
Datum: 20.01.2003
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 17. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 17 K 6995/96 H(L)
ECLI: ECLI:DE:FGD:2003:0120.17K6995.96H.L.00

Tenor:

Der Haftungsbescheid vom 03.07.1995 wird aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Gründe:

Zwischen den Beteiligten ist die steuerliche Behandlung von Einkommensteuererstattungen bei Nettolohnvereinbarung und unbeschränkter Steuerpflicht im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens streitig. 1 2

Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft japanischen Rechts mit Sitz in A. Sie schloss mit ihren in Deutschland tätigen japanischen Angestellten Nettolohnvereinbarungen ab. In diesem Zusammenhang ließ sie sich aus späteren Einkommensteuerveranlagungen der Arbeitnehmer ergebende Erstattungsansprüche gegen das zuständige Finanzamt abtreten. Bei der Berechnung der monatlich anzumeldenden Lohnsteuer legte die Klägerin den um den ihr ausgezahlten Erstattungsbetrag gekürzten Nettolohn zu Grunde. 3

Im Jahre 1994 fand bei der Klägerin eine Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum 01.07.1991 bis 31.07.1994 statt. Der Prüfer war der Auffassung, dass die sich aus Erstattungen ergebenden Kürzungsbeträge zu hoch angesetzt worden seien. Die Klägerin habe den Erstattungsbetrag von dem an die jeweiligen Angestellten ausgezahlten Nettolohn abgezogen und sodann den für den Lohnsteuerabzug maßgeblichen Bruttolohn nach dem in Abschnitt 122 der Lohnsteuerrichtlinien -LStR- dargestellten Verfahren ermittelt. Diese Vorgehensweise widerspreche der Verfügung der Oberfinanzdirektion -OFD- vom 23.03.1994 S 2367 A - St 15 (Einkommen-steuer-Kartei NRW § 19 Fach 2 Nr. 1000). Darin werde zwar zugelassen, dass die an den Arbeitgeber abgetretene Steuererstattung im Jahr des Zuflusses 4

durch Minderung des Bruttoarbeitslohns berücksichtigt werden könne. Unter Verwendung von Berechnungsbeispielen werde jedoch ausdrücklich klargestellt, dass anders als bei der Rückzahlung irrtümlich überhöht gezahlten Nettolohns der Erstattungsbetrag als negative Einnahme nicht auf einen fiktiven Bruttobetrag hochzurechnen sei, da es sich bei der Einkommensteuererstattung lediglich um die Rückzahlung der entsprechenden Steuer auf den Nettolohn handle. Der Arbeitgeber könne daher den Rückfluss von Arbeitslohn nur durch eine Minderung des laufenden Bruttoarbeitslohns berücksichtigen.

Entsprechend den Prüfungsfeststellungen erließ der Beklagte (das Finanzamt -FA-) am 03.07.1995 einen Haftungsbescheid, in welchem er die Klägerin nach § 42 d Einkommensteuergesetz -EStG- als Haftende für Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag im Gesamtbetrag von 127.061 DM in Anspruch nahm. 5

Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, die auf der OFD-Verfügung vom 24.03.1994 basierenden Berechnungen im Haftungsbescheid widersprächen den Regelungen des Abschnittes 122 LStR, durch die sich die Finanzverwaltung selbst gebunden habe. Dort heiße es wörtlich: "Die Lohnsteuer ist aus dem Bruttoarbeitslohn zu berechnen, der nach Abzug der Lohnsteuer den ausgezahlten Nettobetrag ergibt." Die OFD führe in der zitierten Verfügung unter Punkt 3 ein Berechnungsbeispiel ausgehend von einem monatlichen Nettoeinkommen von 10.000 DM, einer Einkommensteuererstattung von 3.000 DM sowie unter Zugrundelegung der Steuerklasse III/1 an. Ohne Berücksichtigung der Einkommensteuererstattung ergebe sich danach eine Lohnsteuer von 3.103,83 DM, so dass sich unter Zugrundelegung des Nettoeinkommens von 10.000 DM ein Bruttoarbeitslohn von 13.103,83 DM ergebe. Diese Zahlenwerte stimmten noch mit dem Rechnungsschema der zitierten Passage der Lohnsteuerrichtlinien überein. Dies sei aber nicht mehr der Fall, wenn man den weiteren Ausführungen der OFD zur Berücksichtigung des Erstattungsbetrages folge. Nach dieser Verfügung sei der Bruttoarbeitslohn um die Einkommensteuererstattung zu kürzen, so dass sich nunmehr ein Bruttoarbeitslohn von 10.103,83 DM ergebe, der einen Lohnsteuerbetrag von 2.093 DM auslöse. Ziehe man nun den Lohnsteuerbetrag vom Bruttolohn ab, erhalte man einen Nettolohn von 8.064,83 DM (richtig: 8.010,83 DM). Tatsächlich sei aber ein Nettolohn von 10.000 DM gezahlt worden. Dies zeige, dass die genannte Verfügung der OFD den Lohnsteuerrichtlinien widerspreche. Unabhängig davon stehe ihrer Inanspruchnahme als Arbeitgeberin ein nach Treu und Glauben zu berücksichtigendes früheres Verhalten der Finanzverwaltung entgegen. So habe u.a. am 10.06.1983 eine Schulungsmaßnahme in den Räumlichkeiten der Beratungsgesellschaft B unter Teilnahme eines Mitarbeiters des Lohnsteuerreferates der Oberfinanzdirektion -OFD- stattgefunden. Es habe sich um einen Herrn X oder Y gehandelt. Im Rahmen dieser Veranstaltung sei den zu Schulenden auch die hier strittige Berechnungsmethode im Einzelnen erläutert worden. Der Beamte der OFD habe sich an der Schulung aktiv beteiligt und dabei auch die jetzt strittige Berechnungsmethode als korrekt dargestellt. Das FA habe zudem insoweit ermessensfehlerhaft gehandelt, als es sie als Haftende nach § 42 d EStG in Anspruch genommen habe, statt sich an die jeweiligen Steuerschuldner zu halten. Dies widerspreche den in Abschnitt 145 Abs. 7 Nr. 2 a LStR niedergelegten Grundsätzen zum Auswahlermessen. 6

Mit Einspruchsentscheidung vom 11.11.1996 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Es führte u. a. aus, auf Grund der Besonderheit der vorliegenden Nettolohnvereinbarung habe eine Wahlmöglichkeit zwischen der Inanspruchnahme des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers nicht bestanden. Im Streitfall sei der Arbeitgeber, da er sich Erstattungsansprüche des Arbeitnehmers gegenüber der Finanzverwaltung habe abtreten lassen, letztlich der allein wirtschaftlich Betroffene. Die Rechtsprechung, wonach die Inanspruchnahme des Arbeitgebers unter bestimmten Voraussetzungen unbillig sein könne, 7

sei bei einer solchen Fallgestaltung nicht anwendbar. Denn es gehe nicht mehr allein um die Frage, wer von mehreren Verpflichteten in Anspruch zu nehmen sei, sondern darum, ob wegen des Verstoßes gegen Treu und Glauben auf die Durchsetzung des Steueranspruchs zu verzichten sei. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung könne indes nur dann zurückgedrängt sein, wenn sich die Klägerin auf eine entsprechende verbindliche Zusage zu ihren Gunsten berufen könne. Diese Voraussetzungen lägen nicht vor. Auch die Tatsache, dass möglicherweise ein Sachbearbeiter der OFD der gegebenen rechtlichen Situation zuwider eine unzutreffende Darstellung gegeben habe, genüge nicht, um eine einer verbindlichen Zusage vergleichbare Bindungswirkung herbeizuführen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen.

Mit der Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. In Abschnitt 122 LStR zu § 39 b EStG werde das Verfahren zur Ermittlung der Lohnsteuer bei einer Nettolohnvereinbarung im Einzelnen anhand von Beispielen beschrieben. Danach sei die Lohnsteuer nach dem Bruttoarbeitslohn zu berechnen, der nach Abzug der Lohnsteuer den ausgezahlten Nettobetrag ergebe. Nach Absatz 2 Satz 2 dieser Vorschrift sei ein etwaiger Freibetrag nach Maßgabe der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte vom Nettolohn abzuziehen, und zwar bevor die nach Absatz 1 beschriebene Hochrechnung auf dem Bruttolohn erfolge. Nur so könne erreicht werden, dass sich die Auszahlung durch steuermindernde Tatbestände nicht verändere. Sie, die Klägerin, sei - wie sich aus beigefügten Berechnungsbeispielen ergebe - in dieser Weise verfahren. Bei Zugrundelegung der Verfügung der OFD vom 23.03.1994 werde die logische Verfahrensweise des Abschnitts 122 LStR durchbrochen. Unter Punkt 2 beschreibe die Verfügung zwar den internen Lohnsteuerjahresausgleich in zutreffender Weise (Hochrechnung des Jahresnettoloehns auf den entsprechenden Jahresbruttolohn), sage dann aber, dass eine negative Einnahme aus einer Einkommensteuererstattung von dem so ermittelten Bruttoarbeitslohn abzusetzen sei. Verfahre man dementsprechend, ergebe sich hieraus eine Veränderung des ursprünglichen Nettobetrages. Aus beigefügten Beispielsrechnungen ergebe sich, dass nur die Berücksichtigung eines Steuerfreibetrages beim Netto vor Hochrechnung zum richtigen steuerlichen Ergebnis nach dem Wortlaut der Lohnsteuerrichtlinien führe. Dies werde auch dadurch deutlich, dass die konsequente Fortführung der Betrachtungsweise des FA (Berücksichtigung vom Nettobetrag) über beispielhaft aufgezeigte Rechenschritte letztendlich zum gleichen steuerlichen Ergebnis führe. Der sich aus den einzelnen Berechnungen neu ergebende Auszahlungserhöhungsbetrag sei "als eine Arbeitslohnrückzahlung zu berücksichtigen" und bei der Gehaltsabrechnung des folgenden Abrechnungszeitraums zu erfassen. Unabhängig von diesen Erwägungen sei unstrittig, dass eine Einkommensteuererstattung im Zusammenhang mit einer bestehenden Nettolohnvereinbarung im Zeitpunkt der Rückzahlung an den Arbeitgeber als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden könne, woraus sich dann die oben beschriebenen steuerlichen Folgen ergeben würden. Schließlich sei die im Lohnsteuerhaftungsbescheid beanstandete Berechnungsmethode im Vertrauen auf Verfügungen der OFD aus der Zeit vor 1994 angewendet worden. Diese Verfahrensweise sei bei früheren bei ihr durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfungen nicht beanstandet worden. Gleiches gelte für von ihrem Prozessbevollmächtigten betreuten Lohnsteuer-Außenprüfungen. Nach Kenntnis ihrer Bevollmächtigten sei die durchgeführte "Verarbeitungsmethode" der negativen Einnahmen aus Erstattungen seit Anfang der 80-iger Jahre die gängige, mit der Finanzverwaltung abgestimmte Verfahrensweise gewesen. Hierfür werde Beweis angetreten durch Vernehmung der Zeugen X und Y sowie des Lohnsteueraußenprüfers Z. Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH sei aber eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers ausgeschlossen, wenn dieser eine bestimmte Methode der Steuerberechnung angewendet habe, das FA hiervon Kenntnis erlangt und diese nicht beanstandet habe (BFH-Urteil vom 16.03.1962 VI 297/61 U, Bundessteuerblatt -BStBl- III

1962, 284). Nach einem anderen Urteil sei eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers ebenfalls ausgeschlossen, wenn ein Sachverhalt in einem früheren Prüfungsbericht in einem bestimmten Sinne erörtert und gebilligt worden sei (BFH-Urteil vom 20.07.1962 VI 167/61, BStBl III 1963, 23).

Die Klägerin beantragt, 9

den Haftungsbescheid vom 03.07.1995 aufzuheben. 10

Der Beklagte beantragt, 11

die Klage abzuweisen, 12

im Unterliegensfall, 13

die Revision zuzulassen 14

Soweit die Klägerin nunmehr meine, ihre Art der Berechnung sei die logische 15
Schlussfolgerung aus den Regelungen des Abschnitts 122 Abs. 2 LStR, werde übersehen,
dass insoweit für eng begrenzte Tatbestände aus Vereinfachungsgründen eine Ausnahme
zugelassen worden sei. Aus der Betonung der Vereinfachungsgründe folge im
Umkehrschluss, dass sich auch der Richtliniengeber der Systemwidrigkeit der Regelung
bewusst gewesen sei. Dieser sei selbstverständlich davon ausgegangen, dass ähnliche
Tatbestände, die nicht ausdrücklich von der Ausnahmeregelung erfasst werden, anders zu
behandeln seien. Die mit Beweisanträgen untermauerten Darlegungen der Klägerin, sie habe
wegen Nichtbeanstandung in der Praxis darauf vertraut, dass ihre Berechnungsmethode
geltendem Recht entspreche, könne unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben den
Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Steuererhebung nur dann
verdrängen, wenn sich die Klägerin insoweit auf eine verbindliche Zusage eines
entscheidungsbefugten Beamten des zuständigen FA berufen können. Eine solche
Fallkonstellation liege offenkundig nicht vor.

Das Gericht hat die Steuerakten des FA zum Verfahren beigezogen. 16

Die Klage ist begründet. 17

Der angefochtenen Bescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 18
Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-). Der Haftungsbescheid ist wegen fehlerhafter
Ermessensausübung durch das FA rechtswidrig und daher aufzuheben.

Nach § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einzubehalten 19
und abzuführen hat. Soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, sind Arbeitgeber und
Arbeitnehmer Gesamtschuldner (§ 42 d Abs. 3 Satz 1 EStG). Das FA kann daher die
Haftungs- oder Steuerschuld nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 Abgabenordnung -AO-)
gegenüber jedem der Gesamtschuldner festsetzen (§ 42 d Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG).
Ermessensentscheidungen sind nach § 102 FGO von den Finanzgerichten dahingehend zu
überprüfen, ob die Grenzen des Ermessens überschritten worden sind oder ob von dem
Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch gemacht
worden ist (vgl. § 5 AO). Aus dem Begründungsgebot des § 121 AO ergibt sich, dass das FA
grundsätzlich spätestens in der Einspruchsentscheidung die für die Ermessensausübung
maßgeblichen Gründe darstellen muss (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.05.1990 VII R 85/89,
BStBl II 1990, 1008). Hierbei müssen die bei der Ausübung des Verwaltungsermessens
angestellten Erwägungen - die Abwägung des Für und Wider der Inanspruchnahme des

Haftungsschuldners - aus der Entscheidung selbst erkennbar sein, damit sie von den Finanzgerichten überprüft werden können. Nach der ab dem Jahre 2001 geltenden Regelung des § 102 Satz 2 FGO in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2001 kann die Finanzbehörde allerdings ihre Ermessenserwägungen hinsichtlich des Verwaltungsakts bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens ergänzen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat folgt, steht der Finanzbehörde bei der Entscheidung über den Erlass eines Haftungsbescheides gemäß § 42 d EStG ein Entschließungsermessen und ein Auswahlermessen zu (Schmidt, EStG, 21. Aufl. 2002, § 42 d Anm. 26 ff; vgl. zum Entschließungsermessen auch Völlmeke, Deutsches Steuerrecht -DStR- 1991, 1001). Die Behörde hat daher zu prüfen, ob die Haftung des Arbeitgebers nach Treu und Glauben ausgeschlossen ist (Entschließungsermessen) oder ob es unbillig wäre, ihn vor dem Arbeitnehmer (Auswahlermessen) heranzuziehen (Eisgruber in Kirchhof, EStG, KompaktKommentar, 2. Aufl., § 42 d Anm. 45; ebenso Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 42 d Anm. 67 m.w.N.).

20

Unter dem Gesichtspunkt ordnungsgemäßer Ausübung des Entschließungsermessens ist eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers insbesondere dann von vornherein ermessensfehlerhaft, wenn die Ursachen für die fehlerhafte Einbehaltung der Lohnsteuer in der Sphäre der Finanzverwaltung liegen (Schmidt, a.a.O.). Hiervon ist die Rechtsprechung z. B. ausgegangen, wenn der Arbeitgeber in einem entschuldbaren Rechtsirrtum den Steuerabzug unterlassen hat und er in seinem Rechtsirrtum durch Äußerungen eines amtlichen Prüfers bestärkt worden ist (BFH-Urteil vom 24.01.1992 VI R 177/88, BStBl II 1992, 696), die Finanzbehörde nach einer Lohnsteueraußenprüfung Kenntnis von einem fehlerhaften Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber erlangt und diesen nicht auf den Fehler aufmerksam macht (BFH-Urteil vom 06.09.1963 VI 80/62 U, BStBl III 1963, 574), die strittige Frage Gegenstand wiederholter Prüfungen gewesen ist oder wenn die Behörde durch ihre Sachbehandlung bzw. durch eine unklare Auskunft den Arbeitgeber in Unklarheit über die Rechtslage versetzt hat (vgl. im Einzelnen Schmidt, § 42 d Anm. 26 mit Rechtsprechungsnachweisen). Auch kann es bei ordnungsgemäßer Ausübung des Entschließungsermessens im Einzelfall in Anwendung des in § 254 Bürgerliches Gesetzbuch (Mitverschulden) zum Ausdruck kommenden Rechtsgedankens geboten sein, den Haftungsanspruch nicht in voller Höhe geltend zu machen (Schmidt, § 42 d Anm. 28 m.w.N.; Völlmeke, DStR 1991, 1001, 1004 r. Sp.).

21

Es kann dahinstehen, ob der Haftungstatbestand des § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG gegeben ist. Denn unter Berücksichtigung der dargelegten Grundsätze der Ermessensausübung hat das FA jedenfalls das ihm zustehende Entschließungsermessen nicht ordnungsgemäß ausgeübt.

22

In der Einspruchsentscheidung hat die Finanzbehörde u. a. die Auffassung vertreten, auf Grund der Besonderheit der vorliegenden Nettolohnvereinbarung habe eine Wahlmöglichkeit zwischen der Inanspruchnahme des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers nicht bestanden. Im Streitfall sei der Arbeitgeber, da er sich Erstattungsansprüche des Arbeitnehmers gegenüber der Finanzverwaltung habe abtreten lassen, letztlich der allein wirtschaftlich Betroffene. Die Rechtsprechung, wonach die Inanspruchnahme des Arbeitgebers unter bestimmten Voraussetzungen unbillig sein könne, sei bei einer solchen Fallgestaltung nicht anwendbar, da es nicht mehr allein um die Frage gehe, wer von mehreren Verpflichteten in Anspruch zu nehmen sei, sondern darum, ob wegen des Verstoßes gegen Treu und Glauben auf die Durchsetzung des Steueranspruchs zu verzichten sei. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung könne nur dann zurückgedrängt sein, wenn sich die Klägerin auf eine entsprechende verbindliche Zusage zu ihren Gunsten

23

berufen könne. Die Tatsache, dass die Berechnungsmethode bei früheren Betriebsprüfungen nicht aufgegriffen sei, entfalte für Betriebsprüfungen der Folgejahre ebenso wenig Bindungswirkung wie der Umstand, dass möglicherweise bei einer Schulungsveranstaltung die praktizierte Art der Behandlung von Einkommensteuererstattungen bei Nettolohnvereinbarung im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens von einem Mitarbeiter der OFD geprüft und als zutreffend dargestellt worden ist

Diese Erwägungen der Behörde verkennen zu einen, dass die Frage der Inanspruchnahme des Arbeitgebers sowohl auf der Ebene der Ausübung des Entschließungsermessens und als auch der des Auswahlermessens zu prüfen ist. Zum anderen geht das FA fälschlicherweise davon aus, bei Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung sei das Entschließungsermessens gleichsam dahingehend vorgeprägt, dass der Arbeitgeber immer in Anspruch zu nehmen ist, unabhängig davon, ob die fehlerhafte Einbehaltung der Lohnsteuer von der Finanzverwaltung verursacht bzw. mitverursacht worden ist. Dem steht entgegen, dass die Finanzverwaltung nach ständiger Rechtsprechung gerade nicht unter allen Umständen zur Durchsetzung von Haftungsansprüchen verpflichtet ist, vielmehr bei der Ausübung von Ermessen die Grundsätze von Recht und Billigkeit zu beachten hat (vgl. Völlmeke, DStR 1991, 1001, 1003). Das FA hat sich folglich zu Unrecht nicht mit der Frage auseinander gesetzt, ob die von der Klägerin praktizierte Behandlung von Einkommensteuererstattungen bei Nettolohnvereinbarung im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens tatsächlich bis zum Ergehen der Verfügung vom 23.03.1994 in Abstimmung mit der Finanzverwaltung allgemein Anwendung fand und diese Vorgehensweise darüber hinaus im Rahmen der angeführten Schulungsveranstaltung von einem Mitarbeiter der OFD geprüft und als zutreffend dargestellt worden ist. Für die Richtigkeit insbesondere des erstgenannten Einwands spricht indes, dass der hier strittige Sachverhalt nach derzeitigem Sachstand erst nach Ergehen der Verfügung vom 23.03.1994 zu entsprechenden Beanstandungen im Rahmen von Außenprüfungen führte. Das FA hat nach alledem verkannt, dass die Einwendungen der Klägerin im Rahmen der pflichtgemäßen Ausübung seines Entschließungsermessens nach den Grundsätzen von Treu und Glauben beachtlich sind. Es hat somit nicht alle gebotenen Erwägungen angestellt (vgl. Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, 16. Aufl., § 5 AO Tz. 40). Die Inanspruchnahme der Klägerin könnte nach den dargelegten Grundsätzen insgesamt oder zumindest teilweise ermessensfehlerhaft erscheinen, soweit ein Rechtsirrtum der Klägerin bzw. der von ihr eingeschalteten Bevollmächtigten hinsichtlich der rechnerisch zutreffenden Umsetzung einer Steuererstattung bei Nettolohnvereinbarung von der Finanzbehörde mitverursacht bzw. von einem ihrer Mitarbeiter aktiv gefördert worden ist

Die Neuregelung des § 102 Satz 2 FGO führt vorliegend zu keiner anderen Beurteilung, da die Behörde im finanzgerichtlichen Verfahren keine Ergänzung von Ermessenserwägungen vorgenommen hat. Unabhängig davon erlaubt diese Regelung auch nicht die vollständige Nachholung oder Auswechslung der die Ermessensentscheidung tragenden Gründe (vgl. Lange, Der Betrieb 2001, 2680), d. h. sie ermöglicht keine Heilung bei fehlerhaftem Entschließungs- bzw. Auswahlermessen, Über- oder Unterschreitung des Ermessens sowie bei erheblichen Mängeln in der Sachverhaltsermittlung (Krömker, Der AO-Steuerberater 2002, 265).

Der angefochten Bescheid war daher aufzuheben und dem FA nach entsprechenden Ermittlungen erneut Gelegenheit zur Ausübung seines Ermessen zu geben.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war nicht zuzulassen. Die Rechtssache hat weder grundsätzliche Bedeutung noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen

Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO).

