Urteil vom 29. September 2015, VIII R 49/13

Fehlende Emissionsrendite bei Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen

BFH VIII. Senat

AO § 173 Abs 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 20 Abs 2 S 1 Nr 4, EStG § 52 Abs 37b

vorgehend FG Münster, 26. Juni 2012, Az: 7 K 630/09

Leitsätze

1. Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen haben zwar grundsätzlich eine Emissionsrendite (Anschluss an BFH-Urteil vom 20. November 2006 VIII R 43/05, BFHE 216, 97, BStBl II 2007, 560), nicht aber dann, wenn diese ungeachtet einer geringfügigen Mindestverzinsung mit dem Versprechen einer höheren --wegen Anknüpfung an die Wertentwicklung bestimmter Aktien nicht genau bezifferbaren-- Verzinsung verbunden ist und damit die Gesamtverzinsung der Schuldverschreibungen überwiegend von der im Zeitpunkt der jeweiligen Emission nicht kalkulierbaren Aktienkursentwicklung abhängt (Anschluss an BFH-Urteil vom 26. Juni 2012 VIII R 40/10, BFH/NV 2013, 346).

2. Eine solche Abhängigkeit von einer nicht kalkulierbaren Wertentwicklung im Zeitpunkt der Emission liegt vor, wenn die Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen nach den Emissionsbedingungen im Zeitpunkt der Fälligkeit nur "nach Wahl des Unternehmens", also nicht nach autonomer Entscheidung des Inhabers, lediglich in nicht wandelbare verzinsliche und erst zu einem späteren Zeitpunkt fällige Anleihen eingetauscht werden können.

3. Der Ansatz der Marktrendite nach Maßgabe der im Streitjahr 1997 gemäß § 52 Abs. 37b EStG i.d.F. des StÄndG 2001 rückwirkend in Kraft gesetzten Neuregelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG kommt im Rahmen einer auf § 173 Abs. 1 AO beruhenden Änderung bestandskräftiger Einkommensteuerbescheide nicht in Betracht.

Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 27. Juni 2012 7 K 630/09 E und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 30. Januar 2009 aufgehoben sowie der Einkommensteueränderungsbescheid 1997 des Beklagten vom 13. Oktober 2008 dahin geändert, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen in Höhe von 18.436 DM für die Steuerfestsetzung außer Ansatz bleibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Ertrag aus der Veräußerung von Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen zu versteuern ist.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt und wenden sich gegen den Einkommensteueränderungsbescheid des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) vom 13. Oktober 2008 für das Streitjahr (1997).

3 Aufgrund einer am 8. August 2001 begonnenen Steuerfahndungsprüfung wegen Einkommensteuer 1990 bis 1999 wurde festgestellt, dass die Kläger im Streitjahr Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen, die sie am 23. September 1996 durch ein Festpreisgeschäft von der A-Bank im Nennwert von 200.000 US $ zum Kurs von 60,025 % (Kaufpreis: 120.050 US $) erworben hatten, am 18. September 1997 veräußerten. Sie veräußerten die Wandelschuldverschreibungen an die A-Bank zum Kurs von 68 %, d.h. für einen Verkaufspreis von 136.000 US $.

4 Im Emissionsprospekt vom 12. September 1985 wurden die Wandelschuldverschreibungen wie folgt beschrieben:

- Ausgabepreis: 22,58 % des Nennwerts.
- Rendite bis zur Fälligkeit: etwa 10,25 % für den Fall, dass die Begebung am 1. Oktober 1985 erfolgt; 10,23 %, wenn die Begebung am 19. September 1985 erfolgt.
- Fälligkeit: 31. Dezember 2000.
- Wandlung: Am Tag der Fälligkeit umtauschbar in Stammaktien des Unternehmens im Verhältnis von 46,06 Stammaktien je 1.000 US $ zum Nominalbetrag bei Nennfälligkeit.
- Einlösung: Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen sind nur unter bestimmten Bedingungen einlösbar.
- Wandelschuldverschreibungen, die bei Fälligkeit nicht gewandelt werden, werden in nicht wandelbare variabel verzinsliche Anleihen getauscht, für welche die Zinsen jeweils quartalsweise im Nachhinein zu einem Zinssatz gezahlt werden, der dem 3-Monats-LIBOR (Londoner Interbanken-Angebotszinssatz) zuzüglich 0,25 % bzw. derjenigen größeren Spanne (von nicht mehr als 1 %) entspricht, die sich aus dem Handel der variabel verzinslichen Anleihen zum Nennwert ergibt. Die variabel verzinslichen Anleihen verfügen über keine Amortisationsrücklage, werden am 31. Dezember 2007 in einer einzigen Rate fällig und sind jederzeit zum Nennwert (ggf. zuzüglich aufgelaufener Zinsen) einlösbar.

5 Auf Grund der entsprechenden Feststellungen im Prüfungsbericht vom 31. März 2003 änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr mit Änderungsbescheid vom 28. Mai 2003 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO), indem es erstmalig Erträge aus der Veräußerung der Wandelschuldverschreibungen in Höhe von 21.436 DM (Emissionsrendite) erfasste und die damit zusammenhängenden Werbungskosten in Höhe von 3.000 DM berücksichtigte; dabei blieb es auch bei dem aus anderen Gründen ergangenen Einkommensteueränderungsbescheid vom 13. Oktober 2008.

6 Den dagegen gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 30. Januar 2009 als unbegründet zurück. Dagegen haben die Kläger Klage erhoben, die das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1754 veröffentlichten Urteil vom 27. Juni 2012 7 K 630/09 E abgewiesen hat.

7 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

8 Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil der Vorinstanz und die Einspruchsentscheidung vom 30. Januar 2009 aufzuheben sowie den Einkommensteueränderungsbescheid 1997 vom 13. Oktober 2008 dahin zu ändern, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen in Höhe von 18.436 DM für die Steuerfestsetzung außer Ansatz bleibt.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Es sei für die Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns nicht erheblich, dass die Wandelschuldverschreibungen gemäß dem Emissionsprospekt bei Fälligkeit zum 31. Dezember 2000 in Stammaktien gewandelt oder für den Fall, dass bei Fälligkeit nicht gewandelt werde, die Schuldverschreibungen in nicht wandelbare variabel verzinsliche Anleihen (sog. Floater) getauscht werden sollten. Da sich die im Prospekt ausgewiesene Rendite nach den Konditionen zum Zeitpunkt der Emission richte, komme es auf die in der Zukunft liegenden Wertentwicklungen ebenso wenig an wie auf etwaige im Zeitpunkt der Fälligkeit zu treffende Wandlungs-, Einlösungs- bzw. Tauschentscheidungen. Entscheidend sei vielmehr, ob das hier streitige Wertpapier eine Emissionsrendite habe und nicht, ob der nachlaufende Floater eine Emissionsrendite habe oder marktgerecht verzinst werde.

11 Das FG habe auch zutreffend und in Übereinstimmung mit dem Bundesfinanzhof --BFH-- (BFH-Urteil vom 26. Juni 2012 VIII R 40/10, BFH/NV 2013, 346) das Tatbestandsmerkmal des § 20 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung --EStG-- ("[...] auch wenn die Höhe des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt.") mit § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG verknüpft.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet. Der angefochtene Einkommensteueränderungsbescheid vom 13. Oktober 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Januar 2009 ist unter Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) insoweit zu ändern, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen in Höhe von 18.436 DM für die Steuerfestsetzung außer Ansatz bleibt.

13 Die Auffassung des FG, das FA habe zu Recht den Einkommensteuerbescheid für 1997 nach § 173 Abs. 1 AO unter Ansatz des Veräußerungsgewinns für die Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen geändert, verstößt gegen Bundesrecht.

14 Entgegen der Auffassung des FA und des FG haben die streitbefangenen Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen weder eine Emissionsrendite noch liegen die Voraussetzungen für die Erfassung daraus erzielter Erträge unter Ansatz einer Marktrendite vor. Eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Buchst. c EStG kommt nicht in Betracht.

15 1. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch die Einnahmen aus der Veräußerung oder Abtretung von sonstigen Kapitalforderungen, bei denen die Höhe der Erträge von einem ungewissen Ereignis abhängt (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Buchst. c Alternative 2 EStG), soweit sie der rechnerisch auf die Besitzzeit entfallenden Emissionsrendite entsprechen. Haben die Kapitalforderungen keine Emissionsrendite oder weist der Steuerpflichtige sie nicht nach, gilt gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Entgelt für den Erwerb und den Einnahmen aus der Veräußerung, Abtretung oder Einlösung als Kapitalertrag. Dies gilt gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 4 EStG entsprechend bei Endfälligkeit von Kapitalforderungen.

16 a) Ob Wertpapiere und Kapitalforderungen dem in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Buchst. c EStG beschriebenen Typus von Finanzinnovationen zuzuordnen sind, ist anhand der Verhältnisse im Zeitpunkt der Emission der Anlage zu prüfen.

17 Dies ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang der tatbestandlichen Regelung der steuerbaren Finanzinnovationen in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Buchst. c EStG mit der Regelung zur Höhe dieser Einkünfte gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 sowie Satz 2 EStG. Beide Merkmale, die Typenbeschreibung wie auch die Vorgaben für die Berechnung der steuerbaren Einkünfte, bilden zusammen den maßgeblichen Steuertatbestand. Die gesetzliche Ausrichtung der Besteuerung an der Emissionsrendite bezieht diesen Steuertatbestand auf den Zeitpunkt der Emission.

18 Folglich ist auch die Typenbestimmung auf die Ausgestaltung der fraglichen Wertpapiere oder Kapitalforderungen im Zeitpunkt der Emission zu beziehen (ständige Rechtsprechung, vgl. dazu im Einzelnen mit Nachweisen BFH-Urteile vom 13. Dezember 2006 VIII R 62/04, BFHE 216, 199, BStBl II 2007, 568; vom 20. November 2006 VIII R 97/02, BFHE 216, 79, BStBl II 2007, 555; vom 11. Juli 2006 VIII R 67/04, BFHE 215, 86, BStBl II 2007, 553; vom 13. Dezember 2006 VIII R 6/05, BFHE 216, 206, BStBl II 2007, 571).

19 b) Der Begriff der Emissionsrendite ist im Einkommensteuergesetz nicht definiert. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist als Emissionsrendite die vom Emittenten bei der Begebung der Anlage von vornherein zugesagte, eindeutig abgrenz- und bezifferbare Rendite zu verstehen, die bis zur Einlösung des Papiers bzw. Endfälligkeit der Kapitalforderung mit Sicherheit erzielt werden kann (BFH-Urteile vom 24. Oktober 2000 VIII R 28/99, BFHE 193, 374, BStBl II 2001, 97; vom 13. Dezember 2006 VIII R 79/03, BFHE 216, 187, BStBl II 2007, 562; vom 26. Juni 2012 VIII R 40/10, BFH/NV 2013, 346; vom 17. Dezember 2013 VIII R 42/12, BFHE 244, 36, BStBl II 2014, 319; vom 5. November 2014 VIII R 28/11, BFHE 248, 5, BStBl II 2015, 276; vom 24. Februar 2015 VIII R 54/12, BFHE 249, 228, BStBl II 2015, 693).

20 Eine Emissionsrendite ist z.B. auch dann von vornherein bestimmbar, wenn eine Anleihe mit einer nach genau definierten Zeitabschnitten auf- oder absteigend gestaffelten Verzinsung ausgestattet ist (BFH-Urteil in BFHE 216, 199, BStBl II 2007, 568; vgl. Dötsch, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz O 98).

21 c) Hängt die Höhe der Kapitalerträge von ungewissen Ereignissen in der Zukunft ab, fehlt es an einer solchen

endgültig bezifferbaren Emissionsrendite im Zeitpunkt der Emission (BFH-Urteil in BFHE 249, 228, BStBl II 2015, 693 zu "Par-Schuldverschreibungen" wegen Abhängigkeit der Emissionsrendite von der ungewissen BIP-Entwicklung der Republik Argentinien). Für die Bestimmbarkeit und damit die Feststellung einer Emissionsrendite genügt aber schon eine im Zeitpunkt der Emission bezifferbare Mindestrendite unabhängig davon, ob sie dem Kapitalmarkt in diesem Zeitpunkt entspricht (BFH-Urteil vom 20. August 2013 IX R 38/11, BFHE 242, 386, BStBl II 2013, 1021 zu Inhaberschuldverschreibungen).

22 d) Eine Emissionsrendite ist des Weiteren nach der BFH-Rechtsprechung bei einer nur geringfügigen Mindestverzinsung zu verneinen, wenn tatsächlich nach den getroffenen Vereinbarungen eine höhere, aber nicht genau bezifferbare Verzinsung vorgesehen ist, die sich z.B. an der Wertentwicklung bestimmter Aktien orientiert und nach den Bestimmungen eines sog. "Pricing Supplement" zu berechnen ist (BFH-Urteil vom 26. Juni 2012 VIII R 40/10, BFH/NV 2013, 346 zu einer Mindestverzinsung von 2 %).

23 Diese Ausnahme für die angestrebte --die Mindestverzinsung übersteigende-- höhere Verzinsung durch unbestimmbare Wertentwicklungen in der Zukunft hat der BFH unter Hinweis auf seine Rechtsprechung zu variabel verzinslichen Wertpapieren mit vorgeschalteter Festzinsphase (BFH-Urteil vom 10. Juli 2001 VIII R 22/99, BFH/NV 2001, 1555) sowie zu sog. Down-Rating-Anleihen (BFH-Urteil in BFHE 216, 206, BStBl II 2007, 571: Erhöhung des ursprünglich vereinbarten Zinssatzes für den Fall, dass der Emittent von zwei Rating-Agenturen herabgestuft werden sollte) begründet.

24 2. Nach diesen Grundsätzen kommt die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen im Streitjahr in Höhe der Emissionsrendite gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Buchst. c EStG nicht in Betracht.

25 a) § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Buchst. a EStG findet im Streitfall keine Anwendung. Denn die im Streitfall veräußerten --abgezinsten und (zum 31. Dezember 2000) endfälligen-- Wandelschuldverschreibungen beinhalteten ein für die Einordnung prägendes Umtauschrecht sowohl des Inhabers als auch des Emittenten. Vom Beginn der Laufzeit an, zu dem der jeweilige Zeichner 22,58 % des Nennwerts der Schuldverschreibungen aufbringen musste, wurden diese zwar bis zur Fälligkeit am 31. Dezember 2000 auf 100 % des Nennbetrags der Anleihen aufgezinst. Zu diesem Stichtag bestand aber nur ein Umtauschrecht des Inhabers der Schuldverschreibungen und des Emittenten, da am Ende der Laufzeit der Wandelschuldverschreibungen keine Rückzahlung vorgesehen war. Der Inhaber der Schuldverschreibungen hatte das Recht, diese in 46,04 Aktien zum Nennwert von 1.000 US $ umzutauschen oder der Emittent konnte, bei Nichtausübung des Wahlrechts durch den Inhaber, diesem variabel verzinsliche Anleihen mit einer Laufzeit bis zum 31. Dezember 2007 einräumen.

26 b) Die Erträge aus den Wandelschuldverschreibungen hingen damit von einem ungewissen Ereignis ab (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Buchst. c EStG). Sie wiesen keine "mit Sicherheit bezifferbare" Emissionsrendite auf. Zwar hatten die Wandelschuldverschreibungen trotz der Aufzinsung ausgehend von einem Betrag in Höhe von 22,58 % des Nennwerts auf den Nominalbetrag der Anleihen eine bezifferbare Rendite i.S. einer Mindestverzinsung. Wie oben unter II.1.b und c dargelegt, führt dies allein aber noch nicht zur Annahme einer Emissionsrendite. Ist eine Mindestrendite mit einer von ungewissen Ereignissen abhängigen Verzinsung verknüpft, führt allein die Existenz des bezifferbaren Zinses noch nicht zur Annahme einer Emissionsrendite. So ist es auch im Streitfall.

27 Die Verpflichtung des Inhabers der Schuldverschreibungen, den aufgezinsten Betrag bei Fälligkeit zum 31. Dezember 2000 in Aktien zu einem vorgegebenen Umtauschverhältnis zu tauschen, verknüpfte den Aufzinsungsertrag aus den endfälligen Wandelschuldverschreibungen mit dem Wert dieses Aktienpakets zum Fälligkeitsstichtag und damit mit der ungewissen Wertentwicklung dieser Aktien. Die Wandelschuldverschreibungen waren mithin von der Anknüpfung an den Wert des Aktienpakets zum Fälligkeitstag geprägt; ihr Ertrag war somit von einem ungewissen Ereignis abhängig.

28 Gleiches gilt für die Alternative, nach der die Wandelschuldverschreibungen nach der Wahl des Emittenten zum Fälligkeitsstichtag in zum 31. Dezember 2007 fällige und variabel verzinsliche Schuldverschreibungen umgetauscht werden konnten. Aus Sicht des Inhabers der Schuldverschreibungen zum Emissionsstichtag ergab sich in dieser Variante zum Fälligkeitsstichtag am 31. Dezember 2000 keine sicher im Vorhinein bezifferbare Rendite (in Höhe mindestens des Nennwerts der Schuldverschreibungen), da er vor Ablauf des 31. Dezember 2007 diese neuen Schuldverschreibungen nur nach Wahl des Emittenten hätte einlösen können.

29 Eine Emissionsrendite ergab sich unter dieser Alternative auch nicht daraus, dass der Inhaber aus dem Blickwinkel des Jahres 1985 wusste, dass er spätestens mit Ablauf des Jahres 2007 den aufgezinsten Nennbetrag der

Wandelschuldverschreibungen und die weiteren variablen Zinsen erhalten würde. Denn durch den Umtausch hätten diese zweiten Schuldverschreibungen die ursprünglichen Wandelschuldverschreibungen ersetzt. Für die im Emissionszeitpunkt erforderliche Prüfung, ob die von den Klägern erworbenen Wandelschuldverschreibungen eine Emissionsrendite aufweisen, ist daher nur der Zeitpunkt bis zu deren Fälligkeit am 31. Dezember 2000 in den Blick zu nehmen.

30 3. Schließlich kommt im Streitfall die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns aus den Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen in Höhe der sog. Marktrendite gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Buchst. c, Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 i.V.m. § 52 Abs. 37b EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 35 Buchst. e des Steueränderungsgesetzes 2001 (StÄndG 2001) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794) im Rahmen einer Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht in Betracht.

31 a) Nach der Rechtsprechung des BFH zu § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Buchst. c EStG erfasste die im Streitjahr geltende Fassung der Norm vor den rückwirkenden Änderungen durch das StÄndG 2001 Veräußerungsgewinne für solche Wertpapiere, die keine von vornherein bezifferbare Emissionsrendite hatten, tatbestandlich nicht; die Regelung enthielt auch keine Rechtsgrundlage für die Besteuerung solcher Veräußerungsgewinne in Höhe der sog. Marktrendite (BFH-Urteile in BFHE 193, 374, BStBl II 2001, 97; in BFH/NV 2001, 1555). Durch das StÄndG 2001 ergänzte der Gesetzgeber den Tatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 um folgenden Satz 2: "Haben die Wertpapiere und Kapitalforderungen keine Emissionsrendite oder weist der Steuerpflichtige sie nicht nach, gilt der Unterschied zwischen dem Entgelt für den Erwerb und den Einnahmen aus der Veräußerung, Abtretung oder Einlösung als Kapitalertrag; bei Wertpapieren und Kapitalforderungen in einer ausländischen Währung ist der Unterschied in dieser Währung zu ermitteln.". Diese Regelung sollte nach § 52 Abs. 37b EStG i.d.F. des StÄndG 2001 für alle Veranlagungszeiträume anwendbar sein, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig seien.

32 b) Eine Änderung der angefochtenen Steuerfestsetzung der Kläger gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, um den Veräußerungsgewinn aus den Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen in Höhe der Marktrendite zu erfassen, ermöglichte die Anwendungsregelung in § 52 Abs. 37b EStG i.d.F. des StÄndG 2001 jedoch nicht.

33 Der Senat gewinnt dieses Ergebnis im Wege einer verfassungskonformen Auslegung des Merkmals der "noch nicht eingetretenen Bestandskraft" in § 52 Abs. 37b EStG i.d.F. des StÄndG 2001. Die für den angefochtenen Steuerbescheid des Streitjahres vor den Änderungen durch das StÄndG 2001 eingetretene formelle Bestandskraft steht auf dieser Grundlage einer rückwirkenden Anwendung der Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 im Streitjahr entgegen. Es ist mangels Anwendbarkeit der Neuregelung auf den Streitfall damit die Voraussetzung in § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, dass der nachträglich bekannt gewordene Veräußerungsgewinn (in Höhe der Marktrendite) zu einer höheren Steuer führen muss, nicht erfüllt.

34 aa) Die Entscheidungen des BFH in BFHE 193, 374, BStBl II 2001, 97 und in BFH/NV 2001, 1555, dass der Tatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Buchst. c EStG vor den Änderungen durch das StÄndG 2001 Veräußerungsgewinne in Höhe der Marktrendite nicht erfasste, stellten eine "mögliche" Auslegung des Gesetzes dar. Dieser Auslegung hat der Gesetzgeber durch die rückwirkende Ergänzung des Tatbestands im StÄndG 2001 im Wege einer verfassungsrechtlich nicht zulässigen Rückwirkung die Grundlage entzogen. Eine rückwirkende Gesetzesänderung ist nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08 (BVerfGE 135, 1, Rz 49, 52) nunmehr als konstitutiv und nicht klarstellend anzusehen, wenn sie sich für oder gegen eine vertretbare Auslegung einer Norm entscheidet und damit ernstliche Auslegungszweifel im geltenden Recht beseitigt und die geänderte Norm --wie im Streitfall-- in ihrer ursprünglichen Fassung von den Gerichten (hier: dem BFH) in einem Sinn ausgelegt werden konnte und ausgelegt worden ist, der mit der Neuregelung ausgeschlossen werden soll. Der Gesetzgeber hat es deshalb für die Vergangenheit grundsätzlich hinzunehmen, dass die Gerichte das damals geltende Gesetzesrecht in den verfassungsrechtlichen Grenzen richterlicher Gesetzesauslegung und Rechtsfortbildung verbindlich auslegen. Entspricht diese Auslegung nicht oder nicht mehr dem politischen Willen des Gesetzgebers, kann er das Gesetz nur für die Zukunft ändern (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 55).

35 bb) Dies gilt auch im Streitfall. Der Senat ist davon überzeugt, dass § 52 Abs. 37b EStG i.d.F. des StÄndG 2001 im Grundsatz eine verfassungsrechtlich nicht zulässige rückwirkende Anwendung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG anordnet. Die frühere anderslautende Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteile in BFHE 216, 187, BStBl II 2007, 562; vom 20. November 2006 VIII R 43/05, BFHE 216, 97, BStBl II 2007, 560; vom 4. Dezember 2007 VIII R 53/05, BFHE 219, 339, BStBl II 2008, 563) ist insoweit überholt. Dem kann jedoch, ohne das Verfahren auszusetzen und nach Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes dem BVerfG vorzulegen, im Wege einer

verfassungskonformen Auslegung des § 52 Abs. 37b EStG i.d.F. des StÄndG 2001 im Streitfall Rechnung getragen werden. Danach sind jedenfalls solche Steuerbescheide als "bestandskräftig" i.S. der Übergangsregelung anzusehen, die bei Inkrafttreten der Anwendungsregelung in § 52 Abs. 37b EStG i.d.F. des StÄndG 2001 am 23. Dezember 2001 (vgl. Art. 39 Abs. 1 des StÄndG 2001) formell bestandskräftig waren und nur noch gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden konnten. Dies ist hier der Fall. Der auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützte Änderungsbescheid für das Streitjahr erging am 28. Mai 2003 (zuletzt geändert durch Bescheid vom 13. Oktober 2008) und änderte den zuvor existenten und formell bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid vom 10. Dezember 1999 für das Streitjahr.

36 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Übertragung der Berechnung der Steuer auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de