

Beschluss vom 31. July 2014, III B 13/14

Keine Überraschungsentscheidung bei rechtlichem Hinweis in der mündlichen Verhandlung - Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung bei behaupteter Verfassungswidrigkeit der Höhe der Nachzahlungszinsen

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 96 Abs 2, FGO § 76 Abs 2, GG Art 103 Abs 1, AO § 233a, AO § 238 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 04. December 2013, Az: 10 K 218/12

Leitsätze

1. NV: Eine zur Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör führende Überraschungsentscheidung liegt nicht vor, wenn das FG in der mündlichen Verhandlung darauf hinweist, dass es an einem zuvor schriftlich erteilten rechtlichen Hinweis nicht mehr festhält, und die Entscheidung dann auf seine in der mündlichen Verhandlung mitgeteilte geänderte Rechtsauffassung stützt .
2. NV: Macht der Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage geltend, ob die Höhe der Nachzahlungszinsen angesichts des rückläufigen Zinsniveaus am Anlagemarkt noch verfassungsgemäß ist, muss er u.a. darlegen, gegen welche Verfassungsnorm die angegriffenen Zinsregelungen verstoßen sollen, und darauf eingehen, weshalb seiner Ansicht nach die Höhe des gesetzlich festgelegten Zinssatzes allein nach dem Niveau der vom Steuerpflichtigen erzielbaren Guthabenzinsen typisiert werden muss .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) stand bis Juli 1994 als selbständiger Handelsvertreter an der Spitze eines Strukturvertriebs der Fa. X. Die ebenfalls als selbständige Handelsvertreter tätigen Mitarbeiter der X kündigten ihr Vertragsverhältnis zur X zum 18. August 1994. Im Oktober 1994 gründete der Kläger zusammen mit weiteren Gesellschaftern die Y-AG. Die Y-AG übernahm ab Oktober 1994 die bisher für die X tätigen Mitarbeiter und vereinbarte nach längeren Verhandlungen im November 1996 einen Kaufpreis für die Übernahme des Strukturvertriebs in Höhe von ... DM. In diesem Vertrag sicherte der Kläger der Y-AG für einen Beobachtungszeitraum von fünf Jahren, bis zum 30. September 2001, wirtschaftliche Ergebnisse in einer bestimmten Größenordnung zu und übertrug an die Z-AG zur Absicherung einer etwaigen Kaufpreistrückforderung Festgeldguthaben in Höhe von insgesamt ... DM. Im Jahr 2001 wurden die Festgeldguthaben, die mittlerweile unter Berücksichtigung aller Zinsen einen Stand von ... DM aufwiesen, auf den Kläger zurückübertragen.
- 2 Seit Dezember 1994 war der Kläger bereits im Rahmen eines Anstellungsvertrages für die Y-AG tätig. Für die Zeit bis zum Abschluss des Kaufvertrages Ende 1996 erhielt der Kläger Provisionszahlungen in Höhe von ... DM. Diesen standen Betriebsausgaben in Höhe von ... DM gegenüber. Auf das Jahr 1996 entfielen ... DM Provisionen und ... DM Betriebsausgaben, also saldiert ... DM.
- 3 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) erließ am 9. Mai 1996 einen erstmaligen Einkommensteuerbescheid, hinsichtlich dessen es mit Bescheid vom 19. Oktober 1998 den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob. Nach Durchführung einer Betriebsprüfung setzte das FA mit Änderungsbescheid vom 19. Oktober 1998 den zunächst im Jahr 1996 berücksichtigten Veräußerungsgewinn stattdessen in Höhe von ... DM im Jahr 1994 an. Dieser erhöhte sich im Laufe des Einspruchsverfahrens auf ... DM (Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2008) und setzte sich danach wie folgt zusammen:

Kaufpreis laut Kaufvertrag

... DM

Provisionszahlungen 1994 bis 1996	... DM
Erhöhung nach Vereinbarung vom 30. April 1999	... DM
Entnahmewert der Wirtschaftsgüter	<u>... DM</u>
Zwischensumme	... DM
Buchwert der Wirtschaftsgüter	./... DM
Rückstellung der Beraterkosten	<u>... DM</u>
Veräußerungsgewinn	... DM

- 5** Die dagegen gerichtete Klage blieb ohne Erfolg.
- 6** Am 23. Oktober 2007 leistete der Kläger eine Zahlung in Höhe von ... € zur Begleichung der Einkommensteuerschuld. Mit Änderungsbescheid vom 3. Juni 2008 setzte das FA Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer 1994 gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO) in Höhe von ... € fest. Der dagegen gerichtete Einspruch hatte nur insoweit Erfolg, als das FA die Erhöhung des Kaufpreises nach der Vereinbarung vom 30. April 1999 als rückwirkendes Ereignis wertete und den Zinslauf insoweit erst am 1. April 2001 beginnen ließ. Die Nachzahlungszinsen verminderten sich hierdurch auf ... €.
- 7** Im sich anschließenden Klageverfahren begehrte der Kläger zu-letzt noch, dass jeweils wegen Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses
- der Beginn des Zinslaufs für die auf 1996 entfallenden Provisionseinkünfte (... DM) auf den 1. April 1998 und
 - für die "Auflösung der Rückstellung" hinsichtlich der etwaigen Kaufpreisminderung (in Höhe des anfänglichen Festgeldguthabens: ... DM) auf den 1. April 2003 festgesetzt wird.
- 8** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nur hinsichtlich der auf 1996 entfallenden Provisionseinkünfte statt. Im Übrigen verwies es darauf, dass der Kläger den Kaufpreisanspruch in Höhe von ... DM bereits 1994 erworben habe. Bei der Vereinbarung über die etwaige Kaufpreisminderung habe es sich um eine auflösende Bedingung gehandelt, die mangels Eintritt nicht zu einem rückwirkenden Ereignis geführt habe. Die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung hätten nicht vorgelegen, da es sich um einen Veräußerungsgewinn und nicht um einen laufenden Gewinn gehandelt habe.
- 9** Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen des Vorliegens von Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

Entscheidungsgründe

- 10** II. Die Beschwerde ist unbegründet, soweit sie überhaupt den Darlegungserfordernissen nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügt. Sie wird durch Beschluss zurückgewiesen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO).
- 11** 1. Der vom Kläger gerügte Verfahrensmangel einer Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, § 96 Abs. 2 FGO und § 76 Abs. 2 FGO) durch Erlass einer sog. Überraschungsentscheidung ist weder i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO hinreichend dargelegt worden noch liegt eine Verletzung tatsächlich vor.
- 12** a) Eine Überraschungsentscheidung liegt vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. April 2002 X B 56/01, BFH/NV 2002, 947). Einer umfassenden Erörterung der für

die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte bedarf es dabei nicht (BFH-Beschluss vom 25. Mai 2000 VI B 100/00, BFH/NV 2000, 1235). Auch obliegt dem FG keine allgemeine Hinweispflicht in dem Sinne, dass es seine mögliche Beurteilung andeuten müsste (Senatsbeschluss vom 17. Oktober 2012 III B 68/12, BFH/NV 2013, 362).

- 13** b) Der Kläger trägt vor, das FG habe ihn in der mündlichen Verhandlung mit dem Hinweis überrascht, es gehe --entgegen einem im richterlichen Schreiben vom 19. November 2013 unter Tz. 2 erteilten Hinweis-- hinsichtlich der im Kaufvertrag im Hinblick auf die Geschäftsentwicklung vorbehaltenen Kaufpreisanpassung nicht mehr von einer aufschiebenden, sondern von einer auflösenden Bedingung aus.
- 14** Insoweit ergibt sich bereits aus dem Vortrag des Klägers, dass das FG den betreffenden rechtlichen Gesichtspunkt in der mündlichen Verhandlung erörtert hat. Der Kläger musste allein schon aus diesem Grund damit rechnen, dass das Gericht diesen Gesichtspunkt bei der Urteilsfindung berücksichtigen würde.
- 15** Soweit der Kläger vorträgt, er habe durch diesen überraschenden Hinweis des Gerichtes nicht mehr die Möglichkeit gehabt, auf die Meinungsänderung des FG zu reagieren, wird aus dem Vortrag des Klägers bereits nicht deutlich, weshalb er nicht beantragt hat, die mündliche Verhandlung zu vertagen oder eine weitere Schriftsatzfrist zu gewähren, obwohl laut Sitzungsprotokoll seine beiden sach- und fachkundigen Vertreter in der mündlichen Verhandlung anwesend waren. Da der Kläger zudem nicht vorgetragen hat, dass das FG einen entsprechenden Antrag abgelehnt hat, und sich hierfür auch keine Anhaltspunkte aus dem Sitzungsprotokoll ergeben, kommt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs unter diesem Gesichtspunkt ebenfalls nicht in Betracht (vgl. hierzu etwa BFH-Beschluss vom 10. April 2006 X B 162/05, BFH/NV 2006, 1332).
- 16** 2. Der vom Kläger gerügte Verfahrensmangel eines Verstoßes gegen den klaren Inhalt der Akten liegt nicht vor.
- 17** a) Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten ist nur dann ein Zulassungsgrund, wenn er gleichzeitig eine Verletzung des § 96 Abs. 1 FGO und damit einen Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO darstellt (Senatsbeschluss vom 27. April 2012 III B 238/11, BFH/NV 2012, 1321, m.w.N.). Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Die Vorschrift verpflichtet mithin das FG, den Inhalt der ihm vorgelegten Akten und den Vortrag der Beteiligten (quantitativ) vollständig und (qualitativ) einwandfrei zu berücksichtigen (vgl. Lange in Hübschmann/Hepp/ Spitaler --HHSp--, § 96 FGO Rz 40, m.w.N.). Das FG verstößt regelmäßig nicht gegen seine Verpflichtung, nach der aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden, wenn es sämtliche vom Kläger geltend gemachten Tatsachen in den Tatbestand des Urteils aufnimmt (Lange in HHSp, § 96 FGO Rz 42).
- 18** b) Im Streitfall macht der Kläger geltend, das FG habe sich nicht mit seinem Vortrag auseinandergesetzt, wonach sich aus dem als Anlage zum Schriftsatz vom 26. November 2013 übersandten Schreiben vom 22. Januar 1997 ergebe, die Kaufvertragsparteien seien davon ausgegangen, dass der Kaufpreisanteil in Höhe von ... DM nicht in den Verfügungsbereich des Klägers gelangt, sondern diesem erst im Jahr 2011 --bei Auflösung der Festgeldkonten-- zuzurechnen sei.
- 19** Indes ergibt sich aus dem Tatbestand der angegriffenen Entscheidung, dass das FG diesen Umstand berücksichtigt hat. Soweit das FG die Gesamtumstände dahingehend gewürdigt hat, dass der Kläger hinsichtlich des Betrages in Höhe von ... DM verfügt habe, indem er dessen Gutschrift auf den Festgeldkonten veranlasst und gleichzeitig eine Sicherungsabtretung an die Z-AG veranlasst habe, betrifft dies die Beweis- und Sachverhaltswürdigung des FG. Dies wäre indes ein materiell-rechtlicher Fehler (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschlüsse vom 30. Januar 2007 VII B 338/05, BFH/NV 2007, 1372; vom 15. Februar 2012 IV B 126/10, BFH/NV 2012, 774, jeweils m.w.N.). Eine Rüge der Verletzung materiellen Rechts vermag die Revisionszulassung grundsätzlich nicht zu rechtfertigen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27. April 2007 VIII B 250/05, BFH/NV 2007, 1675, und vom 29. April 2008 IX B 15/08, BFH/NV 2008, 1350).
- 20** 3. Die Revision ist schließlich auch nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.
- 21** a) Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache setzt voraus, dass der Beschwerdeführer eine hinreichend bestimmte Rechtsfrage herausstellt, deren Klärung im Interesse der Allgemeinheit an der Einheitlichkeit der Rechtsprechung und der Fortentwicklung des Rechts erforderlich ist und die im konkreten Streitfall klärbar ist. Dazu ist auszuführen, ob und in welchem Umfang, von welcher Seite und aus

welchen Gründen die Rechtsfrage umstritten ist. Vor allem sind, sofern zu dem Problemkreis Rechtsprechung und Äußerungen im Fachschrifttum vorhanden sind, eine grundlegende Auseinandersetzung damit sowie eine Erörterung geboten, warum durch diese Entscheidungen die Rechtsfrage noch nicht als geklärt anzusehen ist bzw. weshalb sie ggf. einer weiteren oder erneuten Klärung bedarf (z.B. Senatsbeschluss vom 22. Oktober 2003 III B 14/03, BFH/NV 2004, 224). Macht ein Beschwerdeführer mit der Nichtzulassungsbeschwerde verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine gesetzliche Regelung geltend, so ist darüber hinaus eine substantiierte, an den Vorgaben des GG und der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des BFH orientierte Auseinandersetzung mit der Problematik erforderlich (vgl. Senatsbeschluss vom 4. Oktober 2010 III B 82/10, BFH/NV 2011, 38, m.w.N.).

- 22** b) Der Kläger hält die Frage für grundsätzlich bedeutsam, ob die im Rahmen des § 233a AO angewandte Zinshöhe von 6 % per anno verfassungsgemäß ist. Er verweist insoweit insbesondere darauf, dass eine typisierende Regelung --wie sie § 233a AO enthalte-- der Anpassung bedürfe, wenn sich die ihr zugrundeliegenden Verhältnisse geändert hätten.
- 23** Die Ausführungen des Klägers enthalten keine hinreichende Auseinandersetzung mit der einschlägigen Rechtsprechung. Der Kläger führt zwar aus, dass sowohl das BVerfG (Nichtannahmebeschluss vom 3. September 2009 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115) als auch der BFH (Urteil vom 20. April 2011 I R 80/10, BFH/NV 2011, 1654) keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Nachforderungszinsen haben erkennen lassen. Er setzt sich aber nicht hinreichend mit den Gründen dieser Entscheidungen auseinander. So referiert er zwar, dass das BVerfG keine Verletzung des Übermaßverbotes und damit des Rechtsstaatsprinzips nach Art. 20 Abs. 3 GG gesehen habe. Er erläutert jedoch schon nicht, gegen welche konkrete Verfassungsnorm §§ 233a, 238 Abs. 1 Satz 1 AO seiner Ansicht nach verstoßen. Auch geht er nicht auf den vom BVerfG als für die verfassungsrechtliche Bewertung zu berücksichtigenden Umstand ein, dass die Verzinsung nach § 233a AO gleichermaßen zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen wirkt. Insbesondere in diesem Zusammenhang wäre auch darauf einzugehen gewesen, warum nach Ansicht des Klägers für die Typisierung die im Falle einer Nachzahlung vom Steuerpflichtigen erzielbaren Guthabenzinsen maßgeblich sein sollen, obgleich im Fall einer Steuererstattung der Steuerpflichtige bei zwischenzeitlicher Inanspruchnahme eines Kredits einen Ausgleich für die regelmäßig deutlich höheren Kreditzinsen erwartet (s. hierzu auch BFH-Beschluss vom 29. Mai 2013 X B 233/12, BFH/NV 2013, 1380, wonach sowohl der Anlagezinssatz --Verwendung von Kapital-- als auch der Darlehenszinssatz --Finanzierung von Steuernachzahlungen-- für einen Vergleich mit dem Zinssatz des § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geeignet sind). Ferner geht der Kläger auch nicht auf den für die Klärbarkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage bedeutsamen Umstand ein, dass er seine verfassungsrechtlichen Bedenken vor allem aus dem von ihm dargelegten niedrigen Zinsniveau seit der Jahrtausendwende ableitet, obgleich im Streitfall ein wesentlicher Teil des Zinszeitraums vor der Jahrtausendwende liegt.
- 24** Der Kläger bringt auch nicht vor, dass in der Literatur gegen diese Rechtsprechung beachtliche Argumente vorgetragen worden seien.
- 25** Schließlich ist für die Beurteilung der Verfassungswidrigkeit einer Norm weiter von Bedeutung, ob der Steuerpflichtige den in der Norm angeordneten belastenden Rechtsfolgen durch sein Verhalten ausweichen kann (vgl. dazu z.B. Senatsurteil vom 24. Februar 2000 III R 59/98, BFHE 191, 286, BStBl II 2000, 273). Deshalb hätte der Kläger auch darauf eingehen müssen, ob und wie sich die Möglichkeit, Nachforderungszinsen durch rechtzeitige Abgabe der Steuererklärung und entsprechende Zahlungen zu vermeiden, auf die von ihm behauptete Verfassungswidrigkeit des § 233a AO auswirkt (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 2. August 2005 X B 139/04, juris).
- 26** 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 27** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1 i.V.m. § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de