
Datum: 11.12.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 6547/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1211.6K6547.99.00

Tenor:

Der Einkommensteuer - Änderungsbescheid 1992 vom 02.06.1997 sowie die Einspruchsentscheidung vom 01.09.1999 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Tatbestand

Die Klägerin ist Rechtsnachfolgerin ihres im April 2003 verstorbenen Ehemannes. Streitig ist, ob eine dem Ehemann im Jahre 1992 zugeflossene Arbeitgeberabfindung nach §§ 24, 34 EStG ermäßigt zu besteuern ist und ob der Beklagte (FA) den bestandskräftigen ESt-Bescheid 1992, in dem die Steuerermäßigung gewährt worden war, gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) ändern konnte.

Der Ehemann war bis zum 30.06.1992 leitender Angestellter der C AG in L. In seiner ESt-Erklärung 1992 hatte er neben seinem laufenden Bruttoarbeitslohn von 139.116 DM unter Ziffer 14 der Anlage N ermäßigt zu besteuernde "Entschädigungen" von 424.000 DM als zusätzlichen Arbeitslohn erklärt. Die Beträge belegte er mit der Lohnsteuerkarte. Das FA veranlagte erklärungsgemäß ohne Nachprüfungsvorbehalt nach § 164 Abs. 1 AO und setzte mit Bescheid vom 16.02.1994 die Einkommensteuer auf 124.702 DM fest. Der Bescheid wurde bestandskräftig.

Im Januar 1997 - nach einer staatlichen Innenrevision - beschloss das FA, "den Sachverhalt" um die in 1992 gezahlte Arbeitgeberabfindung von 424.000 DM "nunmehr detailliert zu überprüfen". Nach dieser Überprüfung teilte es den Eheleuten im April 1997 seine Absicht mit, die gewährte Tarifiermäßigung gemäß § 34 EStG zu versagen und den bestandskräftigen ESt-Bescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern. Am 02.06.1997 erließ es den

1

2

3

4

angekündigten Änderungsbescheid und setzte - unter Erhöhung des Bruttoarbeitslohnes um 460.000 DM und abzüglich des Freibetrages von 36.000 DM gemäß § 3 Nr. 9 EStG - die Einkommensteuer 1992 auf nunmehr 244.125 DM fest. Den nachfolgenden Einspruch wies es mit Einspruchsentscheidung vom 01.09.1999 als unbegründet zurück. Hiergegen richtet sich die Klage.

Die Klägerin meint, dass das FA schon aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht berechtigt gewesen sei, den bestandskräftigen ESt-Bescheid 1992 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern: Denn der vorgenommenen Änderung stünden die auch im Steuerrecht geltenden Grundsätze von Treu und Glauben entgegen, weil das FA seine Ermittlungspflicht verletzt habe. Die Eheleute K. hätten in ihrer ESt-Erklärung 1992 die darin enthaltenen Fragen nach bestem Wissen und Gewissen beantwortet und seien damit ihrer Mitwirkungspflicht nachgekommen. In einem solchen Fall sei es Sache des FA, weitere Angaben über die in der Erklärung hinausgehenden Fragen zu verlangen, falls der Sachverhalt nach Meinung des FA noch weiter aufklärungsbedürftig erscheine. 5

Dies habe das FA unterlassen, obwohl die entsprechenden Angaben der Eheleute in Zeile 14 der Anlage N geeignet und ausreichend gewesen seien, dem FA die Kenntnis zu vermitteln, dass der Sachverhalt in Bezug auf die Tarifiermäßigung nach §§ 24 Nr. 1, 34 Abs. 1 u. 2 EStG steuerrechtlich bedeutsam war. Das FA sei bei der Erstveranlagung in 1994 offensichtlich der Auffassung gewesen, die Steuererklärung sei vollständig und ausreichend gewesen, um die zutreffende Veranlagung durchzuführen. Andernfalls hätte es eine weitere tatsächliche Aufklärung veranlasst oder jedenfalls veranlassen müssen. Diese Aufklärung nach 3 Jahren nachzuholen, verstoße wegen Verletzung der Ermittlungspflicht gegen die Grundsätze von Treu und Glauben und verbiete eine nachträgliche Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. 6

Die Klägerin meint überdies, dass ihr unabhängig hiervon die Steuerermäßigung nach §§ 24, 23 EStG materiell-rechtlich zustehe. Im einzelnen wird auf die von ihr hierzu eingereichten Schriftsätze verwiesen. 7

Die Klägerin beantragt, 8

den ESt-Änderungsbescheid 1992 vom 02.06.1997 in Form der Einspruchsentscheidung vom 01.09.1999 aufzuheben. 9

Das FA beantragt, 10

die Klage abzuweisen. 11

Auf die Verletzung der Ermittlungspflicht durch das FA könne sich ein Steuerpflichtiger nur dann berufen, wenn er selbst seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen sei. Dies sei im Streitfall zu verneinen, da die Eheleute K. in der Anlage N lediglich erklärt hätten, steuerbegünstigte Abfindungszahlungen erhalten zu haben, aber nicht gleichzeitig dargelegt hätten, wie diese Abfindung tatsächlich gezahlt worden sei: in einer oder mehreren Raten, über ein oder mehrere Jahre verteilt. Demgegenüber liege ein deutlich überwiegender Pflichtverstoß seitens des FA nicht vor. Anhand der Angaben laut eingereichter - und von einem Steuerberater - erstellten Steuererklärung sei nicht erkennbar gewesen, dass die beantragte Steuerermäßigung offenkundig zweifelhaft und materiell-rechtlich zu versagen sei. 12

Im einzelnen wird auf die Schriftsätze vom 13.10.1999, 21.02.2000, 26.06.2003 und 29.07.2003 verwiesen. 13

<u>Entscheidungsgründe:</u>	14
Die Klage ist begründet.	15
Der geänderte Einkommensteuerbescheid für 1992 vom 02. Juni 1997 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Er ist mithin nach § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) zusammen mit der Einspruchsentscheidung vom 01. Sept. 1999 aufzuheben.	16
Das FA durfte den Bescheid nicht nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern. Danach können zwar bestandskräftige Steuerbescheide geändert werden, soweit dem Finanzamt Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Der Finanzbehörde ist eine Änderung allerdings dann verwehrt, wenn sie die nachträglich bekannt gewordene Tatsache bei gehöriger Erfüllung der ihr nach § 88 AO obliegenden Ermittlungspflicht schon bei der Steuerfestsetzung hätte feststellen können. In diesem Fall verstößt eine Bescheidänderung gegen Treu und Glauben und ist rechtswidrig. Der Steuerpflichtige kann sich dabei jedoch nur dann auf Treu und Glauben berufen, wenn er selbst seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten in einem zumutbaren Umfang nachgekommen ist (ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. Urteil vom 3. Juli 2002 XI R 17/01, BFH/NV 2003, 137 m.w.N.).	17
1. Im Streitfall hat das FA seine Ermittlungspflicht verletzt, weil es vor Erlass des ESt-Bescheides vom 16. 02. 1994 den Sachverhalt im Hinblick auf die vom Ehemann erklärte ermäßigt besteuerte Entschädigung nicht hinreichend von Amts wegen ermittelt hat.	18
Zwar braucht das FA einer Steuererklärung nicht mit Misstrauen zu begegnen, sondern kann regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Erklärung eindeutig und in sich nicht widersprüchlich ist und wenn bei ihrer Erstellung ein Steuerberater mitgewirkt hat (BFH-Urteil vom 28. April 1987 IX R 9/83, BFH/NV 1988, 151 m.w.N.). Demzufolge verletzt das FA seine Ermittlungspflicht nach § 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 23. Juni 1993 I R 14/93, BStBl II 1993, 806).	19
Unter Berücksichtigung dieser -auch vom Senat geteilten- Rechtsprechungsgrundsätze des BFH hätte das FA sich hinsichtlich der "Entschädigung" nicht auf die Angaben der Eheleute K. in deren Steuererklärung verlassen dürfen. Ihre Angabe, eine "Entschädigung, die ermäßigt besteuert wird" (so Zeile 14 der Anlage N in der für das Streitjahr gültigen Fassung), in Höhe von 424.000 DM erhalten zu haben, war zwar als solche nicht unschlüssig oder in sich widersprüchlich. Sie stimmte insoweit auch mit den Eintragungen auf der eingereichten Lohnsteuerkarte überein. Dennoch hätte das FA diese Angaben nicht ohne weitere Ermittlungen einfach übernehmen dürfen. Denn sie enthalten eine Mischung aus Tatsachenangaben und rechtlicher Würdigung. Ob tarifiermäßig zu besteuernde Entschädigungen i.S. der §§ 24, 34 EStG vorliegen, ist im konkreten Fall mitunter nur schwierig zu beantworten.	20
Die betreffende Angabe im amtlichen Erklärungsvordruck lässt z.B. nicht erkennen, ob das zugrunde liegende Vertragsverhältnis durch Kündigung des Vertragspartners beendet worden ist oder ob es sich um einen Abfindungsvergleich handelt und inwieweit dabei eine ausreichende Drucksituation für den Steuerpflichtigen bestanden hat, sich auf diese Vereinbarung einzulassen. So ist aus der rein ziffernmäßigen Angabe im Erklärungsvordruck	21

nicht ersichtlich, ob die Entschädigungszahlung - wie erforderlich - auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsvereinbarung beruht oder ob die Zahlung lediglich als eine nachträgliche Erfüllungsleistung aus dem ursprünglichen Vertragsverhältnis zu bewerten ist. Sie lässt auch keine Rückschlüsse insoweit zu, inwieweit es sich um eine Einmalzahlung im betreffenden Veranlagungszeitraum oder lediglich um einen Teilbetrag handelt, ob es mithin überhaupt zu der für die Anwendung des § 34 EStG erforderlichen Zusammenballung von Einkünften gekommen ist. Um diesen Fragen nachzugehen, hätte das FA deshalb schon vor der ursprünglichen Steuerfestsetzung die Unterlagen vollständig anfordern müssen, die es erst nach mehrjähriger Verspätung und offensichtlich erst auf Betreiben der stattlichen Innenrevision angefordert hat.

2. Die Klägerin kann sich auch auf Treu und Glauben berufen, da sie - zusammen mit ihrem verstorbenen Ehemann - ihrerseits ihren Mitwirkungspflichten ausreichend nachgekommen ist. Die in dem Erklärungs-vordruck geforderten Angaben zur Besteuerung von Entschädigungen haben die Eheleute vollständig und aus ihrer Sicht zutreffend gemacht. Damit haben sie die ihnen nach § 150 AO obliegende Steuererklärungspflicht und ihre aus § 90 Abs. 1 AO folgende Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsfeststellung in vollem Umfang erfüllt. Die Vorlage von Unterlagen über die Abfindung war nach der Anlage N nicht erforderlich (BFH-Urteil vom 3. Juli 2002 XI R 17/01, BFH/NV 2003, 137; BFH-Beschluß vom 27. Mai 2002 XI R 73/00 n.v. - vorgehend FG Bremen vom 13. Okt. 1999 4 99 108 K 3, EFG 2000, 175). Zu ergänzenden Angaben ist der Steuerpflichtige nur verpflichtet, soweit dies nach dem Erklärungs-vordruck verlangt wird oder das Finanzamt ihn hierzu auffordert.

Die Entscheidung, ob die Arbeitgeberabfindung im Streitfall eine Entschädigung im Sinne von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG darstellt, kann nach alledem dahinstehen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Rechtsmittelbelehrung

1. Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision an den Bundesfinanzhof zu, wenn das Finanzgericht oder auf Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Bundesfinanzhof die Revision zugelassen hat.
2. Die Nichtzulassung der Revision kann selbständig durch Beschwerde innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils angefochten werden. Die Beschwerde ist beim Bundesfinanzhof einzulegen und innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.
3. Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. Innerhalb eines Monats nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs über die Zulassung der Revision ist jedoch bei dem Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des fünften Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen.
4. Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die

Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

5. Bei der Einlegung und Begründung der Revision bzw. der Beschwerde wegen der Nichtzulassung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.