

Beschluss vom 06. März 2019, VIII B 94/18

Grundsätzliche Bedeutung und Divergenz bei geltend gemachter Verfassungswidrigkeit einer Norm

ECLI:DE:BFH:2019:B.060319.VIIIB94.18.0

BFH VIII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 7 S 3, EStG § 12 Nr 3, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2009

vorgehend FG Köln, 16. Mai 2018, Az: 13 K 1707/12

Leitsätze

1. NV: Hat der BFH in einer früheren Entscheidung begründet, warum er eine Norm nicht für verfassungswidrig hält, muss in der Begründung einer Nichtzulassungsbeschwerde zur Darlegung der Klärungsbedürftigkeit der Verfassungsmäßigkeit dargelegt werden, warum eine erneute Klärung der Frage geboten sein könnte.
2. NV: Es ist geklärt, dass § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist.
3. NV: Eine Entscheidung des BFH ist nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO erforderlich, wenn die vorgebliche Divergenzentscheidung in der entscheidenden Rechtsfrage zu einer anderen Rechtslage als das angefochtene FG-Urteil ergangen ist.

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 17. Mai 2018 13 K 1707/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde ist teilweise unzulässig, teilweise unbegründet und daher insgesamt als unbegründet zurückzuweisen.
- 2 1. Der Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) wird nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügend dargelegt.
- 3 a) Die Darlegung dieses Zulassungsgrundes verlangt substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer zweifelhaften Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall voraussichtlich auch klärungsfähig ist. Hierzu muss sich der Beschwerdeführer insbesondere mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), den Äußerungen im Schrifttum sowie mit ggf. veröffentlichten Verwaltungsmeinungen auseinandersetzen. Ist über die Rechtsfrage bereits entschieden worden, so ist zusätzlich darzulegen, weshalb eine erneute Entscheidung für erforderlich gehalten wird. Eine weitere bzw. erneute Klärung der Rechtsfrage kann z.B. geboten sein, wenn gegen die bisherige Rechtsprechung gewichtige Einwendungen erhoben worden sind, mit denen sich der BFH bislang noch nicht auseinandergesetzt hat.
- 4 Hat der BFH in einer früheren Entscheidung begründet, warum er eine Norm nicht für verfassungswidrig hält, muss in der Begründung einer Nichtzulassungsbeschwerde zur Darlegung der Klärungsbedürftigkeit der Verfassungsmäßigkeit dargelegt werden, warum eine erneute Klärung der Frage geboten sein könnte (BFH-Beschluss vom 31. August 2009 I B 6/09, BFH/NV 2010, 48). Denn wenn die vom Beschwerdeführer angeführten

Gründe bei erneuter Überprüfung eine abweichende Beurteilung nicht rechtfertigen und der beschließende Senat --weil er nicht von der Verfassungswidrigkeit der zugrunde liegenden Normen überzeugt ist-- den Rechtsstreit in dem angestrebten Revisionsverfahren nicht gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 Abs. 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht aussetzen und dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit vorlegen dürfte, muss die Nichtzulassungsbeschwerde abschlägig beschieden werden (BFH-Beschluss vom 29. Januar 2010 I B 98/09, BFH/NV 2010, 1123).

- 5 b) Nach diesem Maßstab sind die Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Darlegung des Zulassungsgrundes nicht erfüllt.
- 6 Der Senat hat sich in den Urteilen vom 12. November 2013 VIII R 36/10 (BFHE 243, 506, BStBl II 2014, 168) und VIII R 1/11 (BFH/NV 2014, 830) ausführlich mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Besteuerung von Erstattungsziinsen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember 2010 --JStG 2010-- (BGBl I 2010, 1768) im Hinblick auf die fehlende Abzugsfähigkeit sog. Nachzahlungsziinsen eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gemäß Art. 3 GG begründet und dies verneint. Die Verzinsung von Steuererstattungsfordernngen und von Steuernachfordernngen ist nach der Rechtsprechung des Senats in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung und ihrer steuerrechtlich maßgeblichen Veranlassung nicht vergleichbar. Damit fehlt aus Sicht des Senats auch die Voraussetzung der Anwendung des Folgerichtigkeitsgebots. Es besteht gerade keine an diesem Maßstab zu erörternde Korrespondenz zwischen der Behandlung des Abzugstatbestandes in § 12 Nr. 3 EStG (Abzugsverbot für Nachzahlungsziinsen) und des Einnahmetatbestandes in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG.
- 7 Die Beschwerdebegründung legt zwar ausführlich dar, dass die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) entgegen der Senatsauffassung von einer Ungleichbehandlung gemäß Art. 3 Abs. 1 GG ausgehen. Sie benennt aber keine neuen Gesichtspunkte, die eine erneute Überprüfung und abweichende Beurteilung rechtfertigen könnten. Entgegen der Sichtweise der Kläger ist dem Senatsurteil vom 28. Februar 2018 VIII R 53/14 (BFHE 261, 223, BStBl II 2018, 687) nicht zu entnehmen, dass der Senat mit dieser Entscheidung seine Beurteilung geändert hat und nunmehr von einer gleichen wirtschaftlichen Veranlassung der Erstattungs- und Nachzahlungsziinsen ausgeht. Dieser Streitfall betraf Schuldziinsen für ein Darlehen, das zur Finanzierung einer Steuernachzahlung aufgenommen worden war. Diese Schuldziinsen sah der Senat als durch die späteren Erstattungsziinsen veranlasst an, nachdem die Einkommensteuer später wieder herabgesetzt worden war. Erst durch die zur Steuererstattung führenden Änderungsbescheide und die anschließende Zahlung der Erstattungsziinsen stand jedoch fest, dass die Einkommensteuernachzahlung zum Teil als eine erzwungene Kapitalüberlassung zu qualifizieren war und der Zinsaufwand für das Refinanzierungsdarlehen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den erzielten Erstattungsziinsen stand. Aus der vom Senat für die streitigen Refinanzierungsziinsen im Senatsurteil in BFHE 261, 223, BStBl II 2018, 687 anerkannten rückwirkenden Änderung des Veranlassungszusammenhangs lassen sich aber keine Aussagen entnehmen, dass der Senat die Verzinsung von Steuererstattungsfordernngen und von Steuernachfordernngen in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung und ihrer steuerrechtlich maßgeblichen Veranlassung nunmehr als vergleichbar ansieht. Das Senatsurteil in BFHE 261, 223, BStBl II 2018, 687 gibt daher keinen Anlass zu einer erneuten Überprüfung, ob § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung gemäß Art. 3 Abs. 1 GG führen könnte.
- 8 Ein besonderer Umstand für eine erneute Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG ist auch nicht darin zu sehen, dass die Kläger des vorliegenden Streitfalls auch die Kläger des Verfahrens waren, das dem Senatsurteil vom 15. Juni 2010 VIII R 33/07 (BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503) zugrunde lag. Jenes Senatsurteil erging zur Rechtslage im Veranlagungszeitraum 2000 vor der (rückwirkenden) Einfügung der Neuregelung in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG durch das JStG 2010. Im Streitfall geht es jedoch ausschließlich um die Besteuerung von Erstattungsziinsen auf Grundlage der danach geänderten und im Streitjahr (2009) geltenden Rechtslage.
- 9 2. Die Revision ist auch nicht wegen der von den Klägern geltend gemachten Divergenz zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.
- 10 a) Die Kläger rügen unter verschiedenen Gesichtspunkten, dass die Vorentscheidung vom Senatsurteil in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503 i.S. des Zulassungsgrundes abweicht. Sie sehen Abweichungen von tragenden Rechtssätzen dieser Entscheidung darin, dass das Finanzgericht (FG)

- den Rechtssatz aufgestellt habe, dass vom Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt) an den Steuerpflichtigen gezahlte Zinsen gemäß § 233a der Abgabenordnung nicht der Einkommensteuer unterliegen, wenn die zugrunde liegende Steuer gemäß § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbar sei;
- den Rechtssatz aufgestellt habe, es sei methodisch nicht begründbar, der Grundentscheidung des Gesetzgebers, in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung die Steuerbarkeit von Erstattungszinsen zu regeln, die Regelung in § 12 Nr. 3 EStG entgegenzuhalten. Das FG weiche von der genannten Divergenzentscheidung ab, wenn es in § 12 Nr. 3 EStG keine Vorschrift sehe, die die Erstattungszinsen auch nach Einfügung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG durch das JStG 2010 nicht dem schlechthin nicht steuerbaren Bereich zuweise;
- den Rechtssatz aufgestellt habe, der Umfang der nach dem EStG steuerbaren Tätigkeiten und Vermögenszugänge werde nach der Gesetzessystematik nicht in § 12 Nr. 3 EStG, sondern in den Einkunftstatbeständen der §§ 13 ff. i.V.m. § 2 Abs. 1 und 2 EStG geregelt;
- den Rechtssatz aufgestellt habe, dass kein tragfähiger Grund dafür bestehe, aus dem Folgerichtigkeitsgrundsatz ein Gebot der symmetrischen Behandlung des Inhalts abzuleiten, dass der Nichtabzugsfähigkeit von Nachzahlungszinsen ein Verbot der Besteuerung von Erstattungszinsen entsprechen müsse.

- 11** b) Nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ist die Revision nur zuzulassen, wenn die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordert. Diese Voraussetzung liegt aber nicht vor, wenn die vorgebliche Divergenzentscheidung in der entscheidenden Rechtsfrage zu einer anderen Rechtslage ergangen ist als das angefochtene FG-Urteil (BFH-Urteil vom 27. März 2014 X B 67/13, BFH/NV 2014, 1073, Rz 2). So liegt es im Streitfall.
- 12** Das Senatsurteil in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503 ist zu § 20 Abs. 1 Nr. 7 und § 12 Nr. 3 EStG in der im dortigen Streitjahr 2000 jeweils geltenden Fassung ergangen. Das FG hat hingegen zur Rechtslage unter Geltung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 entschieden, der nach § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 rückwirkend --und damit auch im Streitjahr-- in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Unter Geltung dieser Rechtslage ist das Zusammenspiel von § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 mit dem im Wortlaut unverändert gebliebenen § 12 Nr. 3 EStG in der Weise auszulegen, dass § 12 Nr. 3 EStG die Erstattungszinsen nicht mehr dem schlechthin nicht steuerbaren Bereich zuweist. Der Senat versteht die Wechselwirkung beider Normen unter dieser Rechtslage in der Weise, dass der Gesetzgeber mit der ausdrücklichen Normierung der Erstattungszinsen als Kapitaleinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010) seinen Willen, diese der Besteuerung zu unterwerfen, klar zum Ausdruck gebracht hat. Dazu hat es auch methodisch keiner Änderung des § 12 EStG bedurft, da es dem Gesetzgeber überlassen bleibt, an welcher Stelle des Gesetzes er das von ihm nicht geteilte Rechtsverständnis der Rechtsprechung zur Nichtsteuerbarkeit der Erstattungszinsen korrigiert. Die vom Gesetzgeber gewählte positive Regelung auf der Einnahmenseite war systematisch näherliegender als die von den Klägern für erforderlich gehaltene Regelung, dass § 12 Nr. 3 EStG Erstattungszinsen nicht dem schlechthin nicht steuerbaren Bereich zuweist (BFH-Urteile in BFHE 243, 506, BStBl II 2014, 168, und in BFH/NV 2014, 830, Rz 19 bis 21). Für die von den Klägern geltend gemachte Divergenz des FG-Urteils in den genannten Punkten vom Senatsurteil in BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503 besteht vor dem Hintergrund dieser unterschiedlichen Rechtslagen kein Raum.
- 13** 3. Von einer Darstellung des Tatbestands und einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 14** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de