Urteil vom 24. November 2016, IV R 46/13

Überentnahmen wegen der Entnahme von Wirtschaftsgütern, die bereits vor dem 1. Januar 1999 zum Betriebsvermögen gehörten

ECLI:DE:BFH:2016:U.241116.IVR46.13.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4a S 1, EStG § 4 Abs 4a S 2, EStG § 4 Abs 4a S 5, EStG § 6 Abs 3, EStG § 52 Abs 11 S 1, EStG § 52 Abs 11 S 2, EStG § 52 Abs 11 S 3, UmwStG § 23 Abs 1, UmwStG § 24 Abs 1, UmwStG § 24 Abs 2 S 2, UmwStG § 24 Abs 4, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend FG München, 25. September 2013, Az: 5 K 2563/11

Leitsätze

1. Bei der Ermittlung der Überentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG sind auch Entnahmen von Wirtschaftsgütern zu berücksichtigen, die bereits vor der Einführung der Vorschrift in den Betrieb eingelegt worden sind.

2. Die Ausnahmeregelung in § 52 Abs. 11 Satz 3 EStG ist mit dem Gleichheitssatz vereinbar.

3. Bringt ein Einzelunternehmer seinen Betrieb zum Buchwert in eine Personengesellschaft ein, gehen die in dem Einzelunternehmen entstandenen Über- oder Unterentnahmen auf die Personengesellschaft über und sind von dem Einbringenden fortzuführen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 26. September 2013 5 K 2563/11 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen. Außergerichtliche Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GbR einen landwirtschaftlichen Betrieb. An der Klägerin sind der Beigeladene zu 67 %, seine Ehefrau zu 12 % und deren drei Kinder jeweils zu 7 % beteiligt. Den landwirtschaftlichen Betrieb hatte der Beigeladene bis zum 31. Dezember 2006 zunächst als Einzelunternehmen geführt. Mit Wirkung vom 1. Januar 2007 brachte er den Betrieb gemäß § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) zum Buchwert in die Klägerin ein. Der Betrieb wies zum 31. Dezember 2006 ein Eigenkapital von 5.580.911,78 € auf. Die Gewinnermittlung sowohl für das Einzelunternehmen als auch für das Unternehmen der Klägerin erfolgte durch Betriebsvermögensvergleich nach dem Normalwirtschaftsjahr für Landwirte vom 1. Juli bis 30. Juni (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).

2 Im Dezember 2002, also noch zu Zeiten des bestehenden Einzelunternehmens, übertrug der Beigeladene landwirtschaftliche Flächen, die zum Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs gehörten, unentgeltlich auf seine Kinder. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Grundstücke, die bereits seit 1822 dem landwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen waren, waren in den Bilanzen des Einzelunternehmens mit dem

Einlagewert gemäß § 55 Abs. 5 EStG in Höhe von 767.794,23 € (= Buchwert) ausgewiesen. Der Verkehrswert betrug im Zeitpunkt der Übertragung 609.000 €. Dies führte zu einem (Entnahme-)Verlust in Höhe von 158.794,23 €.

3 Anlässlich von zwei Außenprüfungen bei dem Einzelunternehmen des Beigeladenen u.a. für die Wirtschaftsjahre 2002/2003 bis 2005/2006 und für das Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Juli 2006 bis 31. Dezember 2006 ermittelte der Betriebsprüfer für alle Wirtschaftsjahre nicht abzugsfähige Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG. Bei der Ermittlung der Überentnahmen gemäß § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 wertete der Prüfer die unentgeltliche Grundstücksübertragung an die Kinder als Entnahme im Sinne der Norm und berücksichtigte diese mit dem Teilwert in Höhe von 609.000 €. Insgesamt ermittelte er eine Überentnahme im Wirtschaftsjahr 2002/2003 in Höhe von 433.900,30 €. Unter Berücksichtigung der Überentnahmen früherer Wirtschaftsjahre beliefen sich die Überentnahmen im Einzelunternehmen des Beigeladenen zum 31. Dezember 2006 auf 504.619 €.

4 Anlässlich der Außenprüfung bei der Klägerin für das Rumpfwirtschaftsjahr 1. Januar 2007 bis 30. Juni 2007 und für die landwirtschaftlichen Normalwirtschaftsjahre 2007/2008 und 2008/2009 ermittelte der Prüfer nicht abziehbare Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG in Höhe von 6.862 €, 14.006 € und 13.131 €. Dabei ging er davon aus, dass die im Einzelunternehmen ermittelten Überentnahmen zum 31. Dezember 2006 aufgrund der Einbringung des Betriebs gemäß § 24 UmwStG von dem Beigeladenen fortzuführen und bei diesem im Rahmen der personengesellschafterbezogenen Ermittlung der Überentnahmen zu berücksichtigen seien. Den so ermittelten Hinzurechnungsbetrag rechnete der Prüfer nur dem Gewinnanteil des Beigeladenen zu.

5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) schloss sich dieser Rechtsauffassung an und erließ unter dem 3. März 2011 für die Streitjahre 2007 und 2008 entsprechend geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheide). Die Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidungen vom 19. August 2011 als unbegründet zurück.

6 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage, mit der die Klägerin begehrte, außerbilanzielle Hinzurechnungen nach § 4 Abs. 4a EStG für 2007 und 2008 nur in Höhe von jeweils 4.237 € statt bisher 13.865 € bzw. 13.568 € zu berücksichtigen, in vollem Umfang stattgegeben und die Gewinnfeststellungsbescheide entsprechend dem Klagebegehren der Klägerin abgeändert. Die unentgeltliche Übertragung der Grundstücke sei zwar eine Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG, die jedoch bei der Ermittlung der Überentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG nicht zu berücksichtigen sei. Der Entnahmebegriff i.S. des § 4 Abs. 4a EStG sei teleologisch dahin auszulegen, dass eine Entnahme eines vor 1999 in das Betriebsvermögen eingelegten Wirtschaftsguts nur insoweit vorliege, als dadurch stille Reserven aufgedeckt worden seien. Zumindest sei eine analoge Anwendung des § 52 Abs. 11 Satz 3 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes (StÄndG) 2001 vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) geboten. Die darin zur Vermeidung einer Benachteiligung von Altbetrieben (vor dem 1. Januar 1999 gegründet) gegenüber Neubetrieben (nach dem 31. Dezember 1998 gegründet) geregelte Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 4 Abs. 4a EStG für den Fall der Betriebsaufgabe bzw. der Betriebsveräußerung sei auf den vorliegenden Fall der Entnahme eines vor dem 1. Januar 1999 eingelegten Wirtschaftsguts analog anzuwenden. Entsprechend sei auch im Streitfall der Buchwert der entnommenen Grundstücke nicht als Entnahme anzusetzen. Zu überlegen sei auch, ob der Gewinn i.S. des § 4 Abs. 4a EStG entsprechend der von der Finanzverwaltung praktizierten Handhabung bei steuerfreien Entnahmen um den Buchwert des entnommenen Wirtschaftsguts, hier der Grundstücke, zu erhöhen sei, mit der Folge, dass sich bei der Ermittlung der Überentnahmen ebenfalls nur ein etwaiger Entnahmegewinn auswirken würde.

7 Mit der Revision rügt das FA die fehlerhafte Anwendung des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG und des § 52 Abs. 11 Satz 3 EStG.

8 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

10 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen finanzgerichtlichen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die im Wirtschaftsjahr 2002/2003 erfolgte unentgeltliche Übertragung der landwirtschaftlichen Grundstücke aus dem Einzelunternehmen des Beigeladenen in das Vermögen seiner Kinder nicht als Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG zu werten sei (dazu unter II.1.). Ebenso wenig ist § 52 Abs. 11 Sätze 1 bis 3 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (nunmehr § 52 Abs. 6 Sätze 5 bis 7 EStG) dahin auszulegen, dass eine Entnahme von Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 1999 in den bereits vor diesem Zeitpunkt bestehenden Betrieb eingelegt worden sind, nicht unter den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG fällt (dazu unter II.2.).

11 1. Gemäß § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahrs übersteigen (§ 4 Abs. 4a Satz 2 EStG). Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % der Überentnahme des Wirtschaftsjahrs 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 EStG). Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 € verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 4 Abs. 4a Satz 4 EStG).

12 a) Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG sind mangels einer besonderen Definition in dieser Vorschrift grundsätzlich in Anknüpfung an die Legaldefinition in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG zu bestimmen (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. September 2011 IV R 33/08, BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10, und vom 12. Dezember 2013 IV R 17/10, BFHE 244, 23, BStBl II 2014, 316, jeweils m.w.N.). Danach stellt grundsätzlich jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen in dessen privaten Bereich eine Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG dar. Etwas anderes folgt, anders als das FG wohl meint, auch nicht aus dem BFH-Urteil in BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10. Der BFH ist mit dieser Entscheidung nicht von der Legaldefinition in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG abgewichen. Die Entscheidung betraf lediglich den Sonderfall, dass ein Wirtschaftsgut aufgrund einer Bilanzierungskonkurrenz, die infolge der Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung entstanden war, einem anderen Betriebsvermögen ohne die Aufdeckung stiller Reserven zuzuordnen war. Das Wirtschaftsgut stellte jedoch weiterhin Betriebsvermögen bei dem abgebenden Unternehmen dar; diese Eigenschaft wurde lediglich für die Zeit des Bestehens der Betriebsaufspaltung überlagert. Die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen ist mit diesem Sachverhalt nicht ansatzweise zu vergleichen.

13 Eine Einschränkung des Entnahmebegriffs folgt auch nicht aus § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG. Zwar werden nach dieser Regelung Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens von der Abzugsbeschränkung ausgenommen. Daraus kann aber nicht rückgeschlossen werden, dass die spätere Entnahme dieser Wirtschaftsgüter bei der Ermittlung der Überentnahmen ebenfalls unbeachtlich sein soll. Eine derartige systematische Verknüpfung, wie von der Klägerin vorgetragen, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen. Ebenso wenig ist eine derart einschränkende Auslegung einer Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG beschränkt auf sog. Altbetriebe zu rechtfertigen.

14 Eine Einschränkung des Entnahmebegriffs dahingehend, dass damit, so die Klägerin, nur die Entnahme der Liquidität gemeint sei, lässt sich dem Gesetz ebenso wenig entnehmen. Dass § 4 Abs. 4a EStG an die Entnahme eines Wirtschaftsguts und nicht nur an die Entnahme der Liquidität anknüpft, folgt schon aus der Anwendungsregelung in § 52 Abs. 11 Satz 3 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung. Diese knüpft ausdrücklich an die Entnahme von Wirtschaftsgütern an (s. dazu unter II.2.).

15 b) Allerdings hat der BFH eine Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG unter Ablehnung der finalen Entnahmetheorie betriebsbezogen definiert. Denn unter Berücksichtigung der systematischen Stellung und der gesetzgeberischen Konzeption des § 4 Abs. 4a EStG, die darauf abzielt, eine Gewinnhinzurechnung bei Vorliegen von Überentnahmen in dem Betrieb vorzunehmen, für den eine eigenständige Gewinnermittlung durchgeführt wird, ist die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs ausschließlich betriebsbezogen auszulegen (BFH-Urteil in BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10). Hat der Steuerpflichtige daher mehrere Betriebe oder ist er an mehreren Personengesellschaften beteiligt, ist der Schuldzinsenabzug für jeden Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil eigenständig zu ermitteln (BFH-Urteile vom 29. März 2007 IV R 72/02, BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420, und in BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10). Ausgehend von diesem Gesetzesverständnis, wonach die Schuldzinsenkürzung maßgeblich an den Umstand des Eigenkapitalentzugs bei der jeweiligen betrieblichen Einheit anknüpft, stellt grundsätzlich jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen in einen anderen

betrieblichen Bereich desselben oder eines anderen Steuerpflichtigen eine Entnahme beim abgebenden und eine Einlage beim aufnehmenden Betrieb i.S. des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG dar (BFH-Urteil in BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10, mit umfangreichen Nachweisen).

16 c) Eine Entnahme bzw. eine Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG liegt indes nicht vor, soweit ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil gemäß § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich übertragen worden ist. Denn bei der unentgeltlichen Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung wird der nämliche Betrieb vom Rechtsnachfolger fortgeführt; der Rechtsnachfolger rückt in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein. Die beim bisherigen Betriebsinhaber entstandenen Über- oder Unterentnahmen gehen demnach auf den Rechtsnachfolger über und sind in die Berechnung der im übernommenen und fortgeführten Betrieb getätigten Über-/Unterentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG einzubeziehen. Die unentgeltliche Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung kann daher ihrerseits keine Entnahme bzw. Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG auslösen (BFH-Urteile in BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10, und in BFHE 244, 23, BStBl II 2014, 316; ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 17. November 2005 IV B 2 -S 2144- 50/05, BStBl I 2005, 1019, Rdnr. 10a).

17 Diese Grundsätze gelten entsprechend, soweit ein Einzelunternehmer seinen Betrieb gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gemäß § 24 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 UmwStG zum Buchwert in eine Personengesellschaft einbringt. Zwar wird die Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG von der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung als tauschähnlicher (Veräußerungs-)Vorgang angesehen (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 27. Januar 2016 X R 31/11) und führt zu einem Rechtsträgerwechsel des Betriebs. Erfolgt die Einbringung aber steuerneutral zum Buchwert, ordnet § 24 Abs. 4 i.V.m. § 23 Abs. 1 und § 12 Abs. 3 UmwStG 2006 an, dass die übernehmende Personengesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Einzelunternehmens eintritt. Diese Rechtsnachfolge erstreckt sich auch auf die im bisherigen Einzelunternehmen entstandenen Über- oder Unterentnahmen (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 1019, Rdnr. 32e).

18 d) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FA die unentgeltliche Grundstücksübertragung an die Kinder des Beigeladenen zutreffend als Entnahme i.S. § 4 Abs. 4a EStG behandelt. Denn die Grundstücke sind aus dem Betriebsvermögen des früheren Einzelunternehmens des Beigeladenen zunächst in dessen Privatvermögen und sodann in das Privat- oder Betriebsvermögen der Kinder überführt worden. Den Entnahmewert hat das FA ebenfalls zutreffend, was zwischen den Beteiligten insoweit auch nicht streitig ist, in Höhe des Teilwerts von 609.000 € angesetzt. Eine Beschränkung der Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG auf den "Entnahmegewinn" im Wege einer teleologischen Auslegung ist angesichts der von der Rechtsprechung bejahten Anknüpfung an die Legaldefinition in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG (BFH-Urteile in BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10, und in BFHE 244, 23, BStBl II 2014, 316, jeweils m.w.N.) und des insoweit eindeutigen Wortlauts ausgeschlossen.

19 2. Der Senat teilt auch nicht die Auffassung des FG, die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 11 Sätze 1 bis 3 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (nunmehr § 52 Abs. 6 Sätze 5 bis 7 EStG) könne dahin ausgelegt werden, dass die Überführung von Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 1999 in den bereits vor diesem Zeitpunkt bestehenden Betrieb eingelegt worden sind, in das Privatvermögen nur in Höhe eines entstandenen Entnahmegewinns in die Berechnung der Überentnahmen einzubeziehen sei. Einer erweiternden Auslegung dieser Anwendungsvorschrift im Wege einer Analogie steht entgegen, dass es an einer planwidrigen Lücke im Gesetz fehlt.

20 a) 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 dem Urteil des X. Senats des BFH vom 9. Mai 2012 X R 30/06 (BFHE 237, 484, BStBl II 2012, 667), gegen das erfolglos Verfassungsbeschwerde erhoben worden ist (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 7. April 2015 2 BvR 1868/12), sind ausgehend von dem Wortlaut und Sinn und Zweck des § 52 Abs. 11 Sätze 1 und 2 EStG für die Ermittlung der nichtabzugsfähigen Schuldzinsen i.S. des § 4 Abs. 4a Sätze 1 und 2 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2001 nur die Über- und Unterentnahmen in den nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahren zu berücksichtigen. In früheren Zeiträumen getätigte Über- und Unterentnahmen bleiben unberücksichtigt. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 verstoße, so der X. Senat, auch nicht gegen das Rückwirkungsverbot. Soweit von einer unechten Rückwirkung auszugehen sei, weil bei der Ermittlung des Betrags der nicht abziehbaren Schuldzinsen zulasten des Steuerpflichtigen der Ansatz von Unterentnahmen, die in der Zeit bis einschließlich des Wirtschaftsjahrs 1998 entstanden seien, untersagt werde, sei diese im Ergebnis verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Regelung verstoße auch weder gegen den Gleichheitssatz noch gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Insbesondere habe 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 habe. Vielmehr knüpfe die Regelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG an diese Konzeption an. Sie beschränke lediglich dieses sog. Eigenkapitalmodell auf Vorgänge, die erst ab dem Beginn des Geltungsbereichs der gesetzlichen Neuregelung des § 4 Abs. 4a EStG verwirklicht worden seien und klammere damit zugunsten und zulasten der betroffenen Steuerpflichtigen Eigenkapitalveränderungen früherer Zeiträume aus. Damit ergänze der Gesetzgeber sein Eigenkapitalmodell aus Gründen der Praktikabilität dahingehend, dass in der Vergangenheit liegende Umstände unberücksichtigt bleiben sollen. Dies sei jedenfalls dann nicht sachwidrig, wenn sich die Anwendungsregelung wie hier auf eine völlig neue Konzeption der Beschränkung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs beziehe. Dieser völlig neue gesetzgeberische Ansatz rechtfertige 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 seien. Dies gelte umso mehr dann, wenn die Gleichbehandlung von bilanzierenden Steuerpflichtigen auf der einen Seite und Überschussrechnern auf der anderen Seite nur durch einen Neuanfang erreicht werden könne. Der Senat schließt sich diesen Ausführungen an und nimmt zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Urteilsgründe im Einzelnen Bezug (BFH-Urteil in BFHE 237, 484, BStBl II 2012, 667).

21 b) Für die Betriebe, die vor dem 1. Januar 1999 eröffnet worden sind (sog. Altbetriebe), enthält § 52 Abs. 11 Satz 3 EStG eine Sonderregelung. Im Fall der Betriebsaufgabe sind bei der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen die Buchwerte nicht als Entnahme anzusetzen, im Fall der Betriebsveräußerung ist nur der Veräußerungsgewinn als Entnahme anzusetzen.

22 Ausweislich der Begründung zum Gesetzesentwurf des StÄndG 2001 (BTDrucks 14/6877, S. 28) soll mit der Ergänzung der Anwendungsregelung durch den neuen Satz 3 eine Benachteiligung von Alt- gegenüber Neubetrieben beseitigt werden. Bei Neubetrieben seien die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens bei Betriebseröffnung als Einlage und bei Betriebsaufgabe als Entnahme zu behandeln (bei Betriebsveräußerung seien sie Teil des Veräußerungserlöses). Da die vor dem 1. Januar 1999 eröffneten Betriebe mit einem Stand der Unterentnahmen von 0 DM begännen, sei es sachgerecht, bei diesen Betrieben im Falle der Betriebsaufgabe oder -veräußerung die Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nicht als Entnahme anzusetzen.

23 Mit der Regelung in Satz 3 wird daher die in § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG angeordnete Nichtberücksichtigung der Kapitalkontenentwicklung für die Zeiträume bis zum 1. Januar 1999 für Altbetriebe teilweise kompensiert. Denn durch die Begrenzung der Entnahme auf die Differenz des Entnahmewerts (gemeiner Wert) zum Buchwert bzw. auf die Differenz des Veräußerungserlöses zum Buchwert bleibt die Entnahme der Wirtschaftsgüter bzw. des Veräußerungserlöses bei den Altbetrieben für die Berechnung der nichtabzugsfähigen Schuldzinsen ergebnisneutral (vgl. Seiler, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz Ea95). Mit der Regelung hat der Gesetzgeber die nahezu wortgleiche Billigkeitsregelung in dem BMF-Schreiben vom 22. Mai 2000 IV C 2 -S 2144- 60/00 (BStBl I 2000, 588, Rdnr. 37) zu § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) kodifiziert.

24 In Übereinstimmung mit dem FG ist zwar davon auszugehen, dass die Regelung in Satz 3 im Ergebnis zu kurz greift, weil sie sich nur auf die Entnahmen bei der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit beschränkt und Entnahmen der vor dem 1. Januar 1999 eingelegten Wirtschaftsgüter bei einem laufenden Betrieb nicht in die Ausnahmeregelung einbezieht (ebenso Seiler, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz Ea96, und Wendt, Der Ertrag-Steuer-Berater 2002, 276, 278, auch mit Hinweis auf die in Einzelfällen bestehende Überkompensation). Es hätte durchaus nahegelegen, die Regelung, wie vom FG dargelegt, auch auf die Entnahmen von Wirtschaftsgütern zu erstrecken, die bereits vor dem 1. Januar 1999 in den Betrieb eingelegt worden sind.

25 Anders als das FG meint, ist die Regelung in § 52 Abs. 11 Satz 3 EStG aber über ihren eindeutigen Wortlaut hinaus nicht im Wege der rechtsfortbildenden Analogie auch auf den letztgenannten Fall anzuwenden. Es ist zwar Aufgabe der Gerichte, ungewollte Unvollständigkeiten des Gesetzes durch Schließung der Lücken zu beheben (BFH-Urteile vom 20. Oktober 1983 IV R 175/79, BFHE 139, 561, BStBl II 1984, 221; vom 21. Mai 1987 IV R 339/84, BFHE 150, 32, BStBl II 1987, 625, und vom 2. Dezember 2015 V R 25/13, BFHE 251, 534, Rz 37). Voraussetzung für eine solche Lückenfüllung ist aber das Vorliegen einer "planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes" (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 2013 IV R 9/12, BFHE 242, 14, BStBl II 2014, 609, Rz 25; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14. April 2015 GrS 2/12, BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007, Rz 62). Eine solche liegt nur dann vor, wenn festgestellt werden kann, dass die Erstreckung der Ausnahmeregelung in § 52 Abs. 11 Satz 3 EStG auf Entnahmen der vor dem 1. Januar 1999 eingelegten Wirtschaftsgüter bei einem sog. Altbetrieb versehentlich unterblieben ist.

26 Dafür gibt es allerdings keine Anhaltspunkte. Aus der Gesetzesbegründung folgt unmissverständlich, dass der Gesetzgeber mit der Regelung in Satz 3 die Benachteiligung sog. Altbetriebe gegenüber den Neubetrieben nur in den Fällen der Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung beseitigen wollte. Damit hat er, wie ebenfalls bereits dargelegt, die bisherige diesbezügliche Billigkeitsregelung der Verwaltung kodifiziert. Es besteht kein Anhaltspunkt für die Annahme, der Gesetzgeber habe nicht erkannt, dass die Altbetriebe gegenüber den Neubetrieben in den Fällen der Entnahme von Wirtschaftsgütern, die bereits vor dem 1. Januar 1999 in den Altbetrieb eingelegt worden sind, jedenfalls auch in den Fällen benachteiligt sind, in denen zum 1. Januar 1999 ein positives Kapitalkonto bestanden hat. Wie dargelegt hat der Gesetzgeber mit der Regelung in § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG bewusst das sog. Eigenkapitalmodell auf Vorgänge beschränkt, die erst ab dem Beginn des Geltungsbereichs der gesetzlichen Neuregelung des § 4 Abs. 4a EStG, mithin ab dem 1. Januar 1999 verwirklicht worden sind. Damit hat er zugunsten und zulasten der betroffenen Steuerpflichtigen Eigenkapitalveränderungen früherer Zeiträume ausgeklammert. Dem Gesetzgeber war mithin durchaus bewusst, dass damit frühere Einlagen, die sich nicht bis zum 1. Januar 1999 "verbraucht" haben, bei der Ermittlung der Überentnahmen unberücksichtigt bleiben. Die Annahme, der Gesetzgeber habe die Ausnahmevorschrift versehentlich zu eng gefasst, ist damit nicht zu vereinbaren.

27 c) Der Senat ist schließlich auch nicht der Auffassung, dass § 52 Abs. 11 Satz 3 EStG, soweit er im Streitfall zur Anwendung gelangt, gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verstößt.

28 Ein Verstoß ist nicht deshalb zu bejahen, weil nach § 52 Abs. 11 Satz 3 EStG laufende Betriebe gegenüber beendeten Betrieben benachteiligt werden, da Entnahmen der vor dem 1. Januar 1999 eingelegten Wirtschaftsgüter bei einem laufenden Betrieb nicht in die Ausnahmeregelung einbezogen werden. Dabei kann der Senat dahinstehen lassen, ob die beiden Fallgestaltungen tatsächlich vergleichbar sind, denn jedenfalls wäre eine Ungleichbehandlung sachlich gerechtfertigt.

29 aa) Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. 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 niedrigerer Einkommen angemessen sein muss. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG-Beschluss vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Rz 36, m.w.N.; BFH-Urteile vom 20. September 2012 IV R 36/10, BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498, Rz 23, und vom 10. September 2015 IV R 8/13, BFHE 251, 25, BStBl II 2015, 1046, Rz 14).

30 bb) Nach Überzeugung des erkennenden Senats ist ein von § 52 Abs. 11 Satz 3 EStG ggf. ausgehender Verstoß gegen den Gleichheitssatz zumindest gerechtfertigt. Es ist nicht zu beanstanden, dass das Gesetz eine Entnahmebegünstigung nur für den aufgegebenen bzw. veräußerten Betrieb vorsieht. So unterliegen auch Gewinne, die im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe bzw. einer Betriebsveräußerung entstanden sind, einem besonderen Besteuerungsregime (Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 EStG, Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG). Mit der Tarifbegünstigung soll vermieden werden, dass die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen, gesammelten stillen Reserven dem progressiven Einkommensteuertarif unterworfen werden (vgl. BFH-Urteil vom 28. Mai 2015 IV R 26/12, BFHE 249, 536, BStBl II 2015, 797, m.w.N.). Die Freibetragsregelung verfolgt sozialpolitische Zwecke und dient in erster Linie der Sicherstellung der (Alters-)Versorgung des Steuerpflichtigen, der sein betriebliches Engagement beendet. Angesichts dessen ist es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber die Entnahmebegünstigung im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG nur auf die vor dem 1. Januar 1999 in das Betriebsvermögen eingelegten Wirtschaftsgüter erstreckt, die im Rahmen einer Betriebsaufgabe oder der Betriebsveräußerung entnommen worden sind.

31 3. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Der Senat entscheidet wegen vorliegender Spruchreife in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage war danach abzuweisen.

32 Unter Berücksichtigung einer Entnahme für die Übertragung der landwirtschaftlichen Grundstücke auf die Kinder des Beigeladenen in Höhe von 609.000 € steht die Höhe der Überentnahmen und die daraus folgende Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit. Ebenfalls zu Recht sind die Beteiligten auch davon ausgegangen, dass die in dem Einzelunternehmen des Beigeladenen entstandenen Überentnahmen nach der Buchwerteinbringung des Betriebs in die Klägerin fortzuführen waren (vgl. dazu unter II.1.c).

33 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten des Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Dieser hat keinen Sachantrag gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert (z.B. BFH-Urteil vom 22. Oktober 2015 IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, Rz 55).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de