
Datum: 13.11.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 539/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:1113.13K539.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die Berücksichtigung von Unterentnahmen für die Zeiträume vor dem 1. Januar 1999 im Rahmen der Ermittlung nicht abzugsfähiger Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes - EStG - in der Fassung des Steueränderungsgesetzes - StÄndG - 2001.

2

Die Kläger wurden für das Streitjahr 2001 mit Einkommensteuerbescheid vom 19. Dezember 2002 im Wesentlichen erklärungsgemäß zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Dabei beruhte die Einkommensteuerfestsetzung auf einem zu versteuernden Einkommen, dem Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb, Einkünfte der Klägerin aus nichtselbstständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte beider Kläger aus Kapitalvermögen zu Grunde lagen.

3

Der ebenfalls streitbefangene Gewerbesteuerermessbescheid 2001 vom 7. Februar 2003 richtet sich nur gegen den Kläger.

4

Sowohl bei der Berechnung des Gewinns aus Gewerbebetrieb als auch des Gewerbeertrags wich der Beklagte um 801 DM von den deklarierten Werten ab. Dies basierte auf der Annahme des Beklagten, es sei im Rahmen der Veranlagung eine bilanzielle Hinzurechnung nicht abzugsfähiger Schuldzinsen wegen erfolgter Überentnahmen gemäß § 4 Abs. 4a EStG

5

in Höhe von 801 DM vorzunehmen. Die Überentnahmen und den Hinzurechnungsbetrag berechnete der Beklagte wie folgt (wobei die Ausgangsgröße in verschiedenen Berechnungen um 1.000 DM differiert):

Gewinn 1999	196.519,73 DM o. 195.519,73 DM
Einlagen	63.095,54 DM
Entnahmen	184.000,32 DM
Unterentnahmen 1999	75.614,95 DM o. 74.615,95 DM
Gewinn 2000	112.472,63 DM
Einlagen	82.695,01 DM
Entnahmen	331.503,92 DM
Überentnahmen 2000	136.336,28 DM

6

Saldo der Unter- und Überentnahmen 1999/2000	
saldierte Überentnahmen	60.721,33 DM o. 61.721,33 DM
Gewinn des Streitjahres 2001	142.070,71 DM
Einlagen	40.000,00 DM
Entnahmen	146.195,81 DM
Unterentnahmen des Streitjahres	35.874,90 DM
Saldierte Überentnahmen aus 1999 bis 2001	24.846,43 DM o. 25.846,73 DM

7

Der Beklagte berechnete ausgehend von 5.373,90 DM Zinsaufwendungen laut Gewinnermittlung des Streitjahres 2001, dem Abzug der Schuldzinsen für Anlagevermögen in Höhe von 572 DM und dem Ansatz eines Freibetrages von 4.000 DM die verbleibenden Schuldzinsen mit 801 DM.

8

Da 6% der vom Beklagten berechneten Überentnahmen von 25.847 DM zu nicht abziehbaren Schuldzinsen in Höhe von 1.551 DM geführt hätten, verblieb es bei einem Hinzurechnungsbetrag von 801 DM. Die in der obigen Tabelle dargestellten Abweichungen in den Berechnungen des Beklagten und der Kläger wirkten sich daher im Ergebnis nicht aus.

9

Die Kläger wandten sich mit fristgerechtem Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid, der Kläger gegen den Gewerbesteuerermessbescheid. In der Sache verwiesen sie auf

10

Gerichtsverfahren, in denen die Nichtberücksichtigung von Unterentnahmen aus dem Zeitraum vor dem 1. Januar 1999 streitbefangen gewesen sein soll.

Der Beklagte lehnte ein Ruhen der Einspruchsverfahren unter Hinweis auf die angegebenen Verfahren ab, da diese die hier nicht streitbefangenen Steuerjahre 1999 und 2000 beträfen. Er wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidungen vom 8. Januar 2004 als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies er auf die gesetzliche Neuregelung durch das StÄndG 2001 und die darin enthaltene Regelung in § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG. 11

Die Einspruchsentscheidung hinsichtlich des Gewerbesteuerermessbescheides richtete sich auch gegen die Klägerin, obwohl diese insoweit keinen Einspruch eingelegt hatte. 12

Dagegen wendeten sich die Kläger mit der vorliegenden Klage, mit der sie zunächst die Aufhebung der Einspruchsentscheidungen und die Anordnung des Ruhens der Einspruchsverfahren begehren. 13

Anschließend wandten sich die Kläger gegen die Nichtberücksichtigung der positiven Kapitalkonten zum 31. Dezember 1998. Dies führe dazu, dass derjenige Steuerpflichtige, der bis 1999 Gewinne thesauriert habe, diese nicht ohne Gefahr einer Überentnahme entnehmen könne. Insoweit liege eine unzulässige, rückwirkende Verschärfung der Besteuerung vor. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG erstrecke sich auf bereits abgeschlossene Tatbestände. Steuerpflichtigen, die ein Entnahmevermögen im Sinne des Schuldzinsenabzugs aus den Wirtschaftsjahren vor dem 1. Januar 1999 noch nicht ausgeschöpft hätten, stünden diese Unterentnahmen nun aufgrund der vorliegenden Gesetzesänderung nicht mehr zur Verfügung. Der Gesetzgeber habe daher angeordnet, dass rückwirkend Tatsachen nicht mehr berücksichtigt würden, obwohl die Steuerpflichtigen ab dem 1. Januar 1999 hätten darauf vertrauen können, dass ein positives Kapitalkonto auch zukünftig zeitlich unbefristet bei der Überentnahmenberechnung berücksichtigt werde. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 8. März und 21. April 2004 verwiesen. 14

Hinsichtlich der vom Beklagten herangezogene Musterentscheidung des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 9. Mai 2012 X R 30/06, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2012, 667 verweisen die Kläger auf eine dagegen gerichtete Verfassungsbeschwerde und haben zunächst angeregt, das Verfahren bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - zu Aktenzeichen 2 BvR 1868/12 ruhen zu lassen. 15

Nach Erörterung der Sach- und Streitstandes in der mündlichen Verhandlung hat der Beklagte die Einspruchsentscheidung wegen des Gewerbesteuerermessbescheides 2001 gegenüber der Klägerin ersatzlos aufgehoben. Das Verfahren der Klägerin gegen den Gewerbesteuerermessbescheid 2001 ist daraufhin abgetrennt und eingestellt worden. 16

Im Rahmen der Erörterung der Sach- und Rechtsfragen in der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter der Kläger auf Nachfrage erklärt, dass im Hinblick auf die relativ geringfügigen Auswirkungen im Streitjahr das Verfahren nicht nur die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung im Rahmen der Neuregelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG durch das StÄndG 2001 betreffe, sondern auch eine Klärung der materiellen Verfassungsmäßigkeit erstrebt werde. 17

Die Kläger beziehungsweise der Kläger beantragen, 18

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidungen vom 8. Januar 2004 und Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 19. Dezember 2002 sowie des 19

Gewerbesteuermessbescheides vom 7. Februar 2003 den Gewinn aus Gewerbebetrieb als Ausgangsgröße der Berechnung der einschlägigen Steuerbeträge um 801 DM zu mindern.

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Er verweist auf die Ausführungen in den Einspruchsentscheidungen und die seine Auffassung stützende Entscheidung des BFH in BStBl II 2012, 667. 22

Im Einvernehmen der Beteiligten hat das vorliegende Verfahren bis zur Entscheidung des BFH in dem Musterverfahren geruht. Im Anschluss an die Entscheidung des BFH ist das Verfahren im Juli 2012 wieder aufgenommen worden. 23

Entscheidungsgründe 24

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 25

1. Der Beklagte hat sowohl die Einkommensteuer, als auch den Gewerbesteuermessbetrag 2001 zutreffend festgesetzt. 26

Bei der Berechnung der den Festsetzungen zu Grunde liegenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. des Gewerbeertrages hat er die nicht abziehbaren Schuldzinsen unter Anwendung der Neuregelung in § 4 Abs. 4a EStG i. V. m. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG trotz der unklaren Berechnungsgrundlagen auf der Basis der Höchstbetragsberechnung gemäß § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG zutreffend berechnet. 27

Er ist von den unstreitigen Zinsaufwendungen in der Gewinnermittlung des Klägers in Höhe von 5.373,90 DM ausgegangen und hat davon die auf die Finanzierung von Anlagevermögen entfallenden Zinsen in Höhe von 572 DM abgesetzt. Von dem verbliebenen, abgerundeten Betrag i. H. v. 4.801 DM hat er entsprechend § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG weitere 4.000 DM abgezogen und so den Betrag der höchstens nicht abziehbaren Schuldzinsen mit 801 DM errechnet. 28

Da dieser Betrag - unabhängig von der Frage, ob 24.846,43 DM oder 25.846,43 DM der zutreffende Betrag der saldierten Überentnahmen war - geringer ist als die nach § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG typisiert mit 6% der saldierten Über- und Unterentnahmen des Streitjahres sowie der Vorjahre 1999 und 2000 zu berechnenden nicht abziehbaren Schuldzinsen, ist ebenfalls unstreitig der Betrag von 801 DM der bei Anwendung des - zwischen den Beteiligten lediglich hinsichtlich seiner Verfassungsmäßigkeit umstrittenen - Gesetzes nicht abziehbare Teil der Schuldzinsen. 29

Veränderungen bei der Gewerbesteuerückstellung ergeben sich nicht, da der Rundungsbetrag gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG im Streitfall mit 74 DM so hoch ist, dass sich die Verminderung des Gewinns aus Gewerbebetrieb durch Ansatz einer abstrakt nach Maßgabe der 5/6-Methode berechneten Gewerbesteuerückstellung nicht auf die tatsächliche Gewerbesteuerbelastung auswirken würde. Vielmehr beträgt der Gewerbesteuermessbetrag mit und ohne Berücksichtigung der Rückstellung 2.340 DM. Auswirkungen auf die Einkommensteuer ergeben sich daher mangels Erhöhung der Gewerbesteuer nicht. Auch insoweit besteht kein Streit zwischen den Beteiligten. 30

2. Das Gericht kann im vorliegenden Verfahren in der Sache entscheiden, ohne gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes - GG - i. V. m. §§ 80 ff. des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes - BVerfGG - das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des BVerfG einzuholen. Der Senat ist nicht von einer Verfassungswidrigkeit des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i. d. F. des StÄndG 2001 überzeugt.

Gemäß Art. 100 Abs. 1 GG i. V. m. § 80 BVerfGG hat ein Gericht, welches ein Gesetz für verfassungswidrig hält, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, das Verfahren auszusetzen und unmittelbar die Entscheidung des BVerfG einzuholen. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG und des BFH besteht diese Vorlagepflicht jedoch nur dann, wenn das Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer entscheidungserhebliche Gesetzesvorschrift überzeugt ist; bloße Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Vorschrift vermögen das Gericht dagegen nicht von der Pflicht zur Anwendung des Gesetzes zu entbinden (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 20. März 1952 1 BvL 12, 15, 16, 24, 28/51, Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts - BVerfGE - 1, 184, 188 f.; BVerfG-Beschluss vom 6. April 1989 2 BvL 8/87, BVerfGE 80, 59, 65; BFH-Urteil vom 22. Juli 1997 VI R 121/90, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFHE - 183, 538, BStBl II 1997, 692).

Das Gericht ist in diesem Sinne nicht von einem Verfassungsverstoß durch die Neuregelung in § 4 Abs. 4a EStG i. V. m. der Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG überzeugt und damit nicht zu einer Vorlage an das BVerfG berechtigt.

Der Senat folgt insoweit der Grundsatzentscheidung des BFH vom 9. Mai 2012 (X R 30/06, BStBl II 2012, 667). Der Senat ist zunächst nicht davon überzeugt, dass die veränderte Regelung zur Nichtabziehbarkeit von letztlich privat veranlassten Schuldzinsen (vgl. Weber-Grellet, Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG - Rechtsprechung und neue Entwicklungen, Der Betrieb 2012, 1889) durch §§ 4 Abs. 4a und 52 Abs. 11 Satz 2 EStG eine unzulässige, verfassungswidrige unechte Rückwirkung darstellt.

Der BFH hat sich ausführlich mit der Frage eines Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot durch die Regelung in § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i. d. F. des StÄndG 2001 befasst. Er hat auf der Basis der Grundsatzentscheidungen des BVerfG (Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76; 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, BStBl II 2011, 86; 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31) festgestellt, dass die Regelung in § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG keine so genannte „echte“ Rückwirkung entfaltet, da das StÄndG 2001 am 22. Dezember 2001 verkündet worden, die Einkommensteuer 2001 aber erst später, mit Ablauf des 31. Dezember 2001, entstanden ist. Insoweit besteht auch kein Streit zwischen den Beteiligten.

Die Beteiligten gehen mit dem erkennenden Senat übereinstimmend davon aus, dass die Regelung durch das StÄndG 2001 unter Berücksichtigung der erst nach dem Streitjahr ergangenen Entscheidung des BFH vom 21. September 2005 (X R 47/03, BFHE 211, 297, BStBl II 2006, 504) keine Klarstellung, sondern eine konstitutive Neuregelung ist. Sie stellt somit als belastende Regelung mit einer tatbestandlichen Rückanknüpfung einen Fall der so genannten „unechten“ Rückwirkung dar. Davon ist auch der BFH in der Grundsatzentscheidung ausgegangen.

Auf der Basis dieser Grundannahme und unter Berücksichtigung der Gesetzgebungsgeschichte (vgl. BFH, BStBl II 2006, 504 unter Rdnr. 24 ff.), der Gesetzesmaterialien (vgl. Bundestagsdrucksache 14/6877, Seite 28 zu Nr. 21, vom 7. September 2001) sowie der Auswertung der zuvor ergangenen Rechtsprechung und Literatur

(vgl. BFH a. a. O., Nachweise unter Rdnr. 39) und der durch das Schreiben des Bundesfinanzministeriums - BMF - vom 20. Mai 2000, BStBl I 2000, 588, Rdnr. 36) dokumentierten Auffassung der Finanzverwaltung ist der BFH zu der Überzeugung gekommen, dass die unechte Rückwirkung im Zusammenspiel der §§ 4 Abs. 4a und 52 Abs. 11 Satz 2 EStG in Gestalt des StÄndG 2001 verfassungsrechtlich zulässig sei.

Er hat dabei insbesondere darauf abgestellt, dass die Rechtslage von Anbeginn an streitig gewesen sei und sich daher ein schutzwürdiges Vertrauen nicht habe bilden können (BFH a. a. O., Rdnr. 49), dass die Neuregelung geeignet und erforderlich gewesen sei um den Gesetzeszweck zu fördern (Rdnr. 50), dass Probleme bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG vermieden würden (Rdnr. 51) und dass die Neuregelung zweischneidig, also je nach Ausgangssituation für einzelne Steuerpflichtige oder den Fiskus günstig bzw. ungünstig sei. Der erkennende Senat schließt sich die Auffassung des BFH an und verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Gründe der BFH-Entscheidung. 38

Der Senat ist auch unter Berücksichtigung des erst nach der Entscheidung des BFH und unmittelbar vor der mündlichen Verhandlung (auf der Homepage des BVerfG) veröffentlichten Beschlusses des BVerfG vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, zwischenzeitlich in Deutsches Steuerrecht - DStR - 2012, 2322) nicht von einer verfassungsrechtlich unzulässigen unechten Rückwirkung durch die Neuregelung in §§ 4 Abs. 4a i. V. m. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i. d. F. des StÄndG 2001 überzeugt. 39

Das BVerfG hat im Kern an seinen Grundsatzbeschlüssen vom 7. Juli 2010 festgehalten. Es geht weiterhin davon aus, dass die tatbestandliche Rückanknüpfung grundsätzlich zulässig ist, sich aber aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip Grenzen der Zulässigkeit ergeben. Diese Grenzen seien grundsätzlich erst dann überschritten, wenn die vom Gesetzgeber angeordnete unechte Rückwirkung zur Erreichung des Gesetzeszwecks nicht geeignet oder erforderlich sei oder wenn die Bestandsinteressen der Betroffenen die Veränderungsgründe des Gesetzgebers überwögen (BVerfG a. a. O., Rdnr. 60). 40

Es hat seine Rechtsprechung aber unter Berücksichtigung der Tatsache, dass rückwirkende Steuerrechtsregelungen innerhalb eines Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums in vielerlei Hinsicht den Fällen der echten Rückwirkung nahestehen, dahingehend fortentwickelt, dass in diesen Fällen der unechten Rückwirkung gesteigerte Anforderungen an die Zulässigkeit zu stellen seien (Rdnr. 62, 87). Verlangt wird daher, dass die Neuregelung mit unechter Rückwirkung zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich sein muss und bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (Rdnr. 63). 41

Der erkennende Senat ist nicht davon überzeugt, dass diese erhöhten Anforderungen an die verfassungsrechtliche Zulässigkeit von unterjährigen Steuerrechtsänderungen mit unechter Rückwirkung im Streitfall nicht eingehalten worden sind. 42

Das Ziel des Gesetzgebers war die Beseitigung der groben Ungerechtigkeiten, die sich daraus ergaben, dass insbesondere Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften im Rahmen von Mehrkontenmodellen tatsächlich privat veranlasste und damit grundsätzlich nicht abziehbare Zinsen in den betrieblichen Bereich verlagern konnten, während die Mehrzahl aller Steuerpflichtigen die Zinsen zur Finanzierung ihrer privaten Investitionen steuerlich nicht geltend machen konnte. Dieses Ziel hat der Gesetzgeber mit § 4 Abs. 4a EStG i. d. F. des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 verfolgt. Wegen der Einzelheiten des 43

Gesetzgebungsverfahren wird auf die Darstellung in der BFH-Entscheidung BStBl II 2006, 504 verwiesen.

Die Anwendungsregelung in § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG, wonach die Neuregelung erst-mals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden war, das nach dem 31. Dezember 1998 endete, war in ihrer Auslegung hoch streitig. In der Literatur (vgl. z. B. Nachweise bei Apitz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Jahresband 2002, Anmerkung J01-4 zu § 4 EStG; Heinicke in Schmidt, EStG, 31. Auflage, 2012 § 4 Rdnr. 530) wurden die verschiedensten Auffassungen vertreten, darunter auch, dass zum 1. Januar 1999 mit einem Anfangsbestand von null DM zu rechnen sei. Die Finanzverwaltung vertrat im BMF-Schreiben, BStBl I 2000, 588 unter Rdnr. 36 ebenfalls die Auffassung, dass der Anfangsbestand zum 1. Januar 1999 mit null DM anzusetzen sei. 44

Bei dieser Ausgangslage mussten die Kläger auch zum Beginn des Jahres 2001 damit rechnen, dass der Anfangsbestand für die Berechnung der Über- und Unterentnahmen im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG zum 1. Januar 1999 mit null DM angesetzt werden musste. 45

Die Musterverfahren (vgl. z. B. BStBl II 2006, 504; BFH-Urteil vom 22. Dezember 2011 III R 99/07, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2012, 729 m w. N.) sind erst mehrere Jahre später mit einer gegenteiligen Entscheidung abgeschlossen worden. Ein Vertrauen auf eine entsprechende Interpretation des Gesetzes durch den BFH konnte daher im Streitjahr nicht bestehen. Die Entscheidungen sind auch nur auf die hier nicht streitbefangenen Jahre 1999 und 2000 zur Anwendung gekommen (vergleiche BMF-Schreiben vom 17. November 2005, BStBl I 2005, 1019 und vom 12. Juni 2006, BStBl I 2006, 416). Ebenso konnte der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung (vgl. Bundestagsdrucksache 14/6887, Seite 28) auch noch davon ausgehen, dass § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG eine Klarstellung und keine konstitutive Neuregelung enthielt. Obwohl der Gesetzgeber daher nicht von einer rückwirkenden Gesetzesänderung ausging, hat er doch die tragenden Gründe in der Gesetzesbegründung dargelegt. 46

Unter Berücksichtigung der zu Beginn des Streitjahres 2001 völlig ungeklärten Rechtslage, kommt der erkennende Senat auch im Lichte der fortentwickelten Rechtsprechung des BVerfG zu dem Ergebnis, dass bereits die Voraussetzungen einer Vertrauensbildung im Hinblick auf das vor dem StÄndG 2001 geltende Recht fehlen. Im Übrigen schließt er sich den ausführlichen Gründen des BFH in der Grundsatzentscheidung an, worin die Erforderlichkeit und Geeignetheit der Gesetzesänderung zur Erreichung des gesetzgeberischen Ziels dargelegt worden sind. Unter Berücksichtigung der fehlenden Voraussetzung für einer Vertrauensbildung und dem Gewicht der in der Gesetzesbegründung dargelegten Argumente für ein Abstellen auf den Stichtag 1. Januar 1999 hält der Senat die Gesetzesänderung mit Wirkung für das Streitjahr 2001 auch nicht für unzumutbar. 47

Der Senat ist auch nicht davon überzeugt, dass die Neuregelung in §§ 4 Abs. 4a und 52 Abs. 11 Satz 2 EStG - unabhängig von der Rückwirkungsproblematik - materiell verfassungswidrig ist. 48

Es ist den Klägern zuzugeben, dass der klare Schnitt des Gesetzgebers zum 31. Dezember 1998/1. Januar 1999 insbesondere für diejenigen Steuerpflichtigen nachteilig ist, die sich in der Vergangenheit entsprechend den Intentionen des Gesetzes verhalten haben, also diejenigen, die wie die Kläger, Unterentnahmen vorzuweisen hatten. 49

Der BFH ist auch hinsichtlich dieser Überlegung in der Grundsatzentscheidung vom 9. Mai 2012 zu dem Schluss gekommen, dass unter Berücksichtigung des beabsichtigten 50

Neuanfangs und der damit verbundenen völligen Systemumstellung Gründe der Praktikabilität und der Gleichbehandlung die scharfe Zäsur zum Jahreswechsel 1998/1999 rechtfertigen (Rdnr. 68). Der Gesetzgeber habe den legitimen Zweck verfolgt, mit der Einführung der Neuregelung die Berechnung der ab diesem Zeitpunkt relevanten Über- und Unterentnahmen neu zu beginnen. Er hat weiterhin ausgeführt, dass die Neuregelung verhältnismäßig und zumutbar sei, keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Leistungsfähigkeit darstelle, sondern vielmehr einen folgerichtigen, klaren Schnitt für die dem Gleichheitsgrundsatz und dem Gerechtigkeitsgebot genügende Neuregelung darstelle. Unter Abwägung der Aspekte der für eine Massenverwaltung erforderlichen Typisierung kommt der BFH daher zu dem Ergebnis, dass die Neuregelung auch inhaltlich verfassungsgemäß sei (vgl. Rdnr. 55 ff.) und keine Enteignung darstelle (Rdnr. 69). Dem schließt sich der erkennende Senat insoweit an, dass auch unter Berücksichtigung der vom BFH aufgezeigten Argumente nicht die Überzeugung gewonnen werden kann, dass die Neuregelung materiell verfassungswidrig ist. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt er Bezug auf die angegebenen Ausführungen des BFH.

Der Senat kann letztlich in der Sache auch entscheiden ohne das Verfahren gemäß § 74 FGO im Hinblick auf das Verfassungsbeschwerdeverfahren unter dem Aktenzeichen 2 BvR 1868/12 auszusetzen. 51

Nach wohl herrschender Meinung (vgl. Thürmer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 74 FGO Rdnr. 85 mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung; Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO § 74 FGO Rdnr. 14) ist die Aussetzung eines Verfahrens zulässig, wenn vor dem BVerfG ein nicht aussichtslos erscheinendes Musterverfahren gegen eine im Streitfall anzuwendende Vorschrift anhängig ist. 52

Danach ist im vorliegenden Verfahren keine Aussetzung geboten, da der Senat bereits mangels Publikation der Begründung der Verfassungsbeschwerde nicht feststellen kann, was Gegenstand des Verfahrens vor dem BVerfG ist. Es kann daher bereits nicht festgestellt werden, ob die beiden verfassungsrechtlichen Fragen, also sowohl die Frage der verfassungsrechtlich zulässigen Rückwirkung als auch die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs durch § 4 Abs. 4a EStG Gegenstand des Beschwerdeverfahrens sind. 53

Bei dieser Ausgangslage hält es der erkennende Senat unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der BFH im Rahmen des Musterverfahrens bereits die Grundsatzentscheidungen des BVerfG vom 7. Juli 2010 abgewartet hat (Ruhensbeschluss vom 15. September 2009), für ermessensgerecht, das vorliegende Verfahren, das bereits ca. fünf Jahre geruht hat, nicht erneut im Hinblick auf ein möglicherweise nicht Streit entscheidendes Verfahren vor dem BVerfG auszusetzen. 54

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 55

Der Senat hat die Revision im Hinblick auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit der unechten Rückwirkung unter Berücksichtigung der fortentwickelten Rechtsprechung des BVerfG zugelassen. 56