
Datum: 07.10.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 785/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:1007.4K785.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger

Tatbestand

1

Der Kläger wurde im Streitjahr 1998 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt.

2

Die Einkommensteuerveranlagung 1998 wurde mit Bescheid vom 18.02.1999 weitgehend erklärungsgemäß durchgeführt. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden mit insgesamt 64.310,00 DM der Besteuerung zugrunde gelegt.

3

Mit Schreiben vom 03.09.2001 beantragte der Kläger die Änderung des Einkommensteuerbescheides 1998 gemäß § 173 der Abgabenordnung (AO), weil im Jahr 1999 zurückgezahlter Arbeitslohn des Jahres 1998 in Höhe von 6.994,34 DM im Streitjahr zusätzlich steuermindernd zu berücksichtigen sei. Es handele sich um überzahlte laufende Bezüge aus seinem früheren Dienstverhältnis für den Zeitraum vom 18.11.1998 bis 31.12.1998. Nach §§ 11 Abs. 1 Satz 3 und 38 a Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gelte laufender Arbeitslohn in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum ende. Dies müsse im Umkehrschluß auch für die Zurückzahlung vom Arbeitslohn gelten.

4

Der Beklagte lehnte mit Schreiben vom 09.09.2001 die Änderung des Einkommensteuerbescheides 1998 mit der Begründung ab, die Lohnrückzahlung sei nach § 11 Abs. 2 EStG im Jahr der Zahlung, nämlich 1999, zutreffend einkommensmindernd erfaßt worden.

5

6

Mit Schreiben vom 12.09.2001 legte der Kläger gegen die Ablehnung der Änderung des Einkommensteuerbescheids 1998 Einspruch ein. Zur Begründung trägt er vor, dass die Lohnzahlungszeiträume, für die Arbeitslohn zurück gezahlt worden sei, um den Jahreswechsel lägen, so dass nach § 38 a EStG der Abfluß im Jahr 1998 zu erfassen sei. Das Zu- und Abflußprinzip sei lediglich eine vereinfachende Technik des Gesetzes, um das Jahreseinkommen eines Steuerpflichtigen als Einkommen des gewählten Besteuerungsabschnitts Kalenderjahr zu ermitteln. Dieses Prinzip der Abschnittsbesteuerung stehe unter dem Postulat der Identität des Total Einkommens des Steuerpflichtigen. Das Zu- und Abflußprinzip (Istbesteuerung) dürfe also nach dem Willen des Gesetzgebers das Total Einkommen des Steuerpflichtigen nicht höher besteuern als die Sollbesteuerung. Im Jahr 1999 betrage die Einkommensteuer auch ohne Berücksichtigung der Lohnrückzahlung 0,00 DM, so dass der Kläger steuerlich benachteiligt sei.	
Mit Schreiben vom 13.11.2001 beantragte der Kläger darüberhinaus die Einkommensteuer 1998 gem. § 163 AO abweichend dergestalt festzusetzen, dass die Rückzahlung im Streitjahr 1998 berücksichtigt werde. Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit Schreiben vom 05.12.2001 ab. Hiergegen wendete sich der Kläger mit seinem Einspruch vom 13.12.2001.	7
Der Beklagte wies die beiden Einsprüche mit der Einspruchsentscheidung vom 15.01.2002 zurück.	8
Mit seiner Klage vom 18.02.2002 verfolgt der Kläger sein Begehren auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 1998 weiter.	9
Der Kläger beantragt,	10
unter Änderung des Einkommensteuerbescheides für 1998 vom 18.02.1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.01.2002 die Einkommensteuer unter Berücksichtigung eines Abzuges in Höhe von 6.994,- DM festzusetzen.	11
Der Beklagte beantragt,	12
die Klage abzuweisen.	13
Der Gesetzgeber habe den Abzug von Aufwendungen bei einer Einkommensart klar geregelt und der Beklagte habe entsprechend den zurückgezählten Arbeitslohn im Jahr der Zahlung als negative Einnahmen berücksichtigt. Entgegen der Auffassung des Klägers habe der Gesetzgeber ausdrücklich billigend in Kauf genommen, dass bei Unterschreiten der Grundfreibetrages weitere Aufwendungen nicht steuermindernd geltend gemacht werden können, so weit kein Verlustrücktrag möglich sei. Das vom Kläger angeführte Prinzip der Besteuerung des Totalgewinns sei nicht auf ein Prinzip eines Total Einkommens übertragbar. Aufgrund des gesetzlich geltenden Abflußprinzipes des § 11 Abs. 2 EStG sei die Berücksichtigung der Rückzahlung des Arbeitslohns im Jahr der Zahlung eindeutig geregelt. Ein Billigkeitserlass scheide daher aus.	14
Der Rechtsstreit ist dem Berichterstatter mit Beschluss des Senates vom 23.09.2002 als Einzelrichter zur Entscheidung übertragen worden.	15
<u>Entscheidungsgründe</u>	16
Die Klage ist unbegründet.	17
	18

Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die vom Kläger getätigten Aufwendungen in Höhe von 6.994,- DM im Streitjahr zu berücksichtigen, denn diese sind erst im Zeitpunkt des Abflusses des Betrages (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG) - nämlich im Veranlagungszeitraum 1999 - steuermindernd zu berücksichtigen.

Die der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit i.S. von § 19 EStG ergeben sich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 2 Nr. 2 EStG). Einnahmen sind nach § 8 Abs 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs 1 Nr 4 - 7 EStG zufließen. Ein Zufluss liegt auch dann vor, wenn der Empfänger den Betrag später wieder zurückzahlen muss. Das Behaltendürfen ist kein Merkmal einer Einnahme. Diese bestimmt sich ausschließlich danach, ob sie zu einer --wenn auch nur vorübergehenden-- Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen führt. Das entspricht bei den Überschusseinkünften ständiger Rechtsprechung (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 30. Juli 1997 I R 11/96, BFH/NV 1998, 308, und vom 14. Dezember 1999 IX R 69/98, BStBl II 2000, 197; Seiler in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 2. Aufl., § 11 Rz. 18, m.w.N., vgl. zum Kindergeld BFH- Urteile vom 16. April 2002 VIII R 76/01, BStBl II 2002, 525 und vom 22. Mai 2002 VII R 74/99, BFH/NV 2002, 1430). Die Grundlagen für die Einkommensbesteuerung sind jeweils für ein Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) zu ermitteln (§ 2 Abs. 7 Satz 2 EStG i.V.m. § 25 EStG). Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG). Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG). Einnahmen und Ausgaben müssen zwar --wie sich aus den Ausnahmeregelungen in § 11 Abs. 1 und 2 EStG ergibt-- nicht vollständig nach einem strengen Zu- und Abflussprinzip erfasst werden. Ausnahmen können sich jedoch nur aus einer abweichenden gesetzlichen Regelung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17. Juli 1991 X R 6/91, BStBl II 1991, 916), der gesetzlichen Definition des Besteuerungsgegenstandes (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Oktober 1993 I R 97/92, BStBl II 1994, 287 zu § 16 Abs. 2 EStG) oder zwangsläufig aus der Art einmaliger Leistungen i.S. des § 22 Nr. 3 EStG ergeben (BFH-Urteil vom 3. Juni 1992 X R 91/90, BStBl II 1992, 1017).

Der Einzelrichter schließt sich dieser Rechtsprechung an. Er sieht im Streitfall keinen Grund für ein Abweichen vom Zu- und Abflussprinzip. Ein solcher Grund ergibt sich insbesondere auch nicht aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ist auf den jeweils zu beurteilenden Einkommensermittlungszeitraum (Veranlagungszeitraum) zu beziehen (BFH-Urteil vom 17. April 1996 I R 78/95, BStBl II 1996, 571). Durch die Normierung des Zu- und Abflussprinzips in § 11 EStG hat der Gesetzgeber in Kauf genommen, dass es durch die Zusammenballung von Einnahmen und Ausgaben in einem Veranlagungszeitraum - bei der Anwendung des Einkommensteuersatzes als Folge der Steuerprogression oder wegen der fehlenden tatsächlichen Ausgleichsmöglichkeit negativer Einkünfte in einem späteren Veranlagungszeitraum - zu steuerlichen Zufallsergebnissen kommen kann, die gegebenenfalls zu einer erheblichen steuerlichen Be- oder Entlastung führen (BFH-Urteile vom 2. April 1974 VIII R 76/69, BStBl II 1974, 540, und vom 24. September 1985 IX R 2/80, BStBl II 1986, 284).

Entgegen der Auffassung des Klägers ergibt sich auch nicht aus § 38 a EStG, dass die geltend gemachten Aufwendungen im Streitjahr zu berücksichtigen sind.

Wie auf Lohnnachzahlungen beispielsweise aus einem gerichtlichen Vergleich § 38 a Abs. 1 Satz 2 EStG nicht anwendbar ist (hier ist § 38 a Abs. 1 Satz 3 EStG anwendbar vgl.

Beschluss des BFH vom 29.08.1998 VI B 275/97, BFH NV 1998, 1477), so kann auch auf die Rückzahlung von Arbeitslohn § 38 a Abs. 1 Satz 2 EStG keine Anwendung finden.

Auch die Entscheidung des Beklagten, die geltend gemachten Aufwendungen im Streitjahr auch nicht im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme zu berücksichtigen, ist nicht zu beanstanden. 23

Die nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO zu treffende Entscheidung der Finanzbehörde über den Antrag des Klägers auf eine Billigkeitsmaßnahme bei der Festsetzung der ESt 1998 ist eine Ermessensentscheidung, die materiell-rechtlich von den Finanzgerichten nur auf Ermessensüberschreitung und Ermessensfehlergebrauch nachgeprüft werden kann und bei der eine Verpflichtung zum Erlass einer Billigkeitsmaßnahme nur dann ausgesprochen werden kann, wenn nach den Umständen des Einzelfalles jede andere Entscheidung ermessensfehlerhaft wäre (vgl. BFH-Urteil vom 7. Februar 1990 I R 42/86, BFH/NV 1990, 737). 24

Eine niedrigere Steuerfestsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen - die hier allein in Frage kommt - setzt voraus, dass die Einziehung der Steuer im Einzelfall, insbesondere mit Rücksicht auf den Zweck der Besteuerung, nicht zu rechtfertigen ist. Da die Wertungen des Gesetzgebers bereits bei der Auslegung des gesetzlichen Steuertatbestandes und bei der Frage der Tatbestandsmäßigkeit der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen sind, kommen als sachliche Billigkeitsgründe nur solche Umstände in Betracht, die bei der Steuerfestsetzung durch Auslegung des Steuertatbestandes nach dem objektivierten Willen des Gesetzgebers nicht berücksichtigt werden. Solche Umstände können sachliche Billigkeitsgründe sein, wenn sie sich als Verstöße gegen fundamentale Gerechtigkeitsprinzipien darstellen oder wenn sie bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Interessenabwägung die Einziehung des Steueranspruchs als unbillig erscheinen lassen. Unter dem Blickwinkel einer Interessenabwägung kann ein Billigkeitsgrund auch das Auseinanderfallen von Gesetzeszweck und Gesetzeswortlaut bei gleichzeitiger Unmöglichkeit einer Korrektur durch Auslegung sein (BFH-Urteil vom 24. März 1981 VIII R 117/78, BStBl II 1981, 505). 25

Die vom Beklagten im Ablehnungsbescheid und in der Einspruchsentscheidung genannten Ablehnungsgründe stehen im Einklang mit den vorstehenden Rechtsprechungsgrundsätzen. Der Beklagte hat sich hierin erkennbar mit den Voraussetzungen der sachlichen Billigkeit befasst und die maßgeblichen Ermessenserwägungen dargestellt. Es liegt - wie der Beklagte zu Recht ausführt - keine sachliche Unbilligkeit darin, dass die Rückzahlung zu keiner Steuerentlastung geführt hat. Dies ist Folge des Jahressteuerprinzips, der gesetzlichen Ausgestaltung des Verlustabzugs/ -rücktrags und des Abflussprinzips. 26

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 27