

Urteil vom 17. Februar 2010, I R 52/09

Nachforderungszinsen: unterschiedlicher Zinslauf bei Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses; Bilanzänderung

BFH I. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 175 Abs 2, AO § 233a Abs 1, AO § 233a Abs 2, AO § 233a Abs 2a, AO § 233a Abs 3, AO § 233a Abs 7, EStG § 4 Abs 2 S 1, KStG § 21 Abs 2

vorgehend FG Hamburg, 18. November 2008, Az: 6 K 173/07

Leitsätze

1. Eine Steuerfestsetzung kann nur dann auf einem rückwirkenden Ereignis beruhen, wenn das rückwirkende Ereignis tatsächlich zu einer abweichenden Steuerfestsetzung geführt hat .
2. Aktiviert ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit in einer geänderten Bilanz nachträglich Forderungen und führt er die dadurch ausgelöste Gewinnerhöhung entsprechend seiner Satzung den Rückstellungen für Beitragsrückerstattung zu, löst dies keine unterschiedlichen Zinsläufe aus .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit. Sie erfasste Erträge aus Genussrechten, die die Jahre 1995 und 1996 betrafen, aber erst in den Jahren 1996 bzw. 1997 gezahlt worden waren, im jeweils folgenden Jahr 1996 bzw. 1997.
- 2 Der Jahresabschluss des Streitjahres 1996 wurde am 28. April 1997 aufgestellt und vom Aufsichtsrat am 23. Mai 1997 festgestellt. Der Gewinn wurde in Höhe von 15 Mio. DM in die Gewinnrücklagen eingestellt. Der restliche Rohüberschuss (nach Kürzungen der Direktgutschrift) in Höhe von 694.056.032,98 DM wurde satzungsgemäß der Rückstellung für Beitragsrückerstattung (RfB) zugewiesen.
- 3 Während einer Außenprüfung beschloss die Klägerin, die Erträge aus den Genussrechten phasengleich zu erfassen. Anlass hierzu war das Senatsurteil vom 18. Dezember 2002 I R 11/02 (BFHE 201, 228, BStBl II 2003, 400). Der berichtigte Jahresabschluss 1996 wurde am 27. November 2003 vom Aufsichtsrat der Klägerin festgestellt. Die Dotierung der Gewinnrücklagen blieb unverändert in Höhe von 15 Mio. DM bestehen. Die RfB erhöhte sich dadurch gemäß § 24 Abs. 3 der Satzung um 2.473.355 DM. Da gemäß § 21 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG 1996) RfB unter bestimmten, hier unstrittig vorliegenden Voraussetzungen gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, war die Bilanzänderung insgesamt erfolgsneutral.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) änderte nach der Außenprüfung aufgrund einer nicht streitbefangenen Gewinnerhöhung den Körperschaftsteuerbescheid für 1996 und setzte mit Bescheid vom 27. Mai 2004 gegen die Klägerin eine Körperschaftsteuer in Höhe von 3.386.590,86 € fest. Dieser Betrag ist unstrittig. Gleichzeitig setzte das FA Zinsen zur Körperschaftsteuer 1996 nach § 233a der Abgabenordnung (AO) in Höhe von 480.907 € fest. Hiervon sind aufgrund der zuvor erwähnten Gewinnerhöhung 284.381 € unstrittig. Der restliche Betrag ergab sich daraus, dass das FA zunächst fiktiv von einer infolge Einbeziehung der Genussrechtszinsen erhöhten festgesetzten Körperschaftsteuer ausging. Als Beginn des Zinslaufs nahm es den 1. April 1998 an. Hinsichtlich der Erhöhung der RfB ging das FA von einem rückwirkenden Ereignis aus mit der Folge, dass gemäß § 233a Abs. 7 AO der Zinslauf 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres zu laufen begonnen habe, in dem der Aufsichtsrat der Klägerin die geänderte Handelsbilanz 1996 festgestellt habe (27. November 2003).
- 5 Ihre Klage, mit der die Klägerin beantragte, die Zinsen zur Körperschaftsteuer 1996 auf 284.381 € herabzusetzen, wies das Finanzgericht (FG) Hamburg mit Urteil vom 19. November 2008 6 K 173/07, veröffentlicht in

Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 542, ab.

- 6 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den geänderten Zinsbescheid des FA vom 13. September 2004 dahin zu ändern, dass als Nachforderungszinsen lediglich ein Differenzbetrag von 284.381 € festgesetzt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben; der Klage ist zu entsprechen. Zinsen können nur insoweit festgesetzt werden, als die Außenprüfung bei der Klägerin zu einem zwischen den Beteiligten unstreitigen Mehrergebnis geführt hat.
- 9 1. Führt die Festsetzung der Körperschaftsteuer zu einem Unterschiedsbetrag i.S. des § 233a Abs. 3 AO, ist dieser zu verzinsen (§ 233a Abs. 1 AO). Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233a Abs. 2 AO). Soweit die Steuerfestsetzung auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO) beruht, beginnt der Zinslauf abweichend hiervon 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist (§ 233a Abs. 2a AO).
- 10 2. Im Streitfall beruht der geänderte Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr nicht auf der geänderten Steuerbilanz, so dass dahingestellt bleiben kann, ob und inwieweit die geänderte Bilanz Rückwirkung für das Streitjahr entfaltet. Die geänderte Steuerfestsetzung gründet vielmehr (nur) auf einer Gewinnerhöhung im Anschluss an die Außenprüfung bei der Klägerin.
- 11 a) Diese Gewinnerhöhung steht mit den von der Klägerin geänderten Bilanzpositionen nicht im Zusammenhang. Hätte die Außenprüfung nicht zu einer Steuernachzahlung geführt oder hätte die Klägerin die geänderte Bilanz nicht im zeitlichen Zusammenhang mit der Außenprüfung beim FA eingereicht, wäre es zu keiner geänderten Körperschaftsteuerfestsetzung gekommen. Denn die durch die phasengleiche Erfassung der Erträge aus den Genussrechten bewirkte Gewinnerhöhung wurde dadurch ausgeglichen, dass die Klägerin den Erhöhungsbetrag jeweils in voller Höhe den einkommensmindernd zu berücksichtigenden RfB gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1996 zuführte. Ihr Steuerbilanzgewinn änderte sich daher durch die während der Außenprüfung eingereichte Bilanz nicht. Allein der Umstand, dass der Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr aus anderen Gründen geändert wurde, ermöglicht aber keine Zinsfestsetzung auch hinsichtlich einer fiktiven Körperschaftsteuer, die bei isolierter Betrachtung auf die Erträge aus Genussrechten entfallen würde. Nur eine Bilanzänderung --sei es die Korrektur eines fehlerhaften Bilanzansatzes oder der Ersatz eines zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen ebenfalls zulässigen Bilanzansatz--, die sich tatsächlich auf die festgesetzte Körperschaftsteuer ausgewirkt hat, kann Grundlage einer (abweichenden) Steuerfestsetzung sein. Zwar bestimmt § 233a Abs. 7 AO, dass bei Anwendung des Abs. 2a der Unterschiedsbetrag in Teil-Unterschiedsbeträge mit jeweils gleichem Zinslaufbeginn aufzuteilen ist. Die Vorschrift setzt aber tatbestandlich voraus, dass die Steuerfestsetzung auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses beruht. Fehlt es bereits hieran, kommt § 233a Abs. 7 AO nicht zum Zuge.
- 12 b) Das Senatsurteil vom 18. Mai 1999 I R 60/98 (BFHE 188, 542, BStBl II 1999, 634) steht dem nicht entgegen. Es besagt nur, dass § 233a Abs. 7 i.V.m. Abs. 2a AO auch dann anwendbar ist, wenn die ursprüngliche Steuerfestsetzung aufgrund anderer Änderungsvorschriften geändert wurde oder es sich um eine erstmalige Steuerfestsetzung handelt. Maßgeblich ist der materielle Grund, nicht die verfahrensmäßige Umsetzung. Dies bedeutet jedoch nicht, dass § 233a Abs. 7 i.V.m. Abs. 2a AO auch dann eingreift, wenn die Steuerfestsetzung nicht auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses beruht. Das Senatsurteil vom 9. August 2006 I R 10/06 (BFHE 214, 101, BStBl II 2007, 82) betrifft einen Verlustrücktrag. Zwar hatte sich keine Abweichung zwischen der neu festgesetzten und der zuvor festgesetzten Steuer ergeben. Gleichwohl war infolge des Verlustrücktrags ein geänderter Bescheid ergangen, der auf dem Verlustrücktrag beruhte. Denn das Einkommen ohne Berücksichtigung des Verlustrücktrags war von 7.500 DM auf 42.963 DM erhöht worden.
- 13 c) Neben dem Wortlaut des § 233a Abs. 2a AO, nach dem der Zinslauf nur dann abweichend beginnt, "soweit" die Steuerfestsetzung auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses beruht, spricht auch der Zweck des § 233a Abs. 2a AO für dieses Ergebnis.

- 14** aa) Der unterschiedliche Beginn des Zinslaufs in § 233a Abs. 2 AO einerseits und in § 233a Abs. 2a AO andererseits beruht auf dem Gedanken, dass ein Verlustabzug oder ein rückwirkendes Ereignis zu Gunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung noch nicht berücksichtigt werden konnte und daher weder der Steuerpflichtige noch das FA vor Eintritt des rückwirkenden Ereignisses bzw. des Verlustes einen Liquiditätsvor- oder -nachteil erlitten hat, den zu kompensieren das Ziel des § 233a AO ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 188, 542, BStBl II 1999, 634). Es erscheint daher nicht gerechtfertigt, einen Nachzahlungs- oder Erstattungsanspruch, soweit er auf dem rückwirkenden Ereignis oder dem Verlustrücktrag beruht, schon für den Zeitraum vor Eintritt des rückwirkenden Ereignisses oder des Verlustes zu verzinsen.
- 15** bb) Hier hätte jedoch die Aktivierung der Zinsansprüche aus den Genussrechten aufgrund § 24 Abs. 3 der Satzung der Klägerin bereits in der ursprünglich eingereichten Bilanz zeitgleich eine einkommensmindernde Erhöhung der RfB nach § 21 Abs. 2 KStG 1996 bewirkt. Der Zweck des § 233a Abs. 2a AO rechtfertigt daher --unterstellt, die geänderte Handelsbilanz sei ein rückwirkendes Ereignis-- keine unterschiedlichen Zinsläufe. Denn bei einer korrekten phasengleichen Erfassung der Ansprüche aus den Genussrechten und der zeitgleichen Erhöhungen der RfB wäre es zu keiner anderweitigen Steuerfestsetzung gekommen. Das FA hat daher keinen Liquiditätsnachteil erlitten, der die Festsetzung von Nachforderungszinsen rechtfertigte.
- 16** d) Es bedarf im Streitfall keiner Entscheidung darüber, ob die Klägerin die ursprünglich eingereichte Bilanz für 1997 überhaupt ändern durfte. Diese entsprach zwar nicht den Vorgaben des Senatsurteils in BFHE 201, 228, BStBl II 2003, 400, nach dem Erträge aus Genussrechten, die ein abgelaufenes Jahr betreffen, phasengleich zu aktivieren sind. Nach der Senatsrechtsprechung ist ein Bilanzansatz jedoch nur unrichtig, wenn er nach dem Kenntnisstand, den der Kaufmann im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung haben konnte, kaufmännischer Sorgfalt widerspricht (vgl. z.B. Senatsurteile vom 17. Juli 2008 I R 85/07, BFHE 222, 418, BStBl II 2008, 924; vom 23. Januar 2008 I R 40/07, BFHE 220, 361, BStBl II 2008, 669; vom 5. Juni 2007 I R 47/06, BFHE 218, 221, BStBl II 2007, 818).
- 17** Geht man davon aus, dass im Zeitpunkt der erstmaligen Erstellung der Bilanz für das Jahr 1997 ungeklärt war, ab welchem Zeitpunkt Ansprüche auf Vergütungen für die Überlassung von Genussrechtskapital auszuweisen sind (vgl. z.B. die erstmalige Äußerung des Hauptfachausschusses beim Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. vom 6./7. Mai 1998, Die Wirtschaftsprüfung 1998, 891), so wäre danach die ursprünglich eingereichte Bilanz "richtig". Die Aktivierung der Erträge aus den Genussrechten und die gegenläufige Zuführung dieser Beträge zu den RfB wären jeweils als Bilanzänderungen zu werten, die, da sie nicht im Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung stehen, nach § 4 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes unstatthaft waren und daher keinen Zinslauf auslösen konnten.
- 18** Geht man demgegenüber davon aus, dass die ursprüngliche Bilanz fehlerhaft war und daher korrigiert werden musste, ergibt sich ebenfalls kein unterschiedlicher Zinslauf. Denn dann lägen zwei sich einander ausgleichende Bilanzberichtigungen vor. Nach der Satzung der Klägerin war die Gewinnerhöhung, die durch die Aktivierung der Erträge aus Genussrechten eingetreten ist, zwingend den RfB (§ 21 Abs. 2 KStG 1996) zuzuführen. Zwar haben bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit Beitragsrückerstattungen den Charakter von verdeckten Gewinnausschüttungen (Senatsurteil vom 9. Juni 1999 I R 17/97, BFHE 189, 364, BStBl II 1999, 739). § 21 KStG 1996 erklärt die Rückerstattungen jedoch bis zu einer bestimmten Höhe zu abzugsfähigen Betriebsausgaben. Ist die ausschließliche Verwendung der RfB durch Satzung oder durch geschäftsplanmäßige Erklärung gesichert, liegt demgemäß eine (ungewisse) Außenverpflichtung vor, die zwingend auszuweisen ist (§ 21 Abs. 2 KStG 1996).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de