

BFH vom 05.02.1998 IV R 17/97

AO 1977 § 129 Satz 1; EStG § 34 e Abs. 2 Satz 3

1. Ob bei fehlerhaften Eintragungen im Eingabewertbogen für das maschinelle Steuerfestsetzungsverfahren ein mechanisches Versehen, ein Irrtum über den Programmablauf oder ein die Berichtigung nach § 129 AO 1977 ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muß nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden. Dabei handelt es sich im wesentlichen um eine Tatfrage, die der revisionsgerichtlichen Prüfung nur in eingeschränktem Umfang unterliegt.

2. Sind Ehegatten Mitunternehmer eines landwirtschaftlichen Betriebs, können Eintragungen im Eingabewertbogen, die zur Gewährung des personenbezogenen Höchstbetrags der Steuerermäßigung nach § 34 e EStG für jeden Ehegatten führen, nach den Umständen des Einzelfalls auf einer unrichtigen Auslegung des Gesetzes beruhen, so daß ein Rechtsfehler nicht ausgeschlossen werden kann.

BFH, Urteil vom 5. 2. 1998 - IV R 17/97

Sachverhalt:

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kl.) sind Ehegatten und bewirtschafteten in den Streitjahren 1988 bis 1991 in Gütergemeinschaft einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. In allen Streitjahren hatten sie dem Grunde nach einen Anspruch auf die Steuerermäßigung nach § 34 e EStG, dessen betriebsbezogener Höchstbetrag von 2 000 DM ihnen je zur Hälfte zuzurechnen war.

Bei Durchführung der Einkommensteuerveranlagung trug der Sachbearbeiter den jeweiligen Gewinnanteil der Ehegatten aus dem im Veranlagungszeitraum endenden Wirtschaftsjahr unter der Kennziffer 34 bzw. 35 des Eingabewertbogens ein. Zutreffend wäre eine Eintragung unter Kennziffer 38 bzw. 39 gewesen, wobei zugleich der betriebsbezogene Höchstbetrag von je 1 000 DM unter der Kennziffer 40 bzw. 41 hätte vermerkt werden müssen. Die fehlerhafte Eintragung hatte zur Folge, daß im automatisierten Verfahren von zwei eigenständigen Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ausgegangen und jedem der Kl. der volle betriebsbezogene Höchstbetrag von 2 000 DM gewährt wurde.

Nachdem der Landesrechnungshof derartige - nicht nur im Fall der Kl. unterlaufene - Eingabefehler beanstandet hatte, erließ der Beklagte und Revisionskläger (FA) auf § 129 AO 1977 gestützte Änderungsbescheide für die Streitjahre.

Nach erfolglosem Einspruch gab das FG der Klage statt (EFG 1997, 711), weil eine fehlerhafte Rechtsanwendung bei Erlass der ursprünglichen Bescheide nicht ausgeschlossen werden könne.

Mit der vom FG zugelassenen Revision macht das FA geltend, die Voraussetzungen für eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit seien erfüllt. Es handele sich um eine den verwaltungsinternen Anweisungen widersprechende Eintragung im Eingabewertbogen und einen Irrtum über den Ablauf des maschinellen Verfahrens. Die Möglichkeit eines Rechtsirrtums sei ausgeschlossen, weil die Bearbeiter auf die maschinell richtige Berechnung der Steuerermäßigung vertraut hätten. Nur wenn sie die vorgeschriebenen Eintragungen richtig vorgenommen hätten, wären rechtliche Überlegungen notwendig gewesen.

Das FA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Gründe:

Die Revision ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

Das FG ist ohne Rechtsirrtum zu dem Ergebnis gekommen, daß die Voraussetzungen für eine Berichtigung der Steuerbescheide wegen offener Unrichtigkeit nicht vorlagen.

1. Nach § 129 Satz 1 AO 1977 kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. „Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten“ sind einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliche mechanische Versehen. Ist die mehr als nur theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums gegeben, liegt kein mechanisches Versehen und damit keine offenbare Unrichtigkeit vor (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH v. 24. 7. 1984, VIII R 304/81, BFHE 141, 485, BStBl II 1984, 785, DStR 1984, 723; v. 28. 11. 1985, IV R 178/83, BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293).

Fehler bei Eintragungen in Eingabewertbögen für die automatische Datenverarbeitung können als rein mechanische Versehen ähnliche offenbare Unrichtigkeiten im vorgenannten Sinn sein, etwa bei Irrtümern über den Ablauf des maschinellen Verfahrens, Verwendung falscher Schlüsselzahlen oder Übersehen notwendiger Eintragungen (vgl. z. B. BFH v. 9. 10. 1979, VIII R 226/77, BFHE 129, 5, BStBl II 1980, 62, DStR 1980, 143; v. 10. 5. 1989, I R 104/85, BFH/NV 1990, 478). Es ist aber auch denkbar, daß fehlerhafte Eintragungen auf einem Rechtsirrtum beruhen, denn durch die Zuordnung von Daten zu bestimmten Kennziffern wird auch der Wille zu einer bestimmten rechtlichen Behandlung dieser Daten durch das festgelegte Datenverarbeitungsprogramm dokumentiert. Ob ein mechanisches Versehen, ein Irrtum über den Programmablauf oder ein die Berichtigung nach § 129 AO 1977 ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muß nach den Verhältnissen des Einzelfalles beurteilt werden (vgl. BFH v. 4. 6. 1986, IX R 52/82, BFHE 147, 393, BStBl II 1987, 3; v. 21. 10. 1987, IX R 156/84, BFH/NV 1988, 277; v. 18. 10. 1989, I R 15/86, BFH/NV 1990, 752). Dabei handelt es sich im wesentlichen um eine Tatfrage, die der revisionsgerichtlichen Prüfung nur in eingeschränktem Umfang unterliegt (BFH v. 17. 2. 1993, X R 47/91, BFH/NV 1993, 638).

2. Bei Anwendung dieser Grundsätze ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, daß das FG von der nicht nur theoretischen Möglichkeit eines Rechtsirrtums ausgegangen ist und deshalb das Vorliegen einer ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit verneint hat. Zwar ist dem FA darin zuzustimmen, daß die Bearbeiter bei den Veranlagungen in Unkenntnis der entsprechenden Dienstanweisungen jeweils darauf vertraut haben könnten, aufgrund der von ihnen vorgenommenen Eintragungen werde die richtige Steuerermäßigung bei der maschinellen Verarbeitung errechnet werden. Dann hätten sie keine weiteren rechtlichen Überlegungen über die Betriebsbezogenheit des Höchstbetrags angestellt, so daß von einem mechanischen Versehen gesprochen werden könnte. Es verstößt aber weder gegen Erfahrungssätze noch gegen die Denkgesetze, wenn das FG es ebenso für möglich hält, daß der Bearbeiter infolge unrichtiger Auslegung des § 34 e EStG den Ehegatten jeweils einen vollen Höchstbetrag zubilligen wollte. Dies könnte bei oberflächlicher Lektüre des Gesetzestextes aus der sprachlich wenig geglückten Formulierung des § 34 e Abs. 2 Satz 3 EStG (vgl. *Leingärtner/Zaisch*, Die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 2. Aufl. 1991, Rn. 1733; *H/H/R*, EStG, 21. Aufl., § 34 e Anm. 52) entnommen worden sein. Auch die Häufung entsprechender Fehler in verschiedenen FÄ wird vom FG zu Recht als Beleg dafür genommen, daß die konkrete Möglichkeit einer fehlerhaften Auslegung der komplizierten Vorschrift besteht. Nicht fernliegend ist zudem die von den Kl. geäußerte Vermutung, es könne die Verdoppelung des Freibetrags nach § 13 Abs. 3 EStG für zusammenveranlagte Ehegatten zu der Annahme geführt haben, entsprechend sei auch bei § 34 e EStG zu verfahren. Die Eintragungen im Eingabewertbogen wären dann gezielt zu dem Zweck erfolgt, den Kl. im maschinellen Verfahren jeweils den vollen Höchstbetrag zu gewähren.

BStBl II 1998, 535

NJW 1999, 448 L

BB 1998, 1832

NVwZ 1998, 1224

DB 1998, 1747 L

BFHE 185, 346

DStRE 1998, 690