

Änderung der steuerlichen Behandlung von Erstattungsinsen auf Ertragsteuern

1. Allgemeines

Während der Zeitpunkt der Entstehung von Steuern sich aus den jeweiligen Steuergesetzen ergibt und somit für alle Steuerpflichtigen gleich ist, tritt die Fälligkeit der Steuern regelmäßig erst mit der Festsetzung durch Bescheid oder die Anmeldung ein. Je nach Lage des Falles kann die Fälligkeit von Abschlußzahlungen damit auch erst mehrere Jahre nach der gesetzlichen Steuerentstehung eintreten. Zur Abschöpfung des beim Steuerpflichtigen eintretenden Liquiditätsvorteils aus einer späten Nachzahlung wurde in § 233a AO für die darin genannten Steuerarten eine Verzinsung von 0,5 % für jeden vollen Monat angeordnet. Dabei gilt eine sog. Karenzzeit von i.d.R. 15 Monaten, d.h. die Verzinsung für die Einkommensteuer 2010 (Entstehung der Steuer mit Ablauf des 31. Dezember 2010) beginnt am 1. April 2012.

Aus Gründen der Steuergerechtigkeit sind jedoch nicht nur Nachzahlungsbeträge zu verzinsen, sondern es werden auch Erstattungsansprüche der Steuerpflichtigen verzinst.

Die Verzinsung ist durch das Steuerreformgesetz 1990 eingeführt worden, nachdem die Finanzverwaltung über die technischen Voraussetzungen ihrer Durchführung verfügte. Sowohl die Verzinsungsregeln selbst als auch die einkommen- und ertragsteuerliche Behandlung der gezahlten und bezogenen Zinsen sind seither mehrfach geändert worden. Zinsen auf Steuererstattungen unterlagen grundsätzlich als Kapitaleinkünfte der Einkommensbesteuerung, korrespondierend konnten Nachzahlungszinsen als Sonderausgabe geltend gemacht werden. Durch das unter Federführung des damaligen Bundesministers der Finanzen, Oskar Lafontaine, zustande gekommene Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde jedoch die Sonderausgabenregelung ersatzlos abgeschafft, so daß seither asymmetrisch Erstattungsinsen zu versteuern waren, Nachzahlungszinsen aber nicht mehr abgezogen werden konnten.

2. Das BFH-Urteil vom 15. Juni 2010

Dem BFH-Urteil vom 15. Juni 2010 (Az. VIII R 33/07) lag ein Sachverhalt zugrunde, bei dem der Kläger vorrangig den Abzug der Zinsen auf eine von ihm zu leistende Steuernachzahlung als Werbungskosten bei seinen Kapitaleinkünften begehrte, weil er die zu erwartende Steuernachzahlung bei einer Bank zinsbringend angelegt hatte. Mit diesem Begehren drang der Kläger allerdings nicht durch, da der BFH dem Gesetzgeber die Entscheidungsbefugnis zubilligte, bestimmte Aufwendungen generell vom Abzug auszuschließen. Diese Befugnis hat der Gesetzgeber in § 12 Nr. 3 EStG genutzt und zulässigerweise Steuern vom Einkommen sowie die darauf entfallenden Nebenleistungen (z.B. Säumniszuschläge, Zinsen) grundsätzlich vom Abzug ausgeschlossen.

Der Kläger konnte sich jedoch mit seinem Hilfsantrag durchsetzen. Unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH dabei festgestellt, daß durch § 12 Nr. 3 EStG nicht lediglich ein Abzugsverbot darstellt, sondern die darin genannten Steuern schlechthin dem nichtsteuerbaren Bereich zugewiesen werden. Diese gesetzgeberische Grundentscheidung betrifft somit nicht nur zu zahlende Steuern und ihre Nebenleistungen, sondern auch den umgekehrten Vorgang der Erstattung, so daß diese Erstattungen dem Steuerpflichtigen nicht im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG zufließen. Die Erstattungsinsen als steuerliche Nebenleistung teilen dabei das Schicksal der Hauptforderung und sind ebenfalls dem nicht steuerbaren Bereich zuzuordnen.

3. Auswirkungen für die Praxis

Das o.g. Urteil ist im Hinblick auf Zinsen auf erstattete Einkommensteuerbeträge ergangen. Es dürfte darüber hinausreichend jedoch auch Auswirkungen auf andere Steuerarten haben.

So enthält für die Körperschaftsteuer § 10 Nr. 2 KStG eine dem § 12 Nr. 3 EStG entsprechende Zuweisungsnorm. Obgleich Kapitalgesellschaften steuerrechtlich keine außerbetriebliche Sphäre haben, hat sich der BFH beispielsweise im Urteil vom 6. Oktober 2009 (Az. I R 39/09) in Bezug auf § 10 Nr. 2 KStG ausdrücklich auf die angestrebte Gleichbehandlung mit Personenunternehmen berufen.

Zinsen auf erstattete Gewerbesteuer sind nur als Betriebseinnahme zu erfassen, wenn die erstattete Gewerbesteuer selbst als Betriebseinnahme zu berücksichtigen ist. Seit dem Erhebungszeitraum 2008 ist die Gewerbesteuer mit den auf sie entfallenden steuerlichen Nebenleistungen gem. § 4 Abs. 5b EStG keine Betriebsausgabe mehr, so daß die für diesen und spätere Erhebungszeiträume geleisteten Erstattungen mitsamt damit zusammenhängender Erstattungszinsen nicht als Betriebseinnahme zu erfassen sind.

In noch nicht bestandskräftigen Veranlagungsfällen sollten daher bei Vorliegen derartiger Sachverhalte unter Bezugnahme auf die aktuelle BFH-Rechtsprechung gegebenenfalls Einspruch eingelegt oder Änderungsanträge gestellt werden.

4. Fazit

Mit dem BFH-Urteil vom 15. Juni 2010 wurde die in der Ertragsbesteuerung liegende Ungleichbehandlung von als steuerpflichtige Einnahmen zu berücksichtigenden Erstattungszinsen einerseits und nicht abzugsfähigen Nachzahlungszinsen andererseits bereinigt.

Zu beachten ist allerdings, daß sich das Urteil nur auf die Zuordnung der Steuern und ihrer Nebenleistungen in den nicht steuerbaren Bereich bezog. Einen allgemeinen Grundsatz, wonach die Erstattung nicht abziehbarer Werbungskosten oder Betriebsausgaben nicht zu Einnahmen oder Betriebseinnahmen führen kann, hat die Rechtsprechung bislang nicht angenommen und auch in diesem Urteil nicht aufgestellt.

Kiel, 30. September 2010

Steffen Falk Schott
Steuerberater