

Urteil vom 15. Juni 2010, VIII R 33/07

Abziehbarkeit von Nachzahlungszinsen - Steuerpflicht von Erstattungszinsen

BFH VIII. Senat

AO § 233a, EStG § 12 Nr 3, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 8

vorgehend FG Köln, 01. März 2007, Az: 14 K 2373/04

Leitsätze

1. Zinsen i.S. von § 233a AO, die der Steuerpflichtige an das Finanzamt zahlt (Nachzahlungszinsen), gehören zu den nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbaren Ausgaben .
2. Zinsen i.S. von § 233a AO, die das Finanzamt an den Steuerpflichtigen zahlt (Erstattungszinsen), unterliegen beim Empfänger nicht der Besteuerung, soweit sie auf Steuern entfallen, die gemäß § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbar sind (Änderung der Rechtsprechung).

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wendet sich zum einen dagegen, dass Zinsen gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO) im Nachzahlungsfall nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden dürfen, obwohl er aus für Steuerzahlungen vorgesehenem Kapital steuerpflichtige Zinseinnahmen erzielt hat, zum anderen dagegen, dass Zinsen im Erstattungsfall steuerpflichtig sind.
- 2** Für erwartete Einkommensteuernachzahlungen richtete der Kläger bei einem Kreditinstitut ein Termingeldkonto ein. Daraus erzielte er Kapitaleinkünfte. Im Juli 2000 leistete er von dem dort angelegten Geld eine Nachzahlung auf die Einkommensteuer für 1996. Vorangegangene, die Einkommensteuer 1996 betreffende Steuererstattungen hatte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nicht auf das Termingeldkonto geleistet. Wegen der Nachzahlung setzte das FA gegen den Kläger Zinsen zur Einkommensteuer 1996 fest. Im Streitjahr 2000 zahlte der Kläger deshalb 9.949 DM Zinsen an das FA. Im Streitjahr 2000 vereinnahmte der Kläger außerdem von dem FA --einen anderen Veranlagungszeitraum betreffende-- Erstattungszinsen von 3.460 DM.
- 3** In seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger die Nachzahlungszinsen als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Dem folgte das FA nicht und berücksichtigte außerdem die vom Kläger vereinnahmten Erstattungszinsen als weitere Einnahmen bei dessen Einkünften aus Kapitalvermögen.
- 4** Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 617 veröffentlicht. Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 5** Der Kläger beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids für 2000 vom 19. Dezember 2005 bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen weitere Werbungskosten von 9.949 DM zu berücksichtigen und die Einkommensteuer entsprechend niedriger festzusetzen,
hilfsweise,
die Einkünfte aus Kapitalvermögen um 3.460 DM zu verringern und die Einkommensteuer entsprechend niedriger festzusetzen.

- 6 Für den Fall, dass der Senat auch den Hilfsantrag für unbegründet hält, regt der Kläger an, das Verfahren nach Art. 100 des Grundgesetzes auszusetzen und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 8 Der Berichterstatter des Senats hat dem Kläger mit Schreiben vom 21. Dezember 2009 Gelegenheit gegeben, sich zum Senatsurteil vom 2. September 2008 VIII R 2/07 (BFHE 223, 15, BStBl II 2010, 25) ergänzend zu äußern.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Teilstattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klage ist hinsichtlich des Hilfsantrags begründet und im Übrigen unbegründet. Vom Finanzamt an den Steuerpflichtigen gezahlte Zinsen gemäß § 233a AO (Erstattungsinsen) unterliegen nicht der Einkommensteuer, wenn die zugrunde liegende Steuer gemäß § 12 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht abziehbar ist (Änderung der Rechtsprechung).
- 10 1. Rechtsfehlerfrei hat es das FG abgelehnt, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen solche Zinsen als Werbungskosten abzuziehen, die der Kläger gemäß § 233a AO an das FA gezahlt hat (Nachzahlungszinsen).
- 11 a) Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Schuldzinsen sind Werbungskosten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 9 Abs. 1 Satz 1, Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG). Nachzahlungszinsen i.S. des § 233a AO stehen schon deshalb nicht mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang, weil sie gemäß § 12 Nr. 3 EStG aufgrund Gesetzes dem nicht steuerbaren Bereich zugewiesen sind (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- in BFHE 223, 15, BStBl II 2010, 25, m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteile vom 18. Juni 2009 VI R 14/07, BFHE 225, 393, und VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797 zum typisierenden Ausschluss des wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhangs bei Aufwendungen i.S. des § 12 Nr. 5 EStG). § 12 Nr. 3 EStG ordnet an, dass Steuern vom Einkommen sowie die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen. Zu den steuerlichen Nebenleistungen gehören nach § 3 Abs. 4 AO auch die Zinsen i.S. von § 233a AO. Sie dürfen daher nicht als Werbungskosten abgezogen werden (vgl. auch BFH-Urteil vom 6. Oktober 2009 I R 39/09, BFH/NV 2010, 470 zu dem entsprechenden Abzugsverbot in § 10 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes).
- 12 b) Die vom Kläger vertretene gegenteilige Auffassung, wonach § 9 Abs. 1 EStG der Anwendung von § 12 Nr. 3 EStG vorgeht, findet im Gesetz keine Stütze. § 12 EStG in der auf den Streitfall anwendbaren Fassung verweist in seinem einleitenden Halbsatz nicht ausdrücklich auf § 9 Abs. 1 EStG, sondern nur auf § 10 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 4, 6 bis 9, § 10b und §§ 33 bis 33b EStG. Diese Aufzählung ist abschließend. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. waren u.a. Zinsen i.S. von § 233a AO als Sonderausgaben abzugsfähig. Diese Vorschrift ist jedoch durch Art. 1 Nr. 15 Buchst. a des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) mit Wirkung zum 1. Januar 1999 aufgehoben worden. Seitdem gibt es in § 10 EStG keinen vorrangig zu beachtenden Tatbestand mehr, auf den § 12 EStG wegen der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen Bezug nimmt. Ein genereller Anwendungsvorrang der Vorschriften über Werbungskosten oder Betriebsausgaben vor § 12 Nr. 3 EStG kann deshalb auch nicht daraus abgeleitet werden, dass Aufwendungen nur dann Sonderausgaben sein können, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden (§ 10 Abs. 1 Satz 1 EStG). Auf die Frage, ob die Nachzahlungszinsen unter den Bedingungen des Streitfalls --wie der Kläger meint-- durch die Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen veranlasst sind, kommt es deshalb nicht an. Sollte dem BFH-Beschluss vom 13. Dezember 2005 VIII B 74/05 (BFH/NV 2006, 740) etwas anderes zu entnehmen sein, hält der Senat daran nicht mehr fest.
- 13 c) Gegen diese Auslegung des Gesetzes bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken. § 12 Nr. 3 EStG verstößt insbesondere nicht gegen das objektive Nettoprinzip (BFH-Urteile in BFHE 223, 15, BStBl II 2010, 25; in BFH/NV 2010, 470). Im häufig unklaren und deshalb auch streitanfälligen Grenzbereich zwischen Einkünfteerzielungs- und Privatsphäre darf der Gesetzgeber typisierende Regelungen schaffen und bestimmte Aufwendungen, die nach allgemeinen Maßstäben im Einzelfall Werbungskosten oder Betriebsausgaben sein könnten, generell vom Abzug ausschließen.

- 14** 2. Zu Unrecht hat das FG jedoch die Steuerpflicht der vom FA an den Kläger gezahlten Erstattungszinsen bejaht. In Fortentwicklung seiner bisherigen Rechtsprechung entscheidet der Senat, dass Erstattungszinsen nicht der Einkommensteuer unterliegen, soweit die zugrunde liegende Steuer nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abgezogen werden darf.
- 15** a) Nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder gewährt worden ist, auch wenn die Höhe des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt. Dies gilt unabhängig von der Bezeichnung und der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Kapitalanlage. Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, wer Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überlässt (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Urteil vom 16. Dezember 2008 VIII R 83/05, BFH/NV 2009, 1118, m.w.N.).
- 16** aa) Nach bisheriger Rechtsprechung, an der der Senat im Grundsatz festhält, ist der öffentlich-rechtliche Erstattungsanspruch eine "sonstige Kapitalforderung jeder Art" i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und werden Erstattungszinsen i.S. von § 233a AO auch als Gegenleistung dafür gezahlt, dass der Steuerpflichtige dem Fiskus --wenn auch gezwungenermaßen-- Kapital zur Nutzung überlassen hat, zu dessen Leistung er letztlich nicht verpflichtet war (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). Damit können grundsätzlich auch Erstattungszinsen beim Empfänger der Besteuerung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG unterliegen.
- 17** bb) Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass ein auf die Erzielung von Einkünften gerichteter Wille des Steuerpflichtigen in Fällen erzwungener Kapitalüberlassung häufig nicht positiv festgestellt werden kann. Wie der Senat an anderer Stelle ausgeführt hat, kommt es auf die Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht an, wenn eine Steigerung der finanziellen Leistungsfähigkeit durch den feststehenden Sachverhalt bewirkt worden ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 527; BFH-Beschluss vom 30. Juni 2009 VIII B 8/09, BFH/NV 2009, 1977).
- 18** b) Einer Korrektur bedarf die bisherige Rechtsprechung des Senats jedoch insoweit, als sie eine Bedeutung der Regelung in § 12 Nr. 3 EStG für die Steuerpflicht der Erstattungszinsen schlechthin verneint hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 115, 216, BStBl II 1975, 568; BFH-Beschluss vom 14. April 1992 VIII B 114/91, BFH/NV 1993, 165).
- 19** aa) § 12 Nr. 3 EStG entfaltet unmittelbare Wirkung zwar nur für die Nichtabziehbarkeit von Ausgaben; die Steuerbarkeit von Einnahmen ist dort nicht ausdrücklich geregelt. Unstreitig werden indes vom Finanzamt erstattete nicht abziehbare Steuern nicht als Einnahmen i.S. von § 8 Abs. 1 EStG erfasst. Einen allgemeinen Grundsatz, wonach die Erstattung nicht abziehbarer Werbungskosten oder Betriebsausgaben nicht zu Einnahmen oder Betriebseinnahmen führen kann, hat die Rechtsprechung dabei bislang nicht angenommen (vgl. BFH-Urteil vom 30. November 2004 VIII R 98/02, BFH/NV 2005, 1768). Einer Entscheidung bedarf es insofern auch vorliegend nicht. Die Rechtfertigung dafür, dass jedenfalls nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbare Steuern im Fall ihrer Erstattung beim Empfänger nicht zu Einnahmen führen, liegt vielmehr darin, dass für bestimmte Steuern in § 12 Nr. 3 EStG nicht lediglich ein gesetzliches Abzugsverbot geregelt ist, sondern dass die Norm diese Steuern schlechthin dem nichtsteuerbaren Bereich zuweist. Diese gesetzgeberische Grundentscheidung strahlt 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" zufließen (vgl. § 8 Abs. 1 EStG).
- 20** bb) Dasselbe gilt für die Erstattungszinsen gemäß § 233a AO. Sie teilen als steuerliche Nebenleistungen i.S. von § 3 Abs. 4 AO insofern das "Schicksal" der Hauptforderung, als sie von § 12 Nr. 3 EStG ebenfalls dem nichtsteuerbaren Bereich zugewiesen sind (so schon Oswald, Deutsches Steuerrecht 1976, 412). Demgegenüber hat der Senat in seinem Urteil in BFHE 115, 216, BStBl II 1975, 568 angenommen, auf die Akzessorietät der Zinsen könne nicht abgestellt werden, weil ihre Heranziehung zur Einkommensteuer dann "ganz allgemein ausgeschlossen" wäre, da die Erstattung überzahlter Steuern "in aller Regel" einkommensteuerlich neutral bleibe. Daran hält der Senat nicht mehr fest. Eine vom Gesetzgeber nicht gewollte allgemeine oder doch sehr weitreichende einkommensteuerliche Nichterfassung von Erstattungszinsen ist nicht zu befürchten, da sich der Ausschluss aus der steuerbaren Sphäre nur auf Zinsen zu den in § 12 Nr. 3 EStG bezeichneten Steuern bezieht.
- 21** cc) Dieser Auslegung steht die Entstehungsgeschichte des § 233a AO nicht entgegen. Allerdings ist im Gesetzgebungsverfahren zum Steuerreformgesetz 1990 (StRG 1990) vom 25. Juli 1988 (BStBl I 1988, 224), mit dem § 233a AO eingeführt worden ist, die Einführung einer Steuerbefreiung für Erstattungszinsen verworfen worden. Erstattungszinsen sollten entsprechend den allgemeinen Grundsätzen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) erfasst werden (vgl. die Nachweise im BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 527). Indes wurde damals durch Art. 1

Nr. 13 StRG 1990 (BStBl I 1988, 224, 227) in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG zugleich geregelt, dass Nachzahlungszinsen i.S. von § 233a AO als Sonderausgaben abziehbar waren. Der Gesetzgeber hat mithin ursprünglich im Ergebnis ein symmetrisches Normgefüge für Nachzahlungszinsen einerseits und Erstattungszinsen andererseits geschaffen. Dieses ist jedoch durch die Aufhebung von § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit Wirkung ab 1999 entfallen. Die ursprünglichen gesetzgeberischen Erwägungen haben damit für die Auslegung an Bedeutung verloren.

- 22** dd) Nach allem bedarf es nicht mehr der Auseinandersetzung mit der von dem Kläger aufgeworfenen Frage, ob die unterschiedliche einkommensteuerliche Behandlung von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen verfassungsrechtliche Grundsätze verletzt und deshalb im Wege verfassungskonformer Auslegung der einschlägigen Rechtsvorschriften beseitigt werden müsste. Zumindest im Anwendungsbereich des § 12 Nr. 3 EStG ist nunmehr ein sachlicher Gleichlauf insoweit gewährleistet, als Nachzahlungszinsen und Erstattungszinsen einheitlich dem nicht steuerbaren Bereich zugeordnet sind. Damit ist zugleich den Bedenken des Klägers Rechnung getragen.
- 23** 3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil ist deshalb aufzuheben. Die Rechtssache ist spruchreif. Der Senat gibt der Klage nach Maßgabe der dargestellten Rechtsgrundsätze im Hilfsantrag statt und weist sie im Übrigen als unbegründet ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de