
Datum: 15.03.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 7455/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0315.6K7455.01.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Frage des erhöhten Kürzungsbetrages nach § 9 Nr. 1 Satz 2 Gewerbesteuergesetz -- GewStG --. 1 2
- Die Klägerin betreibt in der Rechtsform einer GmbH die Vermietung und Verpachtung des gesellschaftseigenen Grundbesitzes sowie die Verwaltung eigenen Kapitalvermögens. Alleinige Anteilseignerin ist die "Erbengemeinschaft A". 3
- Im Jahr 1993 beschloss die Gesellschafterin eine Gewinnausschüttung in Höhe von DM xxx Mio., die zu einem Auszahlungsbetrag von DM xxx Mio. führte. Laut Ausschüttungsbeschluss sollte dieser Betrag, soweit er nicht für Steuerzahlungen der Gesellschafter benötigt wurde, der Klägerin als Darlehen zur Verfügung gestellt werden (sog. Schütt-aus-hol-zurück-verfahren). Der Auszahlungsbetrag wurde sodann dem Gesellschafterverrechnungskonto gutgeschrieben. Zeitgleich schloss die Klägerin mit ihrer Gesellschafterin eine Vereinbarung, wonach es sich bei der "stehen gelassenen" Gewinnausschüttung um ein Kontokorrentdarlehen handelt, das sich in den Streitjahren mit 5% p.a. verzinst. 4
- Das Verrechnungskonto der Erbengemeinschaft A wies zu den Stichtagen 31.12.1992 bis 31.12.1996 folgende Beträge aus: 5

31.12.1992	+ xxx DM
31.12.1993	- xxx DM
31.12.1994	- xxx DM
31.12.1995	- xxx DM
31.12.1996	- xxx DM

Zum 01.01.1996 erfolgte buchhalterisch eine Aufteilung des Gesellschafterverrechnungskontos in ein Guthaben- sowie ein Finanzierungskonto, um die Fremdfinanzierung privater Geschäfte (z.B. Hauskauf) und damit dem privaten Abzug der Zinsaufwendungen zu ermöglichen.

Auf diese Gesellschafterverrechnungskonten entfielen folgende Zinsaufwendungen:

1994	xxx DM
1995	xxx DM
1996	xxx DM (Differenz xxx DM Zinsaufwand und xxx DM Zinsertrag aufgrund der Kontentrennung)

Dem stehen Zinserträge bei Klägerin in folgender Höhe entgegen:

1994	xxx DM
1995	xxx DM
1996	xxx DM

Hierin enthalten sind Zinserträge aus Sparguthaben sowie Wertpapieren bei der ... Bank:

Jahr	Sparguthaben	Wertpapiere	Gesamt
1994			
1995			
1996			

Das Bankguthaben bei der ... Bank verzinste sich durchschnittlich im Jahr der Ausschüttung (1993) mit 7,52%, 1994 mit 5,40%, 1995 mit 4,31% und 1996 mit 3,19%.

Im Rahmen der Gewerbesteuererklärungen 1994 bis 1996 berücksichtigte die Klägerin die Schuldzinsen insgesamt beim erweiterten Kürzungsbetrag gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, was in 1994 zu einem Gewerbeverlustr bzw. in den beiden folgenden Jahren zu einem Gewerbeertrag von 0,00 DM führte.

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

Im Jahr 1999 führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung ... für die streitbefangenen Zeiträume eine Betriebsprüfung durch. Hierbei wurden u.a. die bei der ... Bank erzielten Zinserträge aus dem Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG herausgenommen und abzüglich der sich ergebenden Gewerbesteuerrückstellung dem Gewerbeertrag hinzugerechnet. Im Einzelnen ergaben sich folgende Beträge:

	1994	1995	1996
Kapitalerträge ... Bank			
./. Gewerbesteuer- rückstellung			
Hinzurechnungs- betrag			

17

Die gegen die hierauf ergangenen Änderungsbescheide eingelegten Einsprüche blieben erfolglos.

18

Mit der gegen die Einspruchsentscheidung erhobenen Klage begehrte die Klägerin zunächst, dass lediglich der Überschuss des Zinsertrags bei der ... Bank über die Zinsaufwendungen des Verrechnungskontos "Erbengemeinschaft A" aus dem erweiterten Kürzungsbetrag des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG herausgenommen wird. Diesen Antrag erweiterte sie dahin gehend, auch Zinszahlungen an Ihre Schwestergesellschaft C-GmbH überschussmindernd zu berücksichtigen, denn sie habe in 1994 ca. DM 5 Mio. für Investitionen in Grundvermögen dort aufgenommen. Auf diese letztgenannten Darlehen entfielen folgende Zinsaufwendungen:

19

	1994	1995	1996
Zinsaufwand			

20

Weiter trägt die Klägerin vor, dass sie ihr Sparvermögen von ca. DM xxx Mio. hätte auflösen müssen, wenn ihre Gesellschafterin im Rahmen der Gewinnausschüttung 1993 den Auszahlungsbetrag von DM xxx Mio. nicht hätte "stehen lassen". Dies gelte entsprechend für die Aufnahme der Investitionsdarlehen bei der C- GmbH. Hierdurch handele es sich um eine fremdfinanzierte Kapitalanlage. Daher sei lediglich der Zinsüberschuss zwischen Zinsertrag insgesamt und Zinsaufwendungen für das Verrechnungskontos "Erbengemeinschaft A" und für die Darlehen bei der C-GmbH aus dem Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG herauszunehmen. Damit ergebe sich ausschließlich in 1994 ein gewerbesteuerlicher Zinsüberschuss von xxx DM.

21

Die Klägerin beantragt,

22

die Bescheide über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für 1994, 1995 und 1996 vom 28.04.2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.12.2001 dahingehend zu ändern, dass der erweiterte Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 1996 um xxx DM, 1995 um xxx DM sowie 1994 um xxx DM, in 1994 abzüglich der hieraus bedingten Minderung der Gewerbesteuerrückstellung, erhöht wird.

23

Der Beklagte beantragt,

24

die Klage abzuweisen.

25

Hierzu führt der Beklagte aus, dass nach ständiger Rechtsprechung Aufwendungen aus Kapitalanlagen nur abzugsfähig seien, wenn objektiv ein Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Überlassung von Kapital zur Nutzung bestehe und subjektiv die Aufwendungen zur Nutzungsüberlassung getätigt worden seien. Entscheidungserheblich sei insoweit der Zweck der Schuldaufnahme. Selbst wenn man annehmen wollte, dass das Sparguthaben sich aufgrund unterlassener Gewinnausschüttungen ergeben habe, könne das "Stehen lassen" der Gewinnausschüttung nicht zur erforderlichen Unmittelbarkeit der Verursachung zwischen Darlehenszinsen und Kapitalanlage führen. Daneben sei auch nicht nachgewiesen, dass die Ausschüttung aufgrund von Liquiditätsengpässen nicht erfolgte. Auch eine Schätzung der auf die Verwaltung von Kapitalerträgen entfallenden angemessenen Aufwendungen sei nicht möglich. 26

Entscheidungsgründe 27

Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Gewerbesteuermessbetragsbescheide verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten. 28

Der Beklagte hat zu Recht die Zinserträge der Klägerin bei der ... Bank aus dem Kürzungsbetrag des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG herausgenommen. 29

Bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Ein- oder Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, tritt gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag an die Stelle der Kürzung nach Nr. 1 Satz 1 der Vorschrift die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrages, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. 30

Diese Kürzung bezieht sich nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Urteil vom 15. März 2000 I R 69/99, BFHE 1991, 382, BStBl II 2000, 355 m.w.N.) ausschließlich auf die Erträge der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes und nicht etwa auf Zinserträge. Dies gilt selbst dann, wenn die Zinserträge aus der Anlage vereinnahmter Mietüberschüsse resultieren, auch wenn diese Anlage vorgenommen wurde, um Grundstücksdarlehen zu tilgen (BFH-Urteil vom 15. März 2000 I R 69/99, BFHE 1991, 382, BStBl II 2000, 355). 31

Dem folgend hat die Klägerin im Sinne der Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zwei unterschiedlich zu behandelnde Einkunftsbereiche, nämlich solche aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes sowie Einkünfte aus der Verwaltung und Nutzung von eigenem Kapitalvermögen. Damit sind die Aufwendungen der Klägerin daraufhin zu beurteilen, welchem der beiden Einkunftsbereiche sie zuzuordnen sind. 32

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Verwaltung und Nutzung von eigenem Kapitalvermögen sind die geltend gemachten Zinsaufwendungen für das Verrechnungskonto "Erbengemeinschaft A" sowie der C-GmbH nicht in Abzug zu bringen. Denn es fehlt insoweit am erforderlichen Veranlassungszusammenhang zwischen der Darlehensaufnahme und den Zinseinkünften. 33

Auch bei Kapitaleinkünften stellt die Rechtsprechung wie bei Betriebsausgaben und sonstigen Werbungskosten darauf ab, ob eine Aufwendung nach ihrer Zweckbestimmung objektiv im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung von Kapital steht und – wenn auch nicht zwingend – ob subjektiv die Förderung dieser Nutzungsüberlassung beabsichtigt ist (BFH-Urteile vom 01. Oktober 1996 VIII R 88/94, BFHE 182, 320, BStBl II 1997, 424; vom 01. 34

Oktober 1996 VIII R 68/94, BFHE 182, 312, BStBl II 1997, 454; vom 24. April 1997 VIII R 53/95 BFHE 182, 320 BStBl 1997, 682). Für das Vorliegen dieser Merkmale ist bei Schuldzinsen und anderen Kreditkosten grundsätzlich allein auf den Zweck der Schuldaufnahme abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 13. Juli 1993 VIII R 41/92, BFHE 173, 22, BStBl II 1994, 228 m.w.N.). Abzugsfähig sind damit insbesondere Aufwendungen für Kredite, deren Valuta zum Erwerb einer Kapitalanlage verwandt wird.

Diese strengen Anforderungen sind zwar zum Einkommensteuerrecht entwickelt worden, aber dennoch für das vorliegende Problem heranzuziehen, denn § 7 GewStG definiert den Gewerbeertrag als den nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes ermittelten Gewinn, so dass es sich dem Grunde nach um eine einkommensteuerliche Abgrenzungsfrage handelt. 35

Im vorliegenden Fall sind die Kapitalanlagen bei der ... Bank jedoch unstreitig nicht mittels der Darlehen der Gesellschafter der Klägerin bzw. der C-GmbH erworben worden. Vielmehr hat man die Kapitalanlage "stehen lassen". 36

Selbst wenn man der Klägerin darin folgen wollte, dass die Darlehensaufnahme erfolgte um die Kapitalanlage nicht auflösen zu müssen, so liegt deren primäre Veranlassung doch in der Notwendigkeit der Erfüllung der Ausschüttungsverpflichtung gegenüber den Gesellschaftern bzw. der Finanzierung von Investitionen und nicht in der willentlichen Entscheidung weiterhin Kapitaleinkünfte erzielen zu wollen. 37

Auch der BFH hat sich mit der Frage beschäftigt, ob das "stehen lassen" der Kapitalanlage bei Finanzierung privater Aufwendungen zu einer Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen führt. In seinem Urteil vom 01. Juli 2003 VIII R 30/02, BFH/NV 2003, 1560 führt er aus, dass selbst wenn die Kreditaufnahme erfolgt um sich den Sparbrief als Einnahmequelle zu erhalten, dies keinen ausreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus Kapitalvermögen begründet. Denn in einem solchen Fall steht nicht die Absicht der Einkünfterzielung, sondern die der Erhaltung des Vermögens im Vordergrund. So ist es auch im vorliegenden Fall. 38

Selbst wenn man davon ausginge, dass die o.g. primären Zwecke der Darlehensaufnahme durch den Zweck weiterhin Kapitaleinkünfte zu erzielen geändert worden wäre, würde dies nicht zu einer anderen Beurteilung führen. Zwar können bei Änderung des ursprünglichen Zwecks eines Darlehens, Zinsen für dieses Darlehen unter bestimmten Voraussetzungen bei den Einkünften aus der finanzierten Kapitalanlage abzugsfähig sein (vgl. BFH-Urteil vom 07. März 1995 VIII R 9/94, BFHE 177, 392, BStBl II 1995, 697 m.w.N.); denn für die Abziehbarkeit von Schuldzinsen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten kommt es auf deren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart im Zeitpunkt ihrer jeweiligen Entstehung an. Hierfür reicht jedoch nicht allein die Willensentscheidung des Steuerpflichtigen aus, das Darlehen für einen bestimmten Zweck einzusetzen. Erforderlich ist vielmehr der eindeutige und nachprüfbare Nachweis, dass die tatsächliche Verwendung der Darlehensvaluta für die Kapitalanlage stattgefunden hat (vgl. BFH-Urteil vom 07. März 1995 VIII R 9/94, BFHE 177, 392, BStBl II 1995, 697), was nach den oben gemachten Ausführungen nicht erfolgte. 39

Für die Zinsaufwendungen der C-GmbH gilt dies um so mehr, da diese Darlehen originär zum Erwerb bzw. Erhalt von Immobilien aufgenommen wurden und damit einen eindeutigen Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundvermögen haben, womit die Zinsaufwendungen auch diesem Einkunfts Bereich zuzuordnen sind. 40

Daneben kommt auch eine Aufteilung der Zinsaufwendungen bzw. sonstiger Allgemeinkosten im Schätzungswege zwischen den beiden Einkunftsbereichen nach der vom BFH bestätigten Rechtsprechung des FG Berlin nicht in Betracht (Urteil vom 14. Januar 1998, 6 K 6419/95, EFG 1998, 1145; die hiergegen eingelegte Revision wurde mit Beschluss des BFH vom 28.03.2000 VIII R 38/98 zurück gewiesen, diese Entscheidung ist nicht dokumentiert). Vielmehr sind diese bei der Einkunftsart zu berücksichtigen, zu der sie nach Grund und Wesen die engere Beziehung haben (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juli 1992 VI R 125/88, BFHE 169, 148, BStBl 1993, 111 m.w.N.). Nach dieser Rechtsprechung sind Aufwendungen, wenn eine konkrete Zuordnung nicht möglich ist (so z.B. Allgemeinkosten die beide Einkunftsbereiche betreffen), nach sämtlichen Umständen des Einzelfalles dem Schwerpunkt der Tätigkeit zuzuordnen. Dies ist im vorliegenden Fall unstreitig die Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes, denn ansonsten käme schon dem Grunde nach der erweiterte Kürzungsbetrag des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht in Betracht.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung -- FGO --.

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.