

Beschluss vom 30. Juni 2015, VIII B 5/14

Behandlung eines Überpreises für ein festverzinsliches Wertpapier - Verfassungsmäßigkeit des Versorgungsfreibetrags in 2002 und 2003 - Sachlicher Anwendungsbereich von § 68 FGO - Anforderungen an die Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde bei behauptetem Verstoß gegen Verfassungsrecht oder Unionsrecht

BFH VIII. Senat

EStG § 19 Abs 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, GG Art 3 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 68, AO § 165 Abs 1, AO § 164 Abs 3, FGO § 127, FGO § 116 Abs 3 S 3, GG Art 14 Abs 1, AEUV Art 63

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 27. November 2013, Az: 1 K 202/11

Leitsätze

1. NV: Über dem Nennwert liegende Aufwendungen für den Erwerb eines festverzinslichen Wertpapiers, die als umlaufbedingte Unterschiedsbeträge zwischen Marktpreis und Nennwert gezahlt werden, sind nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH Anschaffungskosten des Wertpapiers als dem erworbenen Vermögensgegenstand, auch wenn der Überpreis bei wirtschaftlicher Betrachtung für den Vorteil gezahlt wird, bis zum Laufzeitende des Papiers einen Zins oberhalb des Marktzinses im Erwerbszeitpunkt vereinnahmen zu können (Anschluss an die BFH-Beschlüsse vom 30. Juli 2002 VIII B 23/02, BFH/NV 2002, 1574; vom 5. August 2005 VIII B 133/04, BFH/NV 2005, 2187) .
2. NV: Der Rechtsfrage, ob in den Streitjahren 2002 und 2003 die Regelung des § 19 Abs. 2 EStG verfassungswidrig ist, kommt keine grundsätzliche Bedeutung mehr zu .

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 28. November 2013 1 K 202/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist unbegründet und daher zurückzuweisen, weil die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht vorliegen.
- 2 1. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens sind die nach Zustellung des angefochtenen Urteils am 19. Dezember 2013 ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheide für das Streitjahr 2002 vom 10. Januar 2014 und für das Streitjahr 2003, ebenfalls vom 10. Januar 2014.
- 3 a) Die geänderten Bescheide sind gemäß § 127 FGO i.V.m. § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden. Dies gilt auch, wenn --wie in den Bescheiden für beide Streitjahre-- den ursprünglichen Bescheiden Vorläufigkeitsvermerke beigefügt werden (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Oktober 2008 X B 60/07, BFH/NV 2009, 205). Zudem ist auch ein Einkommensteuerbescheid, in dem wie im geänderten Bescheid für das Streitjahr 2003 zusätzlich der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wird (§ 164 Abs. 3 der Abgabenordnung), ein Änderungsbescheid gemäß § 68 FGO (BFH-Urteil vom 25. Februar 2009 IX R 24/08, BFHE 224, 390, BStBl II 2009, 587).
- 4 b) Ergeht während des Verfahrens über eine zulässige, aber unbegründete Nichtzulassungsbeschwerde ein Änderungsbescheid, ist die Vorentscheidung grundsätzlich entsprechend § 127 FGO aufzuheben und die Sache an das Finanzgericht (FG) zurückzuverweisen. Die Vorentscheidung ist jedoch nicht aufzuheben, wenn wie hier der Änderungsbescheid keine gegenüber den bisherigen Belastungen verbösernde Entscheidung enthält oder diese

Entscheidung nicht streitig ist (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2009, 205; vom 12. März 2013 VIII B 85/12, BFH/NV 2013, 931; vom 26. Februar 2014 V B 1/13, BFH/NV 2014, 915). Die Kläger und der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) haben erklärt, dass sich durch den Erlass der Änderungsbescheide und Beifügung der Vorläufigkeitsvermerke der Streitgegenstand nicht geändert habe und die dort vorläufig geregelte Frage zur Höhe der anrechenbaren ausländischen Kapitalertragsteuer im Beschwerdeverfahren nicht mehr streitbefangen sei.

- 5 2. Der Senat sieht keine Veranlassung, das Verfahren auszusetzen und das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hinsichtlich der Rechtsfrage anzurufen, ob die Zulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 FGO in ihrer Auslegung durch die Rechtsprechung des BFH --wie die Kläger behaupten-- verfassungswidrig sind. Denn es verstößt nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht gegen Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG), dass gemäß § 115 Abs. 2 FGO die Zulässigkeit der Revision vom Vorliegen bestimmter Zulassungsgründe abhängt und die Konkretisierung der unbestimmten Rechtsbegriffe (wie grundsätzliche Bedeutung, Erforderlichkeit einer Entscheidung des Revisionsgerichts zur Fortbildung des Rechts oder der Einheitlichkeit der Rechtsprechung) durch die Rechtsprechung zu erfolgen hat (s. BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 931, mit Nachweisen zur Rechtsprechung des BVerfG). Anders als die Kläger meinen, überfordern diese Regelungen den Steuerpflichtigen nicht in unangemessener Weise. Denn das Erfordernis, die Zulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 FGO in der erforderlichen Form darlegen zu müssen (§ 116 Abs. 3 FGO), trifft nicht den Steuerpflichtigen unmittelbar, sondern ist an den Vertretungszwang gemäß § 62 Abs. 4 FGO gebunden; diese Vorgabe ist ebenfalls verfassungsgemäß (BFH-Beschluss vom 19. Januar 2012 VI B 98/11, BFH/NV 2012, 759, m.w.N.). Zudem ist der Kläger selbst als Rechtsanwalt und Steuerberater zugelassen, führt das Verfahren in eigener Sache und vertritt die Klägerin als Prozessbevollmächtigter, sodass sich die Kläger gerade nicht in der von ihnen als verfassungswidrig gerügten Situation eines Steuerpflichtigen befinden, der nicht rechtskundig sei und die Revisionszulassung nicht erreichen könne.
- 6 3. Entgegen der Ansicht der Kläger liegen die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO nicht vor.
- 7 a) Die Kläger erwarben im Streitfall im Streitjahr 2002 vier festverzinsliche und im Streitjahr 2003 eine festverzinsliche verbrieft Schuldverschreibung der öffentlichen Hand auf dem Zweitmarkt und zahlten beim Erwerb jeweils Kaufpreise, die über den Nominalbeträgen der Papiere lagen, weil der in den Schuldverschreibungen zugesagte Zins oberhalb des Marktzinses im Erwerbszeitpunkt lag. Sie wenden sich gegen die Behandlung der über die Nominalbeträge der Schuldverschreibungen hinaus gezahlten Überpreise als Anschaffungskosten der Schuldverschreibungen durch das FA und das FG und begehren deren einkünftermindernde Berücksichtigung entweder als negative Einnahmen oder als Werbungskosten.
- 8 b) Die Einwendungen der Kläger in diesem Zusammenhang genügen entweder nicht den Darlegungsanforderungen der geltend gemachten Zulassungsgründe gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO oder sind unbegründet und führen nicht zur Zulassung der Revision.
- 9 aa) Nach ständiger Rechtsprechung sämtlicher Ertragsteuersenate des BFH ist der Begriff der Anschaffungskosten bei allen Einkunftsarten einheitlich zu verstehen (vgl. nur BFH-Beschluss vom 19. März 2014 X R 28/12, BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629, unter Rz 96). Für den Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Anschaffungskosten anhand des übertragbaren Maßstabs des § 255 des Handelsgesetzbuchs (HGB) die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben, ferner die Nebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27. März 2007 VIII R 62/05, BFHE 217, 491, BStBl II 2010, 159, unter II.b, m.w.N.). Über dem Nennwert liegende Aufwendungen für den Erwerb eines festverzinslichen Wertpapiers, die als umlaufbedingte Unterschiedsbeträge zwischen Marktpreis und Nennwert gezahlt werden, sind nach der gefestigten Rechtsprechung des Senats danach Anschaffungskosten des Wertpapiers als dem erworbenen Vermögensgegenstand, auch wenn der Überpreis auf einer Änderung des Kapitalmarktzinses beruht und den Marktpreis des Papiers widerspiegelt (BFH-Beschlüsse vom 30. Juli 2002 VIII B 23/02, BFH/NV 2002, 1574; vom 5. August 2005 VIII B 133/04, BFH/NV 2005, 2187).
- 10 bb) Die Kläger stützen sich in Tz. 14, 45 der Beschwerdebegründung auf die Zulassungsgründe der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und einer erforderlichen Revisionszulassung zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).
- 11 Die Voraussetzungen beider Zulassungsgründe sind jedoch nicht erfüllt. Die bei beiden Zulassungsgründen gleichermaßen notwendige Klärungsbedürftigkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage (vgl. Gräber/Ruban,

Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 28, 41) verlangt bei einer durch die Rechtsprechung des BFH bereits geklärten Rechtsfrage --wie im Streitfall-- (s. unter 3.b aa) die Erläuterung, welche neuen Gesichtspunkte eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH erforderlich machen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 25. November 2014 VI B 1/14, BFH/NV 2015, 332; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 28).

- 12** Dem wird die Begründung der Kläger nicht gerecht. Sie wenden sich unter Tz. 12 bis 53 der Beschwerdebegründung vom 16. März 2014 mit materiell-rechtlichen Argumenten gegen die unter 3.b aa angeführte ständige Rechtsprechung des BFH, die Anschaffungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen seien in Anlehnung an § 255 HGB zu ermitteln und begründen, warum aus ihrer Sicht der für den Erwerb der Wertpapiere gezahlte Überpreis steuermindernd zu negativen Einnahmen oder Werbungskosten führen müsse. Dies stützen sie maßgeblich darauf, dass wirtschaftlich zwischen dem Anspruch auf Rückgewähr des Kapitals und dem Zinsanspruch zu unterscheiden sei und der Überpreis an den Verkäufer nur für das Recht gezahlt werde, vom Emittenten bis zum Laufzeitende einen Zins oberhalb des Marktzinses vereinnahmen zu können. Der Überpreis sei damit entweder Aufwand im Zusammenhang mit künftig vereinnahmten Zinsen oder als ratierlicher Aufwand aus dem Verbrauch eines Agios oder als negative Einnahme zu berücksichtigen (Tz. 17 bis 39, 43, 44 bis 48 der Beschwerdebegründung). Ihr Vortrag geht angesichts der unter 3.b aa zitierten gefestigten und entgegenstehenden Rechtsprechung des BFH schon nicht darauf ein, warum diese "wirtschaftliche Betrachtungsweise" des Vorgangs einen neuen Gesichtspunkt darstellen und eine erneute Überprüfung der Rechtsprechung erfordern soll. Stattdessen ist ihr Vortrag im Stile einer Revisionsbegründung allein darauf gerichtet, aufzuzeigen, die entgegenstehende Rechtsprechung des BFH sei inhaltlich unzutreffend.
- 13** cc) Auch der in Tz. 14 der Beschwerdebegründung angesprochene Zulassungsgrund der Revisionszulassung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) wird nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügend dargelegt. Das FG hat die unter 3.b aa zitierte Rechtsprechung des BFH zur Behandlung des Überpreises als Teil der Anschaffungskosten angewendet, wovon auch die Kläger ausgehen. Sie führen nur aus, dass sie diese Rechtsprechung für falsch halten. Es wird aber nicht begründet, hinsichtlich welchen entscheidungserheblichen Rechtssatzes das FG von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen sein soll. Zu den in Tz. 67 bis 69 der Beschwerdebegründung angeführten Entscheidungen des BFH, die sämtlich zu anderen Rechtsfragen als der im Streitfall aufgeworfenen Rechtsfrage ergangen sind, hat sich das FG in der Vorentscheidung nicht geäußert und ist von ihnen auch nicht abgewichen.
- 14** dd) Die Revision ist des Weiteren nicht unter den in Tz. 49 ff., 57 der Beschwerdebegründung angeführten Gesichtspunkten zuzulassen, der Streitfall werfe gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO verfassungsrechtliche Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung auf, nämlich, ob das sich nach der Rechtsprechung einstellende Besteuerungsergebnis die Kläger in ihren Rechten aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt und ob ein mit Art. 14 Abs. 1 GG nicht vereinbares erdrosselndes Besteuerungsergebnis eintritt.
- 15** Behauptet der Beschwerdeführer einer Nichtzulassungsbeschwerde einen Verfassungsverstoß, muss er diesen im Einzelnen darlegen. Erforderlich ist hierzu eine substantiierte, an den Vorgaben des GG sowie der dazu ergangenen Rechtsprechung des BVerfG orientierte rechtliche Auseinandersetzung mit dem erstinstanzlichen Urteil (BFH-Beschluss vom 9. April 2014 VII B 228/13, BFH/NV 2014, 1227). Es genügt danach nicht, den Verfassungsverstoß wie hier nur mit allgemeinen Wendungen zu behaupten.
- 16** (1) Die Kläger rügen, sie müssten in den Streitjahren einerseits die laufenden Zinseinnahmen versteuern, da der Überpreis in die Anschaffungskosten eingehe. Andererseits seien ihnen bei der Weiterveräußerung der Wertpapiere Veräußerungsverluste entstanden, die steuerlich der privaten Vermögenssphäre zuzuordnen und außerhalb des Anwendungsbereichs der sonstigen Einkünfte (§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung --EStG--) nicht entlastend wirkten. Hierdurch werde das Gebot der Besteuerung nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit gemäß Art. 3 GG verletzt. Die steuerliche Gesamtbelastung sei bei Betrachtung der Nachsteuerrendite ihrer Kapitalanlagen erdrosselnd, was gegen Art. 14 GG verstoße.
- 17** (2) Die unterschiedliche einkommensteuerrechtliche Erfassung von Wertsteigerungen im Betriebs- und Privatvermögen --und damit auch Wertverlusten--, bei der Zuwächse und Minderungen des Vermögensstamms im Privatvermögen auf Grundlage des Dualismus der Einkunftsarten grundsätzlich außer Betracht bleiben, ist indes nach der Rechtsprechung des BVerfG mit dem Gleichheitssatz vereinbar (s. BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76 unter Rz 68 ff., 83). Auf diese ihrer Ansicht bereits entgegenstehende verfassungsgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 3 GG gehen die Kläger in der Beschwerde nicht ein.

- 18** (3) Zur behaupteten Verletzung des Grundrechts aus Art. 14 GG fehlt eine Auseinandersetzung mit den Anforderungen, welche das BVerfG in seiner bisherigen Rechtsprechung an eine erdrosselnde Wirkung von Steuer- und Geldleistungspflichten stellt (s. BVerfG-Beschlüsse vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 unter C.II.1.b; vom 8. April 1997 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 unter C.I.1.; vom 31. Mai 1988 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232 unter B.II.1.). Nach dieser Rechtsprechung des BVerfG ist hierfür eine grundlegende Beeinträchtigung der gesamten Vermögensverhältnisse durch die Steuerzahlung zu verlangen. Dementsprechend hätten die Kläger erläutern müssen, inwiefern die Steuerbelastung aufgrund der Einkommensteuerbescheide der Streitjahre, die teilweise auf der Besteuerung der in den Streitjahren erzielten Zinseinkünfte beruhte, erdrosselnde Wirkung hatte.
- 19** ee) Der weitere Vortrag der Kläger, die Rechtsprechung, welche die Versteuerung der Zinseinkünfte einerseits und die Unbeachtlichkeit steuerlicher Veräußerungsverluste andererseits zur Folge habe, verstoße gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit, genügt ebenfalls nicht den Darlegungsanforderungen gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO. Um die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder die Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) darzulegen, muss in der Beschwerdebegründung --wie bei der Rüge eines Verfassungsverstoßes (s. unter 3.b cc)-- im Hinblick auf die behauptete Verletzung von Unionsrecht schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen dargetan werden, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist (BFH-Beschluss vom 15. Juli 2008 I B 77/08, juris, unter II.1.). Dies geschieht vorliegend nicht. Die Kläger behaupten im Übrigen selbst nicht einmal, dass beim Erwerb eines ausländischen festverzinslichen Wertpapiers zu einem Überpreis andere Besteuerungsfolgen als beim Erwerb eines vergleichbaren inländischen Wertpapiers eintreten, weshalb es von vornherein nicht ersichtlich ist, warum die Kläger aufgrund dieser identischen Besteuerungsfolgen am Erwerb ausländischer festverzinslicher Wertpapiere gehindert sein sollten.
- 20** ff) Die Rüge, die Anwendung der unter 3.b aa angeführten ständigen Rechtsprechung durch das FG in der angefochtenen Entscheidung verstoße gegen die Gewährleistungen der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten i.V.m. Art. 1 des Zusatzprotokolls, beinhaltet die Rüge einer fehlerhaften Rechtsanwendung des FG, die im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren grundsätzlich unbeachtlich ist (BFH-Beschluss vom 28. April 2010 VI B 167/09, BFHE 229, 272, BStBl II 2010, 747, unter Rz 5).
- 21** 4. Schließlich rechtfertigt auch der Vortrag, der Rechtsstreit habe grundsätzliche Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, weil dem Kläger in den Streitjahren 2002 und 2003 ein Versorgungsfreibetrag wie einem Beamten zuzuerkennen sei, die Revisionszulassung nicht.
- 22** Mit Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99 (BVerfGE 105, 73, BStBl II 2002, 618) hat das BVerfG die unterschiedliche Besteuerung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung und von Pensionen als mit dem GG unvereinbar angesehen. Das BVerfG erklärte die für verfassungswidrig erklärten Regelungen aufgrund seiner Weitergeltungsanordnung aber in den Streitjahren für weiterhin anwendbar. Dem Gesetzgeber wurde aufgegeben, spätestens mit Wirkung zum 1. Januar 2005 eine Neuregelung zu treffen und sich für die Zukunft für ein Lösungsmodell zu entscheiden und dieses folgerichtig auszugestalten (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 105, 73, BStBl II 2002, 618, unter D.II. der Gründe). Dieser Auftrag zur Neuregelung bezog sich auf den gesamten Bereich der Besteuerung der Alterseinkünfte, also auch auf den Versorgungsfreibetrag. Dementsprechend hat der Gesetzgeber im danach geänderten Recht auch eine Regelung getroffen, nach der der Versorgungsfreibetrag (mit den bestehenden Altersgrenzen) schrittweise abgeschafft wird. In Anbetracht dieser Rechtslage kommt der Rechtsfrage, ob in den Streitjahren die Regelung des § 19 Abs. 2 EStG verfassungswidrig ist, keine grundsätzliche Bedeutung mehr zu (s. BFH-Beschlüsse vom 4. Februar 2004 VI B 119/01, BFH/NV 2004, 639; vom 12. September 2007 VI B 45/07, BFH/NV 2008, 60, m.w.N.; vom 9. März 2011 X B 57/10, BFH/NV 2011, 1128).
- 23** 5. Die Beschwerde ergeht im Übrigen ohne weitere Begründung (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).
- 24** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de