

# FG Baden-Württemberg Urteil vom 6.10.2016, 3 K 2692/15

## Tenor

1. Unter Änderung des Einkommensteueränderungsbescheids 2011 vom 4. August 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. August 2015 wird die Einkommensteuer auf 62.834 EUR festgesetzt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

## Tatbestand

- 1 Streitig ist, ob ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid nach § 129 der Abgabenordnung (AO) berichtigt werden kann.
- 2 Der Kläger und die Klägerin waren im Veranlagungszeitraum 2011 (Streitjahr) verheiratet und wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 3 Für das Streitjahr reichten die Kläger am 31. Oktober 2012 eine unter Mitwirkung des Prozessbevollmächtigten erstellte Einkommensteuererklärung beim Beklagten (dem Finanzamt -FA-) ein. Bei dem Kläger fiel ein Verlust laut einheitlich und gesonderter Feststellung aus einer atypisch stillen Beteiligung in Höhe von 173.152 EUR an. Zudem erzielte er aus mehreren Objekten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Kläger und Klägerin bezogen außerdem Einkünfte aus Kapitalvermögen.
- 4 In der für den Kläger mit der Steuererklärung eingereichten Anlage KAP ist in Zeile 7 linke Spalte Kennzahl 10 „Beträge lt. Steuerbescheinigung(en)“ ein Betrag in Höhe von 222.763 EUR eingetragen, in der rechten Spalte Kennzahl 20 „korrigierte Beträge (Erläuterungen auf besonderem Blatt)“ ist keine Eintragung. Die Günstigerprüfung wurde nicht beantragt (Einkommensteuerakten Bl. 184). Zur Erläuterung war der Anlage KAP eine Anlage in Form einer Exceltabelle (im Folgenden: Exceltabelle) beigelegt, in der unter Ziff. 1. „Kapitalerträge, die dem inländischen Steuerabzug unterliegen haben“ Buchst. d) „übrige Kapitalerträge“ in der Spalte „Einnahmen“ die bei den jeweiligen Kreditinstituten angefallenen Kapitalerträge aufgelistet sind. Die Summe der Einnahmen (222.762,79 EUR) wurde in die erste Zeile „Übertrag nach Anlage KAP“ übertragen. In der Spalte „korrigierte Beträge“ der Exceltabelle ist jeweils -auch in den Zeilen „Summe Kapitalerträge“ und „Übertrag nach Anlage KAP“- der Betrag 0,00 EUR ausgewiesen (Einkommensteuerakten Bl. 185).
- 5 In der für die Klägerin erstellten Anlage KAP ist in Zeile 7 Kennzahl 10 ein Betrag in Höhe von 90 EUR eingetragen, unter Kennzahl 20 erfolgte keine Eintragung. Für die Klägerin wurde die Günstigerprüfung beantragt (Einkommensteuerakten Bl. 187). In der beigelegten Exceltabelle, die im Aufbau der für den Kläger beigelegten Exceltabelle entspricht, ist unter Ziff. 1. Buchst. d) der Betrag von 90,83 EUR aufgeführt. In der Spalte „korrigierte Beträge“ ist 0,00 EUR angegeben. In den Zeilen „Summe der Kapitalerträge“ und „Übertrag“ findet sich hingegen auch in der Spalte „korrigierte Beträge“ der in der Spalte „Einnahmen“ ausgewiesene Betrag (Einkommensteuerakten Bl. 188).
- 6 Nachdem der Kläger eine weitere Steuerbescheinigung übersandt hatte, reichte der Prozessbevollmächtigte am 30. November 2012 per Fax für den Kläger eine geänderte Anlage KAP beim FA ein (Einkommensteuerakten Bl. 208 ff.; im Folgenden: nachgereichte Anlage KAP). Dieser waren eine um die bei der Bank I angefallenen Kapitalerträge ergänzte Exceltabelle (Einkommensteuerakten Bl. 210), die Steuerbescheinigung der Bank I (entsprechend dem Muster I des BMF-Schreibens vom 18. Dezember 2009 IV C 1 - S 2401/08/10001 - 2009/0860280, BStBl I 2010, 79) und eine dem amtlichen Vordruck der Anlage KAP nachempfundene „Ausfüllhilfe“ der Bank I mit Erläuterungen zu den in die Anlage KAP aufzunehmenden Beträgen (Einkommensteuerakten Bl. 212 ff.) beigelegt. Auf der Steuerbescheinigung der Bank I sind auf S. 1 u.a. Kapitalerträge in Höhe von 4.558,99 EUR, auf S. 2 ein Betrag von 181,28 EUR als Summe der als zugeflossen geltenden, noch nicht dem Steuerabzug unterworfenen Erträge aus Anteilen

- an ausländischen Investmentvermögen in Fällen des § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Investmentsteuergesetzes (InvStG) ausgewiesen. In der „Ausfüllhilfe“ ist in Zeile 7 unter Kennzahl 10 ein Betrag von 4.558 EUR und unter Kennzahl 20 ein Betrag von 4.377 EUR angegeben und dahingehend erläutert, dass der unter Kennzahl 20 einzutragende Betrag auf einem Abzug von akkumulierten thesaurierten Erträgen in Höhe von 181,28 EUR beruht. In der ergänzten Exceltabelle ist unter Ziff. 1 Buchst. d) eine Zeile für die Bank I mit den in der „Ausfüllhilfe“ ausgewiesenen Beträgen (Spalte „Einnahmen“: 4.558,99 EUR; Spalte „korrigierte Beträge“: 4.377 EUR) hinzugefügt. Die Zeile „Summe bzw. Übertrag nach Anlage KAP“ weist jeweils die addierten Einzelbeträge aus (Spalte „Einnahmen“: 227.321,78 EUR; Spalte „korrigierte Beträge“: 4.377 EUR). Diese Beträge wurden in Zeile 7 Kennzahl 10 (227.321 EUR) und Kennzahl 20 (4.377 EUR) der nachgereichten Anlage KAP übernommen.
- 7 Bei Durchführung der Veranlagung gab die Bearbeiterin, die als Zeugin gehörte Steueroberinspektorin (StOl'in) S, die in der nachgereichten Anlage KAP in Zeile 7 unter Kennzahl 10 und 20 erklärten Beträge manuell in SB 54 Kz 210 und Kz 220 des automatischen Datenverarbeitungssystems ein (Gerichtsakte Bl. 62 Rückseite). Auf der für den Kläger mit der Erklärung eingereichten Anlage KAP und Exceltabelle sind die dort angeführten Beträge mit Kugelschreiber abgestrichen. In Zeile 21 Kennzahl 60 der Anlage KAP des Klägers und der Klägerin sind die nicht erklärten Erstattungszinsen mit Bleistift eingetragen. Auf der nachgereichten Anlage KAP sind ebenfalls die Erstattungszinsen mit Bleistift eingetragen; die Beträge in Zeile 7 sind gelb markiert. Auf der ergänzten Exceltabelle finden sich in der für die Bank I hinzugefügten Zeile der Vermerk „neu“ und Haken bei den unter Ziff. 1. Buchst. d) Spalte „Einnahmen“ und Spalte „korrigierte Beträge“ angegebenen gelb markierten Beträgen. Auf der „Ausfüllhilfe“ der Bank I ist der in der Erläuterung als akkumulierter thesaurierter Ertrag angegebene Korrekturwert in Höhe von 181,28 EUR eingekringelt. Auf der Steuerbescheinigung der Bank I finden sich keine Eintragungen.
  - 8 Die Übernahme der in Zeile 7 Kennzahl 10 und 20 der nachgereichten Anlage KAP erklärten Beträge in das automatische Datenverarbeitungssystem führte bei der Erstellung des Einkommensteuerbescheides dazu, dass das Programm nur den in SB 54 Kz 220 erfassten Betrag (4.377 EUR) -statt die um den Korrekturwert von 181 EUR verminderten Kapitalerträge (227.140 EUR)- als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasste und der Besteuerung unterwarf. Mit der Prüfberechnung wurden insgesamt 25 Dokumentationshinweise ausgegeben (Gerichtsakte Bl. 61 ff.), darunter der Zeile 7 Kennzahl 20 betreffende Dokumentations-Hinweis 5449 „Der Stpfl./Ehemann hat die Überprüfung des Steuereinbehalts für bestimmte Kapitalerträge beantragt. Bitte die Ermittlung des vom Stpfl./Ehemann korrigierten Betrags (54.220) prüfen.“. Alle Dokumentations-Hinweise bestätigte die Bearbeiterin durch Anklicken eines Feldes insgesamt mit „OK-Eingabe“.
  - 9 Der Fall fiel wegen der hohen Erstattung in das Zeichnungsrecht des Sachgebietsleiters, des als Zeugen gehörten Oberamtsrats (OAR) F, und wurde von diesem freigegeben.
  - 10 Der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 28. Dezember 2012 (festgesetzte Einkommensteuer 0 EUR) wurde bestandskräftig.
  - 11 Im Rahmen einer Sicherheitsrevision beim FA wurde im Jahr 2014 festgestellt, dass die Eintragung in Zeile 7 Kennzahl 20 der nachgereichten Anlage KAP nicht den in den Steuerbescheinigungen ausgewiesenen Einkünften aus Kapitalvermögen entsprach und das FA diesen Fehler bei Durchführung der Veranlagung übernommen hatte (vgl. Vermerk vom 22. Juli 2014, Einkommensteuerakten Bl. 220). Unter dem 4. August 2014 erließ das FA ohne vorherige Anhörung auf der Grundlage des § 129 AO einen berechtigten Einkommensteuerbescheid, in dem die Einkünfte aus Kapitalvermögen des Klägers in der zutreffenden Höhe (227.140 EUR) nach Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der tariflichen Einkommensteuer unterworfen wurden. Die Einkommensteuer wurde auf 3.869 EUR festgesetzt.
  - 12 Den am 29. September 2014 beim FA eingegangenen Einspruch sah das FA wegen der von den Klägern dargelegten erst am 10. September 2014 erfolgten Bekanntgabe des Einkommensteueränderungsbescheid vom 4. August 2014 als fristgerecht an (vgl. Rechtsbehelfsakten Bl. 3). Er wurde mit

Einspruchsentscheidung vom 19. August 2015 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung wird ausgeführt, dass das FA einen vom Prozessbevollmächtigten in der Anlage KAP falsch eingetragenen Einzelwert als eigenen Fehler in die manuell vorgenommenen Eingaben für die elektronische Steuerberechnung und den Steuerbescheid übernommen habe, ohne eine eigene rechtliche Würdigung vorzunehmen. Die Berücksichtigung von Erstattungszinsen in einer anderen Zeile und Kennziffer der Anlage KAP schließe ebenso wie die ohne Prüfung erfolgte abschließende Zeichnung und Freigabe des Einkommensteuerbescheids vom 28. Dezember 2012 durch den Sachgebietsleiter die Änderung nach § 129 AO nicht aus.

- 13 Hiergegen wendet sich die fristgerecht erhobene Klage, mit der die Kläger ihr Begehren weiterverfolgen. Zur Begründung lassen sie im Wesentlichen vortragen, dass die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 129 AO nicht vorlägen. Die Bearbeiterin habe keinen Fehler des Steuerpflichtigen mechanisch übernommen. Dies ergebe sich aus den Haken neben den Summen auf der ergänzten Excelltabelle, durch die ausgedrückt werde, dass sich das FA von der Richtigkeit der Zahl überzeugt habe. Ferner sei fraglich, ob überhaupt ein Fehler der Steuerpflichtigen vorliege, den das FA übernehmen können. Die Bezeichnung der Spalte in Zeile 7 Kennzahl 20 laute „korrigierte Beträge“ und nicht „Summe korrigierter Beträge“ oder „zu korrigierende Beträge“. Also sei lediglich die Angabe von korrigierten Beträgen notwendig, nicht jedoch die Angabe nicht zu korrigierender Beträge. Auch gehe das FA offensichtlich selbst von der Nichtanwendbarkeit des § 129 AO aus. Anders lasse sich nicht erklären, warum der Einkommensteueränderungsbescheid in einem handschriftlich adressierten Umschlag mit Briefmarke just an dem Tag versandt worden sei, an dem die Rechtsbehelfsfrist abgelaufen wäre.
- 14 Die Kläger beantragen,  
  
den Einkommensteueränderungsbescheid 2011 vom 4. August 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. August 2015 aufzuheben;  
  
hilfsweise die Einkommensteuer 2011 so zu berechnen, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte ohne Einbeziehung der Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 EStG ermittelt wird.
- 15 Das FA tritt dem Hilfsantrag dem Grunde nach nicht entgegen und beantragt im Übrigen,  
  
die Klage abzuweisen.
- 16 Es hält an der in der Einspruchsentscheidung vertretenen Rechtsauffassung fest.
- 17 Am 22. Juli 2016 hat die Berichterstatterin die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten erörtert. Auf die Niederschrift über den Erörterungstermin, die den Beteiligten übersandt wurde, wird Bezug genommen.
- 18 Am 6. Oktober 2016 fand die mündliche Verhandlung mit Einvernahme des Prozessbevollmächtigten P, seines Mitarbeiters M, der Bearbeiterin StOl'in S und des damaligen Sachgebietsleiters OAR F als Zeugen statt. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung und den beigefügten Tonträger Bezug genommen.
- 19 Der Berechnung der laut dem Tenor festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von 62.834 EUR liegt die dem Senat am 7. Oktober 2016 übersandte Proberechnung des FA zugrunde, die in Bezug auf die festgesetzte Einkommensteuer und den Gesamtbetrag der Einkünfte der Proberechnung des Prozessbevollmächtigten entspricht.
- 20 Dem Senat lagen bei der Entscheidung die Einkommensteuer- und Rechtsbehelfsakten vor.

## **Entscheidungsgründe**

- 21 Die zulässige Klage ist in dem Hauptantrag unbegründet, mit dem Hilfsantrag hat die Klage Erfolg.
- 22 I. Das FA durfte den ursprünglich erlassenen Einkommensteuerbescheid nach § 129 AO berichtigen.
- 23 1. Nach § 129 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen.
- 24 a) „Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten“ sind einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliche mechanische Versehen, die etwa bei Eingabe- oder Übertragungsfehlern vorliegen.
- 25 Auch bei Fehlern in Zusammenhang mit der automatischen Datenverarbeitung kann ein mechanisches Versehen und damit eine offenbare Unrichtigkeit vorliegen, wenn die Eintragung des falschen Wertes auf einer Unkenntnis oder Unsicherheit über die richtige Eingabe zutreffend beurteilter Auswirkungen oder des zutreffend beurteilten Sachverhalts beruht (vgl. von Wedelstädt in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 129 AO Rz. 35 ff.). Mechanische Versehen wurden von der Rechtsprechung angenommen, wenn es zu Eingabefehlern auf Grund von Irrtümern über den technischen Ablauf des maschinellen Verfahrens kam (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, §129 AO Rz. 25; vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofes -BFH- vom 7. März 2002 VI B 4/02, BFH/NV 2002, 314: Versehen von Angaben mit fehlerhaften Schlüsselnummern und anschließende teilweise Löschung; vom 30. Oktober 2009 III B 6/08, BFH/NV 2010, 176: Unterlassen einer Angabe bei Änderung der Stammdaten bei einem Wechsel des Familienstandes), beim Irrtum des Bearbeiters über die Bedeutung von ihm eingegebener Schlüsselzahlen zur Datenverarbeitung, bei unbeabsichtigtem unrichtigem Ausfüllen des Eingabewertbogens, wie z.B. bei Verwendung falscher Schlüsselzahlen oder Übersehen notwendiger Eintragungen (vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 2003 I R 20/02, BFH/NV 2003, 1139: Eingabe einer falschen Kennziffer für die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung). Die Nichtbeachtung der für das maschinelle Verfahren geltenden innerdienstlichen Vorschriften steht der Annahme eines mechanischen Versehens nicht entgegen (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810: Eingabe des richtigen Betrags ohne Vorzeichen).
- 26 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. Besteht eine mehr als nur theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums, so liegt kein bloßes mechanisches Versehen und damit auch keine offenbare Unrichtigkeit mehr vor. An einer offenbaren Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO fehlt es auch dann, wenn Gesetzesnormen nicht oder falsch angewendet worden sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 7. November 2013 IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657 m.w.N.).
- 27 b) Da die Unrichtigkeit nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist § 129 AO -jenseits seines Wortlauts- nach ständiger Rechtsprechung auch dann anwendbar, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. Juni 2007 IX R 2/07, BFH/NV 2007, 2056 m.w.N.). Unrichtigkeiten auf der Seite des Steuerpflichtigen sind offenbar, wenn sie sich ohne weiteres aus der Steuererklärung des Steuerpflichtigen, deren Anlagen sowie den in den Akten befindlichen Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr ergeben (BFH-Urteil vom 27. Mai 2009 X R 47/08, BStBl II 2009, 946). Nicht zur Korrektur berechtigen „vermeintliche“ mechanische Fehler des Steuerpflichtigen, welche als solche gar nicht von § 129 AO erfasst sind, sondern lediglich aus Empfängersicht als offenbare Unrichtigkeiten erscheinen mögen (BFH-Urteil vom 16. September 2015 IX R 37/14, BStBl II 2015, 1040).
- 28 c) Eine Berichtigung nach § 129 Satz 1 AO ist nicht von Verschuldensfragen abhängig. Das Übersehen eines Prüfhinweises oder eine besonders oberflächliche Behandlung des Steuerfalls durch die Behörde schließt eine Berichtigung des Steuerbescheids nicht aus, solange die diesbezügliche Überprüfung nicht zu einer neuen Willensbildung des zuständigen Veranlagungsbeamten im Tatsachen- oder Rechtsbereich

geführt hat (BFH-Urteile vom 11. Juli 2007 in BFH/NV 2007, 1810 und 7. November 2013 in BFH/NV 2014, 657). Bleibt ein Prüffinweis unbeachtet, perpetuiert sich lediglich der Eingabefehler des Sachbearbeiters (BFH-Beschluss vom 28. Mai 2015 VI R 63/13, BFH/NV 2015, 1078).

- 29 Gleiches gilt, 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. Dieser Fall steht demjenigen gleich, in welchem das FA offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt. Jedoch ist von einem die Berichtigung nach § 129 AO ausschließenden Rechtsfehler auszugehen, wenn dem zeichnungsberechtigten Sachgebietsleiter selbst ein Rechtsfehler unterläuft und er nicht nur eine reine Plausibilitätskontrolle, sondern eine echte Inhaltsprüfung der Prüfberechnung durchgeführt hat (BFH-Urteil vom 7. November 2013 in BFH/NV 2014, 657).
- 30 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. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um eine Tatfrage, die der revisionsgerichtlichen Prüfung nur in eingeschränktem Umfang unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 7. November 2013 in BFH/NV 2014, 657 m.w.N.).
- 31 2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze steht im Streitfall nach dem Inhalt der Akten und dem Ergebnis der Beweisaufnahme zur Überzeugung des Senats fest, dass die Angabe des (unzutreffenden) Betrags von 4.377 EUR in Zeile 7 Kennzahl 20 der nachgereichten Anlage KAP des Klägers und dessen Übernahme in SB 54 Kz 220 der automatischen Datenverarbeitung auf einer „ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit“ im Sinne des § 129 AO beruht. Die Berücksichtigung der in Zeile 7 der Anlage KAP erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen mit nur 4.377 EUR in dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid ist allein darauf zurückzuführen, dass sowohl dem Prozessbevollmächtigten als auch der Bearbeiterin und dem zeichnungsberechtigten Sachgebietsleiter der technische Ablauf der Verarbeitung der erklärten bzw. eingegebenen Daten nicht bekannt war und sie von den in Zeile 7 Kennzahl 20 der Anlage KAP bzw. SB 54 Kz. 220 der Eingabemaske nach dem Rechenprogramm einzutragenden Werten eine falsche Vorstellung hatten. Dieser Fehler betrifft allein die Datenverarbeitung (einen mechanischen Rechengang). Ein solcher Fehler ist als mechanischer Fehler zu werten und kann nach § 129 AO berichtigt werden. Die Möglichkeit eines Rechtsirrtums schließt der Senat aufgrund der Umstände des Streitfalles ebenso aus wie eine fehlerhafte Tatsachenwürdigung oder sonstige sachverhaltsbezogene Denk- oder Überlegungsfehler.
- 32 a) Die Aufnahme des in der „Ausfüllhilfe“ der Bank I in Zeile 7 Kennzahl 20 angegebenen Betrags in die nachgereichte Anlage KAP ist als mechanischer Fehler anzusehen.
- 33 aa) Die Vernehmungen des Prozessbevollmächtigten und seines Mitarbeiters, des Zeugen M, ergaben, dass beide der irrigen Auffassung waren, dass in Zeile 7 Kennzahl 20 nur die Beträge aufzunehmen sind, die korrigiert wurden, nicht jedoch nicht korrigierte Beträge (CD 6:40-7:10; 11:40-12:18). Der in der Steuerbescheinigung bzw. der „Ausfüllhilfe“ der Bank I enthaltene Betrag von 4.377 EUR wurde ausschließlich deshalb in Zeile 7 Kennzahl 20 eingetragen, weil dies der einzige „korrigierte Betrag“ war, der in den Steuerbescheinigungen der verschiedenen Banken ausgewiesen wurde (CD 7:10-7:35; 30:52-31:16). Der Ablauf des Rechenprogramms und insbesondere der Umstand, dass das Datenverarbeitungsprogramm bei Eingaben zu Zeile 7 Kennzahl 20 nicht mehr auf die Eingaben zu Kennzahl 10 zurückgreift, war dem Prozessbevollmächtigten bei der Erstellung der nachgereichten Anlage KAP nicht bewusst (CD 23:08-23:24). Zeile 7 Kennzahl 20 maß er lediglich die Bedeutung eines Signals für eine bei der Veranlagung vorzunehmende Überprüfung zu (CD 5:30-5:55).
- 34 Dem Prozessbevollmächtigten war bei Erstellung der nachgereichten Anlage KAP klar, dass sich die nach § 20 Abs. 1 EStG zu steuernden Kapitalerträge des Klägers auf 227.321 EUR abzgl. des Korrekturbetrags von 181 EUR beliefen (CD 21:07-21:22) und in Zeile 7 der Anlage KAP zu erklären waren. Ermittelt wurden die zu erklärenden Kapitalerträge mit Hilfe der Exceltabelle durch Addition der in den Steuerbescheinigungen/Ertragnisberechnungen der Banken ausgewiesenen und als zutreffend

angesehenen Einzelbeträge (CD 11:15-11:25; 22:35-22:42; 30:20-31:15; 31:44-32:10). Bei dieser Vorgehensweise bestehen keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass Fehler bei der Auslegung einer Rechtsnorm oder bei der Ermittlung der Kapitalerträge zu der Eintragung in Zeile 7 Kennzahl 20 führten.

- 35 bb) Nicht zu folgen ist dem Prozessbevollmächtigten darin, wegen der in der Überschrift der rechten Spalte des amtlichen Formulars der Anlage KAP verwandten Bezeichnung „korrigierte Beträge“ das Vorliegen eines Fehlers zu verneinen. Ob ein Fehler beim Erlass eines Steuerbescheids unterläuft, bestimmt sich danach, ob die Steuerfestsetzung und die der Festsetzung vorausgehende Willensbildung den Steuergesetzen entsprechen. Im Streitfall entsprach der nach Verarbeitung der in der nachgereichten Anlage KAP erklärten Werte erstellte Einkommensteuerbescheid nicht dem Einkommensteuergesetz. Daher liegt eine Unrichtigkeit vor. Der Begriff „korrigierte Beträge“ wird weder in den im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen anzuwendenden Gesetzesvorschriften (z.B. § 20 EStG, § 7 InvStG) noch in den amtlichen Mustern für die Steuerbescheinigungen der Banken verwandt. Die amtlichen Vordrucke der Steuererklärung sind keine Rechtsnormen. Fehler, die auf einem falschen Verständnis von -nicht einem Steuergesetz entnommenen- Begriffen beruhen, die in den amtlichen Steuererklärungsformularen verwandt werden, sind nicht Fehlern bei der Auslegung einer Rechtsnorm gleichzusetzen.
- 36 cc) Die Unrichtigkeit ist offenbar, denn sie ergibt sich unmittelbar aus der nachgereichten Anlage KAP, der ergänzten Exceltabelle und den bei der Veranlagung vorliegenden und in die Steuerakten aufgenommenen Steuerbescheinigungen der Banken. Aus der Steuerbescheinigung der Bank I ist ersichtlich, dass der Betrag von 181,28 EUR in den bescheinigten Kapitalerträgen enthalten ist und -nur dieser Betrag- von den erklärten Kapitalerträgen abzuziehen ist.
- 37 dd) Im Hinblick auf die auch seitens des FA zugestandene unglückliche, möglicherweise auch mehrdeutige Formulierung „korrigierte Beträge“ in der Überschrift der rechten Spalte des amtlichen Formulars geht der Senat davon aus, dass die unzutreffenden Angaben des Prozessbevollmächtigten in Zeile 7 Kennzahl 20 nicht wider besseres Wissen erfolgten. Der Senat hält die dahingehenden Aussagen des Prozessbevollmächtigten (CD 11:32-12:18; 12:25-12:40; 15:00-15:14) für glaubhaft.
- 38 b) Die fehlerhaften Angaben in Zeile 7 Kennzahl 20 der nachgereichten Anlage KAP hat das FA bei Durchführung der Veranlagung durch Eingabe der nämlichen Beträge in SB 54 Kz 210 und 220 als eigene übernommen. Eine eigene rechtliche oder tatsächliche Prüfung, welche Beträge in SB Kz 220 des Datenverarbeitungsprogramms einzutragen sind, wurde nicht vorgenommen.
- 39 aa) Die Bearbeiterin der Einkommensteuererklärung der Kläger, die als Zeugin gehörte StOl'in S, hat bei Durchführung der Veranlagung zunächst die in der ursprünglichen Anlage KAP und der Exceltabelle eingetragenen Beträge mit den in den eingereichten Steuerbescheinigungen ausgewiesenen Beträgen abgeglichen. Dies ergibt sich aus den von ihr bei der Bearbeitung angebrachten Strichen (CD 48:50-49:45). Des Weiteren hat sie auf der nachgereichten Anlage KAP wie zuvor bereits auf der ursprünglichen Anlage die nicht erklärten Erstattungszinsen mit Bleistift vermerkt und die dort eingetragenen Beträge manuell in die Eingabemaske auf dem Bildschirm übernommen (CD 54:50-54:59).
- 40 Der Senat konnte nicht feststellen, dass sich die Bearbeiterin näher mit der nachgereichten Anlage KAP und den beigegeführten Unterlagen beschäftigt, die dortigen Angaben nachvollzogen, überprüft und rechtlich gewürdigt hat.
- 41 Eine konkrete Erinnerung an die Durchführung der ersten Veranlagung hatte die Zeugin S zwar nicht mehr. Nach ihren glaubhaften Angaben beschränkt sie die Prüfung der Anlage KAP im Allgemeinen jedoch darauf, ob die eingetragenen Zahlen mit den vorgelegten Steuerbescheinigungen übereinstimmen (CD 1:10:15-1:10:23). Diese Vorgehensweise der Zeugin wird durch den Akteninhalt, insbesondere die auf der Exceltabelle (nach einem Abgleich mit den Steuerbescheinigungen der Banken) abgestrichenen Beträge bestätigt. Nach der aus den Akten ersichtlichen Arbeitsweise der Zeugin, insbesondere der Vielzahl der in der Steuererklärung von der Zeugin angebrachten Vermerke/Striche, ist der Senat davon überzeugt, dass sie -wenn sie die Angaben in Zeile 7 auf der nachgereichten Anlage KAP geprüft hätte- dies ebenso wie auf

der mit der Steuererklärung eingereichten Anlage KAP durch Anbringen von Strichen oder Vermerken dokumentiert hätte. Die auf der nachgereichten Anlage KAP und der „Ausfüllhilfe“ angebrachten Vermerke, Haken und Kringel stammen jedoch, wie der als Zeuge gehörte OAR F zur Überzeugung des Senats versicherte, nicht von der Zeugin, sondern von ihm. Gelbe Markierungen werden von der Zeugin in Steuererklärungen in der Regel nicht angebracht (CD 1:10:50-1:11:00). Den im Rahmen der Prüfberechnung zu SB 54 Kz 220 ausgegebenen Prüfhinweis hat die Zeugin nicht gesondert bearbeitet, sondern zusammen mit 24 weiteren Prüfhinweisen durch Setzen eines Hakens erledigt (CD 57:00-58:32).

- 42 Hinzu kommt, dass der Zeugin zum Zeitpunkt der Durchführung der ersten Veranlagung im Dezember 2012 die später im Rahmen einer internen Sicherheitsprüfung aufgedeckte Fehleranfälligkeit der Angaben der Steuerpflichtigen in Anlage KAP Zeile 7 Kennzahl 20 nicht bewusst war. Sie war der -irrigen- Auffassung, dass die in SB 54 Kz 210 eingegebenen Beträge in die Steuerberechnung einfließen. Ihr war nicht bewusst, welche Daten nach dem Rechenprogramm in Zeile 7 Kennzahl 20 bzw. SB 54 Kz 220 der Eingabemaske einzugeben waren (CD 1:01:59-1:02:18; 1:15:32-1:15:38) und dass ausschließlich die in SB 54 Kz 220 eingegebenen Daten in den Steuerbescheid aufgenommen werden (CD 1:04:56-1:05:04; 1:17:22-1:17:26). Die auffällig hohe Differenz zwischen den Beträgen in Zeile 7 Kennzahl 10 und 20 war deshalb im Dezember 2012 für sie kein Anlass, die in der Prüfberechnung angezeigte Steuerfestsetzung einer näheren Überprüfung zu unterziehen, zumal sie Einkommensteuerfestsetzungen mit 0 EUR generell weniger intensiv angeschaut hat (CD 1:10:15-1:10:23). Auch mag die Erstattung der Kapitalertragsteuer aufgrund der Verluste aus Beteiligungen (173.152 EUR) auf den ersten Blick plausibel erschienen sein.
- 43 In Anbetracht dieser Umstände ist der Senat der Überzeugung, dass die Übernahme der Angaben der nachgereichten Anlage KAP in die maschinelle Datenverarbeitung weder auf einer rechtlichen Würdigung der erklärten Beträge noch einer unterlassenen Sachverhaltsaufklärung beruht. Vielmehr hat die Bearbeiterin, ohne sich Gedanken über die Bedeutung der in SB 54 Kz 220 einzugebenden Beträge zu machen, die erklärten Beträge in die maschinelle Datenverarbeitung eingegeben.
- 44 bb) Der Zeuge F hat als zeichnungsberechtigter Sachgebietsleiter den Steuerfall freigegeben. Nach seinen Angaben in der mündlichen Verhandlung stammen die auf der zu der nachgereichten Anlage KAP eingereichten Exceltabelle und der „Ausfüllhilfe“ vorgenommenen Eintragungen (Vermerk neu, Haken, Kringel) von ihm (CD 1:22:28-1:22:48). Konkret erinnert er sich an diese Veranlagung nicht mehr (CD 1:21:15-1:21:23). So kann er nicht mehr sicher sagen, ob diese Eintragungen bei Durchführung der ursprünglichen Veranlagung gemacht wurden oder erst bei der Korrektur im Jahr 2014 erfolgten (CD 1:38:00-1:38:24).
- 45 Der Aussage des Zeugen F, an dessen Glaubwürdigkeit der Senat nicht zweifelt, ist zu entnehmen, dass er bei den Einkünften aus Kapitalvermögen schwerpunktmäßig geprüft hat, ob bei größeren Beträgen entsprechende Steuerbescheinigungen vorlagen (CD 1:23:11-1:23:36). Ferner war ihm die steuerliche Behandlung der als zugeflossen geltenden, noch nicht der Besteuerung unterworfenen Erträge aus Anteilen an ausländischen thesaurierenden Investmentfonds bei Veräußerung bzw. Rückgabe von Anteilen auch bereits im Dezember 2012 geläufig (CD 1:36:35-1:36:48). Von daher hält es der Senat jedenfalls für möglich, dass seine Eintragungen auf der Exceltabelle und der „Ausfüllhilfe“ bereits bei der ursprünglichen Veranlagung erfolgten. Die Eintragungen zeigen, dass er die zu dem Abzugsbetrag von 181 EUR auf der „Ausfüllhilfe“ gegebene Erläuterung nachvollzogen, dies mit dem Kringel kenntlich gemacht und im Übrigen sein Augenmerk darauf gerichtet hat, ob die erklärten Beträge mit den in der Steuerbescheinigung und der „Ausfüllhilfe“ ausgewiesenen Beträgen übereingestimmt haben, und diese Prüfung mit den Haken dokumentiert hat (CD 1:23:46-1:25:58; 1:30:26-1:31:05).
- 46 Nach seiner Aussage war ihm zum damaligen Zeitpunkt die Verarbeitung der in SB 54 Kz 220 eingegebenen Daten durch das Programm nicht bekannt. Vielmehr ließ auch er sich von dem Abbild der „Ausfüllhilfe“ leiten und ging ohne weitere Prüfung davon aus, dass es mit dem in Zeile 7 Kennzahl 20 eingegebenen Betrag seine Richtigkeit habe. Die Bedeutung dieser Kennzahl bei der Datenverarbeitung ging ihm erst bei späteren Schulungen und nach Aufdeckung der Fälle durch die Sicherheitsrevision auf (CD 1:32:26-1:33:32; 1:34:59-1:36:33; 1:37:19-1:37:25; 1:40:25-1:41:20). Der Senat hält die Aussage des

Zeugen auch in diesem Punkt für glaubhaft. Er sieht keine Anhaltspunkte dafür, dass der Zeuge F vor der Freigabe eine echte Inhaltsprüfung der Prüfberechnung vorgenommen hat. Die hohe Differenz zwischen den Beträgen in Zeile 7 Kennzahl 10 und 20 sah er wegen seiner fehlenden Kenntnisse des Datenverarbeitungsprogramms nicht als auffällig und überprüfungswürdig an. Den Dokumentations-Hinweis sah er mit der Überprüfung der Steuerbescheinigung als abgearbeitet an.

- 47 Bei dieser Sachlage liegen keinerlei Anhaltspunkte für eine fehlerhafte Willensbildung im Bereich der rechtlichen Würdigung oder der Sachverhaltsermittlung durch den Zeugen F vor. Der Senat hält es für ausgeschlossen, dass ein erfahrener Veranlagungsbeamter wie der Zeuge F, der nach Aktenlage bei Durchsicht der Steuererklärung, insbesondere der nachgereichten Anlage KAP, Exceltabelle und Steuerbescheinigung der Bank I, oder bei Bearbeitung des Dokumentations-Hinweises 5449 nachvollzogen hat, dass sich die Einkünfte aus Kapitalvermögen um den in der Steuerbescheinigung der Bank I ausgewiesenen Abzugsbetrag von 181 EUR verringern, im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen, in dem die Sachverhaltsermittlung und die rechtliche Würdigung weitestgehend durch die Steuerbescheinigungen der Banken vorgeprägt ist, infolge von fehlerhaften rechtlichen oder sachverhaltsbezogenen Überlegungen die Auffassung entwickeln konnte, dass anstelle der bescheinigten 227.140 EUR Kapitalerträge nur 4.377 EUR zu besteuern seien. Die Übernahme des Fehlers des Prozessbevollmächtigten in der nachgereichten Anlage KAP bei der Freigabe des Falles beruht allein auf seiner Unkenntnis von den in SB 54 Kz 220 nach dem Datenverarbeitungsprogramm einzugebenden Wert.
- 48 cc) Zwar liegt bei der Bearbeiterin wie bei dem Sachgebietsleiter eine oberflächliche und nachlässige Behandlung des Steuerfalls insofern vor, als beide insbesondere die Prüfberechnung nicht näher angeschaut und die dort ausgewiesenen Einkünfte aus Kapitalvermögen keiner Plausibilitätskontrolle unterzogen haben. Verschuldenserwägungen schließen indessen die Berichtigung eines Steuerbescheids nach § 129 Satz 1 AO nicht aus.
- 49 II. Mit dem erstmals im Schriftsatz vom 21. Juli 2016 gestellten Hilfsantrag, dem das FA nicht entgegengetreten ist, hat die Klage Erfolg.
- 50 1. Mit dem Hilfsantrag wurde das Klagebegehren betragsmäßig nach Klageerhebung erweitert. Dies ist nicht als Klagänderung i.S. des § 67 FGO, sondern als zulässige Klageerweiterung gemäß § 155 FGO i.V.m. § 264 Nr. 2 der Zivilprozessordnung (ZPO) ohne Änderung des Klagegegenstandes (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 23. Oktober 1989 GrS 2/87, BStBl II 1990, 327) anzusehen.
- 51 2. Nach § 32d Abs. 6 EStG werden auf Antrag des Steuerpflichtigen anstelle der Anwendung der Absätze 1, 3 und 4 die nach § 20 EStG ermittelten Kapitaleinkünfte den Einkünften im Sinne des § 2 EStG hinzugerechnet und der tariflichen Einkommensteuer unterworfen, wenn dies zu einer niedrigeren Einkommensteuer einschließlich Zuschlagsteuern führt (Günstigerprüfung). Der Antrag kann für den jeweiligen Veranlagungszeitraum nur einheitlich für sämtliche Kapitalerträge gestellt werden. Bei zusammenveranlagten Ehegatten kann der Antrag nur für sämtliche Kapitalerträge beider Ehegatten gestellt werden.
- 52 Im Streitfall wurde in der Einkommensteuererklärung nicht für den Kläger, wohl aber für die Klägerin ein Antrag auf Günstigerprüfung in der Anlage KAP gestellt. Das FA hat einen Antrag beider Ehegatten unterstellt, da der Antrag nur einheitlich für sämtliche Kapitalerträge beider Ehegatten gestellt werden kann. In dem Einkommensteuerbescheid vom 28. Dezember 2012 und dem Einkommensteueränderungsbescheid vom 4. August 2014 wurden die nach § 20 EStG ermittelten Einkünfte nicht der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 1 EStG, sondern den Einkünften i.S. des § 2 EStG hinzugerechnet und der (niedrigeren) tariflichen Einkommensteuer nach § 32a EStG unterworfen.
- 53 Bei dem Antrag auf Günstigerprüfung handelt es sich nach § 32d Abs. 6 EStG um ein unbefristetes Wahlrecht, das bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung ausgeübt werden kann, wenn die Voraussetzungen für eine Änderung des Steuerbescheids vorliegen (BFH-Urteil vom 12. Mai 2015 VIII R 14/13, BStBl II 2015, 806). Der Kläger hatte in der Anlage KAP keinen Antrag auf Günstigerprüfung



gestellt. Der für die Klägerin gestellte Antrag wurde erstmals im Schriftsatz vom 21. Juli 2016 widerrufen. Ein Widerruf des Antrags auf Günstigerprüfung ist -ebenso wie die Stellung eines solchen Antrags- bis zum Eintritt der Bestandskraft des Einkommensteueränderungsbescheid vom 4. August 2014 möglich. Nachdem die Kläger im Klageverfahren nunmehr einheitlich keinen Antrag auf Günstigerprüfung gestellt haben, waren die Einkünfte aus Kapitalvermögen dem gesonderten Steuertarif nach § 32d Abs. 1 EStG zu unterwerfen und die sonstigen Einkünfte, die Summe der Einkünfte und der Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 2 Abs. 5b EStG ohne Einbeziehung der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu ermitteln. Die Einkommensteuer 2011 war auf 62.834 EUR zu erhöhen. Auf die den Beteiligten mit dem Urteil übersandte Prüfberechnung des FA wird Bezug genommen.

- 54 III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 137 Satz 1 FGO. Zu den Tatsachen i. S. von § 137 Satz 1 FGO gehören auch Anträge oder Erklärungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (Gräber/Ratschow, FGO, 8. Aufl. § 137 Rz. 7). Das Obsiegen der Kläger mit dem Hilfsantrag beruht darauf, dass der Antrag der Klägerin auf Günstigerprüfung erst am 21. Juli 2016 widerrufen wurde. Das FA ist dem Hilfsantrag nicht entgegengetreten.