Urteil vom 27. September 2023, IV R 8/21

Überentnahmen in einer doppelstöckigen Personengesellschaftsstruktur

ECLI:DE:BFH:2023:U.270923.IVR8.21.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4a, EStG § 6b Abs 1, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend FG München, 18. März 2021, Az: 10 K 1984/18

Leitsätze

1. Die betriebsbezogene Betrachtung im Rahmen des § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) gilt auch bei mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen.

2. Die Übertragung eines Gewinns nach § 6b EStG auf einen anderen Rechtsträger führt mangels einlagefähigen Wirtschaftsguts für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG nicht zu einer --überentnahmemindernden-- Einlage beim übertragenden Rechtsträger.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 18.03.2021 - 10 K 1984/18 aufgehoben, soweit es die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2009 betrifft.

Die Klage wird insoweit abgewiesen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Streitig ist die Anwendung des § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in einer doppel- beziehungsweise mehrstöckigen Personengesellschaftsstruktur.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, die in den Streitjahren (2009 und 2010) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG.

3 Alleinige Kommanditistin der Klägerin ist die X KG. Die Komplementärin (X Beteiligungs GmbH) ist weder am Vermögen noch am Ergebnis der Klägerin beteiligt. Die Klägerin selbst war in den Streitjahren --neben der Komplementärin (Y Grundstücksverwaltungsgesellschaft mbH)-- zu jeweils 94 % als Kommanditistin an der Y Grundstücksverwaltungsgesellschaft mbH & Co. Objekt G KG (Y G KG) und an der Y Grundstücksverwaltungsgesellschaft mbH & Co. Objekt L KG (Y L KG) beteiligt.

4 Mit notariellen Verträgen vom xx.xx.2009 veräußerte die Klägerin im Rahmen eines sogenannten Sale-and-lease-back-Geschäfts ihre Betriebsimmobilien in G und L an die Y G KG beziehungsweise Y L KG. Auf der Grundlage gleichzeitig abgeschlossener Leasingverträge wurden die Grundstücke der Klägerin zur Nutzung überlassen. Zur teilweisen Finanzierung der Gesamtinvestitionskosten gewährte die X KG mit Verträgen vom xx.xx.2009 beziehungsweise xx.xx.2009 der Y G KG ein Darlehen über 1.050.000 € und der Y L KG ein Darlehen über 350.000 €. Zur Refinanzierung dieser "Mieterdarlehen" gewährte die Klägerin der X KG mit Verträgen vom xx.xx.2009 zwei

Darlehen über insgesamt 1.400.000 €. Mit Vereinbarung vom xx.xx.2009 hoben die Klägerin und die X KG die Refinanzierungsdarlehen mit Wirkung zum 31.12.2009 wieder auf. Nach der Vorbemerkung zur Aufhebungsvereinbarung sollten die Rückzahlungsansprüche der Klägerin mit Ansprüchen der X KG auf Auszahlung des auf sie entfallenden Jahresüberschusses der Klägerin zum 31.12.2009 verrechnet werden.

5 Bei der Ermittlung ihres im Rahmen der Feststellungserklärung für 2009 erklärten Gewinns machte die Klägerin Gebrauch von der Möglichkeit der Übertragung des beim Verkauf der Grundstücke erzielten Gewinns in Höhe von etwa 3,6 Mio. € nach § 6b EStG auf die Anschaffungskosten der von der Y G KG und von der Y L KG erworbenen Grundstücke. Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2009 vom 26.08.2010 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die laufenden Einkünfte der Gesamthand mit ./. 222.445,48 € fest. Zugleich setzte das FA mit Gewerbesteuermessbescheid vom selben Tag den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 auf 0 € fest. Die Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--).

6 Nachfolgend kam eine für die Jahre 2004 bis 2009 durchgeführte Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass dem erklärten Gewinn für 2009 nicht abziehbare Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG in Höhe von 47.254 € außerbilanziell hinzuzurechnen seien. Diese beruhten auf kumulierten Überentnahmen (seit dem 01.01.1999) in Höhe von 787.572,91 €. Die Überentnahmen ermittelte der Prüfer unter Berücksichtigung eines Verlusts in Höhe von 172.994,19 €, von Einlagen in Höhe von 0 €, von Entnahmen in Höhe von 1.434.151,36 € und des Bestands der Unterentnahmen aus dem Vorjahr in Höhe von 819.572,64 €. Die Übertragung des Gewinns aus der Veräußerung der Grundstücke der Klägerin nach § 6b EStG auf die Anschaffungskosten der Grundstücke der Y G KG und der Y L KG sah der Prüfer mangels einlagefähigen Wirtschaftsguts nicht als eine die Überentnahmen mindernde Einlage im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG an. Den Hinzurechnungsbetrag ermittelte er wie folgt:

Angefallene Zinsen laut Gewinn- und Verlustrechnung	294.763,00 €
Abzüglich Kürzungsbetrag gemäß § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG	2.050,00 €
Höchstbetrag	292.713,00 €
Bemessungsgrundlage für Hinzurechnung	787.572,91 €
Davon 6 % (Hinzurechnungsbetrag)	47.254,37 €

7 Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen erließ das FA am 05.03.2012 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2009 und stellte darin die laufenden Einkünfte der Gesamthand nunmehr mit ./. 103.093,34 € fest. Zugleich setzte es mit geändertem Gewerbesteuermessbescheid vom selben Tag den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 auf 2.072 € fest. Die Nachprüfungsvorbehalte wurden aufgehoben.

8 Mit Gewinnfeststellungsbescheid vom 26.06.2012 stellte das FA für 2010 die laufenden Einkünfte der Gesamthand mit 494.652,78 € fest. Zugleich setzte es mit Gewerbesteuermessbescheid vom selben Tag den Gewerbesteuermessbetrag für 2010 auf 19.866 € fest. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

9 Mit ihren Einsprüchen wandte sich die Klägerin gegen die Ermittlung der Überentnahmen in 2009 sowie gegen den hieraus folgenden gewinnerhöhenden Ansatz nicht abzugsfähiger Schuldzinsen in Höhe von 47.254 € (2009) und 68.817 € (2010). Zum einen sei in Höhe des Veräußerungsgewinns von etwa 3,6 Mio. € von der Regelung des § 6b EStG Gebrauch gemacht worden und der begünstigte Betrag auf die Anschaffungskosten der Objekte in G und L übertragen worden. Bei der Ermittlung von Überentnahmen sei dieser (dem Kapitalkonto hinzuzurechnende) Betrag nicht wie erforderlich als Einlage behandelt worden. Zum anderen seien sowohl die Mieterdarlehen als auch die Refinanzierungsdarlehen als notwendiges Sonderbetriebsvermögen der X KG bei der Klägerin zu qualifizieren. Ende 2009 seien die Refinanzierungsdarlehen durch Verrechnung des Darlehensrückzahlungsanspruchs der Klägerin mit der Forderung der X KG auf eine Gewinnauszahlung getilgt worden. Folge dieser Verrechnung sei eine Entnahme auf der Ebene der Klägerin (Gewinnentnahme der X KG), aber zugleich eine Einlage bei der Klägerin im Sonderbetriebsvermögen (Tilgung des Refinanzierungsdarlehens). Die Entnahme sei bei der Ermittlung der Überentnahmen durch die Betriebsprüfung berücksichtigt worden, die korrespondierende Einlage hingegen nicht. Auch die Hinzurechnung des Einlagebetrags von 1,4 Mio. € führe dazu, dass auf der Ebene der Klägerin in den Jahren 2009 und 2010 keine Überentnahmen vorlägen und die Schuldzinsen voll abzugsfähig seien. Schließlich

könnten sich bei einem betriebsübergreifenden Verständnis der Entnahmen und Einlagen auf der Ebene der nachgeordneten Personengesellschaften keine Überentnahmen ergeben, da Entnahmen und Einlagen im Verhältnis zu einem Gesellschafter in der Rechtsform einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft ausscheiden würden. Es fehle an einer Entnahme durch eine natürliche Person. Dies gelte jedenfalls für den Sonderfall mehrstöckiger Personengesellschaften.

10 Unter im Revisionsverfahren nicht streitigen Gesichtspunkten erließ das FA am 22.01.2013 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bzw. § 164 Abs. 2 AO geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für 2009 und 2010, mit denen die laufenden Einkünfte der Gesamthand mit ./. 108.484,80 € (2009) und 489.247,29 € (2010) festgestellt wurden. Zugleich änderte das FA den Gewerbesteuermessbescheid für 2010 ebenfalls nach § 164 Abs. 2 AO und setzte den Gewerbesteuermessbetrag unverändert auf 19.866 € fest. Die Nachprüfungsvorbehalte in den Bescheiden für 2010 blieben bestehen. Mit Einspruchsentscheidungen vom 18.06.2018 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück.

11 Mit ihrer daraufhin erhobenen Klage verfolgte die Klägerin ihr Begehren weiter. Anders als im Einspruchsverfahren war sie nun der Ansicht, dass die Mieterdarlehen nicht dem Sonderbetriebsvermögen der X KG bei der Klägerin zuzuordnen seien, sondern dem Sonderbetriebsvermögen II der X KG bei den Y-Gesellschaften. Hiermit korrespondierend seien die Refinanzierungsverbindlichkeiten der X KG gegenüber der Klägerin im Jahr 2009 als passives Sonderbetriebsvermögen II der X KG bei den Y-Gesellschaften zu erfassen. Auf Ebene der Y-Gesellschaften seien folglich die Mieterdarlehen der X KG als Forderungen und die Refinanzierungsdarlehen als Verbindlichkeiten der X KG im Sonderbetriebsvermögen zu erfassen. Die Tilgung der Refinanzierungsdarlehen durch die X KG durch Verrechnung der Verbindlichkeiten mit der Gewinnentnahmeforderung führe daher zu einer Einlage in das Sonderbetriebsvermögen der X KG bei den Y-Gesellschaften. Da Einlagen in das Sonderbetriebsvermögen auf Ebene dieser Untergesellschaften für die Berechnung der Überentnahmen im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG auf Ebene der Klägerin zu berücksichtigen seien, werde die Entnahme in Höhe von 1,4 Mio. € durch die Einlage in das Sonderbetriebsvermögen wieder kompensiert. Diese Einlage sei bei den Berechnungen bisher nicht berücksichtigt worden.

12 Mit Urteil vom 18.03.2021 - 10 K 1984/18 gab das Finanzgericht (FG) der Klage nur in geringem Umfang statt. Das FA habe den Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) beziehungsweise ihren Gewerbeertrag (§ 7 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--) dem Grunde und der Höhe nach zutreffend um nicht abzugsfähige Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG erhöht. Indes sei aus anderen Gründen der Gewerbesteuermessbetrag 2009 auf 1.659 € herabzusetzen.

13 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 4 Abs. 4a EStG).

14 Zunächst sei der nach § 6b EStG übertragene Betrag in Höhe von insgesamt rund 3,6 Mio. €, der bei der Klägerin dem Kapitalkonto steuerneutral hinzuzurechnen (R 6b.2 Abs. 8 Satz 1 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR--) und im anderen Betrieb erfolgsneutral zu Lasten des Kapitalkontos abzusetzen sei (R 6b.2 Abs. 8 Satz 2 EStR), für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG wie eine Einlage bei der Klägerin (und eine Entnahme bei dem anderen Betrieb) zu behandeln. Bei der Inanspruchnahme des § 6b EStG auf Ebene der Klägerin erfolge im ersten Schritt eine Gewinnminderung in Höhe des Begünstigungsbetrags, die sich überentnahmeerhöhend auswirke. In einem zweiten Schritt müsse die Übertragung dieses Begünstigungsbetrags bei der Klägerin zu einem --diese Überentnahmeerhöhung ausgleichenden-- Korrekturposten "wie eine Einlage" führen. Anderenfalls wäre eine Entnahme des Veräußerungsgewinns nie möglich, ohne schädliche Überentnahmen auszulösen und dies, obwohl der Klägerin aus der Veräußerung der Betriebsimmobilien entsprechende liquide Mittel zur Verfügung stünden und sie aufgrund der kapitalerhöhenden Berücksichtigung des § 6b-EStG-Betrags auch ein entsprechendes Entnahmepotential auf ihrem Kapitalkonto ausweise. Betrachte man umgekehrt die Seite des erwerbenden Betriebs, reduziere sich dessen Kapitalkonto infolge des § 6b-EStG-Abzugs. Würde man diese Reduzierung nicht korrespondierend "wie eine Entnahme" im Rahmen der Ermittlung der Überentnahmen berücksichtigen, könnten beim erwerbenden Betrieb in Höhe des § 6b-EStG-Betrags unschädliche Entnahmen getätigt werden, obwohl weder entsprechende finanzielle Mittel noch ein ausreichend hohes (steuerliches) Eigenkapital vorhanden seien. Dies entspreche nicht dem Sinn und Zweck der Regelung, betrieblich finanzierte Privatentnahmen zu vermeiden.

15 Das FG verkenne die Diskrepanz, welche sich aus der vom Bundesfinanzhof (BFH) vertretenen betriebsbezogenen Betrachtungsweise im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG und der gesellschafterbezogenen Übertragungsmöglichkeit nach § 6b EStG ergebe. Diese sei nach dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG aufzulösen. Die Lösung könne sich nicht ausschließlich auf die Definition des Gewinn- und Einlagenbegriffs stützen. Nach dem Verständnis des BFH

knüpfe der Schuldzinsenabzug des § 4 Abs. 4a EStG maßgeblich an den Umstand des Eigenkapitalentzugs bei der jeweiligen betrieblichen Einheit an (Hinweis auf Urteil vom 22.09.2011 - IV R 33/08, BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10, Rz 16). Das Eigenkapital der Klägerin habe sich durch die Übertragung des nach § 6b EStG begünstigten Betrags jedoch nicht reduziert. Daher müsse der § 6b-EStG-Betrag "wie eine Einlage" --oder jedenfalls überentnahmemindernd-- hinzugerechnet werden.

16 Des Weiteren sei die betriebsbezogene Betrachtung im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG hier aus teleologischen Gründen einzuschränken. Der von der X KG Ende 2009 bei der Klägerin entnommene Betrag von 1,4 Mio. € sei nicht in die private Vermögenssphäre des an der X KG allein vermögensmäßig beteiligten Gesellschafters gelangt. Vielmehr habe die X KG den entnommenen Betrag von 1,4 Mio. € zur Tilgung der Refinanzierungsdarlehen eingesetzt; diese Darlehensmittel habe die X KG zuvor als Mieterdarlehen an die Y G KG und Y L KG weitergeleitet, die damit die Gesamtinvestitionskosten mitfinanziert hätten, was letztlich der Klägerin über den gezahlten Immobilienkaufpreis zugutegekommen sei. Sämtliche Darlehen und auch die Entnahme hätten damit der Finanzierung der Gesamtinvestitionskosten aus den Sale-and-lease-back-Verträgen gedient. Von einem Entzug betrieblicher Mittel für betriebsfremde Zwecke könne nicht die Rede sein.

17 Die streng betriebsbezogene Ermittlung der Überentnahmen widerspreche bei Entnahmen und Einlagen im Zusammenhang mit doppelstöckigen Personengesellschaften dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG. Eine Begrenzung des Schuldzinsenabzugs auf der Ebene der Untergesellschaft (Klägerin) wegen privater Veranlassung sei nicht gerechtfertigt. Bei teleologischer Reduktion der Vorschrift dürfe die zur konzerninternen Schuldentilgung verwendete Entnahme nicht überentnahmeerhöhend berücksichtigt werden. Es bedürfe vielmehr einer konzernbezogenen Betrachtung. Der eigentliche Zweck des § 4 Abs. 4a EStG, die Verhinderung betrieblich finanzierter Privatentnahmen, werde bei rein betriebsbezogener Betrachtung in Konstellationen wie der vorliegenden nicht erreicht. Vielmehr würden dadurch Mittel, die auch nach der Entnahme im Konzernbetriebsvermögen verblieben, zur Berechnung der Überentnahmen herangezogen. Daraus resultiere eine Kürzung des Schuldzinsenabzugs auf der Ebene der nachgelagerten Personengesellschaft (Klägerin), obwohl keine außerbetriebliche oder gar private Veranlassung gegeben sei.

18 Eine betriebsbezogene Betrachtung führe im Fall von doppel- beziehungsweise mehrstöckigen Personengesellschaften zu einem Verstoß gegen das Nettoprinzip. Dieses könne bei Berührung der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen eingeschränkt werden, eine solche private Veranlassung sei vorliegend aber nicht gegeben. Im Fall von doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften seien Entnahmen auf der Ebene der Untergesellschaft, an der keine natürlichen Personen beteiligt seien, im Wege der teleologischen Einschränkung des § 4 Abs. 4a EStG nicht zu berücksichtigen.

19 Der BFH habe die Frage, ob eine konzernbezogene Betrachtung anzustellen sei, bislang noch nicht beantwortet. Rückschlüsse ergäben sich jedoch aus dem Urteil vom 29.03.2007 - IV R 72/02 (BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420). Dort sei der BFH zwar im Grundsatz von einer betriebsbezogenen Betrachtung ausgegangen, habe aber unter Hinweis auf Ley (Kölner Steuerdialog 2006, 15277) die Besonderheiten doppelstöckiger Personengesellschaften gesehen. Dies lasse durchaus den Schluss zu, dass der BFH doppel- beziehungsweise mehrstöckige Personengesellschaften als Sonderfall beurteile, für den eine konzernbezogene Betrachtung gelte. Denn zumindest in diesem Sonderfall gebiete eine normspezifische Interpretation der Entnahmen und Einlagen kein betriebsbezogenes Verständnis, da nach dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG typisierend nur solche betrieblich veranlassten Schuldzinsen vom Abzug ausgeschlossen sein sollten, die die private Sphäre der einkommensteuerpflichtigen Person beträfen.

20 Während des Revisionsverfahrens hat das FA den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 mit Bescheid vom 28.04.2021 in Umsetzung des FG-Urteils auf 1.659 € herabgesetzt.

21 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG München, Außensenate Augsburg, vom 18.03.2021 - 10 K 1984/18 und die Einspruchsentscheidungen vom 18.06.2018 aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 und für 2010 und den Gewerbesteuermessbescheid für 2010, alle vom 22.01.2013, sowie den Gewerbesteuermessbescheid für 2009 vom 28.04.2021 dahingehend zu ändern, dass bei der Feststellung der laufenden Einkünfte aus der Gesamthand und der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags keine Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG in Höhe von 47.254 € für 2009 und 68.817 € für 2010 hinzugerechnet werden.

22 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

23 Das FG-Urteil ist teilweise bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben (dazu I.). In der Sache hat die Revision der Klägerin keinen Erfolg (dazu II.).

24 I. Das angegriffene Urteil ist, soweit es die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2009 betrifft, bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da am 28.04.2021 --und damit während des Revisionsverfahrens-- ein geänderter Gewerbesteuermessbescheid für 2009 an die Stelle des angegriffenen Bescheids getreten und nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist. Das betrifft auch "verfrüht" erlassene Bescheide gemäß § 100 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 FGO (BFH-Urteil vom 17.01.2023 - IX R 15/20, BFHE 279, 403, BStBl II 2023, 351, Rz 19; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 68 Rz 43). Damit liegt dem FG-Urteil insoweit ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass das Urteil insoweit keinen Bestand haben kann. Der Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO auf der Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG gleichwohl in der Sache, da der Änderungsbescheid hinsichtlich des streitigen Sachverhalts keine Änderungen enthält und die Sache spruchreif ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 28/19, BFHE 266, 305, BStBl II 2023, 750, Rz 22 f., m.w.N.).

25 II. In der Sache hat die Revision wegen Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2009 keinen Erfolg. Die Klage, die sich gegen den im Laufe des Revisionsverfahrens geänderten Bescheid richtet, wird als unbegründet abgewiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Im Übrigen ist die Revision unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

26 Gegenstand des Rechtsstreits ist --soweit die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen betroffen ist-- allein die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin (dazu 1.). Das FG hat die nach Maßgabe des § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen ohne Rechtsfehler ermittelt (dazu 2.). Diese mindern weder den gesondert und einheitlich festzustellenden laufenden Gesamthandsgewinn noch den Gewerbeertrag (§ 7 GewStG).

27 1. Gegenstand des Rechtsstreits ist --soweit die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 und 2010 betroffen ist-- allein die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin (zur Selbständigkeit einzelner Feststellungen vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 23.03.2023 - IV R 8/20 (IV R 7/17), Rz 22). Denn die Beteiligten streiten nur darum, ob das FA von der Klägerin geltend gemachte Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG als nicht abziehbar behandeln und dem laufenden Gesamthandsgewinn hinzurechnen durfte.

28 2. Die Vorinstanz hat § 4 Abs. 4a EStG und die dazu ergangene (höchstrichterliche) Rechtsprechung (dazu a) dem Grunde und der Höhe nach ohne Rechtsfehler angewendet (dazu b). Entgegen der Ansicht der Klägerin führen weder die konzernintern verwendeten Entnahmebeträge noch der nach § 6b EStG übertragene Gewinn zu einer Minderung der Überentnahmen im Sinne des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG.

29 a) Nach § 4 Abs. 4a 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 Wirtschaftsjahres übersteigen. 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; bei der Ermittlung der Überentnahme ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieser Regelung nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen. 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 1 bis 4 EStG). § 4 Abs. 4a EStG ist auch im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 22.03.2022 - IV R 19/19, Rz 11, m.w.N.).

30 aa) Die Einschränkung des Abzugs von Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG ist in zwei Stufen zu prüfen. In einem ersten Schritt ist zu klären, ob und inwieweit Schuldzinsen überhaupt zu den betrieblich veranlassten

Aufwendungen gehören. Ergibt die Prüfung, dass Schuldzinsen privat veranlasst sind, so sind sie nicht bei der Ermittlung der Entnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen. Danach ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob der Betriebsausgabenabzug im Hinblick auf Überentnahmen durch § 4 Abs. 4a EStG eingeschränkt ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 22.03.2022 - IV R 19/19, Rz 12, m.w.N.).

31 bb) Die Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen ist begrenzt auf den Entnahmeüberschuss des Zeitraums von 1999 bis zum aktuellen Wirtschaftsjahr. Auch periodenübergreifend ist zu berücksichtigen, dass Verluste für sich genommen nicht zu einer Kürzung des Schuldzinsenabzugs führen dürfen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 14.03.2018 - X R 17/16, BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744, Rz 23; vom 06.12.2018 - IV R 15/17, Rz 38; vom 22.03.2022 - IV R 19/19, Rz 13).

32 cc) Entnahmen im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG sind mangels besonderer Definition in dieser Vorschrift grundsätzlich in Anknüpfung an die Legaldefinition in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG zu bestimmen. Danach stellt im Grundsatz jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen in dessen privaten Bereich eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG dar (BFH-Urteil vom 24.11.2016 - IV R 46/13, BFHE 256, 91, BStBl II 2017, 268, Rz 12, m.w.N.).

33 Eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG ist unter Ablehnung der finalen Entnahmetheorie betriebsbezogen zu definieren. Denn unter Berücksichtigung der systematischen Stellung und der gesetzgeberischen Konzeption des § 4 Abs. 4a EStG, die darauf abzielt, eine Gewinnhinzurechnung bei Vorliegen von Überentnahmen in dem Betrieb vorzunehmen, für den eine eigenständige Gewinnermittlung durchgeführt wird, ist die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs ausschließlich betriebsbezogen auszulegen. Hat der Steuerpflichtige daher mehrere Betriebe oder ist er an mehreren Personengesellschaften beteiligt, ist der Schuldzinsenabzug für jeden Betrieb beziehungsweise Mitunternehmeranteil eigenständig zu ermitteln. Ausgehend von diesem Gesetzesverständnis, wonach die Schuldzinsenkürzung maßgeblich an den Umstand des Eigenkapitalentzugs bei der jeweiligen betrieblichen Einheit anknüpft, stellt grundsätzlich jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen in einen anderen betrieblichen Bereich desselben oder eines anderen Steuerpflichtigen eine Entnahme beim abgebenden und eine Einlage beim aufnehmenden Betrieb im Sinne des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG dar (BFH-Urteil vom 24.11.2016 - IV R 46/13, BFHE 256, 91, BStBl II 2017, 268, Rz 15, m.w.N.).

34 b) Die Vorinstanz hat diese Grundsätze ohne Rechtsfehler zur Anwendung gebracht. Die (rechnerische) Ermittlung der jeweiligen Berechnungsgrundlage für die Hinzurechnung sowie des Hinzurechnungsbetrags ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Aber auch die Ermittlung der Überentnahmen ist nicht zu beanstanden.

35 aa) Zu Recht hat das FG die von der X KG, der Kommanditistin der Klägerin, im Jahr 2009 entnommenen (handelsrechtlichen) Gewinne in Höhe von 1.434.151,36 € als Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG berücksichtigt. Es handelt sich um eine Barentnahme für betriebsfremde Zwecke im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG.

36 aaa) Dem steht nicht entgegen, dass die von der Kommanditistin entnommenen Mittel zur "konzerninternen Finanzierung" eingesetzt worden sind. Denn unter Berücksichtigung des betriebsbezogenen Entnahmebegriffs (vgl. nur BFH-Urteil vom 29.03.2007 - IV R 72/02, BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420, unter II.2.d aa (3)) lag --aus Sicht der Klägerin-- eine Verwendung der Mittel für betriebsfremde Zwecke vor. Wie dargelegt stellt jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen in einen anderen betrieblichen Bereich desselben oder eines anderen Steuerpflichtigen eine Entnahme beim abgebenden und eine Einlage beim aufnehmenden Betrieb im Sinne des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG dar. Der finale Entnahmebegriff gilt nicht. Maßgebend ist allein der --auch im Streitfall erfolgte-- Kapitalentzug bei der betreffenden betrieblichen Einheit (vgl. dazu Wendt, Finanz-Rundschau --FR-- 2000, 417, 424). Eine betriebsübergreifende Betrachtung ist nicht angezeigt (BFH-Urteil vom 22.09.2011 - IV R 33/08, BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10, Rz 16).

37 Der erkennende Senat sieht auch im Bereich der mehrstöckigen Personengesellschaften keinen Raum für die von der Klägerin befürwortete betriebsübergreifende "konzernbezogene" Betrachtung des Entnahmebegriffs. Eine allgemeine Konzernbesteuerung ist dem Einkommensteuerrecht fremd (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30.11.2017 - IV R 22/15, Rz 23; vom 18.12.2019 - I R 59/17, BFHE 268, 30, BStBl II 2021, 270, Rz 33). Für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG gilt nichts anderes. Es fehlt an einer entsprechenden Rechtsgrundlage (im Ergebnis ebenso FG Düsseldorf, Urteil vom 08.04.2010 - 11 K 3720/08 F, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 1398, Rz 32, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH-Urteil vom 12.02.2014 - IV R 22/10, BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621; FG Köln, Urteil vom 12.12.2018 - 12 K 2317/16, EFG 2019, 520, Rz 28; Schmidt/Loschelder, EStG, 42. Aufl., § 4 Rz 535;

Brandis/Heuermann/Drüen, § 4 EStG Rz 605; BeckOK EStG/Meyer, 16. Ed. [01.07.2023], EStG § 4 Rz 2632; Seiler in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz Ea 36). Auch der allgemeine Entnahmebegriff des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG erfasst nicht nur Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige für sich oder seinen Haushalt --mithin für private Zwecke-- entnimmt, sondern auch Entnahmen für andere betriebsfremde Zwecke. Dies sind die Zwecke eines anderen Betriebs (Bode in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 4 Rz 91). Der Begriff der Entnahme ist daher bewusst weit gefasst. Die Lösung des betrieblichen Funktionszusammenhangs des Wirtschaftsguts genügt (BFH-Urteil vom 17.07.2008 - I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464, unter B.III.3.b bb).

38 Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG rechtfertigen keine einschränkende Auslegung. Zwar wollte der Gesetzgeber der Rechtsprechung zum Mehrkontenmodell entgegentreten und den Grundsatz der Finanzierungsfreiheit einschränken. Der Unternehmer sollte --ohne nachteilige Folgen für den Schuldzinsenabzug-- nicht mehr die vollständigen Betriebseinnahmen, sondern nur noch den im Unternehmen erwirtschafteten Gewinn sowie geleistete Einlagen entnehmen können. Dazu hat der Gesetzgeber mit § 4 Abs. 4a EStG eine Regelung geschaffen, aufgrund derer die nicht als Betriebsausgaben abziehbaren Zinsaufwendungen in pauschalierter Art und Weise ermittelt werden (BFH-Urteil vom 07.03.2006 - X R 44/04, BFHE 212, 501, BStBl II 2006, 588, unter II.3.b). Die Vorinstanz hat zu Recht darauf hingewiesen, dass der Anlass der Neuregelung in der pauschalierenden Bestimmung des § 4 Abs. 4a EStG keinen (unmittelbaren) Niederschlag gefunden hat. Vielmehr ist die Gewinnhinzurechnung in dem einzelnen Betrieb vorzunehmen, für den eine eigenständige Gewinnermittlung durchgeführt wird (BFH-Urteil vom 24.11.2016 - IV R 46/13, BFHE 256, 91, BStBl II 2017, 268, Rz 15, m.w.N.; Wendt, FR 2000, 417, 424). Dem entspricht die betriebsbezogene Auslegung. Hingegen würde es der vom Gesetzgeber angestrebten Vereinfachung widersprechen, wenn in Konzernsachverhalten oder bei doppelstöckigen Personengesellschaftsstrukturen eine betriebsübergreifende Betrachtung anzustellen wäre. Nach Ansicht des Senats liegt der von der Klägerin angenommene "Sonderfall" daher nicht vor.

39 bbb) Die von der Kommanditistin bewirkte Entnahme (aus dem Gesamthandsvermögen der Klägerin) wird auch nicht durch eine korrespondierende Einlage (in der Gesamtbilanz der Klägerin) neutralisiert. Die Tilgung der Forderung der Klägerin aus den Refinanzierungsdarlehen gegenüber der X KG durch Verrechnung mit dem Gewinnentnahmeanspruch der Kommanditistin bewirkt zwar einen Wegfall der betreffenden Verbindlichkeit der X KG. Eine Einlage in das Betriebsvermögen der Klägerin im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG ist damit aber nicht verbunden. Zwar sind bei der Bestimmung der Überentnahme gemäß § 4 Abs. 4a EStG bei einer Personengesellschaft neben Veränderungen der Ergänzungsbilanzen auch die das Sonderbetriebsvermögen betreffenden Einlagen und Entnahmen zu berücksichtigen (z.B. BFH-Urteile vom 29.03.2007 - IV R 72/02, BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420, unter II.2.d aa (3) und vom 12.02.2014 - IV R 22/10, BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621, Rz 23). Die Aufrechnung der Rückzahlungsverpflichtung der X KG mit ihrem Gewinnentnahmeanspruch gegen die Klägerin bewirkt aber keine Einlage in das Sonderbetriebsvermögen der X KG bei der Klägerin. Denn die Refinanzierungsdarlehen gehörten nicht zum (negativen) Sonderbetriebsvermögen der X KG bei der Klägerin. Sie dienten weder dem Betrieb der Klägerin noch der Stärkung der Beteiligung der X KG an der Klägerin (zu den Voraussetzungen des Sonderbetriebsvermögens vgl. BFH-Urteil vom 20.04.2023 - IV R 20/20, BFHE 280, 229, Rz 42). Soweit die Klägerin (nunmehr) der Ansicht ist, die Verbindlichkeit aus den Rückzahlungsdarlehen sei (negatives) Sonderbetriebsvermögen der X KG bei den Y-Gesellschaften, erschließt sich dem erkennenden Senat angesichts der betriebsbezogenen Betrachtung nicht, inwieweit die Tilgung der Darlehen zu einer Einlage bei der Klägerin führen soll.

40 bb) Ebenso wenig ergeben sich aus der Übertragung des Gewinns nach § 6b EStG Auswirkungen auf die Berechnung der Überentnahmen im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG. Denn die buchhalterische Abbildung einer rechtsträgerübergreifenden Übertragung eines erzielten Gewinns führt nicht zu einer Minderung der Überentnahmen im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG. Auch wenn der begünstigte Gewinn dem Kapitalkonto der für den veräußernden Betrieb aufzustellenden Bilanz erfolgsneutral hinzugerechnet und gleichzeitig ein Betrag in Höhe des begünstigten Gewinns von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in dem anderen Betrieb angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter erfolgsneutral zu Lasten des Kapitalkontos abzusetzen ist (R 6b.2 Abs. 8 Satz 1 und 2 EStR; Marchal in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6b EStG Rz 46), stellt die Hinzurechnung auf dem Kapitalkonto des Veräußererbetriebs keine --die Überentnahmen mindernde-- Einlage dar. Denn es fehlt an der Zuführung eines Wirtschaftsguts im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG (zu einlagefähigen Wirtschaftsgütern vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987 - GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348). Der Abzug nach § 6b Abs. 1 EStG und auch die Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG stellen kein (einlagefähiges) Wirtschaftsgut dar. Die vorgenannte Richtlinienstelle beschreibt allein die technische Abwicklung der rechtsträgerübergreifenden Übertragung des Gewinns von einem Betrieb auf einen anderen. Vor diesem Hintergrund besteht auch für die Annahme einer "Quasi-

Einlage" (s.a. Schmudlach, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 2015, 103, 105: "wie eine Einlage") weder eine Rechtsgrundlage noch ein Bedürfnis (wohl ebenso KKB/Kanzler, § 6b EStG, 7. Aufl., Rz 96; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 4. Aufl., Rz 20.71). Dass mit der Übertragung Entnahmepotenzial überspringt (vgl. Schmudlach, StBp 2015, 103, 105), ist die zwangsläufige Folge der von § 6b EStG zugelassenen rechtsträgerübergreifenden Übertragung der stillen Reserven auf einen anderen Betrieb (des nämlichen Steuersubjekts).

41 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de