BFH v. 23.03.2011 - X R 33/05

Leitsatz
Die auf die Finanzierung von Umlaufvermögen entfallenden Schuldzinsen sind nicht ungekürzt abziehbar. Bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen des Wirtschaftsjahres 1998/1999 sind bei einer verfassungskonformen Auslegung des § 4 Abs. 4a EStG i.V.m. § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG Überentnahmen des Kalenderjahres 1998 nicht zu berücksichtigen.
Vergleichbar BFH-Urteil v. 23.3.2011 - X R 28/09.

Gesetz(e):

Instanzenzug:
Niedersächsisches FG Urteil vom 27.04.2005 16 K 575/02 BFH X R 33/05 (Verfahrensverlauf) BFH - X R 33/05, Verfahrensverlauf

Gründe

1 A. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 1999 gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt worden sind. Der Kläger ist Apotheker und hatte im Jahre 1993 eine Apotheke gekauft. Das Wirtschaftsjahr seines Unternehmens umfasst den Zeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni. Das miterworbene Warenlager hat er langfristig finanziert und auch im Wirtschaftsjahr 1998/99 hierauf noch Schuldzinsen entrichtet. In der Gewinnermittlung für das Streitjahr setzte der Kläger die betrieblichen Schuldzinsen in vollem Umfang gewinnmindernd an. Demgegenüber kürzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) die Betriebsausgaben um nicht abziehbare Schuldzinsen i.S. des § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 (StBereinG 1999) vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) wie folgt:

2

Eigenkapital zum 1. Juli 1998 (anstelle des in der Schlussbilanz zum 31. Juni 1998 tatsächlich ausgewiesenen Eigenkapitals in Höhe von ./. 546.740 DM)	0 DM
Gewinn des Wirtschaftsjahres 1998/99	133.412 DM
+ Einlagen	3.380 DM
./. Entnahmen	999.984 DM
Überentnahme	863.192 DM
nicht abziehbare Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG i.d.F. des StBereinG 1999 (6 % der Überentnahmen)	51.791,52 DM
Höchstbetragsberechnung nach § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG i.d.F. des StBereinG 1999:	
erklärte Schuldzinsen	51.609,95 DM
abziehbare Schuldzinsen	4.000,00 DM
Hinzurechnungsbetrag	47.609,95 DM

3 Gegen die auf dieser Grundlage ergangenen Steuerbescheide (Einkommensteuer 1999 und Gewerbesteuermessbescheid 1999) erhoben die bzw. der Kläger Klage. Sie machen u.a. geltend, es sei willkürlich, bei § 4 Abs. 4a EStG Zinsen für die Finanzierung eines Warenlagers anders als die Finanzierungskosten des Anlagevermögens nicht zum Abzug zuzulassen. Dies gelte insbesondere für Betriebsmittelkredite, die anlässlich der Neugründung des Betriebs aufgenommen worden seien. Ein Verstoß gegen Art. 3 des Grundgesetzes (GG) liege auch darin, dass Über- und Unterentnahmen aus vor 1999 endenden Wirtschaftsjahren außer Ansatz blieben. Soweit das Steuerände-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

rungsgesetz 2001 (StÄndG 2001) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) eine solche Rechtsfolge anordne, verstoße dies gegen das Rückwirkungsverbot.

4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Das FA habe § 4 Abs. 4a EStG zutreffend angewandt. Die Vorschrift sei formell und materiell verfassungsmäßig, insbesondere verstoße sie nicht gegen das Rückwirkungsverbot.

5 Mit der Revision machen die Kläger geltend, § 4 Abs. 4a EStG sei verfassungswidrig.

6 Die Vorschrift sei nicht eindeutig und damit i.S. des § 20 Abs. 3 GG nicht ausreichend bestimmt. Sie verstoße zudem gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) bestätigt habe, sei der Schuldzinsenabzug zweistufig zu prüfen. Die Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG betreffe mithin nur Schuldzinsen, die i.S. des § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasst seien. Bei einer solchen Sachlage liege es nicht im gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum, betrieblich veranlasste Schuldzinsen, wie solche für die Finanzierung eines Warenlagers, nicht zum Abzug zuzulassen, weil Überentnahmen getätigt worden seien.

7 Die Regelung des § 4 Abs. 4a EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung des StBereinG 1999, die (erst) am 22. Dezember 1999 verkündet worden sei, verletze das verfassungsrechtliche Gebot des Vertrauensschutzes. Der Kläger habe die vom BFH ausdrücklich zugelassene Gestaltungsmöglichkeit des Zweikonten-Modells genutzt. Der Gesetzgeber habe nachträglich mit Wirkung ab 1999 den betrieblichen Schuldzinsenabzug gekürzt. Hierin liege eine unzulässige Ungleichbehandlung gegenüber Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten. Diese müssten gemäß § 52 Abs. 11 Satz 4 EStG die besonderen Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 4a Satz 7 EStG erst ab dem 1. Januar 2000 erfüllen.

8 Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil (zur Einkommensteuer 1999) und die Einspruchsentscheidung (zur Einkommensteuer 1999) vom 13. Dezember 2002 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 1999 (zuletzt vom 7. Juli 2003) in der Weise zu ändern, dass die Kürzung der Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG unterbleibt.

9 Der Kläger beantragt zudem,

das angefochtene Urteil (zur Gewerbesteuer 1999) und die Einspruchsentscheidung (zur Gewerbesteuer 1999) vom 13. Dezember 2002 aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid 1999 (zuletzt vom 7. Juli 2003) in der Weise zu ändern, dass die Kürzung der Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG unterbleibt.

10 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

11 Der Gesetzgeber begünstige nicht die Finanzierung von Umlaufvermögen. Darin liege kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, denn der Gesetzgeber privilegiere nur die Finanzierung von Anlagevermögen, also von Wirtschaftsgütern, die dem Betrieb dauerhaft zu dienen bestimmt seien.

12 Die erstmals für das Jahr 1999 geltende Regelung des § 4 Abs. 4a EStG enthalte eine zulässige unechte Rückwirkung. Die Norm sei im Rahmen des StBereinG 1999 am 29. Dezember 1999 verkündet und damit noch in diesem Jahr gültig geworden. Der Gesetzgeber habe auf die Rechtsprechung des BFH zu Zwei- und Mehrkontenmodellen reagiert und diesen die Grundlage entziehen wollen. Dieses Ziel habe der Gesetzgeber bereits durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) verfolgt. Durch das StBereinG 1999 habe er zur Verwirklichung dieses Ziels lediglich einen anderen Weg gewählt.

13 Die gesetzliche Regelung sei auch verfassungsgemäß, soweit sie in Fällen eines abweichenden Wirtschaftsjahres auch Schuldzinsen erfasse, die im Jahr 1998 und zum Teil noch vor der Einbrin-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

gung des Gesetzentwurfs des StEntlG 1999/2000/2002 in den Deutschen Bundestag am 9. November 1998 entstanden seien. Der ausreichende Rechtfertigungsgrund für die Rückwirkung der gesetzlichen Neuregelung liege darin, dass der Gesetzgeber Missbräuche habe verhindern wollen. Die Finanzverwaltung habe in der Vergangenheit Mehrkonten-Modelle nicht akzeptiert. Der Gesetzgeber habe frühzeitig mit dem am 9. November 1998 in den Deutschen Bundestag eingebrachten Entwurf des StEntlG 1999/ 2000/2002 auf die Entscheidung des Großen Senats des BFH zu den Zwei- und Mehrkontenmodellen reagiert. Dass § 4 Abs. 4a EStG auch Vorgänge im Jahr 1998 erfasse, sei zulässig, weil der Gesetzgeber Missbräuche in Gestalt der Verlagerung privater Schuldzinsen in den betrieblichen Bereich habe verhindern wollen. Ein unerwünschter Wettlauf zwischen den Steuerpflichtigen und dem Gesetzgeber im Hinblick auf die Inanspruchnahme der „alten" Rechtslage habe verhindert werden sollen. In Missbrauchsfällen gestehe das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) dem Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum zu.

14 B Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Zwar hat es zutreffend erkannt, dass die auf den Erwerb von Umlaufvermögen entfallenden Schuldzinsen nicht ungekürzt als Betriebsausgaben abziehbar sind. Es hat jedoch versäumt zu klären, ob bzw. in welcher Höhe das FA bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen des Wirtschaftsjahres 1998/99 auch Überentnahmen des Klägers aus dem Kalenderjahr 1998 berücksichtigt hat. Soweit solche auf das Kalenderjahr 1998 entfallen, dürfen sie aufgrund einer verfassungskonformen Auslegung des § 4 Abs. 4a EStG i.V.m. § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nicht berücksichtigt werden.

I.

15 1. Nach der Neuregelung des Schuldzinsenabzugs durch das StBereinG 1999 sind Schuldzinsen nur dann uneingeschränkt berücksichtigungsfähig, wenn die Summe des Gewinns und der Einlagen im Wirtschaftsjahr die Summe der privaten Entnahmen übersteigt (§ 4 Abs. 4a Satz 2 EStG). Seither ist der Schuldzinsenabzug zweistufig zu prüfen. Zunächst ist zu klären, ob der betreffende Kredit nach den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen (vgl. insbesondere Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. Dezember 1997 GrS 1-2/95, BFHE 184, 7, BStBl II 1998, 193) eine betriebliche oder private Schuld ist. Dann ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob und in welchem Umfang die betrieblich veranlassten Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG abziehbar sind (Senatsurteil vom 21. September 2005 X R 46/04, BFHE 211, 238, BStBl II 2006, 125).

16 2. Im Streitfall liegen keine Anhaltspunkte für private Schuldzinsen vor; eine Aufteilung der vom Kläger aufgenommenen Kredite scheidet daher aus.

17 3. Darüber, ob das FG § 4 Abs. 4a EStG im Streitfall zutreffend angewendet hat, besteht zwischen den Beteiligten u.a. insoweit Streit, als nach Auffassung der Kläger nicht nur der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (vgl. § 4 Abs. 4a Satz 6 EStG; jetzt: Satz 5), sondern auch der Zinsaufwand für Darlehen zur Finanzierung der —erstmaligen— Anschaffung von Umlaufvermögen von § 4 Abs. 4a EStG unberührt sein soll.

18 4. a) Der von den Klägern begehrten Gesetzesauslegung, die nicht abziehbaren Schuldzinsen seien auch um den Zinsaufwand für das bei Betriebseröffnung angeschaffte Warenlager zu kürzen, steht der eindeutige Wortlaut von Satz 6 des § 4 Abs. 4a EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung entgegen, der nur die Finanzierungskosten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens privilegieren will (vgl. hierzu Schmidt/Heinicke, EStG, 30. Aufl., § 4 Rz 533).

19 b) Der Wortlaut bleibt nicht hinter dem vom Gesetzgeber verfolgten Normzweck zurück. Er ist deshalb nicht im Wege der teleologischen Extension dahingehend zu erweitern, dass auch der Zinsaufwand für die Finanzierung eines Warenlagers bei Betriebseröffnung ebenso wie die Zinsen für

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Investitionsdarlehen von dem typisiert ermittelten Betrag der nicht abziehbaren Schuldzinsen in Abzug zu bringen ist.

20 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG und der Fachgerichte (vgl. die Nachweise bei Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rz 355) und nach der ganz herrschenden Lehre sind die Gerichte zur (ergänzenden) Rechtsfortbildung berechtigt und verpflichtet. Führt die wortgetreue Auslegung des Gesetzes ausnahmsweise zu einem sinnwidrigen Ergebnis, besteht also eine Divergenz zwischen dem Gesetzeswortlaut und dem Gesetzeszweck, sind die Gerichte nach der Rechtsprechung (vgl. die Nachweise bei Drüen in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 4 AO Rz 380) sogar zu einer (gesetzeswortlaut-)abändernden Rechtsfortbildung berufen. Als Instrumente werden hierbei die teleologische Reduktion und die —im Streitfall allenfalls einschlägige— Extension verwendet.

21 bb) Eine teleologische Extension zielt darauf ab, den zu engen Wortlaut eines Gesetzes auf dessen weiter gehenden Zweck auszudehnen (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 4 Rz 382, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Sie ist nicht bereits dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint. Vielmehr muss die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis (BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893), zu einem wirtschaftlich nicht vertretbaren, unsinnigen Ergebnis (z.B. BFH-Urteil vom 13. Oktober 1994 VII R 37/94, BFHE 176, 193, BStBl II 1995, 10), zu einem der wirtschaftlichen Vernunft widersprechenden Ergebnis (BFH-Urteil vom 12. August 1997 VII R 107/96, BFHE 184, 198, BStBl II 1998, 131) oder zu einem so unsinnigen Ergebnis führen, dass es vom Gesetzgeber nicht gewollt sein kann (BFH-Urteil vom 21. August 1974 I R 81/73, BFHE 114, 100, BStBl II 1975, 121).

22 cc) Nach diesen Maßstäben kommt eine Auslegung des § 4 Abs. 4a EStG über seinen Wortlaut hinaus nicht in Betracht. Mit der Beschränkung des Schuldzinsenabzugs trat der Gesetzgeber dem von der Rechtsprechung für zulässig erklärten Mehrkontenmodell entgegen. § 4 Abs. 4a EStG beschränkt den Schuldzinsenabzug, wenn und soweit die Entnahmen die Summe von Gewinn und Einlagen in diesem Wirtschaftsjahr und in den Vorjahren übersteigen. § 4 Abs. 4a EStG stellt damit nicht auf einen entnahmebedingt entstandenen oder vergrößerten Liquiditätsmangel ab. Vielmehr soll der Betriebsausgabenabzug eingeschränkt werden, sofern die Summe der Entnahmen die Summe aus angesammelten Gewinnen und Einlagen, also das gesamte in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital, übersteigt. Folglich wird der betriebliche Schuldzinsenabzug für überschuldete Betriebe gekürzt, während nach der Konzeption der Vorschrift Steuerpflichtige Eigenkapital entnehmen können, ohne dass sich dies im Rahmen von § 4 Abs. 4a EStG auf den betrieblichen Schuldzinsenabzug negativ auswirkt (vgl. hierzu Senatsurteil vom 21. September 2005 X R 40/02, BFH/NV 2006, 512). Das Gesetz unterstellt damit bei Vorliegen von Überentnahmen eine private Veranlassung und stuft die Schuldzinsen als nicht abziehbar ein.

23 c) Von diesem Grundsatz hat der Gesetzgeber lediglich in § 4 Abs. 4a Satz 6 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung eine Ausnahme gemacht. Anstehende betriebliche Investitionen in Anlagevermögen sollten nicht erschwert werden. Eine sinnwidrige Ungleichbehandlung der Finanzierungskosten von Anlage- und Umlaufvermögen ist hierin nicht zu sehen.

24 Der Gesetzgeber geht davon aus, dass es dem Steuerpflichtigen freisteht, wie er seine Privat- und Betriebsausgaben finanziert. Er privilegiert lediglich Aufwendungen für betriebliche Investitionen, welche dem Betrieb auf Dauer zu dienen bestimmt sind. Für eine Gleichbehandlung des Anlagevermögens mit dem Umlaufvermögen besteht kein Anlass, da Umlaufvermögen —auch das im Zeitpunkt der Betriebseröffnung angeschaffte— zum alsbaldigen Absatz bestimmt ist und bei späteren Käufen häufig von Lieferanten Zahlungsziele eingeräumt werden. Im Übrigen sind Schuldzinsen für den Erwerb von Umlaufvermögen nicht per se nicht abziehbar, sondern lediglich dann, wenn der Steuerpflichtige —wie der Kläger— durch Überentnahmen Privataufwendungen in den

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

betrieblichen Bereich verlagert hat. Denn auch insoweit gilt, dass die Tatsache des Vorliegens von Überentnahmen der Anknüpfungspunkt für die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs ist und nicht etwa die Finanzierung von Umlaufvermögen (FG Münster, Urteil vom 10. Februar 2005 8 K 3745/03 F, Entscheidungen der Finanzgerichte 2005, 1177).

25 Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Privilegierung des Anlagevermögens im Verhältnis zum Umlaufvermögen beim Schuldzinsenabzug bestehen nicht. In der Literatur gibt es —soweit ersichtlich— keine Stimmen, die hierin eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen erkennen, die Umlaufvermögen kreditfinanziert anschaffen. Nach Auffassung des erkennenden Senats ist die Differenzierung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen beim Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG auch dann nicht willkürlich, wenn letzteres im Zeitpunkt der Betriebseröffnung angeschafft wird. Diese Wirtschaftsgüter sind ebenfalls zum alsbaldigen Verkauf bestimmt und die investierten Gelder werden zeitnah wieder frei.

II.

26 § 4 Abs. 4a i.V.m. § 52 Abs. 11 EStG ist entgegen der Auffassung der Kläger verfassungsgemäß.

27 1. § 4 Abs. 4a EStG ist hinreichend bestimmt (Senatsurteil vom 7. März 2006 X R 44/04, BFHE 212, 501, BStBl II 2006, 588). Auch war der Gesetzgeber befugt, im Rahmen dieser Vorschrift die Kürzung des Schuldzinsenabzugs typisierend vorzunehmen (BFH-Urteil vom 17. August 2010 VIII R 42/07, BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041).

28 2. Dass § 4 Abs. 4a EStG bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zur Kürzung der abziehbaren Schuldzinsen führt, obwohl diese i.S. von § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasst sind, ist nicht wegen eines Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip gleichheitswidrig. Anknüpfungspunkt für die Kürzung des Schuldzinsenabzugs sind vom Steuerpflichtigen getätigte Überentnahmen und somit private Ursachen (Senatsurteil in BFHE 212, 501, BStBl II 2006, 588, und BFH-Urteil in BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041).

29 3. Entgegen der Auffassung der Kläger führt § 4 Abs. 4a EStG nicht zu einer Benachteiligung bilanzierender Steuerpflichtiger gegenüber solchen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Aus § 4 Abs. 4a Satz 7 Halbsatz 2 EStG i.V.m. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG folgt nicht, dass § 4 Abs. 4a EStG im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erst ab dem Jahr 2000 anwendbar ist.

30 Nach § 4 Abs. 4a Satz 7 Halbsatz 1 EStG ist § 4 Abs. 4a EStG im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sinngemäß anzuwenden. Da die Anwendungsregel des § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG keine Einschränkungen enthält, gilt für sämtliche Gewinnermittlungsarten, dass § 4 Abs. 4a EStG für alle nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahre zur Anwendung gelangt. Nur hinsichtlich der Aufzeichnungspflichten trifft § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG eine Sonderregelung. § 4 Abs. 4a EStG ist deshalb im Fall der Einnahmen-Überschussrechnung ebenso wie bei bilanzierenden Steuerpflichtigen bereits ab dem Jahr 1999 anwendbar (Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 534; Schallmoser in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 1084; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen —BMF— vom 17. November 2005, BStBl I 2005, 1019, Tz 38; a.A. Bauer/Eggers, Steuern und Bilanzen 2000, 225, 227).

31 4. Soweit die Kläger geltend machen, das StÄndG 2001 verletze das Rückwirkungsverbot, weil § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG anordne, dass Über- und Unterentnahmen aus vor dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahren unberücksichtigt blieben, sind sie hierdurch nicht beschwert. Das Kapitalkonto des Klägers war unstreitig zu dem am 30. Juni 1998 endenden Wirtschaftsjahr 1997/98 infolge von Überentnahme negativ. Die Berücksichtigung dieser Überentnahmen würde daher den typisierend zu ermittelnden Kürzungsbetrag i.S. von § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG noch erhöhen.

32 Klarstellend weist der Senat darauf hin, dass nach dem Senatsurteil vom 21. September 2005 X R 47/03 (BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504) jedenfalls in den Veranlagungszeiträumen 1999 und

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

2000 Unterentnahmen aus Wirtschaftsjahren, die vor dem 1. Januar 1999 geendet haben, zu berücksichtigen sind.

33 Soweit Überentnahmen in diesen Jahren nach § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 außer Ansatz bleiben, wirkt sich dies zugunsten der betroffenen Steuerpflichtigen aus. Ein Verstoß gegen das Verbot der Rückwirkung belastender Steuergesetze liegt insoweit nicht vor.

III.

34 Falls der Kläger im Wirtschaftsjahr 1998/99 noch vor dem 1. Januar 1999 Überentnahmen getätigt haben sollte, wäre deren Einbeziehung in die Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach Auffassung des erkennenden Senats unverhältnismäßig und daher mit dem verfassungsrechtlich verbürgten Vertrauensschutz nicht vereinbar. Überentnahmen des Kalenderjahres 1998 dürfen aufgrund einer verfassungskonformen Auslegung des § 4 Abs. 4a EStG i.V.m. § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nicht berücksichtigt werden. Das FG wird entsprechende Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen und ggf. die nicht abziehbaren Schuldzinsen ohne Berücksichtigung dieser Überentnahmen zu berechnen haben.

35 1. a) Auch wenn das StBereinG 1999 nach seinem Art. 28 Abs. 1 erst am 1. Januar 2000 und damit nach Ablauf des Veranlagungszeitraums 1999 in Kraft getreten ist, beinhaltet § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG als die § 4 Abs. 4a EStG betreffende Anwendungsregelung keinen nachträglichen Eingriff in einen abgeschlossenen Tatbestand („echte Rückwirkung" bzw. „Rückbewirkung von Rechtsfolgen"; vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2006, 512). Der Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereichs ist nicht normativ auf einen Zeitpunkt festgelegt worden, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm rechtlich existent, d.h. gültig geworden ist (vgl. BVerfG-Entscheidungen vom 22. März 1983 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343; vom 14. Mai 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200). Normen des geschriebenen Rechts werden mit ihrer ordnungsgemäßen Verkündung rechtlich existent. Das StBereinG 1999 ist im BGBl vom 29. Dezember 1999 verkündet worden. § 4 Abs. 4a und § 52 Abs. 11 EStG 1999 wurden somit noch im Jahr 1999 gültig.

36 b) Die gegenteilige Auffassung des XI. Senats des BFH im Urteil vom 1. August 2007 XI R 26/05 (BFH/NV 2007, 2267), wonach die Neuregelung des Schuldzinsenabzugs durch § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des StBereinG 1999 für den Veranlagungszeitraum 1999 eine echte Rückwirkung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen beinhalten kann, ist durch die BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06 (BFH/NV 2010, 1968); 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05 (BFH/NV 2010, 1959) sowie 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 (BFH/NV 2010, 1976) überholt. Anders als der XI. Senat des BFH hat das BVerfG in diesen Beschlüssen an seiner früheren Rechtsprechung festgehalten, dass im Falle einer Änderung des EStG eine bloße unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) vorliegt, wenn das Änderungsgesetz zu einem Zeitpunkt verkündet wird, zu dem der hiervon betroffene Veranlagungszeitraum noch nicht abgelaufen ist.

37 c) § 4 Abs. 4a EStG i.V.m. § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG beinhaltet auch dann keine echte Rückwirkung, wenn Gewerbetreibende ihren Gewinn aufgrund eines Betriebsvermögensvergleichs bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln. Auch in diesem Fall gilt der Gewinn (insgesamt) als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG). § 4 Abs. 4a EStG beeinflusst somit auch im Fall eines vor dem 1. Januar 1999 beginnenden und im Folgejahr endenden Wirtschaftsjahres lediglich den Gewinn des Veranlagungszeitraums 1999 und damit nur die Einkommensteuerschuld dieses Jahres.

38 2. Da die belastenden Rechtsfolgen des § 4 Abs. 4a EStG im Veranlagungszeitraum 1999 erst nach ihrer Verkündung eingetreten sind, sie tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst wurden („tatbestandliche Rückanknüpfung"), liegt eine „unechte" Rückwirkung vor. Indes bedarf es auch in diesen Fällen nach Maßgabe des Rechtsstaatsprinzips einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Knüpft der Gesetzgeber für künftige Rechtsfol-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

gen an zurückliegende Sachverhalte an, muss er dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss gewahrt sein. Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes daher nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 1968, unter C.I.1.).

39 3. Selbst wenn § 4 Abs. 4a EStG i.V.m. § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG diesen Anforderungen grundsätzlich genügt (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504), ist eine verfassungskonforme Auslegung der Anwendungsregelung in Fällen geboten, in denen Steuerpflichtige ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln. In einem solchen Fall sind entgegen dem Wortlaut des § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG vor dem 1. Januar 1999 getätigte Überentnahmen nicht zu berücksichtigen. Eine vom Wortlaut des § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG abweichende Rechtsanwendung lässt sich mit der Erwägung rechtfertigen, dass der Gesetzgeber —hätte er bei Schaffung des § 4 Abs. 4a EStG derartige Konstellationen im Blick gehabt— für diese Fälle eine Sonderregelung getroffen hätte.

40 a) Mit § 4 Abs. 4a EStG zuerst i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002, dann i.d.F. des StBereinG 1999 ist der Gesetzgeber der Rechtsprechung des BFH zum Zwei- und Mehrkontenmodell entgegentreten und hat den Grundsatz der Finanzierungsfreiheit eingeschränkt (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 211, 238, BStBl II 2006, 125). Der Unternehmer soll —will er nachteilige Folgen für den betrieblichen Schuldzinsenabzug vermeiden— nicht mehr die vollständigen Betriebseinnahmen, sondern nur noch den im Unternehmen erwirtschafteten Gewinn sowie die geleisteten Einlagen entnehmen können.

41 b) Nach dem Wortlaut von § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG ist § 4 Abs. 4a EStG für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 enden. Dies hätte bei Steuerpflichtigen mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr zur Folge, dass auch Entnahmen, die vor dem 1. Januar 1999 getätigt wurden, zu Überentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG führen können und im Jahr 1998 entstandene betriebliche Schuldzinsen nicht uneingeschränkt abziehbar sind. Eine Einbeziehung solcher Überentnahmen bei der Berechnung der nichtabziehbaren Schuldzinsen würde zu einem unverhältnismäßigen Verstoß gegen den rechtsstaatlich verbürgten Anspruch auf Vertrauensschutz führen.

42 c) Angesichts des Umstands, dass die Nutzung des Zwei- bzw. Mehrkontenmodells nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 184, 7, BStBl II 1998, 193 keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt und verfassungsrechtlich unbedenklich ist, die Finanzverwaltung diesen Beschluss vom 8. Dezember 1997 bereits am 22. April 1998 und damit zeitnah veröffentlicht und keinen Nichtanwendungserlass verfügt hat, durften Steuerpflichtige jedenfalls bis zur Einbringung des StEntlG 1999/ 2000/2002 darauf vertrauen, dass sich der betriebliche Schuldzinsenabzug nach dem von der Rechtsprechung entwickelten Mehrkontenmodell berechnet (vgl. hierzu auch den BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 1968, unter C.II.1.). Ohne Belang ist, dass einzelne Parlamentarier nach der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 184, 7, BStBl II 1998, 193 angekündigt hatten, im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages über eine gesetzliche Änderung zu beraten (vgl. hierzu Pfalzgraf/Meyer, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1998, 129). Diese rechtspolitischen Äußerungen waren zu wenig konkret, als dass Steuerpflichtige ernsthaft mit einer Änderung der Rechtslage rechnen mussten.

43 d) Einen ersten Gesetzentwurf zur Beschränkung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs (StEntlG 1999/2000/2002; vgl. BTDrucks 14/23) brachten die Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN am 9. November 1998 in den Deutschen Bundestag ein. Für die Steuerpflichtigen war es da-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

her ab diesem Zeitpunkt vorhersehbar, dass der Schuldzinsenabzug nicht mehr nach den von der Rechtsprechung gebilligten Zwei- und Mehrkontenmodellen möglich sein würde. Jedoch sah der Entwurf des StEntlG 1999/2000/ 2002 vor, dass die Neuregelung des § 4 Abs. 4a EStG erstmals für Schuldzinsen gelten sollte, die nach dem 31. Dezember 1998 wirtschaftlich entstehen. Somit war zwar die Abziehbarkeit der Schuldzinsen nach dem Gesetzentwurf aufgrund der am 1. Januar 1999 bestehenden Soll-Salden und deshalb nach zeitlich unbegrenzt in die Vergangenheit reichenden Kontenvorgängen zu beurteilen. Die steuerliche Abziehbarkeit sollte aber nur für ab dem 1. Januar 1999 entstandene Schuldzinsen eingeschränkt werden (Hergarten, Deutsches Steuerrecht 1999, 54, 57; vgl. auch die Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf des StBereinG 1999 vom 24. September 1999, BTDrucks 14/1655, S. 5). Nach dem Gesetzentwurf des StEntlG 1999/2000/2002 musste also kein Steuerpflichtiger damit rechnen, bereits im Jahr 1998 geleistete betriebliche Schuldzinsen seien nur eingeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar. Auch in der endgültigen Fassung der Anwendungsregel gemäß § 52 Abs. 11 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 sollte § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nur die Abziehbarkeit von nach dem 31. Dezember 1998 wirtschaftlich verursachten Schuldzinsen einschränken. Das Vertrauen der Steuerpflichtigen, im Jahr 1998 entstandene Schuldzinsen nach dem Zwei- bzw. Mehrkontenmodell der Rechtsprechung geltend machen zu können, war damit gestärkt.

44 e) Der Gesetzentwurf eines StBereinG 1999 vom 27. August 1999 (BTDrucks 14/1514) enthielt keine den Schuldzinsenabzug betreffende Vorschrift. Selbst nach der Stellungnahme des Bundesrats zu diesem Gesetzentwurf war nicht mit einer Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 4 Abs. 4a EStG auf im Jahr 1998 entstandene Schuldzinsen zu rechnen. Zwar schlug die Länderkammer am 24. September 1999 (BTDrucks 14/1655, S. 4, 5) eine Neufassung der Vorschrift unter Beibehaltung der bisherigen Konzeption vor, die bisherige Anwendungsregelung sollte jedoch unverändert fortgelten. Erst aufgrund der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses vom 15. Dezember 1999 wurde § 4 Abs. 4a EStG in der nunmehr geltenden Fassung Gegenstand des Gesetzgebungsverfahrens; seine Anwendbarkeit sollte sich auf nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahre erstrecken (BTDrucks 14/2380, S. 2 f.). Erstmals ab diesem Zeitpunkt mussten Steuerpflichtige damit rechnen, dass im Jahr 1998 wirtschaftlich entstandene betriebliche Schuldzinsen nicht uneingeschränkt abziehbar sind. Ins Jahr 1998 zurückreichende abweichende Wirtschaftsjahre waren —von seltenen Ausnahmefällen abgesehen— zu diesem Zeitpunkt bereits beendet; die Umstellung des abweichenden Wirtschaftsjahres auf ein am 31. Dezember 1998 endendes Wirtschaftsjahr durch Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres nicht mehr möglich.

45 4. Soweit gemäß § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG i.d.F. des StBereinG 1999 auch die im Jahr 1998 wirtschaftlich entstandenen Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind, übersteigt die darin liegende Beeinträchtigung des Vertrauensschutzes bei der Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit.

46 a) Die Einbeziehung auch der im Kalenderjahr 1998 wirtschaftlich entstandenen Schuldzinsen in den beschränkten Betriebsausgabenabzug gemäß § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des StBereinG 1999 in Fällen eines abweichenden Wirtschaftsjahres lässt sich nicht damit rechtfertigen, ein Wettlauf zwischen dem Gesetzgeber und den Steuerpflichtigen hinsichtlich der Inanspruchnahme der vom Großen Senat des BFH gebilligten Mehrkontenmodelle habe verhindert werden sollen (vgl. hierzu BVerfG-Beschluss vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67). Der Vermittlungsausschuss hat die Neufassung des § 4 Abs. 4a EStG im StBereinG 1999 im Dezember 1999 und damit zu einem Zeitpunkt empfohlen, zu dem kein Steuerpflichtiger mehr Einfluss auf die Höhe der betrieblichen Schuldzinsen des Jahres 1998 nehmen konnte. Im Übrigen zeigt auch die Anwendungsregelung in § 52 Abs. 11 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002, dass die gesetzliche Neuregelung nicht darauf abgezielt hat, vor dem 1. Januar 1999 wirtschaftlich entstandene Schuldzinsen vom Betriebsausgabenabzug auszuschließen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

47 b) Das vom Gesetzgeber mit der Einführung des beschränkten Schuldzinsenabzugs gemäß § 4 Abs. 4a EStG verfolgte Ziel, einen von ihm als solchen erkannten Gestaltungsmissbrauch zu verhindern, rechtfertigt es ebenfalls nicht, in Fällen abweichender Wirtschaftsjahre im Jahr 1998 wirtschaftlich verursachte Schuldzinsen von der Abziehbarkeit auszuschließen. Der beschränkte Schuldzinsenabzug gemäß § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des StBereinG 1999 beruht auf einem Eigenkapitalmodell (BFH-Urteil in BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041). Die Vorschrift schränkt den Betriebsausgabenabzug ein, sofern die Summe der Entnahmen die Summe aus angesammelten Gewinnen und Einlagen, also das gesamte in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital, übersteigt. Ab dem Wirtschaftsjahr 1999 wird folglich der betriebliche Schuldzinsenabzug für überschuldete Betriebe gekürzt. Dieser Gesetzeszweck gebietet es nicht, abweichend vom Regelfall, wonach bei mit dem Kalenderjahr übereinstimmendem Wirtschaftsjahr nur im Kalenderjahr 1999 getätigte Überentnahmen im Veranlagungszeitraum 1999 zur Kürzung des Schuldzinsenabzugs führen, bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr 1998/99 auch die Überentnahmen des Jahres 1998 zu berücksichtigen.

48 c) Praktikabilitätsgesichtspunkte rechtfertigen nicht die Einbeziehung von 1998 wirtschaftlich verursachten Schuldzinsen in die Berechnung des beschränkten Betriebsausgabenabzugs gemäß § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des StBereinG 1999. Zum einen tragen die Steuerpflichtigen insofern die Feststellungslast. Zum anderen können die Entnahmen vor dem 1. Januar 1999 ggf. geschätzt werden, soweit die für § 4 Abs. 4a EStG maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen auch unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand zu ermitteln sind. In anderen Fällen sind nach Auffassung der Finanzverwaltung Privateinlagen und -entnahmen ebenfalls zu schätzen (BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 1019, Tz 38, zur Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG) und auch der anteilige Jahresgewinn eines Mitunternehmers kann in Fällen der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils während des Wirtschaftsjahres im Wege der Schätzung ermittelt werden (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 463).

49 5. Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall wird das FG zu prüfen haben, ob in die Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen auch im Jahr 1998 getätigte Überentnahmen des Wirtschaftsjahres 1998/99 eingeflossen sind. Ggf. wird es die nicht abziehbaren Schuldzinsen ohne diese Überentnahmen zu berechnen haben.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Nürnberg 4.12.2013 - 3 K 1186/12
FG München 26.9.2013 - 5 K 2563/11
FG Niedersachsen 16.8.2013 - 2 K 172/12
FG Saarland 19.4.2012 - 1 K 1318/10
FG Niedersachsen 27.4.2005 - 16 K 575/02

Fundstelle(n):
BFH/NV 2011 S. 1669 Nr. 10
HFR 2011 S. 1143 Nr. 10
[RAAAD-88260]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.