
Datum: 14.11.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 4710/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:1114.8K4710.03.00

Tenor:

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

Tatbestand

1

Streitig ist, ob vom Kläger im Jahr 2001 entrichtete Nachzahlungszinsen als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen im Rahmen des Verlustfeststellungsbescheides zum 31.12.2001 vom 06.04.2005 steuerlich beachtlich sind. 2

Der Kläger und sein Vater veräußerten am 01.02.1998 einen Teilbetrieb und eine Beteiligung. Der Veräußerungsgewinn wurde (überwiegend) in Höhe von 40.000.000 DM auf gemeinsamen Konten des Klägers und seines Vaters zinsbringend als Festgeld angelegt. Zusätzlich wurde ein gemeinsames Girokonto geführt. Der Vater des Klägers verstarb am 20.10.1998. Auf den Kläger als Alleinerben gingen Festgeldanlage und Girokonto über. Sämtliche mit den Festgeldanlagen und dem Girokonto erzielten Zinserträge aus den Jahren 1998 bis 2001 wurden unstreitig der Einkommensteuer unterworfen. Zum 10.12.1998 setzte der Beklagte die Vorauszahlungen zur Einkommensteuer 1998 im Hinblick auf den mit den Veräußerungsgeschäften des Klägers und seines Vaters erzielten Gewinn herauf. Der Kläger leistete für das Jahr 1998 insgesamt 7.941.488,- DM Einkommensteuervorauszahlungen. Mit Einkommensteuerbescheid 1998 vom 06.04.2001 setzte der Beklagte die Einkommensteuer 1998 in Höhe von 10.046.061,- DM fest. Die Differenz zum Vorauszahlungsbetrag betrug 2.104.537,- DM. Für diesen Differenzbetrag wurden dem Kläger mit Einkommensteuerbescheid 1998 vom 06.04.2001 5 % Nachzahlungszinsen in Höhe von 105.228,- DM berechnet. Der Kläger erzielte mit den angelegten Festgeldern aus dem 3

Veräußerungsgewinn des Jahres 1998 bezogen auf den Differenzbetrag zwischen den geleisteten Einkommensteuervorauszahlungen 1998 und der festgesetzten und entrichteten Einkommensteuer 1998 unstreitig einen Zinsertrag in Höhe von 174.350,66 DM. Mit seinem gegen den Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2001 vom 11.04.2003 eingelegten Einspruch trug der Kläger vor, aus dem mit der Veräußerung des Teilbetriebes und der Beteiligung erzielten Veräußerungsgewinn habe er vorsorglich Geldmittel zur Bezahlung von Steuern, die für die Veräußerung nachträglich zu entrichten waren, zinsbringend zurückgelegt. Mit den hieraus erzielten Zinseinnahmen stünden die mit Einkommensteuerbescheid 1998 festgesetzten Nachzahlungszinsen in wirtschaftlichem Zusammenhang. Sie seien damit Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Einer Verneinung des Werbungskostencharakters der Nachzahlungszinsen mit Hinweis auf § 12 EStG stünde das objektive Nettoprinzip entgegen. Danach dürfte nur der Saldo zwischen Einnahmen und Werbungskosten besteuert werden.

Mit Einspruchsentscheidung vom 07.08.2003, auf die verwiesen wird, wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, es fehle am wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Einkünften aus Kapitalvermögen in Gestalt der Zinserträge und den Nachzahlungszinsen. Die Nachzahlungszinsen seien zum Zeitpunkt der Zinszuflüsse aus den angelegten Geldern des Klägers noch gar nicht festgesetzt gewesen. Auch seien die Nachzahlungszinsen unabhängig davon angefallen, dass der Kläger die Einkommensteuernachzahlungsbeträge aus angelegten Geldern bezahlt habe.

4

Mit der vorliegenden Klage hat der Kläger zunächst auf seine Einspruchsbegründung verwiesen und ..., zum Gegenstand seines Vortrags gemacht. Ergänzend trägt er nunmehr ausgehend vom Leitsatz Nr.2 des NV-Beschlusses des BFH vom 13.12.2005, VIII B 74/05 , BFH/NV 2006, 740, wonach auch Nachzahlungszinsen als Werbungskosten abziehbar sind, wenn ein ausreichender wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart besteht, vor, vorliegend sei der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Nachzahlungszinsen und Kapitalnutzung gegeben. Die Kapitalnutzung sei in dem Liquiditätsvorteil des Klägers ab Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu sehen. Hierfür habe der Kläger ein Entgelt in Gestalt der Nachzahlungszinsen zu entrichten. Vereinfachend könne gesagt werden, der Kläger erhalte vom Fiskus ab Entstehen der Steuerschuld einen Kredit, für den er Schuldzinsen zu zahlen habe. In Höhe der Nachzahlung zur Einkommensteuer 1998 liege bei ihm, dem Kläger, damit ein Tatbestand vor, der nach den Regeln für Kreditverhältnisse zu behandeln sei. Die Nachzahlungszinsen seien danach absetzbar, wenn sie als Schuldzinsen aus einem beliebig anderen Kreditverhältnis auch abziehbar wären. Aus der Betrachtung der in dem BFH-Beschluss vom 13.12.2005 zitierten Rechtsprechung folge, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den vorliegenden Nachzahlungszinsen und den Einnahmen aus Kapitalvermögen bestehe. Es liege eindeutig eine der Erwerbssphäre zuzurechnende Kapitalnutzung zur Erzielung von Einnahmen vor; die zusätzliche Liquidität sei nicht in der Privatsphäre verbraucht worden. Er, der Kläger, und sein Vater hätten vereinbart, dass die mit dem Veräußerungsgewinn erfolgten Festgeldanlagen wie auch die Folgeanlagen vorrangig zur Leistung von Steuerzahlungen dienen sollten, die wegen der erzielten Veräußerungsgewinne anfallen würden. Da die endgültige Steuerbelastung nicht abschließend im Jahr 1998 habe beurteilt werden können, hätte bis zum Abschluss der Betriebsprüfung für das Veräußerungsjahr 1998 reichlich vorgesorgt werden sollen. Mitinitiator und Zeuge dieser mündlich getroffenen Vereinbarung zwischen ihm, dem Kläger, und seinem Vater sei der Prozessbevollmächtigte, Herr F, der insoweit als präsenter Zeuge zur Verfügung stehe. Auch dürfte der Charakter der Nachzahlungszinsen als Entgelt für einen Liquiditätsvorteil nicht mit einer Strafe wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung verwechselt werden. Diese fehlerhafte Beurteilung

5

sei in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, die den Werbungskostencharakter der Nachzahlungszinsen verneine, anzutreffen. Ebenfalls verbiete § 12 Nr. 1 und Nr. 3 EStG nicht den begehrten Werbungskostenabzug. Das dort ausgesprochene Abzugsverbot sei durch teleologische Reduktion auf Nachzahlungszinsen zu beschränken, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten seien.

Der Beklagte hat während des Klageverfahrens den angefochtenen Verlustfeststellungsbescheid am 06.04.2005 aus nicht den Rechtsstreit betreffenden Gründen geändert. 6

Der Kläger beantragt, 7

den Feststellungsbescheid vom 06.04.2005 dahingehend zu ändern, dass verlusterhöhend zusätzliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von 105.228,- DM berücksichtigt werden, hilfsweise, dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorzulegen, ob § 12 EStG insoweit verfassungswidrig ist, als er die Absetzung von Nachzahlungszinsen, die Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, untersagt, hilfsweise, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen. 8

Der Beklagte beantragt, 9

die Klage abzuweisen. 10

Zur Begründung seines Antrags verweist er auf die Einspruchsentscheidung. 11

Entscheidungsgründe: 12

Die Klage ist unbegründet. 13

Der Kläger ist durch die Nichtanerkennung der Nachzahlungszinsen gemäß § 233 a AO als Werbungskosten nicht in seinen Rechten verletzt. Die Verneinung der Abziehbarkeit der Nachzahlungszinsen als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen ist rechtmäßig. 14

1. Eine Abziehbarkeit der Nachzahlungszinsen ist grundsätzlich zu verneinen. 15
Nachzahlungszinsen gemäß § 233 a AO sind grundsätzlich keine Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG und nichtabzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 12 Nr. 3 EStG.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Nach dem Regelungsziel des Einkommensteuergesetzes sind Aufwendungen dann als durch eine Einkunftsart veranlasst anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die – wertende – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments, zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre (BFH-Beschluss vom 04.07.1990, GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817 unter C II.2.b.bb.). Die Nachzahlungszinsen gemäß § 233 a Abs. 1 AO werden im Streitfall ausgelöst durch die Festsetzung der Einkommensteuer 1998 mit Einkommensteuerbescheid vom 06.04.2001. Die Einkommensteuer 1998 als maßgeblicher Bestimmungsgrund ist als eine nach den persönlichen Verhältnissen des Klägers bemessene und den Vermögenszuwachs belastende Steuer nicht der Erwerbssphäre, sondern der einkommensteuerrechtlich irrelevanten Privatsphäre des Klägers zuzuordnen (BFH-Urteil vom 18.06.1998, IV R 61/97, BStBl II 1998, 621). Kann die Einkommensteuer daher 16

grundsätzlich nicht Werbungskosten oder Betriebsausgabe sein, so gilt nichts anderes für eine in Zusammenhang mit der Einkommensteuer anfallende Nebenleistung, hier die Nachzahlungszinsen gemäß § 233 a AO. Diese teilen das rechtliche Schicksal des Einkommensteueranspruchs, wie § 12 Nr. 3 EStG klarstellt (vgl. auch Urteil des FG Köln vom 24.02.2005, 2 K 416/02, EFG 2005, 863).

Diese Sichtweise entspricht dem Willen des Gesetzgebers. Mit der typisierenden Sollverzinsung gemäß § 233 a AO in Höhe von 0,5 % pro Monat hat der Gesetzgeber aus Praktikabilitätsgründen davon abgesehen, den dem Fiskus entstehenden Zinsnachteil und den dem Steuerpflichtigen entstehenden Zinsvorteil abhängig von dem im Einzelfall vom Steuerpflichtigen erzielten Zinsvorteil bzw. dem vom Fiskus erzielten Zinsnachteil zu berechnen. Er hat damit auch der Tatsache Rechnung getragen, dass es von subjektiven Entscheidungen des Steuerpflichtigen abhängt, in welcher Weise er sein noch nicht zur Steuerzahlung benötigtes Kapital verwendet (BFH-Urteil vom 19.03.1997, I R 7/96, BStBl II 1997, 426): Der Steuerpflichtige kann dieses Kapital konsumieren oder zur steuerpflichtigen Einkünfteerzielung nutzen. Aufgrund politischer Erwägungen – Abfederung der durch die Einführung der Sollverzinsung eingetretenen steuerlichen Belastung – hatte der Gesetzgeber die Nachzahlungszinsen bei allen betroffenen Steuerpflichtigen dementsprechend zunächst als Sonderausgaben für abzugsfähig erklärt, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige seinen noch nicht zur Steuerzahlung herangezogenen Liquiditätsvorteil zur steuerpflichtigen Einkünfteerzielung oder zum Konsum nutzte (Steuerreformgesetz 1990 vom 25.07.1988, BGBl I 1988, 1093). Die ersatzlose Streichung des Sonderausgabenabzuges für Nachzahlungszinsen mit Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1990, 402) mit der Begründung, die Einführungsphase der Vollverzinsung sei nunmehr abgelaufen (BT/Drs 14/23 S. 174) belegt, dass die Abzugsfähigkeit eine mit dem subjektiven Nettoprinzip in Einklang stehende, zeitlich begrenzte Steuerbegünstigung, jedoch kein Ausfluss des objektiven Nettoprinzips sein sollte und war. Sollte mithin jeder Steuerpflichtige bei Tatbestandsverwirklichung des § 233 a AO der Sollverzinsung in voller Höhe unterworfen werden, unterliefe eine Bejahung der vom Kläger beantragten Abzugsfähigkeit der Nachzahlungszinsen als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen diesen gesetzgeberischen Zweck. Diese Bewertung verstößt nicht gegen das objektive Nettoprinzip. Dem objektiven Nettoprinzip wird nach Auffassung des erkennenden Senats bereits dadurch Rechnung getragen, daß der Steuerpflichtige die Wahl hat, statt einer Verwendung des bei ihm in Höhe der nicht eingezogenen Steuer eingetretenen Liquiditätsvorteils zur Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte eine Heraufsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen zu beantragen und den heraufgesetzten Betrag zu bezahlen mit der Folge eines Erlasses der Nachzahlungszinsen (vgl. Anwendungserlass zur AO - AEAO - Tz.70.1.1,2). Der erkennende Senat geht davon aus, dass der Kläger sich bewusst aus wirtschaftlichen Gründen für eine steuerpflichtige Kapitalanlage und gegen die Beantragung höherer Vorauszahlungen entschieden haben wird.

17

2. Auch eine hilfsweise Einzelfallüberprüfung der Abzugsfähigkeit der vom Kläger als Werbungskosten geltend gemachten Nachzahlungszinsen nach § 233 a AO gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG ergibt, dass der Werbungskostenabzug zu verneinen ist. Mit der hilfsweisen Überprüfung trägt der erkennende Senat der höchstrichterlichen Rechtsprechung Rechnung. In dem BFH-Beschluss vom 18.06.2003 (IX B 199/02, BFH/NV 2003, 1326, hierauf verweisend BFH-Beschlüsse vom 10.08.2005 VIII B 324/04, BFH/NV 2006, 47 und vom 13.12.2005, VIII B 74/05, BFH/NV 2006, 740), scheint die Auffassung vertreten zu werden, dass die generelle Versagung der Abzugsfähigkeit der Nachzahlungszinsen gemäß § 233 a AO als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben nicht zutreffend ist. Der erkennende Senat versteht insbesondere den Beschluss vom 13.12.2005 dahingehend, dass eine

18

Einzelfallprüfung, ob gegebenenfalls die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG vorliegen, stattzufinden haben könnte. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG sind Schuldzinsen Werbungskosten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Der Kläger macht einen wirtschaftlichen Zusammenhang der Nachzahlungszinsen mit seinen Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Der notwendige wirtschaftliche Zusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus Kapitalvermögen ist dann gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Überlassung von Kapital zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung gemacht werden (BFH-Urteil vom 01.07.2003, VIII R 30/02, BFH/NV 2003, 1560). Nach dem BFH-Beschluss vom 18.06.2003 (IX B 199/02 a. a. O.) setzt die Abziehbarkeit von Nachzahlungszinsen gemäß § 233 a AO voraus, dass diese als Zinsen für eine Kreditaufnahme anzuerkennen sind und damit als Werbungskosten abziehbar sein können. Hierzu müssten die Zinsen in einem einkunftsbezogenen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, die aufgenommenen Darlehensmittel also in diesem Rahmen aufgenommen und verwendet werden.

Hiernach fehlt es im Streitfall am wirtschaftlichen Zusammenhang der Nachzahlungszinsen mit den Kapitaleinkünften des Klägers. Der Kläger hat keine Darlehensmittel aufgenommen, für die ihm Schuldzinsen im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG angefallen sind. Schuldzinsen sind alle einmaligen oder laufenden Geldleistungen in Geld oder Geldeswert für die zeitlich begrenzte Überlassung von Fremdkapital (BFH-Urteil vom 06.07.1973, VI R 379, 70, BStBl II 1973, 868, siehe auch § 488 BGB bzw. § 607 BGB a.F.). Der Kläger hat vom Fiskus kein Kapital überlassen bekommen. Der Kläger ist lediglich vom Beklagten nicht innerhalb der 15- monatigen Karenzzeit gemäß § 233 a Abs. 2 AO zur Einkommensteuernachzahlung 1998 herangezogen worden. Zur Einkünfteerzielung gemäß § 20 EStG hat der Kläger unstreitig Eigenkapital eingesetzt. Der Einsatz von Eigenkapital zur Erzielung von Kapitaleinkünften hat zur Folge, dass Schuldzinsen als Werbungskosten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Kapitaleinkünften stehen könnten, nicht anfallen können.

Unabhängig von der nach Auffassung des erkennenden Senats für das Steuerrecht maßgeblichen, auf Zivilrecht beruhenden Definition von Schuldzinsen im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG, unter die die Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO nicht fallen, kann der für den Werbungskostenabzug erforderliche Zusammenhang zwischen Einkünfteerzielung und in Zusammenhang mit einer Kreditaufnahme angefallenen Schuldzinsen auch nicht durch die vom Kläger unstreitig erfolgte Zuordnung eines Teils seines Eigenkapitals zu einer Art gedanklichem Fremdkapital in etwaiger Höhe der von ihm erwarteten Einkommensteuernachzahlung, verzinst durch die Nachzahlungszinsen, hergestellt werden. Die Herstellung eines einkunftsbezogenen wirtschaftlichen Zusammenhangs der Nachzahlungszinsen durch bloßen Willensakt ist nicht möglich (BFH-Beschluss vom 18.06.2003, IX B 199/02 a. a. O. unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 27.10.1998 IX R 44/95, BStBl II 1999, 676 und FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 19.01.2005, 2 K 842/03 n. V., bestätigt durch BFH-Beschluss vom 13.12.2005 VIII B 74/05 a. a. O.).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 21

Die Revision war zuzulassen gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO. Es stellt sich die Frage, ob Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO stets die Werbungskosten(Betriebsausgaben-)qualität abzusprechen ist. 22

