Urteil vom 24. Juni 2014, VIII R 28/12

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 24.6.2014 VIII R 29/12 - Steuerpflicht von Erstattungszinsen)

BFH VIII. Senat

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

vorgehend FG Münster, 09. Mai 2012, Az: 2 K 1947/00 E

Tatbestand

1 I. Im Streit ist, ob im Verlustentstehungsjahr 1992 gezahlte Erstattungszinsen einkommensteuerpflichtig sind oder ob sie nicht der Besteuerung unterliegen und ein in das Streitjahr (1990) zurückgetragener Verlustabzug demzufolge entsprechend zu erhöhen ist.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Verlustentstehungsjahr u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen. Mit der Einkommensteuererklärung für 1992 erklärte er Zinsen nach § 233a der Abgabenordnung (AO) in Höhe von 273.170 DM als Einkünfte aus Kapitalvermögen infolge der Erstattung von Einkommensteuern der Jahre 1989 und 1990. Als Sonderausgaben machten die Kläger Zinsen für die Nachforderung und Stundung von Steuern sowie für Vollziehungsaussetzung in Höhe von 57.456 DM geltend.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger insoweit erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 1992. Nach einem Änderungsbescheid vom 28. Juni 2010 betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 1992 -679.050 DM. Ebenfalls am 28. Juni 2010 erging ein Änderungsbescheid für das Streitjahr, in dem das FA steuermindernd den Verlustrücktrag aus 1992 berücksichtigte.

4 Mit einem Schreiben vom 11. November 2010 beantragten die Kläger, den rücktragsfähigen Verlust aus 1992 um den Betrag von 273.170 DM (entsprechend der Höhe der Erstattungszinsen) zu erhöhen. 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) auf Antrag der Beteiligten das zuvor ausgesetzte Klageverfahren wegen der Einkommensteuer für das Streitjahr wieder auf und gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1750 veröffentlichten Urteil statt. 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 des Einkommensteuergesetzes (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.

6 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 Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768).

7 Das FA beantragt, das Urteil des FG Münster vom 10. Mai 2012 2 K 1947/00 E aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 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 Verlustentstehungsjahres 1992 und damit --wegen des

Verlustrücktrags-- auf die Steuer des Streitjahres sei unzulässig. Da im Zeitpunkt der Verkündung des § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 die Einkommensteuerschuld für 1992 wie auch für das Streitjahr 1990 bereits entstanden gewesen sei, entfalte die Norm echte Rückwirkung im Sinne einer zeitlichen Rückbewirkung von Rechtsfolgen auf einen bereits abgeschlossenen Tatbestand. Der Fall einer von der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ausnahmsweise zugelassenen Durchbrechung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbots liege nicht vor.

10 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

11 II. 1. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil am 3. Juni 2014 ein Änderungsbescheid ergangen ist, der nach § 68 Satz 1 i.V.m. § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist. Das Urteil des FG betraf somit einen Verwaltungsakt, der nicht mehr Gegenstand des gerichtlichen Verfahrens ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 20. Juli 1988 II R 164/85, BFHE 154, 13, BStBl II 1988, 955, m.w.N.; vom 6. August 2013 VIII R 10/10, BFHE 242, 321, BStBl II 2013, 862). Da sich hinsichtlich des Streitpunkts keine Änderungen ergeben, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO.

12 2. Aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO entscheidet der Senat in der Sache selbst.

13 Die begründete Revision führt zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

14 a) 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.

15 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.

16 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.

17 b) Die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Kläger greifen nicht durch.

18 Insoweit wird auf die diesbezüglichen Entscheidungsgründe des Urteils im Parallelverfahren der Beteiligten vom 24. Juni 2014 VIII R 29/12 (BFHE 246, 306) unter II.2. verwiesen.

19 c) Da die den Klägern im Jahr 1992 zugeflossenen Erstattungszinsen nach § 233a AO steuerpflichtige Erträge i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind, wie vom FA bei der Veranlagung der Einkommensteuer für 1992 bereits zutreffend berücksichtigt, ergibt sich keine Veränderung hinsichtlich des auf das Streitjahr rücktragsfähigen Verlustes zugunsten der Kläger.

20 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de