

Urteil vom 06. Dezember 2018, IV R 15/17

Berechnung des Hinzurechnungsbetrags nach § 4 Abs. 4a EStG

ECLI:DE:BFH:2018:U.061218.IVR15.17.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4a, EStG § 6 Abs 3, EStG § 52 Abs 11 S 2, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 16. August 2016, Az: 7 K 1668/13 F

Leitsätze

1. NV: Die Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen ist begrenzt auf den Entnahmeüberschuss des Zeitraums von 1999 bis zum aktuellen Wirtschaftsjahr (Anschluss an BFH-Urteil vom 14. März 2018 X R 17/16, BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744) .
2. NV: Eine Entnahme bzw. eine Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG liegt nicht vor, soweit ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil gemäß § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich übertragen worden ist (Bestätigung der Rechtsprechung) .
3. NV: Die Regelung in § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 ist mit dem Gleichheitssatz vereinbar (Bestätigung der Rechtsprechung) .

Tenor

Auf die Revisionen der Klägerin und des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 17. August 2016 7 K 1668/13 F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, an der als Kommanditisten zunächst A zu 60 % und B zu 40 % beteiligt waren. Mit Kaufvertrag von Juni 2001 übernahm A alle Anteile von B. Am 3. Dezember 2003 übertrug A seine Kommanditbeteiligung unentgeltlich auf die C-Stiftung.
- 2 Die Klägerin hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr, das jeweils am 28. Februar endet. Zum Jahresschluss 1998 ergaben sich für A Unterentnahmen in Höhe von ... €. Vor der Übertragung auf die Stiftung entnahm A im Dezember 2003 den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) zufolge einen Betrag von ... €.
- 3 Bei der Berechnung nach § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) zum Bilanzstichtag 28. Februar 2003 berücksichtigte der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nur die seit dem 1. Januar 1999 entstandenen Unterentnahmen; sie beruhten auf nicht entnommenen Gewinnen und betrug den Feststellungen des FG zufolge ... €.
- 4 Zum Übertragungsstichtag 3. Dezember 2003 gelangte das FA so unter Einbeziehung eines anteiligen Jahresergebnisses 2003 von ... € und der Entnahme aus dem Dezember 2003 zu einer Überentnahme von --den Feststellungen des FG zufolge-- ... €. Diese Überentnahme führte das FA für die Stiftung als unentgeltliche Rechtsnachfolgerin fort, obwohl diese per Saldo bei der Übertragung ein positives Kapitalkonto in Höhe von ... €

erhalten hatte. Daraus ergaben sich nicht abziehbare Zinsen, die das FA in den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) für die Streitjahre 2004 bis 2008 Gewinn erhöhend berücksichtigte.

- 5 Im Wirtschaftsjahr 2004/2005 hatte die C-Stiftung den Feststellungen des FG zufolge einen Betrag von XX € vom Sonderbetriebsvermögen als "Einlage" in das Gesamthandsvermögen übertragen. Das FA hatte den Vorgang in den Gewinnfeststellungsbescheiden zunächst als bei der Berechnung des § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigende Einlage zugrunde gelegt. Im Einspruchsverfahren erklärte die Klägerin, die Einlage der Kommanditistin sei fremdfinanziert, und machte Schuldzinsen geltend. In der Anlage zur Teil-Einspruchsentscheidung vom 18. April 2013 nahm das FA daraufhin insoweit keine Einlage mehr an; erst die Ablösung des Darlehens stelle eine Einlage in das Sonderbetriebsvermögen dar.
- 6 In der Teil-Einspruchsentscheidung entschied das FA wegen des vor dem Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfahrens 2 BvR 1868/12 nicht über die Verfassungsmäßigkeit des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794) --StÄndG 2001--, demzufolge Unterentnahmen vor 1999 bei der Berechnung der nach § 4 Abs. 4a EStG hinzuzurechnenden Zinsen nicht zu berücksichtigen sind.
- 7 Während des Klageverfahrens ergingen unter dem 26. Februar 2016 aus nicht streitgegenständlichen Gründen ein Änderungsbescheid für 2004 und unter dem 2. März 2016 die abschließende Einspruchsentscheidung, mit der die Einsprüche der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen wurden.
- 8 Mit Urteil vom 17. August 2016 7 K 16687/13 F gab das FG der Klage insoweit statt, als es entschied, dass die Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre 2004 bis 2008 dahin geändert werden, "dass die Überentnahmen um die in 2004 erfolgte Einlage von € [XX] gemindert werden" und die Klage im Übrigen abzuweisen sei. Die Kosten des Verfahrens wurden dem FA zu 20 % und der Klägerin zu 80 % auferlegt.
- 9 Gegen das Urteil haben sowohl das FA als auch die Klägerin Revision eingelegt.
- 10 Das FA rügt eine Verletzung des § 4 Abs. 4a EStG und des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG.
- 11 Zu Unrecht habe das FG entschieden, dass die im Wirtschaftsjahr 2004/2005 erfolgte Einlage von XX € bei der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags nach § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen sei. Die Berücksichtigung einer fremdfinanzierten Einlage sei unter Einbeziehung von Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen auf Ebene des einzelnen Gesellschafters zu klären, so dass sich bei einer fremdfinanzierten Einlage der eingelegte Betrag und die Darlehensschuld auf Gesellschafterebene gegenüber stünden und es nach Saldierung zu einer Bewertung der Einlage mit 0 € komme. Zwar stärke die Einlage in das Gesamthandsvermögen das Eigenkapital der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft. Das Refinanzierungsdarlehen des Gesellschafters belaste aber zugleich das Gesamtbetriebsvermögen der Gesellschaft durch die notwendige Erfassung als negatives Sonderbetriebsvermögen, so dass im Saldo keine Stärkung des Eigenkapitals der Gesamtgesellschaft erfolge.
- 12 Zudem habe das FG gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen, denn es habe seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt, der dem schriftlichen Vortrag der Beteiligten nicht entspreche. So sei das FG bei seinen Berechnungen von falschen Zahlen ausgegangen. Nach dem übereinstimmenden Vortrag der Beteiligten hätten die Unterentnahmen des A am 28. Februar 2003 ... € und seine Entnahme im Dezember 2003 ... € betragen.
- 13 Zu Recht sei das FG allerdings davon ausgegangen, dass Unterentnahmen aus der Zeit vor dem 1. Januar 1999 nicht zu berücksichtigen seien, dass Unterentnahmen des laufenden Jahres vorrangig mit den Verlusten und nicht mit den Überentnahmen der Vorjahre zu verrechnen seien und im Falle einer unentgeltlichen Übertragung des Betriebs nach § 6 Abs. 3 EStG der Rechtsnachfolger auch hinsichtlich § 4 Abs. 4a EStG in die Rechtsposition seines Rechtsvorgängers eintrete.
- 14 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen sowie die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 15 Die Klägerin beantragt,
das FG-Urteil und die abschließende Einspruchsentscheidung vom 2. März 2016 aufzuheben und die Gewinnfeststellungsbescheide für das Jahr 2004 vom 26. Februar 2016 und für die Jahre 2005 bis 2008 vom 1. September 2011, letztere in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 18. April 2013, dahin zu ändern, dass

der laufende Gesamthandsgewinn jeweils auf den Betrag festgestellt wird, der sich ergibt, wenn keine Hinzurechnungsbeträge nach § 4 Abs. 4a EStG berücksichtigt werden, sowie die Revision des FA zurückzuweisen.

- 16 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 4 Abs. 4a EStG.
- 17 § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001, demzufolge Unterentnahmen vor 1999 bei der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags nach § 4 Abs. 4a EStG nicht zu berücksichtigen seien, verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Der Gesetzgeber dürfe zwar generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, aber keinen atypischen Fall als Leitbild wählen. Der gewählte "Startguthaben-Null"-Fall sei aber jedenfalls für bilanzierende Steuerpflichtige, wie die Klägerin, mit Sicherheit der Wert, der am wenigsten der Realität entspreche.
- 18 Zu Unrecht gingen FA und FG zudem davon aus, dass bei einer unentgeltlichen Übertragung der Übernehmer des Betriebs auch den Bestand an Über-/Unterentnahmen und verbleibenden Verlusten übernehme. Unstreitig habe die C-Stiftung ein positives Kapitalkonto übernommen und selbst keine Entnahmen getätigt. Eine Hinzurechnung nach § 4 Abs. 4a EStG ergebe sich im Streitfall nur, weil das FA der C-Stiftung als unentgeltlicher Rechtsnachfolgerin des A dessen Bestand an Über-/Unterentnahmen und verbleibenden Verlusten zugerechnet habe. § 6 Abs. 3 EStG biete hierfür jedoch keine ausreichende Rechtsgrundlage. Abweichendes ergebe sich auch nicht aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Dezember 2013 IV R 17/10 (BFHE 244, 23, BStBl II 2014, 316), denn der dortige Sachverhalt sei mit dem Streitfall nicht vergleichbar.
- 19 Zu Unrecht gingen FA und FG zudem davon aus, dass der Vorrang der Verlustverrechnung auch bei der periodenübergreifenden Saldierung gelte.
- 20 Die Revision des FA sei jedenfalls im Hauptantrag unbegründet. Die Einzahlungen in das Gesamthandsvermögen erfüllten den Tatbestand der Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG). Entgegen der Auffassung des FA liege aber keine diese Einlage ausgleichende Entnahme vor. Eine solche setze voraus, dass das Wirtschaftsgut schon vor der Entnahme dem Betriebsvermögen zuzuordnen gewesen sei. Hinsichtlich des Refinanzierungsdarlehens fehle es an einer entsprechenden vorrangigen Zuordnung zum (Sonder-)Betriebsvermögen, aus dem dann eine Entnahme stattfinden könnte. Eine Entnahme in das Privatvermögen, die mit der Einlage in das Gesamthandsvermögen verrechnet werden könnte, liege daher nicht vor.
- 21 Hinsichtlich des "Hilfsantrags" sei dem FA allerdings zuzustimmen. Aus Gründen der Prozessökonomie könne den Berechnungen des FA zur endgültigen Streitbeilegung insoweit zugestimmt werden.

Entscheidungsgründe

II.

- 22 Die Revisionen der Klägerin und des FA haben Erfolg. Sie führen zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 23 Zu Recht ist das FG zwar davon ausgegangen, dass Unterentnahmen aus der Zeit vor dem 1. Januar 1999 bei der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags nach § 4 Abs. 4a EStG nicht zu berücksichtigen sind (dazu II.2.) und dass bei einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG der Übernehmer des Betriebs bzw. eines Mitunternehmeranteils hinsichtlich der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags in die Position seines Rechtsvorgängers eintritt (dazu II.3.). Zu Unrecht ist das FG aber auf der Grundlage seiner Feststellungen von der Entscheidungserheblichkeit der Frage ausgegangen, ob die fremdfinanzierte Einlage der C-Stiftung im Wirtschaftsjahr 2004/2005 bei der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags nach § 4 Abs. 4a EStG als Einlage zu berücksichtigen ist; insoweit tragen seine Feststellungen nicht seinen Entscheidungstenor, der Klage sei in diesem Punkt stattzugeben (dazu II.4.). Die Sache ist jedoch nicht spruchreif, denn zu Recht rügt andererseits die Klägerin, dass das FG bei seiner Entscheidung dem Umstand nicht ausreichend Rechnung getragen habe, dass Verluste Überentnahmen nicht begründen oder erhöhen dürfen (dazu II.5.). Die Sache ist daher mangels Spruchreife an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (dazu II.6.).
- 24 1. Gegenstand des Rechtsstreits ist allein die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin, denn die Beteiligten streiten nur darum, ob und ggf. in welcher Höhe das FA in den Streitjahren 2004 bis

2008 von der Klägerin geltend gemachte Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG als nicht abziehbar hinzurechnen durfte.

- 25** 2. Nach Maßgabe des § 4 Abs. 4a EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Gemäß § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 ist § 4 Abs. 4a EStG erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1998 endet. Gemäß Satz 2 dieser Vorschrift bleiben Über- und Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre unberücksichtigt. In der Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 weder gegen das Rückwirkungsverbot noch gegen den Gleichheitssatz und den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstößt. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat auf die Urteile vom 24. November 2016 IV R 46/13 (BFHE 256, 91, BStBl II 2017, 268) und vom 9. Mai 2012 X R 30/06 (BFHE 237, 484, BStBl II 2012, 667) Bezug, die sich auch mit den Argumenten der Klägerin bereits auseinandergesetzt haben.
- 26** 3. Zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils der Rechtsnachfolger auch für die Berechnung der Hinzurechnungen nach § 4 Abs. 4a EStG in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers einrückt.
- 27** Die Schuldzinsenkürzung nach § 4 Abs. 4a EStG knüpft maßgeblich an den Umstand des Eigenkapitalentzugs bei der jeweiligen betrieblichen Einheit an (BFH-Urteil in BFHE 244, 23, BStBl II 2014, 316, Rz 18). Wird diese durch den Rechtsnachfolger unverändert fortgeführt, besteht auch der Grund für die Schuldzinsenkürzung fort. Da § 6 Abs. 3 EStG auf der Vorstellung des Gesetzgebers beruht, dass bei der unentgeltlichen Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung der nämliche Betrieb bzw. der nämliche Mitunternehmeranteil vom Rechtsnachfolger fortgeführt wird (vgl. BFH-Urteil vom 10. März 2016 IV R 14/12, BFHE 253, 536, BStBl II 2016, 763, Rz 17; ferner BFH-Beschluss vom 28. August 2001 VIII B 54/01, BFH/NV 2002, 24), gehen auch die beim bisherigen Betriebsinhaber bzw. Mitunternehmer entstandenen kumulierten Über- bzw. Unterentnahmen und der Entnahme- bzw. Einlageüberschuss der Totalperiode auf den Rechtsnachfolger über. Der Rechtsnachfolger rückt auch insoweit in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 22. September 2011 IV R 33/08, BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10; in BFHE 244, 23, BStBl II 2014, 316; in BFHE 256, 91, BStBl II 2017, 268).
- 28** 4. Das FG-Urteil ist aber deshalb aufzuheben, weil die Feststellungen des FG den Entscheidungstenor insoweit nicht tragen, als danach der Klage der Klägerin stattgegeben wurde. Widersprechen sich Tenor und Entscheidungsgründe eines Urteils, ist der Tenor entscheidend (vgl. BFH-Urteil vom 12. Oktober 1983 I R 139/79, unter 1.8.; BFH-Beschlüsse vom 29. September 2004 X E 3/04, BFH/NV 2005, 235, und vom 18. Februar 2005 V B 129/03, BFH/NV 2005, 1324). Danach ist das FA durch das angegriffene Urteil beschwert, denn das FG hat der Klage teilweise stattgegeben und dem FA insoweit die Kosten auferlegt, obwohl es die Klage auf der Grundlage seiner Feststellungen und seiner Rechtsansicht hätte abweisen müssen.
- 29** a) In dem angegriffenen Urteil ist das FG von der Entscheidungserheblichkeit der Frage ausgegangen, ob die von der C-Stiftung im Wirtschaftsjahr 2004/2005 erbrachte fremdfinanzierte Einlage bei der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags nach § 4 Abs. 4a EStG schon im Jahr ihrer Erbringung (Wirtschaftsjahr 2004/2005) oder erst im Jahr der Tilgung des zu ihrer Finanzierung aufgenommenen Kredits (im Wirtschaftsjahr 2007/2008) als Einlage zu berücksichtigen ist. Der erstgenannten Ansicht folgend hat es dem FA aufgegeben, für alle Streitjahre die laufenden Gesamthandseinkünfte jeweils anderweitig auf den Betrag festzustellen, der sich ergibt, wenn "die Überentnahmen um die in 2004 erfolgte Einlage von € [XX] gemindert" werden. Unter Berücksichtigung seiner Rechtsansicht tragen seine Feststellungen diesen Tenor jedoch nicht.
- 30** aa) Für das Streitjahr 2004 konnte die Frage, ob die Einlage bei der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags nach § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen ist, nicht entscheidungserheblich sein. Denn nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG gilt bei Gewerbetreibenden, die, wie die Klägerin, ein abweichendes Wirtschaftsjahr haben, der Gewinn des Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Da die kreditfinanzierte Einlage im Wirtschaftsjahr 2004/2005 erbracht wurde, konnte sich die Streitfrage erstmals im Streitjahr 2005 stellen.
- 31** bb) Aber auch für die Streitjahre 2005 bis 2008 war die Streitfrage auf der Grundlage der Feststellungen des FG und unter Zugrundelegung seiner Rechtsansicht nicht entscheidungserheblich.
- 32** Das FA ist in dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2005 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 18. April 2013 von einem Hinzurechnungsbetrag von 21.313 € ausgegangen, der sich

aus den tatsächlichen betrieblichen Schuldzinsen der Klägerin abzüglich des Sockelbetrags von 2.050 € (§ 4 Abs. 4a Satz 4 EStG) ergibt. Für die Berechnung des pauschalierten Hinzurechnungsbetrags ist es ausweislich der Anlage zur Teil-Einspruchsentscheidung von verbleibenden Überentnahmen aus dem Vorjahr 2004 in Höhe von ... € ausgegangen und so bei Einlagen 2005 in Höhe von ... € und einem laufenden Verlust 2005 in Höhe von ... € zu Überentnahmen in Höhe von 429.913 € gelangt, so dass sich ein pauschaliertes Hinzurechnungsbetrag von $(429.913 \text{ €} \times 6 \% =) 25.794 \text{ €}$ ergibt und es daher für 2005 beim Höchstbetrag von 21.313 € als hinzuzurechnendem Betrag für 2005 verbleibt. Auf der Grundlage der Feststellungen und unter Zugrundelegung der Rechtsansicht des FG ergibt sich hingegen als in 2005 zu berücksichtigende verbleibende Überentnahme aus dem Vorjahr ein Betrag von 765.342,40 € (Entnahmen 2004 in Höhe von ... € abzüglich verbleibende Unterentnahmen aus Vorjahren in Höhe von ... € zuzüglich laufender Verlust 2004 in Höhe von ... €). Selbst unter Berücksichtigung einer Einlage in Höhe von XX € ergibt sich damit für 2005 für die Berechnung des pauschalierten Hinzurechnungsbetrags ein deutlich höherer als der vom FA bereits berücksichtigte Überentnahmebetrag, so dass es für 2005 in jedem Fall beim Höchstbetrag von 21.313 € als hinzuzurechnenden Schuldzinsen verbleibt, dieser sich also keinesfalls zugunsten der Klägerin vermindern kann. Entsprechendes gilt für die weiteren Streitjahre 2006 bis 2008, wobei im Streitjahr 2008 zudem die vom FA in diesem Jahr berücksichtigte Einlage von XX € nach Ansicht des FG nicht zu berücksichtigen war.

- 33** c) Auf der Grundlage seiner Feststellungen und unter Zugrundelegung seiner Rechtsansicht durfte das FG daher der Klage in keinem Streitjahr stattgeben, so dass sein Urteil insgesamt aufzuheben ist.
- 34** b) Bei dieser Sachlage kommt es auf die vom FA erhobene Verfahrensrüge (Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht an. Denn wenn die Revision des FA schon unter Zugrundelegung der vom FG festgestellten Zahlen Erfolg hat, kann sich der Vortrag des FA, das FG sei insoweit von falschen Zahlen ausgegangen, nicht zu seinen Lasten ausgewirkt haben.
- 35** 5. Die Sache ist nicht spruchreif. Denn zu Recht macht die Klägerin mit ihrer Revision geltend, dass das FG nicht ausreichend berücksichtigt habe, dass auch periodenübergreifend ein Verlust eine Überentnahme nicht begründen oder erhöhen darf. Ob und ggf. für welche Jahre der Klage danach stattzugeben ist, bedarf weiterer Feststellungen des FG.
- 36** a) Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen (§ 4 Abs. 4a Satz 2 EStG). Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % 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 (§ 4 Abs. 4a Satz 3 EStG). Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 € verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 4 Abs. 4a Satz 4 EStG).
- 37** b) Für die Berechnung der Überentnahme nach § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG ist zunächst vom einkommensteuerrechtlichen Gewinn auszugehen. "Gewinn" i.S. des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG ist daher grundsätzlich auch ein Verlust (vgl. BFH-Urteil vom 3. März 2011 IV R 53/07, BFHE 233, 127, BStBl II 2011, 688, Rz 33 ff.). Nichts anderes gilt bei der Berechnung der in § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG legal definierten Unterentnahme. Es besteht kein Anhaltspunkt dafür, den Gewinnbegriff in den verschiedenen Tatbeständen des § 4 EStG unterschiedlich auszulegen.
- 38** c) Davon ist allerdings insoweit eine Ausnahme geboten, als Verluste für sich genommen nicht zu einer Kürzung des Schuldzinsenabzugs führen dürfen. Die Ausgestaltung des § 4 Abs. 4a EStG beruht auf dem Eigenkapitalmodell und der Vorstellung, dass der Betriebsinhaber dem Betrieb bei negativem Eigenkapital nicht mehr Mittel entziehen darf, als er erwirtschaftet und eingelegt hat (BFH-Urteil vom 17. August 2010 VIII R 42/07, BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041, Rz 19). § 4 Abs. 4a EStG will den Schuldzinsenabzug (nur) für den Fall einschränken, dass der Steuerpflichtige mehr entnimmt, als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht. Dem widerspräche es, wenn Schuldzinsen allein deshalb unter dem Gesichtspunkt der "Überentnahme" nicht abziehbar wären, weil der Steuerpflichtige einen Verlust erwirtschaftet hat, insbesondere dann, wenn er niemals eine Entnahme getätigt hat. Es ist daher anerkannt, dass in einem Verlustjahr bei isolierter Betrachtung dieses Jahres die Überentnahme nicht höher sein darf als die Entnahme und auch nicht höher als die Differenz zwischen Entnahme und Einlage (vgl. BFH-Urteile in BFHE 233, 127, BStBl II 2011, 688, sowie vom 2. Februar 2012 X R 12/09). Die Überentnahme des aktuellen Wirtschaftsjahres ist auf den Entnahmenüberschuss begrenzt. Übersteigen umgekehrt die Einlagen die Entnahmen, wird der

Einlagenüberschuss mit dem Verlust verrechnet, so dass der Verlust die Unterentnahme dieses Jahres ggf. bis auf Null mindert (vgl. BFH-Urteil vom 2. Februar 2012 X R 12/09, Rz 23).

- 39** d) Diese Grundsätze gelten nach Ansicht des X. Senats des BFH (Urteil vom 14. März 2018 X R 17/16, BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744) auch bei der periodenübergreifenden Berechnung der Überentnahme nach § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG. In einem ersten Schritt sind danach etwaige Verluste bei der Ermittlung der nach § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG zu addierenden Über- und Unterentnahmebeträge uneingeschränkt als Bestandteil in die Berechnung einzubeziehen. Rechnerisch gehen sie damit also sowohl in die Überentnahme des einzelnen Wirtschaftsjahres als auch in die Bemessungsgrundlage der Totalperiode ein. Da aber ein Verlust für sich genommen keine Überentnahme begründen darf, sei in einem zweiten Schritt im Wege der teleologischen Reduktion die Bemessungsgrundlage der nicht abziehbaren Schuldzinsen des aktuellen Jahres auf den kumulierten Entnahmenüberschuss der Totalperiode zu begrenzen. Der kumulierte Entnahmenüberschuss errechne sich dabei aus den Entnahmen der Totalperiode abzüglich der Einlagen der Totalperiode.
- 40** Der erkennende Senat schließt sich diesen Ausführungen an und nimmt zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Urteilsgründe im Einzelnen Bezug. Soweit sich dem BFH-Urteil in BFHE 233, 127, BStBl II 2011, 688 (Rz 36, 38) etwas anderes entnehmen lassen sollte, hält der Senat daran jedenfalls nicht fest.
- 41** Da das FG insoweit von anderen Voraussetzungen ausgegangen ist, war sein Urteil auch aus diesem Grund aufzuheben.
- 42** 6. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 43** a) Die bisherigen Feststellungen des FG ermöglichen dem Senat keine Entscheidung darüber, ob und ggf. in welcher Höhe auf der Grundlage der neueren Rechtsprechung des BFH (Urteil in BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744) für die Streitjahre geringere als die in den angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheiden vom FA berücksichtigten Hinzurechnungsbeträge zu berücksichtigen sind. Durch die Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, die noch fehlenden Feststellungen nachzuholen. Dabei wird es auch dem insoweit übereinstimmenden Vortrag der Beteiligten nachzugehen haben, dass es bei seinen Berechnungen von Zahlen ausgegangen sei, die dem schriftlichen Vortrag der Beteiligten nicht entsprechen.
- 44** b) Bei seiner erneuten Entscheidung muss das FG für das Streitjahr 2004 A als ausgeschiedenen Gesellschafter nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 60 Abs. 3 FGO notwendig beiladen. Denn dieser war im Streitjahr 2004 noch Mitunternehmer und ihm wurde für dieses Jahr anteilig ein Teil des Hinzurechnungsbetrags als Teil des Gesamthandsgewinns zugerechnet, so dass er von der angegriffenen Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns betroffen ist.
- 45** c) Der Senat weist ohne Bindungswirkung für den zweiten Rechtsgang darauf hin, dass im Fall einer kreditfinanzierten Gesellschaftereinlage auch im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG eine Berücksichtigung der Einlage nicht ohne gleichzeitige Berücksichtigung der zu ihrer Finanzierung aufgenommenen Verbindlichkeit erfolgen kann und letztere bilanziell als Entnahme zu behandeln ist. Selbst wenn man also im Fall der kreditfinanzierten Einlage von einer unmittelbar in das Gesamthandsvermögen geleisteten Einlage ausgeht, wird diese für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG durch die gleichzeitig als Entnahme zu behandelnde Einbuchung der Kreditverbindlichkeit als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II im Ergebnis in vollem Umfang saldiert und wirkt sich damit im Jahr der Einlage bei der Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG nicht aus.
- 46** 7. Die Kostenentscheidung wird nach § 143 Abs. 2 FGO dem FG übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de