
Datum: 20.07.2010
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 852/07 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2010:0720.11K852.07E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

- Streitig ist, ob im Zusammenhang mit einer strafbefreienden Nacherklärung von Zinseinkünften angefallene Steuerberatungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzugsfähig sind. 1
- Der Kläger (Kl.) erstattete am 08.11.2004 bei dem für ihn zuständigen Wohnsitz-Finanzamt eine Selbstanzeige nach dem Gesetz über die strafbefreiende Erklärung vom 23.12.2003 Strafbefreiungserklärungsgesetz – StraBEG – (BGBl. I 2003, 2918), in der er neben Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften im Wesentlichen Zinseinnahmen, die in den Jahren 1993 – 2001 angefallen waren, nach erklärte. Die Summe betrug 101.169 € (3.576 € bzw. 97.593 €). Der Kl. entrichtete in der dafür vorgesehenen Frist vor dem 31.12.2004 eine Abgabe von 25 v. H. = 25.292 €. 2
- Im Zusammenhang mit der strafbefreienden Erklärung bezahlte der Kl. im Streitjahr 2004 unter den Stichworten "Steuernacherklärung, Aufbereitung Unterlagen, Telefonate Banken, Schriftwechsel" für die Einschaltung eines steuerlichen Beraters ein Honorar von 1.958,66 € - vgl. Rechnung vom 03.08.2004 -. In der Erklärung zur Einkommensteuer (ESt) 2004 war dieser Aufwand zunächst nicht geltend gemacht. 3
- Mit Bescheid vom 03.03.2006 veranlagte das FA den Kl. auf der Grundlage der abgegebenen ESt-Erklärung. Einkünfte aus Kapitalvermögen waren in Höhe von 17.743 € berücksichtigt 4

(Einnahmen: 34.374 € abzüglich Werbungskosten 15.661 €, abzüglich Sparer-Freibetrag 1.370 €).

Mit seinem Einspruch machte er die Aufwendungen für die Erstellung der strafbefreienden Erklärung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Dies lehnte das FA mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 24.01.2007 ab. Es verwies darauf, dass nach den gesetzlichen Vorgaben in § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG ohnehin nur 60 v.H. der nacherklärten Kapitaleinnahmen steuerlich erfasst seien. Dies beruhe darauf, dass davon auszugehen sei, dass im Zusammenhang mit den nacherklärten Einnahmen auch Aufwendungen angefallen seien, die mit einer Höhe von pauschal 40 v.H. der Einnahmen mindernd berücksichtigt worden seien. Dadurch sollten aufwendige Ermittlungen und Berechnungen erspart werden. Mit der pauschalen Abgeltung sollten sowohl bereits angefallene als auch künftig anfallende Aufwendungen erfasst werden, sofern sie nur in einem sachlichen Zusammenhang mit den strafbefreiend erklärten Einnahmen stünden. Die nunmehr entstandenen tatsächlichen Kosten könnten daher nicht nochmals steuermindernd abgezogen werden. 5

Hiergegen hat der Kl. Klage erhoben. Er macht geltend, dass die genannten Aufwendungen Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen darstellten. Sie seien durch den Anfall von Einnahmen verursacht, so dass begrifflich Werbungskosten vorlägen. Die Erklärung nach dem StraBEG sei mit einer strafbefreienden Selbstanzeige vergleichbar. Bei einer Selbstanzeige werde angenommen, dass die Beratungsleistungen in solche der Steuerberatung und der Strafverteidigung aufgeteilt werden könnten. Leistungen für die Steuerberatung seien aber abzugsfähig. Das gelte umso mehr, als die Aufwendungen im Streitfall nicht erst nach Einleitung eines Strafverfahrens, sondern zu dessen Vermeidung angefallen seien. Soweit eine strafrechtliche Beratung stattgefunden habe, sei hierüber anderweitig abgerechnet worden. Solche Aufwendungen seien nicht geltend gemacht. 6

Soweit das FA nur 60 v.H. der nacherklärten Einnahmen als Einkünfte erfasst habe, weil davon auszugehen sei, dass 40 v.H. hiervon in pauschalisierter Höhe als Aufwand abzuziehen sei, könne sich diese Beurteilung nur auf den in den Vorjahren entstandenen Aufwand beziehen, für die die Einnahmen anzusetzen gewesen seien, d. h. 1993 – 2001. Wenn nunmehr nach Ablauf der Jahre, für die im nachhinein Kapitaleinnahmen zu berücksichtigen seien, ein Aufwand entstanden sei, werde dieser von der pauschalisierenden Betrachtung nicht erfasst. Der Wortlaut des § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG schreibe die Anwendung für die Veranlagungszeiträume 1993 bis 2002 vor. Wenn – wie im Streitfall – erst im Jahr 2004 Aufwendungen angefallen seien, seien diese nicht erfasst. 7

Seine, des Kl., Auffassung werde auch durch das Merkblatt des Bundesministeriums der Finanzen zur Anwendung des StraBEG – BMF – Schreiben vom 03.02.2004 – IV A 4 – S 1928 – 18/04 (BStBl I 2004, 225) gestützt. Aus Tz. 3.3.9 ergebe sich, dass die pauschale Abgeltung nur die "angefallenen" Aufwendungen betreffe. Diese Auslegung ergebe sich auch aus den Gesetzesmaterialien (BT-Drucksache 15/1521, S. 11). Damit blieben später entstehende Aufwendungen unberücksichtigt. 8

Schließlich entspreche diese Auffassung auch Sinn und Zweck der Regelung. In diesem Zusammenhang beruft sich der Kl. auf die Aufsätze in Deutsches Steuerrecht (DStR) 2006, 537 und 2006, 553 sowie auf das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 19.07.2005 9 K 1884/05 Revision unter Az. II R 40/05 (DStR Entscheidungsdienst –DStRE 2005, 1408). 9

Der Kl. beantragt, 10

den ESt-Bescheid 2004 vom 03.03.2006 in Gestalt der EE vom 24.01.2007 dahingehend abzuändern, dass weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in einer Höhe von 1.958 € anzuerkennen sind,

hilfsweise,	12
die Revision zuzulassen.	13
Das FA beantragt,	14
die Klage abzuweisen.	15
Unter Hinweis auf die Ausführungen in der EE macht es geltend, dass die genannten Aufwendungen zwar begrifflich als Werbungskosten einzustufen seien. Sie seien aber wegen der pauschalen Abgeltungswirkung von Aufwendungen im Zusammenhang mit den nacherklärten Einnahmen nicht abzugsfähig. Anderenfalls würde sowohl in pauschaler als auch konkreter Weise ein Aufwand abzugsfähig sein.	16
Wenn in dem genannten BMF-Schreiben vom 03.02.2004 IV A 4 – S 1928 – 18/04 (a.a.O.) von "angefallenen" Aufwendungen die Rede sei, sollten damit – ohne zeitliche Zuordnung – sämtliche denkbaren Abzüge erfasst sein. Die strafbefreiende Erklärung schließe die relevanten Jahre endgültig ab. Aus diesem Grund liege es nahe, dass sämtliche – auch die nachträglichen - Ausgaben keine Berücksichtigung mehr finden dürften.	17
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze der Beteiligten und die vorgelegten FA-Akten verwiesen.	18
Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung – FGO -).	19
Die Klage ist unbegründet.	20
Das FA hat die Berücksichtigung der Aufwendungen über Steuerberatungskosten aus der Rechnung vom 03.08.2004 in der Höhe von 1.958,66 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu Recht abgelehnt.	21
Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Nach Satz 2 dieser Vorschrift sind sie bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Einnahmen, bei denen Werbungskosten zu berücksichtigen sind, sind gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 5, Nr. 7, Abs. 2 Nr. 2 EStG u. a. auch Einkünfte aus Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 EStG. Einnahmen im Zusammenhang mit diesen Einkunftsarten hatte der Kl. auch in seiner Erklärung vom 08.11.2004 für die Jahre 1993 bis 2001 nacherklärt. Davon, dass der in der Rechnung vom 03.08.2004 ausgewiesene Aufwand mit diesen Einnahmen im Zusammenhang gestanden hat, geht der Senat aus. Obwohl nach diesen allgemeinen Vorschriften ein Abzug als Werbungskosten zulässig erscheint, ist dies aber im Streitfall ausgeschlossen:	22
Die Berücksichtigung der zusätzlich angefallenen Einkünfte aus Kapitalvermögen und der sonstigen Einkünfte i. S. d. § 22 EStG beruht nicht auf einer Erklärung des Kl., aus der ersichtlich ist, wie sich die Einnahmen entwickelt haben sowie ob und in welcher Höhe hiermit im Zusammenhang Aufwendungen gestanden haben, die dann als Werbungskosten abzugsfähig sind. Vielmehr hat im Streitfall die zusätzliche Erfassung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und der sonstigen Einkünfte i. S. d. § 22 EStG auf der Erklärung vom	23

08.11.2004 beruht, die auf der Grundlage des § 1 StraBEG abgegeben worden ist.

Nach § 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 StraBEG wird, wer gegenüber den Finanzbehörden unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht und dadurch u. a. ESt verkürzt hat, nicht bestraft, soweit er vor dem 01.01.2005 die aufgrund seiner unrichtigen Angaben zu Unrecht nicht besteuerten Einnahmen gegenüber der Finanzbehörde erklärt (strafbefreiende Erklärung) und innerhalb von 10 Tagen nach Abgabe der Erklärung 25 v. H. bzw. im Falle des Abs. 6 des § 1 StraBEG 35 v. H. der Summe der erklärten Beträge entrichtet. Für den Fall, dass ESt verkürzt wurde, gelten nach Absatz 2 Nr. 1 des § 1 StraBEG als Einnahmen 60 v. H. der est-pflichtigen Einnahmen. Hierbei handelt es sich um ein Sonderrecht, das für einen begrenzten Zeitraum einem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumt, in der Vergangenheit unterlassene oder nicht ordnungsgemäß vorgenommene steuerrechtliche Erklärungen mit strafbefreiender Wirkung sowie steuerrechtlicher Abgeltungswirkung nachzuholen bzw. zu berichtigen. Für den in diesem Gesetz bestimmten Zeitraum – betr. ESt der Jahre 1993 bis 2002 – trat es neben die Möglichkeit, herkömmlich nach § 371 AO eine Selbstanzeige zu erstatten. 24

Die Besonderheit der Vorschriften des StraBEG wird auch daran deutlich, dass nicht nur die Höhe der zur Versteuerung gelangenden Beträge pauschal zu ermitteln ist – nämlich nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG mit 60 v. H. der Einnahmen -, sondern auch dass hierfür ein Pauschalsteuersatz gilt – nämlich nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 6 StraBEG 25 v. H., bzw. 35 v. H. -, dass die nacherklärten Beträge innerhalb bestimmter Fristen – nämlich nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 StraBEG spätestens bis zum 31.12.2004 – zu entrichten sind sowie dass nach § 10 Abs. 1 StraBEG der nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 StraBEG zu entrichtende Betrag als ESt "gilt". Handelt es sich hiernach um ein Sonderrecht, werden die allgemeinen Vorschriften über die Ermittlung der Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten verdrängt. Da die Einnahmen nicht in der tatsächlich angefallenen Höhe erfasst werden, sondern nur pauschal mit 60 v. H., wird unterstellt, dass ein Anteil von 40 v. H. der nacherklärten Einnahmen als im Zusammenhang hiermit stehender Aufwand anzusehen ist. Damit sind auch die als Werbungskosten in Betracht kommenden Aufwendungen lediglich pauschal zu berücksichtigen. 25

Sind hiernach Aufwendungen im Zusammenhang mit den vorher unrichtig erklärten steuerlich erheblichen Tatsachen, die zu einer Verkürzung von ESt geführt haben, nur in einer pauschalisierten Form abzugsfähig, ist es hiermit nicht vereinbar, dass solche zusätzlich in konkret angefallener Höhe geltend gemacht werden können. Dass derartige Aufwendungen – wie im Streitfall – in einem späteren Veranlagungszeitraum angefallen sind, als für den vorher die von der ESt-Hinterziehung betroffenen Beträge anzusetzen waren, spielt keine Rolle. Entscheidend ist der Zusammenhang mit der Nacherklärung von vorher verschwiegenen Einkünften. Anderenfalls würde der Sinn des § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG, 60 v. H. der est-pflichtigen Einnahmen zu erfassen, ins Leere laufen. 26

Soweit der Kl. unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 03.02.2004 IV B 4 – 5 1928 – 18/04, insbesondere zu der Tz. 3.3.9 (a.a.O.) zu der Auffassung gelangt, dass von der pauschalen Abgeltungswirkung nur in der Vergangenheit "angefallene" Aufwendungen zu verstehen sein sollen, vermag ihm der Senat nicht zu folgen. Dass nur solche Aufwendungen betroffen sein sollen, die in den Jahren angefallen sind, die von der Nacherklärung betroffen sind, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Die Diktion in Tz. 3.3.9. ist zudem nicht eindeutig. Damit können auch Aufwendungen gemeint sein, die nach diesen Zeiträumen "angefallen" sind. Abgesehen davon vermag die von der Verwaltung zu der Interpretation einer Gesetzesnorm geäußerte Rechtsauffassung die Gerichte ohnehin nicht zu binden. 27

- Im Übrigen zeigt gerade der Streitfall, dass Aufwendungen für Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit der Richtigstellung von zuvor unrichtig gemachten Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen immer zu einer Abzugsfähigkeit in der konkreten Höhe führen müssten. Dass solche Aufwendungen in der Zeit, für die zunächst die unrichtigen Angaben gemacht worden sind und damit ESt verkürzt worden ist, angefallen sein könnten, erscheint dem Senat ausgeschlossen. Sie können naturgemäß nur in einem späteren Veranlagungszeitraum angefallen sein. Dass solche Aufwendungen in konkreter Höhe nicht abzugsfähig sind, erscheint auch sachgerecht. Ein Steuerpflichtiger hat es in der Hand, durch eine von vornherein zutreffende Erklärung über die konkret angefallenen Einnahmen auch die Abzugsfähigkeit der konkret angefallenen Aufwendungen als Werbungskosten zu erreichen. 28
- Für den Fall, dass durch eine unrichtige Erklärung bereits eine Verkürzung der an sich festzusetzenden Steuer eingetreten ist, hat ein Steuerpflichtiger zudem die Möglichkeit, den nach wie vor uneingeschränkt anwendbaren Weg einer Selbstanzeige nach § 371 AO zu gehen, um auf diese Weise zum Abzug von Werbungskosten in tatsächlich angefallener Höhe zu gelangen. 29
- Dass im Falle der Anwendung der Regeln des StraBEG Aufwendungen nur pauschal zu berücksichtigen sind, entspricht im Übrigen auch dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers. Nach der Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG sind die Brutto-Einnahmen "ohne jeden Abzug" zu Grunde zu legen und zur pauschalen Abgeltung "aller ... baren Abzüge" die Einnahmen nur mit 60 v. H. in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (BT-Drucks. 15, 1521. S. 119). Dieser Beurteilung entspricht es auch, dass zu dem pauschalen Abzug von 40 v. H. der Einnahmen nicht zusätzlich ein persönlicher Freibetrag wie der Sparerfreibetrag des § 20 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen ist (vgl. Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14.03.2007, 10 K 942/05, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2007, 1376). 30
- Soweit der Kl. aus dem Urteil des Finanzgerichts Köln vom 19.07.2005, 9 K 1884/05 (a.a.O.), das Besonderheiten bei der Festsetzung von Erbschaftsteuer betrifft, eine andere Rechtsauffassung herleitet, vermag ihm der Senat nicht zu folgen. In gleicher Weise führen die Ausführungen in den Aufsätzen in DStR 2006, 537 und 553 zu keiner anderen Beurteilung. Die Autoren übersehen, dass ihre dort vertretene Auffassung zu einer doppelten Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit den nacherklärten Einnahmen führen würde. Zusätzlich zu einem pauschalen Abzug von 40 v. H. der Einnahmen wären konkret angefallene Aufwendungen noch als Werbungskosten abzugsfähig. Dieser Auffassung vermag der Senat nicht zu folgen. 31
- Im Ergebnis folgt damit der Senat der Rechtsauffassung des FG Köln im Urteil vom 22.12.2009, 1 K 3559/06 (EFG 2010, 892, Rev. eingelegt unter Az. VIII R 29/10). 32
- Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 33
- Die Revision wird zugelassen. Obwohl es sich um ausgelaufenes Recht handelt (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 26.08.2008 X B 266/07, Juris, erscheint eine Klärung der zu dieser Frage unterschiedlich vertretenen Rechtsauffassungen der Finanzgerichte – einerseits FG Köln, Urteil vom 21.12.2009 1 K 3559/06 (a.a.O.), andererseits FG Düsseldorf, Urteil vom 10.09.2007 12 K 5016/06 E, Juris – angezeigt. 34
-

