Urteil vom 24. Juni 2014, VIII R 29/12

Steuerpflicht von Erstattungszinsen

BFH VIII. Senat

EStG § 12 Nr 3, EStG § 20 Abs 1 Nr 7 S 3, EStG § 52a Abs 8 S 2, AO § 233a, GG Art 20 Abs 3, EStG § 8

vorgehend FG Münster, 09. Mai 2012, Az: 2 K 1950/00 E

Leitsätze

1. Erstattungszinsen nach § 233a AO sind steuerbare Einnahmen aus Kapitalvermögen (Bestätigung der Rechtsprechung).

2. § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010, nach dem die materielle Norm (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010) auch rückwirkend auf noch nicht bestandskräftige Steuerfestsetzungen anzuwenden ist, verstößt nicht gegen Verfassungsrecht.

Tatbestand

I.

1 Im Streit ist, ob im Streitjahr (1996) gezahlte Erstattungszinsen nach § 233a der Abgabenordnung (AO) gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 i.V.m. § 52a Abs. 8 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) einkommensteuerpflichtig sind.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen. Mit der Einkommensteuererklärung erklärte er vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erhaltene Erstattungszinsen in Höhe von 929.939 DM als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Als Sonderausgaben machten die Kläger Zinsen für die Nachforderung und Stundung von Steuern sowie für Vollziehungsaussetzung in Höhe von 241.087 DM geltend. Das FA setzte als steuerpflichtige Erstattungszinsen nur 658.868 DM an und kürzte die abzugsfähigen Nachforderungszinsen auf 208.195 DM.

3 Während eines zunächst wegen anderer Streitpunkte geführten und vorübergehend ausgesetzten Klageverfahrens bezüglich des Streitjahres ergingen mehrere Änderungsbescheide, in denen die Ansätze der Erstattungs- und Nachforderungszinsen unverändert blieben.

4 Mit einem Schreiben vom 12. November 2010 beantragten die Kläger, die als steuerpflichtige Kapitaleinkünfte erfassten Erstattungszinsen steuerfrei zu stellen. Zur Begründung beriefen sie sich auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. Juni 2010 VIII R 33/07 (BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503).

5 In der Folge nahm das Finanzgericht (FG) das zuvor ausgesetzte Klageverfahren wegen Einkommensteuer für das Streitjahr wieder auf und gab der nun auf die Nichtbesteuerung der Erstattungszinsen gerichteten Klage statt.

6 Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, mit dem BFH-Urteil in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503 sei davon auszugehen, dass § 12 Nr. 3 EStG als eine den einzelnen Einkunftsarten systematisch vorangestellte Vorschrift auch dem § 20 Abs. 1 EStG vorgehe und darin nicht lediglich ein gesetzliches Abzugsverbot geregelt sei, sondern die Vorschrift bestimmte Steuern, zu denen die Einkommensteuer gehöre, schlechthin dem nicht steuerbaren Bereich zuweise. Diese gesetzgeberische Grundentscheidung strahle auf den umgekehrten Vorgang der Erstattung solcher Steuern in der Weise aus, dass sie dem Steuerpflichtigen nicht "im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG" zufließen. Erstattungszinsen teilten als steuerliche Nebenleistungen i.S. von § 3 AO insofern das Schicksal der Hauptforderung, als sie in § 12 Nr. 3 EStG ebenfalls dem nicht steuerbaren Bereich zugewiesen würden.

7 Mit der Revision rügt das FA die rechtsfehlerhafte Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.V.m. § 52a Abs. 8 EStG, jeweils i.d.F. des JStG 2010.

8 Das FA beantragt, das Urteil des FG Münster vom 10. Mai 2012 2 K 1950/00 E aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Die gesetzlichen Neuregelungen verstießen gegen Verfassungsrecht. Die durch § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 bestimmte echte Rückwirkung auf die Steuer des Streitjahres sei unzulässig. Der Fall einer von der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ausnahmsweise zugelassenen Durchbrechung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbots liege nicht vor.

11 Zudem stelle die neue Regelung in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 keine vorrangige Spezialregelung gegenüber § 12 Nr. 3 EStG dar. Vielmehr habe der Gesetzgeber mit dem eingefügten Satz 3 lediglich eine klarstellende Regelung zu § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG treffen wollen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 l. Erstattungszinsen nach § 233a AO sind steuerbare Erträge aus Kapitalforderungen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010. § 12 Nr. 3 EStG steht dem nicht entgegen.

14 Der Senat verweist insoweit auf die Entscheidungsgründe seines Urteils vom 12. November 2013 VIII R 36/10 (BFHE 243, 506, BStBl II 2014, 168) unter II.1. (Rz 15 bis 19) und sieht zur Vermeidung von Wiederholungen hier von einer Wiedergabe dieser Ausführungen ab.

15 Den seither erfolgten Äußerungen in der Fachliteratur zu dieser Entscheidung (vgl. zustimmend Steinhauff, Der Ertragsteuerberater 2014, 91; derselbe in jurisPR-SteuerR 13/2014, Anm. 3; kritisch in Bezug auf das als "asymmetrisch" empfundene Ergebnis: Behrens, Betriebs-Berater 2014, 996) sind keine zusätzlichen Gesichtspunkte zu entnehmen, die einer weitergehenden rechtlichen Erörterung bedürften.

16 2. Die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Kläger greifen nicht durch.

17 a) Die Regelung des zeitlichen Anwendungsbereichs des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

18 aa) § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 ist nach § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 in "allen Fällen anzuwenden, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist". Damit ist das Gesetz rückwirkend auch auf den Streitfall anwendbar.

19 bb) Der Anwendungsbestimmung (§ 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010) ist in der Rechtsprechung und von Stimmen der Literatur eine unzulässige echte Rückwirkung beigemessen worden (vgl. insoweit BFH-Urteil in BFHE 243, 506, BStBl II 2014, 168, unter II.2. der Entscheidungsgründe, Rz 28).

20 Indes erweist sich die angeordnete Rückwirkung als verfassungsrechtlich zulässig. Zwar sind Gesetze mit echter Rückwirkung, die die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändern, im Hinblick auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen grundsätzlich unzulässig (vgl. BVerfG-Beschluss vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 78; BVerfG-Urteil vom 23. November 1999 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239, 263; Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 15. Oktober 2008 1 BvR 1138/06, BFH/NV 2009, 110). Jedoch sind in der Rechtsprechung des BVerfG Fallgruppen anerkannt, in denen das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot durchbrochen ist. So tritt das Rückwirkungsverbot, das seinen Grund im Vertrauensschutz hat, namentlich dann zurück, wenn sich kein schutzwürdiges Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 101, 239, 263; Nichtannahmebeschluss des BVerfG in BFH/NV 2009, 110).

21 cc) So verhält es sich im Streitfall. Mit der Regelung in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010, die Erstattungszinsen dem steuerbaren Bereich zuweist, hat der Gesetzgeber die Rechtslage auch mit Wirkung für die Vergangenheit so geregelt, wie sie bis zum Ergehen des BFH-Urteils in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503 der gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 18. Februar 1975 VIII R 104/70, BFHE 115, 216, BStBl II 1975, 568; vom 8. April 1986 VIII R 260/82, BFHE 146, 408, BStBl II 1986, 557; vom 8. November 2005 VIII R 105/03, BFH/NV 2006, 527, m.w.N.; BFH-Beschlüsse vom 14. April 1992 VIII B 114/91, BFH/NV 1993, 165; vom 30. Juni 2009 VIII B 8/09, BFH/NV 2009, 1977) und der Praxis der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 5. Oktober 2000 IV C 1 -S 2252- 231/00, BStBl I 2000, 1508; weitere Nachweise im BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 527) entsprach (vgl. Nichtannahmebeschluss des BVerfG in BFH/NV 2009, 110).

22 dd) Vor der Rechtsprechungsänderung durch das BFH-Urteil in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503 konnte deshalb kein schutzwürdiges Vertrauen der Kläger auf die Nichtsteuerbarkeit der Erstattungszinsen entstehen, zumal der Zufluss der streitbefangenen Zinsen bei den Klägern bereits mehrere Jahre zurücklag.

23 Ein Vertrauenstatbestand hätte sich deshalb allenfalls seit der Veröffentlichung des die Rechtsprechung ändernden BFH-Urteils in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503 entwickeln können. Jedoch fehlt es angesichts der Vorgeschichte sowie des relativ kurzen Zeitraums zwischen der Veröffentlichung dieses Urteils (am 8. September 2010) und dem Inkrafttreten des JStG 2010 (am 14. Dezember 2010) jedenfalls an der Schutzwürdigkeit eines Vertrauens in den Fortbestand der Rechtsprechungsänderung, zumal in diese Zwischenzeit keine hierauf bezogenen schutzwürdigen Vermögensdispositionen der Kläger fielen.

24 b) Die Beurteilung, dass die Anwendungsvorschrift des § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verstößt, liegt bereits der BFH-Entscheidung in BFHE 243, 506, BStBl II 2014, 168 zugrunde.

25 Sie steht auch im Einklang mit dem danach ergangenen BVerfG-Beschluss vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08 (BGBl I 2014, 255, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2014, 359). Nach dieser Entscheidung findet das Rückwirkungsverbot im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze. Es gilt nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte. Dementsprechend hat das BVerfG auf frühere Rechtsprechung verwiesen, mit der es das Vertrauen in ein geändertes Verständnis der alten Rechtslage, das durch eine Rechtsprechungsänderung in Abweichung von der bis dahin in Rechtspraxis und Rechtsprechung gefestigten Rechtsauffassung herbeigeführt worden war, als von vornherein nicht gerechtfertigt angesehen hat (BVerfG-Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369). Ferner hat das BVerfG zur Änderung einer gefestigten Rechtspraxis durch das Bundesverwaltungsgericht festgestellt, dass sich "ein hinreichend gefestigtes und damit schutzwürdiges Vertrauen" in ein Verständnis der Rechtslage im Sinne des Bundesverwaltungsgerichts "unter den gegebenen Umständen" nicht habe entwickeln können (BVerfG-Beschluss vom 2. Mai 2012 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20).

26 Die Entscheidung des Streitfalls entspricht in den Beurteilungsgrundsätzen und im Ergebnis dieser Rechtsprechung des BVerfG.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de