Beschluss vom 15. Februar 2012, I B 97/11

Abziehbarkeit von Nachzahlungszinsen und Steuerpflicht von Erstattungszinsen bei Kapitalgesellschaften

BFH I. Senat

AO § 233a, AO § 237, KStG § 10 Nr 2, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 16. Mai 2011, Az: 6 K 703/08 K,G

Leitsätze

1. Nachzahlungs- und Aussetzungszinsen gehören nach § 10 Nr. 2 KStG 2002 zu den nicht abziehbaren Aufwendungen und mindern deshalb auch nicht die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer.

2. Zinsen auf erstattete Körperschaftsteuerzahlungen (sog. Erstattungszinsen) erhöhen das Einkommen der Kapitalgesellschaften. Die geänderte Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 15. Juni 2010 VIII R 33/07, BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503), nach der --für die Rechtslage vor Inkrafttreten des JStG 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768)-- auf die Festsetzung von Einkommensteuer entfallende Erstattungszinsen nicht der Einkommensteuer unterliegen, ist auf die Einkommensermittlung von Kapitalgesellschaften, die über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen, nicht übertragbar.

3. Aus dem Folgerichtigkeitsgrundsatz ist kein verfassungsrechtliches Gebot der symmetrischen steuerlichen Behandlung der Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen einerseits und des Verbots der Besteuerung von Erstattungszinsen andererseits abzuleiten.

Tatbestand

I.

1 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) setzte gegenüber der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), einer GmbH, für die Streitjahre (2002 und 2004) Nachforderungs- und Aussetzungszinsen gemäß den §§ 233a, 237 der Abgabenordnung (AO) in Höhe von 72.098 € (2002) und 70.612,44 € (2004) fest und rechnete die Zinsen als nicht abziehbare Aufwendungen gemäß § 10 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) dem Einkommen der Klägerin wieder hinzu. Nach den Erläuterungen der Klägerin im Klageverfahren betreffen die Zinsen im Wesentlichen die Körperschaftsteueransprüche 1981 bis 1986. Für das Streitjahr 2002 ergaben sich zudem Erstattungszinsen in Höhe von 3.590,49 €, die nach Ansicht des FA gleichfalls das Einkommen der Klägerin erhöhen. Die Einsprüche gegen die auf dieser rechtlichen Beurteilung für die Streitjahre ergangenen Bescheide zur Festsetzung der Körperschaftsteuer, des Solidaritätszuschlags sowie des Gewerbesteuermessbetrags blieben ohne Erfolg. Die Klage wurde vom Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 17. Mai 2011 6 K 703/08 K,G abgewiesen und die Revision nicht zugelassen.

Entscheidungsgründe

II.

2 Die gegen die Nichtzulassung der Revision erhobene Beschwerde bleibt ohne Erfolg. Die Rechtsfragen, ob Zinsen auf erstattete Körperschaftsteuerzahlungen das Einkommen der Kapitalgesellschaft erhöhen und ob Nachzahlungszinsen sowie Aussetzungszinsen zu den nicht abziehbaren Aufwendungen i.S. von § 10 Nr. 2 KStG 2002 gehören, sind auch mit Rücksicht auf die von der Klägerin vorgetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken im Sinne des vorinstanzlichen Urteils zu entscheiden. Der Rechtssache kommt deshalb keine grundsätzliche Bedeutung zu (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

3 1. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) erhöhen die sich aus der erstmaligen oder einer geänderten Festsetzung der Körperschaftsteuer nach § 233a AO ergebenden Zinsansprüche der Kapitalgesellschaft (sog. Erstattungszinsen) ihr zu versteuerndes Einkommen (BFH-Urteile vom 6. Oktober 2009 I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; vom 23. November 1988 I R 180/85, BFHE 154, 552, BStBl II 1989, 116; vom 25. April 1990 I R 70/88, BFHE 161, 353, BStBl II 1990, 1086).

4 a) Der beschließende Senat hat sich an dieser Beurteilung nicht durch die Regelung des § 10 Nr. 2 erster Halbsatz KStG 2002 gehindert gesehen, nach der die Steuern vom Einkommen nicht zu Aufwendungen gehören, die vom Einkommen abgezogen werden dürfen.

5 aa) Die Regelung will --ebenso wie die Vorgängerbestimmungen-- lediglich sicherstellen, dass sich die Körperschaftsteuer nicht einkommensmindernd auswirkt und nicht ihre eigene Bemessungsgrundlage reduziert (BFH-Urteil in BFHE 161, 353, BStBl II 1990, 1086; Herrmann/Heuer/Raupach/Hollatz, § 10 KStG Rz 50). Sie muss --entsprechend dieser Zielsetzung-- zwar auch in der Situation der Überzahlung von Körperschaftsteuer (sog. actus primus) Beachtung finden mit der Folge, dass die Erstattung der zuviel entrichteten Körperschaftsteuer als sog. actus contrarius nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen zu rechnen ist (z.B. BFH-Urteil vom 4. Dezember 1991 I R 26/91, BFHE 167, 32, BStBl II 1992, 686; BFH-Beschluss vom 20. November 2007 I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; Gosch/Heger, KStG, 2. Aufl., § 10 Rz 29). Im Übrigen hat es die Rechtsprechung aber abgelehnt, über den Bereich gegenläufiger Körperschaftsteuerzahlungen hinaus sonstige Betriebseinnahmen, die im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer stehen, von deren Bemessungsgrundlagen auszunehmen. Demgemäß gehören beispielweise Schadensersatzforderungen einer GmbH gegen ihren Steuerberater auch insoweit zu den steuerpflichtigen Einnahmen, als sie auf den Ausgleich zu hoher Körperschaftsteuerfestsetzungen gerichtet sind (BFH-Urteil in BFHE 167, 32, BStBl II 1992, 686; Senatsbeschluss vom 8. September 2011 I R 78/10, BFH/NV 2012, 44; Gosch/Heger, a.a.O., § 10 Rz 29, jeweils m.w.N.). Gleiches muss --erst recht-- für Erstattungszinsen gelten; auch sie sind nicht dem unmittelbaren Bereich gegenläufiger Körperschaftsteuerzahlungen zugeordnet. Vielmehr wollen die Vorschriften zur Gewährung von Erstattungszinsen einen Ausgleich dafür schaffen, dass dem Steuerschuldner aufgrund der überhöhten Steuerzahlungen die Möglichkeit zur Kapitalnutzung entzogen ist (vgl. zu Prozesszinsen BFH-Urteil vom 8. April 1986 VIII R 260/82, BFHE 146, 408, BStBl II 1986, 557; zu § 233a AO s. BFH-Urteil vom 19. März 1997 I R 7/96, BFHE 182, 293, BStBl II 1997, 446); ihre Steuerpflicht führt zudem zur Gleichbehandlung mit dem (gedachten) Fall, dass die Kapitalgesellschaft eine Überzahlung von Körperschaftsteuer vermeidet und das hierdurch frei gewordene Kapital z.B. als verzinsliches Darlehen ausreicht (vgl. BFH-Urteil vom 18. Februar 1975 VIII R 104/70, BFHE 115, 216, BStBl II 1975, 568).

6 bb) Die Körperschaftsteuerpflicht von Erstattungszinsen gründet aber nicht nur in dem begrenzten Regelungszweck des § 10 Nr. 2 erster Halbsatz KStG 2002 und der hierdurch gebotenen "engen Auslegung" der Vorschrift (vgl. Senatsurteil in BFHE 161, 353, BStBl II 1990, 1086). Sie ist in systematischer Hinsicht darüber hinaus auch dadurch bestimmt, dass nach ständiger Rechtsprechung Kapitalgesellschaften körperschaftsteuerrechtlich über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen (z.B. BFH-Urteil vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961) und deshalb nach § 8 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 KStG 2002 alle Geschäftsvorfälle Einfluss auf die Höhe ihrer gewerblichen Einkünfte nehmen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 617). Hiernach gehört auch die Belastung mit Körperschaftsteuer zu den betrieblich veranlassten Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft, die nur deshalb bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens nicht mindernd zu berücksichtigen sind, weil dies durch die Bestimmung des § 10 Nr. 2 KStG 2002 ausdrücklich ausgeschlossen ist (BFH-Urteil in BFHE 167, 32, BStBl II 1992, 686; BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 617). Im Übrigen verbleibt es dabei, dass die in dieser Vorschrift nicht geregelten Vermögenszuwächse als Teil der von der Kapitalgesellschaft erzielten Einkünfte zu erfassen sind.

7 cc) Hierauf aufbauend hat der beschließende Senat an der Steuerpflicht von Schadensersatzleistungen für unzutreffende Körperschaftsteuerfestsetzungen ungeachtet dessen festgehalten, dass nach dem Urteil des BFH vom 18. Juni 1998 IV R 61/97 (BFHE 186, 363, BStBl II 1998, 621) Ausgleichszahlungen für eine vom Berater zu vertretene zu hohe Einkommensteuerfestsetzung nicht als Betriebseinnahme zu erfassen sind, weil die Einkommensteuer --und damit auch ein hierfür geleisteter Schadensersatz-- nicht die Erwerbssphäre der einkommensteuerpflichtigen natürlichen Personen, sondern deren Privatsphäre betrifft. Der Senat hat mit Beschluss in BFH/NV 2008, 617 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese einkommensteuerlichen Grundsätze für die Körperschaftsteuer von Kapitalgesellschaften deshalb ohne Bedeutung sind, weil Kapitalgesellschaften körperschaftsteuerrechtlich keine außerbetriebliche Sphäre haben. Dem entspricht, dass dem einkommensteuerlichen Abzugsverbot für Steuern vom Einkommen nach § 12 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nach der Rechtsprechung des BFH im Kern nur deklaratorische Bedeutung zukommt (BFH-Beschluss vom 21.

Oktober 2010 IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430), während § 10 Nr. 2 KStG 2002 als Sonderbestimmung zu verstehen ist, die rechtsbegründend die allgemeinen Regeln zur Einkommensermittlung nach § 8 KStG 2002 durchbricht.

8 b) Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechungsgrundsätze kann der mit der Beschwerde aufgeworfenen Frage, ob das Urteil des BFH vom 15. Juni 2010 VIII R 33/07 (BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503), nach dem Erstattungszinsen für überhöhte Einkommensteuerzahlungen nicht der Einkommensbesteuerung unterliegen, dazu führen müsse, dass auch § 10 Nr. 2 KStG 2002 eine außerbetriebliche Sphäre begründe und deshalb auch für überhöhte Körperschaftsteuerzahlungen angefallene Erstattungszinsen nicht in das Einkommen der Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 1 KStG 2002 eingingen, keine grundsätzliche Bedeutung zugemessen werden. Demgemäß erübrigen sich im Rahmen des anhängigen Beschwerdeverfahrens auch Ausführungen dazu, ob --wie von der Klägerin weiterhin vorgetragen-- die durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) getroffene Neuregelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG "rechtstechnisch" überhaupt die Steuerpflicht von Erstattungszinsen anordne (vgl. hierzu z.B. Panzer/Gebert, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 741) und ob die in § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG 2009 i.d.F. des JStG 2010 bestimmte echte Rückwirkung verfassungsgemäß ist (s. Rublack, Finanz-Rundschau 2011, 173).

9 aa) Das Urteil des VIII. Senats des BFH in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503 fußt zum einen auf der Erwägung, dass § 12 Nr. 3 EStG für bestimmte Steuern (z.B. Einkommensteuern) nicht lediglich ein gesetzliches Abzugsverbot regele, sondern die Norm diese Steuern "schlechthin dem nichtsteuerbaren Bereich" zuweise. Diese Ausführungen sind bereits in ihrem Ausgangspunkt auf die Körperschaftsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften nicht übertragbar, da diese --wie ausgeführt-- über keine außerbetriebliche Sphäre und damit auch über keinen schlechthin nichtsteuerbaren Bereich verfügen; demgemäß erhöht --vorbehaltlich einer entgegenstehenden Sonderbestimmung-- jeder Vermögenszuwachs der Kapitalgesellschaft zugleich auch ihr Einkommen.

10 bb) Nichts anderes ergibt sich aus der weiteren Erwägung des Urteils in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503, nach der Erstattungszinsen angesichts ihres akzessorischen Charakters das Schicksal der gemäß § 12 Nr. 3 EStG nicht steuerbaren Hauptforderung teilten. Zwar führt auch die Erstattung von Körperschaftsteuer nicht zum Ansatz einer steuerpflichtigen Betriebseinnahme. Unberührt hiervon bleibt jedoch, dass die Körperschaftsteuer --im Gegensatz zur einkommensteuerrechtlichen Wertung-- als betrieblich veranlasster Aufwand zu qualifizieren ist und deshalb die im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer anfallenden Einnahmen nur nach Maßgabe der Regelungen des § 10 Nr. 2 KStG 2002 aus dem von der Kapitalgesellschaft zu versteuernden Einkommen ausgeklammert werden können. Wenn hiernach aber --trotz der abweichenden einkommensteuerrechtlichen Beurteilung-- Schadensersatzzahlungen für überhöhte Körperschaftsteuerfestsetzungen nicht unter die Bestimmung des § 10 Nr. 2 KStG 2002 zu fassen, sondern als Betriebseinnahmen anzusetzen sind, so ist nicht erkennbar, weshalb das Urteil in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503 zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Erstattungszinsen Anlass geben könnte, die ständige Rechtsprechung des BFH in Frage zu stellen, nach der solche Zinsen das Einkommen von Kapitalgesellschaften erhöhen (gl.A. Oberfinanzdirektion Münster, Verfügung vom 13. Dezember 2010, DStR 2011, 222; C. Korn, Steuerrecht kurzgefasst 2011, 187; a.A. z.B. Heuel/Felten, Betriebs-Berater 2011, 1126).

11 2. Der Rechtsstreit der Beteiligten ist schließlich nicht deshalb von grundsätzlicher Bedeutung, weil es der Klärung bedürfte, ob die unterschiedliche Behandlung von --nicht abziehbaren-- Nachzahlungszinsen einerseits sowie --steuerpflichtigen-- Erstattungszinsen andererseits gegen das aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes abzuleitende Folgerichtigkeitsgebot verstoße.

12 a) Zwar kann im Ausgangspunkt nicht fraglich sein, dass nach dem unmissverständlichen Wortlaut des § 10 Nr. 2 zweiter Halbsatz KStG 2002 auch die auf die Körperschaftsteuer entfallenen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) und somit sowohl die Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO als auch die Aussetzungszinsen gemäß § 237 AO zu den nicht abziehbaren Aufwendungen gehören, die die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer nicht mindern. Auch ist es zutreffend, dass der Senat die mit § 10 Nr. 2 zweiter Halbsatz KStG 2002 verbundene Durchbrechung des Nettoprinzips damit gerechtfertigt hat, dass die Vorschrift nach ihrer Entstehungsgeschichte eine Gleichbehandlung mit Personenunternehmern bezwecke, die nach § 12 Nr. 3 zweiter Halbsatz EStG einem inhaltsgleichen Abzugsverbot für steuerliche Nebenleistungen unterworfen sind (Senatsurteil in BFH/NV 2010, 470); darüber hinaus hat der Senat darauf hingewiesen, dass im Rahmen der allgemeinen Zielsetzung einer möglichst rechtsformneutralen Besteuerung auch zu berücksichtigen sei, dass nicht nur Kapitalgesellschaften Zinsen für die Rückerstattung von Körperschaftsteuern, sondern --so die frühere Rechtsprechung des BFH-- auch natürliche Personen die auf die Erstattung von Einkommensteuern entfallenen Guthabenzinsen zu versteuern hätten.

13 b) Ob an dieser Begründung vor dem Hintergrund der zwischenzeitlichen Rechtsentwicklung uneingeschränkt

festzuhalten ist, kann der Senat im Rahmen des vorliegenden Verfahrens offenlassen. Jedenfalls hat der Senat in dem zuletzt genannten Urteil (in BFH/NV 2010, 470) unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) betont, dass der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht zu einer rechtsformneutralen Ausgestaltung der Besteuerungsvorschriften verpflichtet ist (BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164). Demgemäß kann es keinem Zweifel unterliegen, dass --angesichts der bestehenden systematischen Unterschiede in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und natürlichen Personen-- Zinsen für rückerstattete Körperschaftsteuerzahlungen unabhängig davon der einheitlichen Erwerbssphäre der Kapitalgesellschaft zuzuordnen sind, ob solche Zinsen, wenn sie durch überhöhte Einkommensteuerzahlungen veranlasst sind, in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer eingehen.

14 c) Ebenfalls bedarf es keiner weiteren Klärung in einem Revisionsverfahren, dass der Gesetzgeber nicht gehalten ist, Erstattungszinsen nach dem Grundsatz der Folgerichtigkeit von der Körperschaftsteuerpflicht auszunehmen, weil er in § 10 Nr. 2 zweiter Halbsatz KStG 2002 Nachzahlungszinsen einem Abzugsverbot unterworfen hat. Soweit die Klägerin insoweit darauf verweist, dass im Schrifttum aus dem Folgerichtigkeitsgrundsatz das Prinzip der symmetrischen (äquivalenten) Behandlung von Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen abgeleitet werde, ist dem nicht weiter nachzugehen. Der Vortrag lässt nicht nur außer Acht, dass es nach ständiger Rechtsprechung keinen allgemeinen Grundsatz gibt, nach dem Rückzahlungen deshalb nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen führen dürfen, weil die zugrunde liegenden (zu erstattenden) Zahlungen vom Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug ausgeschlossen waren (z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 617; BFH-Urteil in BFHE 115, 216, BStBl II 1975, 568). Hinzu kommt vor allem, dass Erstattungszinsen den vorübergehenden Entzug von Kapital ausgleichen wollen und ihre Steuerpflicht der Versteuerung beispielsweise von aufgrund der Ausreichung von Kapital erzielten Darlehenszinsen entspricht. Das Abzugsverbot für Nachzahlungszinsen nach § 10 Nr. 2 zweiter Halbsatz KStG 2002 zielt demgegenüber auf eine Gleichbehandlung mit der Steuerbelastung natürlicher Personen, die solche Nebenleistungen nicht abziehen können. Erstattungszinsen und Nachzahlungszinsen nach § 233a AO oder § 237 AO betreffen mithin weder die Rückabwicklung des nämlichen Zahlungsvorgangs noch wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte. Demgemäß besteht auch kein tragfähiger Grund dafür, aus dem Folgerichtigkeitsgrundsatz ein Gebot der symmetrischen Behandlung des Inhalts abzuleiten, dass der Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen ein Verbot der Besteuerung von Erstattungszinsen entsprechen müsse (offen BFH-Urteil in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503).

15 3. Im Übrigen sieht der Senat von einer Begründung dieses Beschlusses ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de