

## Urteil vom 09. Mai 2012, X R 30/06

**Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG im Veranlagungszeitraum (Erhebungszeitraum) 2001 - keine Berücksichtigung von Unterentnahmen aus Jahren vor 1999 - Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001**

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 4a, EStG § 52 Abs 11 S 2, GewStG § 7, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 25. Januar 2006, Az: 10 K 99/03

### Leitsätze

1. Bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG für den Veranlagungszeitraum 2001 sind Unterentnahmen aus den Jahren vor 1999 außer Acht zu lassen. Die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 gebietet, in dem ersten nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahr von einem Kapitalkonto mit dem Anfangsbestand "0 DM" auszugehen.
2. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

### Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob im Streitjahr 2001 bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001 (StÄndG 2001) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) auch Unterentnahmen aus Wirtschaftsjahren, die vor dem 1. Januar 1999 endeten, zu berücksichtigen sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielte gewerbliche Einkünfte aus dem An- und Verkauf von Immobilien. Nach der für das Streitjahr 2001 vorgelegten Bilanz überstiegen die Entnahmen den Gewinn und die Einlagen wie folgt:
- 3

Entnahmen	949.178,17 DM
- Gewinn	391.728,01 DM
- Einlagen	<u>342.674,12 DM</u>
= Überentnahmen	214.776,04 DM
- 4 Im Jahr 1999 betragen die Überentnahmen 447.907,75 DM, im Jahr 2000 lagen Unterentnahmen in Höhe von 296.902,75 DM vor. Das Anfangskapital zum 1. Januar 1999 war mit 514.336,55 DM positiv. In ihrer Gewinn- und Verlustrechnung für das Streitjahr 2001 machte die Klägerin Darlehenszinsen in Höhe von 14.376,50 DM geltend, die im Zusammenhang mit der Finanzierung von Umlaufvermögen angefallen waren. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) errechnete gemäß § 4 Abs. 4a EStG die nicht abziehbaren Schuldzinsen wie folgt:
- 5

Überentnahmen 1999	447.907,75 DM
- Unterentnahmen 2000	296.902,75 DM

+ Überentnahmen 2001

214.776,04 DM

= Überentnahmen zum 31. Dezember 2001 365.781,04 DM

- 6** Daraus errechnete sich ein Hinzurechnungsbetrag von 21.946,86 DM (365.781,04 DM x 6 %), den das FA gemäß § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG auf 10.376,50 DM (Darlehenszinsen abzüglich 4.000 DM) begrenzte.
- 7** Gegen den hierauf ergangenen Gewerbesteuermessbescheid für 2001 --zuletzt vom 6. März 2003-- erhob die Klägerin nach erfolglosem Vorverfahren Klage. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 1817 veröffentlichtem Urteil ab. Das FA habe den Gewerbeertrag der Klägerin zu Recht um einen Hinzurechnungsbetrag nach § 4 Abs. 4a EStG i.V.m. § 52 Abs. 11 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 erhöht. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 bewirke, dass für die Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG von einem Kapitalkonto mit dem Anfangsbestand "0 DM" auszugehen sei. Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Klägerin gegen die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG i.V.m. § 52 Abs. 11 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 würden nicht geteilt.
- 8** Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts.
- 9** (1) Der geltend gemachte Zinsaufwand sei ausschließlich betrieblich veranlasst; er resultiere aus der Finanzierung zum Verkauf bestimmter Immobilien. Im Streitjahr seien die aufgenommenen Darlehen bereits am 7. Juni 2001 restlos getilgt gewesen. Beträge von mindestens 460.000 DM seien erst nach restloser Tilgung der Darlehen entnommen worden.
- 10** (2) § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 sei mit dem Zweck des § 4 Abs. 4a EStG nicht vereinbar; es sei das gesamte in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital zu berücksichtigen. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber lediglich das nach dem 31. Dezember 1998 gebildete Eigenkapital habe begünstigen wollen. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG sei für die systematisch-teleologische Auslegung des § 4 Abs. 4a EStG ungeeignet, da für eine solche Auslegung eine zeitliche Anwendungsregelung ohne Bedeutung sei.
- 11** Eine Auslegung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 sei dahingehend möglich, dass im Streitfall zunächst für die Wirtschaftsjahre 1999 und 2000 der Bestand an Über- bzw. Unterentnahmen nach den für die Veranlagungszeiträume 1999 und 2000 geltenden Bestimmungen zu ermitteln sei. Verbleibe danach zum Ende des Wirtschaftsjahrs 2000 unter Einbeziehung eines positiven Kapitalkontos per 1. Januar 1999 keine Überentnahme, so könne für Wirtschaftsjahre ab 2001 kein Vortrag von Überentnahmen erfolgen.
- 12** (3) § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 sei verfassungswidrig. Sofern zum 31. Dezember 2000 bestehende Unterentnahmen im Wirtschaftsjahr 2001 nicht erhalten blieben, verletze diese Regelung Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) wegen des Verstoßes gegen die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.
- 13** (a) Für den Gesetzgeber ergebe sich aus diesen Grundsätzen das Gebot der hinreichenden Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen. Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürften eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27, BStBl II 2003, 534).
- 14** § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 verletze den Gleichbehandlungsgrundsatz und führe zu einer dauerhaften Ungleichbehandlung; § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 schneide den Bestand an kumulierten Über- und Unterentnahmen zum 31. Dezember 1998 ab, indem diese erst ab dem 1. Januar 1999 für Zwecke der Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG berücksichtigt werden sollten. Es komme zu einer Ungleichbehandlung zwischen Betrieben, die am 31. Dezember 1998 bereits bestanden hätten, und solchen, die erst nach diesem Zeitpunkt eröffnet worden seien.
- 15** Ebenso sei die Gleichbehandlung von Störern und Nichtstörern nicht gerechtfertigt. Die Neuregelung behandle ungleiche Personengruppen gleich; die "Störer-Gruppe" mit Überentnahmen aus früheren Jahren werde durch die "Startguthaben-Null-Regelung" bevorzugt, während die "Nicht-Störer-Gruppe" (die Steuerpflichtigen mit positiven Eigenkapitalbeständen), die in der Vergangenheit keinen Anlass zur Einführung des § 4 Abs. 4a EStG gegeben habe, ab dem 1. Januar 1999 diskriminiert werde. Die zweckentsprechende Berücksichtigung positiver Altkapitalbestände hätte nicht zwingend die Berücksichtigung von vor dem 1. Januar 1999 entstandenen Überentnahmen verlangt.

Diese vor 1999 getätigten Überentnahmen hätte der Gesetzgeber ggf. mit 0 DM ansetzen können bei gleichzeitigem Ansatz der tatsächlich bestehenden positiven Kapitalstände zu diesem Zeitpunkt. Eine Berücksichtigung des Kapitalstands per 1. Januar 1999 wäre allemal zweckentsprechender gewesen als die gewählte "Startguthaben-Null-Regelung". Die mit der Regelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG beabsichtigte Vereinfachung könne sich in der Zukunft sogar als Hindernis für eine praktikable Ermittlung erweisen.

- 16** Die Höhe des Eigenkapitals am 1. Januar 1999 könne zumindest bei bilanzierenden Steuerpflichtigen ohne Schwierigkeiten festgestellt werden. Es sei kein Grund ersichtlich, dieses Eigenkapital als nicht "entnahmefähig" zu werten, zumal die Grundregel des § 4 Abs. 4a EStG nicht von einem Mindestkapital ausgehe.
- 17** § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG beinhalte eine verfassungsrechtlich unzulässige Typisierung. Eine Typisierungsregelung sei nur dann verfassungskonform, wenn sie die (Durchschnitts-) Realität zutreffend abbilde. Die in § 4 Abs. 4a EStG i.V.m. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG gesetzlich fixierte Durchschnitts-Kapitalquote von 0 % entspreche nicht dem empirischen Realtypus, sondern ersetze diesen zulasten all derjenigen Steuerpflichtigen mit positiven Altkapitalbeständen durch eine unzutreffende fiktive Durchschnittsnormalität.
- 18** (b) § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG enthalte eine verfassungsrechtlich unzulässige unechte Rückwirkung und verstoße daher gegen das rechtsstaatlich verbürgte Vertrauensschutzprinzip. Die durch das StÄndG 2001 eingefügte Norm des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG ordne die Nichtberücksichtigung der positiven Altkapitalbestände für nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahre bei der Ermittlung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG an und erstrecke seinen Anwendungsbereich damit auf einen Zeitpunkt, der vor dem Zeitpunkt liege, zu dem die Norm beschlossen bzw. gültig geworden sei. Der rechtsstaatliche Vertrauensschutz könne durch eine tatbestandliche Rückanknüpfung nur eingeschränkt werden, wenn dies zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet sei und wenn bei Abwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und der Dringlichkeit der Rechtsänderung die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibe. Das sei nicht der Fall; der Gesetzeszweck werde durch § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG nicht gefördert sondern verfremdet. Auch sei die Regelung weder erforderlich noch geboten gewesen; eine schonende Übergangsregelung zum neuen Recht wäre möglich gewesen.
- 19** Schließlich beeinträchtige und entwerte § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG durch die Nichtberücksichtigung positiver Eigenkapitalbestände zum 1. Januar 1999 eine geldwerte Position der Klägerin, weil die zum 31. Dezember 1998 darin enthaltenen Unterentnahmen nicht auf die Folgejahre übertragbar seien.
- 20** Die Klägerin beantragt,  
  
das angefochtene Urteil aufzuheben und unter Änderung des Gewerbesteuermessbescheids 2001 vom 6. März 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. März 2003 den Gewerbesteuermessbetrag 2001 auf 14.735 DM festzusetzen.
- 21** Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 22** Zu Recht habe das FG für das Streitjahr 2001 entschieden, dass die vor 1999 entstandenen Über- und Unterentnahmen bei der Ermittlung der nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen nicht zu berücksichtigen seien.
- 23** Die Änderung des § 52 Abs. 11 EStG sei gemäß Art. 39 Abs. 1 StÄndG 2001 mit Wirkung zum 23. Dezember 2001 in Kraft getreten. Für das Streitjahr 2001 sei damit eine gesetzliche Regelung vorhanden, welche das "Startkapital" zum 1. Januar 1999 auf 0 DM festlege. Das von der Klägerin angeführte Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. September 2005 X R 47/03 (BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504) betreffe den Veranlagungszeitraum 1999, also ein Jahr, für das eine gesetzliche Regelung zur Bestimmung des "Startkapitals" gefehlt habe. Die BFH-Entscheidung sei daher für das Streitjahr nicht einschlägig.
- 24** Die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 11 Sätze 1 und 2 EStG i.S. des StÄndG 2001 sei nach Wortlaut und Wortsinn klar und eindeutig. Die Gesetzesbegründung bestätige die dem Wortlaut entsprechende Interpretation; Über- und Unterentnahmen seien erst ab 1999 zu ermitteln (BTDrucks 14/6877, S. 28). Der Gesetzgeber habe sich erkennbar dagegen entschieden, Über- und Unterentnahmen aus Wirtschaftsjahren "vor 1999" zu berücksichtigen. Den damit verbundenen Verlust eines Unterentnahmeverolumens habe er bewusst in Kauf genommen. Eine Auslegung gegen den Wortlaut sei nicht zulässig.

- 25** § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG verstoße nicht gegen Art. 3 GG und das damit verbundene verfassungsrechtliche Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, soweit das positive "Startkapital" bei der Ermittlung der nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen unberücksichtigt bleibe. Die von der Klägerin geforderte Besserstellung von Bilanzierenden gegenüber Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelten, würde zu einer nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung von Normadressaten führen.
- 26** Der Gesetzgeber habe mit der Anwendungsregel des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG den ihm für Typisierungen zustehenden weiten Gestaltungsspielraum nicht verlassen. Unbillige Ergebnisse könnten im Einzelfall nach § 163 der Abgabenordnung (AO) korrigiert werden (vgl. BFH-Urteil vom 17. August 2010 VIII R 42/07, BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041).
- 27** Die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG enthalte eine nach den Kriterien des BVerfG zulässige unechte Rückwirkung.
- 28** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten und hat sich wie folgt geäußert:
- 29** Auch nach Auswertung der aktuellen Rechtsprechung des BVerfG (Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31) bestünden keine Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift des § 52 Abs. 11 EStG i.d.F. des StÄndG 2001.
- 30** Für das hier zu entscheidende Streitjahr 2001 sei jedenfalls der steuerliche Sachverhalt bei Verkündung des Gesetzes noch nicht abgeschlossen gewesen, denn die Einkommensteuer für das Jahr 2001 sei erst mit Ablauf des 31. Dezember 2001 entstanden und damit zu einem Zeitpunkt, in dem die Regelung in § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 bereits verkündet gewesen sei. Damit liege für diesen Veranlagungszeitraum lediglich eine verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässige unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) vor (vgl. BFH-Beschluss vom 8. Februar 2006 VIII B 51/05, BFH/NV 2006, 1117).
- 31** Dass die Verhinderung von Missbrauch dem Gesetzgeber weitergehende Gestaltungsspielräume eröffne, habe das BVerfG nunmehr mit Blick auf Typisierungen und Pauschalierungen in der Entscheidung vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07 (BVerfGE 127, 224) hervorgehoben. Insofern habe seit Beginn der Regelung des § 4 Abs. 4a EStG kein Vertrauensschutz bestanden. Eine mögliche Rückwirkung sei durch das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel, Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne von Mehrkontenmodellen zu verhindern, verfassungsrechtlich gerechtfertigt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 32** Die Revision ist gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unbegründet. Das FG hat zutreffend entschieden, dass im Streitjahr bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG zum 1. Januar 1999 von einem "Startkapital" von 0 DM auszugehen ist; gegen die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG i.V.m. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 bestehen weder einfachrechtliche (dazu unten 1.) noch verfassungsrechtliche Bedenken (dazu unten 2.).
- 33** 1. Gemäß § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG (i.V.m. § 7 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--) sind Schuldzinsen nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Gemäß § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 ist § 4 Abs. 4a EStG erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1998 endet. Gemäß Satz 2 dieser Vorschrift bleiben Über- und Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre unberücksichtigt. Nach Wortlaut und Sinn und Zweck der genannten Regelungen ist allein entscheidend, ob in den nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahren Über- und Unterentnahmen getätigt wurden. In früheren Zeiträumen getätigte Über- und Unterentnahmen bleiben unberücksichtigt. Dies folgt aus dem eindeutigen Wortlaut des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG und entspricht dem Gesetzeszweck. Nach der Begründung zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum StÄndG 2001 vom 7. September 2001 (BTDrucks 14/6877, S. 28) sei der Schuldzinsenabzug durch die Neuregelung des § 4 Abs. 4a EStG auf eine neue Grundlage gestellt worden. Über- und Unterentnahmen seien als integrierter Bestandteil der Neuregelung erst ab 1999 zu ermitteln. Eine Berücksichtigung von Über- und Unterentnahmen früherer Jahre würde zudem auf erhebliche rechtliche und praktische Bedenken stoßen (zur Entwicklung der Regelungen zur Begrenzung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs vgl. auch Senatsurteil vom 23. März 2011 X R 28/09, BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753).

- 34** Auf der Grundlage dieser Regelungen hat das FA die Unterentnahmen der Wirtschaftsjahre, die bis zum 31. Dezember 1998 beendet waren, zu Recht nicht berücksichtigt.
- 35** Der Umstand, dass die Zinsen zur Finanzierung betrieblicher Vorgänge (Erwerb von Umlaufvermögen) angefallen sind, steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist der Tatbestand des § 4 Abs. 4a EStG zweistufig zu prüfen: Auf der ersten Stufe ist die betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen nach den vom BFH entwickelten Grundsätzen zu beurteilen; auf der zweiten Stufe ist weiter zu prüfen, welche der betrieblich veranlassten Schuldzinsen auf Überentnahmen beruhen und daher nach § 4 Abs. 4a EStG nur in beschränktem Umfang abziehbar sind (BFH-Urteile in BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504; vom 3. März 2011 IV R 53/07, BFHE 233, 127, BStBl II 2011, 688).
- 36** Das von der Klägerin angeführte BFH-Urteil in BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504 betrifft den Veranlagungszeitraum 1999, also ein Jahr, für das die Regelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 zur Bestimmung des "Startkapitals" noch nicht vorhanden war; dieses Urteil ist daher für das Streitjahr nicht einschlägig. In dieser Entscheidung wird ausdrücklich festgestellt, dass lediglich in den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000 ein Unterentnahmenvortrag aus der Zeit vor 1999 zu berücksichtigen sei. Der Wortlaut des § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG 1999 und die damalige Anwendungsregelung in § 52 Abs. 11 EStG 1999 gäben keinen Hinweis, dass die Berechnung der saldierten Über- und Unterentnahmen am 1. Januar 1999 beginnen solle. Indes hat der Gesetzgeber mit dem StÄndG 2001 die Unsicherheit bezüglich des "Startkapitals" beseitigt, indem er der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 11 EStG einen Satz 2 hinzugefügt hat.
- 37** Für die von der Klägerin geforderte Gesetzesauslegung, nach der das zum 1. Januar 1999 bestehende positive Kapitalkonto in die Berechnung einzubeziehen sei, ist kein Raum. Die von der Klägerin vorgeschlagene Beschränkung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG auf Überentnahmen entspricht weder dem Wortlaut noch dem Sinn der Vorschrift und kommt nicht in Betracht. Es entspricht dem Sinn und Zweck der Neuregelung, alte Über- und Unterentnahmen gleichermaßen nicht zu berücksichtigen. Zwar weist die Klägerin zutreffend darauf hin, dass nach der Konzeption des Gesetzes das gesamte Eigenkapital eines Betriebs zu berücksichtigen sei. Daraus folgt aber --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht, dass der Zweck der Regelung unbedingt verlangt, auch das zum Zeitpunkt der Einführung vorhandene Eigenkapital zwingend zu berücksichtigen. Vielmehr legt § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG den zeitlichen Rahmen fest, für den das Eigenkapitalmodell zur Anwendung gelangt. Danach kommt es allein entscheidend auf Vorgänge in nach dem Wirtschaftsjahr 1998 beginnenden Wirtschaftsjahren an.
- 38** 2. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 39** a) Die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 ist umstritten. Das FG Münster (Urteil vom 10. Februar 2005 8 K 3745/03 F, EFG 2005, 1177, rkr.) hält die Regelung für verfassungsgemäß; diese Auffassung wird von einem Teil der Literatur geteilt (Schmidt/Heinicke, EStG, 31. Aufl., § 4 Rz 530; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 627). Demgegenüber wird in der Literatur auch die Auffassung vertreten, die Anwendung der Startguthaben-Null-Regelung in Fällen bestehender Unterentnahmen (Regelfall: positives Kapitalkonto zu Beginn des Wirtschaftsjahrs 1999) sei verfassungswidrig; es handele sich um eine unzulässige unechte Rückwirkung sowie eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG (vgl. z.B. Schallmoser in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 1037; Korn in Korn, § 4 EStG Rz 837; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 EStG Rz 1656; Deussen in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 2074; Ley, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2006, 301, 304; Paus, Finanz-Rundschau 2006, 412; Fischer/Jockers, DStR 2007, 467; Bodden, DStR 2008, 2397).
- 40** b) § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001, der anordnet, dass Über- und Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre (das sind die, die vor dem 1. Januar 1999 endeten) unberücksichtigt zu bleiben haben, verstößt nicht gegen das Rückwirkungsverbot.
- 41** Eine Rechtsnorm entfaltet "echte" Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Das ist grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig. Erst mit der Verkündung, das heißt, mit der Ausgabe des ersten Stücks des Verkündungsblattes, ist eine Norm rechtlich existent. Bis zu diesem Zeitpunkt, zumindest aber bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss, muss der von einem Gesetz Betroffene grundsätzlich darauf vertrauen können, dass seine auf geltendes Recht gegründete Rechtsposition nicht durch eine zeitlich rückwirkende Änderung der gesetzlichen Rechtsfolgenanordnung nachteilig verändert wird (BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, unter C.II.1.b).

- 42** Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung"), liegt eine "unechte" Rückwirkung vor.
- 43** Eine solche unechte Rückwirkung ist nach dem Beschluss des BVerfG in BVerfGE 127, 1 (unter C.II.1.c) nicht grundsätzlich unzulässig, denn die Gewährung vollständigen Schutzes zugunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage würde den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zulasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen. Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht insbesondere nicht so weit, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren. Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz.
- 44** Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, 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 gegeneinander 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 (zu Vorstehendem BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, unter C.II.l.c).
- 45** c) § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 entfaltet keine unzulässige Rückwirkung. Soweit die Regelung an in der Vergangenheit verwirklichte Umstände anknüpft und daher eine unechte Rückwirkung gegeben ist, ist diese im Ergebnis verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 46** aa) Eine echte Rückwirkung ist in Bezug auf das Streitjahr 2001 nicht gegeben, weil es nach der Rechtsprechung des BVerfG insoweit maßgeblich auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ankommt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, unter C.II.l.d). Die Einkommensteuerschuld entsteht gemäß § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums und damit gemäß § 25 Abs. 1 EStG mit Ablauf des Kalenderjahrs. Im Ergebnis nichts anderes gilt für die Gewerbesteuer (§§ 14 Satz 2, 18 GewStG). Demgegenüber wurde das StÄndG 2001 bereits am 22. Dezember 2001 und damit vor dem Jahresende 2001 verkündet.
- 47** bb) Allerdings liegt in Bezug auf das Streitjahr 2001 eine unechte Rückwirkung darin, dass der Gesetzgeber bei der Ermittlung des Betrags der nicht abziehbaren Schuldzinsen zulasten des Steuerpflichtigen den Ansatz von Unterentnahmen, die in der Zeit bis einschließlich dem Wirtschaftsjahr 1998 entstanden sind, untersagt. Er geht stattdessen stets von einem Startkapital von 0 DM aus. Damit weicht der Gesetzgeber ab dem Wirtschaftsjahr 2001 von der für die Wirtschaftsjahre 1999 und 2000 gegebenen Rechtslage ab. Für diese hatte der erkennende Senat entschieden, dass in der Zeit bis einschließlich dem Wirtschaftsjahr 1998 entstandene Unterentnahmen zu berücksichtigen sind (Senatsurteil in BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504).
- 48** Soweit der Gesetzgeber durch die Neuregelung im StÄndG 2001 die Erwartung enttäuscht hat, im Rahmen der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen würde es bei der Berücksichtigung von diesen Unterentnahmen verbleiben, ist die Neuregelung mit den Grundsätzen rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes vereinbar. Das Vertrauen der Kläger in den Fortbestand der früheren Rechtslage genießt keinen überwiegenden Schutz.
- 49** (1) Die Frage, ob Über- und Unterentnahmen aus vor dem 1. Januar 1999 endenden Wirtschaftsjahren bei der Ermittlung der nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen zu berücksichtigen seien (sog. "Startkapital"), war schon bei Einführung der Vorschrift im Jahr 1999 umstritten (vgl. z.B. Beschluss des FG Düsseldorf vom 16. Juli 2001 15 V 1887/01 A (G/F), EFG 2001, 1269; BMF-Schreiben vom 22. Mai 2000, BStBl I 2000, 588; zum damaligen Stand des Schrifttums vgl. HHR/Apitz, Jahresband 2002, § 4 Rz J01-4, S.E.10.), so dass bereits mangels einer eindeutigen Rechtslage kein Vertrauen begründet werden konnte.
- 50** (2) Die "verspätete Übergangsregelung" ist zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich. Die Regelung, von einem Startkapital von 0 DM auszugehen, verhindert, dass im Einzelfall die Kapitalentwicklung eines Unternehmens weit in die Vergangenheit zurückverfolgt werden muss. Ohne zeitliche Begrenzung der Kapitalermittlung wären für alle Beteiligten erhebliche praktische Probleme entstanden, da die Bilanzdaten der

(weiteren) Vergangenheit (bis hin zum Zeitpunkt der Betriebseröffnung) in vielen Fällen nicht mehr zu ermitteln gewesen wären.

- 51** Gegen eine unbegrenzte rückwirkende Berücksichtigung von Entnahmen spricht auch der Umstand, dass sog. Überschussrechner (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG) in vielen Fällen benachteiligt würden, weil sie in der Vergangenheit nicht zu entsprechenden Aufzeichnungen verpflichtet waren und dementsprechend auch keine Aufzeichnungen geführt hatten.
- 52** Schließlich ist die Regelung "zweischneidig"; sie betrifft sowohl Steuerpflichtige mit einem Unterentnahmebestand als auch solche Steuerpflichtige, die einen Überentnahmebestand angesammelt haben; § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 behandelt Unter- und Überentnahmen gleich.
- 53** (3) Die in § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG getroffene Regelung ist verhältnismäßig und zumutbar. Im Hinblick auf die Zweischneidigkeit der Regelung und die drohende Ungleichbehandlung von bilanzierenden Steuerpflichtigen und Überschussrechnern ist die Entscheidung des Gesetzgebers, mit der Einführung einer grundlegenden Neuregelung auch die Berechnung der relevanten Größen neu zu beginnen, eine vertretbare Maßnahme. Hätte der Gesetzgeber positives Altkapital berücksichtigt, hätten zudem die Unternehmen, die ihren Betrieb erst zum 1. Januar 1999 eröffnet hätten, ihrerseits einen (dauerhaften) Startvorteil der Altbetriebe geltend machen können.
- 54** Bei Abwägung all dieser Aspekte ist die gesetzgeberische Entscheidung, einer neuen Regelung, die auf einem neuen gesetzgeberischen Konzept beruht, nur neu verwirklichte Sachverhalte zugrunde zu legen, auch unter Aspekten des Vertrauensschutzes, soweit damit nicht in geschützte Vermögenspositionen eingegriffen wird, nicht zu beanstanden.
- 55** (4) Die Regelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 verstößt weder gegen den Gleichheitssatz noch gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.
- 56** (a) Art. 3 Abs. 1 GG verlangt, dass jeder Inländer nach Maßgabe seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen wird (BVerfG-Beschluss vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1). Die Freiheit des Gesetzgebers ist durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit begrenzt. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während in vertikaler Richtung die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss.
- 57** (b) Vor dem Hintergrund der Einführung einer neuen Konzeption zur Begrenzung des Schuldzinsenabzugs (sog. Eigenkapitalmodell) hat die Regelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 die Funktion, einen klaren Schnitt zu ziehen und der Anwendung der Neuregelung nur neue Sachverhalte zugrunde zu legen. Im Fall der Einführung grundlegender Neugestaltungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Anwendung der Neuregelung auf die im zeitlichen Geltungsbereich der neuen Normen verwirklichten Sachverhalte zu begrenzen; Über- und Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre dürfen unberücksichtigt bleiben. Dass sich bei einer Neuregelung immer übergangsbedingte Zäsuren und stichtagsbedingte Härten ergeben können, ist in der Natur der Sache begründet; jede Neuregelung führt gegenüber der Altregelung zu einer Ungleichbehandlung.
- 58** Der Gesetzgeber war demzufolge nicht verpflichtet, die vor dem 1. Januar 1999 bestehenden unterschiedlichen Verhältnisse zu berücksichtigen; er brauchte nicht danach zu unterscheiden, ob positive oder negative Eigenkapitalbestände vorhanden waren, sondern durfte anordnen, dass sich die Neuregelung lediglich auf neue Sachverhalte erstreckt. Verfassungsrechtlich besteht kein Anspruch auf Fortführung bestehender Umstände in Zusammenhang mit der Einführung einer Neuregelung.
- 59** Der Gesetzgeber kann nach Maßgabe des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit in bestimmten Fällen auch Umstände der Vergangenheit berücksichtigen; ob er von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, steht aber weitgehend in seinem Ermessen. So wäre im Streitfall möglicherweise auch eine Regelung denkbar gewesen, die die in der Vergangenheit begründete "Störerqualität" berücksichtigte; dazu verpflichtet war der Gesetzgeber aber nicht. Auf jeden Fall besitzen die von der Klägerin vorgetragene Argumente nicht ein solches Gewicht, dass sie den erkennenden Senat --selbst bei denkbaren gesetzgeberischen Alternativen-- von der Verfassungswidrigkeit der Regelung überzeugen könnten.
- 60** (5) Auch der Grundsatz der Folgerichtigkeit ist nicht verletzt. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen

Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Das gleichheitsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt die Befugnis des (Steuer-)Gesetzgebers, die zentralen Fragen gerechter Belastungsverteilung weitgehend ungebunden zu entscheiden (BVerfG-Beschluss vom 12. Mai 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111).

- 61 Die Ausübung der gesetzgeberischen Freiheit verlangt ein hinreichendes Maß an Rationalität und Abgewogenheit. Soweit darüber hinaus "überzeugende" dogmatische Strukturen durch eine systematisch konsequente und praktikable Tatbestandsausgestaltung entwickelt werden müssen, bleibt dies der Gesetzgebung und der Fachgerichtsbarkeit überlassen. Es ist nicht Aufgabe des BVerfG, die "Richtigkeit" von Lösungen komplexer dogmatischer Streitfragen, wie sie für manche Bereiche des Steuerbilanzrechts, etwa für den Bereich der Rückstellungen typisch sind, zu kontrollieren und zu gewährleisten (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 111).
- 62 Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das BVerfG in seiner bisherigen Rechtsprechung vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung.
- 63 Diese Grundsätze werden von der Neuregelung beachtet. Insbesondere hat der Gesetzgeber durch die Schaffung von § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG nicht gegen die von ihm in § 4 Abs. 4a EStG getroffene Grundentscheidung verstoßen, die beschränkte Abziehbarkeit von Schuldzinsen davon abhängig zu machen, dass der Unternehmer wegen Überentnahmen die Finanzierung betrieblicher Aufwendungen mittels verzinslicher Kredite verursacht hat. Vielmehr knüpft die Regelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG an diese Konzeption an. Sie beschränkt lediglich dieses sog. Eigenkapitalmodell auf Vorgänge, die erst ab dem Beginn des Geltungsbereichs der gesetzlichen Neuregelung des § 4 Abs. 4a EStG verwirklicht worden sind und klammert damit zugunsten und zulasten der betroffenen Steuerpflichtigen Eigenkapitalveränderungen früherer Zeiträume aus. Damit ergänzt der Gesetzgeber sein Eigenkapitalmodell aus Gründen der Praktikabilität dahingehend, dass in der Vergangenheit liegende Umstände unberücksichtigt bleiben sollen. Dies ist jedenfalls dann nicht sachwidrig, wenn sich die Anwendungsregelung wie hier auf eine völlig neue Konzeption der Beschränkung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs bezieht. Dieser völlig neue gesetzgeberische Ansatz rechtfertigt es, in der Vergangenheit liegende Umstände außen vor zu lassen und die Neuregelung nur auf Sachverhalte zu erstrecken, die vom Steuerpflichtigen im zeitlichen Geltungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG verwirklicht worden sind. Dies gilt umso mehr dann, wenn die Gleichbehandlung von bilanzierenden Steuerpflichtigen auf der einen Seite und Überschussrechtern auf der anderen Seite nur durch einen Neuanfang erreicht werden kann.
- 64 (6) Entgegen der Auffassung der Klägerin hat der Gesetzgeber mit der "Startguthaben-Null-Regelung" nicht die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten.
- 65 Der Gesetzgeber ist zur Vereinfachung und Typisierung befugt; jede gesetzliche Regelung muss mehr oder weniger verallgemeinern. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Der Gesetzgeber darf für eine gesetzliche Typisierung aber keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 10. April 1997 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1).
- 66 Steuergesetze, die in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen, müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten nicht nur des einzelnen Falles, sondern ggf. auch ganzer Gruppen vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die verwaltungstechnischen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen.
- 67 Entgegen der Auffassung der Klägerin ist der Gesetzgeber bei der Neuregelung nicht davon ausgegangen, dass deutsche Unternehmen generell einen Kapitalstand von 0 DM aufweisen; er hat der Regelung auch keinen "empirischen Realtypus" zugrunde gelegt (so aber Bodden, DStR 2008, 2397). Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass durch die "Abschneidung der Unterentnahmen" gerade diejenigen Unternehmer



"bestraft" würden, die sich in der Vergangenheit entsprechend den Intentionen des Gesetzgebers verhalten hätten (so Fischer/Jockers, DStR 2007, 467, 471).

- 68** Die "Startguthaben-Null-Regelung" will vielmehr gerade die Verhältnisse der Vergangenheit unberücksichtigt lassen und beabsichtigt einen Neuanfang. Sie hat den legitimen Zweck, mit der Einführung der Neuregelung die Berechnung der nunmehr relevanten Über- und Unterentnahmen neu zu beginnen. Die völlige Systemumstellung sowie Gründe der Praktikabilität und der Gleichbehandlung rechtfertigen eine Zäsur zum Jahreswechsel 1998/1999 (s. oben unter (2); Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 530).
- 69** (7) Der Gesetzgeber hat durch die Regelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 keine bereits bestehende geldwerte Position des Steuerpflichtigen beeinträchtigt. Insofern unterscheidet sich der Streitfall von dem Sachverhalt, der dem Beschluss des BVerfG vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05 (BVerfGE 125, 1) zugrunde lag. Nach Auffassung des BVerfG war es mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, dass die Übergangsregelungen vom Körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren bei einzelnen Unternehmen zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential führten, der bei einer anderen Ausgestaltung des Übergangs ohne Abstriche an den gesetzgeberischen Zielen hätte vermieden werden können. Mit dem Untergang von Körperschaftsteuerminderungspotential würden unter altem Recht erzielte und nach der Systemumstellung ausgeschüttete Gewinne im Ergebnis aber höher als mit den vorgesehenen 30 % belastet. Im Unterschied dazu bewirkt die Neuregelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 keine nachträgliche Höherbesteuerung alter Sachverhalte. Nach der in Wirtschaftsjahren bis 1998 geltenden Rechtslage war die Höhe des jeweiligen Kapitalkontos für den betrieblichen Schuldzinsenabzug nicht relevant. Durch die Einführung des Startguthabens "0 DM" zu Beginn des Wirtschaftsjahrs 1999 hat der Gesetzgeber daher nicht in eine bereits vorhandene geldwerte Position des Steuerpflichtigen eingegriffen.
- 70** (8) Dem Beschluss vom 21. Mai 2010 IV B 88/09 (BFH/NV 2010, 1613), in dem ernstliche Zweifel daran geäußert werden, dass Über- und Unterentnahmen im ersten nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahr stets von einem Jahresanfangsbestand von 0 DM aus zu ermitteln sind, und der noch auf der Grundlage der alten Rechtsprechung des BVerfG zur unechten Rückwirkung ergangen ist, kann sich der erkennende Senat aus den dargelegten Gründen nicht anschließen. Im Übrigen hat der IV. Senat ausdrücklich betont, dass seine Entscheidung die Hauptsache nicht präjudiziere.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)