
Datum: 17.12.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 4254/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1217.9K4254.99.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand:

1

Die Kläger (Kl.) sind Eheleute. Der Kl. war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Fa. GmbH mit Sitz in Durch notariell beurkundeten "Anteilskauf- und Übertragungsvertrag" vom 07.08.1990 veräußerte er 80 v.H. seiner Gesellschaftsanteile mit Wirkung auf den 01.09.1990. Zugleich wurde der Geschäftsführerdienstvertrag des Kl. beendet und die für seine Pensionszusage gebildete Rückstellung aufgelöst. Als Ausgleich hierfür erhielt der Kl. eine Abfindung in Höhe von,-- DM. Die GmbH hatte die für die Pensionszusage abgeschlossene Rückdeckungsversicherung auf den Kl. übertragen, die mit dem Wert ihres Deckungskapitals per 31.08.1990 (.....,-- DM) auf die vorgenannte Abfindung anzurechnen war (§ 3 Abs. 4 des Vertrages). In Anlage N ihrer am 04.03.1992 abgegebenen, ohne Mithilfe eines Vertreters der steuerberatenden Berufe erstellten gemeinsamen Einkommensteuererklärung für das Streitjahr gaben die Kl. in Übereinstimmung mit der beigefügten Lohnsteuerkarte Bruttoarbeitslohn des Kl. in Höhe von,-- DM sowie in Zeile 13 mit dem ermäßigten Steuersatz (§ 34 Abs. 2 EStG) zu besteuern den Entschädigungen in Höhe von,-- DM an. Der Beklagte (Bekl.) veranlagte die Kl. entsprechend (Einkommensteuerbescheid vom 15.04.1992). Diesen Bescheid änderte der Bekl. am 17.07.1992, wobei er einen Veräußerungsgewinn gemäß § 17 EStG in Höhe von,-- DM berücksichtigte.

2

Nachdem das Finanzamt für Großbetriebsprüfung Köln I dem Bekl. mitgeteilt hatte, dass durch die Anrechnung der Rückdeckungsversicherung auf die vereinbarte Abfindung des Kl. eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 49.343,-- DM entstanden sei, änderte der Bekl. unter Berufung auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO den bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid erneut, indem er die Einkünfte des Kl. aus Kapitalvermögen um den vorgenannten Betrag erhöhte (Änderungsbescheid vom 03.07.1995).

3

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen den Änderungsbescheid hielt der Bekl. an der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht mehr fest. Nach Vorlage des "Anteilskauf- und Übertragungsvertrages" kam er jedoch zu dem Ergebnis, dass die Abfindung für die Pensionszusage zu Unrecht mit dem halben Steuersatz nach § 34 Abs. 2 EStG versteuert worden sei. Von der zunächst angedrohten Verböserung sah er im Hinblick auf die inzwischen abgelaufene Festsetzungsfrist zwar ab, wies aber den Rechtsbehelf mit Einspruchsentscheidung vom 25.05.1999 als unbegründet zurück. 4

Gegen diese Entscheidung haben die Kl. die vorliegende Klage erhoben. Sie vertreten die Auffassung, der angefochtene Bescheid könne nicht auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt werden, weil der Bekl. bei der Veranlagung seine Ermittlungspflicht verletzt habe. Der Änderung wegen neuer Tatsachen stehe der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen. Das Finanzamt sei verpflichtet gewesen, vor der Veranlagung zu prüfen, ob der halbe Steuersatz zu Recht in Anspruch genommen worden sei und habe ggf. die für diese Prüfung erforderlichen Unterlagen anfordern müssen. Sie, die Kl., seien ihrer Erklärungspflicht in vollem Umfang nachgekommen. 5

Im Übrigen seien die Voraussetzungen des § 34 EStG erfüllt. Die Pensionszusage sei abgelöst worden, weil der Erwerber der GmbH-Anteile darauf bestanden habe. Diesem rechtlichen und wirtschaftlichen Druck habe sich der Kl. nicht entziehen können. 6

Die Kl. beantragen sinngemäß, 7

den Änderungsbescheid vom 03.07.1990 aufzuheben. 8

Der Bekl. beantragt, 9

die Klage abzuweisen. 10

Der Bekl. meint, die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO lägen vor. Auf die Verletzung der Ermittlungspflicht durch das Finanzamt könne sich ein Steuerpflichtiger nur dann berufen, wenn er selbst seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen sei. Dazu gehöre die vollständige Darstellung des Sachverhalts und die Vorlage der maßgeblichen Verträge, die der Einkommensteuererklärung der Kl. nicht beigelegt gewesen seien. Das gelte insbesondere dann, wenn es sich um einen außergewöhnlichen und rechtlich schwierigen Sachverhalt handle. Er, der Bekl., habe grundsätzlich auf die Richtigkeit der abgegebenen Steuererklärung vertrauen dürfen, zumal der Arbeitgeber die tarifbegünstigte Entschädigung als solche auf der Lohnsteuerkarte ausgewiesen habe. 11

Entscheidungsgründe: 12

Die Klage ist begründet. 13

Der geänderte Einkommensteuerbescheid vom 03.07.1995 sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Kl. in ihren Rechten (§ 100 Abs 1 Satz 1 FGO). Der Bekl. war nicht berechtigt, den bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid vom 17.07.1992 zu ändern. Die Voraussetzungen des als Berichtigungsvorschrift allein in Betracht kommenden § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO liegen nicht vor. 14

Ob dem Bekl. durch den erstmals im Einspruchsverfahren vorgelegten Anteilskauf- und Übertragungsvertrag Tatsachen bekannt geworden sind, die die mit dem Einkommensteuerbescheid vom 17.07.1992 gewährte Tarifbegünstigung für die vom Kl. vereinnahmte Abfindung ausschließen und damit zu einer höheren Steuer führen, kann 15

dahinstehen. Denn eine Änderung des Steuerbescheides war schon deshalb nicht zulässig, weil der Bekl. bei der endgültigen Veranlagung seine Ermittlungspflicht verletzt hat.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung schließt der auch im Steuerrecht geltende Grundsatz von Treu und Glauben eine Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen aus, wenn der Behörde vorzuwerfen ist, dass sie die zu einer höheren Steuer führenden Tatsachen bei gehöriger Erfüllung der ihr nach § 88 AO obliegenden Ermittlungspflicht schon vor der endgültigen Steuerfestsetzung hätte feststellen können (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27.10.1992 VIII R 41/89, BStBl II 1993, 569 und vom 10.04.1997 IV R 47/96, BFH/NV 1997, 757). Der Steuerpflichtige kann sich jedoch nur dann auf Treu und Glauben berufen, wenn er seinerseits seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten nachgekommen ist (BFH-Urteil vom 13.07.1990 VI R 109/86, BStBl II 1990, 1047 und IV R 47/96, a.a.O.). Das Finanzamt braucht eindeutigen Steuerklärungen nicht mit Misstrauen zu begegnen, sondern kann regelmäßig von deren Vollständigkeit und Richtigkeit ausgehen (BFH-Urteil vom 18.03.1988 V R 206/83, BFH/NV 1990, 1, IV R 47, 96, a.a.O.). Eine Verletzung der Ermittlungspflicht (§ 88 AO) liegt allerdings vor, wenn das Finanzamt ersichtlichen Unklarheiten oder Zweifelsfragen, die sich bei Prüfung der Steuererklärung sowie eingereichten Unterlagen ohne weiteres aufdrängen mussten, nicht nachgeht (BFH-Urteile vom 13.11.1985 II R 208/82, BStBl II 1986, 241; vom 20.12.1988 VIII R 121/83, BStBl II 1989, 585 und IV R 47/96, a.a.O.).

16

Im Streitfall waren zwar die Angaben der Kl. in Zeile 13 der Anlage N zur Einkommensteuererklärung ihrem Wortlaut nach eindeutig. Sie entsprachen auch offenbar der Eintragung auf der mit der Einkommensteuererklärung vorgelegten Lohnsteuerkarte, wie der Bearbeiter der Steuererklärung durch "Abhaken" dokumentiert hat. Die begünstigte Besteuerung nach den §§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG, 34 EStG stellt aber einen Ausnahmetatbestand dar, der regelmäßig besondere Anforderungen an die Ermittlungspflicht der Finanzbehörde stellt. So liegt eine begünstigte Entschädigung nicht vor, wenn die Abfindung für Ansprüche gezahlt worden ist, die der Steuerpflichtige freiwillig aufgegeben hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 04.09.2002 XI R 53/01, Juris-Nr. STRE 200021030). Sie muss nach der BFH-Rechtsprechung ausserdem auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage geleistet worden sein, darf dem Arbeitnehmer also nicht bereits nach seinem ursprünglichen Arbeitsvertrag zugestanden haben (vgl. BFH-Urteile vom 20.12.1978 VI R 107/77, BStBl II 1979, 176 und vom 25.08.1993 XI R 8/93, BStBl II 1994, 167). Dies zu beurteilen, erfordert regelmäßig eine schwierige rechtliche Subsumtion, die nur bei genauer Kenntnis der der Abfindung zugrundeliegenden vertraglichen Vereinbarungen vorgenommen werden kann. Der Bekl. durfte sich infolgedessen nicht darauf beschränken, die Übereinstimmung von Einkommensteuererklärung und Lohnsteuerkarte festzustellen, sondern hätte den der Abfindung zugrundeliegenden Sachverhalt aufklären und die diesbezüglichen vertraglichen Vereinbarungen schon vor der endgültigen Veranlagung anfordern müssen. Das gilt um so mehr, als bei der Anfertigung der Einkommensteuererklärung kein Vertreter der steuerberatenen Berufe mitgewirkt hatte, so dass der Bekl. sich schon gar nicht auf die Richtigkeit der von den Kl. und dem Arbeitgeber des Kl. - seiner von ihm beherrschten und als Geschäftsführer vertretenen GmbH - vorgenommenen Subsumtion der Abfindung unter §§ 24 Nr. 1 Buchst. a, 34 EStG verlassen durfte. Die steuerlichen Auswirkungen der begehrten Tarifiermäßigung waren zudem erheblich, was aus der Höhe der Abfindung (437.153,-- DM) auf den ersten Blick zu erkennen war.

17

Entgegen der Auffassung der Bekl. haben die Kl. ihre steuerlichen Mitwirkungspflichten nicht verletzt. Weder aus dem Einkommensteuergesetz noch aus der AO ergibt sich eine Verpflichtung zur unaufgeforderten Vorlage zivilrechtlicher Vereinbarungen. Zur Auskunft und zur Beibringung von Unterlagen ist der Steuerpflichtige - abgesehen von den rechnerischen

18

Grundlagen der Gewinnermittlung (§ 150 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG, §§ 56, 60 EStDV) - nach § 93, 97 AO nur verpflichtet, wenn das Finanzamt dies von ihm in Erfüllung seiner behördlichen Amtsermittlungspflicht verlangt (vgl. FG Düsseldorf, EFG 1999, 260 und FG Köln, EFG 2001, 1016). Das ist im Streitfall nicht geschehen.

Die ihnen nach § 150 Abs. 4 AO obliegende Wahrheitspflicht haben die Kl. auch dann nicht verletzt, wenn es sich - was der Senat offenlässt - bei der gezahlten Abfindung für die Aufgabe der Versorgungsansprüche nicht um eine begünstigt zu besteuernende Entschädigung handeln sollte. Da in den Steuererklärungsvordrucken auch Besteuerungsgrundlagen abgefragt werden, deren Angabe die rechtliche Einordnung der zugrundeliegenden Sachverhaltselemente erfordert, mag sich die Wahrheitspflicht zwar in gewissem Umfang auch auf die rechtlich zutreffende Subsumtion erstrecken (FG Köln, EFG 2001, 1016 m.w.Nw). Wie hoch insoweit die Anforderungen zu stellen sind, hängt aber von der Kompliziertheit des jeweiligen Besteuerungsmerkmals ab. Setzt sich dieses - wie die hier streitige Abfindung - aus einer Vielzahl einzelner Sachverhaltselemente zusammen, ist die Wahrheitspflicht schon dann erfüllt, wenn die Würdigung des Steuerpflichtigen für einen steuerjuristischen Laien vertretbar und nicht offensichtlich willkürlich oder irreführend ist (vgl. FG Köln EFG 2001, 1016). Das ist hinsichtlich der von den Kl. vorgenommenen Qualifikation der zu beurteilenden Abfindung der Fall. Wie die Kl. unwidersprochen vorgetragen haben, hatte der Erwerber der GmbH-Anteile darauf bestanden, dass die Pensionszusage abgelöst wurde. Die dadurch ausgelöste Zwangslage kann auch nach dem BFH-Urteil vom 12.12.2001 XI R 38/00, BFH/NV 2002, 497, durchaus geeignet sein, die für die Ablösung der Pensionsverpflichtung gezahlte Summe als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zu qualifizieren.

19

Der Klage war nach Allem stattzugeben.

20

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

21

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit im Kostenpunkt findet ihre Grundlage in §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

22

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, weil die Rechtsprechung der Finanzgerichte zur Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in den sogenannten Abfindungsfällen kontrovers ist (vgl. z.B. FG Köln, EFG 2001, 545 und 1016; EFG 1996, 1073; FG Düsseldorf EFG 1999, 260 einerseits und FG Münster, EFG 2319 und 1291 sowie FG Düsseldorf, EFG 2001, 186 andererseits) und der BFH über die bereits anhängigen Revisionen XI R 29/01, XI R 27/01 und XI R 12/00 noch nicht entschieden hat.

23