
Datum: 22.05.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 7006/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0522.10K7006.98.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Besteuerung geldwerter Vorteile, die aufgrund einer Verständigung bereits bei der Besteuerung des Auftraggebers des Klägers pauschal berücksichtigt wurden.

2

Der Kläger ist selbständiger Versicherungsvertreter. Sein Auftraggeber ist die C . Im Rahmen eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens bei der C kam es am 18. Dezember 1995 unter Beteiligung von Vertretern der C, des FA E, der ZALSt und des FA für Steuerfahndung und Steuerstrafsachen D zu einer tatsächlichen Verständigung u.a. über Zuschüsse/Arbeitnehmerrabatte, die in der Zeit bis zum 31. Dezember 1994 von der C auch an selbständige Versicherungsvertreter gewährt worden waren. Unter Tz 2.2 stimmten die Beteiligten u.a. darin überein, dass der Umfang der gewährten Rabatte/Zuschüsse wegen der großen Zahl der Empfänger nur im Schätzungswege zu ermitteln sei, sodass die Voraussetzungen einer tatsächlichen Verständigung auch insoweit vorlägen. Vor dem Hintergrund der drohenden Ausweitung der Ermittlungen auf die einzelnen Versicherungsvertreter haben sich die Vertreter der C in 1995 schließlich bereit erklärt, den Steuerausfall bei den selbständigen Versicherungsvertretern auf der Grundlage einer pauschalierenden Schätzung übernehmen zu wollen (Tz 2.3). Unter Tz 2.4 verständigten sich die Beteiligten darauf, die den selbständigen Versicherungsvertretern gewährten geldwerten Vorteile hinsichtlich Zuschüsse zur Krankenversicherung etc. für die Jahre 1990 bis 1994 mit 11.800.000 DM zu bewerten. Ausgehend von der Annahme eines durchschnittlichen Einkommensteuer-Satzes der selbständigen Versicherungsvertreter von 40% schätzten die Beteiligten den Steuerausfall mit 6.880.000 DM. Zum Ausgleich dieses Steuerausfalls sollten die nichtabziehbaren Betriebsausgaben der C für 1995 "bei einem Steuersatz i.H.v. 42% für die Zeit vor dem 31.12.1994" entsprechend erhöht werden (Tz 2.5.1). Unter Tz. 2.5.3 der

3

Verständigungsvereinbarung heißt es weiter: "Durch die vorstehenden Ansätze entfallen Ermittlungen hinsichtlich der selbständigen Vertreter in Bezug auf Incentivereisen, Rabatte, Zuschüsse und sonstige geldwerte Vorteile für die Zeit bis zum 31.12.1994. Nicht berührt hiervon sind die von der C mitgeteilten Werte der Incentivereisen, der Rabatte, der Zuschüsse und sonstigen geldwerten Vorteile, die bereits durch die Vertreter versteuert wurden. Für die Incentivereisen, Rabatte, Zuschüsse und sonstige geldwerten Vorteile, die bereits versteuert wurden, sind - auch unter Berücksichtigung nicht ausgeschöpfter Höchstbeträge bei den Sonderausgaben - entsprechende Abschläge bei der Schätzung der entsprechenden Werte gemacht worden. Ein Erstattungsanspruch bei den einzelnen Versicherungsvertretern aufgrund dieser Verständigung besteht nicht."

Mit Schreiben vom 21. Dezember 1995 teilte die C dem Kläger mit, die Finanzbehörden hätten nach einer Verständigung im Ermittlungsverfahren davon Abstand genommen, in großem Umfang Fahndungsmaßnahmen bei den Versicherungsvertretern vor Ort anzustellen. Hinsichtlich der geldwerten Vorteile habe man sich dahin verständigt, dass insoweit Ermittlungen der Fahndungsbehörden bei den selbständigen Versicherungsvertretern für die Zeit bis zum 31. Dezember 1994 entfallen sollten. Dies habe für die Versicherungsvertreter zur Folge, dass nicht versteuerte Einnahmen im Bereich der geldwerten Vorteile - auch hinsichtlich nicht versteuerter Zuschüsse zur Krankenversicherung - bis einschließlich 31. Dezember 1994 nicht mehr Gegenstand der Ermittlungsverfahren seien. Die Vertreter brauchten persönlich insoweit keine Steuern mehr zu zahlen, weil die C diese Steuern für die Versicherungsvertreter übernommen habe. In Zukunft werde die C sicherstellen, dass die geldwerten Vorteile eines Jahres den Außendienstmitarbeitern genau mitgeteilt würden. 4

C hielt sich an die mit der Finanzverwaltung getroffene Vereinbarung und teilte dem Kläger im März 1996 mit, der Gesamtbeitrag für die Krankenversicherung für 1995 habe 16.906 DM bzw. 1.184 DM betragen. Dieser Beitrag sei um einen Nachlass von 20% im Rahmen des Haustarifs ermäßigt worden. Die C habe zu diesem ermäßigten Beitrag einen Zuschuss von 50% gezahlt. Die Versteuerung des geldwerten Vorteils habe unter Anwendung des § 8 Absatz 2 EStG zu erfolgen. Mit Schreiben vom 20. Dezember 1996 erklärte der Vorsteher des Finanzamts E gegenüber dem Prozessbevollmächtigten, "... stelle ich fest, dass das Finanzamt E beim Abschluss der tatsächlichen Verständigung vom 18.12.1995 davon ausging, dass hierdurch alle zwischen den Parteien streitbefangenen Vorteilsgewährungen der C-Versicherungsgruppe abschließend erfasst werden." 5

Anders als C hielt sich die Finanzverwaltung nicht an die getroffene Vereinbarung, nach der zusätzliche Kontrollen bei den einzelnen Versicherungsvertretern ausdrücklich unterbleiben sollten. Im Oktober 1997 bat Herr P vom Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung L (STRAFA L) darum, in diverse Unterlagen der Kläger Einsicht nehmen zu können. Die Einsichtnahme fand in der Zeit vom 3. bis 7. November 1997 in den Räumen des Bevollmächtigten der Kläger statt. Aufgrund eines entsprechenden Vermerks des STRAFA L vom 17. November 1997 merkte der Beklagte den Kläger mit Verfügung vom 4. Dezember 1997 zur Betriebsprüfung für den Prüfungszeitraum 1994 bis 1996 vor. Die Betriebsprüfung wurde im Februar 1998 durchgeführt. Der Prüfer erklärte, die Zuschüsse der C zur Krankenversicherung (Rabatt 20 %; hälftige Übernahme des verbleibenden Betrags) einnahmeerhöhend erfassen zu wollen. Nachdem der Kläger im Rahmen der Schlussbesprechung auf die ausdrückliche Mitteilung der C vom 21. Dezember 1995 hingewiesen hatte, setzte sich der Beklagte mit dem Finanzamt E in Verbindung. Dies teilte mit Schreiben vom 9. März 1998 (Betriebsprüfungsakte Bl. 113) mit, die C habe sich im Rahmen der tatsächlichen Verständigung für die Jahre 1990 bis 1994 verpflichtet, die 6

Vorteilsgewährungen an die Versicherungsvertreter als nichtabziehbare Betriebsausgaben anzusetzen und die hierauf entfallende Körperschaftsteuer zu übernehmen. Das Finanzamt E sei bei Abschluss der tatsächlichen Verständigung davon ausgegangen, dass damit alle streitbefangenen Vorteilsgewährungen der C abschließend erfasst sein sollten. Aussagen über die Versteuerung der geldwerten Vorteile bei den einzelnen Versicherungsvertretern seien im Rahmen der tatsächlichen Verständigung nicht gemacht worden.

Mit Erweiterungsanordnung vom 25. März 1998 wurde der Prüfungszeitraum auf das Jahr 1993 erweitert. Im BP-Bericht vom 31. März 1998 (Tz 11) vertrat der Prüfer die Auffassung, die Zuschüsse der C zur Krankenversicherung für 1993 von 13.210 DM und für 1994 von 13.507 DM seien trotz der Verständigung der Ermittlungsbehörden mit der C einnahmeerhöhend zu erfassen, weil die Verständigung keine Aussagen über die Versteuerung bei den einzelnen Versicherungsvertretern enthalte. Eine tatsächliche Verständigung entfalte im Übrigen nur Bindungswirkung zwischen den Parteien, die sich verständigt hätten. Der Beklagte schloss sich dem an und erließ am 26. Mai 1998 entsprechende Änderungsbescheide für die Streitjahre 1993 (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977) und 1994 (§ 164 Abs. 2 AO 1977).

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. In der Sache selbst verwies der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 25. August 1998 im Wesentlichen auf die Argumentation des Prüfers. Die Verständigung sei nicht im Hinblick auf das Besteuerungsverfahren der einzelnen Vertreter getroffen worden; die Verständigung habe lediglich darauf abgezielt, dass keine zusätzlichen steuerstrafrechtlichen Ermittlungsmaßnahmen bei den selbständigen Versicherungsvertretern ergriffen würden. Dies beinhalte kein Verbot, Feststellungen im Rahmen einer gewöhnlichen Betriebsprüfung zutreffen.

Mit Erörterungsschreiben vom 13. Januar 1999 fragte der damalige Berichterstatter bei den Beteiligten u.a. an, wie die Verständigung zustande gekommen und mit welcher Tilgungsbestimmung die von C geleistete Zahlung im Anschluss an die Verständigung bewirkt worden sei. Der Beklagte übersandte daraufhin eine schriftliche Erklärung des Finanzamts E vom 5. Februar 1999 und eine solche vom 15. Juni 1999, die die Aussagen in der Erklärung vom 5. Februar 1999 teilweise revidierte. Der Wert der geldwerten Vorteile sei danach unter Berücksichtigung der überschlägig ermittelten Vertreterzahl und der durchschnittlichen Zuschusszahlung je Vertreter für ein Jahr bei 4 Filialedirektionen berechnet worden. Für die Möglichkeit bereits zutreffend versteuerter Zuschüsse (und nicht wie zunächst vorgetragen auch für die Möglichkeit einer nachträglichen Erhöhung der Betriebseinnahmen) bei einzelnen Vertretern sei ein Abschlag auf den berechneten Gesamtwert in Höhe von 25% angesetzt worden. Die Zahlung der C auf die Körperschaftsteuerfestsetzung sei ohne Tilgungsbestimmung bewirkt worden. Weiter heißt es: "Weder bei der Festsetzung noch bei der Erhebung der von ... (C) abgeführten Steuern ist eine Zuordnung zu den von den einzelnen Versicherungsvertretern geschuldeten Einkommensteuern erfolgt."

Anlässlich eines Erörterungstermins vom 19. November 1999 wies der damalige Berichterstatter zunächst auf Bedenken gegen die Erfolgsaussichten der Klage betreffend das Steuerfestsetzungsverfahren hin. Es sei jedoch denkbar, dass die Beteiligten der tatsächlichen Verständigung im wirtschaftlichen Ergebnis hätten erreichen wollen, dass der Zahlung der C eine Tilgungswirkung auch hinsichtlich der Steuerschuld der einzelnen Versicherungsvertreter zukomme. Auch das Ergreifen von Billigkeitsmaßnahmen müsse erwogen werden.

7

8

9

10

11

Die Kläger hielten gleichwohl an ihrer Klage gegen die Steuerfestsetzung fest. Wesentliche Grundlage der Verständigung mit C sei gewesen, dass die drohenden Ermittlungen bei den einzelnen Versicherungsvertretern "entfallen" sollten (Tz 2.5.3). An das vereinbarte Absehen von Ermittlungsmaßnahmen habe sich das STRAFA L jedoch ebenso wenig gehalten wie auf dessen Veranlassung der Beklagte. Beide Behörden seien an die Verständigung vom 18. Dezember 1995 schon aus Gründen der Praktikabilität gebunden. Eine Beteiligung aller betroffenen Finanzämter sei bei einer solchen Größenordnung nicht durchführbar. Die Verwaltung könne der C nicht auf der einen Seite Zugeständnisse gegen Rechtsfrieden für die Versicherungsvertreter abringen und anschließend die für die Versicherungsvertreter zuständigen Finanzämter im Hinblick auf deren fehlende Bindung noch auf die zusätzliche Ermittlungsmöglichkeit hinweisen. Dadurch würden alle Verständigungen bei Unternehmen undurchführbar, soweit Dritte betroffen seien.

Die Kläger beantragen, die Änderungsbescheide zur Einkommensteuer 1993 und 1994 vom 26. Mai 1998 in Form der Einspruchsentscheidung vom 25. August 1998 dahin zu ändern, das die gewerblichen Einkünfte des Klägers um die Zuschüsse der C zur Krankenversicherung für 1993 von 13.210 DM und für 1994 von 13.507 DM gemindert werden. 12

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 13

Der Beklagte ist unter Bezugnahme auf die Begründung in der Einspruchsentscheidung der Ansicht, mangels eigener Beteiligung nicht an die Verständigung vom 18. Dezember 1995 nicht gebunden zu sein. Von einer Doppelbesteuerung könne im Übrigen keine Rede sein, weil durch die Annahme nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben aufseiten der C die Besteuerung von Betriebseinnahmen beim Kläger nicht ausgeschlossen werde. 14

Wegen der Besonderheiten des Streitfalls erachtet es das Gericht für erforderlich, auch den weiteren Verlauf des Verfahrens in seinen Einzelheiten zu schildern. Mit Schreiben vom 25. April 2000 beantragten die Kläger die Erteilung eines Abrechnungsbescheids zur Einkommensteuer 1993 und 1994. Des Weiteren beantragten sie hilfsweise eine abweichende Steuerfestsetzung bzw. den Erlass der Steuerschuld, soweit sie auf den von der C gewährten Zuschüssen zur Krankenversicherung beruht. Der Einspruch der Kläger gegen den Abrechnungsbescheid vom 25. Mai 2000 blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 15. September 2000 im Wesentlichen aus, die Zahlung der C sei auf ihre eigene Steuerschuld erfolgt. Die dagegen eingelegte Klage im Verfahren 10 K 6683/00 haben die Kläger in der mündlichen Verhandlung zurückgenommen. 15

Am 13. Oktober 2000 hinterließ ein Mitarbeiter des Beklagten auf dem Anrufbeantworter des Prozessbevollmächtigten die Nachricht, dass über die beantragten Maßnahmen gemäß §§ 163, 227 AO 1977 entschieden sei. Mit Schreiben gleichen Tage erklärte der Beklagte, dem Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung gemäß § 163 AO 1977 bzw. auf Erlass gemäß § 227 AO 1977 nicht entsprechen zu können, weil ein geschützter Vertrauenstatbestand nicht vorliege. Zuletzt heißt es, "Ich bedauere, Ihnen keinen günstigen Bescheid erteilen zu können." Das Schreiben ist nicht mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen. Ein solches Vorgehen ist in der Erlass- und Stundungsstelle des Beklagten kein Ausnahmefall. Das Gericht weiß aus eigener Anschauung, dass die Ablehnung von Billigkeitsmaßnahmen wiederholt ohne Rechtsbehelfsbelehrung mitgeteilt wird, ohne also der Ablehnung auch äußerlich die Form eines Bescheids zu geben. 16

Bei der Aktenübersendung an das Gericht im Oktober 2000 wurden lediglich Rechtsbehelfs- und Veranlagungsakte sowie die Betriebsprüfungsakte übersandt; die Übersendung der Erlass- und Stundungsakte unterblieb zunächst. Wegen eines Wechsels des Berichterstatters zum Ende des Jahres 2000 und einer Vielzahl zeitlich vorrangiger Fälle ruhte die Bearbeitung des Streitfalls bei Gericht anschließend.

Mit Verfügung der Senatsvorsitzenden vom 7. April 2003 wurde Termin zur mündlichen Verhandlung auf den 22. Mai 2003 anberaumt. In einem Telefonat mit dem Bevollmächtigten vom 9. April 2003 wies der Berichterstatter zunächst auf Bedenken gegen die Erfolgsaussichten der Klagen hin. Andererseits sei offenkundig, dass es im Streitfall ohne Korrektur der festgesetzten Steuer zu einer Doppelbesteuerung kommen würde. Dem Berichterstatter schwebte deshalb vor, den Rechtsstreit außergerichtlich in der Weise beizulegen, dass die Einkommensteuerschuld der Kläger für beide Streitjahre um jeweils 5.000 DM geringer festgesetzt würde. Bei seinem Vorschlag gehe der Berichterstatter davon aus, dass die Kläger in der Spitze einen Steuersatz von über 50% erreichten. Dies entspreche angesichts der zu berücksichtigenden Einnahmen von 13.210 DM für 1993 und von 13.507 DM für 1994 einer Einkommensteuerschuld von jeweils über 6.500 DM. Angesichts des Körperschaftsteuersatzes der C im Verständigungsjahr 1995 von 42% halte der Berichterstatter eine Reduzierung der Einkommensteuerschuld von jeweils 5.000 DM für angemessen. Weiter erklärte der Berichterstatter, ihm sei nicht erklärlich, warum die Ablehnung des Antrags auf abweichende Steuerfestsetzung gemäß § 163 AO 1977 bzw. auf Erlass gemäß § 227 AO 1977 vom 13. Oktober 2000 nicht angefochten worden sei. Daraufhin gab der Bevollmächtigte an, keinen Ablehnungsbescheid vom 13. Oktober 2000 erhalten zu haben.

18

In einem anschließenden Telefonat mit der Rechtsbehelfsstellen-Bearbeiterin Frau N vom 14. April 2003 wies der Berichterstatter ebenfalls zunächst auf Bedenken gegen die Erfolgsaussichten der Klagen hin. Er bitte aber darum, dass der am 22. Mai 2003 stattfindende Termin zur mündlichen Verhandlung von einem Sachgebietsleiter wahrgenommen werde, der auch über Erlassfragen entscheiden könne und sich - anders als sonst beim Beklagten üblich - beim Vorschlag von Billigkeitsmaßnahmen nicht dahin einlasse, dass über Billigkeitsmaßnahmen ausschließlich die Erlass- und Stundungsstelle entscheiden könne. Vor dem Hintergrund, dass es im Streitfall bei unveränderter Steuerfestsetzung unstreitig zu einer Doppelbesteuerung kommen würde, schwebte dem Berichterstatter nämlich vor, den Rechtsstreit außergerichtlich durch Teilerlass bzw. abweichende Steuerfestsetzung beizulegen. Angesichts des Körperschaftsteuersatzes der C im Verständigungsjahr 1995 von 42% halte er eine Reduzierung der Einkommensteuerschuld von jeweils 5.000 DM für angemessen. Der Ablehnungsbescheid vom 13. Oktober 2000 stehe einem solchen Vorschlag nicht entgegen, weil der Bevollmächtigte telefonisch erklärt habe, diesen Bescheid nicht erhalten zu haben. Darauf hin erklärte die Bearbeiterin, den Vorschlag des Berichterstatters an die Hauptsachgebietsleiterin AO weitergeben zu wollen.

19

Am 15. April 2003 rief der Bevollmächtigte den Berichterstatter nochmals an und erklärte, den Vorgang betreffend die Ablehnung des Erlassantrags zwischenzeitlich überprüft zu haben. Er habe das Schreiben des Beklagten vom 13. Oktober 2000 zwar erhalten, dieses wegen der fehlenden Rechtsbehelfsbelehrung jedoch nicht als Ablehnungsbescheid angesehen. Deshalb habe er sich mit Schreiben vom 13. Februar 2001 an den Beklagten gewandt, in welchem er den Erlass eines rechtsmittelfähigen Bescheids zum Schreiben vom 13. Oktober 2000 erbeten habe. Der Berichterstatter erklärte daraufhin, ein solches an den Beklagten gerichtetes Schreiben vom 13. Februar 2001 sei in den bisher übersandten Steuerakten nicht enthalten. Er bitte deshalb um Prüfung, ob sich die Absendung dieses Schreibens an dem

20

Beklagten verifizieren lasse. Mit Schreiben vom 16. April 2003 übersandte der Bevollmächtigte daraufhin eine Kopie des vorerwähnten Schreibens vom 13. Februar 2001 mitsamt einer Kopie seines handschriftlich gefertigten Postausgangsbuchs, aus der sich ergibt, dass am 13. Februar 2001 ein Schreiben in Sachen der Kläger an dem Beklagten abgesandt worden ist. Der Berichterstatter verfügte daraufhin die Übersendung an den Beklagten.

Am 25. April 2003 suchte die Hauptsachgebietsleiterin AO des Beklagten, ORRin T, den Berichterstatter anlässlich einer mündlichen Verhandlung in einer anderen Sache, in der der Zugang von Steuerbescheiden nach Jahren unter Hinweis auf die Regelung des § 122 Abs. 2 AO 1977 bestritten worden war, in seinem Dienstzimmer auf und erklärte, mit dem vorgeschlagenen Erlass nicht einverstanden zu sein. Sie wies auf die Widersprüchlichkeit des Vortrags des Prozessbevollmächtigten hin, der zunächst erklärt habe, die Ablehnung vom 13. Oktober 2000 nicht erhalten zu haben, während sich aus dem Schreiben vom 13. Februar 2001 ergebe, dass der Ablehnungsbescheid sehr wohl zugegangen sei. Sie sei bereits im Hinblick auf die zwischenzeitlich eingetretene Bestandskraft der Ablehnung vom 13. Oktober 2000 nicht bereit, einen Erlass auszusprechen. Der Berichterstatter erklärte, er sei nicht der Ansicht, dass die Ablehnung vom 13. Oktober 2000 in Bestandskraft erwachsen sei, weil in dem Schreiben vom 13. Februar 2001 ein Einspruch gesehen werden könne, der noch nicht beschieden sei. Frau T erwiderte, dass in dem Schreiben vom 13. Februar 2001 nach ihrer Ansicht kein Einspruch erblickt werden könne, zumal der Bevollmächtigte Steuerberater sei. Daraufhin äußerte der Berichterstatter, es entspreche gängiger BFH-Rechtsprechung, schriftliche Eingaben auch von Bevollmächtigten zum Zwecke der Gewährung umfassenden Rechtsschutzes möglichst weitgehend als Einspruch zu werten, wenn aus dem Schreiben hervorgehe, dass der Berater die Rechte seines Mandanten wahren wolle (BFH-Urteil vom 6. November 2002 XI R 85/00, BFH/NV 2003, 585). Frau T erklärte daraufhin, sie könne sich nicht erinnern, das Schreiben vom 13. Februar 2001 erhalten zu haben; die Rechtsbehelfsakte enthalte ein solches Schreiben jedenfalls nicht. Der Berichterstatter erwiderte, dass die Steuerakten bislang nicht vollständig übersandt worden seien, weil die Erlass- und Stundungsakte fehle. Ein Schreiben, mit dem der Erlass eines rechtsmittelfähigen Bescheids betreffend Billigkeitsmaßnahmen beantragt werde, werde möglicherweise in der Erlass- und Stundungsakte abgeheftet sein. Er bitte deshalb um vollständige Aktenübersendung. Letztlich werde im Streitfall wahrscheinlich nur durch eine entsprechende Billigkeitsmaßnahme materielle Steuergerechtigkeit dogmatisch sauber erreicht werden können. Der Berichterstatter regte deshalb abschließend an, die ablehnende Haltung zu seinem Verständigungsvorschlags noch einmal zu überdenken.

21

Im Mai 2003 übersandte der Beklagte nachträglich auch die Erlass- und Stundungsakte. Sie enthält das o.a. Schreiben vom 13. Februar 2001 nicht. In der mündlichen Verhandlung schlug der Berichterstatter erneut vor, den Rechtsstreit im Billigkeitswege durch einen Teilerlass bzw. eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen zu bereinigen. Der Beklagte sei zwar an der mit C getroffenen Verständigung nicht beteiligt gewesen, gleichwohl stehe für das Gericht außer Frage, dass sich die Verwaltung im Streitfall illoyal verhalten habe. Der Kläger sei nicht im Rahmen einer turnusmäßigen Prüfung auf den Prüfungsgeschäftsplan gelangt sondern aufgrund eines entsprechenden Vermerks des STRAFA L vom 17. November 1997. Diesem Vermerk seien Ermittlungen des STRAFA L vorausgegangen, die nach der Verständigung mit C gerade "entfallen" sollten. Vor diesem Hintergrund halte es das Gericht nicht für angemessen, wenn sich der Beklagte nun darauf zurückziehe, an der Verständigung mit C nicht beteiligt gewesen zu sein. Allerdings könne das Gericht nicht an dem zunächst ins Auge gefassten Verständigungsvorschlag festhalten, die festgesetzte Steuerschuld in beiden Streitjahren im Billigkeitswege um jeweils 5.000 DM

22

zu verringern. Das Gericht sei zwar nach wie vor der Auffassung, dass ein Erlass in dieser Größenordnung der materiellen Steuergerechtigkeit entspreche, bei einer Verständigung dürfte aber nicht unberücksichtigt bleiben, dass sich das vom Gericht als Einspruch gewertete Schreiben vom 13. Februar 2001 nicht in den Steuerakten befinde und die Wiedereinsetzungsfrist zwischenzeitlich abgelaufen sei. Das Gericht schlage daher vor, die festgesetzte Steuerschuld im Billigkeitswege um 3.000 DM je Streitjahr zu vermindern. Der Prozessbevollmächtigte erklärte sich mit dem Vorschlag des Gerichts einverstanden. Die Vertreterin des Beklagten hielt jedoch an ihrer Auffassung fest und erklärte, sie sehe keinen Anlass, auf den Verständigungsvorschlag des Gerichts einzugehen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

1. Beitragszuschüsse zu einer Kranken- und Lebensversicherung, die eine Versicherungsgesellschaft an ihre selbständigen Versicherungsvertreter leistet, sind bei diesen auch dann Betriebseinnahmen, wenn die Versicherungsverträge den Privatbereich betreffen. Die private Verwendung hindert das Entstehen einer Betriebseinnahme nicht (vgl. BFH-Urteil vom 27. Februar 1991 XI R 24/88, BFH/NV 1991, 453).

2. Die vom Kläger begehrte Kürzung der steuerpflichtigen Einnahmen um die Zuschüsse zur Krankenversicherung kann im Streitfall auch nicht aus Treu und Glauben hergeleitet werden.

a) Das Gericht ist zwar der Auffassung, dass sich die Verwaltung im Streitfall illoyal verhalten hat. Denn der Beklagte hat den Kläger nicht im Rahmen einer turnusmäßigen Prüfung auf den Prüfungsgeschäftsplan gesetzt sondern aufgrund eines Vermerks des STRAFA L vom 17. November 1997, dem Ermittlungen vorausgegangen waren, die nach der Verständigung mit C gerade "entfallen" sollten. Zudem widerspricht der volle Ansatz der grundsätzlich steuerpflichtigen Einnahmen im Streitfall dem Gebot der materiellen Steuergerechtigkeit, weil es offensichtlich zu einer Doppelbesteuerung kommt. Das Gericht sieht sich jedoch an einer abweichenden Steuerfestsetzung außerhalb des Billigkeitsverfahrens durch die ständige Rechtsprechung des BFH zur Bindungswirkung von tatsächlichen Verständigungen gehindert.

b) Die Bindungswirkung von tatsächlichen Verständigungen im Steuerrecht wird aus dem Grundsatz von Treu und Glauben hergeleitet, der im Steuerrecht als allgemeiner Rechtsgrundsatz uneingeschränkt anerkannt ist. Es handelt sich bei diesem Grundsatz um ungeschriebenes Recht mit Rechtsquelleneigenschaft, das unmittelbar aus der Gerechtigkeitsidee abgeleitet wird. Er gibt Richtlinien, aus denen nach den Umständen des Einzelfalles Tatbestand und Rechtsfolgen hergeleitet werden müssen. Er kann damit zwar "unter Verdrängung des gesetzten Rechts an dessen Stelle zur selbständigen Rechtsgrundlage werden, die allein die Entscheidung des Streitfalles trägt". Das bedeutet aber nicht, dass der Grundsatz von Treu und Glauben Steueransprüche und -schulden zum Entstehen oder zum Erlöschen bringt; er kann allenfalls das Steuerrechtsverhältnis modifizieren und verhindern, dass eine Forderung oder ein Recht geltend gemacht werden darf (BFH-Urteil vom 9. August 1989 I R 181/85, BFHE 158, 31, BStBl II 1989, 990 betreffend Spendenabzug; BFH-Urteil vom 6. Februar 1991 I R 13/86, BFHE 164, 168, BStBl II 1991, 673 für Einwendungen des Steuerpflichtigen die sachlichen Feststellungen der auf einer tatsächlichen Verständigung beruhenden Außenprüfung).

c) Der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet, im Steuerrechtsverhältnis auf die berechtigten Belange des anderen Teiles angemessen Rücksicht zu nehmen und sich mit

seinem eigenen früheren (nachhaltigen) Verhalten nicht in Widerspruch zu setzen, auf das der andere vertraut und auf Grund dessen er unwiderrufbar disponiert hat. Die Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann dabei nur in besonders liegenden Fällen in Betracht kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (BFH-Urteil vom 9. August 1989 I R 181/85, BFHE 158, 31, BStBl II 1989, 990; ferner BFH-Urteile vom 17. Juni 1992 X R 47/88, BFHE 169, 103, BStBl II 1993, 174, vom 6. Februar 1991 I R 13/86, BFHE 164, 168, BStBl II 1991, 673).

d) Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig ein zwischen dem Steuerpflichtigen und der Verwaltungsbehörde bestehendes (konkretes) Steuerrechtsverhältnis (Steuerpflicht- und/oder Steuerschuldverhältnis, §§ 33 ff. AO 1977) voraus. Nur in einem solchen Verhältnis kann sich eine für die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben maßgebende Vertrauenssituation herausbilden. Denn der Grundsatz von Treu und Glauben richtet sich nicht an den Staat als ganzes, sondern an seine einzelnen Repräsentanten einerseits und an den einzelnen Steuerpflichtigen andererseits. Er wirkt in der Regel nur zwischen natürlichen Personen. Im öffentlichen Recht sind ihm daher die in einer Behörde/Dienststelle tätigen Personen unterworfen, deren Verhalten auf die Behörde/Dienststelle als solche übertragen und dieser zugerechnet wird. Diesen Personen kann allerdings unter Umständen auch das Wissen weisungsbefugter Dienststellen und Personen zuzurechnen sein, wenn und soweit diese es pflichtwidrig unterlassen haben, das FA zu unterrichten (BFH-Urteile vom 9. August 1989 I R 181/85, BFHE 158, 31, BStBl II 1989, 990, vom 7. November 1990 X R 143/88, BFHE 163, 329, BStBl II 1991, 325).

e) Im Streitfall war die Verständigung vom 18. Dezember 1995 zwischen C einerseits und mehreren dem Verwaltungsbezirk der OFD O zugehörigen Finanzämtern andererseits geschlossen worden. Deshalb bestand das für eine Bindungswirkung hinsichtlich dieser Vereinbarung erforderliche konkrete Steuerrechtsverhältnis weder zwischen dem Kläger und den Beamten des STRAFA L noch zwischen dem Kläger und den Steuerbeamten des Beklagten.

3. Der Beklagte hat sein Recht zur Geltendmachung des aus den Zuschüssen zur Krankenversicherung resultierenden Steueranspruchs auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des BFH zum Grundsatz von Treu und Glauben auch nicht verwirkt. Verwirkung setzt voraus, dass ein Berechtigter durch sein Verhalten einen Vertrauenstatbestand dergestalt geschaffen hat, dass nach Ablauf einer gewissen Zeit die Geltendmachung seines Rechts als illoyale Rechtsausübung empfunden werden muss (BFH-Urteil vom 31. August 1993 VII R 69/91, BFHE 173, 1, DStR 1994, 359). Die Verwirkung eines Steueranspruchs setzt u.a. ein bestimmtes Verhalten der Finanzbehörden voraus, aufgrund dessen der Steuerpflichtige bei objektiver Beurteilung annehmen darf, die Behörde werde den Anspruch nicht oder nicht mehr geltend machen (BFH-Urteil vom 27. September 1998 VII R 181/85, BFHE 154, 406, BB 1988, 2311). Im Streitfall hat der Beklagte selbst unstreitig kein Verhalten an den Tag gelegt, aufgrund dessen der Kläger bei objektiver Beurteilung annehmen durfte, der Beklagte werde den aus den Zuschüssen zur Krankenversicherung resultierenden Steueranspruch nicht geltend machen. Die Verwirkung des Steueranspruchs kann schließlich auch nicht aus dem Verhalten anderer Finanzbehörden hergeleitet werden, weil dem Beklagten weder das Verhalten der an der Verständigung vom 18. Dezember 1995 beteiligten Ämter des Bezirks O zugerechnet werden kann noch das illoyale Verhalten des STRAFA L (vgl. BFH-Urteil vom 3. August 1993 VIII R

82/91, BFHE 174, 24, BStBl II 1994, 561).

- | | |
|---|----|
| 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 AO 1977. | 33 |
| 5. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zugelassen, ob es in Fällen, in denen sich die Verwaltung aus Gründen der Praktikabilität mit Großunternehmen auf die Übernahme von Steuerschulden Dritter aus einem bestimmten Sachverhaltskomplex verständigt, möglich ist, die Bindung an die tatsächliche Verständigung jedenfalls dann auch auf eine nicht unmittelbar beteiligte Behörde zu erstrecken, wenn andernfalls eine Doppelbesteuerung der Einnahmen aus diesen Sachverhaltskomplexen nicht ausgeschlossen werden kann. | 34 |