Urteil vom 12. November 2013, VIII R 36/10

Steuerpflicht von Erstattungszinsen

BFH VIII. Senat

EStG § 12 Nr 3, EStG § 20 Abs 1 Nr 7 S 3, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 2, EStG § 34 Abs 2 Nr 3, EStG § 34 Abs 2 Nr 4, EStG § 52a Abs 8 S 2, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2006 , EStR R 34.4 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 28. Januar 2010, Az: 10 K 2720/09

Leitsätze

1. Erstattungszinsen nach § 233a AO sind steuerbare Einnahmen aus Kapitalvermögen.

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

3. Erstattungszinsen sind keine außerordentlichen Einkünfte i.S. von § 34 EStG.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob im Streitjahr (2006) zugeflossene Erstattungszinsen (§ 233a der Abgabenordnung --AO--) Einnahmen aus Kapitalvermögen sind und ob für sie die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gilt.

2 Die miteinander verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Rentner. Für das Streitjahr wurden sie zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Gemäß dem Einkommensteuerbescheid für 1995 entrichtete die Klägerin am 9. Juli 1997 eine Einkommensteuernachzahlung, die auf den Gewinn aus der Veräußerung ihres Kommanditanteils an der K.KG zum 31. Dezember 1995 entfiel. Im Streitjahr stellte sich der endgültige Ausfall der Kaufpreisforderung heraus. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) änderte infolge eines entsprechend geänderten Grundlagenbescheides des Finanzamts H. den Einkommensteuerbescheid für 1995 unter Ansatz eines Veräußerungsgewinnes von 0 € und setzte Erstattungszinsen fest.

3 Am 8. November 2007 erging ein erstmaliger Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, bei dem Zinsen auf die Einkommensteuererstattung für 1995 in Höhe von 118.101 € für 109 Monate als Einnahmen aus Kapitalvermögen berücksichtigt wurden.

4 Die nach insoweit erfolglosem Einspruch erhobene Klage, mit der die Kläger für die Erstattungszinsen eine ermäßigte Besteuerung nach § 32a Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG begehrten, blieb ebenfalls erfolglos (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Baden-Württemberg vom 29. Januar 2010 10 K 2720/09, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 723).

5 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren beigetreten.

6 Die Kläger halten die Erfassung der Erstattungszinsen als Kapitaleinnahmen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG für verfassungswidrig; jedenfalls müsse der ermäßigte Steuersatz gemäß § 34 Abs. 1 EStG Anwendung finden.

7 Mit dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG habe der Gesetzgeber eine Grundsatzentscheidung getroffen und auch die Erstattungszinsen der einkommensteuerrechtlich irrelevanten Ebene zugewiesen. Der Zufluss von Zinsen nach § 233a AO (Erstattungszinsen) und der Abfluss derartiger Zinsen (Nachzahlungszinsen) seien wesentlich gleiche Sachverhalte. Erstattungs- und Nachzahlungszinsen würden gemäß § 233a AO identisch berechnet und verfolgten

denselben Zweck (Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. September 1995 X R 86/94, BFHE 178, 555, BStBl II 1996, 53).

8 Im Ergebnis habe der Gesetzgeber mit der Ergänzung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010 --JStG 2010-- (BGBl I 2010, 1768) in dessen Satz 3 eine Norm geschaffen, die in unmittelbarem Widerspruch zu seiner eigenen, in § 12 Nr. 3 EStG verankerten Grundentscheidung stehe, bestimmte Steuern und darauf entfallende Nebenleistungen dem nicht steuerbaren Bereich zuzuweisen. Eine derartige Regelung sei nicht nur system- und damit rechtswidrig. Vielmehr liege auch ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) vor.

9 Darüber hinaus begegne auch die Anwendungsvorschrift des § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 verfassungsrechtlichen Bedenken unter dem Aspekt des Verbots einer echten Rückwirkung.

10 Hinsichtlich der begehrten ermäßigten Besteuerung nach § 34 EStG erfüllten die Erstattungszinsen den Begriff der Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG. Jedenfalls sei eine analoge Anwendung der begünstigenden Vorschriften geboten wegen einer ungewollten Regelungslücke, da ein dem Regelungsgehalt von § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG vergleichbarer Sachverhalt vorliege. Zudem stellten die Erstattungszinsen eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeit gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG dar.

11 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und die Einkommensteuerfestsetzung für 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Mai 2009 dahingehend zu ändern, dass Erstattungszinsen nach § 233a AO in Höhe von 118.101 € nicht mehr als Einnahmen erfasst werden, hilfsweise, die Erstattungszinsen in Höhe von 118.101 € nach § 34 Abs. 1 EStG zu besteuern.

12 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

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

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

15 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.

16 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 vom 15. Juni 2010 VIII R 33/07 (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.

17 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, Deutsches Steuerrecht --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.

18 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."

19 Damit bleibt für eine Behandlung der Erstattungszinsen nach § 233a AO als nicht steuerbar kein Raum mehr. Bei Auslegung des Gesetzes ist die gesetzgeberische Entscheidung zu respektieren und der im Gesetz angelegte "Wille des Gesetzgebers ... möglichst zuverlässig zur Geltung zu bringen" (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 25. Januar 2011 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193).

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

21 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).

22 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.

23 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.).

24 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.).

25 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 nicht

zugleich die Verfassungswidrigkeit des Einnahmetatbestandes in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 begründen.

26 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.

27 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.

28 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).

29 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 abweichend von den Gesetzesmaterialien 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. 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, 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).

30 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 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 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 (BMF-Schreiben 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.

31 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.

32 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.

33 3. Entgegen der Auffassung der Kläger sind die Erstattungszinsen keine außerordentlichen Einkünfte i.S. von § 34 Abs. 1 und 2 EStG.

34 a) Die Leistung von Erstattungszinsen erfüllt nicht den Tatbestand des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG (Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen), da sie unabhängig davon erbracht wird, ob dem Steuerpflichtigen Einnahmen entgangen sind oder entgehen. Die Rechtslage ist insoweit nicht anders als bei Prozess- oder Verzugszinsen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 175, 439, BStBl II 1995, 121, m.w.N.). § 233a AO regelt in einer praktikablen, typisierenden Weise einen finanziellen Ausgleich in Fällen, in denen die nicht zeitnah erfolgte Festsetzung (hier:) der Einkommensteuer zu einem Unterschiedsbetrag zwischen festgesetzter Steuer einerseits und Lohnsteuerabzugsbeträgen, anzurechnender Körperschaftsteuer und festgesetzten Vorauszahlungen andererseits führt (§ 233a Abs. 3 AO). Die Typisierung hat zur Folge, dass es auf die tatsächlichen Umstände nicht ankommt. Es bleibt unerheblich, ob der Steuerpflichtige als Zinsgläubiger den Erstattungsbetrag bei früherer Erlangung rentierlich angelegt hätte, ob er dies gegebenenfalls zu einem höheren oder nur zu einem niedrigeren Zins hätte tun können oder ob er etwa --wie von den Klägern im Streitfall geltend gemacht-- vor der späteren Steuererstattung zur zwischenzeitlichen Begleichung eines letztlich nicht bestehenden Steueranspruchs eine bestehende rentierliche Geldanlage auflösen musste.

35 Die typisierende Norm des § 233a AO trifft für die in ihrem Abs. 1 aufgeführten Zinsen eine abschließende Regelung. Auch in Bezug auf geltend gemachte Besonderheiten des Einzelfalles verbleibt insoweit keine Regelungslücke. Der den Kapitaleinkünften zugewiesene Zinsanspruch (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010) trägt seinen Rechtsgrund allein in § 233a AO, was einen Rückgriff auf andere Rechtsgründe weder erfordert noch ermöglicht.

36 b) Der Senat folgt nicht der Auffassung der Kläger, die Erstattungszinsen stellten eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit i.S. von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG dar.

37 aa) Der Wortsinn der Vorschrift schließt dies aus. Die Zinszahlung "vergütet" keine "Tätigkeit", sondern eine durch Verwaltungsakt bestimmte zwangsweise Kapitalüberlassung (s. auch Urteil des FG Düsseldorf vom 16. April 2009 11 K 1764/08 F, EFG 2009, 1568), infolge derer die Zinsen ohne weiteres Zutun des betroffenen Steuerpflichtigen kraft Gesetzes als Ausgleich für die Vorenthaltung der Erstattungsleistung entstehen (vgl. BFH-Urteil vom 13. November 2007 VIII R 36/05, BFHE 220, 35, BStBl II 2008, 292).

38 bb) Dass Zinsen nicht unter § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG fallen, folgt aus der Normsystematik.

39 (1) Als außerordentliche Einkünfte kommen nach Abs. 2 der Vorschrift nur die dort enumerativ aufgeführten in Betracht. Dazu gehören gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 3 EStG Zinsen i.S. des § 24 Nr. 3 EStG, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden. Aus der ausdrücklichen Aufführung dieser bestimmten Zinsen im Katalog des § 34 Abs. 2 EStG folgt im Umkehrschluss, dass andere Zinsen generell nicht von dieser Vorschrift erfasst werden sollen. Dies gilt auch deshalb, weil die in § 34 Abs. 2 Nr. 3 EStG aufgeführten Zinsen nur unter einer zeitlichen Voraussetzung privilegiert werden, die strikter ist als die der mehrjährigen Tätigkeit.

40 (2) Die steuerliche Privilegierung der in § 34 EStG aufgeführten Einkünfte setzt außerdem ihre Qualifizierung als "außerordentlich" voraus (§ 34 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 EStG sowie amtliche Überschrift). So hat der BFH von jeher geurteilt, dass es sich bei den Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten um einmalige und für die jeweilige Einkunftsart ungewöhnliche Einkünfte handeln müsse, die zudem das zusammengeballte Ergebnis mehrerer Jahre darstellten (vgl. BFH-Urteile vom 17. Februar 1993 I R 119/91, BFH/NV 1993, 593; vom 21. November 1980 VI R 179/78, BFHE 132, 60, BStBl II 1981, 214; Horn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34 EStG Rz 60). Auch in einer neueren Entscheidung hat er die Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit bei üblichem Anfall im Rahmen einer freiberuflichen Praxis nicht unter § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG subsumiert (BFH-Urteil vom 30. Januar 2013 III R 84/11, BFHE 240, 156). Die Finanzverwaltung knüpft die Erstreckung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG auf andere Einkunftsarten als die nach § 19 EStG an die einschränkende Voraussetzung, dass eine Zusammenballung von Einkünften eingetreten ist, die nicht dem vertragsgemäßen oder dem typischen Ablauf entspricht (R 34.4 Abs. 1 der Einkommensteuerrichtlinien --EStR--). Der Senat hält diese Einschränkung nach dem Gesetzeszweck für grundsätzlich zutreffend. Gegen eine Erstreckung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG auf die Erstattungszinsen spricht deshalb auch, dass ihre Festsetzung für einen längeren, periodenübergreifenden Zeitraum und der daran anknüpfende Zufluss in einem Betrag keineswegs untypisch sind. Denn Fälle, in denen die Karenzzeiten des § 233a

AO überschritten werden und damit der Zinslauf erst beginnt, sind häufig zugleich solche, in denen der Zinslauf länger andauert, etwa infolge von Rechtsbehelfsverfahren, länger währenden Außenprüfungen oder spät erteilten Grundlagenbescheiden.

41 cc) Allerdings sprechen sich Stimmen in der Literatur für eine Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG auch auf Kapitaleinkünfte aus (vgl. Mellinghoff in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 34 Rz 27; Schmidt/Wacker, EStG, 32. Aufl., § 34 Rz 38 f.). Dieser Ansicht ist aus den voranstehenden Gründen jedenfalls für Zinsen i.S. des § 233a AO nicht zu folgen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de