

FINANZGERICHT RHEINLAND-PFALZ



Verkündet am: 08.10.2018
gez. RFG, Riehl

IM NAMEN DES VOLKES Urteil

5 K 1034/16

In dem Finanzrechtsstreit

des Herrn

- Kläger -

prozessbevollmächtigt:

gegen

das Finanzamt

- Beklagter -

wegen gesonderter Feststellung des Gewinns 2010, 2011 und 2013

hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz - 5. Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung vom 8. Oktober 2018 durch

den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht	Kramer
den Richter am Finanzgericht	Riehl
den Richter am Finanzgericht	Wick
dem ehrenamtlichen Richter	Dipl. Betriebswirt Weiler
der ehrenamtlichen Richterin	Verkäuferin Ziller

für Recht erkannt:

- I. Die Klage wird abgewiesen.
- II. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.
- III. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte für Überentnahmen des Klägers zu Recht nicht abziehbare Schuldzinsen hinzugerechnet hat.

Der Kläger ist Architekt und erzielte in den Streitjahren 2010, 2011 und 2013 Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmenüberschussrechnung. Sein Architekturbüro befand sich in A. Seinen Wohnsitz hatte er in B.

Selbst unter Mitwirkung der Beteiligten konnten die Gewinne, Einlagen und Entnahmen der Jahre 2000 bis 2002 infolge des Ablaufs der Aufbewahrungsfristen nicht mehr ermittelt werden. Von 2003 bis 2013 ergaben sich aus den Akten folgende Gewinne, Einlagen und Entnahmen des Klägers in € (Überentnahmen [ÜE] sind mit -, Unterentnahmen [UE] mit + gekennzeichnet.):

Jahr	2003	2004	2005	2006	2007	2008
I. Gewinn	171.211,-	163.412,-	63.818,-	69.870,-	172.635,-	141.162,-
II. Einlage	119.614,-	36.003,-	10.800,-	64.500,-	95.690,-	95.232,-
I+II. Summe	290.825,-	199.415,-	74.618,-	134.370,-	268.325,-	236.394,-
Entnahme	342.345,-	148.129,-	160.522,-	138.075,-	217.974,-	185.988
ÜE/UE	-51.520,-	+51.286,-	-85.904,-	-3.705,-	+50.351,-	+50.406,-
Schuldzins lt. Bekl.	2.940,-	7.080,-	1.958,-	10.503,-	4.411,-	1.473,-

Jahr	2009	2010	2011	2012	2013
I. Gewinn	245.213,-	222.257,-	99.793,-	158.957,-	211.356,-
II. Einlage	87.095,-	49.800,-	59.696,-	50.894,-	40.520,-
I+II. Summe	332.308,-	272.057,-	159.488,-	209.851,-	251.876,-
Entnahme	438.828,-	253.088,-	217.329,-	254.734,-	215.705,-
ÜE/UE	-106.520,-	+18.969,-	-57.840,-	-44.883,-	+36.171,-
Schuldzins lt. Bekl.	7.864,-	2.309,-	6.226,-	1.147,-	4.414,-

In den Einnahmenüberschussrechnungen 2010, 2011 und 2013 erklärte der Kläger zur Finanzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Jahr 2010 Schuldzinsen in Höhe von 894,09 €, im Jahr 2011 von 463,45- € und im Jahr 2013 in Höhe von 1.028,52 € (Bilanzakte, Bd. I, Bl.1 Rs., Bl.5 und Bl.11 Rs.).

Nach den vom Kläger für die Jahre 2010, 2011 und 2013 eingereichten Erklärungen zur Feststellung des Gewinns aus selbständiger Tätigkeit ergingen zunächst die Erstbescheide des Beklagten über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsbescheide). In diesen stellte er die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit und die nicht abziehbaren Schuldzinsen fest. Die Bescheide ergingen unter Vorbehalt der Nachprüfung.

Im Rahmen einer internen Prüfung stellte der Beklagte fest, dass die Berechnungen der nicht abziehbaren Schuldzinsen für Überentnahmen gemäß § 4 Abs. 4a EStG fehlerhaft gewesen seien. Infolgedessen ergingen am 25. August 2015 gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheide, in denen der Beklagte den Gewinn des Klägers im Jahr 2010 in Höhe von 224.565,85 €, im Jahr 2011 in Höhe von 103.505,56 € und im Jahr 2013 in Höhe von 212.692,01 € feststellte. Die Bescheide ergingen endgültig. Als Grund für die Änderung verwies der Beklagte auf die Neuberechnung der Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG.

Hiergegen erhob der Kläger Einspruch und führte an, der Überentnahmebetrag in Höhe von 131.073,- €, der zur weiteren Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen zum 31. Dezember 2009 zu Grunde gelegt worden sei, sei fehlerhaft. Es seien zum 31.12.2009 Überentnahmen von Null anzusetzen. Dementsprechend seien die Überentnahmen in den Folgejahren zu korrigieren. Das Eigenkapital des Unternehmens sei nicht negativ gewesen. Die Berechnungsmethode gemäß § 4 Abs. 4a EStG sei fehlerhaft.

Mit Einspruchsentscheidung vom 11. Dezember 2015 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Auf die Einspruchsentscheidung wird verwiesen.

Mit seiner Klage macht der Kläger geltend, dass der im Rahmen der periodischen Berechnung der Überentnahmen unterstellte fiktive negative Eigenkapitalvortrag zum 1. Januar 2010 aus dem Jahr 2009 in Höhe von 131.073,- € unzutreffend und zu korrigieren sei.

Der negative Kapitalvortrag zum 1. Januar 2010 in Höhe von 131.073,- € unterstelle, dass der Kläger als Unternehmer über das im Unternehmen benötigte Fremdkapital hinaus Gelder im Rahmen seines Unternehmens aufgenommen und für unternehmensfremde Zwecke verwendet habe. Dies entspreche dem Bild einer Überentnahme.

Ungeachtet der seit 1999 nach den Regeln des § 4 Abs. 4a EStG praktizierten periodischen Berechnungsmethode sei festzustellen, dass das Ergebnis der Berechnung des Beklagten zum 1. Januar 2010 keine Entsprechung im Unternehmen des Klägers finde. Er habe unter Außerachtlassung der periodischen Berechnungsmethodik gemäß § 4 Abs. 4a EStG eine Verprobung zum 1. Januar 2010 vorgenommen.

Zur Legitimation der stichtagsbezogenen Verprobung verweise er auf den Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG, der sich aus dem Eigenkapitalmodell ergebe. Die Einlagen-, Entnahmen-, Gewinn- und Verlustbewegungen dienten der Abbildung der Kapitalentwicklung. Die Gesetzesfassung verzichte aus Praktikabilitätsgründen auf eine liquiditätsbezogene Betrachtung und knüpfte an den jeweiligen Bestand des vorhandenen Eigenkapitals an, das grundsätzlich steuerunschädlich entnommen werden dürfe (BFH-Urteile vom 21.09.2005, X R 47/03, BStBl II 2006, 504 und X R 40/02, BFH/NV 2006, 512). Diese Anknüpfung sei sachgerecht, weil das Eigenkapital die im Betrieb erwirtschafteten Mittel abbilde, die für eine Entnahme zur Verfügung stünden. Die Typisierung erweise sich daher als technische Folge der praktikableren kapitalbezogenen Sichtweise (BFH-Urteil vom 17. August 2010, VIII R 42/07, BStBl II 2010, 1041).

Der Unternehmer habe ein Finanzierungswahlrecht und entscheide, ob er die im Unternehmen gebundenen Mittel durch Eigen- oder Fremdkapital finanziere. Die Gegenüberstellung der Aktivpositionen, d. h. der laut Buchhaltung gebundenen Mittel des Unternehmens habe zum 1. Januar 2010 81.230,- € betragen. Diesen stünden Verbindlichkeiten in Höhe von 128.735,- € gegenüber, die durch externe Geldaufnahmen finanziert worden seien. Der Bodensatz einer privaten Finanzierung über die Verbindlichkeiten des Unternehmens könne zu diesem Zeitpunkt daher maximal -47.505,- € betragen. Das negative Eigenkapital von -47.505,- € stelle die Obergrenze für die Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen dar.

Berücksichtige man zudem eine durchschnittliche zweiwöchentliche Kapitalbindung durch Forderungen aus Leistungserstellungen (Jahresumsatz in Höhe von 740.387,- € durch 24 = 31.000,- €) verringere sich das negative Eigenkapital (Überentnahmen) auf rund 18.000,- €. Tatsächlich habe der Forderungsbestand zu Beginn des Jahres 2010 über 100.000,- € betragen.

Das Eigenkapital des Unternehmens sei somit nicht negativ gewesen. Es gebe keinen Überentnahmetatbestand zum Ende des Jahres 2009. Die nach § 4 Abs. 4a EStG vorgetragene Überentnahme zu diesem Zeitpunkt sei unrichtig und auf Null zu korrigieren.

Soweit der Beklagte den Einspruch zurückgewiesen habe, sei darauf hinzuweisen, dass er sich nicht gegen die Berechnungsmethodik des § 4 Abs. 4a EStG, sondern gegen das offensichtlich unzutreffende Resultat zum 1. Januar 2010 wende.

Der Kläger beantragt,

die Bescheide für 2010, 2011 und 2013 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 25.08.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.12.2015 dahingehend zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von 2.309,- € (2010), von 6.226,- € (2011) und von 4.414,- € (2013) Berücksichtigung finden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte verweist vollinhaltlich auf die Einspruchsentscheidung. Den Berechnungsvorgaben nach § 4 Abs. 4a EStG sei zu folgen. Die Ausführungen des Klägers zur ideologischen Ausgestaltung des § 4 Abs. 4a EStG seien ihm nicht verständlich. Gründe für die Abweichung von der Berechnungsmethodik der gesetzlichen Regelungen könnten nicht erkannt werden.

Entscheidungsgründe

Die Klage hat keinen Erfolg. Die geänderten Feststellungsbescheide vom 25.08.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.12.2015 sind nicht rechtswidrig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Die sinngemäße Anwendung des § 4 Abs. 4a S. 1-5 EStG beim Kläger, der seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, gibt vor, dass eine Überentnahme bereits dann vorliegt, wenn die Entnahmen den Gewinn zuzüglich der Einlagen des Wirtschaftsjahres überschreiten. Die Berechnung der Über-/Unterentnahmen ergibt sich aus dem zu § 4 Abs. 1 EStG ergangenen BFH-Urteil vom 14.03.2018. Das vom BFH zu § 4 Abs. 1 EStG herausgearbeitete ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des Bestandes an vorhandenem Eigenkapital, bis zu dessen Höhe der Steuerpflichtige steuerunschädlich Entnahmen vornehmen kann, findet bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG keine Berücksichtigung. Im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung wird keine Bilanz erstellt und folglich wird betragsmäßig kein Eigenkapital ausgewiesen. Der Beklagte hat auch unter Berücksichtigung der für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens angefallenen Schuldzinsen die von ihm hinzugerechneten nicht abziehbaren Schuldzinsen für die Überentnahmen in den Streitjahren 2010, 2011 und 2013 zugunsten des Klägers zu niedrig angesetzt.

I. 1. Nach § 4 Abs. 4a EStG sind Schuldzinsen nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Übernahme ist 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 Überentnahme 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; bei der Ermittlung der Überentnahme ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen. Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050,- € verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffung oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt unberührt. Die Sätze 1-5 sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden; hierzu sind Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen.

2. Nach § 52 Abs. 11 S. 1 EStG 1999 ist § 4 Abs. 4a EStG erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, dass nach dem 31.12.1998 endet. Die Aufzeichnungspflichten im Sinne des § 4 Abs. 4a S. 7 sind erstmals ab dem 01.01.2000

zu erfüllen. Nach § 52 Abs. 11 S. 2 EStG 2001 bleiben Über- und Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre, die vor dem 01.01.1999 geendet haben, unberücksichtigt.

3. Der Normzweck des § Abs. 4 a EStG knüpft gedanklich, auch wenn die Vorschrift dies nur undeutlich zu erkennen gibt und ihre Ausgestaltung diesem Leitmotiv nicht immer folgt, an den jeweiligen Bestand noch vorhandenen Eigenkapitals (ohne Berücksichtigung stiller Reserven) an, der grundsätzlich steuerunschädlich entnommen werden kann (vgl. Seiler in: Kirchhof/Söhn, EStG-Kommentar, Band 4, § 4 Abs. 4a Ea 22). Nach Loschelder wird die schädliche Grenze der privaten Entnahmefinanzierung erst dann erreicht, wenn kein Eigenkapital mehr vorhanden ist und das Fremdkapital daher zwingend zur Finanzierung der Entnahmen eingesetzt wird (Loschelder in: Schmidt, EStG-Kommentar, 37. Aufl. § 4 Rn.529).

4. Mit Urteil vom 14.03.2018 hat der BFH entschieden (BFH-Urteil vom 14.03.2018, X R 17/16, DStR 2018, 1545), dass die Bemessungsgrundlage der nicht abziehbaren Schuldzinsen aller in die Berechnung einzubeziehenden Wirtschaftsjahre (der Totalperiode) ab dem nach dem 31.12.1998 endenden Wirtschaftsjahr bis zum aktuellen Wirtschaftsjahr entspricht. Hierbei ist auch eine Unterentnahme im aktuellen Wirtschaftsjahr mit zu berücksichtigen. Sodann entwickelt der BFH im Hinblick auf die vorzunehmende periodenübergreifende Betrachtung die Berechnungsweise von Über- und Unterentnahmen und bezieht „Verluste“, die gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EStG begrifflich ebenfalls (negative) Gewinne darstellen, in die periodenübergreifende Berechnung von Über- und Unterentnahmen ein.

a) Unter Bezugnahme auf die BFH-Entscheidungen vom 21.09.2005 (X R 47/03, BStBl II 2006, 504) und vom 17.08.2010 (VIII R 42/07, BStBl II 2010, 1041, juris Rn.18) führt der BFH aus, dass der Schuldzinsenabzug nur für den Fall eingeschränkt werden soll, dass der Steuerpflichtige mehr entnimmt als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht. Dem widerspräche es, wenn Schuldzinsen allein deshalb unter dem Gesichtspunkt der „Überentnahme“ nicht abziehbar wären, weil der Steuerpflichtige einen Verlust erwirtschaftet hat, insbesondere dann, wenn er niemals eine Entnahme getätigt hat. Der auf dem Eigenkapitalmodell basierende § 4 Abs. 4a EStG will den Schuldzinsenabzug nur für den Fall einschränken, dass der Steuerpflichtige mehr entnimmt als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht (vgl. BFH-Urteil 14.03.2018, X R 17/16, a.a.O., juris-Ausdruck Rn.23). Wie § 4 Abs.4a EStG in Fällen, in denen der Steuerpflichtige aufgrund der von ihm gewählten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kein Eigenkapital ausweist, zu behandeln ist, hat der BFH in seinem Urteil vom 14.03.2018 offen gelassen und soweit ersichtlich bislang nicht entschieden. In dem angeführten BFH-Urteil vom 17.08.2010 hat der BFH jedoch zum einen ausgeführt, dass § 4 Abs. 4a EStG bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG durch Bestandsvergleich und nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmenüberschussrechnung nicht stets zu gleichen Ergebnissen führen muss. Zum anderen hat er in dieser Entscheidung hervorgehoben, dass es im Fall eines Wahlrechts zwischen den Gewinnermittlungsarten dem Steuerpflichtigen obliegt, das für ihn günstige Verfahren zu wählen (VIII R 42/07, a.a.O., juris Rn.21).

b) Jedoch führt der BFH im Urteil vom 14.03.2018 weiter aus, dass die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs periodenübergreifend angelegt ist. Schuldzinsen sind solange nicht

abziehbar, bis die Überentnahmen durch positive Gewinne und Einlagen wieder ausgeglichen sind. Dies folgt bereits aus dem Grundtatbestand des § 4 Abs. 4a S. 1 EStG („Überentnahmen“), insbesondere aus der Berechnungsvorschrift des § 4 Abs. 4 a S. 3 EStG. So können Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG in einem Wirtschaftsjahr u. U. selbst dann nicht abziehbar sein, wenn in diesem Jahr keine Überentnahme zu verzeichnen ist. Da Bemessungsgrundlage der nicht abziehbaren Schuldzinsen (vorbehaltlich S. 4 der Vorschrift) die Summe der alljährlich zu ermittelnden Über- und Unterentnahmen von 1999 bis zum Beurteilungszeitraum ist, können die nicht abziehbaren Schuldzinsen auch ausschließlich auf Überentnahmen früherer Jahre beruhen. Die periodenübergreifende Verrechnung ist damit wesensprägendes Merkmal des § 4 Abs. 4a EStG (vgl. BFH-Urteil 14.03.2018, X R 17/16, a.a.O., juris-Ausdruck Rn.28). § 4 Abs. 4a S. 3 EStG ordnet ausdrücklich die Addition sämtlicher Über- und Unterentnahmen aller relevanten Jahre an.

c) Die unter II.2.b bb dargestellten Grundsätze für das einzelne Verlustjahr sind folgerichtig fortzuführen und auf die Totalperiode anzuwenden. Das bedeutet, dass die als Bemessungsgrundlage i.S. des § 4 Abs. 4a S. 3 EStG anzusetzende kumulierte Überentnahme nicht höher sein darf als die Entnahme der Totalperiode und auch nicht höher als die Differenz zwischen allen Entnahmen und Einlagen der Totalperiode. Deshalb sind sowohl die Entnahmen als auch die Einlagen der Totalperiode zu addieren. Die Bemessungsgrundlage ist auf den Entnahmeüberschuss dieses gesamten Zeitraumes zu begrenzen. Ist der so ermittelte Wert geringer als die kumulierten Überentnahmen der Jahre ab 1999, sind die nicht abziehbaren Schuldzinsen aufgrund dieses Werts zu ermitteln. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass ein in der Totalperiode erwirtschafteter Verlust die Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen nicht erhöht (vgl. BFH-Urteil 14.03.2018, X R 17/16, a.a.O., juris-Ausdruck Rn.34 und 35).

II. Unter Beachtung der von der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 4 Abs. 4a EStG entwickelten Grundsätze ergibt sich im Streitfall Folgendes:

1. Nach der höchstrichterlich vorgegebenen zweistufigen Prüfung des Schuldzinsenabzugs handelt es sich im Streitfall nicht um deshalb der Privatsphäre zuzuordnende Schuldzinsen, weil sie der Finanzierung außerbetrieblicher Zwecke dienen (1. Stufe), sondern um gemäß § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasste Schuldzinsen, bei denen auf der 2. Stufe zu prüfen ist, ob sie auf Überentnahmen beruhen und daher nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 21.09.2005, X R 47/03, BStBl II 2006, 504).

2. Der Senat geht weiter davon aus, dass die vom BFH mit Urteil vom 14.03.2018 zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG entwickelten Grundsätze *zur periodenübergreifenden Berechnung von Über- und Unterentnahmen* auch gelten, wenn der Steuerpflichtige seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Die vom BFH zu § 4 Abs. 1 EStG herausgearbeiteten Maßstäbe zur periodenübergreifenden Berechnung sind hiernach sinngemäß unter Beachtung der Besonderheiten der Gewinnermittlungsmethode der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG auf diese zu übertragen.

3. Bei sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG gemäß S. 6 auf Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln und ihre Einlagen und Entnahmen aufgezeichnet haben, ergeben sich bei periodenübergreifender Berechnung der Über- und Unterentnahmen jedoch folgende Besonderheiten:

a) Zur Überzeugung des Senats liegt bei der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG bei durchgängig erzielten Jahresüberschüssen eine Überentnahme bereits dann vor, wenn nach dem Wortlaut von § 4 Abs. 4a S. 2 EStG die Entnahme eines Wirtschaftsjahrs betragsmäßig höher ist, als die Summe des Gewinns und der Einlagen. Im Gegensatz zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG kann es in Ermangelung einer Bilanz keine Korrektur dadurch geben, dass der in ihr ausgewiesene Bestand vorhandenen Eigenkapitals höher ist, als die im maßgeblichen Veranlagungsjahr erfolgte Überentnahme bzw. die Summe der bis dahin erfolgten Überentnahmen abzüglich von Unterentnahmen.

aa) Nach dem Wortlaut von § 4 Abs. 4a S. 6 2. Halbsatz EStG, der bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vom Steuerpflichtigen nur die gesonderte Aufzeichnung von Entnahmen und Einlagen fordert, kann im Gegensatz zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und entgegen der vom Kläger vertretenen Auffassung kein (fiktives) Eigenkapital basierend auf einer Simulationsbilanz berücksichtigt werden, um die Höhe der in den Wirtschaftsjahren als Bemessungsgrundlage zu bestimmenden Überentnahmen zu überprüfen und es kann nicht erst - wie im Rahmen der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich - von Überentnahmen ausgegangen werden, wenn ein vorhandenes Eigenkapital aufgebraucht ist. Grund dafür ist, dass im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung vom Steuerpflichtigen kein Eigenkapital auszuweisen ist.

bb) § 4 Abs. 4a S. 6 EStG gibt - wie dargelegt - die „sinngemäße“ Anwendung von § 4 Abs. 4a S. 1-5 EStG vor. Ist das vorhandene Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen aufgrund der von ihm gewählten Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG nicht in Form einer Eröffnungsbilanz und von stichtagsbezogenen Folgebilanzen auszuweisen, können die periodenübergreifend zu berechnenden Überentnahmen in den jeweiligen Veranlagungsjahren nicht wie bei § 4 Abs. 1 EStG entfallen, weil die Überentnahmen im Rahmen des vorhandenen Eigenkapitals liegen.

Insoweit verfängt der Einwand des Klägers nicht, die maximale Höhe der Überentnahmen 2010, 2011 und 2013 sei auf der Grundlage des zum 31.12.2009/01.01.2010 anzusetzenden negativen Eigenkapitals in Höhe von -47.505,- € zu berechnen. Seinem Gedanken folgend verkennt der Bevollmächtigte des Klägers, dass es sich hierbei nicht um einen statischen Wert handeln kann, sondern dass auch dieser Betrag – auch wenn er nach Überzeugung des Senats im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG nicht angesetzt werden kann – in jedem der Streitjahre neu zu berechnen wäre.

Zudem zeigt die vom Bevollmächtigten des Klägers zum 31.12.2010 hergeleitete Bilanz (Bl. 55 GA), dass im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht zu berücksichtigende Werte (aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Verbindlichkeiten) angesetzt werden. Dies verdeutlicht, dass der Kläger im Rahmen der

von ihm gewählten und am Zu- und Abflussprinzip nach § 11 EStG ausgerichteten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG Elemente des Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1 EStG berücksichtigt wissen will. Folgte man dieser Betrachtungsweise, würden die systematischen und vom Gesetzgeber vorgegebenen Unterschiede der Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 3 EStG und nach § 4 Abs. 1 EStG aufgebrochen.

cc) Der Steuerpflichtige, der anstelle des Bestandsvergleichs zur Ermittlung seines Gewinns die Einnahmenüberschussrechnung wählt (vgl. BFH-Urteil vom 17.08.2010, VIII R 42/07, a.a.O.), verzichtet auf den ansonsten erforderlichen Ausweis von Eigen- und Fremdkapital in der Eröffnungsbilanz und den stichtagsbezogenen Folgebilanzen. Demzufolge kann er im Rahmen des § 4 Abs. 4a S. 6 EStG nicht vorbringen, dass die von ihm getätigten Entnahmen sein vorhandenes Eigenkapital nicht aufgebraucht haben. Verzichtet der Steuerpflichtige, der sein Wahlrecht zugunsten der Einnahmenüberschussrechnung bewusst ausgeübt hat, auf die Erstellung einer Eröffnungsbilanz und deren stichtagsbezogene jährliche Fortführung, die das Eigen- und Fremdkapital aufließert, kann er im Rahmen der sinngemäßen Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG nicht für sich in Anspruch nehmen, dass seine Überentnahmen sein vorhandenes Eigenkapital nicht aufgebraucht haben. Er kann auch nicht in Gestalt einer fiktiven Eigenkapitalermittlung die nach § 4 Abs. 4a S. 6 i. V. m. S. 2 EStG zu berechnenden Überentnahmen entsprechend der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich beseitigen. Dies widerspricht der gesetzlichen Vorgabe der sinngemäßen Anwendung des § 4 Abs. 4a S. 1-5 EStG und der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, die im Wesentlichen das Zufluss- und Abflussprinzip nach § 11 Abs. 1 EStG umsetzt und gerade auf den Bestandsvergleich, der Jahresabschlüsse erfordert, verzichtet (vgl. Horschitz/Groß/Weidner/Fanck, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 10. Aufl., S. 70, „3.3.3. Unterschiede zum Bestandsvergleich“ „Die Überschussrechnung verzichtet grundsätzlich auf den Vergleich von Beständen und begnügt sich mit dem Saldo der Geldbewegungen; Beck'scher Bilanzkommentar, Handels-/Steuerrecht, zu 241a HGB S. 53 Rn.7 „... die ... Einnahmenüberschussrechnung gibt keine Information über das Vermögen vor.“).

dd) Aufgrund der Unterschiede der Gewinnermittlungsarten gemäß § 4 Abs. 1 EStG durch Bestandsvergleich und gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmenüberschussrechnung ist die unterschiedliche Behandlung der Überentnahmen bei § 4 Abs. 1 EStG einerseits und bei § 4 Abs. 3 EStG andererseits auch unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten nach Art. 3 Abs. 1 GG sachlich gerechtfertigt, zumal das BVerfG die Existenz der unterschiedlichen einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften bislang nicht in Frage gestellt hat (Bode in: NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl., S. 605, Rn.2666 mit Rechtsprechungsnachweisen). Während die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG die Grundform darstellt (Bode in: NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl., S. 605, Rn.2666), handelt es sich bei § 4 Abs. 3 EStG um die vereinfachte Art der Gewinnermittlung. Das Betriebsergebnis der jeweiligen Berechnungsperiode nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG ist aufgrund des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zu bestimmen (vgl. Wied in: Blümich EStG-Kommentar, Bd. 1 § 4 Rn.153).

Die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG verzichtet bewusst auf die Erstellung von Bilanzen, um den Gewinn durch die Geldzu- und -abgänge

periodengerecht zu bestimmen. Dies ist im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG der Grund, der auch die unterschiedliche Behandlung der Überentnahmen im Rahmen des § 4 Abs. 1 EStG und des § 4 Abs. 3 EStG, bei dem es für die Qualifikation als Überentnahme allein darauf ankommt, dass die Entnahmen die Summe von Gewinn und Einlagen im jeweiligen Veranlagungszeitraum übersteigen, sachlich rechtfertigt.

ee) Will der Steuerpflichtige die Rechtsfolge der sinngemäßen Anwendung des § 4 Abs. 4a S. 1-5 EStG bei den jährlich zu berechnenden Überentnahmen nach § 4 Abs. 4a S. 2 vermeiden, steht es ihm frei, von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu § 4 Abs. 1 EStG überzugehen und den Bestand an Eigenkapital durch die sodann zu erstellende Bilanz stichtagsbezogen zu dokumentieren. Hinzu kommt, dass § 4 Abs. 3 EStG zwar eine vereinfachte Abschnittsgewinnermittlung ermöglicht, dass jedoch - wie beim Bestandsvergleich - auch bei der Einnahmenüberschussrechnung das Postulat der Identität des Totalgewinns vom Beginn bis zum Ende des Betriebs besteht und dass zudem der Steuerpflichtige spätestens bei der Veräußerung oder Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG überzugehen hat (vgl. Heinicke in: Schmidt, EStG-Kommentar, 35. Aufl. § 4 Rn.668). Auch dies dient dem Ziel, die Totalgewinnleichheit zwischen den Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 EStG herzustellen. Übersteigt das in der infolge des Wechsels zu erstellenden Eröffnungsbilanz ausgewiesene Eigenkapital die Überentnahme des Wirtschaftsjahres und der periodenübergreifend ermittelten Überentnahmen der Totalgewinnperiode, findet spätestens beim Wechsel von § 4 Abs. 3 zu § 4 Abs. 1 EStG die Angleichung an die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich statt.

ff) Will der Steuerpflichtige, der seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, erreichen, dass die in den Veranlagungsjahren angesetzten kumulierten Überentnahmen/Unterentnahmen und die hinzugerechneten nicht abziehbaren Schuldzinsen bei der Betriebsbeendigung/-aufgabe im Hinblick auf den dann zwingend vorzunehmenden Wechsel von § 4 Abs. 3 zu § 4 Abs. 1 EStG und das dann in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital überprüft werden, steht es ihm frei, auf die Vorläufigkeit der Bescheide gemäß § 165 Abs. 1 AO hinzuwirken (vgl. Seer in: Tipke/Kruse, AO und FGO-Kommentar, Bd. II, § 165 AO Rn.53).

gg) Soweit sich der Kläger in seiner Klagebegründung auf die BFH-Entscheidungen vom 21.09.2005 (X R 47/03 und X R 40/02) und vom 17.08.2010 (VIII R 42/07) berufen hat, ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerpflichtigen ihre Gewinne in den vom BFH entschiedenen Fällen stets durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt haben.

b) Mangels (noch) vorhandener Aufzeichnungen in den Jahren 2000 bis 2002 geht das Gericht davon aus, dass die Über- und Unterentnahmen in diesen Jahren mit Null anzusetzen sind, zumal in der vorgelegten Bp-Berichtsakte im Wirtschaftsjahr 2002 alle Werte mit 0,- € angesetzt worden sind (Bp-Akte, Bd. I Bl.3). Beginnend mit der Überentnahme des Klägers im Jahr 2003 ergeben sich periodenübergreifend bis zum Streitjahr 2013 folgende betragsmäßig kumulierte Überentnahmen (in €):

Jahr	Überentnahme (-) und Unterentnahme(+)
2003	-51.520,-
2004	-234,- (Unterentnahme 2004:+51.286,-)
2005	-86.138,-
2006	-89.843,-
2007	-39.492,- (Unterentnahme 2007:+50.351,-)
2008	+9.914,- (Unterentnahme 2008:+50.406,-)
2009	-95.606,-
2010	-76.637,- (Unterentnahme 2010:+18.969,-)
2011	-134.477,-
2012	-179.360,-
2013	-143.189,-

c) Auf die angeführten Überentnahmen 2010, 2011 und 2013 bezogen, ergeben sich hiernach hinzuzurechnende Schuldzinsen in Höhe von 4.598,- € (2010), von 8.068,- € (2011) und von 8.591,- € (2013). Sie liegen betragsmäßig über den vom Beklagten hinzugerechneten Schuldzinsen (2.309,- € [2010], 6.226,-€ [2011] und 4.414,- € [2013]), so dass es aufgrund des Verböserungsverbots bei diesen zu verbleiben hat.

Die Schuldzinsen des Klägers zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind zwar zu berücksichtigen gewesen. Jedoch haben die tatsächlich für die Überentnahmen 2010, 2011 und 2013 angefallenen Schuldzinsen abzüglich der für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angefallenen Schuldzinsen oberhalb der vom Beklagten angesetzten Schuldzinsen für die Überentnahmen gelegen (2010: 4.598,- € ./ 894,- € = 3.704,- €; 2011: 8.068,- € ./ 463,- € = 7.605,- € und 2013: 8.591,- € ./ 1.029,- € = 7.562,- €). Auch unter Berücksichtigung des sinngemäß anzuwendenden § 4 Abs. 4a S. 5 EStG ergibt sich hiernach keine Änderung der vom Beklagten hinzugerechneten nicht abziehbaren Schuldzinsen.

d) Nach der vom BFH weiter vorgegebenen Kontrollrechnung darf die Bemessungsgrundlage i. S. des § 4 Abs. 4a S. 3 EStG der zunächst kumuliert zu berechnenden Überentnahme nicht höher sein als die Entnahme der Totalperiode und auch nicht höher als die Differenz zwischen allen Entnahmen und Einlagen der Totalperiode. Deshalb sind sowohl die Entnahmen als auch die Einlagen der Totalperiode

zu addieren und die Bemessungsgrundlage ist auf den Entnahmeüberschuss dieses gesamten Zeitraums zu begrenzen. Hieraus ergibt sich folgende Berechnung (in €):

Jahr	Entnahme	Einlage
2003	342.345,-	119.614,-
2004	148.129,-	36.003,-
2005	160.522,-	10.800,-
2006	138.075,-	64.500,-
2007	217.974,-	95.690,-
2008	185.988,-	95.232,-
2009	438.828,-	87.095,-
2010	253.088,-	49.800,-
2011	217.329,-	59.696,-
2012	254.734,-	50.894,-
2013	215.705,-	40.520,-
Summen:	2.428.717,-	709.844,-
Differenz (Entnahmen abzüglich Einlagen):	1.718.873,-	

Hiernach ergäbe sich ein Entnahmeüberschuss von 1.718.873,- € als Bemessungsgrundlage. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen belaufen sich hiernach auf 103.132 € (= 1.718.873,- € x 6%). Demgegenüber beläuft sich die Summe der vom Beklagten angesetzten nichtabziehbaren Schuldzinsen von 2003 bis 2013 auf 50.325,- €. Demnach ist die unter II.3.c) erfolgte Berechnung im Streitfall nicht nochmals nach den Vorgaben des BFH mit Urteil vom 14.03.2018 zu korrigieren.

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Das Gericht hat die Revision zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 FGO zugelassen. Es ist bereits höchstrichterlich klärungsbedürftig, ob die Entscheidung des BFH vom 14.03.2018 zu § 4 Abs. 4a EStG ((BFH-Urteil vom 14.03.2018, X R 17/16, a.a.O.), die einen Steuerpflichtigen betraf, der seinen Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelte, gleichermaßen im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

anzuwenden ist und dazu führt, dass eine Überentnahmen bei einem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, dann nicht vorliegt, wenn er über genügend „Eigenkapital“ verfügt, obwohl er dies in keiner Bilanz ausweisen muss.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die **R e v i s i o n** zu.

Die Revision ist innerhalb **e i n e s M o n a t s** nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von **z w e i M o n a t e n** nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Für die Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof besteht Vertretungszwang. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.

Hinweis:

Die Revision kann auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite www.bundesfinanzhof.de lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S.3091) einzuhalten ist.

gez. Kramer

gez. Riehl

gez. Wick