
Datum: 25.04.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 8659/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0425.13K8659.98.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte berechtigt war, den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für 1993 gemäß § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern.

3 Die Kläger werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war im Jahre 1993 als technischer Angestellter bei der Firma A nichtselbständig tätig. Mit Aufhebungsvertrag vom 16.3.1993 wurde das Beschäftigungsverhältnis, das im November 1969 begonnen hatte, auf Veranlassung des Arbeitgebers mit Ablauf des 31.12.1993 beendet. Wegen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses erhielt der Kläger eine am 31.12.1993 fällige Abfindung in Höhe von 120.000 DM. Gemäß Nr. 5. des Aufhebungsvertrages vom 16.3. 1993 sollte der Kläger außerdem zum 1.11.1994 die bei 25-jähriger Betriebszugehörigkeit übliche Jubiläumszuwendung in Höhe eines Bruttogehaltes von 6.389 DM zuzüglich DM 100 außertarifliche Zulage zuzüglich eines Geldgeschenkes von 600 DM erhalten.

4 Wegen der weiteren Einzelheiten der Aufhebungsvereinbarung wird auf den o. g. Vertrag verwiesen.

5 Der Abfindungsbetrag wurde vereinbarungsgemäß in Höhe von 120.000 DM im Jahre 1993 ausgezahlt. Im November 1994 wurde dem Kläger eine "Jubiläumszuwendung" in Höhe von 5.290 DM von seinem ehemaligen Arbeitgeber gewährt, obwohl er die 25-jährige Betriebszugehörigkeit zum Zeitpunkt seines vorzeitigen Ausscheidens noch nicht erreicht hatte.

Die Kläger reichten die Steuererklärungen für das Streitjahr 1993 sowie für den Veranlagungszeitraum 1994 gleichzeitig am 1.3.1995 beim Beklagten ein. In der Einkommensteuererklärung für 1993 gaben die Kläger nach Abzug eines steuerfreien Anteils von 30.000 DM die Abfindungszahlung in der Vordruckzeile "Entschädigungen, die ermäßigt zu besteuern sind" mit 90.000 DM an. Mit Ausnahme der Lohnsteuerkarte fügten die Kläger der Erklärung zu diesem Vorgang keine weiteren Unterlagen bei. Die Lohnsteuerkarte für 1993 wies ebenfalls als "Ermäßigt besteuerte Entschädigungen" einen Betrag von 90.000 DM aus.

In der Steuererklärung für 1994 gaben die Kläger in der Anlage N in der Vordruckzeile "Arbeitslohn und Versorgungsbezüge für mehrere Jahre - Arbeitslohn" einen Betrag in Höhe von 5.290 DM an. Im übrigen enthielt die Anlage N für den Kläger im wesentlichen lediglich die Angabe, dass er Lohnersatzleistungen in Höhe von 30.079 DM erhalten hat und vom 1.1. bis 31.12. arbeitslos war. Die beigelegte Lohnsteuerkarte für das Jahr 1994 weist für den November 1994 unter der Rubrik "Arbeitslohn für mehrere Kalenderjahre" mit dem handschriftlichen Zusatz "Jubiläumsgeld" einen Betrag in Höhe von 5.290 DM aus. Als Aussteller der Lohnsteuerkarte sind die A ausgewiesen.

7

Die Veranlagung für das Streitjahr 1993 wurde mit Bescheid vom 16.5.1995 antragsgemäß vorgenommen. Ein Vorbehalt der Nachprüfung wurde in dem Bescheid nicht aufgenommen. Nach einer Lohnsteueraußenprüfung des Finanzamtes B beim ehemaligen Arbeitgeber des Klägers kam der Beklagte zu der Auffassung, dass die Entschädigung wegen des in 1994 gezahlten Jubiläumsgeldes nicht habe ermäßigt besteuert werden dürfen, weil es an der erforderlichen "Zusammenballung" der Einkünfte fehle. Der Einkommensteuerbescheid 1993 wurde gemäß § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO am 29.12.1997 entsprechend geändert. Für den nach Abzug des steuerfreien Teils (§ 3 Nr. 9 EStG) verbleibenden Abfindungsbetrag in Höhe von 90.000 DM wurde keine Steuerermäßigung mehr gewährt.

8

Mit ihrem hiergegen gerichteten Einspruch machten die Kläger geltend, der Beklagte sei nicht zu einer Änderung des Bescheides wegen neuer Tatsachen berechtigt gewesen. Aufgrund der Angaben in den Steuererklärungen 1993 und 1994 seien dem Beklagten alle Tatsachen bekannt gewesen, so daß abschließend über den Sachverhalt habe entschieden werden können.

9

Mit Einspruchsentscheidung vom 29.10.1998 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, eine ermäßigte Besteuerung der vom Kläger in 1993 bezogenen Abfindungszahlung käme nicht in Betracht, weil es sich dabei nicht um außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG gehandelt habe. Nach der Aufhebungsvereinbarung vom 16.3.1993, deren Inhalt dem Beklagten erstmals durch eine Kontrollmitteilung der Lohnsteueraußenprüfung des Finanzamtes B im September 1997 bekannt geworden sei, sei dem Kläger neben der Abfindungsleistung auch die Zahlung einer Jubiläumszuwendung zum 1.11.1994 zugesichert worden. Diese Zuwendung stelle ebenfalls einen Teil der Abfindung dar, weil sie mit der Auflösung des Dienstverhältnisses in Zusammenhang stehe und nicht auf einem gesonderten, von der Auflösung des Dienstverhältnisses unabhängigen Rechtsgrund beruhe. Es sei zwar davon auszugehen, dass dem Kläger auch bereits vor Beendigung des Dienstverhältnisses die Zahlung der Jubiläumszuwendung für den Fall zugesichert worden sei, dass er dem Betrieb 25 Jahre lang zugehört habe. Die im November 1994 erfolgte Zahlung dieser Jubiläumszuwendung habe jedoch nicht auf dieser von der Beendigung des Dienstverhältnisses unabhängigen Rechtsgrundlage beruht, weil der Kläger aufgrund seines Ausscheidens zum 31.12.1993 die 25-jährige Betriebszugehörigkeit nicht erreicht habe. Der Umstand, dass der Kläger

10

letztendlich doch in den Genuss der Jubiläumswendungs gekommen sei, beruhe vielmehr auf einer im Aufhebungsvertrag getroffenen neuen Rechtsgrundlage, nach der der Kläger die Wendung auch ohne Erreichen der erforderlichen Betriebszugehörigkeit erhalten solle.

Die Änderungsvoraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO seien im Streitfall erfüllt, weil bei Erlass des Bescheides vom 16.5.1995 nicht bekannt gewesen sei, dass die im November 1994 gezahlte Jubiläumswendung auf einem neuen, erst durch die Aufhebungsvereinbarung geschaffenen Rechtsgrund beruhe. Diese Tatsache sei dem zuständigen Bearbeiter zum Zeitpunkt des Erlasses des ursprünglichen Steuerbescheides nicht bekannt gewesen. Mangels entsprechender Angabe des Klägers sei der Beklagte davon ausgegangen, dass die in 1994 erfolgte Zahlung unabhängig von der Auflösung des Dienstverhältnisses erfolgt sei und es sich dabei nicht um eine Entschädigung für entgangene oder entgehende Einnahmen gehandelt habe. 11

Es liege insoweit auch keine Ermittlungspflichtverletzung des Beklagten vor. Eine solche läge allenfalls dann vor, wenn der zuständige Bearbeiter ersichtlichen Unklarheiten oder Zweifelsfragen, die sich bei einer Prüfung der Steuererklärung sowie der eingereichten Unterlagen ohne weiteres aufdrängen müssten, nicht nachgegangen wäre. Der Beklagte müsse vollständigen und eindeutigen Steuererklärungen nicht mit Misstrauen begegnen. Er könne regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen. Im Streitfall habe der Beklagte aufgrund der Angaben in der Einkommensteuererklärung 1994 und der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte davon ausgehen können, dass die in diesem Jahr erfolgte Jubiläumswendung auf einem von der vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses unabhängigen Rechtsgrund beruhe. Aufgrund der sowohl in der Anlage N als auch auf der Lohnsteuerkarte vorgenommenen Eintragung der Zahlung unter der Rubrik "Arbeitslohn für mehrere Kalenderjahre" habe das Finanzamt annehmen können, dass es sich hierbei um eine Wendung zur Abgeltung der in der Vergangenheit erbrachten Arbeitsleistung und nicht um eine Entschädigung für durch die vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses entgehende Einnahmen gehandelt habe. Durch die Eintragung der in 1994 erfolgten Wendung als Arbeitslohn für mehrere Jahre in ihrer Steuererklärung hätten die Kläger den steuerlich relevanten Sachverhalt unrichtig dargestellt. Es könne letztendlich dahingestellt bleiben, ob die Kläger dadurch ihre Mitwirkungspflicht verletzt hätten, da aufgrund der nicht gegebenen Ermittlungspflichtverletzung ein gegeneinander Abwägen etwaiger Pflichtverstöße nicht in Betracht komme. 12

Mit der vorliegenden Klage machen die Kläger ergänzend geltend, der ermäßigte Steuersatz gemäß § 34 Abs. 1 EStG sei im Streitfall schon deshalb zu gewähren, weil es sich bei der in 1994 gezahlten Jubiläumswendung in Höhe von 5.290 DM um einen geringfügigen Teil handle, der für die ermäßigte Besteuerung der Abfindung ohne Bedeutung bleiben müsse. Dies müsse auch gelten, falls die Jubiläumswendung tatsächlich zu der eigentlichen Entschädigungsleistung hinzuzurechnen sei. 13

Die Kläger beantragen, 14

den nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1993 vom 29.12.1997 ersatzlos aufzuheben. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Zur Begründung verweist er im wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung. 18

Entscheidungsgründe

19

Die Klage ist begründet.

20

Der Beklagte hatte im Streitfall weder eine Änderungsbefugnis nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO noch war er nach anderen verfahrensrechtlichen Vorschriften berechtigt, den Einkommensteuerbescheid für 1993 vom 16.5.1995 bezüglich der Tarifiermäßigung der Abfindung zu ändern. 21

Nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Tatsache i. S. des § 173 Abs. 1 AO ist, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Tatbestandes sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art (ständige Rspr. des Bundesfinanzhofs -- BFH, vgl. Urteile vom 18. Dezember 1996 XI R 36/96, BFHE 181, 566, BStBl II 1997, 264; vom 11. Juni 1997 X R 242/93, BFHE 183, 427, BStBl II 1997, 612). Nachträglich bekannt geworden ist eine solche Tatsache dann, wenn sie dem zuständigen Bediensteten der Finanzbehörde beim Abschluss der Willensbildung hinsichtlich des zu ändernden Steuerbescheids nicht bekannt gewesen ist (ständige Rspr. des BFH, vgl. Urteile vom 26. November 1996 IX R 77/95, BFHE 182, 2, BStBl II 1997, 422; vom 11. Dezember 1997 V R 56/94, BFHE 185, 98, BStBl II 1998, 367; vom 11. Februar 1998 I R 82/97, BFHE 185, 568, BStBl II 1998, 552). 22

Im Streitfall kann letztlich dahinstehen, inwieweit die im September 1997 bei dem Beklagten eingegangene Mitteilung der Lohnsteueraußenprüfung erhebliche Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 173 AO enthielt, weil eine Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 16.5.1995 nach den Grundsätzen von Treu und Glauben nicht zulässig war. 23

Unter Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung des BFH erscheint allerdings äußerst zweifelhaft, ob der Tatsache, dass die Jubiläumszahlung in die Abfindungsvereinbarung aufgenommen wurde, bei der Beurteilung der Voraussetzungen für eine Tarifiermäßigung erhebliche Bedeutung zukommt. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die geringe Höhe des in 1994 zugeflossenen "Jubiläumsgeldes" und die sich an die Aufhebung des Beschäftigungsverhältnisses anschließende Arbeitslosigkeit des Klägers. 24

Mit seinen Urteilen vom 14.8.2001 (XI R 22/00, BStBl II 2002, 180) und vom 24. 1. 2002 (XI R 43/99, BFH/NV 2002, 717, BB 2002, 868) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur "Zusammenballung der Einkünfte in einem Jahr" gelockert. Er hat die Tarifbegünstigung gewährt, obwohl in einem der Abfindung folgenden Veranlagungszeitraum "soziale Zusatzleistungen" vom früheren Arbeitgeber gewährt worden waren. Der BFH hat bisher noch nicht abschließend geklärt, was im einzelnen unter Zusatzleistungen zu verstehen ist, "die aus Gründen der sozialen Fürsorge" für eine gewisse Übergangszeit bezahlt werden. Er hat insoweit lediglich beispielhaft solche Leistungen genannt, die der (frühere) Arbeitgeber dem Steuerpflichtigen zur Erleichterung des Arbeitsplatz- oder Berufswechsels oder als Anpassung an eine dauerhafte Berufsaufgabe und Arbeitslosigkeit erbringt. Letztlich ist aber im Grunde jede Art von finanzieller Unterstützung oder jede Gewährung geldwerter Vorteile geeignet, dem ausscheidenden Arbeitnehmer eine berufliche Veränderung oder eine sich anschließende Arbeitslosigkeit (wirtschaftlich) zu erleichtern. Deshalb sollte nach Auffassung des erkennenden Senats bei der Gewährung einer Ausnahme vom Erfordernis der Zusammenballung wohl entscheidend auf den vom BFH herangezogenen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und damit auf die Höhe der im nachfolgenden Veranlagungszeitraum gewährten Zusatzleistung abgestellt werden. Die Unbeachtlichkeit 25

ergänzender Zusatzleistungen beruht nach den Ausführungen des BFH in dem zitierten Urteil vom 24.1.2002 XI R 43/99 auf einer zweckentsprechenden Auslegung des § 34 EStG unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit. Dieser Grundsatz enthalte neben den Elementen der Eignung und der Erforderlichkeit auch das Element der Angemessenheit (Proportionalität). Diesem Grundsatz widerspreche es, die anlässlich der Entlassung eines Arbeitnehmers aus Fürsorgegesichtspunkten für eine Übergangszeit erbrachten Zusatzleistungen als schädlich zu beurteilen. Die Unangemessenheit einer solchen Rechtsfolge verdeutliche sich insbesondere in solchen Fällen, in denen die in späteren Veranlagungszeiträumen zugeflossenen Zusatzleistungen niedriger sind, als die tarifliche Steuerbegünstigung für die Hauptleistung.

Unter Beachtung dieser Grundsätze dürfte das im November 1994 gezahlte "Jubiläumsgeld" in Höhe von 5.290 DM der ermäßigten Besteuerung der Abfindungszahlung gemäß §§ 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2, 24 Nr.1 a) EStG im Streitjahr wohl nicht entgegenstehen, da der Kläger in 1994 arbeitslos war und die nachträgliche Leistung die tarifliche Steuerbegünstigung (21.232 DM) der Höhe nach bei weitem nicht erreichte. 26

Diese Frage kann aber im Ergebnis offen bleiben, weil der Beklagte im Streitfall nach dem Grundsatz von Treu und Glauben auch dann an einer Änderung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gehindert war, wenn der Umstand, dass die Gewährung des Jubiläumsgeldes im Aufhebungsvertrag vom 16.3.1993 als Teil der Abfindung vereinbart wurde, in Bezug auf die Voraussetzung einer Tarifiermäßigung eine neue Tatsache im Sinne dieser Vorschrift darstellte. 27

Die Änderung eines Bescheides ist nach Treu und Glauben ausgeschlossen, wenn dem Finanzamt die nachträglich bekannt gewordene Tatsache bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht nicht verborgen geblieben wäre. Allerdings muss der Steuerpflichtige dann seinerseits seine Mitwirkungspflicht erfüllt haben. Haben sowohl der Steuerpflichtige als auch das Finanzamt es versäumt, den Sachverhalt aufzuklären, trifft in der Regel den Steuerpflichtigen die Verantwortung, mit der Folge, dass der Steuerbescheid geändert werden kann (vgl. Urteile des BFH vom 10. April 1997 IV R 47/96, BFH/NV 1997, 757; vom 15. Oktober 1998 IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286; vom 4. März 1999 II R 79/97, BFH/NV 1999, 1301; und vom 24.1.2002 XI R 2/01, BFHE 197, 526, BFH/NV 2002, 715, FR 2002, 525; BFH-Beschluss vom 15. Juni 2000 IV B 6/99, BFH/NV 2000, 1445). Bei beiderseitigen Pflichtverletzungen scheitert eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO allerdings dann an den Grundsätzen von Treu und Glauben, wenn die Pflichtverletzung der Finanzbehörde deutlich überwiegt (vgl. Krömker, AO-StB 2002, 15; v.Groll in Hübschmann/Hepp /Spi-taler, § 173 AO Rz. 248). So liegt es im Streitfall. 28

Durch die vorbehaltlose Veranlagung entsprechend der Einkommensteuererklärung der Kläger für das Streitjahr ohne die Einholung weiterer Informationen und Unterlagen hat der Beklagte die ihm gemäß § 88 AO obliegenden Ermittlungspflichten verletzt. Dieser Ermittlungspflichtverletzung des Beklagten steht zumindest keine ins Gewicht fallende Mitwirkungspflichtverletzung der Kläger gegenüber. 29

Die Kläger haben bei der Abgabe ihrer Steuererklärung für das Streitjahr den steuerlich relevanten Sachverhalt jedenfalls insoweit dem Beklagten richtig, vollständig und deutlich zur rechtlichen Prüfung unterbreitet, als sie in Übereinstimmung mit den von dem Erklärungsvordruck geforderten Angaben und unter Vorlage der Lohnsteuerkarte mitgeteilt haben, dass der Kläger von seinem Arbeitgeber eine dem ermäßigten Steuersatz unterworfenen Abfindung in Höhe von 90.000 DM erhalten hat. Nach vom Arbeitgeber steuerfrei belassenen Anteilen einer Entschädigung im Sinne des § 3 Nr. 9 EStG wird im 30

Erklärungsformular nicht gefragt. In Bezug auf den im Erklärungsvordruck abgefragten steuerrelevanten Sachverhalt haben die Kläger also die ihnen gemäß § 150 AO obliegende Steuererklärungspflicht und ihre aus § 90 Abs. 1 AO folgende Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsfeststellung in vollem Umfang erfüllt (vgl. Urteile des BFH vom 6.11.1963 I 365/91 U, BStBl III 1964, 13, und vom 13.11. 1985 II R 208/82, BStBl II 1986, 241). Bei der Qualifikation dieser Abfindung als Entschädigung, auf die der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei, handelt es sich demgegenüber nicht um eine Tatsachenerklärung, sondern um eine steuerrechtliche Subsumtion, auf deren Richtigkeit oder Unrichtigkeit es für die Erfüllung der Mitwirkungspflichten der Kläger nicht ankommen kann (Kruse/Loose, in Tipke/Kruse, AO/ FGO, 16. Aufl., Lfg. 95/Juli 2001, § 173 AO, Tz. 68, m. w. N.). Denn soweit nicht vorgreifliche Rechtsverhältnisse aus einem anderen Rechtsgebiet, die ihrerseits Tatbestandsmerkmale einer steuerlichen Vorschrift sind, in Frage stehen, ist die (steuer-) rechtliche Wertung allein Aufgabe der Finanzbehörde (Urteil des BFH vom 6.11.1963 und 20.12.1988, a. a. O.; Kruse/Loose, a. a. O., Tz. 3 ff., m. w. N.).

Darüber hinaus haben die Kläger gleichzeitig mit der Steuererklärung für das Streitjahr die Erklärung für den nachfolgenden Veranlagungszeitraum 1994 abgegeben, aus der in Übereinstimmung mit der Lohnsteuerkarte für 1994 eindeutig hervorgeht, dass der Kläger in 1994 von seinem ehemaligen Arbeitgeber noch eine Jubiläumszahlung erhalten hat, die der frühere Arbeitgeber als "Arbeitslohn für mehrere Kalenderjahre" behandelt hat. Da nach den o.g. Grundsätzen die (steuer-)rechtliche Wertung allein Aufgabe der Finanzverwaltung ist, kann den Klägern nicht vorgeworfen werden, dass sie das Jubiläumsgeld nicht als Teil der Abfindungszahlung deklariert haben. 31

Die den formularmäßigen Anforderungen entsprechenden Tatsachenangaben der Kläger für zwei aufeinanderfolgende Veranlagungszeiträume waren geeignet und ausreichend, um dem Beklagten die Erkenntnis zu vermitteln, daß der Sachverhalt in bezug auf die Tarifiermäßigung gemäß §§ 24 Nr. 1, 34 Abs. 1 und 2 EStG steuerrechtlich bedeutsam war. Sie gestatteten demgegenüber allerdings keine abschließende Subsumtion unter die die Tarifiermäßigung regelnden Vorschriften, da nur die tatsächlichen Vorgänge von Zahlungen des Arbeitgebers und der Höhe der abgeführten Lohnsteuer abgefragt werden. 32

Die Finanzbehörde braucht zwar eindeutigen Steuererklärungen nicht mit Mißtrauen zu begegnen; sie kann regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen. Eine Ermittlungspflicht ergibt sich für das Finanzamt nur, wenn sich Unklarheiten oder Zweifelsfragen aufdrängen (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 24.1.2002 XI R 2/01, a.a.O.). Hiervon ausgehend hat der BFH (in dem zitierten Urteil XI R 2/01) eine Ermittlungspflichtverletzung des Finanzamtes in einem "Entschädigungsfall" abgelehnt, in dem weder aus der Steuererklärung noch aus der Lohnsteuerkarte hervorging, dass der Kläger in späteren Veranlagungszeiträumen noch erhebliche weitere Zahlungen erhalten sollte. Deshalb habe für das Finanzamt keine Veranlassung bestanden, von sich aus weitere Ermittlungen anzustellen. 33

Im Streitfall liegt aber der Sachverhalt erheblich anders. Dem zuständigen Veranlagungsbeamten des Beklagten lagen die Steuererklärungen und die Lohnsteuerkarten für 1993 und 1994 vor, aus denen sich ergab, dass der Kläger im Streitjahr eine - seiner Meinung nach - ermäßigt zu versteuernde Entschädigung der A und im folgenden Jahr von derselben Firma ein Jubiläumsgeld erhalten hatte, obwohl er vom 1.1.1994 bis zum 31.12.1994 arbeitslos war. 34

Bei diesen Angaben hätten sich dem Bearbeiter im Hinblick auf die BFH-Rechtsprechung, wonach außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 1, Abs. 2 EStG grundsätzlich nur bei 35

Zusammenballung der Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum vorliegen, weitere Ermittlungen aufdrängen müssen. Aus den Angaben der Kläger ging eindeutig hervor, dass nach der Abfindungsleistung im Streijahr noch eine weitere Zahlung des ehemaligen Arbeitgebers erfolgt ist. Vor diesem Hintergrund hätte auf jeden Fall Veranlassung zur Überprüfung bestanden, ob das Jubiläumsgeld, das zu einem Zeitpunkt ausbezahlt wurde, zu dem der Kläger nicht mehr bei seinem ehemaligen Arbeitgeber angestellt war, im Rahmen der Abfindungsvereinbarung zugesagt wurde.

Nach § 88 Abs. 1 AO hätte der Beklagte demnach die für die rechtliche Beurteilung maßgebenden ergänzenden Sachverhaltsumstände ermitteln müssen, indem er die Kläger zur Mitteilung angehalten hätte, in welchem Zusammenhang die Abfindungs- und die Jubiläumszahlung stehen. Wollte oder konnte er dies nicht, so hätte er die Steuerfestsetzung vom 16.5.1995 auch unter den Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 AO stellen können. Statt dessen hat der für die endgültige Zeichnung der Einkommensteuerveranlagung zuständige Mitarbeiter des Beklagten auf die Anforderung von die Abfindung betreffenden Unterlagen verzichtet. 36

Dieser Verzicht auf die weitere Aufklärung des Sachverhaltes kann im Streitfall nicht mit dem o.g. Grundsatz gerechtfertigt werden, dass die Finanzbehörde den Steuererklärungen nicht mit Misstrauen begegnen muss, sondern regelmäßig von deren Vollständigkeit und Richtigkeit ausgehen kann. Die von den Klägern in den Erklärungsformularen mitgeteilten Tatsachen waren offensichtlich nicht geeignet, die einschlägigen steuerrechtlichen Tatbestände zur Tarifiermäßigung auszufüllen, so dass für den Beklagten - ohne dass dies Mißtrauen gegenüber dem wahrheitsgemäßen Angaben der Kläger vorausgesetzt hätte - die Notwendigkeit ergänzender Sachverhaltsfeststellungen auf der Hand lag. Der Beklagte hat demnach seine Ermittlungspflicht verletzt, indem er ersichtlichen Unklarheiten oder Zweifelsfragen, die sich bei der Prüfung der Steuererklärung ohne weiteres aufdrängten, nicht nachgegangen ist. 37

Eine Verletzung der Erklärungs- und Mitwirkungspflicht der Kläger von solchem Gewicht, dass demgegenüber die Ermittlungspflichtverletzung des Beklagten nicht deutlich überwiegen würde, vermag der Senat nicht festzustellen. 38

Dabei ist zugunsten der Kläger zu berücksichtigen, dass nach Vorgabe des Steuererklärungsformulars keine weiteren als die tatsächlich erfolgten wahrheitsgemäßen Angaben der Kläger gefordert wurden, die Kläger also mit der Abgabe der Steuererklärung in dieser Form ihren im § 150 Abs. 1 und 2 AO geregelten Pflichten genügt haben. Die Regelung über beizufügende Unterlagen in § 150 Abs. 4 AO trifft demgegenüber mangels besonderer Anordnung in den Steuergesetzen den vorliegenden Fall nicht (vgl. dazu Tipke/Kruse, Lfg. 84/April 1998, § 150 AO, Tz. 17). Jenseits der von dem Erklärungsformular geforderten Angaben ist es grundsätzlich Aufgabe der Finanzbehörde, Art und Umfang der Ermittlungen nach Maßgabe der Umstände des Einzelfalles zu bestimmen (§ 88 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO). Dass dem Steuerpflichtigen hierbei grundsätzlich eine lediglich passive Rolle zugewiesen ist, die Initiative bei ergänzenden Sachverhaltsfeststellungen also von der Finanzbehörde ausgehen soll, zeigt auch die Regelung der Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsfeststellung in § 90 Abs. 1 AO (vgl. Urteile des FG Köln vom 12.6.1996 10 K 1473/91, EFG 1996, 1073; und vom 18.1.2001 7 K 9214/98, EFG 2001, 545). 39

Nachdem der Beklagte hier eine solche Initiative nicht ergriffen hat, könnte eine gravierende Mitwirkungspflichtsverletzung der Kläger nur in Betracht kommen, wenn aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalles ihre unaufgeforderte Mitwirkung bei der Aufklärung der ergänzenden Sachverhaltsumstände der Abfindungszahlung gefordert gewesen wäre. Dabei 40

wird man den Steuerpflichtigen um so mehr zu ergänzenden Sachverhaltsangaben verpflichtet halten müssen, um so weniger seine die formularmäßige Zuordnung bestimmenden tatsächlichen und rechtlichen Wertungen als selbstverständlich und auf der Hand liegend angesehen werden können. Eine gravierende Verletzung der Mitwirkungspflicht wäre indessen in diesen Fällen nur dann zu bejahen, wenn die formularmäßigen Angaben des Steuerpflichtigen aufgrund ihrer an gängige steuerliche Sachverhalte anknüpfenden Aussage objektiv irreführender Art sind (vgl. Urteil des FG Köln in EFG 1996, 1073). Denn nur in diesem Fall würde der Finanzbehörde erschwert, die grundsätzlich ihr obliegende Initiative zu ergänzenden Sachverhaltsfeststellungen zu ergreifen.

Objektiv irreführende Angaben zum steuerlichen Sachverhalt im Sinne der obigen Darlegungen haben die Kläger im Streitfall nicht gemacht. Die Qualifikation der erhaltenen Zahlungen als Entschädigung bzw. als "Arbeitslohn für mehrere Jahre" assoziiert gerade keinen bestimmten zugrundeliegenden Sachverhalt, der in rechtlich einfacher Weise unter die §§ 24 Nr. 1, 34 EStG subsumiert werden könnte. Vielmehr ist nach den formularmäßigen Angaben evident, dass eine solche Subsumtion nur nach weiterer Sachaufklärung vorgenommen werden kann. Zugunsten der Kläger ist weiterhin zu berücksichtigen, dass die von ihnen durch Eintragung in die Spalten für ermäßigt zu besteuernde Entschädigungen und "Arbeitslohn für mehrere Jahre" vorgenommene rechtliche Qualifikation den Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte folgte. Irgendwelche Anhaltspunkte dafür, dass die Kläger diese rechtliche Einordnungen als offensichtlich unzutreffend hätten erkennen müssen, sind nicht ersichtlich. Eine Verpflichtung der Kläger, die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte unter Heranziehung aller Verträge durch ihren Steuerberater rechtlich überprüfen zu lassen, besteht nicht (vgl. Urteil des FG Köln in EFG 1996, 1073).

41

Selbst wenn aber eine solche Überprüfung vorgenommen worden wäre, so hätte sie auch noch vertretbar zu dem Ergebnis führen können, dass die Regelung über die Jubiläumsszahlung im Abfindungsvertrag der Qualifikation als "Arbeitslohn für mehrere Jahre", der unabhängig von der eigentlichen Entschädigung gewährt wird, nicht entgegenstünden. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass auch der Beklagte - zu Recht - davon ausgegangen ist, dass auch nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses unter Vereinbarung einer entschädigenden Abfindung noch Leistungen des ehemaligen Arbeitgebers denkbar sind, die nicht als Teil der Entschädigungsleistung zu beurteilen sind, sondern ihren Rechtsgrund im ursprünglichen Arbeitsvertrag haben. So geht z.B. auch das BMF-Schreiben zu "Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen" vom 18.12.1998 (BStBl I 1998, 1512) in Rdn. 17 i.V.m. Rdn. 3 und 4, davon aus, dass in der Entlassungsvereinbarung enthaltene zusätzliche Leistungen dann nicht Teil der Entschädigung sind und ihre Gewährung in späteren Veranlagungszeiträumen der Tarifiermäßigung i.S. des § 34 EStG nicht entgegensteht, wenn derartige Leistungen nicht nur bei vorzeitigem Ausscheiden, sondern auch in anderen Fällen, insbesondere bei altersbedingtem Ausscheiden erbracht werden. Nach Rdn. 4 dieses Schreibens sollen Entschädigungen nicht vorliegen bei Zahlungen, die bereits erdiente Ansprüche abgelten, wie z.B. anteiliges Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld und Gratifikationen etc.. Entsprechendes gelte auch für freiwillige Leistungen, wenn sie in gleicher Weise den verbleibenden Arbeitnehmern tatsächlich zugewendet werden.

42

Unter Beachtung dieser Rechtslage kann den Klägern aus der ggf. unzutreffenden steuerrechtlichen Einordnung des Jubiläumsgeldes, in der sie dem ehemaligen Arbeitgeber gefolgt sind, schon deshalb keine ins Gewicht fallende Pflichtverletzung unterstellt werden, weil dem klagenden Ehemann bei seinem Ausscheiden nur noch einige Monate zur 25jährigen Betriebszugehörigkeit gefehlt haben. Vor diesem Hintergrund konnte er

43

vorwurfsfrei davon ausgehen, dass ihm das Jubiläumsgeld als "Arbeitslohn für mehrere Jahre" und nicht als Entschädigungsleistung gewährt wurde.

Anhaltspunkte für ein arglistiges Verhalten der Kläger bzw. ein ihnen zurechenbares
ebensolches Verhalten ihres Steuerberaters sind bei dieser Sachlage nicht erkennbar. Die 44
Unterlassung der in erster Linie dem Beklagten obliegenden und für ihn klar als notwendig zu
erkennenden Sachaufklärung wiegt daher im Ergebnis deutlich schwerer als die fehlende
Vorwegnahme der hierzu erforderlichen Mitwirkungshandlungen durch die Kläger.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige 45
Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 FGO, 708 Nr. 10, 711 ZPO.

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, weil die Rechtssache 46
grundsätzliche Bedeutung hat. Insbesondere die Frage, inwieweit bei der Beurteilung
ermäßigt zu steuernden Entschädigungsleistungen eine Mitwirkungspflichtverletzung des
Steuerpflichtigen gegeben ist, wenn dieser diesbezügliche Unterlagen nicht unaufgefordert
vorlegt, ist noch nicht höchstrichterlich geklärt. In der o.g. Entscheidung vom 24.1.2002 XI R
2/01 konnte der BFH diese Frage offen lassen, weil er im Hinblick auf die Besonderheiten des
zu beurteilenden Sachverhalts bereits eine Ermittlungspflichtverletzung des Finanzamts
verneinte.