

# Urteil vom 07. November 2013, IV R 13/11

## Berichtigung eines Steuerbescheids nach § 129 Satz 1 AO - Übernahme eines mechanischen Versehens des Sachbearbeiters durch den Sachgebietsleiter

BFH IV. Senat

AO § 129 S 1

vorgehend FG Düsseldorf, 28. Februar 2011, Az: 13 K 3598/08 F

### Leitsätze

NV: Ein Steuerbescheid kann nach § 129 Satz 1 AO berichtigt werden, wenn dem nicht zeichnungsberechtigten Sachbearbeiter bei der Dateneingabe ein mechanisches Versehen unterläuft und der Sachgebietsleiter die Eingaben des Sachbearbeiters bei der abschließenden Zeichnung ungeprüft übernimmt .

### Tatbestand

- 1** I. An der A GmbH & Co. KG (KG) waren die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) zu 1. bis 4. als Kommanditisten beteiligt. Die Komplementär-GmbH war am Kapital der KG nicht beteiligt.
- 2** Mit Bescheid vom 11. Dezember 2001 stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) für den Kläger zu 1. einen gemäß § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht ausgleichs- bzw. abzugsfähigen Verlust auf den 31. Dezember 2000 in Höhe von 235.062 DM und für die Klägerin zu 3. einen solchen in Höhe von 34.601 DM fest.
- 3** In ihrer Feststellungserklärung für das Jahr 2001 (Streitjahr) erklärte die KG einen laufenden Verlust aus Gewerbebetrieb und einen Aufgabegewinn. Für den Kläger zu 1. erklärte sie dabei einen Anteil am laufenden Verlust, von dem gemäß § 15a EStG ein Betrag in Höhe von 101.078 DM nicht ausgleichsfähig sein sollte. Dieser Betrag wurde zusammen mit dem auf den 31. Dezember 2000 festgestellten verrechenbaren Verlust mit dem anteiligen Veräußerungsgewinn des Klägers zu 1. verrechnet, so dass auf den 31. Dezember 2001 kein verrechenbarer Verlust übrig blieb. Für die Klägerin zu 3. wurde ein Anteil am laufenden Verlust erklärt, der gemäß § 15a EStG insgesamt nicht ausgleichsfähig sein sollte. Dieser Betrag wurde zusammen mit dem auf den 31. Dezember 2000 festgestellten verrechenbaren Verlust mit dem anteiligen Veräußerungsgewinn der Klägerin zu 3. verrechnet, so dass auf den 31. Dezember 2001 ebenfalls kein verrechenbarer Verlust verblieb.
- 4** Mit gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheid vom 2. Dezember 2002 stellte das FA die Einkünfte des Streitjahrs zunächst erklärungsgemäß fest. Nach einer Betriebsprüfung erließ es allerdings am 11. Dezember 2003 einen geänderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr, in dem es die auf den 31. Dezember 2000 als verrechenbar i.S. des § 15a EStG festgestellten Verluste nicht mehr berücksichtigte und den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob.
- 5** Auf den Einspruch der Kläger, den diese darauf stützten, für den Kläger zu 1. sowie die Klägerin zu 3. seien die zum 31. Dezember 2000 festgestellten Verluste nach § 15a EStG nicht berücksichtigt worden, sollte ein erneut geänderter Feststellungsbescheid ergehen.
- 6** Im Eingabewertbogen für die Datenverarbeitung vom 9. Januar 2004 trug die Sachbearbeiterin für die KG im Sachbereich 14, Untersachbereich 99999 in der Zeile "stpfl. laufende Einkünfte" nach § 15a EStG unter der Kennziffer 702 sowie in der Zeile "stpfl. tarifbegünst. Eink." nach § 15a EStG unter der Kennziffer 703 jeweils "0" ein. Für den Kläger zu 1. trug sie im Sachbereich 14, Untersachbereich 2, unter der Kennziffer 702 "stpfl. laufende Einkünfte" nach § 15a EStG den Betrag von "17583800" und für die Klägerin zu 2. im Sachbereich 14, Untersachbereich 1, unter Kennziffer 702 den Betrag von "94230000" ein. Für die Klägerin zu 3. trug sie im Sachbereich 14, Untersachbereich 4, unter der Kennziffer 702 "stpfl. laufende Einkünfte" nach § 15a EStG den

Betrag von "4244300" ein. Für die Klägerin zu 4. wiederum trug sie im Sachbereich 14, Untersachbereich 5, unter der Kennziffer 702 "stpf. laufende Einkünfte" nach Anwendung von § 15a EStG den Betrag von "82902400" ein. Im Sachbereich 12, Untersachbereich 2 wies sie als Erläuterungstext schließlich an: "Hierdurch erledigt sich Ihr Einspruch/Antrag vom 6.01.2004".

- 7 Den Eingabewertbogen zeichnete die Sachgebietsleiterin am 13. Januar 2004 ab.
- 8 Im daraufhin am 2. Februar 2004 ergangenen Änderungsbescheid wurde nunmehr für alle Gesellschafter der nach Anwendung von § 15a EStG verbleibende Veräußerungsgewinn mit Null festgestellt. Bei den Klägern zu 1. und 3. entsprach der nach Anwendung von § 15a EStG festgestellte verbleibende laufende Gewinn den Beträgen, welche die Bearbeiterin jeweils unter der Kennziffer 702 eingetragen hatte; Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben waren nicht mehr berücksichtigt. Bei den Klägerinnen zu 2. und 4. entsprachen die als laufender Gewinn angesetzten Beträge hingegen den Beträgen, die im Bescheid vom 11. Dezember 2003 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb insgesamt (= laufender und Veräußerungsgewinn) angesetzt worden waren. Alle übrigen Werte in dem Bescheid entsprachen nicht den Werten des Bescheids vom 11. Dezember 2003, sondern denjenigen des vor der Prüfung ergangenen Bescheids vom 2. Dezember 2002. In dem Bescheid heißt es: "Der Bescheid ist nach § 164 Abs. 2 AO geändert. Der Vorbehalt der Nachprüfung wird aufgehoben." In den Erläuterungen wird zudem ausgeführt: "Besonders wichtig. Hierdurch erledigt sich Ihr Einspruch/Antrag vom 6.01.2004".
- 9 Am 9. November 2004 fiel beim FA die Fehlerhaftigkeit des Bescheids vom 2. Februar 2004 auf.
- 10 Am 30. November 2004 erging ein auf § 129 AO gestützter geänderter Bescheid über die gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Streitjahr. In den Erläuterungen zum Bescheid heißt es: "Dieser Bescheid berichtigt einen Eingabefehler bei der Datensatzeingabe, die automationsgestützt zu dem offenkundig fehlerhaften Feststellungsbescheid vom 02.02.2004 geführt hat". Der geänderte Bescheid wurde dem Kläger zu 1. als Empfangsbevollmächtigtem der KG bekanntgegeben.
- 11 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) mit dem angefochtenen Urteil der von den Klägern erhobenen Klage statt, nachdem es die Bearbeiterin und die Sachgebietsleiterin zu den Umständen der Entstehung des Bescheids vom 2. Februar 2004 als Zeuginnen vernommen hatte. Zur Begründung führte das FG aus, das FA habe den Bescheid vom 2. Februar 2004 nicht gemäß § 129 Satz 1 AO ändern dürfen. Danach könne die Finanzbehörde nur Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen seien, berichtigen. In den Bereich der Willensbildung fallende Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm, unrichtige Tatsachenwürdigung, unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts oder Fehler, die auf mangelnder Sachaufklärung bzw. Nichtbeachtung feststehender Tatsachen beruhten, schlossen die Anwendung des § 129 Satz 1 AO aus. Bestehe eine mehr als nur theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums, so liege kein bloßes mechanisches Versehen und damit auch keine offenbare Unrichtigkeit mehr vor. Zwar hindere eine nur oberflächliche Bearbeitung des Steuerfalls die Anwendung des § 129 Satz 1 AO nicht. Häuften sich aber --wie im Streitfall-- die Unachtsamkeiten und werde Zweifeln, die sich aufdrängen müssten, nicht nachgegangen, so sei kein einem Schreibfehler oder Rechenfehler ähnliches mechanisches Versehen mehr gegeben.
- 12 Aufgrund des Inhalts der Akten und nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme sei im Streitfall von einer Vielzahl von Fehlern auszugehen, die teilweise der Sachbearbeiterin und teilweise der Sachgebietsleiterin unterlaufen seien. Eine Korrektur der Fehler gemäß § 129 AO komme nicht in Betracht, denn selbst wenn danach möglicherweise ein Teil der Fehler berichtigt werden könne, habe die Sachbearbeiterin kein eigenes Zeichnungsrecht gehabt. Entsprechend sei die Sachgebietsleiterin als diejenige anzusehen, die den Bescheid erlassen habe; ihr sei aber weder ein Schreib- oder Rechenfehler noch eine einem solchen Fehler ähnliche Unrichtigkeit unterlaufen. Sie habe ausgesagt, dass sie den betreffenden Bescheid als Prüfberechnung gesehen, geprüft, für zutreffend befunden und anschließend freigegeben habe.
- 13 Ob dies wahr sei, könne offenbleiben. Habe sich die Sachgebietsleiterin den Bescheid tatsächlich angeschaut, so hätten sich ihr Zweifel an der Richtigkeit des Bescheids aufdrängen müssen, denn es seien nicht nur ein oder zwei Werte, sondern alle Zahlen falsch gewesen; die Zahlen seien zudem von den Werten des zu ändernden Bescheids vom 11. Dezember 2003 erheblich und in einer Weise abgewichen, die mit der Einspruchserledigung nicht erklärt werden könne. Hinzu komme, dass die Werte auch untereinander nicht plausibel gewesen seien. Werde solchen offenkundigen Mängeln des Bescheids nicht nachgegangen, sei kein einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliches mechanisches Versehen mehr gegeben. Wenn die Sachgebietsleiterin den Bescheid trotzdem als ordnungsgemäß freigegeben habe, sei nicht auszuschließen, dass die Freigabe das Resultat einer --wenn auch abwegigen--

rechtlichen Würdigung gewesen sei. Aber auch dann, wenn die Sachgebietsleiterin sich den Bescheid nicht angeschaut habe, gelte nichts anderes, denn wenn eine Korrektur nach § 129 AO bei sich aufdrängenden Zweifeln ausgeschlossen sei, müsse dies allemal dann gelten, wenn dem zur Prüfung Verpflichteten deswegen keine Zweifel kämen, weil er von vornherein keine Kontrolle vornehme.

- 14 Dagegen richtet sich die Revision des FA, welche dieses auf Verletzung der §§ 76 Abs. 1, 96 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie des § 129 AO stützt.
- 15 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 17 II. Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Entgegen der Annahme des FG kommt es im Streitfall für die Frage, ob der Bescheid vom 2. Februar 2004 nach § 129 Satz 1 AO berichtigt werden durfte, entscheidungserheblich darauf an, ob die vom FG als Zeugin vernommene Sachgebietsleiterin die Wahrheit gesagt hat, als sie bekundete, sie habe diesen Bescheid als Prüfberechnung gesehen, geprüft, für zutreffend befunden und anschließend freigegeben. Da das FG die Frage, ob es der Sachgebietsleiterin glauben könne, nicht offenlassen durfte, war sein Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen, weil alleine das FG die erforderliche Beweiswürdigung vornehmen darf.
- 18 1. Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen.
- 19 a) "Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten" sind einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliche mechanische Versehen, die etwa bei Eingabe- oder Übertragungsfehlern vorliegen. So können Fehler bei Eintragungen in Eingabewertbögen für die automatische Datenverarbeitung als rein mechanische Versehen ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sein, etwa bei einem unbeabsichtigten, unrichtigen Ausfüllen des Eingabebogens oder bei Irrtümern über den tatsächlichen Ablauf des maschinellen Verfahrens bzw. bei der Nichtbeachtung der für das maschinelle Veranlagungsverfahren geltenden Dienstanweisung, bei Verwendung falscher Schlüsselzahlen oder beim Übersehen notwendiger Eintragungen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. Februar 1998 IV R 17/97, BFHE 185, 345, BStBl II 1998, 535; vom 1. Juli 2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004).
- 20 b) In den Bereich der Willensbildung fallende Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm, unrichtige Tatsachenwürdigung, unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts oder Fehler, die auf mangelnder Sachaufklärung bzw. Nichtbeachtung feststehender Tatsachen beruhen, schließen die Anwendung des § 129 Satz 1 AO aus (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27. März 1987 VI R 63/84, BFH/NV 1987, 480; vom 16. März 2000 IV R 3/99, BFHE 191, 226, BStBl II 2000, 372; in BFH/NV 2010, 2004). Besteht eine mehr als nur theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums, so liegt kein bloßes mechanisches Versehen und damit auch keine offenbare Unrichtigkeit mehr vor (BFH-Urteil in BFHE 185, 345, BStBl II 1998, 535, m.w.N.), ebenso nicht bei einer unrichtigen Tatsachenwürdigung, bei der unzutreffenden Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts oder bei Fehlern, die auf mangelnder Sachaufklärung beruhen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2004; BFH-Beschluss vom 5. Januar 2005 III B 79/04, BFH/NV 2005, 1013). An einer offenbaren Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO fehlt es auch dann, wenn Gesetzesnormen nicht oder falsch angewendet worden sind. Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts schließen insoweit die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit i.S. des § 129 Satz 1 AO aus (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 84/06, BFH/NV 2009, 1394).
- 21 c) 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; 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; 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, BFHE 211, 424, BStBl II 2006, 400; in BFH/NV 2010, 2004).

- 22** d) Ob ein mechanisches Versehen, ein Irrtum über den Programmablauf 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 (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 185, 345, BStBl II 1998, 535; in BFHE 191, 226, BStBl II 2000, 372; in BFH/NV 2009, 1394; in BFH/NV 2007, 1810). Dabei handelt es sich im Wesentlichen um eine Tatfrage, die der revisionsgerichtlichen Prüfung nur in eingeschränktem Umfang unterliegt (§ 118 Abs. 2 FGO; vgl. BFH-Urteile in BFHE 185, 345, BStBl II 1998, 535; in BFH/NV 2009, 1394; in BFH/NV 2010, 2004).
- 23** 2. Das FG ist im angefochtenen Urteil zwar im Wesentlichen von den vorgenannten Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Insofern ist es auch für den Fall, dass die Sachgebietsleiterin die zum Bescheid vom 2. Februar 2004 führende Prüfberechnung wirklich inhaltlich geprüft haben sollte, im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 129 Satz 1 AO nicht vorliegen (dazu a). Allerdings hat das FG dies --unter Aufstellung eines von der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht gedeckten Rechtssatzes-- auch für den Fall bejaht, dass die Sachgebietsleiterin nicht die Wahrheit bekundet und also die Prüfberechnung nicht geprüft haben sollte (dazu b).
- 24** a) Sollte die Aussage der Sachgebietsleiterin, wonach sie die zum Bescheid vom 2. Februar 2004 führende Prüfberechnung gesehen, geprüft, für zutreffend befunden und freigegeben hat, wahr sein, so bestünde eine mehr als nur theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums, welche als solche die Annahme eines einem Schreib- oder Rechenfehler ähnlichen mechanischen Versehens i.S. des § 129 Satz 1 AO ausschliesse. Dies wäre jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Aussage der Sachgebietsleiterin dahin zu verstehen wäre, dass sie nicht nur eine reine Plausibilitätskontrolle, sondern eine echte Inhaltsprüfung der Prüfberechnung durchgeführt hat. Eine solche inhaltliche Prüfung erfordert nämlich eine eigenständige rechtliche Subsumtion. Es ist dem FA zwar einzuräumen, dass durch den Bescheid vom 2. Februar 2004 nur dem Einspruch der Kläger abgeholfen werden sollte und eine über die von der Betriebsprüfung vorgenommenen Änderungen hinausgehende Abhilfe nach verwaltungsinterner Weisungslage ausgeschlossen war. Allerdings ist es durchaus vorstellbar und deshalb auch nicht fernliegend, dass ein Sachgebietsleiter bewusst oder unbewusst vom Einspruchsbegehren bzw. von internen Verwaltungsweisungen abweicht, etwa weil er das Einspruchsbegehren oder die Änderbarkeit von Bescheiden betreffende verwaltungsinterne Weisungen nicht kennt oder sie falsch oder unvollständig in Erinnerung hat.
- 25** b) Anders als das FG ausgeführt hat, wäre allerdings in dem Fall, dass die Sachgebietsleiterin --entgegen ihrer eigenen Aussage-- die vorgenannte Prüfberechnung nicht inhaltlich überprüft haben sollte, vom Vorliegen eines einem Schreib- oder Rechenfehler ähnlichen mechanischen Versehens i.S. des § 129 Satz 1 AO auszugehen. Dies folgt daraus, dass sich in diesem Fall die Sachgebietsleiterin die insgesamt unter § 129 Satz 1 AO fallenden Fehler der Sachbearbeiterin mangels inhaltlicher Überprüfung zu eigen gemacht hätte.
- 26** aa) Das FG hat (im Sinne eines "Erst recht"-Schlusses) den Rechtssatz aufgestellt, falls die Sachgebietsleiterin sich die Prüfberechnung gar nicht erst angeschaut habe, könne nichts anderes gelten als in dem Fall, dass sich ihr nach Prüfung Zweifel an der Richtigkeit der Prüfberechnung hätten aufdrängen müssen. Die Annahme eines mechanischen Versehens sei in diesem Fall ausgeschlossen. Dieser Rechtssatz entspricht nicht der höchstrichterlichen Rechtsprechung, nach der § 129 Satz 1 AO nicht von Verschuldensfragen abhängig ist, weshalb die oberflächliche Behandlung eines Steuerfalls grundsätzlich eine Berichtigung nach dieser Vorschrift nicht hindert (vgl. BFH-Urteile vom 28. November 1985 IV R 178/83, BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293; vom 10. September 1987 V R 69/84, BFHE 150, 509, BStBl II 1987, 834). Zwar ist es richtig, dass der BFH entschieden hat, dass kein einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliches mechanisches Versehen mehr gegeben sei, wenn sich die Unachtsamkeit bei der Bearbeitung des Falls häufe und Zweifeln, die sich aufdrängen müssten, nicht nachgegangen werde (BFH-Urteil vom 4. November 1992 XI R 40/91, BFH/NV 1993, 509). Die Entscheidung betraf allerdings einen Fall, in dem sich dem prüfenden Finanzbeamten nachweislich tatsächlich Zweifel aufgedrängt hatten. Ihm waren Ungenauigkeiten an einer Prüfberechnung aufgefallen, die Anlass zur Anforderung einer weiteren Prüfberechnung gegeben hatten. Den sich tatsächlich aufdrängenden Zweifeln war er gleichwohl nicht nachgegangen. So liegt indessen der Streitfall nicht, wenn man davon ausgeht, dass die Sachgebietsleiterin überhaupt keine inhaltliche Prüfung der Prüfberechnung durchgeführt hat.

- 27** bb) In einem solchen Fall wäre nur dann vom Vorliegen eines die Berichtigung nach § 129 Satz 1 AO ausschließenden Rechtsirrtums auszugehen, wenn der nicht zeichnungsberechtigten Sachbearbeiterin, deren Fehler die zeichnungsberechtigte Sachgebietsleiterin sich dann zu eigen gemacht hätte, selbst ein Rechtsfehler unterlaufen wäre.
- 28** (1) Der Fall, dass eine zeichnungsberechtigte Sachgebietsleiterin ungeprüft einen von einer nicht zeichnungsberechtigten Bearbeiterin erstellten Bescheid freigibt, steht mit Blick auf die Änderbarkeit nach § 129 Satz 1 AO demjenigen gleich, in welchem das FA offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (BFH-Urteile vom 3. Juni 1987 X R 61/81, BFH/NV 1988, 342; in BFH/NV 2004, 1505). Dann bleibt § 129 Satz 1 AO anwendbar.
- 29** (2) Im Streitfall hat die Sachbearbeiterin keine Rechtsfehler begangen, sondern ihr ist lediglich ein "einheitliches" mechanisches Versehen unterlaufen. Dies folgt bereits daraus, dass sie --wie sich aus den Erläuterungen im Bescheid vom 2. Februar 2004 ergibt-- insgesamt lediglich dem Einspruch der Kläger abhelfen wollte. Nach den Feststellungen des FG hatte die Sachbearbeiterin dazu in die Kennziffer 702 hinter die Erläuterungen "stpfl. laufende Einkünfte nach § 15a" für den Kläger zu 1. und die Klägerin zu 3. jeweils versehentlich --ohne entsprechende rechtliche Überlegungen-- den laufenden Gewinn ohne Berücksichtigung der laufenden Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben angesetzt. Ebenso hatte sie für die Klägerinnen zu 2. und 4. in dieselben Kennziffern zu dem Bescheid vom 11. Dezember 2003 den auf diese entfallenen Gesamtgewinn (laufender und Veräußerungsgewinn) mit der Folge übernommen, dass für diese nach Anwendung des § 15a EStG anzusetzende steuerpflichtige Einkünfte in Höhe der Summe aus laufenden Gewinnen und Veräußerungsgewinnen festgestellt worden sind. Soweit sie im Sachbereich der Gesellschaft zur Kennziffer 703 eine Null angewiesen hat, ohne Eintragungen zu der Kennziffer 703 im Sachbereich jedes Gesellschafters vorzunehmen, was dazu geführt hat, dass für alle Gesellschafter ein Veräußerungsgewinn von Null festgestellt worden ist, ist ihr ebenfalls ein mechanisches Versehen unterlaufen. Zwar ist der Sachbearbeiterin nach ihren eigenen Bekundungen bewusst gewesen, dass diese Schlüsselung fehlerhaft war. Indessen hatte sie diese Verfahrensweise für erforderlich gehalten, um das Zahlenmaterial überhaupt in das EDV-System eingeben zu können. Das Ergehen eines falschen Bescheids sollte durch eine von der Sachbearbeiterin veranlasste manuelle Gegenkorrektur verhindert werden. Soweit durch eine Verfahrensumstellung statt der Werte des Bescheids vom 1. Dezember 2003 diejenigen des Bescheids vom 2. Dezember 2002 beigelegt wurden, fehlt es ersichtlich an eigenen rechtlichen Erwägungen der Sachbearbeiterin.
- 30** 3. Da das FG von den Vorgaben der höchstrichterlichen Rechtsprechung abgewichen ist und es sonach nicht offenlassen durfte, ob es der Aussage der Sachgebietsleiterin Glauben schenken könne, war sein Urteil aufzuheben. Auf die vom FA vorgebrachten Verfahrensrügen kommt es danach nicht mehr an.
- 31** 4. Die Sache ist nicht spruchreif, denn das FG hat bisher eine Beweiswürdigung der Aussage der Sachgebietsleiterin nicht vorgenommen. Die Beweiswürdigung ist aber dem FG als Tatsachengericht vorbehalten. Das FG wird dazu die Sachgebietsleiterin --insbesondere mit Blick auf die Einschätzung ihrer Glaubwürdigkeit-- erneut vernehmen und bei der Beweiswürdigung berücksichtigen müssen, dass es nach der allgemeinen Lebenserfahrung eher unwahrscheinlich ist, dass einem hinreichend ausgebildeten und gesundheitlich nicht beeinträchtigten Sachgebietsleiter auf den ersten Blick erkennbare schwerwiegende Mängel in einer Prüfberechnung bei Vornahme einer inhaltlichen Prüfung nicht auffallen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)