
Datum: 17.08.2016
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1668/13 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2016:0817.7K1668.13F.00

Tenor:

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 vom 26.02.2016 und 2005 bis 2008 vom 01.09.2011 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidungen vom 18.04.2013 und 02.03.2016 werden dahin geändert, dass die Überentnahmen um die in 2004 erfolgte Einlage von € xx gemindert werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der danach festzustellenden Beträge wird dem Beklagten übertragen.

Die Klägerin trägt 80 %, der Beklagte 20 % der Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand: 1

Die Klägerin wurde im Jahr () als A GmbH & Co. KG gegründet. Kommanditisten waren A () zu 60 % und B zu 40 %. Mit Kaufvertrag aus dem Juni 2001 übernahm A alle Anteile von B. Am 03.12.2003 übertrug A seine Kommanditbeteiligung unentgeltlich auf die C Stiftung. Zum Jahresschluss 1998 betrugen bei der Klägerin bei dem Kommanditisten A die Einlagen bzw. Unterentnahmen € xx. 2

Vor der Übertragung auf die Stiftung entnahm A im Dezember 2003 € xx. 3

Bei der Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG zum Bilanzstichtag 28.02.2013 berücksichtigte die Beklagte nur die ab dem 01.01.1999 entstandenen Unterentnahmen, sie beruhten auf 4

nicht entnommenen Gewinnen und betrug € xx.

Zum Bilanzstichtag 03.12.2013 gelangte die Beklagte daher unter Einbeziehung eines anteiligen Jahresergebnisses 2013 von € xx und der Entnahme aus dem Dezember 2003 zu einer Überentnahme von € xx. Unter Berücksichtigung der Unterentnahmen vor 1999 hätte sich dagegen eine Unterentnahme ergeben. 5

Diese Überentnahme führte die Beklagte für die Stiftung als unentgeltliche Rechtsnachfolgerin fort, obwohl diese per Saldo bei der Übertragung ein positives Kapitalkonto erhalten hatte von € xx. Dies führte zu nicht abziehbaren Zinsen. 6

Im Geschäftsjahr 2004/2005 übertrug die Stiftung € xx vom Sonderbetriebsvermögen als „Einlage“ in ihr Gesamthandsvermögen. Die Beklagte behandelte den Vorgang zunächst als bei der Berechnung des § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigende Einlage. Im Einspruchsverfahren erklärte die Klägerin, die Einlage der Kommanditistin sei fremdfinanziert und machte Schuldzinsen geltend. Nachdem der erkennende Senat im Verfahren 7 K 1770/12 F mit Urteil vom 13.03.2013 angenommen hatte, die Erfüllung einer gesellschaftsrechtlichen Einlageverpflichtung durch Übertragung der Geldmittel aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen stelle keine Entnahme dar, weil die Darlehensvaluta durch die Umbuchung dem steuerlichen Betriebsvermögen nicht für betriebsfremde Zwecke entzogen werde, änderte die Beklagte ihre Berechnung in der Anlage zur Teil- Einspruchsentscheidung vom 18.04.2013 und nahm insoweit keine Einlage mehr an. Erst in der Ablösung des Darlehens im Geschäftsjahr 2006/2007 läge eine Einlage ins Sonderbetriebsvermögen vor. 7

In der Teileinspruchsentscheidung vom 18.04.2013 entschied der Beklagte wegen des vor dem BVerfG anhängigen Verfahrens 2 BvR 1868/12 nicht über die Berücksichtigung von Unterentnahmen vor 1999. 8

Die Klägerin hat am. 21.05.2013 Klage erhoben. Unter dem 26.02.2016 hat die Beklagte einen Änderungsbescheid für 2004 erlassen, unter dem 02.03.2016 eine abschließende Einspruchsentscheidung. Mit Schriftsatz vom 01.04.2016, bei Gericht eingegangen am 13.04.2016, hat die Klägerin die Klage im Hinblick auf die Einspruchsentscheidung erweitert. Mit einem am 19.04.2016 eingegangenen Schriftsatz hat sie Wiedereinsetzung beantragt, weil der Schriftsatz vom 01.04.2016 versehentlich nicht erfolgreich versandt worden sei, sie hat dies glaubhaft gemacht durch eine eidesstattliche Versicherung der mit der Versendung beauftragten Angestellten. 9

Die Klägerin ist der Ansicht, die Nichtberücksichtigung der Unterentnahmen vor 1999 stelle eine verfassungsrechtlich unzulässige Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 GG dar. Entscheidend sei dabei, dass ihr — und einer Vielzahl von Unternehmen mit einem positiven Kapitalkonto per 31.12.1998 — durch die Anwendungsregel des § 52 Abs. 11 S. 2 EStG idF des Steueränderungsgesetzes 2001 (jetzt: § 52 Abs. 6 S. 6 EStG) die zuvor bestehende Möglichkeit genommen werde, in der Vergangenheit getätigte Einlagen und nicht entnommene, aber vollständig versteuerte Gewinne ohne eine weitere Besteuerung zu entnehmen. Hierdurch verletze der Gesetzgeber auch den Grundsatz der Folgerichtigkeit, denn so würden thesaurierte Gewinne eines Unternehmens letztlich ein zweites Mal besteuert, wenn auch mit einem sehr niedrigen Steuersatz. Diesen Aspekt unterschlage insbesondere der X. Senat des BFH in seinem Urteil vom 09.05.2012, ja er verkehre diesen Effekt sogar in sein Gegenteil, wenn er behaupte, bei Berücksichtigung eines positiven Altkapitals „hätten die Unternehmen, die ihren Betrieb erst zum 1. Januar 1999 eröffnet hätten, ihrerseits einen (dauerhaften) Startvorteil der Altbetriebe geltend machen können". 10

Bei dieser Argumentation übersehe der X. Senat, dass die „Altbetriebe“ einen solchen „Startvorteil“ nicht geschenkt bekommen hätten, allein weil sie Altbetriebe sind, sondern dass dieser „Startvorteil“ verdient sei, indem Einlagen getätigt und/oder Gewinne stehen gelassen worden seien. Gleich zu behandeln sei aber nur Gleiches, nicht jedoch Ungleiches. Ein echter Vorteil für Altbetriebe im Sinne einer Ungleichbehandlung wäre demgegenüber nur dann gegeben, wenn per 02.01.1999 sowohl ein Altbetrieb (durch stehen gelassene Gewinne) als auch ein Neubetrieb (durch Einlage) ein identisch hohes Kapitalkonto gehabt hätte und das Gesetz die thesaurierten Gewinne anders behandeln würde als die Einlage.

Zu sehen sei dabei auch, dass — auch angesichts der grundsätzlichen Befugnis des Gesetzgebers, typisierende Regelungen zu treffen — der durch die Übergangsregelung geschaffene Startwert „Null“ mit Sicherheit der am wenigsten die Realität treffende sei. Dies gelte jedenfalls für bilanzierende Steuerpflichtige, die in jedem Jahresabschluss ein Kapitalkonto ermitteln, das im Wesentlichen den für § 4 Abs. 4a EStG maßgeblichen Wert abbilde. Auch wenn beide Werte in der Regel nicht vollständig übereinstimmen, wäre das Kapitalkonto doch erheblich näher an der Realität und würde zumindest die größten Ungereimtheiten der bestehenden Regelung vermeiden. Dies gelte insbesondere auch für die Tatsache, dass durch die „Startguthaben-Null-Regelung“ thesaurierende Unternehmen (die keinen Anlass für die Regelung gegeben haben) bestraft würden, während ausgerechnet Unternehmen mit negativem Kapitalkonto, die durch Überentnahmen den Anlass für die gesetzliche Regelung gegeben hätten, davon profitierten. 11

Andere Senate des BFH — und auch diverse Finanzgerichte, wie etwa der 11. und 15. Senat des FG Düsseldorf hätten vor diesem Hintergrund in verschiedenen Aussetzungsverfahren erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Regelung in § 52 Abs. 11 S. 2 EStG geäußert (vgl. nur: Beschluss vom 15.01.2004 — VIII B 253103, BFH/NV 2004, 569; vom 21.05.2010 — IV B 88/09, BFH/NV 2010, 1613). Diese Zweifel erschienen durch das Urteil des X. Senates keineswegs ausgeräumt, zumal auch keine klärende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vorliege, nachdem dieses die gegen das Urteil des X. Senates erhobene Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen wurde, ohne dass dies begründet worden sei. 12

Bei der Stiftung dürften keine Hinzurechnungen nach § 4 Abs. 4a EStG erfolgen. Die Stiftung selbst habe keine Überentnahmen getätigt, die Hinzurechnung beruhe allein darauf, dass die Beklagte unzutreffend annehme, bei einer unentgeltlichen Übertragung werde der Bestand der Über/Unterentnahmen der Rechtsvorgängerin bei der Rechtsnachfolgerin fortgeführt. Zwar sei in der Rechtsprechung anerkannt, dass außer den Buchwerten auch andere betriebliche Merkmale auf den Rechtsnachfolger übergingen, sofern es sich um betriebliche Merkmale handele, so BFH-Urteil vom 18.08.2001 VIII B 01, BFH/NV 2001, 1267 zu § 7 g EStG) oder um noch unentwickelte Rechtspositionen des Rechtsvorgängers, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit übergegangenen Wirtschaftsgütern ständen. Diese Voraussetzungen für einen Übergang lägen nicht vor. Der Bestand an Über/Unterentnahmen hafte anders als eine Größenklasse nicht dem Betrieb an, sondern dem Inhaber, als rein persönliche steuerliche Merkmale gingen sie nicht auf den Erwerber über. Auch handele es sich nicht um unentwickelte Rechtspositionen, jedenfalls bestehe keinerlei Zusammenhang mit einem Wirtschaftsgut. 13

Der Beklagte werte die Tatsache falsch, dass die Kommanditistin ihre Einlage von € xx finanziert habe. Er werte die Refinanzierung im Ergebnis als Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen mit der Folge, dass bei Zusammenfassung von Gesamthand und Sonderbereich keine Einlage mehr vorliege. Er missverstehe den Begriff Entnahme. Eine 14

Entnahme setze voraus, dass der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut aus dem bereits vorliegenden Zusammenhang mit dem Betriebsvermögen herauslöse, indem er es privat verwende. Eine Entnahme setze daher denknotwendigerweise voraus, dass das Wirtschaftsgut schon vor der Entnahme dem Betriebsvermögen zugeordnet gewesen sei. Dies sei für das Refinanzierungsdarlehen nicht der Fall, daher läge keine Entnahme vor, die Einlage reduziere folglich die Überentnahmen.

Der Beklagte ignoriere die Aussage des Senats in seinem Urteil vom 13.03.2013 7 K 1770/12 F, dass eine Einlage in das Gesamthandsvermögen vorgelegen habe. Warum dies bei einer darlehensfinanzierten Einlage anders sein solle, werde nicht überzeugend dargelegt. 15

Auch im sog. Eigenkapitalmodell seien Einlagen vorrangig mit Überentnahmen der Vorjahre zu verrechnen und nicht mit den laufenden Verlusten. 16

Eine andere Behandlung führe zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung wirtschaftlich identischer Sachverhalte, verstoße damit gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG und bewirke eine unzulässige Einschränkung der Finanzierungsfreiheit der Unternehmen, wenn vorrangig Einlagen mit Verlusten verrechnet würden, statt einen eigenen Verrechnungskreis von Einlagen und Entnahmen zu bilden. Die vom Beklagten angewandte Methode führe zu einer Bestrafung von Unternehmen, die zur wirtschaftlichen Stärkung Einlagen leisteten, weil diese in einer Verlustsituation nur steuerschädlich wieder entnommen werden könnten, sie könne dazu führen, dass ein Unternehmen, in dem eine Einlage geleistet worden sei, schlechter dastehe, als ein Unternehmen ohne Einlage, Beispiel Bl. 51 und Übersicht Bl 56 d. A. Die Festlegung auf das sog. Eigenkapitalmodell führe zudem zu einer betriebswirtschaftlich nicht begründbaren und damit unzulässigen Einschränkung der Finanzierungsfreiheit von Unternehmen. Sie führe zu einer Benachteiligung der Rechtsform für Einzelunternehmen und Personengesellschaften gegenüber der Kapitalgesellschaft, für die § 4 Abs. 4a EStG keine Bedeutung habe. 17

Einwände gegen die vom Beklagten angestellten Berechnungen beständen nicht, sie seien folgerichtig. 18

Die Klägerin beantragt, die Bescheide des Beklagten über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2004 (vom 26.02.2016) und 2005 bis 2008 (vom 01.09.2011) in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 18.04.2013 sowie der End-Einspruchsentscheidung vom 02.03.2016 mit der Maßgabe aufzuheben, dass die Feststellung der Einkünfte ohne Ansatz von Hinzurechnungsbeträgen nach § 4 Abs. 4a EStG erfolgt (Bl 138, SS vom 01.04.2016). 19

Der Beklagte beantragt Klageabweisung. 20

Er trägt vor, § 53 Abs. 11 S. 2 EStG sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Zwar werde in der Literatur teilweise die Meinung vertreten, die Norm sei verfassungswidrig, weil die Nichtberücksichtigung von Unterentnahmen der Vergangenheit eine unzulässige unechte Rückwirkung und eine Verletzung des Gleichheitssatzes des Art. 3 GG darstelle. Es handele sich aber hier um eine zulässige unechte Rückwirkung. Eine unechte Rückwirkung liege vor, weil die belastenden Rechtswirkungen des Gesetzes erst nach seiner Verkündung einträten, aber von einem bereits zuvor ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst (tatbestandliche Rückanknüpfung) worden seien. Diese sei nicht grundsätzlich unzulässig, sondern nach der Rechtsprechung des BVerfG zulässig, damit nicht die Gesetzgebungstätigkeit gelähmt werde, sofern ein ausreichender Vertrauensschutz gewährt werde. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt würden, müssten gegen das Vertrauen des Einzelnen in die 21

Fortgeltung der Rechtslage abgewogen werden. Dies sei geschehen, die Neuregelung sei mit den Grundsätzen des Vertrauensschutzes vereinbar, das Vertrauen in den Fortbestand der früheren Regelung genieße keinen überwiegenden Schutz, BFH Urteil vom 09.05.2012 X R 30/06.

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 12.12.2013 IV R 17/10, BStBl II 2014, 316) rücke der Rechtsnachfolger bei einer unentgeltlichen Übertragung in die Position des Übertragenden ein mit der Folge, dass auch die Über- und Unterentnahmen im Zeitpunkt des Überganges in die Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG einzubeziehen seien. 22

Der Gesetzgeber habe bei der Einführung des § 4 Abs. 4a EStG gesehen, dass ein Kommanditist nach handelsrechtlichen Vorgaben einen Gewinnanteil nicht entnehmen dürfe, wenn sein Kapitalanteil infolge von Verlusten unter der Pflichteinlage liege, auch sei ein negatives Kapitalkonto auszugleichen. Daher sei der Begriff der Überentnahme in § 4 Abs. 4a S. 2 definiert als jährlich zu ermittelnder Betrag, den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Der BFH habe entschieden, dass im jeweiligen Wirtschaftsjahr die (über-) Einlagen (Einlagenüberschüsse) dieses Jahres zunächst mit Verlusten dieses Jahres auszugleichen seien. Der jeweilige Differenzbetrag sei sodann mit den fortgeführten Vorjahreswerten zu verrechnen oder auf der Grundlage dieser Werte/Ansätze (formlos) fortzuschreiben, BFH-Urteil vom 22.02.2012 X R 27/10, BFH/NV 2012, 1420, so auch BMF- Schreiben in BStBl I 2005, 1019 Rz 11. 23

Bei der Berechnung des Hinzurechnungsbetrages seien weder die Einlage noch die Entnahme zu berücksichtigen. Erst mit Ablösung des Darlehens in 2007 liege eine Einlage vor, weil es hierdurch zu einer Vermögenmehrung des Mitunternehmeranteiles komme. 24

Der Begriff der Überentnahme sei nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 29.03.2007, BStBl II 2008, 420) gesellschaftsbezogener ausulegen. Die Überentnahme bestimme sich nach dem Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft (Anteil am Gewinn der Gesellschaft einschließlich Ergänzungsbilanzen zuzüglich/ abzüglich seines im Sonderbetriebsvermögen erzielten Ergebnisses und der Höhe seiner betriebsbezogenen Einlagen und Entnahmen einschließlich Sonderbetriebsvermögen). Übertragungen innerhalb eines einzelnen Betriebes oder innerhalb eines Mitunternehmeranteils seien neutral und stellten daher bezogen auf das Gesamtvermögen weder Einlage noch Entnahme im Sinne von § 4 Abs. 4a EStG dar. Dem entsprechend liege bei Aufnahme eines Darlehens im Sonderbetriebsvermögen und Zuführung dieser Mittel in die Gesamthand keine Einlage vor. Es erfolge keine Zuführung eines Wirtschaftsgutes aus der außerbetrieblichen Sphäre. Das Vermögen des Mitunternehmers ändere sich nicht. 25

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e: 26

Die Klage ist zulässig. Die Einspruchsentscheidung vom 02.03.2016 ist unter entsprechender Anwendung des § 68 AO Gegenstand der anhängigen Klage geworden. 27

Die Klage ist in dem im Tenor bezeichneten Umfang begründet, insoweit verletzen die angefochtenen Bescheide die Klägerin in ihren Rechten, im Übrigen ist sie unbegründet, § 100 Abs.1 S. 1 FGO. 28

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist mit der Rechtsprechung des BFH, Urteil vom 09.05.2012 X R 30/06, BStBl II 2012, 667, § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Der BFH begründet in dieser Entscheidung, auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird, zutreffend und ausführlich, dass die Regelung nicht gegen das 29

Rückwirkungsverbot verstößt. Es handelt sich um eine unechte Rückwirkung, die nicht grundsätzlich unzulässig ist. 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. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 entfaltet in Bezug auf das Streitjahr 2001 eine unechte Rückwirkung weil 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. 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. 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.

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. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt, dass jeder Inländer nach Maßgabe seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen wird. 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. 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.

30

6970

31

Entgegen der Auffassung der Klägerin werden bei einer unentgeltlichen Übertragung bei der Berechnung der Hinzurechnungen nach § 4 Abs. 4a EStG die Über- bzw. Unterentnahmen

32

des übernommenen Betriebes beim aufnehmenden Betrieb berücksichtigt. Nach der zutreffenden Rechtsprechung des BFH, Urteil vom 12.12.2013 IV R 17/10, BStBl II 2013, 316, wird bei einer unentgeltlichen Übernahme der nämliche Betrieb fortgeführt. Der Rechtsnachfolger rückt in die Position des Rechtsvorgängers ein mit der Folge, dass auch die Über- und Unterentnahmen auf den Rechtsnachfolger übergehen.

Der Beklagte hat bei seiner Berechnung auch die zutreffende Verrechnungsreihenfolge angewendet. Nach der Rechtsprechung des BFH, Urteil vom 22.02.2012 X R 27/10, BFH/NV 2012, 1420, der der erkennende Senat folgt, werden nach den allgemeinen Grundsätzen zunächst im jeweiligen Wirtschaftsjahr die (Über-)Einlagen (Einlagenüberschüsse) dieses Jahres mit Verlusten dieses Jahres ausgeglichen. Der jeweilige Differenzbetrag wird sodann mit den fortgeführten Vorjahreswerten verrechnet oder auf der Grundlage dieser Werte/Ansätze (formlos) fortgeschrieben. Ein eigenständiger Verrechnungskreislauf von Einlagen und Entnahmen ist nicht zu bilden. Eine verfassungswidrige Benachteiligung, etwa von Einzelunternehmen und Personalgesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften vermag der Senat nicht zu erkennen. Auch ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz sieht der Senat nicht, es verstößt nicht gegen Art. 3 GG, wenn aus einer unterschiedlichen Finanzierungspolitik unterschiedliche steuerrechtliche Folgen entstehen. 33

Die Klage ist begründet, soweit die Klägerin die Einbeziehung der kreditfinanzierten Einlage von € xx in die Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG begehrt. Sie mindert die Überentnahmen, obwohl sie kreditfinanziert ist. 34

Die Finanzierung steht der Qualifikation als Einlage nicht entgegen. Auch dann, wenn wie hier die Einlage fremdfinanziert ist und nicht aus eigenen Mitteln des Kommanditisten geleistet wurde, liegt eine Einlage vor. Die Zurverfügungstellung des Betrages stärkt das Eigenkapital der Gesellschaft unmittelbar, dies gilt gleichermaßen für aus dem eigenen Vermögen geleistete Einlagen wie auch für kreditfinanzierte Einlagen. Das Darlehen dagegen, das die Kommanditistin aufgenommen hat, belastet die Gesellschaft nicht. Zur Rückführung des Darlehens verpflichtet ist nämlich der Gesellschafter, nicht aber die Gesellschaft. 35

Die Berechnung der festzustellenden Beträge wird der Beklagten übertragen, § 100 Abs.2 S. 2 FGO. 36

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 37

Gründe, die eine Zulassung der Revision rechtfertigen könnten, § 115 Abs. 2 FGO, sind weder vorgetragen noch ersichtlich. 38