
Datum: 26.05.2023
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 1870/20
ECLI: ECLI:DE:FGK:2023:0526.14K1870.20.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 16.04.2020 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 17.07.2020 werden mit der Maßgabe geändert, dass für Zwecke der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen gem. § 4 Abs. 4a EStG unter Berücksichtigung kumulierter Entnahmeüberschüsse auf den 01.01.2011 von insgesamt ... €, und zwar für

- den Kläger zu 2. i.H.v. ... €
- den Kläger zu 3. i.H.v. ... €
- die Klägerin zu 4. i.H.v. ... €
- die Klägerin zu 5. i.H.v. ... €
- den verstorbenen Gesellschafter A i.H.v. insgesamt ... €, zu erfolgen hat.

Die Berechnung der festgestellten Einkünfte wird dem Beklagten aufgegeben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden wie folgt verteilt:

Die Gerichtskosten tragen der Kläger zu 2. zu 61 %, die Kläger zu 3. und 4. jeweils zu 1 %, die Klägerin zu 5. zu 20 % und der Beklagte zu 17 %.

Die außergerichtlichen Kosten des Klägers zu 2. tragen dieser zu 90 % und der Beklagte zu 10 %. Die außergerichtlichen Kosten der Klägerin zu 5. tragen diese zu 2/3 und der Beklagte zu 1/3.

Die außergerichtlichen Kosten der übrigen Kläger tragen diese jeweils selbst.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten besteht Streit über die Höhe gemäß § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbarer Schuldzinsen, insoweit insbesondere darüber, ob auf den verstorbenen früheren Mehrheitsgesellschafter entfallende Überentnahmen seinen Rechtsnachfolgern zuzurechnen sind.

2

Die Kläger zu 2. bis 5. waren im Streitjahr Gesellschafter der Klägerin zu 1.. Der Beigeladene war im Streitjahr bis zu seinem Ausscheiden ebenfalls Gesellschafter der Klägerin zu 1.. Bis zu seinem Tod am 22.07.2010 war Herr B sen. Mehrheitsgesellschafter der Klägerin zu 1. mit einer Beteiligung am Vermögen und Gewinn von 66,66 %. Der Kläger zu 2. war zu diesem Zeitpunkt mit 20% beteiligt, die Kläger zu 3. und 4. zu jeweils 6,67 %. Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin zu 1. vom 29.04.2002 enthielt eine „Nachfolgefollgeklausel“ (§ 20), die u.a. Folgendes beinhaltet:

3

„Beim Tod eines Gesellschafters steht demjenigen das Recht zu, seinen Eintritt in die Gesellschaft als Gesellschafter zu erklären, der vom Verstorbenen durch letztwillige Verfügung als sein Nachfolger bestimmt wurde. ...“

4

Aufgrund Erbvertrags vom ...1963 (UR-Nr. 1 für 1963 des Notars C in D unter Ziff. III.) wurden die Kläger zu 2. und 5. und der am ...09.2015 verstorbene Gesellschafter A zu je einem Drittel Miterben des verstorbenen Mehrheitsgesellschafters, und traten, soweit sie noch nicht Gesellschafter waren, als Gesellschafter in die oHG (Klägerin zu 1.) ein. Zum 30.11.2011 veräußerte A seinen Gesellschaftsanteil an den Kläger zu 2. und schied aus der Gesellschaft aus.

5

Seit dem Jahr 1999 hatten sich die Gesellschaftsverhältnisse wie folgt entwickelt:

6

Name und Stellung im Verfahren			ab 01.05.2002	ab 22.07.2010	ab 30.11.2011
B sen.		50 %	66,66 %	--	--
A		25 %	--	22,22 %	--
B jun.	Kläger zu 2.	25 %	20,00 %	42,22 %	64,44 %
F	Kläger zu 3.		6,67 %	6,67 %	6,67 %

7

G	Klägerin zu 4.		6,67 %	6,67 %	6,67 %
H	Klägerin zu 5.			22,22 %	22,22 %

An die Stelle des am ...09.2015 verstorbenen A traten dessen Gesamtrechtsnachfolger B und I. 8

Die Änderung der Beteiligungsverhältnisse im Jahr 2002 beruht darauf, dass der damalige Gesellschafter A von seinem 25 %igen Anteil 16,66 Prozentpunkte an B sen., 5 Prozentpunkte an B jun. (Kläger zu 2.) und jeweils 1,67 Prozentpunkte an F und G (Kläger zu 3. und 4.) veräußert hatte und damit zugleich aus der Gesellschaft ausgeschieden war. Zugleich hatte der Gesellschafter B jun. (Kläger zu 2.) jeweils einen Anteil von 5 % unentgeltlich auf seine Kinder F und G (Kläger zu 3. und 4.) übertragen. Aufgrund des Vertrags vom ...11.2011 hatte der Kläger zu 2. die Gesellschaftsanteile des inzwischen (am ...09.2015) verstorbenen Gesellschafters A entgeltlich erworben. Aufgrund Vertrags vom ...07.2015 veräußerte die Klägerin zu 5. ihren Gesellschaftsanteil entgeltlich an den Kläger zu 2.. 9

Die Klägerin zu 1. erstellte Gesamthandsbilanzen und daneben zumindest für die Jahre ab 2008 Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen. In den Sonderbilanzen wurde die Beteiligung des früheren Mehrheitsgesellschafters B sen. sowie des Klägers zu 1., ab 2010 des Klägers zu 1. und zu 5. sowie des inzwischen verstorbenen Gesellschafters A ausgewiesen. In den Sonderbilanzen wurden ausschließlich Verluste ausgewiesen. Betriebsausgaben waren im Wesentlichen Zinsen. Auch in den Ergänzungsbilanzen wurden ausschließlich Verluste ausgewiesen. Die Gesamthandsbilanzen der Streitjahre weisen Verluste aus, die Gewinn- und Verlustrechnungen Darlehen und Zinsen in erheblichem Umfang. Bilanzen für die Jahre vor den Streitjahren sind mit Ausnahme der Sonderbilanzen für 2008 und 2009 jedenfalls bei dem Beklagten und der Klägerin zu 5. nicht mehr vorhanden und liegen dem Gericht nicht vor. Alle Gewinnermittlungen der Streitjahre weisen hohe Darlehensverbindlichkeiten und hohe Zinsaufwendungen aus, beginnend mit Bankdarlehen von ... € in der Gesamthandsbilanz für 2011 bei ... € Zinsaufwand. 10

Die Betriebsprüfungsberichte für die Zeiträume vor dem Streitjahr, nämlich die Berichte vom 11.10.2005 für die Jahre 1999-2002, vom 10.11.2008 für die Jahre 2003-2006 und vom 22.12.2013 für die Jahre 2007-2010 weisen verschiedene Positionen von Schuldzinsen aus, die nicht als Betriebsausgaben anerkannt und stattdessen als Entnahmen behandelt wurden. Diese Entnahmen wurden den jeweiligen Gesellschaftern zugeordnet, auf die sie entfielen und im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der nach § 4 Abs. 4a EStG nichtabzugsfähigen Schuldzinsen zugerechnet. Die Feststellungsbescheide für die Vorjahre folgten den Prüfungsberichten. 11

Eine 2019 abgeschlossene steuerliche Betriebsprüfung (BP) gelangte – neben anderen, nicht streitbefangenen Feststellungen – zu dem Ergebnis, dass in den Streitjahren 2012 bis 2015 die nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abzugsfähigen Schuldzinsen gegenüber den Feststellungserklärungen und den aufgrund dieser unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheide über die Feststellung der Einkünfte wie folgt zu erhöhen seien: 12

Beträge in €	2012	2013	2014	2015
--------------	------	------	------	------

13

gesamt bisher	...	...	...	...
gesamt lt. BP	...	...	...	...
Kl. zu 2.	...	...	...	...
Kl. zu 3.	...	...	...	...
Kl. zu 4.	...	...	...	...
Kl. zu 5.	...	...	...	...

Diesen Berechnungsergebnissen liegen folgende Ermittlung und Verteilung der kumulierten Überentnahmen zum 01.01.2011 zugrunde:

14

Beträge in €		Überentnahme	Unterentnahme	kumulierter Verlust
1999				
Entnahmen (PE)	...			
Einlagen (NE)	...			
Gewinn (GuV)	...		...	+...
31.12.		...		...
2000				
Entnahmen	...	...		
Einlagen	...			
Gewinn	-...			-...
31.12.		...		-...
2001				
Entnahmen	...			
Einlagen	...		...	+...
Gewinn	-...			-...

15

31.12.		...		-...
2002				
Entnahmen	...			
Einlagen	...			
Gewinn	...		...	+...
31.12.		...		-...
2003				
Entnahmen	...			
Einlagen	...		...	+...
Gewinn	-...			-...
31.12.		...		-...
2004				
Entnahmen	...			
Einlagen				
Gewinn	...	...		
31.12.		...		-...
2005				
Entnahmen	...			
Einlagen	...		...	+...
Gewinn	-...			-...
31.12.				-...
2006				
Entnahmen	...			

Einlagen	...	...		
Gewinn	-...			-...
31.12.		...		-...
2007				
Entnahmen	...			
Einlagen	...			
Gewinn	...	...		
31.12.		...		-...
2008				
Entnahmen	...			
Einlagen	...	...		
Gewinn	-...			-...
31.12.		...		-...
2009				
Entnahmen	...			
Einlagen	...	...		
Gewinn	-...			-...
31.12.		...		-...
2010				
Entnahmen	...	...		
Einlagen				
Gewinn	-...			-...

31.12.2010/ 01.01.2011		...		...
	wie folgt verteilt:			
Kl. zu 2. (B jun.)		...	(= 44,11 %)	
Kl. zu 3. (F)		...	(= 6,67 %)	
Kl. zu 4. (G)		...	(= 6,67 %)	
Kl. zu 5. (H)		...	(= 22,22 %)	
A		...	(= 20,33 %)	

Bei der Einbeziehung der Überentnahmen der Vorjahre von 1999 bis 2010 gab die BP an, diese entsprechend der Beteiligungsquote berücksichtigt zu haben und, soweit die Überentnahmen danach quotal auf den verstorbenen Mehrheitsgesellschafter entfallen seien, diese entsprechend ihren Erbteilen den Klägern zu 2. und zu 5. sowie A zugerechnet zu haben. 16

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den BP-Bericht vom 23.08.2019 nebst Anlagen, insbesondere auf Tz. 2.9 und die Anlagen 11 (Bl. 91 ff. d. FG-Akte), sowie die Anlage 15 zu dem BP-Bericht vom 22.12.2013 für die Jahre 2007-2010 (Bl. 417 ff. d. FG-Akte) ausdrücklich Bezug genommen. 17

Nach erfolglosem Einspruch gegen den dem Ergebnis der BP entsprechenden Feststellungsbescheid für das Streitjahr haben alle Kläger mit der Klage zunächst geltend gemacht, die Überentnahmen des verstorbenen Gesellschafters seien dessen Erben nicht zuzurechnen. Insoweit könne nichts Anderes als für einen Verlustabzug nach § 10d EStG gelten, der auch nicht vererblich sei. In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin zu 5. nach eingehender Erörterung hieran nicht mehr festgehalten und ihren Klageantrag entsprechend eingeschränkt. 18

Alle Kläger haben zudem zunächst geltend gemacht, die Höhe des gesetzlichen Zinssatzes des § 4 Abs. 4a S. 3 EStG von 6 % sei in verfassungswidriger Weise überhöht. Hieran hat die Klägerin zu 5. nach dem Hinweisschreiben der Berichterstatterin vom 20.09.2022 nicht mehr festgehalten. Der Prozessbevollmächtigte der Kläger zu 2. bis 4., der im Rubrum genannte Steuerberater, hat mit dem per Telefax übermittelten Schriftsatz vom 25.05.2023 ebenfalls erklärt, dass er insoweit das Klagebegehren nicht weiterverfolge. Bereits zuvor, mit Schreiben des Gerichts vom 28.04.2023, war er auf § 52d FGO und die sich daraus ergebende Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung insbesondere von Anträgen und Prozesserkklärungen hingewiesen worden. Zugleich hat er mit dem Schriftsatz vom 25.05.2023 für die Kläger zu 3. und 4. die Klagerücknahme erklärt. 19

Die Klägerin zu 5. hat weiter geltend gemacht, dass die Überentnahmen des Rechtsvorgängers unzutreffend ermittelt worden seien, da eine gesellschafts- und nicht zutreffend eine gesellschafterbezogene Betrachtung erfolgt sei. An dem weiteren Vortrag, bei 20

der Berechnung der nicht abzugsfähigen Zinsen sei die Kürzung des Höchstbetrags um 2.050 € nach § 4 Abs. 4a S. 4 EStG zu Unrecht unterblieben, hat sie in der mündlichen Verhandlung nicht mehr festgehalten.

Die Kläger zu 1. bis 4. waren in der mündlichen Verhandlung nicht anwesend und nicht vertreten. Sie sind am 04.05.2023 (gegen EB, vgl. Bl. 351 d. FG-Akte) unter Hinweis nach § 91 Abs. 2 FGO geladen worden. 21

Die Klägerin zu 5. beantragt, 22

die angefochtenen Feststellungsbescheide und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung in der Weise zu ändern, dass für die Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG zum 01.01.2011 für die Klägerin ein Entnahmeüberhang i.H.v. ... € statt bisher ... € zugrunde zu legen ist. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die angefochtenen Feststellungsbescheide und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung in der Weise zu ändern, dass für die Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG zum 01.01.2011 für 25

- den Kläger zu 2. ein Entnahmeüberhang i.H.v. ... € statt bisher ... €, 26

- den Kläger zu 3. ein Entnahmeüberhang i.H.v. ... € statt bisher ... €, 27

- die Klägerin zu 4. ein Entnahmeüberhang i.H.v. ... € statt bisher ... €, 28

- die Klägerin zu 5. ein Entnahmeüberhang i.H.v. ... € statt bisher ... € 29

- den verstorbenen Gesellschafter A ein Entnahmeüberhang i.H.v. insgesamt ...€ statt bisher ...€ 30

zugrunde zu legen ist, 31

und die Klage im Übrigen abzuweisen. 32

Der Beklagte hält daran fest, dass die Überentnahmen des verstorbenen Mehrheitsgesellschafters bei seinen Rechtsnachfolgern fortzuführen seien. Er hält nicht mehr daran fest, dass für die Vorjahre 1999 bis 2010 der Berechnung der Entnahmeüberhänge die Gewinnbeteiligungsquoten der Gesellschafter zugrunde zu legen seien. Er schließt sich der Ansicht an, dass bei der Zurechnung der Entnahmeüberhänge auf die jeweiligen individuellen Entnahmen und Einlagen der damaligen Gesellschafter abzustellen ist, und folgt insoweit der vom Gericht in der mündlichen Verhandlung dargelegten Berechnung. 33

Mit dem per Telefax übermittelten Schriftsatz vom 23.05.2023 hat der Prozessbevollmächtigte der Kläger zu 1. bis 4. die Verlegung des Termins der mündlichen Verhandlung am 26.05.2023 beantragt. Er habe sich am Sonntag in schlechtem gesundheitlichem Zustand befunden, so dass er sich am 22.05.2023 von einer (namentlich benannten) Internistin habe untersuchen lassen. Aufgrund der Diagnose seien weitere, allerdings stationäre Untersuchungen erforderlich, so dass er sich ab dem 24.05.2023 für unbestimmte Zeit in der Neurologie des J weiterbehandeln lasse. Beigefügt waren ein Überweisungsschein der Arztpraxis, der die Diagnose „Schwindel, PNP, Gedächtnis lässt nach“ und einen „Auftrag“ des Inhalts „Erbitten Ihre Weiterbehandlung“ enthält. Eine 34

Einweisung ins Krankenhaus oder einen Hinweis auf besondere Eilbedürftigkeit, Verhandlungs- oder Reiseunfähigkeit oder nur Arbeitsunfähigkeit enthält der Überweisungsschein nicht.

Mit Schreiben vom 23.05.2023, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, hat der Senatsvorsitzende den Antrag mangels Darlegung eines erheblichen Grundes i.S. des § 227 Abs. 1 S. 2 ZPO i.V.m. § 155 FGO abgelehnt. 35

Mit dem zu dem Aktenzeichen 14 K 775/23 erneut per Telefax übermittelten Schriftsatz vom 24.05.2023 hat der Prozessbevollmächtigte der Kläger den Antrag, die Besteuerungsgrundlagen 2011-2015 zu ändern, angekündigt. Dabei sollen die zum 31.12.2010/01.01.2011 festgesetzten Überentnahmen in Höhe von ... € um den anteiligen Schlusswert von ... € aus der Gesamtrechtsnachfolge B sen. auf ... € reduziert werden. An dem Klagebegehren, den Zinssatz von 6 % für Überentnahmen herabzusetzen, und den Einwänden gegen die Übernahme des durch den Erbteilskauf miterworbenen Überentnahmenanteils des A werde nicht festgehalten. Gegen die Beibehaltung der aus Vereinfachungsgründen zum 31.12.2010 in Anspruch genommenen quotalen Aufteilung der gesellschaftsbezogenen ermittelten Überentnahmen habe der Kläger zu 2. keine Bedenken. Dies sei in Anbetracht des mit einer rückwärtsgerichteten gesellschaftsbezogenen Ermittlung der Überentnahmen entstehenden Aufwandes und der Annahme, dass keine wesentlichen Abweichungen entstehen würden, zu sehen. Des Weiteren schließe er sich den Ausführungen des Bevollmächtigten der Klägerin zu 5. an. 36

Entscheidungsgründe 37

Die Klage der Klägerin zu 5. ist nach der Beschränkung ihres Begehrens in der mündlichen Verhandlung begründet. Die Klage der Kläger zu 1. und 2. ist teilweise begründet. Die Klage der Kläger zu 3. und 4. ist unbegründet. 38

I. 39

Die Sache ist entscheidungsreif. 40

1. Soweit der Prozessbevollmächtigte der Kläger zu 1. bis 4. mit per Telefax übermitteltem Schriftsatz vom 25.05.2023 für die Kläger zu 3. und 4. die Klagerücknahme erklärt hat, ist diese Erklärung bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung nicht wirksam geworden. 41

a) Dies folgt schon daraus, dass der Prozessbevollmächtigte die Rücknahmeerklärung nicht in der für Steuerberater seit dem 01.01.2023 vorgeschriebenen Form als elektronisches Dokument per beSt übermittelt, sondern per Telefax abgegeben hat. Für die in § 62 Abs. 2 S. 1 FGO genannten Steuerberater steht seit dem 01.01.2023 ein sicherer Übermittlungsweg i.S. des § 52a Abs. 4 S. 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung; denn seit dem 01.01.2023 (§ 157e StBerG) richtet die Bundessteuerberaterkammer über die Steuerberaterplattform für jeden Steuerberater ein besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach empfangsbereit ein (§ 86d Abs. 1 S. 1 StBerG). Steuerberater sind mit der Einrichtung des Postfachs, spätestens aber ab Herstellung der Nutzungsmöglichkeit nach Abschluss des Versandes der Registrierungsaufforderungen mit den für die Inbetriebnahme des Postfaches erforderlichen Informationen zum 17.03.2023, nach § 52d S. 2 FGO nutzungspflichtig. Dies hat zur Folge, dass ein per Telefax übermitteltes Schreiben nicht fristwährend eingereicht werden kann (BFH-Beschluss vom 28.04.2023 XI B 101/22, juris m.w.N.). Die per Telefax erklärte Klagerücknahme ist, da der Bevollmächtigte der Kläger zu 3. und 4. nicht und auch sonst niemand für diese zur mündlichen Verhandlung erschienen ist und bis zu diesem Zeitpunkt 42

die Rücknahmeerklärung auch nicht formwirksam nachgeholt wurde, damit bis zum Ende der mündlichen Verhandlung nicht wirksam geworden. Der Beklagte hat auch der Erklärung nicht zugestimmt.

b) Unabhängig davon ist die Rücknahmeerklärung nicht wirksam, weil sie nicht hinreichend eindeutig ist. Zwar erklärt der Bevollmächtigte in dem Schreiben vom 25.05.2023 eindeutig die Rücknahme der Klage für die Kläger zu 3. und 4.. Die Klage war ausdrücklich erhoben worden für die oHG als Klägerin zu 1. in Prozessstandschaft für nur einen Teil der Gesellschafter, nämlich die Kläger zu 2.- 4.. Die Klage betraf und betrifft mit dem Einwand, der kumulierte Entnahmeüberschuss des verstorbenen früheren Mehrheitsgesellschafters sei bei der Berechnung der nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abzugsfähigen Zinsen nicht zu berücksichtigen, zunächst die Gesamteinkünfte der Klägerin zu 1.. Insoweit ist grundsätzlich allein die Gesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt. Zugleich betrifft die Klage damit, weil an die Stelle des verstorbenen Mehrheitsgesellschafters die Kläger zu 2. und 5. sowie der inzwischen verstorbene frühere Gesellschafter A getreten sind, auch die Verteilung der Einkünfte. Diese berührt, auch wenn sie Rechtsnachfolger des verstorbenen Mehrheitsgesellschafters geworden sind, zugleich die Kläger zu 3. und 4. in der Weise, dass auch die ihnen zuzurechnenden Einkünfte der Höhe nach betroffen sind. Dies folgt auch daraus, dass in dem Fall, dass die kumulierten Überentnahmen des verstorbenen Mehrheitsgesellschafters zu erfassen waren, auch deren Höhe zu überprüfen wäre, was den Verteilungsschlüssel der Einkünfte auch für die Kläger zu 3. und 4. ändern würde. Dies macht die Klägerin zu 5. auch ausdrücklich mit ihrer Klage geltend. Daraus folgt die auch persönliche Klagebefugnis der Kläger zu 3. und 4. nach § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO. Diese entfällt nicht allein durch das mit dem Schreiben vom 25.05.2023 zum Ausdruck gebrachte Begehren, es bezüglich der Kläger zu 3. und 4. bei den ihnen mit den angefochtenen Bescheiden zugerechneten Einkünften zu belassen. Denn dieses Begehren weicht von demjenigen der Klägerin zu 5. ab, das – zumindest hilfsweise – auf Verminderung der Höhe der ihr zuzurechnenden Einkünfte gerichtet ist und damit die Erhöhung der Einkünftezurechnung auch der Kläger zu 3. und 4. einschließt.

Zudem beruht die Erklärung der Klagerücknahme auf der Vorstellung, als Verfahrensbeteiligte aus dem Klageverfahren auszuscheiden. Dies ist aber nicht möglich, da die Kläger zu 3. und 4., die als Kläger nicht beizuladen waren, postwendend notwendig beizuladen gewesen wären.

2. Das Nichterscheinen des Prozessbevollmächtigten der Kläger zu 1. bis 4. zur mündlichen Verhandlung steht der Entscheidungsreife gem. § 91 Abs. 2 FGO nicht entgegen. Der Antrag des Prozessbevollmächtigten der Kläger zu 1.-4. auf Terminsverlegung vom 23.05.2023 wurde durch Schreiben des Senatsvorsitzenden gleichen Datums, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, mangels erheblichen Grundes i.S.v. § 227 Abs. 1 S. 2 ZPO i.V.m. § 155 FGO abgelehnt.

3. Eine Aussetzung des Verfahrens und Vorlage des Verfahrens an das Bundesverfassungsgericht nach Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG im Hinblick auf die ursprünglich geltend gemachte Verfassungswidrigkeit der Höhe des pauschalierten Zinssatzes von 6 % kam nicht in Betracht. Die Frage ist nicht entscheidungserheblich. Die Kläger haben erklärt, diesen Gesichtspunkt nicht mehr weiterzuverfolgen. Selbst wenn man den entsprechenden Schriftsatz ihres Bevollmächtigten vom 25.05.2023 im Hinblick auf die nicht formgerechte Übermittlung per Telefax auch insoweit für unbeachtlich hält, fehlt es insoweit mangels Konkretisierung des Umfangs der angenommenen Überschreitung des verfassungsrechtlich zulässigen Zinssatzes an einer Bezeichnung des Gegenstands des Klagebegehrens. Zudem

käme eine Entscheidungserheblichkeit nur in Betracht, wenn die tatsächlich angefallenen Zinsen, soweit sie dem Grunde nach i.R.d. § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen sind, und damit insbesondere nicht solche, die auf Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entfallen (s. § 4 Abs. 4a S. 5 EStG), niedriger als der gesetzliche Zinssatz von 6 % gewesen wären. Dies haben die Kläger weder vorgetragen, noch kann es anhand der vorgelegten Unterlagen festgestellt werden. Dies kann, da es in erheblichem Umfang um Zinsen für Darlehen geht, die vor den Streitjahren aufgenommen wurden, auch nicht unterstellt werden. So betrugen schon bei überschlägiger Berechnung die ausweislich des BP-Berichts insgesamt für 2011 gezahlten Zinsen im Gesamthandsbereich ... € bei einer laut Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Summe der Bankdarlehen i.H.v. ... €, was einem Durchschnittszins von 5,22 % entspricht. Davon ausgehend, dass Zinsen für Darlehen zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, insbesondere Immobiliendarlehen, regelmäßig niedriger verzinslich sind als andere Darlehen, insbesondere solche zur Finanzierung des laufenden Geschäftsbetriebes, ist es nicht wahrscheinlich, dass die tatsächliche Höhe der i.R.d. § 4 Abs. 4a EStG einzubeziehenden Zinsen nicht unter 6 % lag.

Abgesehen davon hat der Senat für die Streitjahre 2012 bis 2015 keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der typisierten Zinshöhe. In dem Beschluss vom 08.07.2021 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (BVerfGE 158, 282) hat das BVerfG die Vollverzinsung mit 0,5 % monatlich erst ab dem 01.01.2014 als mit dem Gleichheitssatz unvereinbar festgestellt. Zudem hat es auch für diese Jahre die Weitergeltung der Regelung der Verzinsung bis zum 31.12.2018 angeordnet. Die Annahme, dass der Prozentsatz des § 4 Abs. 4a S. 3 EStG in verfassungswidriger Weise überhöht ist, scheidet danach für die Streitjahre 2011 bis 2013 aus. Für die Jahre 2014 und 2015 ist nicht ersichtlich, dass bei der Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG im Gegensatz zur Vollverzinsung nach § 233a, § 238 Abs. 1 AO so gewichtige Gründe vorliegen, dass der Prozentsatz des § 4 Abs. 4a S. 3 EStG nicht – wie die gesetzliche Vollverzinsung nach § 233a AO – zumindest bis einschließlich 2018 fortgelten könnte. Der Vergleich der Regelungen spricht vielmehr dafür, dass dies für § 4 Abs. 4a EStG erst recht gelten muss. Denn anders als im Falle der gesetzlichen Verzinsung nach § 233a AO, der der Steuerpflichtige sich in Fällen, in denen der zeitabhängige Beginn des Zinslaufs allein auf langer Bearbeitung durch die Finanzverwaltung beruht, nicht entziehen kann, hat er im Bereich seines eigenen Unternehmens grundsätzlich die Wahl, ob er Überentnahmen tätigt und damit eine Hinzurechnung von nicht abziehbaren Schuldzinsen bewusst in Kauf nimmt (zu diesem Gesichtspunkt vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 158, 282, Rz. 242). Gegen eine andere Beurteilung als bei § 233a AO spricht gerade auch, dass in die Bemessungsgrundlage des § 4 Abs. 4a EStG auch Überentnahmen aus früheren Jahren vor 2014 einbezogen sind, für die der Prozentsatz von 6 % nicht verfassungswidrig war und insoweit auch regelmäßig ein höherer Zins als der aktuell marktübliche weiterläuft.

II. 48

Die Klage ist bezüglich der Höhe der Bemessungsgrundlage der nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abzugsfähigen Zinsen nur insoweit begründet, als der Beklagte den Entnahmeüberhang der den Streitjahren vorangehenden Jahre zu hoch angesetzt und die Verteilung der Entnahmen und Einlagen für diese Jahre nicht gesellschaftsbezogener ermittelt hat. 49

1. Gemäß § 4 Abs. 4a S. 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 S. 2 EStG). Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % der Überentnahmen des 50

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 S. 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 S. 4 EStG). Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt unberührt (§ 4 Abs. 4a S. 5 EStG).

2. Zwischen den Beteiligten besteht Übereinstimmung darüber, dass es sich bei den streitigen Schuldzinsen der Streitjahre um Betriebsausgaben handelt. Dies deckt sich auch mit den Ausführungen der Vorprüfungsberichte, in denen verschiedene Positionen von Schuldzinsen nicht als Betriebsausgaben anerkannt und stattdessen als Entnahmen behandelt wurden. Diese Entnahmen wurden den jeweiligen Gesellschaftern zugeordnet, auf die sie entfielen, und i.R.d. Ermittlung der Bemessungsgrundlage der nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abzugsfähigen Schuldzinsen zugerechnet. Diese Zurechnungen sind im Wesentlichen für die unterschiedliche Höhe der Entnahmen der einzelnen Gesellschafter ursächlich. 51

3. Es besteht auch kein Streit darüber, dass Schuldzinsen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlagevermögens zutreffend nicht berücksichtigt wurden. Hiervon gehen die Beteiligten wie auch die BP für Schuldzinsen aus, die im Sonderbetriebsvermögen angefallen sind und nach der Rechtsprechung des BFH (grundlegend Urteil vom 29.03.2007 IV R 72/02, BStBl II 2008, 420) dem Grunde nach i.R.d. Ermittlung nach § 4 Abs. 4a EStG im Hinblick auf den für die Erfassung der Zinsen maßgeblichen Gesellschaftsbezug ausschlaggebend sind. 52

4. Zu Unrecht machen die Kläger geltend, dass der auf den 2010 verstorbenen damaligen Mehrheitsgesellschafter entfallende Entnahmeüberhang nicht berücksichtigungsfähig sei, weil insoweit die Grundsätze des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, zu § 10d EStG auf § 4 Abs. 4a EStG übertragbar seien. 53

a) Aus dem Beschluss ergibt sich vielmehr das Gegenteil. Der Beschluss führt aus, dass die Grundsätze auf Fälle der sogenannten gesplitteten Tatbestandsverwirklichung nicht zutreffen. Eine solche liegt vor, wenn der gesetzliche Tatbestand, an den die Besteuerung anknüpft, teilweise von dem Rechtsvorgänger und teilweise von dem Rechtsnachfolger, insbesondere dem Gesamtrechtsnachfolger und damit einem Erben, verwirklicht wird. Als Fälle der gesplitteten Tatbestandsverwirklichung hat der Große Senat insbesondere § 24 Nr. 2 letzter Hs. EStG (unter D.III.5. der Gründe, Rn. 73-77 bei juris) sowie „eine Vielzahl weiterer Konstellationen“ (unter D.III.6. der Gründe, Rn. 78 ff. bei juris), unter diesen an erster Stelle (unter D.III.6.a der Gründe, Rn. 79-82 bei juris) die in § 6 Abs. 3 EStG geregelten Tatbestände, angeführt. Dabei hat er ausdrücklich in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift auch „den unentgeltlichen Betriebsübergang von Todes wegen“ (unter D.III.6.a.cc der Gründe, Rn. 82 bei juris) einbezogen, wobei der unentgeltliche Betriebserwerber „nicht zwingend mit dem Erben als derjenigen Person identisch sein“ müsse, „die nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH den vom Erblasser nicht aufgezehrten Verlustabzug -- entsprechend der auf sie entfallenden Erbquote -- geltend machen konnte“. Der Beschluss sieht diese Fälle als mit der § 10d EStG zugrundeliegenden Konstellation als nicht vergleichbar an. Dem schließt der Senat sich schon im Hinblick darauf an, dass § 10d EStG nach der früheren Rechtsprechung, die eine Vererblichkeit des Verlustabzugs vorsah, nur eine Übertragung der Rechtsfolge eines allein vom Rechtsvorgänger realisierten Tatbestands auf den Rechtsnachfolger vorsah. 54

b) Ein Fall des Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 3 EStG, nämlich der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils, liegt ausgehend von den Gründen des Beschlusses des Großen Senats, denen der erkennende Senat sich vollumfänglich anschließt, auch im Streitfall vor. Wie im Anwendungsbereich dieser Vorschrift liegt auch der Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG im Hinblick auf die Berücksichtigung des Entnahmeüberhangs des Rechtsvorgängers eine gesplittete Tatbestandsverwirklichung vor. Denn die Vorschrift betrifft den Abzug von Schuldzinsen, die allein dem Rechtsnachfolger entstanden sind. Lediglich für den Berechnungsmodus des Umfangs der Nichtabzugsfähigkeit ist auf einen vom Rechtsvorgänger realisierten Sachverhalt abzustellen.

55

c) Der Systematik der Behandlung der Fälle gesplitteter Tatbestandsverwirklichung entsprechend hat der BFH in ständiger Rechtsprechung (Urteile vom 22.09.2011 IV R 33/08, BStBl II 2012, 10; vom 12.12.2013 IV R 17/10, BStBl II 2014, 316; vom 24.11.2016 IV R 46/13, BStBl II 2017, 268; vom 06.12.2018 IV R 15/17, BFH/NV 2019, 526) entschieden, dass bei der Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG in Fällen der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG auch die Über- oder Unterentnahmen eines Rechtsvorgängers (seit 1999) in die Bemessungsgrundlage der nichtabzugsfähigen Zinsen einzubeziehen sind. Zwar sind die Entscheidungen lediglich zu Sachverhalten der Einzelrechtsnachfolge unter Lebenden ergangen. Aus dem Beschluss des Großen Senats (in BStBl II 2008, 608 unter D. III.6.a.cc der Gründe, Rn. 82 bei juris) ergibt sich indes, dass die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG auch die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge betrifft. Auch insoweit hat der Große Senat eine Anwendbarkeit der für § 10d EStG angenommenen Grundsätze, wonach ein Übergang auf die Erben nicht erfolgen kann, ausdrücklich ausgeschlossen. Dafür, dass insoweit für den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG eine abweichende Betrachtung geboten sein könnte, die eine Übertragbarkeit der für § 10d EStG entwickelten Grundsätze auf Fälle des § 6 Abs. 3 EStG bei Gesamtrechtsnachfolge im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG als möglich erscheinen lassen könnte, haben die Kläger weder Gesichtspunkte vorgetragen, noch sind solche aus der Judikatur oder dem Schrifttum oder anderweitig ersichtlich. Vielmehr lassen die Ausführungen der Kläger eine Auseinandersetzung gerade mit den Gründen des Beschlusses des Großen Senats in BStBl II 2008, 608, insbesondere derjenigen zu § 6 Abs. 3 EStG (unter D. III.6.a der Gründe, Rn. 79-82 bei juris) vermissen. Dies gilt insbesondere, soweit die Klägerin zu 5. gerade aus der Regelung des § 6 Abs. 3 EStG glaubt, die Übertragbarkeit der zu § 10d EStG entwickelten Grundsätze herleiten zu können. Der Große Senat hat diese Übertragbarkeit vielmehr ausdrücklich abgelehnt. Entgegen der Ansicht der Klägerin zu 5. trifft es auch nicht zu, dass im Falle des Betriebsübergangs oder – wie im Streitfall – des Übergangs von Mitunternehmeranteilen im Wege der Erbfolge mit dem Tod eines (Mit-)Unternehmers aus dem Betriebsvermögen für eine juristische Sekunde Privatvermögen wird. Vielmehr ist anerkannt, dass der Tod den Charakter als Betriebsvermögen unberührt lässt (z.B. BFH-Urteile vom 14.12.1993 VIII R 13/93, BStBl II 1994, 922, unter II.1.a der Gründe m.w.N.; vom 15.11.2006 XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436). Auch die partiell gesellschaftsbezogener Betrachtung des § 4 Abs. 4a EStG ändert daran nichts. Wie bei § 6 Abs. 3 EStG tritt der Erbe als Neugesellschafter in die Rechtsnachfolge des Erblassers als Gesellschafter ein, und zwar ausschließlich in diese. Gerade die im Gesetz in § 4 Abs. 4a S. 3 EStG angeordnete Berücksichtigung der Totalperiode spricht dafür, dass der Gesetzgeber auch die Berücksichtigung der Über- und Unterentnahmen eines Rechtsvorgängers einbeziehen wollte. Dies entspricht auch der anerkannten Betrachtung in anderen Fällen der Berücksichtigung der Totalperiode, insbesondere bei der Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht i.S. des § 15 Abs. 2 EStG.

56

Der von der Klägerin zu 5. hervorgehobene Umstand, dass bei der Erbschaftsteuer die höhere Einkommensteuer, die aus der Berücksichtigung von Entnahmeüberschüssen des

57

Erblässers folgt, nicht steuermindernd berücksichtigt wird, lässt keine andere Beurteilung zu. Das Verhältnis zwischen Einkommensteuer und Erbschaftsteuer wird in § 35b EStG geregelt. Für eine weitergehende Minderung der Einkommensteuer gibt es keine gesetzliche Grundlage.

Weiter greift auch die Argumentation, dass der Erbe von den Überentnahmen des Erblässers keinen Nutzen habe, nicht durch. Es lässt sich schon kein allgemeiner Erfahrungssatz dieses Inhalts aufstellen. Da eine Erbschaft regelmäßig Privatvermögen einschließt, kommen die Überentnahmen dem Erben jedenfalls immer dann zugute, wenn diese das Privatvermögen gemehrt haben, und sei es, dass dies durch Minderung oder Vermeidung von Schulden erfolgt ist. Lediglich wenn die Überentnahmen im Privatbereich verbraucht wurden, erlangt der Erbe keinen Vorteil. 58

Auch aus der erst kurz vor dem Beschluss des Großen Senats in BStBl II 2008, 608, durch das Unternehmersteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912) eingeführten Vorschrift des § 4h EStG über die sog. Zinsschranke, die in dem Beschluss wohl mangels Anwendbarkeit auf die Streitjahre des Vorlagefalls nicht erörtert wird, lässt sich entgegen der zunächst von der Klägerin zu 5. vertretenen Ansicht nichts Gegenteiliges herleiten. Nach § 4h Abs. 5 S. 1 EStG geht ein nicht verbrauchter Zinsvortrag bei der Aufgabe oder Übertragung des Betriebs unter. Scheidet ein Mitunternehmer aus einer Gesellschaft aus, geht der Zinsvortrag nach § 4h Abs. 5 S. 2 EStG anteilig mit der Quote unter, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt war. Die Regelung des § 4h Abs. 5 EStG ist nicht entsprechend auf § 4 Abs. 4a EStG anwendbar. Es handelt sich insoweit um eine Ausnahmeregelung, die nicht analogiefähig ist, vielmehr allenfalls einen Umkehrschluss zulässt. Aus der Begründung des Gesetzentwurfs zu § 4h Abs. 5 EStG (BT-Drucks. 16/4841, S. 50) lässt sich nicht herleiten, dass der Gesetzgeber von einem analogiefähigen Prinzip ausgegangen ist. Die Begründung beschränkt sich auf eine Wiedergabe des Norminhalts. Der Übertragbarkeit stehen auch die strukturellen Unterschiede der Normen entgegen. Während § 4 Abs. 4a EStG die individuellen tatsächlichen Entnahmen und Einlagen der Gesellschafter bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt, sieht § 4h Abs. 5 EStG einen streng der Beteiligungsquote entsprechenden Ansatz vor. Zudem legt § 4h EStG auch keine auf die Totalperiode bezogene und zeitlich unbegrenzt fortgeführte Ermittlung zugrunde, die die Einbeziehung der Verhältnisse des Rechtsvorgängers impliziert, sondern sieht grundsätzlich lediglich einen Fünfjahreszeitraum vor (s. § 4h Abs. 1 S. 3 EStG). 59

Letztlich deckt sich die Übertragbarkeit der Über- und Unterentnahmen des Rechtsvorgängers damit, dass auch ein Kapitalkonto, und zwar auch ein negatives, auf den Gesamtrechtsnachfolger übergeht. 60

5. Die Ermittlung der Höhe der Bemessungsgrundlage der nicht abzugsfähigen Schuldzinsen ist jedoch in zweifacher Hinsicht fehlerhaft. 61

a) Zu Recht wendet die Klägerin zu 5. ein, dass die Bemessungsgrundlage der nicht abzugsfähigen Schuldzinsen fehlerhaft nicht auf den Entnahmeüberhang der Gesamtperiode beschränkt wurde. Hierüber besteht nach der mündlichen Verhandlung zwischen der Klägerin zu 5. und dem Beklagten kein Streit mehr. Die Kläger zu 1. bis 4. haben nicht geltend gemacht, dass der vom Beklagten zugrunde gelegte höhere Entnahmeüberhang für diese Jahre unzutreffend ermittelt worden wäre. 62

Der Beklagte hat – dem BP-Bericht folgend – insoweit die von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der nach § 4 Abs. 4a 63

EStG nicht abzugsfähigen Zinsen nicht zutreffend berücksichtigt (grundlegend BFH-Urteile vom 14.3.2018 X R 17/16, BStBl II 2018, 744; vom 6.12.2018 IV R 15/17, BFH/NV 2019, 526). Danach ist in Verlustfällen, in denen für die Dauer der maßgeblichen Totalperiode ein Gesamtverlust entstanden ist, die gesetzliche Berechnungsmethode des § 4 Abs. 4a EStG im Wege der teleologischen Reduktion zu modifizieren. Dies erfolgt in der Weise, dass die als Bemessungsgrundlage i.S. des § 4 Abs. 4a S. 3 Hs. 1 EStG anzusetzende kumulierte Überentnahme nicht höher sein darf als die Entnahme der Totalperiode und auch nicht höher als die Differenz zwischen allen Entnahmen und Einlagen der Totalperiode (BFH-Urteil in BStBl II 2018, 744 Rn. 34).

Deshalb sind sowohl die Entnahmen als auch die Einlagen der Totalperiode (von 1999 bis zum jeweils aktuellen Jahr) zu addieren. Die Bemessungsgrundlage ist auf den Entnahmenüberschuss (Entnahmen abzgl. Einlagen) dieses gesamten Zeitraumes zu begrenzen. Ist der so ermittelte Wert geringer als die kumulierte Überentnahme der Jahre ab 1999, sind die nicht abziehbaren Schuldzinsen aufgrund dieses Werts zu ermitteln. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass ein in der Totalperiode erwirtschafteter Verlust die Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen nicht erhöht. Gleichzeitig ist es dadurch ohne Bedeutung, zu welchem (zufälligen) Zeitpunkt zwischen 1999 und dem jeweiligen, zu beurteilenden Veranlagungszeitraum Gewinne oder Verluste, Entnahmen oder Einlagen zu verzeichnen waren, was der periodenübergreifend berechneten Bemessungsgrundlage in § 4 Abs. 4a S. 3 Hs. 1 EStG entspricht (BFH-Urteil in BStBl II 2018, 744 Rn. 35).

64

Im Streitfall wurde ein Gesamtverlust in der Totalperiode vom 01.01.1999 bis zum 31.12. eines jeden der Streitjahre erwirtschaftet, so dass nach Maßgabe der vom BFH entwickelten Grundsätze die Bemessungsgrundlage der nicht abzugsfähigen Zinsen auf die Differenz zwischen allen Entnahmen und Einlagen der jeweiligen Totalperiode zu beschränken ist.

65

b) Zu Recht wendet die Klägerin zu 5. weiter ein, dass der Entnahmeüberhang für die Jahre 1999 bis 2010 unzutreffend ermittelt worden ist, weil der Beklagte – dem BP-Bericht folgend – insoweit unzutreffend den Überhang entsprechend der Quote der Beteiligung der Gesellschafter am Gewinn und Verlust und nicht entsprechend der individuell auf sie entfallenden Entnahmen und Einlagen verteilt hat. Letzteres entspricht den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen (grundlegend BFH-Urteil in BStBl II 2008, 420). In der mündlichen Verhandlung haben sich die Klägerin zu 5. und der Beklagte insoweit der Ermittlung des Gerichts angeschlossen. Dieser Ermittlung liegen die Einzelaufstellungen über Entnahmen und Einlagen der BP-Berichte für die früheren Jahre zugrunde (Anlagen 3a und 3b zum BP-Bericht für 1999-2002 vom 11.10.2005, B. 539, 540 d. FG-Akte; Anlage 3 zum BP-Bericht für 2003-2006 vom 01.06.2010, Bl. 478, 479 d. FG-Akte). Soweit diese Aufstellungen für die Jahre 2007 bis 2010 durch die BP nicht gesellschafterbezogen erstellt wurden und auch die Bilanzen und andere aussagefähige Unterlagen für diese Jahre hierzu nicht mehr vorliegen, hat der Senat mangels anderer Anhaltspunkte die Quoten der Gewinnbeteiligung zugrunde gelegt. Dies entspricht einer sachgerechten Schätzung nach § 96 Abs. 1 S. 1 FGO i.V.m. § 162 AO. Denn ausgehend von dem Gesellschaftsvertrag waren die Gesellschafter nur zu Entnahmen in Höhe ihrer Gewinnbeteiligung berechtigt. Feststellungen von oder auch nur Anhaltspunkte für disquotale Entnahmen sind, anders als für die Vorjahre, den Prüfungsberichten nicht zu entnehmen.

66

c) Unter Berücksichtigung der vorangehenden Ausführungen unter II.5.a und b ergibt sich als Höchstbemessungsgrundlage der nicht abziehbaren Zinsen ein Entnahmeüberschuss auf den 31.12.2010/01.01.2011 von insgesamt ... € (Entnahmen ... € abzgl. Einlagen ... €). Die

67

*	gesamt laut BP	B sen.	A	Kl. zu 2.	Kl. zu 3.	Klin. zu 4.	Klin. zu 5.	
1999	... €	... €	... €	... €				
2000	... €	... €	... €	... €				
2001	... €	... €	... €	... €				
2002	... €	... €	... €		... €	... €		
Zwischensumme	... €	... €	€	... €	... €	... €		... €
Übertragungen				- €	... €	... €		- €
		... €	- €					- €
			- €	... €				- €
			- €		... €	... €		- €
31.12.2002		... €	- €	... €	... €	... €		... €
2003	... €	... €		... €	... €	... €		... €
2004	... €	... €		... €	... €	... €		... €
2005	... €	... €		... €	... €	... €		... €
2006	... €	... €		... €	... €	... €		... €
Zwischensumme	... €	... €		... €	... €	... €		... €
2007	... €	... €		... €	... €	... €		... €

2008	... €	... €		... €	... €	... €		... €
2009	... €	... €		... €	... €	... €		... €
2010	... €	... €		... €	... €	... €		... €
Zwischensumme	... €	... €		... €	... €	... €		... €
Erbfall		- €	... €	... €			... €	
Summe 01.01.2011	... €	- €	... €	... €	... €	... €	... €	... €
* Erläuterung:								
B sen.								
A								
Kl. zu 2.: B jun.								
Kl. zu 3.: F								
Klin. zu 4.: G								
Klin. zu 5.: H								

Anlage zum Urteil 14 K 1870/20 vom 26.05.2023, Blatt 2

77

	Einlagen							
*	gesamt laut BP	B sen.	A	Kl. zu 2.	Kl. zu 3.	Klin. zu 4.	Klin. zu 5.	
1999	... €	... €	... €	... €				
2000	... €	... €	... €	... €				

78

2001	... €	... €	... €	... €				
2002	... €	... €	... €		... €	... €		
Zwischensumme	... €	... €	€	... €	... €	... €		... €
Übertragungen				- €	... €	... €		... €
		... €	- €					... €
			- €	... €				... €
			- €		... €	... €		... €
31.12.2002		... €	- €	... €	... €	... €		... €
2003	... €	... €		... €	... €	... €		... €
2004	- €	... €		... €	... €	... €		... €
2005	... €	... €		... €	... €	... €		... €
2006	... €	... €		... €	... €	... €		... €
Zwischensumme	... €	... €		... €	... €	... €		... €
2007	... €	... €		... €	... €	... €		... €
2008	... €	... €		... €	... €	... €		... €
2009	... €	... €		... €	... €	... €		... €

2010	... €	... €		- €	- €	- €		... €
Zwischensumme	... €	... €		... €	... €	... €		... €
Erbfall		- €	... €	... €			... €	
Summe 01.01.2011	... €	- €	... €	... €	... €	... €	... €	... €
* Erläuterung:								
B sen.								
A								
Kl. zu 2.: B jun.								
Kl. zu 3.: F								
Klin. zu 4.: G								
Klin. zu 5.: H								

Anlage zum Urteil 14 K 1870/20 vom 26.05.2023, Blatt 3

79

	Einlagen					
*	gesamt laut BP	A	Kl. zu 2.	Kl. zu 3.	Klin. zu 4.	Klin. zu 5.
Kumulierte Entnahmen 1999-2010	... €	... €	... €	... €	... €	... €
Kumulierte Einlagen 1999-2010	... €	... €	... €	... €	... €	... €
kumulierter Entnahmeüberhang 31.12.2010	... €	€	... €	... €	... €	... €
I. BP	... €	... €	... €	... €	... €	... €
* Erläuterung:						

80

B sen.					
A					
Kl. zu 2.: B jun.					
Kl. zu 3.: F					
Klin. zu 4.: G					
Klin. zu 5.: H					