

Urteil vom 22. December 2011, III R 99/07

Verfassungskonformität des eingeschränkten Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen im Wirtschaftsjahr 1998/1999

BFH III. Senat

EStG § 4 Abs 4a, GG Art 3 Abs 1, EStG § 2 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 07. May 2007, Az: 15 K 20353/04

Leitsätze

NV: Bei der Berechnung der nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen sind Überentnahmen, die im Wirtschaftsjahr 1998/1999 noch vor dem 1.1.1999 getätigt worden sind, außer Betracht zu lassen, weil ihre Einbeziehung unverhältnismäßig und mit dem verfassungsrechtlich verbürgten Vertrauensschutz nicht zu vereinbaren wäre (Anschluss an das BFH-Urteil vom 23.3.2011 X R 28/09, BStBl II 2011, 753).

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielt ... Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Den Gewinn für das vom 1. April bis zum 31. März laufende Wirtschaftsjahr ermittelt er durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 des Einkommensteuergesetzes in der für das Jahr 2000 (Streitjahr) geltenden Fassung (EStG). Für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 erklärte er einen Gewinn von 167.282,80 DM. In der Gewinnermittlung sind Schuldzinsen von 19.143,98 DM als Betriebsausgaben enthalten. Die Entnahmen des Klägers beliefen sich im Wirtschaftsjahr 1999/2000 auf 166.513,63 DM, im vorhergehenden Wirtschaftsjahr 1998/1999 auf 505.433,41 DM. In diesem Wirtschaftsjahr hatte der Kläger einen Gewinn von 142.669,53 DM erzielt. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erhöhte den Gewinn des Wirtschaftsjahres 1999/2000 zunächst um den Betrag von 14.474 DM, der nach seinen Berechnungen gemäß § 4 Abs. 4a EStG nicht als Betriebsausgabe abziehbar war. Der gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 25. April 2002 gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 2 Im Verlauf des anschließenden finanzgerichtlichen Verfahrens erließ das FA unter dem Datum des 14. September 2006 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2000. Den nach § 4 Abs. 4a EStG als nicht abziehbar zu beurteilenden Betrag errechnete es nunmehr in Höhe von 12.387 DM. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab, mit der der Kläger in erster Linie verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs geltend gemacht hatte (Urteil vom 8. Mai 2007 15 K 20353/04, Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 797).
- 3 Zur Begründung der Revision trägt der Kläger vor, die in § 4 Abs. 4a Satz 6 EStG (nunmehr Satz 5) vorgesehene Unterscheidung danach, ob Darlehenszinsen für die Finanzierung von Anlage- oder von Umlaufvermögen angefallen seien, sei willkürlich und verstoße gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes (GG). Gleichheitswidrig sei auch, dass die Beschränkung der Abziehbarkeit von Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG nur bei den Gewinneinkünften zum Tragen komme, nicht aber bei den Überschusseinkünften.
- 4 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids vom 14. September 2006 die Einkommensteuer 2000 in der Höhe festzusetzen, wie sie sich bei Berücksichtigung weiterer Schuldzinsen von 12.387 DM als Betriebsausgaben ergibt.
- 5 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 6 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist bearündet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der

- 7 Streitsache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Dessen Feststellungen reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob und ggf. in welcher Höhe betriebliche Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbar sind.
- 8 1. Seit der Neuregelung des Schuldzinsenabzugs durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl II 2000, 13) sind Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist nach § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % der Überentnahmen des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt (§ 4 Abs. 4a Satz 4 EStG). Der sich danach ergebende Betrag, höchstens der um 4.000 DM verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 4 Abs. 4a Satz 5 EStG). Von der Abzugsbeschränkung sind Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ausgenommen (§ 4 Abs. 4a Satz 6 EStG).
- 9 2. Der Schuldzinsenabzug ist zweistufig zu prüfen. Zunächst ist zu klären, ob der betreffende Kredit 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. September 2005 X R 46/04, BFHE 211, 238, BStBl II 2006, 125). Anhaltspunkte für private Schuldzinsen liegen im Streitfall nicht vor, so dass eine Aufteilung in einen betrieblichen und einen privaten Zinsaufwand ausscheidet.
- 10 3. Die vom Kläger vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG teilt der Senat nicht.
- 11 a) Die Unterscheidung danach, ob Schuldzinsen für die Finanzierung von Anlage- oder von Umlaufvermögen angefallen sind (§ 4 Abs. 4a Satz 6 EStG, nunmehr Satz 5), verstößt entgegen der Rechtsansicht des Klägers nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, sie ist nicht willkürlich. Für eine Gleichbehandlung des Anlagevermögens mit dem Umlaufvermögen besteht kein Anlass, da Umlaufvermögen zum alsbaldigen Absatz bestimmt ist und bei späteren Käufen häufig von Lieferanten Zahlungsziele eingeräumt werden (BFH-Urteil vom 23. März 2011 X R 28/09, BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753).
- 12 b) Ebenso unbedenklich ist, dass die Vorschrift nur die Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG betrifft, nicht aber die Überschusseinkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7 EStG. Auch ein Bezieher von Überschusseinkünften kann frei wählen, ob er eine Vermögensanlage mit Eigen- oder Fremdkapital finanziert, er ist jedoch an die einmal getroffene Entscheidung gebunden (BFH-Urteil in BFHE 211, 238, BStBl II 2006, 125, mit Hinweis auf das BFH-Urteil vom 27. Oktober 1998 IX R 44/95, BFHE 187, 276, BStBl II 1999, 676). Im Bereich der Gewinneinkünfte verhindert § 4 Abs. 4a EStG, dass ein Unternehmer Eigen- durch Fremdkapital substituiert und die dafür zu entrichtenden Schuldzinsen als Betriebsausgaben abzieht.
- 13 c) Schließlich ist § 4 Abs. 4a EStG auch im Hinblick auf das sog. Nettoprinzip unbedenklich (vgl. BFH-Urteil vom 7. März 2006 X R 44/04, BFHE 212, 501, BStBl II 2006, 588).
- 14 4. Im Streitfall ist die Abzugsbeschränkung für betriebliche Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG dem Grunde nach anwendbar. Es handelte sich um betriebliche Darlehen, die überwiegend zur Finanzierung von Umlaufvermögen verwendet wurden. Insoweit greift die Ausnahmeregelung des § 4 Abs. 4a Satz 6 EStG (nunmehr Satz 5), die nur das Anlagevermögen betrifft, nicht ein.
- 15 5. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Kläger ermittelt den Gewinn für seinen Betrieb nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG). Nach dem BFH-Urteil in BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753, dem sich der Senat anschließt, wäre die Einbeziehung von Überentnahmen, die im Wirtschaftsjahr 1998/1999 noch vor dem 1. Januar 1999 getätigt worden sind, unverhältnismäßig und mit dem verfassungsrechtlich verbürgten Vertrauensschutz nicht zu vereinbaren. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen des Wirtschaftsjahres 1999/2000 werden von der Höhe der im Wirtschaftsjahr 1998/1999 getätigten Überentnahmen beeinflusst (§ 4 Abs. 4a Satz 4 EStG). Bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen sind deshalb bei einer verfassungskonformen Auslegung des § 4 Abs. 4a EStG i.V.m. § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG Überentnahmen des Jahres 1998 nicht zu berücksichtigen. Ggf. sind die vor dem 1. Januar 1999 getätigten Entnahmen zu schätzen, soweit die für § 4 Abs. 4a EStG maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen auch unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen nur mit einem

unverhältnismäßigen Aufwand zu ermitteln sind (BFH-Urteil in BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753). Das FG wird im zweiten Rechtsgang die nicht abziehbaren Schuldzinsen unter Außerachtlassung der noch im Jahr 1998 getätigten Überentnahmen zu berechnen haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de