Urteil vom 27. Oktober 2011, III R 60/09

Eingeschränkter Schuldzinsenabzug auch bei Erstausstattung mit Umlaufvermögen - Wiederaufnahme eines wegen Eröffnung des Insolvenzverfahrens unterbrochenen Revisionsverfahrens - Gesetzlicher Beteiligtenwechsel

BFH III. Senat

EStG § 4 Abs 4a, InsO § 85 Abs 2, ZPO § 240, GG Art 3 Abs 1, FGO § 57, FGO § 63

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 17. März 2009, Az: 2 K 1012/08

Leitsätze

1. NV: Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die unterschiedlichen Rechtsfolgen nach § 4 Abs. 4a EStG bei der Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens einerseits und des Umlaufvermögens andererseits bestehen auch dann nicht, wenn das Umlaufvermögen anlässlich einer Betriebseröffnung angeschafft wird (Anschluss an das BFH-Urteil vom 23.3.2011 X R 28/09, BStBl II 2011, 753).

2. NV: Ist über das Vermögen eines Klägers das Insolvenzverfahren eröffnet und deshalb ein gerichtliches Verfahren unterbrochen worden, so kann der Kläger in einem Aktivprozess den Rechtsstreit aufnehmen, wenn der Insolvenzverwalter dies abgelehnt hat.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb eine Apotheke, deren Gewinn sie durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte (§ 4 Abs. 1, § 5 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Im Jahr 1996 nahm sie anlässlich der Betriebseröffnung Kredite auf, die sie überwiegend zur Finanzierung von Anlagevermögen und im Übrigen für das Umlaufvermögen verwendete (Erstausstattung des Warenlagers). In der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2002 (Streitjahr) waren Schuldzinsen von 20.282 € enthalten.

2 Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung war das ursprünglich zuständige Finanzamt A-Land der Ansicht, die auf die Finanzierung des Umlaufvermögens entfallenden Schuldzinsen seien nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbar. Es setzte hierfür einen Betrag von 3.513 € an. Durch einen Änderungsbescheid vom 31. Januar 2007 erhöhte es die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der nicht abziehbaren Schuldzinsen. Der dagegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.

3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab, mit welcher die Klägerin geltend machte, die auf die erstmalige Anschaffung von Umlaufvermögen entfallenden Schuldzinsen müssten ebenso abziehbar sein wie Schuldzinsen zur Finanzierung von Anlagevermögen (Urteil vom 18. März 2009 2 K 1012/08, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2010, 585).

4 Zur Begründung der Revision trägt die Klägerin vor, bei der Gründung eines Betriebs dürfe die Finanzierung von Umlaufvermögen nicht gegenüber dem Anlagevermögen benachteiligt werden. Bei einer Betriebseröffnung seien keine Geldmittel vorhanden, die entnommen werden könnten mit der Folge, dass das im Anschluss daran angeschaffte Umlaufvermögen nur mit Hilfe von Fremdkapital finanziert werden könne. In einer derartigen Situation, in der es nicht um Missbrauchsvermeidung gehe, sei eine Einschränkung des objektiven Nettoprinzips nicht gerechtfertigt.

5 Nach Einlegung der Revision wurden das Finanzamt A-Land und das Finanzamt A-Stadt zum Finanzamt A (Beklagter und Revisionsbeklagter, Finanzamt --FA--) zusammengelegt.

6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und unter Änderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheids 2002 vom 31. Januar 2007 sowie der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 6.

Mai 2008 die Einkommensteuer auf den Betrag herabzusetzen, der sich bei Berücksichtigung von weiteren Schuldzinsen in Höhe von 3.513 € als Betriebsausgaben ergibt.

7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

8 Durch Beschluss des Amtsgerichts B vom 19. November 2010 ist über das Vermögen der Klägerin das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Der Insolvenzverwalter hat das Verfahren nicht aufgenommen, dies hat die Klägerin mit seiner Zustimmung getan.

9 Die Beteiligten sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

10 II. 1. Das durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Klägerin zunächst gemäß § 155 FGO i.V.m. § 240 der Zivilprozessordnung unterbrochene Revisionsverfahren wurde durch die Erklärung der Klägerin wieder aufgenommen. Da diese die durch Änderungsbescheid vom 31. Januar 2007 festgesetzte Steuer bereits entrichtet hat, handelt es sich um einen Aktivprozess, somit um ein Verfahren, das dazu führen soll, dass die zur Verteilung anstehende Masse vergrößert wird. Bei Aktivprozessen ist der Insolvenzschuldner nach § 85 Abs. 2 der Insolvenzordnung berechtigt, den Rechtsstreit aufzunehmen, wenn der Insolvenzverwalter dies --wie im Streitfall- abgelehnt hat (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. März 2006 VII R 11/05, BFHE 212, 11, BStBl II 2006, 573).

11 2. Der während des Revisionsverfahrens in Kraft getretene Organisationsakt der Verwaltung führt zu einem gesetzlichen Beteiligtenwechsel (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2008 V R 73/07, BFHE 223, 546, BStBl II 2009, 612, m.w.N.).

III.

12 Die Revision ist unbegründet und wird deshalb zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend Schuldzinsen in der unstreitigen Höhe von 3.513 € gemäß § 4 Abs. 4a EStG nicht als Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen.

13 1. Seit der Neuregelung des Schuldzinsenabzugs durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 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 3 Halbsatz 1 EStG). Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 € verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist nach § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG dem Gewinn hinzuzurechnen. Von der Abzugsbeschränkung sind Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ausgenommen (§ 4 Abs. 4a Satz 5 EStG).

14 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 (BFH-Urteile vom 21. September 2005 X R 46/04, BFHE 211, 238, BStBl II 2006, 125, und vom 23. März 2011 X R 28/09, BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753). Anhaltspunkte für private Schuldzinsen liegen im Streitfall nicht vor, so dass eine Aufteilung in einen betrieblichen und einen privaten Zinsaufwand ausscheidet.

15 3. Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG betrifft die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs die Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens auch insoweit, als es sich um die erstmalige Ausstattung mit Umlaufvermögen aufgrund einer Betriebseröffnung handelt. Eine entgegenstehende Auslegung der Vorschrift kommt nicht in Betracht. § 4 Abs. 4a EStG stellt nicht auf einen entnahmebedingt entstandenen oder vergrößerten Liquiditätsmangel ab. Betriebliche Investitionen in Anlagevermögen sollten dagegen mit der Einführung des § 4 Abs. 4a EStG nicht erschwert werden (s. BFH-Urteil in BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753).

16 4. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Privilegierung des Anlagevermögens bestehen nicht. Für eine Gleichbehandlung des Umlaufvermögens mit dem Anlagevermögen besteht kein Anlass, da Umlaufvermögen zum alsbaldigen Absatz bestimmt ist und bei späteren Käufen häufig von Lieferanten Zahlungsziele eingeräumt werden (BFH-Urteil in BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753). Die Differenzierung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen beim Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG ist auch dann nicht willkürlich, wenn Umlaufvermögen anlässlich der Betriebseröffnung angeschafft wird. Auch diese Wirtschaftsgüter sind zum alsbaldigen Verkauf bestimmt, und die investierten Gelder werden zeitnah wieder frei (s. BFH-Urteil in BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753).

17 5. Im Streitfall entfiel von den geltend gemachten Schuldzinsen in Höhe von 20.282 € ein Anteil von 3.513 € auf die Finanzierung von Umlaufvermögen. Dieser Anteil ist deshalb nach den vorstehenden Grundsätzen nicht abziehbar.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de