
Datum: 24.02.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 416/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0224.2K416.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Kläger sind verheiratet und wurden im Jahr 1999 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war im Streitjahr mit einer Gesamteinlage in Höhe von DM 60 000 an der Schifffahrts-Gesellschaft AB- mbH & Co KG beteiligt. Für die Jahre 1992 bis 1994 lag bei der jeweiligen Veranlagung der Kläger keine Mitteilung des Betriebsstätten-Finanzamts über die Höhe der gewerblichen Einkünfte aus der vorgenannten Beteiligung vor. Für 1993 hatte vielmehr das Betriebsstätten-Finanzamt die Verlustquote bezogen auf die Gesamtbeteiligung auf 48,98 vH geschätzt, während es für 1992 und 1994 die von den Klägern erklärten Einkünfte ansetzte.

2

Im Streitjahr ergingen nach erfolgter Außenprüfung Mitteilungen über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der vorgenannten Gesellschaft für 1992 bis 1994. Dabei handelte es sich um Erstveranlagungen. Auf Grund der Auswertung der Mitteilungen im Rahmen geänderter Einkommensteuerbescheide kam es zu einer Nachzahlung von Einkommensteuer für 1992 und zu Erstattungen für 1993 und 1994. Entsprechend wurden in einem geänderten Einkommensteuerbescheid 1992 vom 29. November 1999 Nachzahlungszinsen in Höhe von DM 768 und in geänderten Einkommensteuerbescheiden für 1993 und 1994 vom 7. April bzw. 25. Oktober 1999 Erstattungszinsen in Höhe von insgesamt DM 1 352 ausgewiesen. Die Zahlung der Nachzahlungszinsen erfolgte im November 1999.

3

4

In ihrer am 3. November 2000 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger die angefallenen Erstattungszinsen in Höhe von DM 1 352 als Einnahme aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und beantragten parallel, die Nachzahlungszinsen in Höhe von DM 768 als Sonderausgaben abzuziehen. Dies lehnte der Beklagte jedoch im Einkommensteuerbescheid 1999 vom 3. April 2001 ab.

Den gegen den Bescheid vom 3. April 2001 eingelegten Einspruch wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2002 (irrtümlich mit 3.1.2001 bezeichnet) als unbegründet zurück. Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) sei § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F., wonach Zinsen auf Steuernachforderungen steuermindernd hätten abgezogen werden können, mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1999 aufgehoben worden. Zwar unterlägen Erstattungszinsen nach wie vor der Besteuerung, die unterschiedliche Behandlung führe aber regelmäßig nicht zu einer sachlichen Unbilligkeit, weil der Gesetzgeber konsequent daran angeknüpft habe, dass private Schuldzinsen nicht abzugsfähig seien. Ausnahmsweise könne allerdings im Billigkeitswege abgeholfen werden, wenn sowohl die Erstattungs- als auch die Nachzahlungszinsen auf ein- und demselben Ereignis beruhten. Derartige Gründe hätten die Kläger aber nicht geltend gemacht.

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 3. April 2001, zuletzt geändert am 10. Januar 2005, in Gestalt der Einspruchsentscheidung haben die Kläger am 28. Januar 2002 Klage erhoben, die sie wie folgt begründen: Die unterschiedliche Behandlung von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Die vom Beklagten angeführte Gesetzesänderung führe zu einer sachlichen Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Tatbestände. So habe ein Steuerpflichtiger bis in das Jahr 1998 wegen der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Nachzahlungszinsen diese aus seinen entsprechenden Zinserträgen zahlen können. Dies sei ab 1999 nicht mehr möglich, weil nunmehr eine steuerliche Berücksichtigung der Nachzahlungszinsen nicht mehr gegeben sei und deshalb ein entsprechend höherer, allerdings am Markt nicht zu realisierender Zinsertrag zur Abdeckung der Nachzahlungszinsen nötig sei. Daraus lasse sich ableiten, dass ein Steuerpflichtiger, für den Vorauszahlungen zu niedrig festgesetzt worden seien und der Nachzahlungszinsen zu entrichten habe, anders behandelt werde als ein Steuerpflichtiger, dessen Vorauszahlungen die spätere Steuerschuld abdeckten. Ähnlich verhalte es sich bei einem Steuerpflichtigen, der auf Grund zu hoch festgesetzter Vorauszahlungen später Erstattungszinsen bekomme. Die Finanzverwaltung räume die darin liegende Härte letztlich selbst ein, wenn sie in Ausnahmefällen eine Abhilfe im Billigkeitswege zulasse. Es sei aber nicht ausreichend, diesen Ausweg nur für Fälle vorzusehen, in denen die Nachzahlungs- und die Erstattungszinsen auf ein- und demselben Ereignis beruhten. Das ergebe sich zunächst daraus, dass die Belastungswirkungen identisch seien, wenn die jeweiligen Zinsen nicht auf demselben Ereignis beruhten. Auch lasse sich nur schwer abgrenzen, wann die Zinsen auf ein- und demselben Ereignis beruhten, weil etwa nach Betriebsprüfung die Ursache auch in einem Ereigniskonglomerat liegen könne. Gerade bei Publikumsfonds sei dem Steuerpflichtigen der Grund für die Nachzahlungen oder Erstattungen oftmals nicht bekannt. Schließlich sei es nicht ausreichend, wenn die unbillige Gesetzeslage durch eine Verwaltungsanweisung verbessert werde. Dies gelte vor allem für weit zurückliegende Steuerjahre, weil dann die steuerlichen Auswirkungen besonders eklatant seien und die Wirkungen des § 233 der Abgabenordnung 1977 (AO 1977) ab dem Veranlagungszeitraum 1999 nicht mehr auf vier Jahre beschränkt seien. Die Ungleichbehandlung sei verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt, weil bereits die Erforderlichkeit nicht erkennbar sei. Der Gesetzgeber habe nämlich auch die Möglichkeit gehabt, die Zinserstattung in

5

6

Einkommensteuerfällen steuerfrei zu belassen. Außerdem hätten auch andere Wege zur Einnahmenerzielung zur Verfügung gestanden. Insbesondere sei die Ungleichbehandlung aber nicht angemessen, weil die Festsetzung von Vorauszahlungen und damit auch das Anfallen von Erstattungs- oder Nachzahlungszinsen letztlich zufallsbedingt sei und die steuerlichen Folgen in Einzelfällen sogar Übermaßwirkungen haben könnten.

Die Kläger beantragen, 7

den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 10. Januar 2005 unter Aufhebung der 8
Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2002 dahingehend zu ändern, dass die im Jahr 1999
gezahlten Nachzahlungszinsen in Höhe von DM 768 als Sonderausgaben bei der
Einkommensermittlung berücksichtigt werden; hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 9

die Klage abzuweisen. 10

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung sowie auf seine Bindung an 11
die gesetzlichen Vorschriften.

Entscheidungsgründe 12

Die Klage ist unbegründet. 13

Der geänderte Einkommensteuerbescheid vom 10. Januar 2005 und die 14
Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2002 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht
in ihren Rechten.

1. Die Kläger können die gezahlten Nachzahlungszinsen zunächst nicht als Werbungskosten 15
bei ihren Einkünften aus Kapitalvermögen abziehen. Werbungskosten sind Aufwendungen,
die in einem steuerlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang zu einer
Einkunftsart stehen (arg. e. § 9 Abs. 1 EStG). Sie müssen demnach einer
einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zugewiesen werden. Die
Einkommensteuer als solche setzt zwar eine einkommensteuerrechtlich relevante
Erwerbssphäre voraus, ist aber als eine nach den persönlichen Verhältnissen bemessene
und den Vermögenszuwachs belastende Steuer nicht der Erwerbssphäre, sondern der
Privatsphäre eines Steuerpflichtigen zuzuordnen (Urteil des Bundesfinanzhof -BFH-- vom 18.
Juni 1998 IV R 61/97, BStBl II 1998, 621). Sie erfüllt daher grundsätzlich nicht den
Tatbestand von Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Erfüllt aber die Tilgung der
Einkommensteuer selbst nicht die tatbestandlichen Voraussetzungen der Erwerbsausgaben,
so kann nichts anderes für die im Zusammenhang mit der Einkommensteuer anfallenden
Nebenleistungen gelten, welche das rechtliche Schicksal des Steueranspruchs teilen (arg. e.
§ 3 Abs. 3 AO 1977; vgl. auch BFH-Urteil vom 22. Januar 1992 X R 155/90, BFH/NV 1992,
458).

2. Die Kläger können für das Streitjahr auch keinen Abzug der verausgabten 16
Nachzahlungszinsen als Sonderausgaben verlangen. Die Möglichkeit des
Sonderausgabenabzugs für Zinsen gemäß §§ 233a, 234 und 237 AO 1977 ist durch das
Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) mit Wirkung
ab dem Veranlagungszeitraum 1999 aufgehoben worden. Anders als in den Jahren bis 1998
ist damit ein Sonderausgabenabzug für Zinsen zur Einkommensteuer im Streitjahr gesetzlich
nicht mehr vorgesehen. Danach bleibt es ab dem Streitjahr bei der allgemeinen Regel des

§12 Nr. 3 EStG, wonach Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern ebenso wie darauf entfallende Nebenleistungen nicht abzugsfähig sind.

3. Die Tatsache, dass die Kläger wegen der Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. keinen Sonderausgabenabzug mehr verlangen können, verstößt nach der Überzeugung des Senats nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Es ist zwar richtig, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Steuergesetze das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu beachten hat, als dessen Ausfluss das objektive Nettoprinzip anzusehen ist. Das vorgenannte Prinzip darf allerdings nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) durchbrochen werden, wenn dafür sachliche Gründe vorhanden sind (vgl. Beschluss des BVerfG vom 12. Oktober 1976 - 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1, 8 ff.; Söffing, BB 2002, 1456, 1459). Derartige Sachgründe lagen der gesetzgeberischen Entscheidung für die Abschaffung des Sonderausgabenabzugs zugrunde:

a) Der Sonderausgabenabzug für Zinsen auf Steuernachforderungen, Stundungszinsen und Aussetzungszinsen ist im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I 1988, 1093) zur Erleichterung der Vollverzinsung in § 10 EStG eingefügt worden. Durch die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen sollte ein Ausgleich dafür geschaffen werden, dass die betroffenen Steuern bei verschiedenen Steuerpflichtigen, aus welchen Gründen auch immer, zu unterschiedlichen Zeitpunkten fällig werden (vgl. BR/Drs. 100/88, S. 403 ff.). In der Literatur wird vor diesem Hintergrund angeführt, dass die durch diesen Ausgleich hergestellte Gleichmäßigkeit der Besteuerung nunmehr durch die Abschaffung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. im Rahmen des Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) verletzt werde. Ein Steuerpflichtiger, welcher einen bestimmten Betrag an den Fiskus nachzuzahlen habe, könne diesen Betrag zwar länger nutzen, als derjenige, welcher die Steuern sofort entrichtete. Zu beachten sei aber, dass der Zinsvorteil aus einer etwaigen Anlage voll steuerpflichtig sei, während die Nachzahlungszinsen nunmehr nicht mehr abgezogen werden könnten. Gerade dadurch werde im Vergleich zu demjenigen, der die Steuerschuld auf Grund frühzeitiger Steuerfestsetzung eher zahle, das objektive Nettoprinzip ohne erkennbaren sachlichen Grund verletzt (so Söffing, BB 2002, 1456, 1459).

b) Dieser Argumentation vermag sich der Senat nicht anzuschließen: Zunächst hat nämlich der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 festgestellt, dass die bei der Einführung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. von vornherein vorgesehene "Einführungsphase" zur Erleichterung der Vollverzinsung durch Zweckerfüllung abgelaufen gewesen sei (BT/Drs. 14/23, S. 174). Er hat damit zu erkennen gegeben, dass er für die Aufrechterhaltung der durch § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. gewährten Steuervergünstigung keine Rechtfertigung mehr gesehen hat (vgl. Warnke in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Steuerreform 1999/2000/2002, § 10 EStG R 6). Selbst wenn man die Richtigkeit dieser Annahme bezweifelt und § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. nicht als Vergünstigungs-, sondern als Lenkungsnorm begreift (so Sauren, FR 2002, 845 f. entgegen FG Köln vom 27. Juni 2001 1 K 2374/01, EFG 2004, 514; Revision unter Az. XI R 61/03 anhängig) hat der Gesetzgeber allerdings weiter zu Recht darauf hingewiesen, dass gerade die Einführung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. zu Systembrüchen innerhalb des Einkommensteuerrechts geführt hat (vgl. die Gesetzesbegründung in BT/Drs. 14/23, S. 174; ebenso Heinicke in Schmidt, EStG, 22. Aufl., § 10 EStG Rz. 105; Warnke, a.a.O.; Hutter in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 10 EStG Rz. 494; Scheurmann/Kettner, BB 1988, 2429): Nahm ein Steuerpflichtiger etwa zur sofortigen Zahlung seiner Einkommensteuerschuld ein Bankdarlehen in Anspruch, so war ihm der Schuldzinsenabzug verwehrt, während ihm in dem Fall, dass er zu geringe oder gar keine Vorauszahlungen leistete und die Steuerschuld

faktisch vom Finanzamt kreditiert wurde, der vorgenannte Sonderausgabenabzug gewährt wurde. Die darin liegende Ungleichbehandlung ließ sich nicht durch erkennbare Sachgründe rechtfertigen (vgl. Heinicke, a.a.O.; Hutter, a.a.O.) und hatte zudem den Nachteil, dass die in der Zahlung von Nachzahlungszinsen liegende steuerliche Nebenleistung nicht das Schicksal der Hauptschuld teilte. Insbesondere führte die vorgenannte Ungleichbehandlung aber zu einer Tendenz der Steuerpflichtigen wegen der Abzugsfähigkeit von Nachzahlungszinsen auf die Festsetzung möglichst niedriger Vorauszahlungen zu dringen. Aus Sicht des Senates stand es dem Gesetzgeber vor dem Hintergrund dieser Überlegungen frei, die zu unerwünschten Steuerwirkungen führende Ungleichbehandlung durch Abschaffung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. zu beheben. Die Tatsache, dass Erstattungszinsen nach wie vor als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu versteuern sind, während Nachzahlungszinsen nunmehr nicht mehr abgezogen werden können, rechtfertigt sich aus den entsprechenden Regelungen zur Versteuerung bzw. fehlenden Abziehbarkeit privater (Soll- und Habens-)Zinsen (ebenso FG Rheinland-Pfalz vom 17. Oktober 2003 1 K 2402/01, EFG 2004, 99; Revision unter Az. XI R 73/03).

c) Es mag zwar sein, dass es in Fällen, in denen angefallene Erstattungszinsen auf der einen Seite und Nachzahlungszinsen auf der anderen Seite auf ein- und demselben Ereignis beruhen, als Folge der nunmehr geltenden Rechtslage unbillige Ergebnisse auftreten können. Genau dies versucht die Finanzverwaltung aber im Rahmen von Billigkeitsmaßnahmen zu vermeiden. Nach der bereits oben angegebenen Rechtsprechung des BVerfG (in BVerfGE 43, 1, 8 ff.) ist es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn die Ausgestaltung der das objektive Nettoprinzip durchbrechenden gesetzlichen Typisierung in einzelnen Fällen zu Härten führt, weil sich daraus nicht die Verfassungswidrigkeit der entsprechenden Bestimmung, sondern lediglich die Möglichkeit bzw. sogar die verfassungsmäßige Pflicht ergibt, Abgaben ggfls. zu erlassen. Einen entsprechenden Billigkeitsantrag haben die Kläger allerdings nicht gestellt, sondern begehren ausdrücklich eine Entscheidung im hiesigen Verfahren. 20

3. Im Streitfall ist schließlich auch eine --in der rückwirkenden Abschaffung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. liegende-- verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung ausgeschlossen. Der Fall einer verfassungsrechtlich unzulässigen echten Rückwirkung kann schon deshalb nicht vorliegen, weil die Kläger die streitbefangenen Nachzahlungszinsen erst nach der Verkündung des Gesetzes vom 24. März 1999 im November 1999 entrichtet haben und der Anstoß zum entsprechenden Änderungsbescheid erst nach der Verkündung des Gesetzes erfolgt ist. Ein Eingriff in bereits getätigte Dispositionen der Kläger durch die Aufhebung des Sonderausgabenabzugs ist damit, unabhängig von der Tatsache, dass Nachzahlungszinsen von Gesetzes wegen anfallen, ausgeschlossen (ebenso Urteil des FG Hamburg vom 20. November 2003, V 187/01, Juris-Dokument Nr. STRE 200470980; die dagegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde unter dem Az. XI B 32/04 hat sich außergerichtlich erledigt). Auch soweit man davon ausgeht, dass das Gesetz nunmehr tatbestandlich an bereits vor seiner Verkündung verwirklichte Sachverhalte anknüpft (sog. tatbestandliche Rückanknüpfung), ist ein Verstoß gegen Verfassungsrecht ausgeschlossen, weil die Enttäuschung eines etwaigen Vertrauens der Steuerpflichtigen (hier: auf Beibehaltung des Sonderausgabenabzugs) sachlich dadurch gerechtfertigt wäre, dass durch die Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. ein vom Gesetzgeber erkannter Missstand aus Gründen der Systemgerechtigkeit beseitigt wurde (ebenso FG Rheinland-Pfalz vom 17. Oktober 2003 in EFG 2004, 99). 21

4. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der hier angesprochenen Rechtsfrage zugelassen. Zwar ist die zu erwartende Entscheidung des BFH 22

zu dem unter dem Az. XI R 61/03 anhängigen und vom BFH mit Beschluss vom 15. Oktober 2003 (XI R 133/01, n.v.) zugelassenen Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG Köln vom 27. Juni 2001 (in EFG 2004, 514) möglicherweise nicht einschlägig, weil es im dortigen Verfahren um die Entrichtung von Nachzahlungszinsen vor der Verkündung des Gesetzes vom 24. März 1999 geht. Die Revision war aber bereits wegen des unter dem Az. XI R 73/03 anhängigen Revisionsverfahrens gegen das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 17. Oktober 2003 (in EFG 2004, 99) zuzulassen, welchem ein dem Streitfall vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt.

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

23