
Datum: 17.08.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 5647/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0817.5K5647.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand

1

Im Zusammenhang mit der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2001 ist zwischen den Beteiligten streitig, ob die Kläger Werbungskosten in Höhe von 51.104 DM bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend machen können.

2

Die Kläger sind im Streitjahr zusammen veranlagte Eheleute. In ihrer am 13.8.2002 bei dem Beklagten eingereichten Einkommensteuererklärung für 2001, an deren Anfertigung der Prozessbevollmächtigte mitgewirkt hatte, erklärten sie in der Anlage KAP Einnahmen aus Kapitalvermögen des Klägers in Höhe von 58.260 DM und der Klägerin in Höhe von 8.207 DM. Als Werbungskosten machten sie einen Betrag von 51.104 DM geltend, mit dem Zusatz "Zinsen aus den ESt-Bescheiden 1997 bis 1999". Ausweislich einer bei den Steuerakten befindlichen Erhebungsauskunft (Kontoauszug) setzt sich dieser Betrag wie folgt zusammen:

3

Steuer / Jahr	Zahlungsgrund	Betrag in DM	Gezahlt am
Einkommensteuer 1997	Zinsen	648,01	08.08.2001
Einkommensteuer 1997	Zinsen	2.276,00	12.10.2001
Einkommensteuer 1997	Zinsen	854,99	10.12.2001
Einkommensteuer 1998	Zinsen	47.002,00	10.08.2001
Einkommensteuer 1999	Zinsen	55,00	10.08.2001

4

Einkommensteuer 1999	Zinsen	300,00	12.10.2001
Summe:		51.104,00	

Die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1997-1999 hatten die Kläger erst am 24.8.2001 bei dem Beklagten eingereicht. Mit der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 1998 gemäß Bescheid vom 12.9.2001 setzte der Beklagte auch einen Verspätungszuschlag in Höhe von 10.000 DM fest. 5

In dem Veranlagungsbescheid für das Streitjahr (2001) vom 5.9.2002 erfasste der Beklagte die erklärten Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von 58.260 DM und 8.207, berücksichtigte jedoch nur den Werbungskosten-Pauschbetrag i.H. von 176 DM bzw. 24 DM. Bei einem zu versteuernden Einkommen von 125.596 DM setzte er die Einkommensteuer nach der Splittingtabelle auf 27.998 DM fest. 6

Gegen diesen Bescheid legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein, der sich gegen die Versagung der Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen richtete. Zur Begründung trugen sie folgendes vor: 7

In der Anlage KAP hätten sie Werbungskosten in Höhe von 51.104 DM geltend gemacht mit dem Hinweis, dass es sich hierbei um die Verzinsung der Einkommensteuernachzahlungen für die Kalenderjahre 1997 bis 1999 handele. Der überwiegende Anteil aus diesem Betrag betreffe die Verzinsung der Einkommensteuernachzahlung für das Kalenderjahr 1998 (hier: 46.970 DM). Die Verzinsung betreffe im Wesentlichen den Zeitraum vom 1.4.2000 bis 13.7.2001 gemäß Schätzungsbescheid für 1998 vom 10.7.2001. Die hohe Einkommensteuernachzahlung resultiere aus dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen im Dezember 1998. Sie hätten in den Jahren 1999 und 2000 ständig hohe Geldbeträge einer Gesellschaft mit einer Verzinsung zur Verfügung gestellt. Hieraus hätten sie folgende Zinseinnahmen erzielt: 8

1. = 28.959 DM 2000 = 55.969 DM 2001 = 50.054 DM Summe = 134.982 DM. 9

Diese Zinserträge seien auch in den Steuererklärungen der jeweiligen Jahre (als Einnahmen aus sonstigen Kapitalforderungen) erklärt worden. Die in diesen Jahren der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Beträge entsprächen in etwa auch der Einkommensteuernachzahlung für das Kalenderjahr 1998. 10

Durch die verspätete Veranlagung zur Einkommensteuer seien sie finanziell auch in der Lage gewesen, die nicht sofort an die Finanzkasse zu zahlenden Beträge so einzusetzen, dass Zinserträge erwirtschaftet worden seien. Ihrer Ansicht nach stünden daher die Zinsaufwendungen für die Einkommensteuernachzahlungen in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den erzielten Zinseinnahmen, die ja auch angesetzt worden seien. Daher seien ihrer Ansicht nach die erklärten Werbungskosten abzugsfähig. 11

Mit Erörterungsschreiben vom 25.9.2002, auf das Bezug genommen wird, trat der Beklagte dieser Auffassung entgegen und lehnte den geltend gemachten Werbungskostenabzug weiter ab. Nachdem die Kläger sich auf dieses Erörterungsschreiben nicht mehr geäußert hatten, lehnte der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 19.9.2003 den Einspruch als unbegründet ab. Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Nachzahlungszinsen gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO) sei ab dem Veranlagungszeitraum 1999 nicht mehr gegeben. § 10 12

Abs. 1 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sei ersatzlos gestrichen worden (vgl. Schmidt, EStG § 12 Anm. 54).

Hiergegen richtet sich die am 19.10.2003 fristgerecht bei Gericht eingegangene Klage, mit der die Kläger ihr Begehren im Vorverfahren weiterverfolgen. Mit weiterem Schriftsatz vom 15.1.2004 (Bl. 15 f.) tragen sie zur Begründung wie folgt vor: 13

Sie beehrten nicht den Abzug von Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO als 14
Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Dass die letztgenannte Vorschrift ersatzlos gestrichen sei, sei auch ihnen bekannt. Sie hätten vielmehr der X GmbH Darlehenssummen mit einer entsprechenden Verzinsung zur Verfügung gestellt. Um dies bewerkstelligen zu können, hätten sie auf die Geldbeträge zurückgegriffen, die aufgrund der Einkommensteuerveranlagung 1998 an die Finanzkasse zu zahlen gewesen wären. Allein für das Kalenderjahr 1998 habe es sich um einen Nachzahlungsbetrag von 690.231,52 DM ohne Verspätungszuschlag und entsprechende Verzinsung durch das Finanzamt gehandelt. Hätten sie bereits Anfang 1999 die Steuererklärung für 1998 abgegeben, hätte der vorgenannte Betrag nicht mehr für die Gewährung der Darlehen zur Verfügung gestanden. Dies hätte zur Folge gehabt, dass sie, um die Darlehen doch noch gewähren zu können, selbst hätten Darlehen bei ihrer Hausbank aufnehmen müssen, die auch nicht ohne Verzinsung gewährt worden wären. Wirtschaftlich gesehen hätten sie die Nachzahlungsbeträge, die später mit Steuerbescheid festgesetzt worden seien, dazu verwandt, der GmbH die Darlehen mit entsprechender Verzinsung zu gewähren. Die GmbH habe Zinsen bereits ab dem ersten Tag der Inanspruchnahme der Darlehen zahlen müssen. Sie, die Kläger, hätten aber erst nach Ablauf von 15 Monaten für die Einkommensteuernachzahlung mit einer Verzinsung rechnen müssen. Da sie die von der Gesellschaft erhaltenen Darlehenszinsen auch stets der Besteuerung unterworfen hätten, sei eine wirtschaftliche Verbindung deutlich zu erkennen. Allein in der verzögerten Abgabe der Steuererklärung liege der wirtschaftliche Nutzen. Insgesamt seien 134.982 DM an Zinseinnahmen erwirtschaftet worden. Geltend gemacht hätten sie nur die Zinsen aus den Einkommensteuerbescheiden 1997-1999 i.H. von insgesamt 51.104 DM, die alle im Kalenderjahr 2001 an die Finanzkasse gezahlt worden seien. Der Zinsaufwand, den sie in Kauf genommen hätten, entspreche dem Grunde nach nur einem Bruchteil des Betrages, den sie hätten zahlen müssen, wenn ihre Hausbank zwischengeschaltet worden wäre.

Zu den Werbungskosten müsste noch der Verspätungszuschlag i.H. von 10.000 DM 15
hinzugerechnet werden. Denn dieser Betrag sei ebenfalls ein Aufwand, den sie in Kauf genommen hätten, um die Finanzierung der Darlehen aus Geldern zur Verfügung stellen zu können, die ursprünglich für das Finanzamt bestimmt gewesen seien. Der Klageantrag werde daher entsprechend erweitert.

Die Kläger beantragen, 16

unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids 2001 vom 5.9.2002 und unter 17
Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 61.104 DM bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzüglich der gewährten Werbungskosten-Pauschbeträge neu festzusetzen.

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen. 19

20

Nachzahlungszinsen im Sinne des § 233 a AO seien nicht als Zinsen für eine Kreditaufnahme anzusehen; sie seien daher nicht als Werbungskosten abziehbar. Die Abzugsfähigkeit setze nämlich voraus, dass die Zinsen in einem einkunftsbezogenen wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Die aufgenommenen Darlehensmittel müssten also in diesem Rahmen aufgenommen und verwendet worden sein (vgl. BFH-Urteil vom 27.10.1998 IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676). Im Übrigen teilten Nachzahlungszinsen als steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) das Schicksal nicht abziehbarer Steuern vom Einkommen (vgl. § 12 Nr. 3 EStG). Dies gelte auch für Verspätungszuschläge.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Die an das Finanzamt gezahlten Nachzahlungszinsen gemäß § 233 a Abs. 1 AO stellen keine Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 EStG bei den Einkünften der Kläger aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 EStG dar.

1. Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen bei den Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) ist der Begriff "Werbungskosten" deckungsgleich mit dem Begriff "Betriebsausgaben" in § 4 Abs. 4 EStG. Werbungskosten sind mithin nach der Rechtsprechung und der herrschenden Meinung in der Literatur - entgegen der auf Finalität hindeutenden Wortfassung des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG - alle Aufwendungen, die durch die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen veranlasst sind (vgl. BFH-Urteil vom 13. Januar 1984 VI R 194/80, BStBl. II 1984, 315; BFH-Urteil vom 8. März 1990 IV R 108/88, BFH/NV 1991, 436; *Claßen in Lademann*, EStG-Kommentar, § 9 Anm. 5 [Juli 2001]; *Fuhrmann in Korn*, EStG-Kommentar, § 9 Anm. 28 [Mai 2002]; *Gericke in Bordewin/Brandt*, EStG-Kommentar, § 9 Rdnr. 22 ff. [März 1998]). Veranlassung in diesem Sinne liegt vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung der steuerlich relevanten Tätigkeit gemacht werden. Zwischen Einnahmen und Aufwendungen muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen (BFH-Urteil vom 25. Juli 1972 VIII R 56/68, BStBl. II 1972, 880; *von Beckerath in Kirchhof*, EStG-Kompaktcommentar, 3. Aufl. 2003, § 9 Rdnr. 61). Das auslösende Moment für die Aufwendungen muss bei wertender Beurteilung nachweislich der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zuzuordnen sein.

2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen, denen der erkennende Senat folgt, liegen im Streitfall die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der an das Finanzamt gezahlten Nachzahlungszinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht vor.

a) Die von den Klägern gezahlten Nachzahlungszinsen stehen nicht, wie von der Rechtsprechung gefordert, im Zusammenhang mit einer Darlehensaufnahme (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Juni 2003 IX B 199/02, BFH/NV 2003, 1326). Zwar ist den Klägern zuzugeben, dass sie durch die Gewährung eines Darlehens an die GmbH eine Einkunftsquelle geschaffen haben und dass sie die aus der Darlehensgewährung erwirtschafteten Darlehenszinsen auch der Besteuerung unterworfen haben. Dies allein reicht jedoch nicht aus. Denn nach der vorstehend zitierten Rechtsprechung setzt die Abziehbarkeit von Nachzahlungszinsen i.S. des § 233 a AO voraus, dass diese in einem einkunftsartbezogenen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, die aufgenommenen Darlehensmittel also in diesem Rahmen aufgenommen und verwendet wurden (BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 1326; BFH-Urteil vom 27. Oktober 1998 IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676).

Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt. Denn die Kläger haben keine Darlehensmittel "aufgenommen". Vielmehr haben sie die Festsetzung von Nachzahlungszinsen i.S. des § 233a AO durch das Finanzamt erklärtermaßen bewusst in Kauf genommen. Das Inkaufnehmen von Nachzahlungszinsen steht jedoch einer Darlehensaufnahme nicht gleich. Bei ihrer Argumentation übersehen die Kläger, dass der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen einer von ihnen geschaffenen Einkunftsquelle und einem von ihnen als Werbungskosten qualifizierten Mittelabfluss nicht durch einen bloßen Willensakt des Steuerpflichtigen begründet werden kann (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Februar 1994 IX B 119/93, BFH/NV 1994, 778 und BFH-Urteil vom 24. April 1997 VIII R 53/95, BStBl. II 1997, 682 und BFH-Urteil in BStBl. II 1999, 676).

b) Der nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG zu fordernde wirtschaftliche Zusammenhang ist vielmehr nur dann gegeben, wenn die Schuldzinsen (im Streitfall: Nachzahlungszinsen) für eine Verbindlichkeit gezahlt worden sind, die unmittelbar durch die Einkünfteerzielung veranlasst ist (vgl. BFH-Urteil in BStBl. II 1999, 676). Diese Voraussetzung wäre dann erfüllt, wenn ein Darlehen tatsächlich zur Erzielung von Einnahmen - hier: Einkünfte aus Kapitalvermögen - verwendet worden wäre. Der Darlehenshingabe gemäß dem Darlehensvertrag vom 26.3.1999 zwischen den Klägern und der H GmbH ist jedoch unstreitig keine Darlehensaufnahme durch die Kläger vorausgegangen. 28

c) Soweit die Kläger geltend machen, dass sie bei rechtzeitiger Abgabe der Steuererklärungen und damit einhergehender frühzeitiger Festsetzung von Einkommensteuer nicht mehr über die Mittel für die Darlehensgewährung an die GmbH verfügt hätten und dass sie - um der GmbH doch noch die benötigten Darlehensmittel gewähren zu können, ihrerseits bei ihrer Hausbank ein Darlehen hätten aufnehmen müssen, wofür sie auch Zinsen hätten zahlen müssen, ist dieses Argument unerheblich. Für die steuerliche Beurteilung maßgeblich ist allein das tatsächlich Durchgeführte. Daher kann die aus einer anderen Gestaltungsmöglichkeit sich ergebende steuerliche Folgerung nicht zum Maßstab für die steuerliche Beurteilung des tatsächlich Durchgeführten gemacht werden. 29

d) Hinzu kommt, dass das bewusste Inkaufnehmen von Nachzahlungszinsen durch die Nichtabgabe der Steuererklärungen einen Verstoß gegen § 149 Abs. 2 Satz 1 AO i.V. mit § 56 der Einkommensteuer-Durchführungsordnung (EStDV) darstellt. Ein von der Rechtsordnung missbilligtes und durch § 152 AO (Verspätungszuschlag) und §§ 233, 233a AO (Nachzahlungszinsen) sanktioniertes Verhalten kann nicht im Nachhinein "belohnt" werden, indem die gesetzliche Sanktion (Nachzahlungszinsen) - zudem allein aufgrund eines Willensaktes des Steuerpflichtigen - zu Werbungskosten umqualifiziert wird. 30

e) Dieser Erwägung steht nicht entgegen, dass ab dem Veranlagungszeitraum 1990 Zinsen nach §§ 233a, 234 und 237 AO gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. als Sonderausgaben abgezogen werden konnten. Denn zum einen setzte der Abzug von Nachzahlungszinsen als Sonderausgaben eine Zahlung noch im Veranlagungszeitraum voraus (FG Nürnberg, Urteil vom 20. Juni 2001 IV 633/2000, EFG 2002, 80; ebenso Kruse/Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO-Kommentar, vor§ 233 AO Tz. 15 [Juli 2002]), was im Streitfall nicht der Fall ist; zum anderen ist § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG durch § 52 Abs. 1 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 ab dem Veranlagungszeitraum 1999 aufgehoben worden. 31

f) Da die von ihnen bewusst gewählte Gestaltung - Nichtabgabe der Steuererklärungen; Inkaufnahme von Nachzahlungszinsen - von der Rechtsordnung missbilligt und wie zuvor dargestellt durch §§ 152, 233 ff. AO auch sanktioniert wird, stellt sie zudem einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 AO dar, mit der Folge, dass der beantragte 32

Werbungskostenabzug zu versagen ist.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung. 33

Rechtsmittelbelehrung 34

Die Nichtzulassung der Revision in diesem Urteil kann durch Beschwerde angefochten werden. 35

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. 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. 36

Bei der Einlegung und Begründung der Beschwerde 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. 37

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: 38

Postfach 86 02 40, 81629 München und die Hausanschrift: **Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/9231-201.** 39

Lässt der Bundesfinanzhof auf Grund 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 dritten Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen. 40

a. Schmitz Dr. Nieland 41