Beschluss vom 21. Oktober 2010, IV R 6/08

Nachforderungszinsen - kein Betriebsausgabenabzug - Entscheidung nach § 126a FGO nach Erlass eines Gerichtsbescheides

BFH IV. Senat

AO § 233a, FGO § 126a, EStG § 12 Nr 3, UmwStG § 4 Abs 5, UmwStG § 10, EStG § 4 Abs 4, EStG § 9 Abs 1

vorgehend FG Münster, 08. Januar 2008, Az: 10 K 3034/06 F

Leitsätze

NV: Zu den Steuern vom Einkommen i.S.v. § 12 Nr. 3 EStG gehört auch die Rückforderung überhöhter Einkommensteuererstattungen (hier: überhöhte Körperschaftsteueranrechnung). Demgemäß sind auch die durch die Rückforderung ausgelösten Nachforderungszinsen (§ 233a AO) --als Nebenleistungen (§ 12 Nr. 3 EStG)-- vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.

Tatbestand

1 I. 1. Die verheirateten Kläger und Revisionskläger zu 1 und 2 (Kläger zu 1 und 2) sind Kommanditisten der A-KG, die mit Wirkung vom 15. Dezember 2000 durch Formwechsel aus der A-GmbH hervorgegangen ist.

2 2. Erklärungsgemäß wurde mit dem Gewinnfeststellungsbescheid 2000 vom 26. Juli 2001 für die Kläger zu 1 und 2 die nach § 10 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2000 (UmwStG 2000) anzurechnende Körperschaftsteuer auf insgesamt 3.038.934 DM festgestellt. Für die Einkommensteuer 2000 ergab sich ein Erstattungsanspruch der Eheleute (Kläger zu 1 und 2) in Höhe von 3.285.608,12 DM. Der Anspruch wurde an die A-KG abgetreten und das Guthaben am 10. August 2001 auf deren Konto überwiesen.

3 3. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung wurde die anrechenbare Körperschaftsteuer mit dem nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) ergangenen Bescheid vom 27. September 2004 um 1.021.287 DM gemindert und nur noch auf (insgesamt) 2.017.647 DM festgestellt. Letzterer Betrag erhöhte zugleich das Übernahmeergebnis (§ 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG 2000; hier: Minderung des Übernahmeverlusts).

4 4. Das Wohnsitzfinanzamt änderte daraufhin den Einkommensteuerbescheid 2000 und setzte mit Bescheid vom 28. Dezember 2004 Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO in Höhe von 47.147 € gegen die Eheleute fest.

5 5. Der im Wirtschaftsjahr 2004 (Streitjahr) erzielte Gewinn wurde vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zunächst erklärungsgemäß festgestellt (Gewinnfeststellungsbescheid vom 27. März 2006). Mit dem dagegen erhobenen Einspruch machten die Kläger geltend, die festgesetzten Nachzahlungszinsen seien als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen, da die Einkommensteuererstattung der Kommanditisten vollständig einem Konto der A-KG gutgebracht und von dieser für betriebliche Aufwendungen verwendet worden sei. Bei den Nachzahlungszinsen habe es sich deshalb um Betriebsausgaben gehandelt.

6 6. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Die Klageschrift wurde vom Finanzgericht (FG) dahin ausgelegt, dass --neben den Klägern zu 1 und 2-- die Komplementärin der A-KG (die V-GmbH) Klage erhoben habe (zu Einzelheiten der Begründung vgl. Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 789).

7 7. Mit der vom FG zugelassenen Revision machen die Kläger --wie bereits im erstinstanzlichen Verfahren-- u.a. geltend, dass § 12 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG 2004) dem Sonderbetriebsausgabenabzug für die Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) nicht entgegenstehe, weil die zunächst festgesetzte Einkommensteuer nicht dem materiellen Recht entsprochen habe und deshalb auch die Nachzahlungszinsen nicht im Zusammenhang mit der materiell-rechtlich geschuldeten Einkommensteuer, sondern im Zusammenhang mit der Änderung ("Beseitigung") eines rechtswidrigen Steuerbescheids stünden. Hinzu komme,

dass die Zinsen unter den Voraussetzungen des Streitfalls (Verwendung des überhöhten Erstattungsanspruchs für betriebliche Zwecke) nicht zu den Nebenleistungen i.S. von § 12 Nr. 3 EStG 2004 gehörten.

8 8. Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene FG-Urteil sowie den Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 27. März 2006 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 8. Juni 2006 dahin zu ändern, dass für die Klägerin zu 1 weitere Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 5.186,17 € und für den Kläger zu 2 weitere Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 41.960,83 € berücksichtigt werden.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält die Revision einstimmig mit der Maßgabe für unbegründet, dass als Klägerin und Revisionsklägerin zu 3 nicht die V-GmbH, sondern die A-KG anzusehen ist. Eine mündliche Verhandlung erachtet der Senat nicht für erforderlich. Zwar haben die Kläger, nachdem der Senat im anhängigen Revisionsverfahren einen Gerichtsbescheid erlassen hat, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt (§ 90a Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO). Eine Entscheidung nach § 126a FGO ist jedoch auch nach Erlass eines Gerichtsbescheides zulässig, wenn --wie vorliegend-- die Beteiligten hierzu gehört worden sind (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Februar 2007 VII R 51/04, BFH/NV 2007, 1161, m.w.N.). Für eine solche Handhabung spricht zudem, dass die Kläger sich nach ihrem Antrag auf mündliche Verhandlung in der Sache nicht mehr geäußert haben.

11 1. Gegenstand des anhängigen Rechtsstreits ist ausschließlich die Höhe der gegenüber den Klägern zu 1 und 2 festzustellenden Sonderbetriebsergebnisse (§ 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO). Von dem Ausgang dieses Verfahrens ist die V-GmbH steuerrechtlich nicht betroffen und deshalb auch nicht nach § 48 Abs. 1 FGO klagebefugt. Anderes ergibt sich --abweichend von der Einschätzung der Vorinstanz-- nicht aus der Regelung des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 FGO, nach der der zur Vertretung berufene Geschäftsführer einer Personengesellschaft Klage gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid erheben kann. Die Vorschrift ist nach ständiger Rechtsprechung dahin auszulegen, dass sie der Personengesellschaft selbst (hier: A-KG) die Klagebefugnis vermittelt; sie handelt insoweit als Prozessstandschafterin für die von den Feststellungen materiell-rechtlich betroffenen Gesellschafter. Demgemäß ist auch die für das anhängige Verfahren eingereichte Klageschrift --ebenso wie die Revisionsschrift-- dahin auszulegen, dass die Klage von der geschäftsführungsbefugten Komplementärin (V-GmbH) für die A-KG (Prozessstandschafterin) erhoben wurde (vgl. Senatsurteil vom 19. April 2007 IV R 28/05, BFHE 218, 75, BStBl II 2007, 704). Das Rubrum des vorinstanzlichen Urteils ist entsprechend zu berichtigen (BFH-Urteil vom 2. Mai 1984 VIII R 276/81, BFHE 141, 498, BStBl II 1984, 820).

12 2. In der Sache ist der Ansicht der Vorinstanz beizupflichten.

13 Nach § 12 Nr. 3 EStG 2004 dürfen --vorbehaltlich vorliegend nicht einschlägiger Ausnahmetatbestände-- die Steuern vom Einkommen sowie die hierauf entfallenden Nebenleistungen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Das FG hat zu Recht angenommen, dass zu den Steuern vom Einkommen im Sinne dieser Vorschrift auch die Rückforderung überhöhter Einkommensteuererstattungen (hier: Erstattung aufgrund überhöhter anzurechnender Körperschaftsteuer) und demnach zu den Nebenleistungen die hierdurch ausgelösten --und im anhängigen Verfahren streitigen-- Nachforderungszinsen (§ 233a AO) zu rechnen sind.

14 a) § 12 Nr. 3 EStG 2004 kommt mit Rücksicht darauf, dass die Einkommensteuer als persönliche Steuer einer natürlichen Person --bei wertender Beurteilung-- der Privatsphäre zuzurechnen und deshalb ihr Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten bereits nach den §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 Satz 1 EStG 2004 --d.h. mangels Veranlassung durch die Erwerbssphäre des Steuerpflichtigen-- ausgeschlossen ist, grundsätzlich nur deklaratorische Bedeutung zu. Gleiches gilt für Nebenleistungen zur Einkommensteuer (§ 3 Abs. 4 AO), da sie --wiederum bei wertender Betrachtung-- das Schicksal der Hauptschuld teilen (sog. Annexqualifikation; vgl. --zu allem-- Senatsurteil vom 28. November 1991 IV R 122/90, BFHE 166, 257, BStBl II 1992, 342, mit umfangreichen Nachweisen).

15 b) Aus dem privaten Charakter der Einkommensteuer ergibt sich des Weiteren, dass die Erstattung überzahlter Einkommensteuer an den Steuerpflichtigen (§ 36 Abs. 4 Satz 2 EStG 2004 i.V.m. § 37 Abs. 1 letzter Halbsatz AO), selbst wenn sie im Zusammenhang mit betrieblichen Einkünften des Steuerpflichtigen steht, nicht als

Betriebseinnahme anzusetzen, sondern gleichfalls der nicht steuerbaren (privaten) Sphäre zugewiesen ist (vgl. --zur Körperschaftsteuer-- BFH-Urteil vom 4. Dezember 1991 I R 26/91, BFHE 167, 32, BStBl II 1992, 686: actus contrarius zur Zahlung; allgemein Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 545; Schmidt/ Heinicke, EStG, 29. Aufl., § 4 Rz 460, unter Abfindungen, zu e/bb). Hiernach berechtigt auch die Rückforderung einer überhöhten Einkommensteuererstattung durch den Steuergläubiger (§ 37 Abs. 2 AO) nicht zu der Annahme, es handele sich hierbei um einen betrieblich veranlassten Aufwand.

16 c) Folge hiervon ist ferner, dass nach § 12 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG 2004 i.V.m. § 3 Abs. 4 AO auch die Verzinsung eines solchen Rückforderungsanspruchs gemäß § 233a AO (sog. Nachzahlungszinsen) zu den nicht als Betriebsausgaben anzusetzenden Nebenleistungen gehört.

17 Soweit die Kläger hiergegen einwenden, die Nachzahlungszinsen seien deshalb nicht als Nebenleistung zur Einkommensteuer 2000 einzustufen, weil die überhöhte Einkommensteuererstattung nicht dem materiellen Recht entsprochen habe, vermag dies keine andere Beurteilung zu rechtfertigen. Zwar ist es richtig, dass die Einkommensteuerschuld mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht (§§ 36 Abs. 1, 2 Abs. 7 EStG) und dem Einkommensteuerbescheid regelmäßig nur insoweit konstitutive Bedeutung zukommt, als er die Steuerschuld abweichend von den gesetzlichen Tatbeständen feststellt (vgl. BFH-Urteil vom 17. Januar 1989 VIII R 370/83, BFHE 156, 103, BStBl II 1989, 563, zu 3.c der Gründe; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 38 AO Rz 10). Gleichwohl kann hieraus nicht abgeleitet werden, gegenüber den Klägern seien keine Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer 2000 angefallen. Dem steht nicht nur entgegen, dass sowohl nach den tatsächlichen Feststellungen des FG als auch nach dem Vortrag der Kläger davon ausgegangen werden muss, dass der Bescheid vom 28. Dezember 2004, mit dem Zinsen für die Nachzahlung von Einkommensteuer (betreffend den Veranlagungszeitraum 2000) festgesetzt wurden (§ 233a Abs. 4 AO), in Bestandskraft erwachsen ist. Hinzu kommt vor allem, dass die Zinsfestsetzung nach § 233a AO --entsprechend dem Zweck der Vorschrift, der neben der Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen des Steuerpflichtigen darin zu sehen ist, die durch eine nicht zeitnahe oder unzutreffende Steuerfestsetzung entstehenden Zinsnachteile auf Seiten des Steuergläubigers auszugleichen (BFH-Urteil vom 2. September 2008 VIII R 2/07, BFHE 223, 15, BStBl II 2010, 25, m.w.N.)-- nicht an die materiell-rechtlich zutreffende, sondern an die festgesetzte (Einkommen-)Steuer anknüpft (§ 233a Abs. 1, 3 und 5 AO). Demgemäß ist auch für die im Streitfall dem Zinsbescheid nach § 233a AO zugrunde liegende anzurechnende Körperschaftsteuer (§ 10 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG 2000; § 233a Abs. 3 und Abs. 5 AO) auf die Beträge abzustellen, die in den zunächst ergangenen Gewinnfeststellungsbescheiden 2000 (vom 26. Juli 2001 und --nach Aktenlage-- vom 3. Juli 2003) sowie in dem Änderungsbescheid vom 27. September 2004 mit bindender Wirkung gegenüber den Feststellungsbeteiligten ausgewiesen worden sind (§§ 182 Abs. 1 Sätze 2 und 1, 180 Abs. 5 Nr. 2 i.V.m. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG 2000; zum Feststellungsverfahren vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 180 AO Rz 690 ff., § 182 Rz 62 ff.; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25. März 1998 IV B 7 -S 1978- 21/98, BStBl I 1998, 268, Tz. 04.15; Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 4 UmwStG Rz 84).

18 d) Entgegen der Ansicht der Kläger gilt das in § 12 Nr. 3 EStG geregelte Abzugsverbot unabhängig davon, ob der aufgrund der ursprünglichen Steuerfestsetzung oder Steueranrechnung erstattete Betrag für private Zwecke oder zur Erzielung steuerbarer Einkünfte eingesetzt worden ist. Der BFH hat mit Urteil in BFHE 223, 15, BStBl II 2010, 25 entschieden, dass Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) auch dann nach § 12 Nr. 3 EStG vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind, wenn der nachzuzahlende Betrag zuvor zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen verwendet worden ist; zugleich hat er erkannt und ausführlich erläutert, dass gegen diese Würdigung keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen (vgl. zur Verfassungsmäßigkeit auch BFH-Urteil vom 15. November 2006 XI R 73/03, BFHE 216, 61, BStBl II 2007, 387, sowie zu § 10 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 BFH-Urteil vom 6. Oktober 2009 I R 39/09, BFH/NV 2010, 470). Der Senat teilt die Einschätzung des BFH-Urteils in BFHE 223, 15, BStBl II 2010, 25 und nimmt zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Gründe dieser Entscheidung Bezug. Demnach kann auch im Streitfall der Zuordnung der Nachzahlungszinsen zu den Nebenleistungen i.S. von § 12 Nr. 3 EStG nicht entgegenstehen, dass die auf der überhöhten Feststellung der anzurechnenden Körperschaftsteuer beruhende Steuererstattung der Finanzierung betrieblicher Aufwendungen der A-KG diente.

19 3. Die Sache ist spruchreif, da der Senat weder den Feststellungen des FG noch den Akten noch dem Vortrag der Kläger Anhaltspunkte dafür entnehmen kann, dass die Feststellungen des Gewinnfeststellungsbescheids 2004 vom 27. März 2006 zu den von den Klägern zu 1 und 2 erzielten Sonderbetriebsergebnissen aus anderen als den geltend gemachten Gründen rechtswidrig sein könnten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de