Urteil vom 12. November 2013, VIII R 1/11

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 12.11.2013 VIII R 36/10 -- Steuerpflicht von Erstattungszinsen

BFH VIII. Senat

EStG § 12 Nr 3, EStG § 20 Abs 1 Nr 7 S 3, EStG § 52a Abs 8 S 2, GG Art 3 Abs 1, AO § 233a, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 2, EStG § 34 Abs 2 Nr 3, EStG § 34 Abs 2 Nr 4, EStG , GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Münster, 15. Dezember 2010, Az: 5 K 3626/03 E

Leitsätze

1. NV: Erstattungszinsen nach § 233a AO sind steuerbare Einnahmen aus Kapitalvermögen (wie BFH-Urteil vom 12. November 2013 VIII R 36/10, BStBl II 2014, 168) .

2. NV: Die Regelung in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 verstößt - auch im Hinblick auf ihre rückwirkende Geltung - nicht gegen Verfassungsrecht .

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr (2001) als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Im Streit ist, ob die ihnen im Streitjahr zugeflossenen Erstattungszinsen nach § 233a der Abgabenordnung (AO) auf erstattete Einkommensteuer für vergangene Jahre als Einkünfte aus Kapitalvermögen einkommensteuerpflichtig sind.

2 Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung erklärten die Kläger zunächst Erstattungszinsen in Höhe von 185 DM als Kapitaleinkünfte des Klägers und machten Nachzahlungszinsen in Höhe von 4.850 DM als Sonderausgaben geltend. In der Folge ergingen ein erster Steuerbescheid für das Streitjahr sowie Änderungsbescheide im Einspruchsverfahren, denen u.a. andere Zinsbeträge zugrunde lagen. Mit Einspruchsentscheidung vom 12. Juni 2003 wies der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Einspruch hinsichtlich des begehrten Ansatzes der Nachzahlungszinsen als Sonderausgaben zurück.

3 Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage begehrten die Kläger zuletzt, bei der Steuerfestsetzung die Erstattungszinsen (in der nunmehr unstreitigen Höhe von 3.614 DM) dem Grunde nach nicht als Kapitaleinkünfte zu erfassen, hilfsweise Nachzahlungszinsen von 4.850 DM als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

4 Die Klage hatte keinen Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 649).

5 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts; dabei machen sie (nur noch) die Nichtsteuerbarkeit der Erstattungszinsen geltend.

6 Zwar sehe § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember 2010 --JStG 2010-- (BGBl I 2010, 1768) nunmehr ausdrücklich vor, dass es sich bei Erstattungszinsen dem Grunde nach um Einnahmen i.S. des § 20 EStG handele. Jedoch regele die durch das JStG 2010 nicht geänderte Vorschrift des § 12 Nr. 3 EStG nicht nur ein Abzugsverbot, sondern weise als gesetzgeberische Grundentscheidung die dort genannten Steuern und mit diesen auch die Zinsen als Nebenleistungen "schlechthin" dem nichtsteuerbaren Bereich zu.

7 § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 verstoße gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) folgende Rückwirkungsverbot. Allerdings seien in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) Fallgruppen anerkannt, in denen das Rückwirkungsverbot, das seinen Grund im Vertrauensschutz habe, durchbrochen sei. So trete es insbesondere dann zurück, wenn sich kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts habe bilden können.

8 Anders liege es im Streitfall.

9 Im Hinblick auf den Rückwirkungszeitraum ergebe sich aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. Juni 2010 VIII R 33/07 (BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503), dass die vorher der Veranlagung zugrunde gelegte Auslegung des Gesetzes unzutreffend war.

10 Ein aus verfassungsrechtlichen Grundsätzen hergeleiteter Vertrauensschutz könne sich jedoch nur auf eine zutreffende Gesetzesauslegung beziehen. Dies gründe sich auf die Leitfunktion der rechtsprechenden Gewalt, die darin bestehe, das Recht auszulegen, fortzubilden und eine einheitliche Rechtsprechung zu sichern (BFH-Vorlagebeschluss vom 7. Dezember 2010 IX R 70/07, BFHE 232, 121, BStBl II 2011, 346 Rz 48). Demgemäß sei das Vertrauen des Steuerpflichtigen in das zuletzt als richtig erkannte Recht schützenswert (vgl. Geberth/Ramer, Der Betrieb --DB-- 2010, Heft 41, M20; Raupach, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2001, 1325, 1330, m.w.N.).

11 Die Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen und die dagegen nach Auffassung des Gesetzgebers bestehende Steuerpflicht von Erstattungszinsen verstießen gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Folgerichtigkeit.

12 Der im vorliegenden Zusammenhang bemühte Vergleich einer Überzahlung von Einkommensteuer mit einer privaten Darlehensgewährung sei unzutreffend. Der Steuerpflichtige könne nicht wie ein Vertragspartner Konditionen aushandeln; es liege allein in der Sphäre des Finanzamts, ob Zinsen anfielen oder nicht. Der Steuerpflichtige habe darauf keinen Einfluss.

13 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Steuerfestsetzung im Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 2. März 2009 dahingehend zu ändern, dass Erstattungszinsen in Höhe von 3.614 DM (1.847,81 €) nicht mehr als steuerbare Einkünfte angesetzt werden.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Es sieht in der Entscheidung des Finanzgerichts (FG) keine Verletzung des materiellen Rechts.

Entscheidungsgründe

16 II. Die Revision ist nicht begründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

17 Zu Recht hat das FG die streitbefangenen Erstattungszinsen als Einnahmen aus Kapitalvermögen der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr zugrunde gelegt.

18 1. Erstattungszinsen i.S. von § 233a AO gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 Sätze 1 und 3 EStG i.d.F. des JStG 2010) und unterliegen als solche der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG). Die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 gilt für alle Fälle, in denen die Steuer im Zeitpunkt der Gesetzesänderung noch nicht bestandskräftig festgesetzt war (§ 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010), mithin auch im Streitfall.

19 a) Dem steht die Regelung in § 12 Nr. 3 EStG nicht entgegen. Dort heißt es, dass Steuern vom Einkommen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen und dies auch für die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen gilt. Die Auffassung des erkennenden Senats in seinem Urteil in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503, die Vorschrift weise über ihren Wortlaut hinaus auch Steuererstattungen und daran anknüpfende Erstattungszinsen dem nichtsteuerbaren Bereich zu, kann der Entscheidung des Streitfalls angesichts der durch das JStG 2010 getroffenen Regelung in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG nicht mehr zugrunde gelegt werden.

20 Mit der ausdrücklichen Normierung der Erstattungszinsen als Kapitaleinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010) hat der Gesetzgeber seinen Willen, diese der Besteuerung zu unterwerfen, klar zum Ausdruck gebracht. Dazu bedurfte es keiner Änderung des § 12 EStG. Es ist dem Gesetzgeber überlassen, an welcher Stelle des Gesetzes er das von ihm nicht geteilte Rechtsverständnis der Rechtsprechung zur Nichtsteuerbarkeit der Erstattungszinsen korrigiert, ob --wie geschehen-- durch eine (positive) Regelung auf der Einnahmenseite oder durch eine (negative) Regelung im Rahmen der Vorschrift über die Nichtabzugsfähigkeit von Ausgaben (§ 12 EStG). Die positive Regelung auf der Einnahmenseite ist systematisch näherliegend. Auch im Schrifttum wird überwiegend

die Auffassung vertreten, dass der Gesetzgeber insoweit bei der Gesetzesänderung durch das JStG 2010 zurecht auf der Einnahmenseite angesetzt hat (Balliet, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2012, 436, unter II.1. und 2.; Thiemann, Finanz-Rundschau --FR-- 2012, 673, 677; Wacker, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2012, 636, unter 3.; Zimmermann, EFG 2011, 649, 651 f.). Der gegenteiligen Auffassung (Panzer/ Gebert, DStR 2011, 741, 742; vgl. auch Beschluss des FG Münster vom 27. Oktober 2011 2 V 913/11 E, EFG 2012, 118), wonach der gesetzgeberische Wille angesichts eines ansonsten unveränderten Normengefüges keinen hinreichenden Ausdruck gefunden habe, ist nicht zu folgen. Da § 12 Nr. 3 EStG nach Wortlaut und systematischer Stellung den Abzug von Ausgaben regelt und die Erstattungszinsen nicht anspricht, war zur gesetzgeberischen Korrektur der Rechtsprechung keine Änderung auch dieser Norm geboten.

21 b) Der aus dem klaren Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 erkennbare Gesetzeszweck wird durch die Entstehungsgeschichte bestätigt. So heißt es im Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines JStG 2010 (BTDrucks 17/3549, S. 17), dass Erstattungszinsen steuerbar sind und die gesetzliche Klarstellung notwendig sei, "da der Bundesfinanzhof (BFH) mit seinem Urteil vom 15. Juni 2010, Az. VIII R 33/07, seine Rechtsprechung zur Steuerpflicht von Erstattungszinsen teilweise geändert hat und nunmehr ausführt, dass gesetzliche Zinsen, die das Finanzamt auf Grund von Einkommensteuererstattungen an den Steuerpflichtigen zahlt (sog. Erstattungszinsen), nicht (mehr) der Einkommensteuer unterliegen."

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

23 a) Die Anordnung der Besteuerung der Erstattungszinsen als Einnahmen aus Kapitalvermögen durch den Gesetzgeber verstößt im Vergleich zur Nichtabziehbarkeit der Nachzahlungszinsen weder gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG noch das daraus folgende, an den Gesetzgeber gerichtete verfassungsrechtliche Gebot, einmal getroffene (steuerliche) Belastungsentscheidungen folgerichtig auszugestalten (Folgerichtigkeitsgebot).

24 Es fehlt schon an einer Ungleichbehandlung i.S. des Art. 3 GG. § 233a AO regelt die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen. Dem Entstehen von Nachforderungsansprüchen einerseits und Erstattungsansprüchen andererseits liegen unterschiedliche Sachverhalte zugrunde, nämlich in einem Fall zu geringe Vorleistungen auf die entstandene Steuerschuld, im anderen Fall eine Überzahlung. Diese unterschiedlichen Sachverhalte sind allenfalls insoweit abstrakt vergleichbar, als sie beide Zahlungsansprüche im Steuerrechtsverhältnis begründen und sich --mit unterschiedlichen Vorzeichen-- auf die Liquidität des Steuerpflichtigen auswirken. In ihrer wirtschaftlichen Auswirkung und ihrer steuerrechtlich maßgeblichen Veranlassung sind sie hingegen nicht vergleichbar (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Februar 2012 I B 97/11, BFHE 236, 458, BStBl II 2012, 697; Thiemann, FR 2012, 673, 679). Nachzahlungszinsen sind durch § 12 Nr. 3 EStG der Sphäre der steuerrechtlich unbeachtlichen Einkünfteverwendung zugewiesen. Die Verwendung von Einkommen ist einkommensteuerrechtlich grundsätzlich irrelevant, soweit es sich nicht um Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben, Werbungskosten) handelt oder die steuerliche Abzugsmöglichkeit (insbesondere als Sonderausgabe oder außergewöhnliche Belastung, §§ 10 ff., 33 f. EStG) ausdrücklich gesetzlich geregelt ist.

25 Die gesetzliche Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 führt mithin nicht zu einer gleichheitssatzwidrigen Ungleichbehandlung wesentlich gleichartiger Sachverhalte. Damit fehlt im Streitfall die Voraussetzung der Anwendung des Folgerichtigkeitsgebots. Es besteht keine Korrespondenz zwischen der Behandlung des Abzugstatbestandes in § 12 Nr. 3 EStG (Abzugsverbot für Nachzahlungszinsen) und des Einnahmetatbestandes in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 (vgl. Thiemann, FR 2012, 673, 679; Balliet, DStZ 2012, 436, unter 4.).

26 Zutreffend wird in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass die Zuweisung der Nachzahlungszinsen in den nichtsteuerbaren Bereich (auch) der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen dient, die eine private Steuerschuld kreditfinanziert tilgen müssen und die dafür entstehenden Schuldzinsen unter keinem Gesichtspunkt steuerlich abziehen können (Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 17/3549, S. 18; Thiemann, FR 2012, 673, 680; Balliet, DStZ 2012, 436, unter 4.).

27 Zwar wird das Abzugsverbot in § 12 Nr. 3 EStG in Teilen des Schrifttums für verfassungswidrig gehalten (s. Seer/Klemke, Institut Finanzen und Steuern e.V., IFSt-Schrift Nr. 490, 2013, S. 88 ff., unter Hinweis auf Söffing, Betriebs-Berater, 2002, 1456). Indes könnte die --unterstellte, vom Senat allerdings in seiner Entscheidung vom 2. September 2008 VIII R 2/07 (BFHE 223, 15, BStBl II 2010, 25) bereits verneinte-- Verfassungswidrigkeit des § 12 Nr. 3 EStG nicht zugleich die Verfassungswidrigkeit des Einnahmetatbestandes in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 begründen.

28 b) 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.

29 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.

30 bb) Die Anwendungsbestimmung (§ 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010) führt nach Auffassung einiger Finanzgerichte und Stimmen in der Literatur zu einer unzulässigen echten Rückwirkung. Zumindest werden Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung angemeldet (vgl. Beschlüsse des FG Düsseldorf vom 5. September 2011 1 V 2325/11 A(E), EFG 2012, 120, 122; des FG Münster in EFG 2012, 118, 119; des Schleswig-Holsteinischen FG vom 27. Januar 2012 1 V 226/11, EFG 2012, 619, 621; Panzer/Gebert, DStR 2011, 741, 743 f.; Rublack, FR 2011, 173, 175). Auch der Senat hat deswegen in einer Reihe von Fällen aufgrund summarischer Prüfung zunächst die Vollziehung von Steuerfestsetzungen ausgesetzt (Beschlüsse vom 22. Dezember 2011 VIII B 190/11, BFHE 236, 158, BStBl II 2012, 243; vom 22. Dezember 2011 VIII B 146/11, BFH/NV 2012, 575; vom 9. Januar 2012 VIII B 95/11, BFH/NV 2012, 575).

31 cc) Indes erweist sich die in § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 angeordnete Rückwirkung nach abschließender Prüfung im Revisionsverfahren nicht als verfassungsrechtlich unzulässig. Auch wenn man in der Regelung in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 keine "Klarstellung" sieht, sondern davon ausgeht, dass die Anwendungsvorschrift eine echte Rückwirkung für bereits abgeschlossene Erhebungszeiträume bedeutet, hält die Vorschrift verfassungsrechtlicher Nachprüfung stand. 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. Beschluss des BVerfG 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, HFR 2009, 187). 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 schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 101, 239, 263; Nichtannahmebeschluss des BVerfG in HFR 2009, 187).

32 dd) So liegt der 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 zur Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung durch das Urteil des BFH 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 25. Oktober 1994 VIII R 79/91, BFHE 175, 439, BStBl II 1995, 121; 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 HFR 2009, 187). Die Behauptung der Kläger, der BFH habe seine langjährige Rechtsprechung seit Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 --BGBl I 1999, 402-- (mit dem der Sonderausgabenabzug für Nachzahlungszinsen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG gestrichen worden war) nicht mehr bestätigt, trifft nicht zu, wie sich den Entscheidungen des Senats in BFH/NV 2006, 527 und BFH/NV 2009, 1977 entnehmen lässt.

33 ee) Vor der Rechtsprechungsänderung durch das Senatsurteil 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 Erstattungszinsen bei den Klägern bereits mehrere Jahre zurücklag.

34 Ein Vertrauenstatbestand hätte sich deshalb allenfalls ab der Veröffentlichung des die Rechtsprechung ändernden Senatsurteils in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503 entwickeln können. Jedenfalls 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) an der Schutzwürdigkeit eines Vertrauens in den Fortbestand der Rechtsprechungsänderung, zumal in diese Zwischenzeit keine schutzwürdigen Vermögensdispositionen der Kläger fielen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de