Beschluss vom 30. Dezember 2022, XI B 104/21

Aufgehobene Entscheidung XI B 104/21 - Zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtssache wegen Verstoßes gegen den Allgemeinen Gleichheitssatz

ECLI:DE:BFH:2022:B.301222.XIB104.21.0

BFH XI. Senat

GG Art 3 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 5 S 2, FGO § 135 Abs 2, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 1, EStG § 6a Abs 3, AO § 233a Abs 1, AO § 238 Abs 1 S 1, GG Art 19 Abs 4, EStG VZ 2013 , FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend FG Düsseldorf, 30. November 2021, Az: 6 K 2321/17 K,G

Leitsätze

1. NV: Macht ein Beschwerdeführer mit der Nichtzulassungsbeschwerde verfassungsrechtliche Bedenken geltend, so erfordert die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung) eine substantiierte, an den Vorgaben des Grundgesetzes und der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des Bundesfinanzhofs (BFH) orientierte Auseinandersetzung mit der Problematik. Die Schlüssigkeit einer die Verletzung des Gleichheitssatzes betreffenden Rüge erfordert auch Darlegungen dazu, dass eine normverwerfende Entscheidung des BVerfG zu einer rückwirkenden Neuregelung des beanstandeten Gesetzes oder zumindest zu einer Übergangsregelung für alle noch offenen Fälle führen werde (Anschluss an BFH-Beschlüsse vom 24.11.2005 - VIII B 73/05, BFH/NV 2006, 540; vom 18.04.2017 - V B 147/16, BFH/NV 2017, 1052).

2. NV: Mit am 18.03.2025 veröffentlichtem Beschluss vom 21.02.2025 - 1 BvR 2267/23 hat die 3. Kammer des Ersten Senats des BVerfG der Verfassungsbeschwerde stattgegeben, den BFH-Beschluss vom 30.12.2022 - XI B 104/21 aufgehoben und die Sache an den BFH zurückverwiesen. Der Rechtsstreit wird nun unter dem neuen Az. XI B 19/25 geführt.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30.11.2021 - 6 K 2321/17 K,G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

1 Die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) hat keinen Erfolg und ist daher durch Beschluss (§ 116 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zurückzuweisen.

2 Die von der Klägerin i.S. des § 115 Abs. 2 FGO geltend gemachten Revisionszulassungsgründe liegen, soweit sie überhaupt in einer § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechenden Form dargelegt wurden, jedenfalls nicht vor.

3 1. Die mit der Beschwerde von der Klägerin sinngemäß als grundsätzlich bedeutsam i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO aufgeworfene Rechtsfrage (Beschwerdebegründung, S. 2 ff.), ob der "starre" Rechnungszinsfuß von 6 % in § 6a Abs. 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstößt, führt nicht zur Zulassung der Revision.

4 a) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das Interesse der Allgemeinheit an einer einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Zulassung der Revision kommt nur wegen einer klärungsbedürftigen und

klärbaren Rechtsfrage in Betracht. Macht ein Beschwerdeführer --wie die Klägerin im Streitfall-- mit der Nichtzulassungsbeschwerde verfassungsrechtliche Bedenken geltend, so erfordert die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung eine substantiierte, an den Vorgaben des GG und der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des Bundesfinanzhofs (BFH) orientierte Auseinandersetzung mit der Problematik (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 04.10.2010 - III B 82/10, BFH/NV 2011, 38; vom 09.11.2011 - III B 138/11, BFH/NV 2013, 372; vom 18.04.2017 - V B 147/16, BFH/NV 2017, 1052, Rz 8). Die Schlüssigkeit einer --wie hier-- die Verletzung des Gleichheitssatzes betreffenden Rüge erfordert auch Darlegungen dazu, dass eine normverwerfende Entscheidung des BVerfG zu einer rückwirkenden Neuregelung des beanstandeten Gesetzes oder zumindest zu einer Übergangsregelung für alle noch offenen Fälle führen werde (vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 24.11.2005 - VIII B 73/05, BFH/NV 2006, 540; in BFH/NV 2017, 1052, Rz 14).

5 b) Die Beschwerdebegründung erfüllt diese Anforderungen an die Schlüssigkeit einer die Verletzung des Gleichheitssatzes betreffenden Rüge nicht. Neben Ausführungen zur Frage der Vergleichbarkeit der Verzinsungsregelung des § 6a Abs. 3 Satz 4 EStG zu § 233a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) wären auch entsprechende Ausführungen zu den oben unter a genannten Voraussetzungen erforderlich gewesen, weil dem Gesetzgeber wegen seines weiten Gestaltungsspielraums in Masseverfahren des Steuer- und Sozialrechts (vgl. hierzu BVerfG-Beschlüsse vom 10.04.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, Rz 24; vom 11.11.1998 - 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, Rz 47; vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 238; BFH-Urteil vom 26.02.2002 - VIII R 92/98, BFHE 198, 201, BStBl II 2002, 596, Rz 16; BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 1052, Rz 15) verschiedene Möglichkeiten zur Behebung einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung zur Verfügung stünden und daher nicht ohne weiteres davon auszugehen ist, dass normverwerfende Entscheidungen des BVerfG zu einer rückwirkenden Neuregelung des beanstandeten Gesetzes oder auch nur zu einer Übergangsregelung für alle noch offenen Fälle führen würde (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 14.03.2006 - IV B 2/05, BFH/NV 2006, 1283, Rz 11; in BFH/NV 2017, 1052, Rz 15). So hat das BVerfG zwar entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen in § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO verfassungswidrig ist, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 ein Zinssatz von monatlich 0,5 % --was in der Höhe dem von der Klägerin i.S. des Art. 3 Abs. 1 GG gleichheitswidrigen Rechnungszinsfuß von 6 % nach § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG entspricht-- zugrunde gelegt wird (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 158, 282, Rz 236). Es ging jedoch davon aus, dass die Fortgeltung des § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO für Verzinsungszeiträume vom 01.01.2014 bis zum 31.12.2018 geboten ist, ohne dass der Gesetzgeber verpflichtet wäre, auch für diesen Zeitraum rückwirkend eine verfassungsgemäße Regelung zu schaffen (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 158, 282, Rz 249). Erst für ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume bleibt es nach der Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 158, 282 bei der Unanwendbarkeit des § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO als Regelfolge des Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG und der Pflicht des Gesetzgebers, eine der Verfassung entsprechende Rechtslage herzustellen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume nach dem Jahr 2018 erstreckt und insoweit auch alle noch nicht bestandskräftigen Hoheitsakte erfasst (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 158, 282, Rz 253).

6 2. Die von der Klägerin i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO gerügten Verfahrensmängel sind unbegründet.

7 a) Der von der Klägerin gerügte Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt nicht vor.

8 aa) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Das Gesamtergebnis des Verfahrens umfasst den gesamten durch das Klagebegehren begrenzten und durch die Sachaufklärung des Gerichts und die Mitverantwortung der Beteiligten konkretisierten Prozessstoff. Insbesondere verpflichtet § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO das Gericht, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 16.07.2019 - X B 114/18, BFH/NV 2019, 1127, Rz 21; vom 05.06.2020 - VIII B 38/19, BFH/NV 2020, 1267, Rz 3; vom 04.02.2021 - VIII B 38/20, BFH/NV 2021, 641, Rz 3).

9 bb) Danach hat das Finanzgericht (FG) § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht verletzt.

10 (1) Soweit die Klägerin geltend macht (Beschwerdebegründung, S. 15), das FG habe § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt, weil es ihren Sachvortrag, dass die Beendigung des Anstellungsvertrags unter einem Vorbehalt gestanden habe, nicht gewürdigt hätte, liegt kein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten vor. Das FG hat --wie sich aus dem Tatbestand des angefochtenen Urteils ergibt (FG-Urteil, S. 7)-- den Vortrag der Klägerin, es sei Conditio für die Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit gewesen, dass die bisher bestehende Pensionszusage fortgeführt werde, zur Kenntnis genommen. Es hat ferner berücksichtigt, dass --wie sich aus den Entscheidungsgründen des

angefochtenen Urteils ergibt (FG-Urteil, S. 9)-- nach dem Vortrag der Klägerin eine Verpflichtung zur Übernahme der Zahlungen für den Schuldbeitritt zwar bestanden habe. Es hat jedoch ausgeführt (FG-Urteil, S. 9), dass eine solche Verbindlichkeit indes nicht bestanden habe, da zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übernahmevertrags die Pensionszusage bereits verfallen gewesen sei und eine nicht mehr existierende Verbindlichkeit nicht übernommen werden konnte. Ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt nicht bereits deshalb vor, weil --wie die Klägerin im Kern meint-- das FG ihren Sachvortrag nicht entsprechend ihren Vorstellungen gewürdigt hat oder die Würdigung des FG fehlerhaft erscheint. Insoweit handelt es sich um materiell-rechtliche Fehler, nicht um einen Verfahrensverstoß (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 02.01.2019 - VIII B 131/18, BFH/NV 2019, 286, Rz 8; vom 05.02.2021 - VIII B 70/20, BFH/NV 2021, 642, Rz 10; jeweils m.w.N.).

11 (2) Auch soweit die Klägerin meint (Beschwerdebegründung, S. 15 f.), das FG habe nicht berücksichtigt, dass Anstellungsvertrag, Pensionszusage und Schuldbeitritt tatsächlich durchgeführt worden seien, und in der Vereinbarung vom 28.11.2013 keinen Neuabschluss einer Schuldbeitrittsvereinbarung erkannt habe, liegt gleichfalls kein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO vor. Denn nach der materiell-rechtlichen Auffassung des FG (FG-Urteil, S. 10) wäre, da es sich um nahestehende Personen gehandelt hat, für eine steuerrechtlich anzuerkennende Verbindlichkeit eine klare und eindeutige Regelung erforderlich gewesen, an der es vorliegend jedoch fehlt.

12 b) Das FG hat ebenso wenig seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verletzt.

13 Die Klägerin rügt sinngemäß als verfahrensfehlerhaft i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO (Beschwerdebegründung, S. 16 ff.), dass das FG gegen seine auf § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO beruhende Verpflichtung, den Sachverhalt unter Ausschöpfung aller zur Verfügung stehenden Beweismittel zu erforschen, verstoßen habe, weil es ihrem Beweisangebot aus der mündlichen Verhandlung vom 30.11.2021 nicht nachgekommen sei.

14 aa) Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen und dabei die erforderlichen Beweise (§ 81 Abs. 1 Satz 2 FGO) zu erheben. Ein Verstoß gegen diese Verpflichtung liegt u.a. vor, wenn das FG einen entscheidungserheblichen Beweisantrag übergeht (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 01.06.2015 - X B 6/15, BFH/NV 2015, 1265, Rz 12; vom 22.06.2016 - III B 134/15, BFH/NV 2016, 1571, Rz 11; vom 25.10.2018 - XI B 57/18, BFH/NV 2019, 130, Rz 10). Ein solcher darf nur unberücksichtigt bleiben, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich, das Beweismittel unerreichbar bzw. unzulässig oder absolut untauglich ist oder wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 12.02.2018 - X B 64/17, BFH/NV 2018, 538, Rz 11; vom 23.02.2018 - X B 65/17, BFH/NV 2018, 517, Rz 27 f.; in BFH/NV 2019, 130, Rz 10; vom 05.06.2020 - IX B 117/19, BFH/NV 2020, 1089, Rz 4; vom 20.09.2022 - VIII B 82/21, BFH/NV 2022, 1295, Rz 4). Bei der Prüfung der Frage, ob ein Verfahrensfehler vorliegt, ist auf den materiellen Rechtsstandpunkt des FG abzustellen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. zuletzt BFH-Beschluss in BFH/NV 2022, 1295, Rz 4, m.w.N.). Liegen diese Ausnahmetatbestände nicht vor, muss das FG angebotene Beweisunterlagen auch dann entgegennehmen und würdigen, wenn es nicht davon ausgeht, dass diese die im Beweisantrag enthaltene Tatsachenbehauptung bestätigen (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2018, 538, Rz 12). Der Verzicht auf eine Beweiserhebung zum entscheidungserheblichen Sachverhalt, insbesondere zu einer von einem Beteiligten behaupteten Tatsache, unter dem Gesichtspunkt der Wahrunterstellung ist gerechtfertigt, wenn das Gericht zugunsten des Beteiligten den von diesem behaupteten Sachverhalt ohne jede inhaltliche Einschränkung als richtig annimmt, die behauptete Tatsache also in ihrem mit dem Parteivorbringen gemeinten Sinn so behandelt, als wäre sie nachgewiesen. Das Gericht ist daher gehalten, die Beweisbehauptung ohne jede Einengung, dem Beteiligten nachteilige Umdeutungen oder sonstige Änderungen als wahr zu behandeln. Es darf insbesondere nicht von einem anderen als dem unter Beweis gestellten Sachverhalt ausgehen oder einen Sachverhalt zugrunde legen, durch den das Beweisvorbringen in seiner Bedeutung abgeschwächt oder irrelevant wird (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2022, 1295, Rz 5, m.w.N.).

15 bb) Nach diesen Grundsätzen hat das FG keinen entscheidungserheblichen Beweisantrag übergangen.

16 Das FG hat bei seiner Entscheidungsfindung die in Frage stehende Tatsache, dass bei Erteilung der Pensionszusage durch die A gewollt gewesen sei, dass die S auch zu dieser Pensionszusage den Schuldbeitritt erklärt, als wahr unterstellt (FG-Urteil, S. 10). Die vom FG insoweit als wahr unterstellte Tatsache entspricht hinsichtlich des Beweisvorbringens dem von der Klägerin unterbreiteten Beweisangebot. Das FG musste die benannten Zeugen danach nicht vernehmen, weil es die unter Beweis gestellte Tatsache zu dem, was gewollt gewesen sei, als wahr unterstellt hat. Es ist nicht ersichtlich, dass das FG einen anderen als den unter Beweis gestellten Sachverhalt als wahr unterstellt oder seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, durch den das Beweisvorbringen

in seiner Bedeutung abgeschwächt oder irrelevant wurde. Die Motive waren nach der materiell-rechtlichen Auffassung des FG jedoch unerheblich (FG-Urteil, S. 10), da es für eine steuerrechtlich anzuerkennende Verbindlichkeit jedenfalls an einer klaren und eindeutigen Regelung fehlt.

17 3. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).

18 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de