BFH v. 13.04.2010 - IX R 10/09

Änderung eines Steuerbescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO; Rechtserheblichkeit einer neuen Tatsache; Ursächlichkeit der Unkenntnis des Finanzamts von dieser Tatsache für die ursprüngliche Veranlagung

Leitsatz

Die Änderung eines Steuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO setzt die Rechtserheblichkeit einer neuen Tatsache und die Ursächlichkeit der Unkenntnis des Finanzamts von dieser Tatsache für die ursprüngliche Veranlagung voraus, das Finanzamt also bei rechtzeitiger Kenntnis der ihm unbekannt gebliebenen Tatsache schon bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einer anderen Entscheidung gelangt wäre. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass das Finanzamt die dem Sachverhalt entsprechende zutreffende Entscheidung unter Berücksichtigung der einschlägigen höchstrichterlichen Rechtsprechung getroffen hätte.

Gesetz(e):

EStG § 24 Nr. 1 Buchstabe a, EStG § 34 Abs. 1, AO § 173 Abs. 1 Nr. 1, AO § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

Instanzenzug:

FG Hamburg Urteil vom 30.05.2008 3 K 84/08 BFH IX R 10/09 (Verfahrensverlauf) BFH - IX R 10/09, Verfahrensverlauf

Gründe

1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) schloss mit seinem Arbeitgeber unter dem 28. September 1998 einen Aufhebungsvertrag, mit dem das zwischen den Beteiligten bestehende langjährige Arbeitsverhältnis zum 30. September 1998 beendet wurde. Als Entschädigung für die mit der Auflösung des Arbeitsvertrages verbundenen Nachteile erhielt der zu diesem Zeitpunkt 58 Jahre alte Kläger von seinem Arbeitgeber eine Abfindung in Höhe von 621.000 DM. Entsprechend den Bedingungen des Aufhebungsvertrages sollten mit der Erfüllung der Vertragsbestimmungen alle gegenseitigen, heutigen und künftigen Ansprüche aus dem bestehenden Arbeitsverhältnis und seiner Beendigung, gleich aus welchem Rechtsgrund, abgegolten sein. Unberührt blieben die dem Kläger bereits in früheren Jahren zugesagte Altersversorgung einschließlich einer Vorruhestandsregelung („Senior Management Early Retirement Agreement; sog. SERA-Zusage) sowie das Recht, im Zeitraum von 1993 bis 1998 erhaltene Optionsrechte auch noch nach dem 30. September 1998 ausüben zu dürfen.

2 Aufgrund der Vereinbarungen im Aufhebungsvertrag erhielt der Kläger im Streitjahr 1998 den (Brutto-)Betrag von 621.000 DM ausbezahlt. Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 29. November 1999 unterwarf der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) die Abfindung nach Abzug des Freibetrags gemäß § 3 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) in Höhe von 36.000 DM antragsgemäß als außerordentliche Einkünfte dem Steuersatz des § 34 Abs. 1 EStG.

3 Unter dem 5. Mai 2003 erließ das FA einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem die begünstigte Besteuerung der Abfindung in Höhe von 585.000 DM versagt wurde. Grund für die Änderung war, dass das FA während des gegen den Einkommensteuerbescheid für 1999 gerichteten Einspruchsverfahrens Kenntnis von dem Inhalt des Aufhebungsvertrages vom 28. September 1998 erlangte und die dort unter

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Ziff. 6 geregelte Vereinbarung über die dem Kläger eingeräumte Möglichkeit, in früheren Jahren erhaltene Aktienoptionen auch nach Auflösung des Arbeitsvertrages noch ausüben zu dürfen, als zusätzliche Entschädigung für die Aufhebung des Arbeitsverhältnisses wertete. Da der Kläger seine Aktienoptionsrechte noch nach 1998 ausgeübt habe, seien die Voraussetzungen für eine Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG mangels Zusammenballung der Entschädigung nicht mehr gegeben. Der gegen den Änderungsbescheid gerichtete Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es vertrat die Auffassung, dass der Änderungsbescheid zwar materiell-rechtlich nicht zu beanstanden sei, einer Änderung jedoch die Vertrauensschutzregelung in § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO entgegenstehe. Zwar sei das FA zu Unrecht davon ausgegangen, dass die vom Kläger nach dem 30. September 1998 ausgeübten Optionsrechte Teil der wegen Aufhebung des Arbeitsvertrages gewährten Entschädigung gewesen seien, jedoch habe der Kläger zwischen seinem 60. und seinem 63. Lebensjahr Vorruhestandsgelder aufgrund der ihm bereits während seiner beruflichen Tätigkeit gegebenen Versorgungszusagen erhalten. Diese Zahlungen auf der Grundlage der SERA-Zusage seien nach der mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10. September 2003 XI R 9/02 (BFHE 204, 65, BStBl II 2004, 349) geänderten höchstrichterlichen Rechtsprechung Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen und mithin eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG. Da diese Entschädigung in späteren Veranlagungszeiträumen geleistet worden sei, fehle es an einer Zusammenballung der außerordentlichen Einkünfte. Eine Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 29. November 1999 sei dem FA gleichwohl aufgrund der Vertrauensschutzregelung in § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO versagt, weil zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Bescheides am 5. Mai 2003 nach der seinerzeitigen höchstrichterlichen Rechtsprechung diese Vorruhestandsgelder nicht als Entschädigungszahlungen i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zu qualifizieren gewesen waren. Ohne Bedeutung sei, dass im Streitfall zunächst ein Änderungsbescheid ergangen sei und erst im Anschluss hieran eine Rechtsprechungsänderung den Änderungsbescheid materiell-rechtlich legitimiert habe. Denn im Zeitpunkt des Erlasses des Änderungsbescheids am 5. Mai 2003 sei eine Versagung der Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 EStG nicht veranlasst gewesen. Werde die von der Finanzbehörde einer Änderung zugrunde gelegte Rechtsanwendung vom FG bei seiner Überprüfung des Änderungsbescheides nicht geteilt, sei für die weitere Überprüfung des Bescheides auch eine zwischenzeitlich zuungunsten des Steuerpflichtigen ergangene Rechtsprechungsänderung unbeachtet zu lassen.

5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO sei nur anwendbar, wenn die Änderung der Rechtsprechung zwischen dem Erlass des ursprünglichen Bescheides und des Änderungsbescheides eintrete. Im Einspruchsverfahren sei § 176 AO dagegen nicht anwendbar. Soweit der Steuerpflichtige die Steuerfestsetzung als rechtswidrig angefochten habe, genieße er keinen Vertrauensschutz. Dem stehe auch nicht entgegen, dass die Bescheidänderung zunächst mit einer anderen Begründung —der Veräußerung von Optionsrechten— gerechtfertigt und erst im weiteren Einspruchsverfahren die mittlerweile geltende Rechtsprechungsänderung als weitere Begründung in das Verfahren eingeführt worden sei.

6 Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil des FG vom 30. Mai 2008 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

8 Der Kläger vertritt die Auffassung, das FG sei zu Recht von einer Anwendbarkeit des § 176 AO ausgegangen. Überdies lägen die Voraussetzungen einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht vor, da es sich weder bei den Aktienoptionsrechten noch bei den Vorruhestandszahlungen in den Jahren 2000 bis 2002 um Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gehandelt habe. Selbst wenn man aber davon ausgehe, dass die vom Kläger bezogenen und nachträglich bekannt gewor-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

denen Vorruhestandszahlungen Entschädigungen im Sinne der maßgeblichen Vorschrift darstellten, fehle es an der Rechtserheblichkeit der nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen.

9 II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen; denn eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Streitjahr vom 29. November 1999 muss schon in Ermangelung einer Änderungsvorschrift unterbleiben.

10 1. Gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit Tatsachen nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Im Streitfall ist dem FA nachträglich bekannt geworden, dass der Kläger während seiner Beschäftigungszeit von seinem Arbeitgeber eine SERA-Zusage erhalten hat, die zur Leistung von Vorruhestandszahlungen im Zeitraum von 2000 bis 2003 geführt hat. Der Senat kann offen lassen, ob —wie der Kläger meint— die genannten Zahlungen als Ruhegehälter und damit als nachträgliche Einkünfte aus der Tätigkeit des Klägers für den ehemaligen Arbeitgeber zu qualifizieren sind, oder —wovon das FA ausgeht— diese Entschädigungen als Zahlungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG anzusehen sind. Denn die Änderung eines Steuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO setzt die Rechtserheblichkeit einer neuen Tatsache und die Ursächlichkeit der Unkenntnis des FA von dieser Tatsache für die ursprüngliche Veranlagung voraus. Mithin könnte auch dann, wenn das FA von den genannten Zahlungen erst nachträglich Kenntnis erlangt hat, dies nur dann zu einer Änderung führen, wenn das FA bei rechtzeitiger Kenntnis der ihr unbekannt gebliebenen Tatsache schon bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einer anderen Entscheidung gelangt wäre (vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 1999 XI R 38/99, BFH/NV 2000, 820, m.w.N.). Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass das FA die dem Sachverhalt entsprechende zutreffende Entscheidung unter Berücksichtigung der einschlägigen höchstrichterlichen Rechtsprechung getroffen hätte.

11 Nach den nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und mithin den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG war Grund für die Änderung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides, dass das FA Kenntnis von der Regelung zu den Aktienoptionen gemäß Ziff. 6 des Aufhebungsvertrages erhalten und insoweit die Auffassung vertreten hat, dass die Ausübung der Optionsrechte Teil der dem Kläger im Zusammenhang mit der Aufhebung seines Arbeitsvertrages gewährten Entschädigung gewesen sei. Rechtliche Erwägungen hinsichtlich der vom Kläger in den Jahren 2000 bis 2003 bezogenen Vorruhestandsgelder hat das FA demgegenüber nicht angestellt, da nach der seinerzeit geltenden höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 27. Februar 1991 XI R 8/87, BFHE 164, 243, BStBl II 1991, 703; vom 18. September 1991 XI R 8/90, BFHE 165, 285, BStBl II 1992, 34) solche Leistungen nicht als Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 EStG angesehen wurden. Vor diesem Hintergrund geht der Senat davon aus, dass das FA mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auch bei Kenntnis der Regelungen über die SERA-Zusage im Aufhebungsvertrag keine gegenüber dem Einkommensteuerbescheid vom 29. November 1999 abweichende Entscheidung getroffen hätte. Mithin fehlt es an der Rechtserheblichkeit und Ursächlichkeit der nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen für die vom FA begehrte Änderung.

12 2. Der Frage, ob im Streitfall zugunsten des Klägers die Vertrauensschutzvorschrift des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO Anwendung finden könnte, kommt danach im Streitfall keine Bedeutung mehr zu.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Hamburg 17.1.2012 - 2 K 132/11
FG Hamburg 30.5.2008 - 3 K 84/08

Fundstelle(n):
BFH/NV 2010 S. 1604 Nr. 9
StBW 2010 S. 638 Nr. 14
[MAAAD-46074]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.