# Urteil vom 03. Dezember 2019, X R 6/18

**Behandlung einer Investitionszulage und nicht abziehbarer Betriebsausgaben bei der Berechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG**

ECLI:DE:BFH:2019:U.031219.XR6.18.0

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 4a, EStG § 4 Abs 5 S 1, InvZulG 2007 § 12, EStG § 4 Abs 1, EStG VZ 2007

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 01. August 2017, Az: 1 K 664/14

## Leitsätze

1. Für Zwecke der Berechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG ist der bilanzielle Gewinn nicht um eine steuerfreie Investitionszulage zu kürzen, da sich diese positiv auf die Kapitalentwicklung des Unternehmens auswirkt.

2. Nicht abziehbare Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG sind demgegenüber dem Gewinn für Zwecke der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nicht hinzuzurechnen.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 02.08.2017 - 1 K 664/14 aufgehoben und die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31.12.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.04.2014 dahingehend geändert, dass der verbleibende Verlust auf 187.625 € festgestellt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Beklagte zu 5/6 und der Kläger zu 1/6 zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte im Streitjahr 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die er durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte. Er erklärte einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 40.371 €. Dabei hatte er eine zugeflossene Investitionszulage von 326.075,27 € vom Bilanzgewinn abgezogen, nicht abziehbare Betriebsausgaben in Höhe von 1.343,90 € hinzugerechnet. Der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) legte er hingegen einen Gewinn unter Ansatz der Investitionszulage zugrunde. Folglich erklärte er für das Streitjahr keine nicht abziehbaren Schuldzinsen.

2 Im Rahmen einer Außenprüfung ließ der Prüfer des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) die im Bilanzgewinn, nicht aber im steuerlichen Gewinn enthaltene Investitionszulage bei der Berechnung der Über- und Unterentnahmen unberücksichtigt und errechnete deshalb nicht abziehbare Schuldzinsen von 24.583,62 €. Das FA stellte den verbleibenden Verlustvortrag des Klägers --ausgehend von einem Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 18.802 € (Verlust nach Außenprüfung von ./. 43.385 € zzgl. 24.583,62 €)-- auf 182.504 € fest.

3 Der Kläger erhob nach erfolglosem Vorverfahren Klage und verlangte, den verbleibenden Verlustvortrag auf 188.626 € festzustellen. Er berechnete nun --weiterhin unter der Annahme, dass die Investitionszulage im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG gewinnerhöhend anzusetzen sei-- nicht abziehbare Schuldzinsen von 18.461,58 €, also 6.121,42 € weniger als das FA.

4 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, dass bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG die Investitionszulage berücksichtigt werden müsse. Der Gewinn nach § 4 Abs. 4a EStG entspreche dem allgemeinen Gewinnbegriff in § 4 Abs. 1 EStG. Die Gewinnerhöhung infolge der Vereinnahmung der Investitionszulage sei zwar aufgrund der in § 12 des Investitionszulagengesetzes 2007 (InvZulG 2007) geregelten Steuerbefreiung außerbilanziell zu korrigieren; dies gelte allerdings nicht für den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG.

5 Eine Kürzung des maßgeblichen Gewinns um die erhaltene Investitionszulage würde dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG widersprechen. Die Norm knüpfe mit den Begriffen "Entnahme", "Gewinn" und "Einlage" ebenso wie mit der Regelung zur Verrechnung dieser Größen und zur periodenübergreifenden Fortschreibung an die Entwicklung des Eigenkapitals an. Das bilanzielle Eigenkapital bilde bei § 4 Abs. 4a EStG die Grenze dessen, was der Betriebsinhaber dem Betrieb an Mitteln entziehen dürfe. § 4 Abs. 4a EStG schränke den Schuldzinsenabzug nur ein, wenn der Steuerpflichtige mehr entnehme, als ihm hierfür als Eigenkapital zur Verfügung stehe. Die Investitionszulage sei ein (steuerfreier) Teil des Gewinns und erhöhe das entnahmefähige Eigenkapital.

6 Mit seiner Revision vertritt das FA die Auffassung, das FG sei im Streitfall von einem unrichtigen Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG ausgegangen. Die Investitionszulage stelle zwar handelsrechtlich eine Betriebseinnahme dar, müsse allerdings bereits für die Steuerbilanz außerbilanziell abgezogen werden und gehöre somit nicht zum Gewinn i.S. des § 4 Abs. 1 EStG, der auch für die Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG gelte.

7 Der Gewinn nach § 4 Abs. 4a EStG könne auch deshalb nicht um die Investitionszulage erhöht werden, weil sie nach § 12 InvZulG 2007 nicht zu den Einkünften nach dem EStG gehöre, die Besteuerung insgesamt nicht berühre und nicht steuerbar sei.

8 Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist --aus anderen als den geltend gemachten Gründen-- begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31.12.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.04.2014 dahingehend zu ändern, dass der verbleibende Verlustvortrag auf 187.625 € festgestellt wird; im Übrigen ist die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 Die gewährte Investitionszulage ist beim Gewinn nach § 4 Abs. 4a EStG --wie das FG zu Recht erkannt hat-- zu berücksichtigen (dazu unten 1.). Demgegenüber dürfen nicht abziehbare Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG beim Gewinn nach § 4 Abs. 4a EStG (noch) nicht hinzugerechnet werden (dazu unten 2.). Infolgedessen und aufgrund der neueren Senatsrechtsprechung zur Berücksichtigung von überperiodischen Verlusten im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG ergeben sich im Streitfall nicht abziehbare Schuldzinsen in Höhe von 19.462,92 € (dazu unten 3.).

12 1. Der Gewinnbegriff in § 4 Abs. 4a EStG entspricht dem allgemeinen Gewinnbegriff in § 4 Abs. 1 EStG. Er beinhaltet die Investitionszulage (unten a). § 12 InvZulG 2007 erfordert lediglich eine außerbilanzielle Kürzung des Gewinns um die Investitionszulage (unten b). Da für den Gewinnbegriff des § 4 Abs. 4a EStG der bilanzielle Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG maßgeblich ist, wirken sich außerbilanzielle Kürzungen auf § 4 Abs. 4a EStG nicht aus. Diese Vorgehensweise entspricht auch dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG (unten c).

13 Soweit --wie hier-- bereits der Bilanzgewinn um die Investitionszulage gekürzt worden ist, ist diese für Zwecke der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.

14 a) Der Gewinn in § 4 Abs. 4a EStG ist mangels einer besonderen Bestimmung in dieser Vorschrift i.S. des allgemeinen Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 1 EStG auszulegen (Senatsurteile vom 07.03.2006 - X R 44/04, BFHE 212, 501, BStBl II 2006, 588, unter II.3., m.w.N., und vom 22.02.2012 - X R 12/09, BFH/NV 2012, 1418). Bei dem Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG handelt es sich um das Ergebnis des (innerbilanziellen) Betriebsvermögensvergleichs; darin ist

die zugeflossene Investitionszulage noch (betriebsvermögenserhöhend) enthalten (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.09.2015 - I R 20/13, BFH/NV 2016, 586, und vom 03.08.2017 - IV R 12/14, BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20).

**15** Eine Kürzung um die Investitionszulage sieht der Wortlaut in § 4 Abs. 1 EStG nicht vor. Danach ist der Gewinn nur um den Wert der Einlagen, also um privat veranlasste Wertzuführungen, zu vermindern. Investitionszulagen werden gewährt, um begünstigte Investitionen i.S. des § 2 InvZulG 2007 zu fördern, so dass es sich nicht um privat, sondern um betrieblich veranlasste Wertzuführungen handelt und eine Minderung nicht vorgenommen werden kann.

**16** Der Gewinn des § 4 Abs. 1 EStG unterscheidet sich insoweit vom steuerlichen Gewinn i.S. des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, der unter Anwendung sämtlicher Vorschriften der §§ 4 bis 7k und 13a EStG zu ermitteln ist. Die Vorschrift des § 60 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) bestätigt, dass der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG (vgl. § 60 Abs. 1 EStDV) den steuerlichen Vorschriften --außerbilanziell bzw. auf einer zweiten Stufe-- anzupassen ist, wenn die Bilanz Ansätze oder Beträge enthält, die diesen Vorschriften nicht entsprechen.

**17** b) Es ist bereits höchstrichterlich geklärt (BFH-Urteil in BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20), dass § 12 InvZulG 2007 dieser Vorgehensweise nicht entgegensteht und danach die Investitionszulage (erst) auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung zu kürzen ist.

**18** Zwar gehört die Investitionszulage nicht zu den Einkünften des Einkommensteuergesetzes (§ 12 Satz 1 InvZulG 2007) und mindert nicht die steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 12 Satz 2 InvZulG 2007). Hieraus lässt sich jedoch nicht ableiten, dass die Gewährung der Investitionszulage überhaupt keine einkommensteuerrechtlichen Auswirkungen haben darf; insbesondere ergibt sich nicht, dass die Investitionszulage nicht Bestandteil des steuerbilanziellen Betriebsvermögens ist.

**19** Die Formulierungen in § 12 Satz 1 und Satz 2 InvZulG 2007 wollen eine teilweise Rückzahlung der Investitionszulage als Subvention aufgrund der Besteuerung des durch die Zulage entstandenen Gewinns vermeiden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20, Rz 17; Heß/Martin, Investitionszulagengesetz, § 13 Rz 11). Die durch die Gewährung der Investitionszulage eingetretene Betriebsvermögensmehrung soll demnach zu keinem steuerbaren Gewinn führen. Aber auch wenn die Investitionszulage als Bestandteil des steuerbilanziellen Betriebsvermögens behandelt wird, kann eine teilweise Rückzahlung der Subvention im Rahmen der Besteuerung dadurch vermieden werden, dass auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung der durch ihre Bilanzierung zunächst entstandene Gewinn durch eine entsprechende außerbilanzielle Kürzung wieder neutralisiert wird.

**20** c) Da für den Gewinnbegriff des § 4 Abs. 4a EStG der bilanzielle Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 1 EStG maßgeblich ist, wirken sich außerbilanzielle Gewinnkorrekturen (hier: Kürzung um die Investitionszulage) nicht aus. Dies entspricht auch dem Gesetzeszweck des § 4 Abs. 4a EStG.

**21** aa) Mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1999 entschied sich der Gesetzgeber für eine an der Kapitalentwicklung orientierte Neufassung des § 4 Abs. 4a EStG (vgl. Seiler in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Ea 76; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 596 f.). § 4 Abs. 4a EStG schränkt den Schuldzinsenabzug dementsprechend ein, wenn und soweit die Entnahmen die Summe von Gewinn und Einlagen in diesem Wirtschaftsjahr (§ 4 Abs. 4a Sätze 1 und 2 EStG) und in den Vorjahren (§ 4 Abs. 4a Satz 3 EStG) übersteigen. Das Gesetz unterstellt bei Vorliegen von Überentnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG eine private Veranlassung und stuft infolgedessen die Zinsen als nicht abziehbar ein (Senatsurteil vom 21.09.2005 - X R 47/03, BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504).

**22** bb) Die Investitionszulage erhöht als Zuschuss das Betriebsvermögen im entsprechenden Wirtschaftsjahr und wirkt sich folglich positiv auf die Kapitalentwicklung des Unternehmens aus. Würde man in Höhe der Investitionszulage eine außerbilanzielle Kürzung für den Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 4a EStG vornehmen, würde diese positive Kapitalentwicklung neutralisiert. Damit würde (bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen) fälschlicherweise unterstellt, dass trotz positiver Kapitalentwicklung Überentnahmen vorliegen und eine private Veranlassung gegeben ist. Es käme zu einer dem Zweck des Gesetzes nicht entsprechenden Beschränkung des Schuldzinsenabzugs.

**23** cc) Bei Neutralisierung der Kapitalentwicklung wäre damit --dauerhaft-- die Entnahme von (gegebenenfalls über mehrere Jahre hinweg angesammelten) Beträgen, die auf gewährten Investitionszulagen beruhen, nicht möglich, ohne dass dies die für den Steuerpflichtigen nachteilige Rechtsfolge nach § 4 Abs. 4a EStG auslösen würde. Dies bezweckt § 4 Abs. 4a EStG nicht. Dem steht auch § 52 Abs. 6 Satz 5 EStG nicht entgegen. Demnach kann es zwar in diesen Fällen dazu kommen, dass der Steuerpflichtige dauerhaft positives Kapital aus den Wirtschaftsjahren vor

1999 nicht ohne die nachteilige Rechtsfolge nach § 4 Abs. 4a EStG entnehmen kann, jedoch ist dieses Ergebnis der praktischen Umsetzung im Rahmen der Neuregelung geschuldet.

**24** dd) Im Übrigen sieht auch das InvZulG 2007 nicht vor, dass Investitionszulagen dauerhaft im Betriebsvermögen verbleiben müssten bzw. die Entnahme von gewährten Investitionszulagen eine nachteilige Rechtsfolge auslösen sollte. Vielmehr bezweckt § 12 InvZulG 2007, dass die Subvention aufgrund der Besteuerung des durch die Investitionszulage entstandenen Gewinns nicht teilweise zurückgezahlt wird. Genau dies wäre aber mittelbar der Fall, wenn es insoweit zu nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG käme.

**25** 2. Überträgt man die unter 1. für außerbilanzielle Kürzungen (hier Investitionszulagen) aufgestellten Grundsätze auf die Behandlung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben bei der Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG, muss deren außerbilanzielle Korrektur --auch wenn sich die Hinzurechnung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG gewinnerhöhend und damit für den Steuerpflichtigen günstig auswirken würde-- unterbleiben.

**26** Soweit --wie hier-- der Bilanzgewinn bereits um die nicht abziehbaren Betriebsausgaben erhöht worden ist, ist er zur Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG zu mindern. Da andererseits die Investitionszulage hier --wie dargestellt-- wieder hinzugerechnet wird, liegt im Ergebnis eine mit § 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO vereinbare Saldierung vor (vgl. BFH-Beschluss vom 19.11.2013 - XI B 9/13, BFH/NV 2014, 373).

**27** a) Bislang ist die Streitfrage, ob der Gewinn im Rahmen von § 4 Abs. 4a EStG mit oder ohne Hinzurechnung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG anzusetzen ist, ungeklärt (gegen eine Hinzurechnung u.a. Schmidt/Loschelder, EStG, 38. Aufl., § 4 Rz 525; Schallmoser in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Anm. 1062; Seiler in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Ea 80; Wendt, Finanz-Rundschau --FR-- 2000, 417, 424; a.A.: Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 02.11.2018, BStBl I 2018, 1207 Tz 8; Blümich/Wied, § 4 EStG, Rz 618; Watrin in Frotscher/Geurts, EStG, § 4 Rz 635; Paus, FR 2000, 957, 961; Ley, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht Fach 3, 11167, 11172 (27/2000)).

**28** b) Aus den nachfolgenden Erwägungen ist der Gewinn i.S. des § 4 Abs. 4a EStG ohne Hinzurechnung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG anzusetzen.

**29** aa) Für den Gewinn des § 4 Abs. 4a EStG ist entsprechend der Ausführungen zur Investitionszulage der bilanzielle Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 1 EStG maßgeblich. Nicht abziehbare Betriebsausgaben sind Bestandteil des für die Steuerbilanz maßgeblichen Betriebsvermögensvergleichs. Dass der Gesetzgeber diese Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG im Rahmen der Besteuerung nicht zum Abzug zulässt, ändert ihre Einordnung als Betriebsausgaben nicht (vgl. Wendt, FR 2000, 417, 424).

**30** Bei nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG handelt es sich auch nicht um Entnahmen. Dies zeigt bereits die gesetzliche Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG, die nicht auf § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG verweist, sondern anordnet, dass diese Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern dürfen. § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG erfordert lediglich eine außerbilanzielle Hinzurechnung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben.

**31** bb) Das Unterbleiben der außerbilanziellen Hinzurechnung nicht abziehbarer Betriebsausgaben entspricht dem vom Gesetzgeber mit § 4 Abs. 4a EStG verfolgten Zweck.

**32** (1) Betriebsausgaben führen buchmäßig zu einer negativen Kapitalentwicklung im Unternehmen. Würden nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG vor einer Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG hinzugerechnet, würde diese negative Kapitalentwicklung neutralisiert. Die Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG würde einen höheren Gewinn ausweisen als buchmäßig gegeben. Der Steuerpflichtige könnte demzufolge mehr als den aufgrund des Betriebsvermögensvergleichs ermittelten Gewinn entnehmen, ohne die nachteilige Rechtsfolge des § 4 Abs. 4a EStG auszulösen. Dies würde der an der Kapitalentwicklung orientierten Neufassung des § 4 Abs. 4a EStG widersprechen und wäre mit dem Gesetzeszweck nicht vereinbar (vgl. HHR/Schallmoser, § 4 EStG Rz 1062).

**33** (2) Bei einer solchen Neutralisierung käme es im Übrigen zu einem widersprüchlichen Ergebnis. Einerseits begründet der Gesetzgeber die Nichtabziehbarkeit einzelner Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG damit, dass diese "typischerweise die allgemeine Lebensführung berühren", andererseits würde im Falle einer betragsmäßigen Hinzurechnung bei dem Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 4a EStG die Annahme der Überentnahme und damit die Unterstellung einer privaten Veranlassung aufgenommener Schulden verhindert. Die Anordnung der

Nichtabziehbarkeit nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG hätte für den Steuerpflichtigen einen positiven Effekt, der so nicht gewollt sein kann (insoweit ähnlich, aber zu einem anderen Ergebnis kommend Paus, FR 2000, 957, 963; Watrin in Frotscher/Geurts, EStG, § 4 Rz 635).

**34** c) Aus den tatsächlichen Feststellungen des FG, an die das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, geht hervor, dass --unzutreffend-- für die Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG die nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG in Höhe von 1.343,90 € außerbilanziell zum Gewinn hinzugerechnet worden sind.

**35** aa) Tatsächliche Feststellungen können auch (mittelbar) durch die zulässige Bezugnahme auf Unterlagen --vgl. § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO-- getroffen werden (vgl. BFH-Urteile vom 05.03.1968 - II R 36/67, BFHE 92, 416, BStBl II 1968, 610, und vom 07.12.2017 - IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, Rz 31). Hiervon hat das FG u.a. mit den ergänzenden, genau bezeichneten und abgegrenzten Verweisen auf die letzte Seite des Jahresabschlusses und auf den Bericht über die Außenprüfung vom 16.02.2012 Gebrauch gemacht.

**36** bb) Daraus lässt sich entnehmen, dass der Kläger Bewirtungskosten von 15,86 € sowie Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte von 1.328,04 € als nicht abziehbare Betriebsausgaben ausweist. Bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns (vgl. Anlage 4 des Berichts über die Außenprüfung vom 16.02.2012) wurde dementsprechend eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von 1.343,90 € vorgenommen. Infolgedessen gelangte das FA zu einem Verlust von 43.385 € (vor Berücksichtigung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG), den es der Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG zugrunde legte. Für Zwecke der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG ist der Gewinn aber wieder um 1.343,90 € zu mindern.

**37** 3. Die Sache ist spruchreif. Nach den Berechnungen des Senats ist der verbleibende Verlustvortrag des Klägers zur Einkommensteuer zum 31.12.2007 in Höhe von 187.625 € festzustellen. Dieser Betrag ergibt sich wie folgt:

**38** a) Bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen muss der Gewinn (hier: Verlust in Höhe von 43.385 €) um die Investitionszulage in Höhe von 326.075,27 € erhöht und um die nicht abziehbaren Betriebsausgaben in Höhe von 1.343,90 € gemindert werden. Infolgedessen ist ein Gewinn von 281.346 € zu berücksichtigen.

**39** b) Überperiodische Verluste aus vergangenen Jahren müssen daneben im Rahmen der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen im Streitjahr 2007 aufgrund der neueren Senatsrechtsprechung (Urteil vom 14.03.2018 - X R 17/16, BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744, und Anschluss durch BFH-Urteil vom 06.12.2018 - IV R 15/17, BFH/NV 2019, 526, Rz 40; vgl. hierzu BMF-Schreiben in BStBl I 2018, 1207, Tz 15) --uneingeschränkt-- berücksichtigt werden.

**40** aa) Wie im Senatsurteil in BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744 (Rz 19, 26, 29) dargelegt, sind die kumulierten Überentnahmen unter Berücksichtigung angefallener Verluste in den Wirtschaftsjahren nach dem 31.12.1998 bis zum Streitjahr die Ausgangsgröße für die Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG. Demzufolge ergeben sich unter Zugrundelegung eines zu berücksichtigenden Gewinns von 281.346 € im Streitjahr 2007 und aus der im angefochtenen FG-Urteil in Bezug genommenen Anlage 9 des Berichts über die Außenprüfung vom 16.02.2012 für das Jahr 2007 kumulierte Überentnahmen von 324.382 €. Dabei betrugen die Überentnahmen bei uneingeschränkter Berücksichtigung der Verluste in den einzelnen Jahren ab 2004  186.773 € (2004), 128.572 € (2005), 188.350 € (2006) und ./. 179.313 € (2007).

**41** bb) Eine auf einer teleologischen Auslegung beruhende Begrenzung dieser Ausgangsgröße in Höhe von 324.382 € auf den kumulierten Entnahmeüberschuss (vgl. Senatsurteil in BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744, Rz 27) ist im Streitfall nicht vorzunehmen, da dieser im Jahr 2007 mit 440.853 € die Ausgangsgröße übersteigt. In den einzelnen Jahren betrug der Entnahmeüberschuss (also ohne Berücksichtigung der Gewinne bzw. Verluste) 217.929 € (2004), 31.349 € (2005), 89.541 € (2006) und 102.034 € (2007).

**42** c) Ausgehend von kumulierten Überentnahmen von 324.382 € betragen die nicht abziehbaren Schuldzinsen 19.462,92 €.

**43** d) Daraus errechnet sich --ausgehend von dem unstreitigen Verlust vor Berücksichtigung der nicht abziehbaren Schuldzinsen in Höhe von 43.385 €-- ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 23.923 €. Demzufolge ist der verbleibende Verlustvortrag zur Einkommensteuer zum 31.12.2007 auf 187.625 € zu erhöhen.

**44** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Beklagte zu 5/6 und der Kläger zu 1/6 zu tragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de