

---

**Datum:** 20.03.2024  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 9. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 9 K 926/22  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2024:0320.9K926.22.00

---

**Rechtskraft:** rechtskräftig

---

**Tenor:**

Der Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 17. Dezember 2021 wird unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 14. April 2022 dahingehend geändert, dass im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ein Betrag in Höhe von ... € als steuerfreier Veräußerungsgewinn behandelt wird.

Dem Beklagten wird die Berechnung der Steuer übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe des zu vollstreckenden Betrages leistet.

---

**Tatbestand**

- |   |   |
|---|---|
|   | 1 |
| Die Beteiligten streiten über die Versagung des Freibetrags gemäß § 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Streitjahr.   | 2 |
| Der Kläger betrieb bis zum Streitjahr 2019 eine ... Praxis. Diese beendete er zum 31. Dezember 2019 und erzielte hierdurch einen Aufgabegewinn in Höhe von ... €. In der am 18. Februar 2021 eingereichten Steuererklärung für das Streitjahr 2019 machte der Kläger für diesen Aufgabegewinn den Freibetrag nach §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 4 EStG geltend. Obwohl bei der Prüfung der Einkommensteuererklärung im Veranlagungsbezirk aufgefallen war, dass | 3 |

der Freibetrag bereits für das Jahr 2011 gewährt worden war, berücksichtigte der Beklagte den Freibetrag im Einkommensteuerbescheid vom 31. Mai 2021 erneut (ohne hierbei auf den erkannten Umstand der Doppelberücksichtigung hinzuweisen) und leitete sodann durch Prüfungsanordnung vom 21. Juli 2021 eine Betriebsprüfung beim Kläger ein. Der Prüfer kam ausweislich des Prüfungsberichts vom 25. Oktober 2021 zu der Auffassung, dass der Freibetrag nach §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 4 EStG für das Streitjahr aufgrund der Gewinnfreistellung bereits im Jahr 2011 nicht mehr gewährt werden könne. Dem folgte der Beklagte und lehnte im anschließenden Änderungsbescheid vom 17. Dezember 2021 die Berücksichtigung des Freibetrags ab. Er begründete dies damit, dass dem Kläger der Freibetrag durch Steuerbescheid vom 26. Juli 2013 bereits im Veranlagungsjahr 2011 gewährt worden und damit für den Kläger verbraucht sei.

Nach den vorliegenden Steuerakten des Klägers bezüglich des Veranlagungsjahrs 2011 erging der erste Einkommensteuerbescheid für 2011 am 23. Januar 2013 auf der Grundlage der am 21. Dezember 2012 eingereichten Steuererklärung. Eine Berücksichtigung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG wurde nicht beantragt. In dem aufgrund sog. ESt4B-Mitteilungen veranlassten Änderungsbescheid für 2011 vom 26. Juli 2013 setzte der Beklagte (erstmalig) einen Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung an der A GmbH & Co KG in Höhe von ... € an, stellte diesen jedoch – was sich ausschließlich aus den internen Veränderungsdaten des Beklagten ergibt – aufgrund des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG steuerfrei. Im Berechnungsteil des Steuerbescheids ist erkennbar, dass der angesetzte Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € mit dem Hinweis „ab steuerfrei bleibende Veräußerungsgewinne ./... €“ wieder abgesetzt wurde. Der Bescheid enthält hierzu folgenden Erläuterungstext: „Die Änderung ergibt sich aufgrund der Auswertung einiger Mitteilungen bezgl. Ihrer Beteiligungseinkünfte. Die Zusammensetzung der Beteiligungseinkünfte entnehmen Sie bitte der Anlage, die Ihnen bereits mit gesonderter Post zugegangen ist.“ Auf die tatsächliche Berücksichtigung des Freibetrags wurde weder im Erläuterungstext des Steuerbescheids noch in der im Steuerbescheid in Bezug genommenen Anlage hingewiesen. Die Berücksichtigung des Freibetrags war – was zwischen den Beteiligten unstrittig ist – auch zwischenzeitlich vom Kläger nicht beantragt worden. Vielmehr setzte der Beklagte den Freibetrag gemäß damals bestehender Verwaltungspraxis selbständig an.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 2013 übersandte der Beklagte dem Kläger eine Übersicht über künftig (noch) zu berücksichtigenden Beteiligungseinkünfte. In dieser Übersicht findet sich bezüglich der bereits im Änderungsbescheid vom 26. Juli 2013 berücksichtigten Gewinne aus Veräußerung der Beteiligung an der A GmbH & Co KG der folgende Hinweis: „Über die Steuerbefreiung nach § 16 Abs. 4 EStG (Veräußerungsfreibetrag) entscheidet das Wohnsitzfinanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen. Darüber hinaus sind Veräußerungsgewinne nach § 34 Abs. 1 EStG ermäßigt zu besteuern. Ob eine besondere Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG gewährt werden kann entscheidet das Wohnsitzfinanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen.“ Der Einkommensteuerbescheid vom 26. Juli 2013 wurde sodann am 14. November 2013 sowie am 10. Dezember 2013 erneut geändert. Einen Hinweis auf die Verwendung des Freibetrags findet sich auch in diesen Änderungsbescheiden nicht.

Den am 22. Dezember 2021 gegen den Änderungsbescheid für 2019 vom 17. Dezember 2021 eingelegten Einspruch wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 14. April 2022 als unbegründet zurück.

4

5

6

7

Zwar sei der Freibetrag vom Kläger bzw. dessen Steuerberatung damals nicht beantragt worden, gleichwohl habe sich die Gewährung des Freibetrags steuerlich ausgewirkt. Der Kläger sei deshalb angehalten gewesen, gegen diesen – insoweit unzutreffenden – Steuerbescheid Einspruch einzulegen. Dies habe er unterlassen. Die steuerliche Auswirkung im Jahr 2011 könne nun im Streitjahr nicht mehr rückgängig gemacht werden. Da die damalige Berücksichtigung des Freibetrags für den durchgehend steuerlich beratenen Kläger auch erkennbar gewesen sei, komme eine erneute Berücksichtigung des bereits vollständig verbrauchten Freibetrags im Streitjahr auch nach Maßgabe von Treu und Glauben nicht in Betracht. Im Berechnungsteil des Einkommensteuerbescheids vom 26. Juli 2013 sei die Gewährung des Freibetrags unter der Bezeichnung „ab steuerfrei bleibende Veräußerungsgewinne – ... €“ offen dargestellt worden. Einem weiteren Änderungsbescheid vom 14. November 2013 sei ein Grundlagenbescheid des Finanzamts B sowie eine Übersicht vorausgeschickt worden, welche Beteiligungseinkünfte berücksichtigt würden. Zu den Veräußerungsgewinnen aus der Beteiligung an der A GmbH & Co KG i. L. sei darauf hingewiesen worden, dass über die Steuerbefreiung nach § 16 Abs. 4 EStG das Wohnsitzfinanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen entscheide. Damit sei zu erkennen gewesen, dass eine Berücksichtigung des Freibetrags im Raume gestanden habe. Auch im Bescheid vom 14. November 2013 sei wie im Bescheid vom 26. Juli 2013 im Berechnungsteil die Berücksichtigung von ... € enthalten gewesen. Die Berücksichtigung eines anderen Freibetrags als den des § 16 Abs. 4 EStG sei erkennbar nicht in Betracht gekommen.

Mit der am 11. Mai 2022 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. 8

Den Verbrauch des mangels vorheriger Antragstellung rechtswidrig gewährten Freibetrags müsse er, der Kläger, sich nicht entgegenhalten lassen, da für ihn nicht erkennbar gewesen sei, dass sich der Freibetrag ausgewirkt habe. So fehle im betroffenen Bescheid ein Hinweis auf die Verbrauchswirkung. Der im Wesentlichen freiberuflich tätige Kläger habe keinen Zusammenhang mit dem für gewerbliche Einkünfte gewährten Freibetrag herstellen müssen, zumal die steuerliche Auswirkung im Jahr 2011 nur etwa 1,25 % der Gesamtsteuer ausmache. 9

Der Kläger beantragt, 10

den Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 17. Dezember 2021 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 14. April 2022 dahingehend zu ändern, dass im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ein Betrag in Höhe von ... € als steuerfreier Veräußerungsgewinn behandelt wird. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Zur Begründung wiederholt er im Wesentlichen die Begründung der Einspruchsentscheidung und verweist auf die Korrespondenz im Einspruchsverfahren, die sich aus der Rechtsbehelfsakte ergibt und auf die der Senat Bezug nimmt. 14

**Entscheidungsgründe** 15

Die Klage ist begründet. 16

Der angefochtene Bescheid für 2019 über Einkommensteuer vom 17. Dezember 2021 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 S. 1 der 17

## Finanzgerichtsordnung (FGO).

- Der Beklagte hat dem Kläger zu Unrecht den im Jahr 2011 eingetretenen Verbrauch des Freibetrags gemäß § 16 Abs. 4 EStG entgegengehalten, da dieser den mangels vorherigen Antrags rechtswidrigen Verbrauch des Freibetrags nicht erkannt hat und auch nicht erkennen musste. 18
1. Gemäß §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 4 EStG wird, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist, ein von diesem erzielter Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 auf Antrag zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit dieser 45.000 Euro übersteigt. Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren. Wird ein Veräußerungsgewinn auch unterhalb des Freibetrags freigestellt, gilt der Freibetrag vollständig als verbraucht. 19
- Die vollständige Verbrauchswirkung tritt auch ein, wenn der Freibetrag, der dem Wortlaut des § 16 Abs. 4 EStG nach ausdrücklich einen Antrag des Steuerpflichtigen voraussetzt, vom Finanzamt ohne vorherige Antragstellung berücksichtigt wurde und der Steuerpflichtige gegen die unzutreffende Festsetzung nicht vorgegangen, diese also bestandskräftig geworden ist (st. Rspr., vgl. BFH, Urteil vom 21. Juli 2009 X R 2/09, BStBl II 2009, 963; vom 28. September 2021 VIII R 2/19, BStBl II 2022, 169 und Beschluss vom 1. Dezember 2015 X B 111/15, BFH/NV 2016, 199-200 entsprechend zu § 34 Abs. 3 EStG und BFH, Urteil vom 15. Mai 2002 X R 97/98, BFH/NV 2002, 1428-1430 zum Objektverbrauch bei antragloser Gewährung der Abschreibung nach § 10e Abs.4 EStG). Das dem Rechtsfrieden dienende Prinzip der Bestandskraft rechtfertigt es gerade auch, dass sogar rechtswidrige Verwaltungsakte endgültige Wirkungen entfalten, sofern ein Adressat diese Wirkungen dadurch akzeptiert, dass er keine Maßnahmen dagegen ergreift. 20
- Nach den Grundsätzen von Treu und Glauben muss sich der Steuerpflichtige ein Unterlassen rechtswahrender Maßnahmen wie die Einlegung von Rechtsbehelfen aber jedenfalls dann nicht entgegenhalten lassen, wenn der Verwaltungsakt deshalb keinen Anlass dazu gibt, weil belastende Wirkungen weder durch den Bescheid selbst oder die Korrespondenz im Verwaltungsverfahren, zu dem auch das Einspruchsverfahren gehört, nicht erkennbar waren (st. Rechtsprechung, vgl. BFH in BStBl II 2009, 963; BStBl II 2022, 169; BFH/NV 2016, 199-200). Dies gilt nach Überzeugung des erkennenden Senats insbesondere dann, wenn – wie bei der Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG – neben einer steuermindernden und damit begünstigenden Wirkung auch eine Verbrauchswirkung und damit belastende Folge verbunden ist, und umso mehr, wenn die (steuer-)begünstigende Wirkung deutlich hinter der (im Verbrauch zu sehenden) belastenden Wirkung zurückbleiben kann. 21
- Deshalb liegt im Fall des § 16 Abs. 4 EStG die erforderliche Erkennbarkeit nicht schon dann vor, wenn sich aus dem Festsetzungsteil eine nur geringfügige Änderung des festzusetzenden oder zu erstattenden Steuerbetrags oder aus dem Berechnungsteil des Einkommensteuerbescheids der Ansatz oder Nichtansatz eines Wertes ergibt, selbst wenn dieser als „steuerfreier Veräußerungsgewinn“ bezeichnet wird. Ebenfalls reicht es für die Erkennbarkeit in Bezug auf den anzufechtenden Bescheid nicht aus, dass der Steuerpflichtige Grundlagenbescheide erhält, in denen die – später – vom Wohnsitzfinanzamt antraglos steuerfrei gestellten Gewinne festgestellt werden. 22
- Der Hinweis darauf, dass das Finanzamt – auch vermeintlich im Sinne des Steuerpflichtigen – einen Freibetrag berücksichtigt hat, mit dem eine Verbrauchswirkung für spätere Veräußerungsgewinne verbunden ist, hat im dafür vorgesehenen Erläuterungsbereich des Steuerbescheids oder ausdrücklich im Verwaltungsverfahren, wozu auch ein aus anderen 23

Gründen angestoßenes Einspruchsverfahren gehört, zu erfolgen.

2. Nach diesen Grundsätzen musste sich der Kläger den Verbrauch des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG im Streitjahr 2011 jedenfalls im entschiedenen Umfang nicht entgegenhalten lassen, da die Verwendung des Freibetrags weder durch ihn verursacht wurde noch von ihm erkannt werden musste. Daher ist im Verhalten des Klägers auch entgegen des Vortrags des Beklagten in der mündlichen Verhandlung keine „Billigung“ der Vorgehensweise des Beklagten für das Jahr 2011 zu sehen. 24

a) Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG wurde im Veranlagungsjahr 2011 durch die Freistellung des Veräußerungsgewinns von ... € verbraucht, da der Kläger den betreffenden Steuerbescheid vom 26. Juli 2013 nicht mit dem Einspruch angefochten hat. Der Ansatz des Freibetrags hat sich auch steuerlich ausgewirkt, da er zur Festsetzung einer geringeren Einkommensteuer geführt hat, als dies unter Ansatz des freigestellten Gewinns der Fall gewesen wäre. 25

b) Der Beklagte hat den Freibetrag im Bescheid vom 26. Juli 2013 angesetzt, ohne dass dieser vom Kläger beantragt oder die Verwendung sonst angestoßen wurde. Auch hat zwischen den Beteiligten betreffend das Veranlagungsjahr 2011 keine Korrespondenz über die Verwendung des Freibetrags stattgefunden. Eine solche ist ausdrücklich nicht darin zusehen, dass der Beklagte dem Kläger Übersichten über zu berücksichtigende Gewinne übermittelt hat, die mit dem Hinweis verbunden waren, dass über die Verwendung des Freibetrags das Wohnsitzfinanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen entscheiden werde. Zum einen erfolgten diese Hinweise bereits nach Ablauf der Einspruchsfrist bezüglich des Bescheids, in dem der Freibetrag erstmalig gewährt wurde. Zum anderen bringt der Beklagte durch den Hinweis gerade zum Ausdruck, dass ihm das Antragerfordernis bekannt ist. 26

Aufgrund des im Verhältnis zum zu versteuernden Einkommen des Klägers (... €) geringen Veräußerungsgewinns in Höhe von ... €, für den der Beklagte den Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG verwendet hatte, musste der Kläger nicht schon an der Änderung der festgesetzten Einkommensteuer erkennen, dass der Freibetrag berücksichtigt wurde und noch weniger, dass damit eine Verbrauchswirkung verbunden war. Es sind auch keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass der Kläger den Ansatz des Freibetrags tatsächlich erkannt hat. 27

Da auch der Erläuterungstext des Bescheids weder einen Hinweis auf die Verwendung des Freibetrags noch auf die damit verbundene Verbrauchswirkung enthielt, war der Kläger nicht gehalten, den Berechnungsteil des Bescheids daraufhin zu überprüfen, ob der Beklagte entgegen dem Gesetzeswortlaut ohne Antrag des Klägers den Freibetrag mit der Folge des Verbrauchs des weit überwiegenden Teils des Freibetrags für etwaige künftige Veräußerungsgewinne gewährt hatte. 28

b) Der Senat brauchte nicht darüber zu entscheiden, ob der Kläger erneut den vollen Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG hätte beanspruchen können, da dieser in der mündlichen Verhandlung lediglich die Berücksichtigung des im Jahr 2011 noch nicht verbrauchten Freibetrags beantragt hat und der Senat nach § 96 Abs. 1 S. 2 FGO nicht über das klägerische Begehren hinausgehen durfte. 29

c) Dem Beklagten war die Berechnung der Steuer gemäß § 100 Abs. 2 S. 2 FGO zu übertragen. 30

3. Die Entscheidung über die Kosten folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 31

32

4. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus den §§ 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

5. Gründe für die Zulassung der Revision im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO lagen nicht vor. Die Entscheidung beruht auf der Anwendung der vom Bundesfinanzhof für entsprechende Fälle aufgestellten Grundsätze auf den konkreten Einzelfall durch das Tatsachengericht. 33