorgenommen hat und den Fall jedenfalls insoweit ungeprüft freigegeben hat. Der Senat ist dadurch bei verständiger Würdigung der Aktenlage sowie aller drei Zeugenaussagen, insbesondere auch unter Berücksichtigung der Situation, dass der Zeugin J sämtliche Steuerfälle des Zeugen C, der noch Finanzanwärter war und kurz vor der mündlichen Prüfung stand, überspielt wurden, davon überzeugt, dass die Zeugin J aus Gründen der Arbeitsbelastung weder den Veräußerungsgewinn „auf dem Papier“, noch die hierzu erfolgten maschinellen Eintragungen überprüft hat. Hierdurch hat die Zeugin J – wie schon die Zeugin E – den mechanischen Dateneingabe-Fehler des Zeugen C ungeprüft übernommen und selbst keinen Rechtsanwendungsfehler (oder gleichgestellten Fehler) begangen. Unter Berücksichtigung der vorherigen Beteiligung der QSST ist es auch nachvollziehbar, dass die Zeugin J trotz der Ausbildungssituation des Zeugen C auf eine eingehende eigene Prüfung (sowohl anhand der Checklisten in den Papierakten, wie auch eine Sichtung der maschinellen Eintragungen oder jedenfalls eine eingehende Betrachtung der Prüfberechnung) verzichtet hat. Letztlich sind aber auch hier Verschuldenserwägungen verfehlt, weil § 129 AO zugunsten der „Rechtsrichtigkeit“ eine Berichtung von Bescheiden bei offenkundigen mechanischen Versehen verschuldensunabhängig ermöglichen soll. 52

Insgesamt war damit der Bescheid vom 5. August 2013 mit einem mechanischen Fehler behaftet. Auch als ca. zwei Monate später aus anderen Gründen eine Bescheidänderung 53

erfolgte und der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde, blieb der mechanische Fehler (insoweit unstreitig) bestehen, weil bezüglich des hier streitigen Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG unstreitig keine weiteren Prüfungen oder Änderungen erfolgten.

d. Der Fehler ist trotz der Bearbeitung durch drei Personen offenbar. 54

Die fehlerhafte Gewährung eines steuerfreien Betrags / Freibetrags war im Bescheid selbst, ohne dass dies rechtlich im Rahmen des § 129 AO erforderlich wäre, für den Kläger und dessen Berater erkennbar, wie die handschriftliche Eintragung des Beraters auf dem Bescheid zeigt. 55

Anhand der Steuerakten sowie der Zeugenaussagen ist der Fehler auch für einen unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich als offenbare Unrichtigkeit erkennbar. Auch ist erkennbar, dass der Fehler auf bloßes mechanisches Versehen zurückzuführen ist. Alleine der Umstand, dass ein Fall besonders intensiv geprüft werden soll (hier: „Intensivprüffall“, „Risikoklasse 1“, SGL-Zuständigkeit wegen Ausbildung des Zeugen C, „Prüffeld Veräußerungsgewinne“) bedeutet nicht zwangsläufig, dass ein Fall auch tatsächlich intensiv geprüft wird. Auch kann alleine aus dem Umstand, dass hier drei Personen einen Fall bearbeitet und einen Fehler nicht bemerkt haben, nicht auf einen Rechtsanwendungsfehler (oder gleichgestellten Fehler) zwangsweise geschlossen werden. Alleine das Übersehen durch drei (fachkundige) Personen nimmt einem Fehler auch nicht zwangsläufig dessen „Offenkundigkeit“. 56

Der Senat hält eine solche Zwangsläufigkeit aus dem unter I.1.e aufgeführten Gründen für verfehlt, insbesondere weil § 129 AO damit ein nicht vorgesehenes Verschuldenselement enthalten würde. Soweit die BFH-Rechtsprechung bei sich häufenden Unachtsamkeiten und sich aufdrängenden Zweifeln, denen nicht nachgegangen wird, eine Anwendung von § 129 AO ausgeschlossen hat, war dies nach Überzeugung des Senats stets durch die konkreten Umstände des Einzelfalls bedingt. Sofern etwa hier bei der Sachverhaltsermittlung, steuerlichen Würdigung und steuerlichen Ermittlung eines Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG grobe Unachtsamkeiten mit fehlenden Prüfungsschritten, fehlenden Ermittlungshandlungen o.ä. zutage getreten wären, wäre eine Anwendung von § 129 AO nach Überzeugung des Senats zu verneinen. 57

Der Streitfall beinhaltet jedoch die Besonderheit, dass die steuerliche Prüfung des Veräußerungsgewinns erfolgt war und „lediglich“ in der maschinellen Eingabe ein Fehler unterlaufen ist, der sich dann – trotz zweier weiterer Prüfungsinstanzen – ungehindert im Bescheid fortgesetzt hat. Da § 129 AO gerade für solche Fälle verschuldensunabhängig konzipiert ist, muss der Kläger – trotz des für den Senat verständlichen Unbehagens des Klägers über die Arbeitsabläufe der Finanzbehörde im Streitfall – eine Änderung auf die materiell-rechtlich zutreffende Steuer hinnehmen. Dies gilt in solchen Fällen auch zugunsten des Steuerpflichtigen (vgl. hierzu etwa Senatsurteil vom 30. März 2017, 15 K 3280/15, EFG 2017, 1055, zu einem dem Berater „grob fahrlässig“ unterlaufenden Fehler im maschinellen Steuererklärungsverfahren, welcher von der Finanzbehörde übernommen worden ist). 58

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 59

III. Die Revision ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO zuzulassen. Aus Sicht des Senats besteht für die unter I.1.e dargelegte Rechtsfrage, ob eine im Veranlagungsverfahren vorgesehene Intensivprüfung (durch die Qualitätssicherungsstelle und den Sachgebietsleiter) stets die Anwendung des § 129 AO ausschließt, d.h. ob in solchen Fällen immer ein Fehler in der Rechtsanwendung (oder gleichgestellte Fehler) als mehr als theoretisch anzunehmen ist, 60

Anlass für eine höchstrichterliche Entscheidung.

---

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE