
Datum: 13.03.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 5158/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0313.6K5158.99.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand:

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der nachträglichen Kürzung des Vorwegabzugs bei den Vorsorgeaufwendungen.

2

Der am ...1947 geborene Kläger war in 1995 neben dem am ...1949 geborenen Herrn I zu 50% an der L-GmbH beteiligt. Der Kläger sowie Herr I waren gleichzeitig Geschäftsführer der Gesellschaft. Beiden Geschäftsführern wurde unter § 10 des Anstellungsvertrags vom 06.01.1992 folgende gleichlautende Versorgungszusage erteilt.

3

"Unabhängig vom Fall der Arbeitsunfähigkeit erhält der Geschäftsführer ab Vollendung des 65. Lebensjahres oder, wenn das Anstellungsverhältnis im Sinne von § 1 dieses Vertrages über die Vollendung des 65. Lebensjahres hinaus fortgesetzt wird, ab Beendigung des Anstellungsverhältnisses ein Ruhegehalt von DM 4.000 monatlich. Die genauen Bedingungen dieser Altersversorgung werden in einer separaten Pensionszusage vereinbart. Im Falle des Ablebens des Geschäftsführers erhält seine Witwe auf Lebzeit eine Rente von 60 vom Hundert des Betrages, den der Geschäftsführer selbst erhalten würde. (Die Klägerin wurde am ...1950 und die Frau des Mitgesellschafters I am ...1953 geboren.) Verstirbt der Geschäftsführer vor Vollendung des 65. Lebensjahres, gilt Abs. 2 analog."

4

Aufgrund der Pensionszusage erhöhte die L GmbH nach einem versicherungsmathematischen Gutachten des H Konzerns in 1995 die Pensionsrückstellung für den Kläger um DM 20.936 und für den Mitgesellschafter I um DM 17.030.

5

In der am 08.10.1996 eingereichten Einkommensteuererklärung 1995 erklärte der Kläger Einnahmen aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer in Höhe von DM 97.500. Weiter gab er

6

im Sachbereich 87, Zeile 29 der Anlage N an, dass für ihn als Gesellschaftergeschäftsführer 1995 keine gesetzliche Rentenversicherungspflicht und auch keine Anwartschaft auf Altersversorgung oder eine Anwartschaft nur aufgrund eigener Beitragsleistungen aus dieser Tätigkeit bestand. Daraufhin unterblieb eine Kürzung des Vorwegabzugs bei den Vorsorgeaufwendungen. Der veranlagende Sachbearbeiter des Beklagten war ebenfalls für die L-GmbH und die L GmbH & Co. KG -- die Betriebsgesellschaft -- zuständig. Im Zeitpunkt der Veranlagung befand sich der o.g. Anstellungsvertrag des Klägers in den Steuerakten der L-GmbH. Denn der Beklagte bat in der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid 1994 um Übersendung der Tantiemevereinbarung, was durch Einreichen des Geschäftsführervertrages mit Schreiben vom 30.08.1995 geschah.

Nach Bestandskraft der Steuerfestsetzung änderte der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung 1995 mit Bescheid vom 25.03.1999 nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung -- AO -- und kürzte den Vorwegabzug bei den Vorsorgeaufwendungen um DM 12.000 auf DM 0. 7

Der hiergegen erhobene Einspruch blieb erfolglos. Mit der vorliegenden Klage begehren die Kläger die Aufhebung des Einkommensteueränderungsbescheides 1995. 8

Sie sind der Ansicht, dass die Pensionszusage der L-GmbH keine neue Tatsache sei, was eine Änderung des Steuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ausschließe. Dies ergebe sich aufgrund der unstreitigen Tatsache, dass für L-GmbH und die Kläger der selbe Sachbearbeiter des Beklagten zuständig gewesen sei und man diesem am 30.08.1995 den Geschäftsführervertrag eingereicht habe. 9

Daneben sind die Kläger der Ansicht, dass die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs -- BFH -- vom 16.10.2002 (Az.: XI R 25/01, BFH/NV 2003, 252) auf den vorliegenden Fall anzuwenden sei. Dies ergebe sich daraus, dass keine isolierte Betrachtung der jährlichen Zuführung zur Pensionsrückstellung erfolgen könne. Vielmehr läge nach wirtschaftlicher Betrachtung eine vergleichbare Situation wie beim entschiedenen Fall des Alleingesellschaftergeschäftsführers vor, denn auch bei der L-GmbH könnten Entscheidungen nur einheitlich bzw. einstimmig getroffen werden. 10

Der angefochtene Bescheid wurde im Klageverfahren wegen der Steuerfreistellung des Existenzminimums der Kinder (§ 53 EStG) mit Bescheid vom 30.10.2000 geändert. 11

Die Kläger beantragen, 12

den Einkommensteuerbescheid für 1995 vom 30.10.2000 dahingehend zu ändern, dass 13
weitere Versicherungsbeiträge von DM 12.000 als Sonderausgaben abgezogen werden

sowie hilfsweise die Revision zuzulassen. 14

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen. 16

Er vertritt die Ansicht, dass es sich bei dem Inhalt des Geschäftsführervertrags um neue Tatsachen im Sinne des § 173 AO handle. Der Sachbearbeiter könne sich regelmäßig darauf verlassen, dass die Angaben in der Einkommensteuererklärung richtig und vollständig seien, so dass aufgrund der Angaben der Kläger im Sachbereich 87, Zeile 29 der Anlage N keine nähere Ermittlungspflicht bestanden habe. Da sowohl die Kläger wie auch der Beklagte es versäumt hätten, den Sachverhalt aufzuklären, träfe nach der Rechtsprechung des BFH 17

die Verantwortlichkeit die Kläger mit der Folge, dass der Steuerbescheid geändert werden könne.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet.

I.

Der Beklagte konnte den Einkommensteuerbescheid 1995 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern.

Dem Beklagten ist die Tatsache, dass und unter welchen Konditionen dem Kläger in § 10 des Geschäftsführervertrages eine Pensionszusage erteilt wurde, nachträglich bekannt geworden.

Hierbei ist es unerheblich, dass sich der Geschäftsführervertrag des Klägers seit dem 30.08.1995 in den Akten der L GmbH befand und für die GmbH der selbe Sachbearbeiter des Beklagten zuständig war, wie für die Kläger. Denn es kann nicht angenommen werden, dass dem zuständigen Sachbearbeiter des Beklagten der Inhalt der GmbH-Akten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Kläger im Sinne des § 173 AO bekannt war.

Für die Beantwortung der Frage, ob eine Tatsache nachträglich bekannt geworden ist, kommt es maßgebend auf den Kenntnisstand der Personen an, die innerhalb der Finanzbehörde (organisatorisch) dazu berufen sind, den betreffenden Steuerfall zu bearbeiten (BFH-Urteil vom 03.05.1991 V R 36/90, BFH/NV 1992, 221). Hierzu zählen insbesondere der Sachbearbeiter, der Sachgebietsleiter und der Vorsteher (BFH-Urteil vom 03.05.1991 V R 36/90, a.a.O.). Dabei ist der zuständigen Dienststelle der Inhalt der dort geführten Akten bekannt, ohne dass es insoweit auf die individuelle Kenntnis des jeweiligen Bearbeiters ankommt (BFH-Urteile vom 13.07.1990 VI R 109/86, BStBl II 1990, 1047; vom 09.12.1998 II R 9/96, BFH/NV 1999, 899; vom 05.11.1990 V R 71/67, BStBl II 1971, 220). Dies bedeutet jedoch nicht, dass dem Sachbearbeiter des Finanzamts der Inhalt sämtlicher in seinem Veranlagungsbezirk geführten Akten bei der Bearbeitung einer jeden Steuerfestsetzung bekannt sein muss. Vielmehr ist die Rechtsprechung des BFH dahingehend zu verstehen, dass dem Beklagten der gesamte Inhalt der Steuerakten des Steuerpflichtigen bekannt ist, dessen Steuererklärung gerade bearbeitet wird. Die bisherige Rechtsprechung des BFH konnte diese Frage offen lassen, da es sich in den entschiedenen Fällen jeweils um Tatsachen handelte, die sich aus den Akten ein und desselben Steuerpflichtigen ergaben. Damit ist eine Tatsache nicht schon dann bekannt, wenn der Sachbearbeiter diese im Rahmen der Bearbeitung eines anderen Steuerfalls zur Kenntnis genommen hat. Eine andere Beurteilung würde aufgrund der Vielzahl der zu bearbeitenden Fälle die Anforderungen an das Erinnerungsvermögen des Sachbearbeiters bei weitem überspannen (von Wedelstädt in Beermann, AO, 35. Lfg., § 173 Rdnr. 56, mit Hinweis auf FG Düsseldorf vom 31.10.1991, 14 K 185/87 E, n.V.).

Diese Beurteilung wird auch dem Grundsatz des BFH gerecht, der für die Kenntnis von Tatsachen an die Person des Sachbearbeiters anknüpft (BFH-Urteil vom 03.05.1991 V R 36/90, a.a.O.; kritisch hierzu Kruse/Loose in Tipke/Kruse, AO, 98. Lfg., § 173 Rdnr. 31). Denn dem Sachbearbeiter kann die Kenntnis nur solcher Tatsachen zugerechnet werden, die ihm bei ordnungsgemäßigem Geschäftsgang und sorgfältiger Fallbearbeitung hätten zwingend zur Kenntnisse gelangen müssen. Hierzu zählt aber gerade nicht der Inhalt der Steuerakten eines anderen Rechtssubjekts, nämlich der L GmbH.

Hieran ändert auch die Rechtsprechung des BFH nichts, dass die Form und der Ort der Aufbewahrung von Unterlagen unerheblich ist und damit außer den Steuerakten alle den Steuerfall betreffenden Schriftstücke, soweit sie sich in der Dienststelle befinden oder den Repräsentanten der Dienststelle zugänglich sind, bekannt sind (Urteil vom 05.11.1970 V R 71/67, BStBl II 1971, 220). Denn der Geschäftsführervertrag musste bei ordnungsgemäßen Geschäftsgang nicht Eingang in die Steuerakten der Kläger finden. Der Geschäftsführervertrag wurde im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung 1994 zur Überprüfung der Tantiemevereinbarung angefordert und von der L-GmbH unter deren Steuernummer eingereicht. Hiermit traf die L-GmbH die Entscheidung darüber, welchem Steuerfall der Geschäftsführervertrag zuzuordnen ist, nämlich der L-GmbH und nicht den Klägern. Dass sich aus dem Geschäftsführervertrag auch für die Einkommensteuererklärung der Kläger relevante Informationen ergeben, war aufgrund der Überprüfung der Tantiemevereinbarung für den Sachbearbeiter des Beklagten nicht ersichtlich und drängte sich auch nicht auf. Dies gilt umso mehr, weil schon aufgrund der vom Inhaber abweichenden Namensgebung der GmbH ein unmittelbarer Bezug zum Steuerfall der Kläger nicht gegeben ist.

26

Daneben bestand auch keine Verpflichtung des Beklagten, sich den Anstellungsvertrag des Klägers im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung vorlegen zu lassen bzw. nach diesem zu forschen. Denn der Kläger gab auf der Anlage N durch sein Kreuz im Sachbereich 87, Zeile 29 an, dass für ihn keine Anwartschaft auf Altersversorgung oder eine Anwartschaft nur aufgrund eigener Beitragsleistungen bestand. Nach der damaligen Verfahrenspraxis hätte der Kläger das Kreuz aber nicht setzen dürfen, da er keine unmittelbaren Beiträge für die Pensionszusage geleistet hat. Hätte der Kläger bereits damals den jetzigen Klagevortrag zu Grunde gelegt, dass u.a. aufgrund der pensionsrückstellungsbedingten Minderung des Gewinnverteilungsanspruchs bzw. des Liquidationsgewinnanteils eine ausschließlich eigene Beitragsleistung vorliege, so liegt hierin eine Rechtsanwendung, die durch den Einkommensteuervordruck nicht abgebildet wird. Damit hätte der Kläger dies in einer Anlage zur Steuererklärung kurz erläutern oder zumindest hierauf hinweisen müssen, was nicht geschah. Der Sachbearbeiter des Beklagten konnte sich vielmehr darauf verlassen, dass diese Angaben richtig und vollständig sind, denn er braucht den Steuererklärungen nicht mit Misstrauen zu begegnen (BFH-Urteile vom 20.12.1988 VIII R 121/83, BStBl II 1989, 585; vom 27.10.1992 VIII R 41/89 BFH/NV 1992, 221 m.w.N.). Demzufolge verletzt das Finanzamt seine Ermittlungspflicht (§ 88 AO) grundsätzlich nur dann, wenn es ersichtlichen Unklarheiten oder Zweifelsfragen, die sich bei einer Prüfung der Steuererklärung sowie den eingereichten Unterlagen ohne weiteres aufdrängen mussten, nicht nachgeht (BFH-Urteil vom 13.11.1985 II R 208/82, BStBl II 1986, 241). Die Tatsache, dass einem sozialversicherungsfreien Gesellschafter-Geschäftsführer keine Pensionszusage erteilt wird bzw. eine solche nur aufgrund eigener Beitragsleistungen besteht, stellt insbesondere bei kleinen Gesellschaften eher den Grundfall dar. Eine Ermittlungspflicht drängt sich in solchen Fällen gerade nicht auf.

27

Selbst wenn man eine Verletzung der Ermittlungspflichten des Beklagten annehmen wollte, so würde dies eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht ausschließen, da der Grundsatz von Treu und Glauben das Berufen auf nachträglich bekannt gewordene Tatsachen dem Beklagten nur dann verwehrt, wenn der Steuerpflichtige die ihm obliegenden Mitwirkungspflichten in zumutbarer Weise erfüllt hat (BFH-Urteil vom 11.11.1987 I R 108/85, BStBl II 1988, 115). Haben sowohl der Steuerpflichtige als auch das Finanzamt es versäumt, den Sachverhalt aufzuklären, trifft in der Regel die Verantwortlichkeit den Steuerpflichtigen mit der Folge, dass der Steuerbescheid geändert werden kann (Urteile des BFH vom 19.10.1971 VIII R 27/66, BStBl II 1972, 106; vom 20.12.1988 VIII R 121/83, BStBl II 1989, 585). Eine Änderung nach § 173 Abs.1 Nr.1 AO scheidet dagegen nur dann aus, wenn der

28

Verstoß des Finanzamts deutlich überwiegt (BFH-Urteil vom 20.12.1988 VIII R 121/83, BStBl II 1989, 585). Dies kann nach den oben gemachten Ausführungen nicht unterstellt werden.

II. 29

Die neue Tatsache der Pensionszusage führt auch gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu einer höheren Steuer, da der Vorwegabzug der Vorsorgeaufwendungen gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG um 16% der Summe der Einnahmen des Klägers aus nicht selbständiger Tätigkeit zu mindern ist. Hierdurch erhöht sich das zu versteuernde Einkommen um DM 12.000. 30

Die Verpflichtung zur Minderung des Vorwegabzugs ergibt sich gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG daraus, dass der Kläger zum Personenkreis des § 10 c Abs. 3 Nr. 2 EStG gehört. Der Kläger ist als Gesellschafter-Geschäftsführer der L-GmbH nicht rentenversicherungspflichtig. Denn er ist als zu 50% beteiligter Gesellschafter insbesondere nicht weisungsgebunden und damit nicht Arbeitnehmer in Sinne des § 1 Sozialgesetzbuch IV. Buch -- SGB IV --, was eine Rentenversicherungspflicht nach § 1 Nr. 1 SGB VI grundsätzlich ausschließt. 31

Daneben steht dem Kläger aufgrund der Zusagen in § 10 des Anstellungsvertrages eine Anwartschaft auf eine Altersversorgung zu, die er zumindest teilweise ohne eigene Beitragsleistung im Streitjahr erworben hat. 32

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 16.10.2002 (XI R 25/01, BFH/NV 2003, 252) für den Fall des Alleingeschafters entschieden, dass Beitragsleistungen im Sinne des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht nur die Zahlung, sondern jede Minderung eines Vermögensanspruchs gegen eine Versorgungszusage ist. Hierzu zählt auch die Minderung des Anspruchs auf Gewinnausschüttung bzw. auf Auskehrung des Liquidationsgewinns. Damit ist die wirtschaftliche Betrachtung maßgeblich, wer letztendlich durch die Bildung der Pensionsrückstellung bzw. die Zahlung der Rückdeckungsversicherung belastet ist, nämlich der Inhaber der Geschäftsanteile. 33

Wollte man die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 16.10.2002 XI R 25/01, a.a.O.) auf den vorliegenden Fall anwenden, in dem an einer GmbH zwei Gesellschafter-Geschäftsführer zu gleichen Teilen beteiligt sind, denen eine identische Pensionszusage erteilt wurde, so würde sich deren Anspruch auf Gewinnausschüttung bzw. nach Liquidation auf Vermögensteilung um den ihrer Beteiligung an der Gesellschaft entsprechenden Anteil an der gesamten Pensionsrückstellung mindern. Denn sowohl die Gewinnverteilung (§ 29 Abs. 3 Satz 1 Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung -- GmbHG --, wie auch die Verteilung des Liquidationsgewinns (§ 72 GmbHG) erfolgen entsprechend der Beteiligungsquote. Dies gilt allerdings für den Bereich der Gewinnverteilung nur dann, wenn nicht nach § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG im Gesellschaftsvertrag ein anderer Maßstab festgeschrieben wurde, was vorliegend nicht der Fall ist. 34

Dem folgend, würde aufgrund der hälftigen Beteiligung des Klägers an der Gesellschaft die Zuführung zur Pensionsrückstellung von insgesamt DM 37.966, im Streitjahr zu einer Minderung seines Anspruchs auf Gewinnausschüttung bzw. Verteilung des Liquidationsgewinns in Höhe von DM 18.983 führen. Damit hat der Kläger diesen Betrag im Streitjahr nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise für seine Pensionszusage selbst aufgewendet. Allerdings betrug die Zuführung zur Pensionsrückstellung für den Kläger im Streitjahr DM 20.936, so dass sein Mitgesellschafter diese Rückstellung und damit den Vorsorgeaufwand in Höhe von DM 1.953 für den Kläger getragen hat. 35

Selbst wenn man nicht den einzelnen Besteuerungszeitraum isoliert, sondern die Bildung der Pensionsrückstellung bis zum Beginn der Pensionszahlung in einer Art Gesamtschau betrachten wollte, so ist die Höhe der Pensionsrückstellung aufgrund der Weiterleitung des Pensionsanspruchs auf die Ehefrauen unterschiedlich. Denn diese haben ebenfalls unterschiedliche Lebenserwartungen, was für die Bildung der Rückstellung maßgeblich ist und wiederum eine Verschiebung zu Lasten des Mitgesellschafters des Klägers bewirkt.

Da der Kläger bereits nicht aufgrund von ausschließlich eigenen Beitragsleistungen den Pensionsanspruch erworben hat, bedarf die Frage, ob die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 16.10.2002 XI R 25/01, BFH/NV 2003, 252) überhaupt auf Gesellschaften mit mehreren Gesellschaftern übertragbar ist, keiner Entscheidung. 37

Die Revision wird aufgrund von grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) sowie zum Zwecke der Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zugelassen. 38

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 39