
Datum: 10.02.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 4048/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0210.8K4048.06.00

Rechtskraft: IV R 48/09

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten in den Streitjahren (2002 bis 2005) bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften über die Frage, ob wegen Überentnahmen der Schuldzinsenabzug nach Maßgabe des § 4 Abs. 4a EStG ausgeschlossen ist.

2

Die Kläger sind zu je ½ Beteiligte der A oHG (folgend nur: oHG). Die Gesellschaft ist seit dem 5. Februar 1996 im Handelsregister des Amtsgerichts F eingetragen. Entstanden ist die oHG durch einen Umwandlung aus einer GmbH & Co. KG zu Buchwerten.

3

Die oHG erwarb seit dem Jahr 1999 diverse Grundstücke, die sie zum Teil im Anlagevermögen und – soweit die Grundstücke zur Bebauung und dem anschließenden Verkauf vorgesehen waren – im Umlaufvermögen bilanzierte. Im Jahr 2001 befand sich im Anlagevermögen ein Grundstück nebst aufstehendem Gebäude in N und ein Grundstück nebst aufstehendem Gebäude O 5, T-Ring. Im Umlaufvermögen befanden sich die Grundstücke L, H, F M, G-Ring (Garagen) und C. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Kontennachweises zur Bilanz zum 31.12.2001 Bezug genommen.

4

Aus den Bilanzen für die Streitjahre ergibt sich, dass folgende Grundstücke zum Umlaufvermögen der oHG gehörten:

5

2002 Grundstück Wert	6
L Nord ... €	7
H ... €	8
G-Ring (Garagen) ... €	9
C ... €	10
2003	11
L Nord ... €	12
E-Straße ... €	13
H ... €	14
G-Ring (Garagen) ... €	15
C ... €	16
2004	17
L Nord ... €	18
E ... €	19
H ... €	20
G-Ring (Garagen) ... €	21
C ... €	22
2005	23
L Nord ... €	24
E ... €	25
H ... €	26
G-Ring (Garagen) ... €	27
C ... €	28
Die Gewinne und die Entnahmen der oHG entwickelten sich seit dem Jahr 1999 wie folgt:	29
Jahr Gewinn/Verlust Einlagen Entnahmen Über Überentnahmen	30
entnahmen mit Vorjahr	31
1999 ... DM --- ... DM - ... DM - ...DM	32
2000 ... DM --- ... DM - ... DM - ... DM	33
	34

2001 ... DM ... DM --- + ... DM - ... DM	
2002 ... € ... € ... € + ... € - ... €	35
2003 ... € ... € ... € + ... € - ... €	36
2004 ... € --- ... € - ... € - ... €	37
2005 ... € --- ... € - ... € - - ... €	38
Das Kapital der oHG entwickelte sich seit dem Jahr 1995 wie folgt (alle Beträge in DM):	39
Jahr Anfangskapital Einlagen Entnahmen Gewinn Kapital zum	40
Jahresende	41
1995 - ... --- ... - ...	42
1996 - ... --- ... - ...	43
1997 - ... --- ... - ...	44
1998 - ... --- ... - ...	45
Wegen der Abweichung zwischen dem Kapital zum Jahresende 1995 und zum Jahresbeginn 1996 wird auf die handschriftlichen Vermerke des Finanzamts auf Blatt 1 der Bilanz der oHG zum 31.12.1996 Bezug genommen.	46
In ihren Gewinnermittlungen für die Streitjahre machte die oHG folgende Schuldzinsen gewinnmindernd geltend:	47
Jahr Schuldzinsen darauf unstreitig entfallend auf	48
Schuldzinsen Anlagevermögen	49
2002 ... € ... €	50
2003 ... € ... €	51
2004 ... € ... €	52
2005 ... € ... €	53
Dem folgte der Beklagte in den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (folgend nur: Feststellungsbescheide) für die Streitjahre nicht, sondern rechnete gemäß § 4 Abs. 4a EStG den Gewinnen Schuldzinsen in folgender Höhe hinzu:	54
2002: ... € (= 6 % aus ... €)	55
2003: ... € (= 6 % aus ... €)	56
2004: ... € (= 6 % aus ... €)	57
2005: ... € (= 6 % aus ... €).	58

Im Feststellungsbescheid für das Jahr 2002 vom 22. März 2004 stellte der Beklagte dabei wegen eines Eingabefehlers statt der beabsichtigt festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € (erklärte ... € plus ... €) lediglich solche in Höhe von ... € fest. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieses Bescheids Bezug genommen.	59
Gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2002 legten die Kläger am 24. März 2004 Einspruch ein, mit dem sie geltend machten, soweit die Zurechnung von Schuldzinsen in Höhe von ... € auf Überentnahmen des Vorjahres beruhten, sei zu beachten, dass in den Privatentnahmen der Vorjahre Grundstücksaufwendungen enthalten seien, so dass die möglicherweise hierauf entfallenden Schuldzinsen wiederum als Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung anzusetzen wären. Außerdem seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 überprüft worden, wobei hinsichtlich nicht abzugsfähiger Schuldzinsen im Sinne des § 4 Abs.4a EStG keine Feststellungen getroffen worden seien. Zudem sei die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € nicht nachvollziehbar.	60
Hierauf änderte der Beklagte die Gewinnfeststellung für das Jahr 2002 mit gemäß § 129 AO berichtigtem Bescheid vom 31. März 2004 und stellte nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € fest, die er den Klägern zu je ½ zurechnete.	61
Gegen die Feststellungsbescheide für das Jahr 2003 vom 20. Januar 2005, für das Jahr 2004 vom 21. Februar 2006 und für das Jahr 2005 vom 13. Juni 2006 legten die Kläger am 31. Januar 2005, 2. März 2006 und 16. Juni 2006 Einspruch ein.	62
Der Beklagte forderte die Kläger im Rahmen des Einspruchsverfahrens betreffend das Jahr 2002 auf, in Einzelnen darzulegen, welcher Teil der Schuldzinsen auf die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entfielen. Die Kläger listeten hierauf mit Schreiben vom 26. April 2004 diverse Darlehen bei der KSK I auf. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieses Schreibens Bezug genommen.	63
Nachdem der Beklagte hierauf mit Schreiben vom 14. Juni 2004 geltend gemacht hatte, die Schuldzinsen dienten im wesentlichen der Finanzierung von Umlaufvermögen, machten die Kläger geltend, von den ermittelten Überentnahmen in Höhe von ... € entfielen ... € auf Entnahmen für ihre Vermietungsobjekte. Sie beantragten deshalb, bei Berücksichtigung der Zinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG in Höhe von ... € den Betrag in Höhe von ... € (= 6 % von ... €) einkommensteuermindernd zu berücksichtigen.	64
Mit einheitlicher Einspruchsentscheidung vom 21. September 2006 für die Feststellungsbescheide für alle Streitjahre wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Hierzu führte er aus, er habe den nicht abziehbaren Teil der Schuldzinsen zutreffend entsprechend der Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG ermittelt. Soweit die Kläger geltend machten, der Gesetzgeber habe innerhalb dieser Regelung willkürlich die Position des Umlaufvermögens bei der Aufteilung der abzugsfähigen Schuldzinsen außer Betracht gelassen, könne er dem nicht folgen, weil er an die gesetzliche Regelung gebunden sei. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen.	65
Die Kläger haben am 13. Oktober 2006 die vorliegende Klage erhoben.	66
Sie machen geltend, die oHG als Bauträger habe in den streitigen Zeiträumen in erheblichen Umfang Grundstücke erworben, die der Vermarktung gedient hätten und deswegen dem	67

Umlaufvermögen zugerechnet worden seien. Die aus dem Grundstückskauf resultierenden kurzfristigen Kredite bzw. die damit verbundenen Schuldzinsen seien somit unzweifelhaft Betriebsausgaben.

Eine Finanzierung in Darlehensform, also nicht über ein laufendes Geschäftskonto, sei nicht nur unzweckmäßig, sondern auch unwirtschaftlich. Aus dem ursprünglichen Erwerb der Grundstücke im Jahr 2000 mit einem Kaufpreis von ... DM seien Bankmittel in Höhe von ... DM kurzfristig finanziert. Durch Nachfolgeinvestitionen im Jahr 2001 sei das Investitionsvolumen auf ... DM bei einer Ausdehnung des Finanzierungsvolumens auf ... DM angestiegen. Durch den Abverkauf im Jahr 2002 habe sich die Investitionssumme auf ... € reduziert, wobei sich das Kreditvolumen auf ... € vermindert habe. Ebenso hätten sich im Jahr 2003 weitere Investitionen bzw. Veräußerungen ergeben, so dass das vorhandene Umlaufvermögen im Bereich der Grundstücke noch rund ... € betragen habe, während die daraus resultierenden Verpflichtungen über die laufenden Konten auf ... € gesunken seien. Das gleiche sei im Jahr 2004 geschehen. Per Ende 2004 sei das Umlaufvermögen noch mit ... € im Jahresabschluss ausgewiesen gewesen, während die daraus resultierenden Kredite lediglich noch ... € betragen hätten. Zum 31.12.2005 sei dann noch ein Umlaufvermögen von ... € vorhanden gewesen, wobei das Schuldvolumen auf ... € angestiegen sei, so dass erstmals eine Diskrepanz von rund 140.000 € Darlehensvolumen eingetreten sei. Dem gegenübergestanden hätten allerdings bereits langfristig im Umlaufvermögen vorhandene Grundstücke in einer Größenordnung von rund ... € für die Grundstücke in H, G-Ring und C.

Deswegen seien die Feststellungen des Beklagten unzutreffend. Steuerlich wäre es durchaus zulässig gewesen, die angeschafften Grundstücke bis zur Verwertung bzw. Veräußerung dem Anlagevermögen zuzurechnen und die Finanzierung über Darlehen sicherzustellen. Dann wären die Feststellungen des Beklagten nicht zum Tragen gekommen.

Es sei nicht zu erkennen, weshalb bei einer wirtschaftlich zutreffenden Erfassung nunmehr Hinzurechnungen gemäß § 4 Abs. 4a EStG erfolgen sollten. Der Gesetzgeber habe in dieser Vorschrift bestimmt, dass der Abzug von Schuldzinsen für Darlehensfinanzierungen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unberührt bleibe, weil insofern ein eindeutiger Zusammenhang zwischen dem Wirtschaftsgut und der daraus resultierenden Zinsbelastung hergeleitet werden könne. Dies sei, wie dargestellt, auch beim Umlaufvermögen möglich, so dass deutlich werde, dass die angefallenen Schuldzinsen unzweifelhaft mit den betrieblichen Investitionen in das Umlaufvermögen entstanden seien.

Der Gesetzgeber habe mit der Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG regeln wollen, dass Schuldzinsen, soweit sie nicht betrieblich veranlasst seien, auch nicht zu den Betriebsausgaben zählen. Sinn der Vorschrift sei es, den betrieblichen Zusammenhang der angefallenen Schuldzinsen sicherzustellen.

Die Kläger beantragen,

die Bescheide für 2002 bis 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 22. März 2004, 20. Januar 2005, 21. Februar 2006 und 13. Juni 2006 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 21. September 2006 zu ändern und die Feststellungen entsprechend den abgegebenen Erklärungen durchzuführen,

festzustellen, dass die Schuldzinsen in der Privatsphäre der Gesellschafter als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu beachten sind (für das Jahr 2002: 6% aus ... € = ... €),

hilfsweise die Revision zuzulassen.	75
Der Beklagte beantragt,	76
die Klage abzuweisen.	77
Er macht geltend, er habe die nicht abziehbaren Schuldzinsen streng nach der Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG ermittelt. Der korrekte Gesetzesvollzug könne ihm nicht angelastet werden. Es seien unstreitig Überentnahmen getätigt worden. Solche beträfen den privaten und damit den steuerlich nicht relevanten Bereich. Auch solche Überentnahmen müssten finanziert werden und begründeten von daher Schuldzinsen. Weil solche Schuldzinsen privat veranlasst seien und den steuerlichen Gewinn nicht mindern dürften, seien sie auszuscheiden. Genau dies bezwecke die Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG.	78
Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 10. Februar 2009, auf die tabellarische Übersicht des Beklagten zur Entwicklung der Überentnahmen seit dem Jahr 1999 (vorgeheftet der übersandten Bilanzakte ab dem Jahr 2001) und auf den vom Beklagten übersandten Betriebsprüfungsbericht vom 21. Mai 2003 Bezug genommen.	79
<u>Entscheidungsgründe</u>	80
1.	81
Der Senat sieht die Klage sowohl als von den Klägern in ihrer Eigenschaft als zur Vertretung berufene Geschäftsführer der oHG (vergl. zur Klagebefugnis insoweit: § 48 Abs. 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -) als auch persönlich als Gesellschafter der oHG (zur Klagebefugnis insoweit; § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO) erhoben an. Das ergibt sich aus dem in der Klageschrift aufgeführten Rubrum einerseits, ausweislich dessen die Klage in der Eigenschaft der Kläger als Gesellschafter der oHG (demnach für die oHG) erhoben worden ist und aus der im Verfahren vorgelegten Vollmacht (Bl. 17 d.A.) andererseits, die von beiden Klägern unterschrieben ist und in der es heißt, "wir" (also die Kläger persönlich) bevollmächtigen den Prozessbevollmächtigten zur Prozessführung. Der Senat sah sich deshalb nicht veranlasst, im Verfahren Beiladungen vorzunehmen (zur Frage von notwendigen Beiladungen im Verfahren betreffend Gewinnfeststellungsbescheide im Zusammenhang mit Fragen betreffend § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes – EStG -: BFH-Urteil vom 23. Dezember 2005 VIII R 96/03, BFH/NV 2006, 789 und BFH-Urteil vom 29. März 2007 IV R 72/02, BStBl II 2008, 420).	82
2.	83
Die so verstandene Klage ist im Hinblick auf beide in materieller Hinsicht gestellte Anträge unbegründet:	84
Die angefochtenen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	85
Zu Recht hat der Beklagte in den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheiden den hier streitgegenständlich erklärten Gewinnen nicht abziehbare Schuldzinsen gemäß der Vorschrift des § 4 Abs. 4a des in den Streitjahren geltenden Einkommensteuergesetzes – EStG - hinzugerechnet. Die Vorschrift in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung des Steueränderungsgesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794) lautet wie folgt:	86

(4a) 1Schuldzinsen sind nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 nicht abziehbar, wenn 87
Überentnahmen getätigt worden sind. 2Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die
Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen.
3Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 Prozent 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. 4Der sich dabei ergebende
Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 Euro verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr
angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. 5Der Abzug von Schuldzinsen
für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von
Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt unberührt. 6Die Sätze 1 bis 5 sind bei
Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden; hierzu sind Entnahmen und
Einlagen gesondert aufzuzeichnen.

Die Beteiligten gingen bis zum Beginn der mündlichen Verhandlung vom 10. Februar 2009 88
übereinstimmend davon aus, dass der Beklagte diese Vorschrift dem materiellen Inhalt nach
zutreffend angewendet und dementsprechend den erklärten Gewinnen im Jahr 2002 ... €, im
Jahr 2003 ... €, im Jahr 2004 ... € und im Jahr 2005 ... € hinzugerechnet hat.

a. 89

Soweit der Prozessbevollmächtigte der Kläger erstmals in der mündlichen Verhandlung vom 90
10. Februar 2009 geltend gemacht hat, er könne dem vom Beklagten zugrundegelegten
Zahlenmaterial nicht folgen, ist dieser Einwand nicht stichhaltig. Die vom Beklagten in der
Einspruchsentscheidung dargestellten Zahlen ab den Streitjahren, die mit einer
Überentnahme im ersten Streitjahr in Höhe von ... € beginnen, beruhen auf einer – der
Bilanzakte ab dem Jahr 2001 - vorgehefteten tabellarischen Aufstellung, ausweislich derer
die Überentnahmen zum Ende des Jahre 1999 ... DM betragen haben, die sich bis zum Ende
des ersten Streitjahres auf den Betrag in Höhe von ... € aufaddieren. Wenn den Klägern auch
zuzugeben ist, dass sich diese Werte anhand der eingereichten Gewinnermittlungen nicht
ohne weiteres nachvollziehen lassen, ist das der Tatsache geschuldet, dass bei den Klägern
für die Jahre 1999 bis 2001 eine Betriebsprüfung stattgefunden hat, die zu Änderungen
sowohl hinsichtlich der erklärten Gewinne als auch hinsichtlich der getätigten Entnahmen
geführt hat. Angesichts des Inhalts der Anlage 3 und 4 zum Betriebsprüfungsbericht vom 21.
Mai 2003 zu dieser Betriebsprüfung, in denen für das erste Jahr der tabellarischen
Aufstellung (1999) – hier exemplarisch dargestellt - der Gewinn mit ... DM (Anlage 3) und die
Höhe der Entnahmen mit ... DM zzgl. ... DM (=... DM und damit dem Wert laut genannter
tabellarischer Übersicht entsprechend) dargestellt sind, hat der Senat keine Zweifel an der
Richtigkeit des insoweit dargestellten Zahlenmaterials. Angesichts der Tatsache, dass die
Prüfungsergebnisse ausweislich der Tz. 5 des genannten Prüfungsberichts einvernehmlich
ergangen sind, ist dem Senat der erstmals in der mündlichen Verhandlung vom 10. Februar
2009 geltend gemachte Einwand, das Zahlenmaterial sei nicht schlüssig, nicht verständlich.

b. 91

Die Einwendungen der Kläger gegen die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG hält der Senat 92
nicht für durchgreifend:

Bei der Anwendung der genannten Norm ist grundsätzlich eine zweigeteilte Prüfung 93
vorzunehmen: Auf einer ersten Stufe ist zunächst zu untersuchen, ob die geltend gemachten

Schuldzinsen betrieblich veranlasst sind. Entscheidend hierfür ist die tatsächliche Verwendung der die Schuldzinsen auslösenden Darlehen. Sind diese betrieblich veranlasst, ist auf einer zweiten Stufe zu prüfen, ob die geltend gemachten Schuldzinsen auf Überentnahmen beruhen und daher nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbar sind (vergl. dazu BFH-Urteil vom 21. September 2005 X R 40/02, BFH/NV 2006, 512 m.w.N.).

Die hiernach gebotene zweigeteilte Prüfung vermengen die Kläger mit ihrer Argumentation, im Streitfall sei die Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG nicht anzuwenden: 94

aa. 95

Soweit die Kläger geltend machen, der Gesetzgeber habe innerhalb der streitigen Vorschrift die Darlehensfinanzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens aus deren Regelungsbereich deshalb ausnehmen wollen, weil innerhalb dieser Fallgruppe die Schuldzinsen unzweifelhaft mit betrieblichen Investitionen in Zusammenhang stünden und dies auch bei fremdfinanzierten Umlaufvermögen der Fall sei, verkennen sie, dass die Frage, ob und inwieweit die nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen auf einer betrieblichen Veranlassung beruhen, keine Rolle spielt. Nach dem o.g. Maßstab ist es vielmehr gerade Voraussetzung, dass die in Rede stehenden Schuldzinsen tatsächlich betrieblich veranlasst sind; anderenfalls fällt deren Abzugsfähigkeit – unabhängig von der Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG - bereits mangels betrieblicher Veranlassung nach § 4 Abs. 4 EStG weg. 96

Die letztgenannte Tatsache verdeutlicht, dass die Kläger den grundlegenden Sinn und Zweck der Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG verkennen. Anknüpfungspunkt der Vorschrift ist nicht die Frage der betrieblichen Veranlassung der Schuldzinsen, sondern die Tatsache, dass Überentnahmen getätigt werden und dass das hierdurch dem Betrieb entzogenen Kapital durch – die die Schuldzinsen auslösenden – Fremdmittel ausgeglichen werden muss. Hieran knüpft die gesetzgeberische Grundentscheidung an, die hierdurch veranlassten Schuldzinsen – mögen sie auch betrieblich veranlasst sein – vom Abzug auszuschließen. Angesichts dieser Grundentscheidung des Gesetzgebers, hinsichtlich deren verfassungsmäßigen Zulässigkeit der Senat auch keinen Zweifel hegt (vergl. zur allgemeinen Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift: BFH-Urteil vom 1. August 2007 XI R 26/05, BFH/NV 2007, 2267), ist der partielle Ausschluss des Schuldzinsenabzugs im Streitfall zu Recht erfolgt. 97

bb. 98

Das gilt auch angesichts der Tatsache, dass die genannte Vorschrift die Schuldzinsen aus der Finanzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens aus der Begrenzung des Schuldzinsensabzugs ausnimmt und es insofern – was die Kläger insbesondere beanstanden - zu einer Privilegierung des Anlagevermögens kommt. Denn auch insoweit gilt, dass die Tatsache des Vorliegens von Überentnahmen der Anknüpfungspunkt für die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs ist und nicht etwa die Finanzierung von Umlaufvermögen (so ebenso: Finanzgericht Münster, Urteil vom 10. Februar 2005 8 K 3745/03 F, EFG 2005, 1177). In diesem Zusammenhang geht auch der Einwand der Kläger fehl, sie hätten die hier streitgegenständlichen Grundstücke, die unstreitig im Umlaufvermögen der oHG bilanziert worden waren, ebenso zum Gegenstand des Anlagevermögens machen können. Soweit der Prozessbevollmächtigte der Kläger in der mündlichen Verhandlung in diesem Zusammenhang die Vorschrift des § 42 der Abgabenordnung thematisiert hat, soll nach dem Verständnis des Senats – sofern sich ihm die Sinnhaftigkeit des Vortrags überhaupt erschließt – damit wohl geltend gemacht werden, dass eine Bilanzierung im Anlagevermögen hätte erfolgen können, dies dann aber einer 99

Überprüfung seitens des Beklagten unter dem Blickwinkel des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten unterlegen hätte. Nach Ansicht des Senats ist dieser Gedankengang aber bereits vom Grundsatz her verfehlt. Denn es steht fest – hiervon gehen auch die Beteiligten übereinstimmend aus – dass die oHG mit dem Geschäftsfeld der Bauträgerschaft und der Baubetreuung als gewerbliche Grundstückshändlerin tätig war, indem sie neben den – unstreitig zutreffend im Anlagevermögen bilanzierten Grundstücken – verschiedene weitere Grundstücke erworben, bebaut und schließlich veräußert hat. Bei dieser Sachlage sind indes die hier in Rede stehenden Grundstücke, wie dies seitens der oHG auch zutreffend geschehen ist, im Umlaufvermögen zu bilanzieren (vergl. dazu Schmidt/Glanegger, EStG, 27. Auflage, § 6 Rz 23 m.w.N.).

cc. 100

Die Kläger können auch nicht mit Erfolg geltend machen, die Überentnahmen beruhten letztlich auf Umständen, die der oHG keine Liquidität entzogen hätten. Soweit die Kläger dies mit der Klagebegründung gemäß Schriftsatz vom 24. Oktober 2006 (Bl. 15 f. der Akte) im einzelnen darlegen, indem sie das Investitionsvolumen im Hinblick auf das Umlaufvermögen im einzelnen erläutern und dem die einzelnen Darlehensstände gegenüberstellen, spielt dieser Gesichtspunkt bereits deshalb keine Rolle, weil die Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG Überentnahmen als den Betrag definiert, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Der Begriff des Gewinns ist wiederum in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG definiert und bezeichnet den Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Fragen der Liquidität des Betriebs, insbesondere die Frage, ob die das Betriebsvermögen mindernden Posten auf tatsächlich dem Unternehmen Liquidität entziehenden Umständen beruhen oder andere Gründe haben (z.B. Abschreibungen und Rückstellungen), spielen dabei nach der gesetzlichen Konzeption keine Rolle (zur Maßgeblichkeit des Gewinnbegriffs nach § 4 Abs. 1 EStG auch im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG: Korn, EStG, § 4 Rz. 840); dieser Konzeption folgend geht deshalb auch der BFH - für den Senat zutreffend - davon aus, dass die hier einschlägige Fassung des § 4 Abs. 4a EStG gerade keine liquiditätsbezogene Begrenzung des Schuldzinsenabzug enthält und entsprechend etwa vorgenommene AfA den Gewinn für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG nicht erhöhen (BFH-Urteil vom 1. August 2007 XI R 26/05, BFH/NV 2007, 2267 m.w.N.).

dd. 102

Unerheblich ist, dass die oHG in den Streitjahren tatsächlich keine Überentnahmen getätigt, sondern im Gegenteil die bis dahin aufgelaufenen Überentnahmen jedenfalls in den ersten Jahren deutlich reduziert hat. Denn Grundlage für die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs im Streitfall ist die Tatsache, dass im Jahr 1999 Überentnahmen vorhanden waren, die bis in die Streitjahre fortwirkten. Nach Satz 3 des § 4 Abs. 4a EStG sind diese Überentnahmen relevant, wenn dort geregelt ist, dass die nicht abziehbaren Schuldzinsen typisiert mit 6 Prozent 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 werden. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Einbeziehung solcher Überentnahmen aus den Jahren ab 1999 (vergl. zum zeitlichen Anwendungsbereich der Vorschrift in der hier einschlägigen Fassung; § 52 Abs. 11 Satz 1 und 2 EStG), bestehen nicht. Insbesondere enthält die Regelung, obschon deren Tatbestand u.a. auf abgeschlossene Sachverhalte vor dem ersten Streitjahr abstellt, lediglich

eine verfassungsrechtlich zulässige sog. unechte Rückwirkung (vergl. dazu ausführlich: Finanzgericht Münster, Urteil vom 10. Februar 2005 8 K 3745/03 F, EFG 2005, 1177 m.w.N.). Ob es im Rahmen der Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG geboten ist, Unterentnahmen aus den Jahren vor 1999 zu berücksichtigen (vergl. zum Meinungsstand insoweit: Booza-Bodden, Anmerkung zum Beschluss des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 1. Juli 2008 1 V 135/07 in EFG 2008, 1634 m.w.N.) bedarf hier keiner Erörterung, weil solche Unterentnahmen aus der Zeit vor 1999 im Streitfall nicht vorlagen. Denn das Kapital der oHG war zum Ende des Jahres 1998 negativ. Der Senat sieht im übrigen zu diesen Fragen, auf die die Kläger auch nicht ansatzweise eingegangen sind, von weiteren Ausführungen ab.

ee. 104

Ein anderes Ergebnis rechtfertigt sich auch nicht aus der Tatsache, dass bei den Klägern in den den Streitjahren vorausgegangenen Jahren eine Außenprüfung stattgefunden hat, in Rahmen derer die Frage der Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG keine Rolle gespielt hat. Insofern gilt nämlich, dass das Prinzip der Abschnittsbesteuerung es dem Beklagten nicht verwehrt, trotz Fehler bei der Besteuerung – bzw. hier bei der Feststellung von Einkünften – in der Vergangenheit die zutreffende Rechtslage zugrunde zu legen. Etwas anderes käme nur in Betracht, wenn der Beklagte durch die Handhabung in der Vergangenheit einen Vertrauenstatbestand geschaffen hätte, der es als treuwidrig erscheinen ließe, wenn er sich in Folgejahren nunmehr auf die zutreffende Rechtslage beriefe (vergl. dazu Finanzgericht des Saarlandes, Urteil vom 26. Juni 2008 1 K 1208/03, EFG 2008, 1742). Umstände hierfür haben die Kläger aber weder dargelegt noch sind sie im Übrigen ersichtlich. 105

c. 106

Auch der weiter gestellte Antrag der Kläger, nämlich festzustellen, dass die Schuldzinsen in der Privatsphäre der Gesellschafter als Werbungskosten bei deren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu beachten sind, ist unbegründet. 107

Dieses Begehren steht ersichtlich im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Kläger im Einspruchsverfahren, mit dem sie – im Klageverfahren zunächst gar nicht weiterverfolgt – für das erste Streitjahr geltend gemacht hatten, von den ermittelten Überentnahmen in Höhe von ... € entfielen ... € auf Entnahmen für ihre Vermietungsobjekte, so dass sie beantragten, bei der Berücksichtigung der Zinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG in Höhe von ... € den Betrag in Höhe von ... € (6 % von ... €) einkommensteuermindernd zu berücksichtigen. Abgesehen davon, dass der Prozessbevollmächtigte der Kläger dieses Begehren für die Folgejahre nicht weiterverfolgt hatte, so dass er in der mündlichen Verhandlung trotz Aufforderung nicht in der Lage war, diesen Antrag auch für die übrigen Streitjahre zu beziffern, kann dieser Antrag bereits deshalb keinen Erfolg haben, weil Streitgegenstand hier die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen als Grundlagenbescheid für die Besteuerung der Kläger bei der Einkommensteuer – als Folgebescheid – (vergl. dazu § 171 Abs. 10 AO) ist. Deswegen ist hier kein Raum für die Feststellung von Werbungskosten der Gesellschafter bezüglich einer Einkunftsart, die die Gesellschafter persönlich erzielen; sie können insbesondere nicht Gegenstand der Einkünftefeststellung bei der Gesellschaft – hier: Feststellung der gewerblichen Einkünfte – sein (vergl. zur Reichweite der einheitlichen und gesonderten Feststellung in der hier einschlägigen Fallgestaltung: § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO). 108

Aber auch unabhängig von dieser verfahrensrechtlichen Ausgangslage sieht die Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG keine Möglichkeit vor, den nicht abziehbaren Teil der Schuldzinsen in Abhängigkeit von der Verwendung der Überentnahmen - hier wie behauptet zur Erzielung steuerpflichtiger Vermietungseinkünfte auf Gesellschafterebene - zu bestimmen. Nach der 109

Konzeption der Vorschrift ist es im Gegenteil unerheblich, für welche Zwecke die Überentnahmen getätigt wurden. Entscheidend ist alleine, dass mit der Entnahme Gelder aus dem betrieblichen in den privaten Bereich gelangt sind (ebenso: Finanzgericht Köln, Urteil vom 20. März 2008 15 K 409/04, EFG 2008, 1191).

2. 110

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 111

3. 112

Der Senat sah keine Veranlassung, die Revision zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 113 115 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 der Finanzgerichtsordnung nicht vorliegen. Die für den Streitfall relevanten Fragen im Zusammenhang mit der Begrenzung des Schuldzinsenabzugs gemäß § 4 Abs. 4a EStG sind nämlich höchstrichterlich geklärt. Insbesondere ist entschieden, dass die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs keine liquiditätsbezogene Begrenzung enthält.