

# Urteil vom 12. Februar 2014, IV R 22/10

## Schuldzinsen einer Personengesellschaft für ein Darlehen ihres Gesellschafters fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4a, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1 Halbs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1 Halbs 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 2, EStG § 15a Abs 4, EStG § 4 Abs 4a, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15a Abs 4

vorgehend FG Düsseldorf, 07. April 2010, Az: 11 K 3720/08 F

## Leitsätze

1. Die einer Personengesellschaft entstandenen Schuldzinsen für ein Darlehen des Gesellschafters sind im Rahmen der Hinzurechnung gemäß § 4 Abs. 4a EStG nicht zu berücksichtigen, soweit sie zugleich als Sondervergütung behandelt worden sind .
2. Dies gilt auch dann, wenn der Gesellschafter, der der Personengesellschaft ein Darlehen gewährt, an dieser nicht unmittelbar, sondern mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist .
3. Die Sondervergütungen, die ein mittelbar über eine Obergesellschaft beteiligter Gesellschafter von der Untergesellschaft erhält, werden bei der Gewinnermittlung der Untergesellschaft erfasst .

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Anwendung des § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes in der jeweils in den Jahren 2000 bis 2003 und 2006 (Streitjahre) geltenden Fassung (EStG) im Konzern.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, die nunmehr unter der im Rubrum bezeichneten Firma im Handelsregister eingetragen ist (Amtsgericht --AG-- A, HRA ...), ist Teil des Y-Konzerns. An der Spitze des Konzerns steht die Y Holding AG (Muttergesellschaft), die mittelbar über verschiedene Personengesellschaften zu 100 % an der Klägerin beteiligt ist. Komplementärgesellschaft der Klägerin ohne Vermögensbeteiligung war die X-GmbH; alleinige Kommanditistin war in den Streitjahren die X-GmbH & Co. KG, nunmehr firmierend unter Z-GmbH & Co. KG --AG B, HRA ...0-- (Beigeladene). Nach der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsabrede der Klägerin erhält die Komplementärin eine Haftungsvergütung, während der verbleibende Gewinn der Kommanditistin zusteht. Die Beigeladene entnimmt ihren (handelsrechtlichen) Gewinnanteil jeweils in dem auf das Wirtschaftsjahr folgenden Jahr in voller Höhe.
- 3 Die Beigeladene ist zwischenzeitlich aus der Klägerin ausgeschieden (AG A, HRA ..., Eintrag vom ... November 2012).
- 4 Die Klägerin nimmt am Cash-Pool-System des Y-Konzerns mit der C-Bank teil, für das die T-GmbH & Co. KG als zentrale Finanzierungsgesellschaft dient. Das Cash-Pool-System funktioniert dergestalt, dass am Tagesende auf dem Kontokorrentkonto der Klägerin bei der C-Bank bestehende Guthaben zur Muttergesellschaft umgebucht und Schuldsalden von der Muttergesellschaft ausgeglichen werden. Zum Tagesende besteht gegenüber der C-Bank weder eine Forderung noch eine Verbindlichkeit der Klägerin, solche bestehen ersatzweise gegenüber dem Konzern. Für die Übernahme der Banksalden werden die banküblichen Zinsen berechnet. Die Besicherung des Kreditrahmens erfolgt einheitlich durch die Muttergesellschaft gegenüber der C-Bank. Über dieses Finanzierungssystem werden auch Jahresüberschüsse der Klägerin an ihre Kommanditistin abgeführt bzw. Fehlbeträge von dieser ausgeglichen.
- 5 Im Anschluss an eine im Jahr 2005 durchgeführte Außenprüfung bei der Klägerin ermittelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für die Streitjahre Hinzurechnungsbeträge nach § 4 Abs. 4a EStG, die

allein auf die Beigeladene entfielen, in folgender Höhe:

2000      2001      2002      2003      2006

24.706 DM 15.564 DM 4.953 € 9.483 € 11.502 €

- 6 In die Berechnung flossen ausschließlich Schuldzinsen ein, die auf Grund des konzerninternen Cash-Pool-Systems angefallen waren. Ausgehend von einem gesellschaftsbezogenen Verständnis des § 4 Abs. 4a EStG behandelte das FA des Weiteren die Auszahlungen des handelsrechtlichen Gewinns als Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG und berücksichtigte überdies bei der Ermittlung des Gewinns auch den Gewinn (Verlust) aus der Ergänzungsbilanz der Beigeladenen.
- 7 Auf dieser Grundlage erließ das FA nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für die Jahre 2000 bis 2003 und 2006 sowie über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2003 und auf den 31. Dezember 2006.
- 8 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass auch bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft, wie im Streitfall, § 4 Abs. 4a EStG für jede Personengesellschaft gesondert zu prüfen sei. Die Entnahmen des handelsrechtlichen Gewinns stellten Entnahmen im Sinne dieser Regelung dar.
- 9 Zutreffend habe das FA auch die Ergänzungsbilanzverluste mit den Gesamthandsbilanzgewinnen saldiert.
- 10 Schließlich unterfielen die in dem Cash-Pool-System gezahlten Zinsen auch dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG. Verfassungsrechtliche Zweifel bestünden nicht.
- 11 Im Einzelnen wird auf die in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1398 veröffentlichten Urteilsgründe Bezug genommen.
- 12 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie ist der Auffassung, § 4 Abs. 4a EStG gelange im Streitfall nicht zur Anwendung. Die Zahlungen der Klägerin an die Beigeladene zum Ausgleich des Jahresergebnisses stellten keine Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG dar.
- 13 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 22. August 2008 aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für die Jahre 2000 bis 2003 und 2006 vom 1. Juni bzw. 1. August 2007 mit der Maßgabe abzuändern, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von

...

festgestellt werden,

sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2003 und auf den 31. Dezember 2006 vom 14. Juni bzw. 10. August 2007 mit der Maßgabe abzuändern, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust mit

...

festgestellt wird.

- 14 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der

Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FA hat zu Unrecht Hinzurechnungen nach § 4 Abs. 4a EStG vorgenommen.

- 16** 1. Der Senat versteht die Feststellungen des FG dahin, dass die T-GmbH & Co. KG in den Streitjahren nicht die Funktion einer selbständig kreditierenden Bankgesellschaft im Y-Konzern ausgeübt hat, sondern lediglich als Dienstleister für die einzelnen Konzerngesellschaften gegenüber der finanzierenden C-Bank tätig wurde. Da die Schuldsalden der Klägerin bei der C-Bank von der Muttergesellschaft ausgeglichen wurden, geht der Senat des Weiteren davon aus, dass die Muttergesellschaft der Klägerin in Höhe der übernommenen Schuldsalden jeweils ein Darlehen eingeräumt hat, für das die hier streitigen Zinsen berechnet worden sind.
- 17** 2. Die von der Klägerin in den Streitjahren an die Muttergesellschaft geleisteten Zinsen für die Übernahme und den Ausgleich der Schuldsalden bei der C-Bank sind Schuldzinsen und unterfallen grundsätzlich dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG. Diese Schuldzinsen sind indes im Streitfall nicht in die Berechnung des Hinzurechnungsbetrages einzubeziehen, da sie sich bei der Gewinnermittlung der Klägerin nicht gewinnwirksam (aufwandswirksam) ausgewirkt haben.
- 18** a) Schuldzinsen sind nach § 4 Abs. 4a EStG 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 (§ 4 Abs. 4a Satz 2 EStG). Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden nach Satz 4 der Vorschrift (Satz 3 nach der Änderung durch das Steueränderungsgesetz 2001 vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3794) 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, ermittelt.
- 19** b) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die als Zinsaufwand im Konzern gebuchten Beträge Schuldzinsen darstellen. Schuldzinsen sind alle laufenden und einmaligen Gegenleistungen in Geld oder Geldeswert für die zeitlich begrenzte Überlassung von Fremdkapital, sowie alle Aufwendungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung des Vorgangs als Vergütung für die Überlassung von Kapital angesehen werden können (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Juli 1973 VI R 379/70, BFHE 110, 336, BStBl II 1973, 868, und vom 22. September 2005 IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279). Nach den Feststellungen des FG sind die am Tagesende auf dem Kontokorrentkonto der Klägerin bei der C-Bank bestehenden Guthaben zur Muttergesellschaft umgebucht und Schuldsalden von der Muttergesellschaft ausgeglichen worden. Für die Übernahme der Schuldsalden sind der Klägerin fremdübliche Zinsen in Rechnung gestellt worden. Im Ergebnis hat die Muttergesellschaft der Klägerin daher im Umfang der jeweils übernommenen Schuldsalden ein verzinsliches Darlehen eingeräumt. Die von der Klägerin für die Kapitalüberlassung getätigten Aufwendungen sind deshalb Schuldzinsen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG.
- 20** c) Die von einer Personengesellschaft getätigten Schuldzinsen für ein Darlehen des Gesellschafters an die Gesellschaft sind im Rahmen der Hinzurechnung gemäß § 4 Abs. 4a EStG nicht zu berücksichtigen.
- 21** aa) Nach Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG ist der Betriebsausgabenabzug betrieblich veranlasster Schuldzinsen teilweise rückgängig zu machen, soweit der betriebliche Zinsaufwand durch Überentnahmen und damit durch außerbetriebliche Vorgänge veranlasst ist. Die Beschränkung des Abzugs betrieblich veranlasster Schuldzinsen setzt deshalb denknötwendig voraus, dass die Schuldzinsen tatsächlich auch gewinnwirksam (aufwandswirksam) bei der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt worden sind. Die an die Muttergesellschaft gezahlten Schuldzinsen haben sich im Streitfall aber nicht erfolgswirksam bei der Gewinnermittlung der Klägerin ausgewirkt.
- 22** bb) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. In die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft sind gemäß § 4 Abs. 1 EStG auch die (positiven und negativen) Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sowie die Sonderbetriebseinnahmen, insbesondere die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG), und die Sonderbetriebsausgaben einzubeziehen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a bb der Gründe).
- 23** cc) An die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG ist auch im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG anzuknüpfen. Entsprechend hat der BFH entschieden, dass bei der Bestimmung der Überentnahme gemäß § 4 Abs. 4a EStG bei einem von einer Personengesellschaft betriebenen Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)

neben Veränderungen der Ergänzungsbilanzen auch die im Sonderbetriebsvermögen erzielten Gewinne (Sonderbetriebseinnahmen abzüglich Sonderbetriebsausgaben, z.B. wegen Schuldzinsen) sowie die diesen Vermögensbereich betreffenden Einlagen und Entnahmen zu berücksichtigen sind (BFH-Urteil vom 29. März 2007 IV R 72/02, BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420).

- 24** dd) Ausgehend von diesen Grundsätzen sind Schuldzinsen bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages gemäß § 4 Abs. 4a EStG nicht zu berücksichtigen, soweit die Gewinnauswirkung im Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsbilanz) durch die Hinzurechnung der Schuldzinsen als Sondervergütung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG wieder neutralisiert worden ist (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 7. Mai 2008 IV B 2-S 2144/07/0001, 2008/0201374, BStBl I 2008, 588, unter VI 2.1. Gewinnermittlung der Personengesellschaft).
- 25** d) Diese Rechtsprechung gilt gleichermaßen, wenn der Gesellschafter nicht unmittelbar, sondern mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften an einer Personengesellschaft beteiligt ist.
- 26** Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG steht der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaft anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind. Diese Regelung ist nach ständiger Rechtsprechung im Wege einer teleologischen Reduktion des Wortlauts des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG dahin zu verstehen, dass der mittelbare Gesellschafter einem unmittelbaren Gesellschafter nur in Bezug auf Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen sowie Sonderbetriebsvermögen gleichgestellt wird (BFH-Urteile vom 6. September 2000 IV R 69/99, BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731, und vom 22. Januar 2009 IV R 90/05, BFHE 224, 364).
- 27** e) Ausgehend von diesen Grundsätzen waren die von der Klägerin an die Muttergesellschaft gezahlten Schuldzinsen nicht in die Berechnung des Hinzurechnungsbetrages gemäß § 4 Abs. 4a EStG einzubeziehen.
- 28** aa) Nach den Feststellungen des FG war die Muttergesellschaft an der Klägerin über mehrere zwischengeschaltete Personengesellschaften mittelbar zu 100 % beteiligt. Die Muttergesellschaft war daher hinsichtlich der ausgereichten Darlehen wie ein unmittelbar an der Klägerin beteiligter Gesellschafter anzusehen. Die Darlehen waren deshalb Sonderbetriebsvermögen der Muttergesellschaft bei der Klägerin. Ebenso stellten die für die Hingabe der Darlehen erhaltenen Schuldzinsen Sondervergütungen der Muttergesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 und Satz 2 EStG dar.
- 29** bb) Die Darlehenszinsen waren auch bei der Gewinnermittlung der Klägerin gewinnwirksam zu berücksichtigen. Das Feststellungsverfahren bei doppelstöckigen bzw. mehrstöckigen Personengesellschaften ist zwei- bzw. mehrstufig. Es sind für jede Personengesellschaft (Ober- und Untergesellschaft(en)) gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungen durchzuführen. Über Sonderbetriebsvermögen eines unmittelbar beteiligten Gesellschafters ist im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei der Gesellschaft zu entscheiden, bei der dieses Sonderbetriebsvermögen besteht. Gleiches gilt für den mittelbar über eine Obergesellschaft beteiligten Gesellschafter, soweit er hinsichtlich der Sondervergütungen, die er von der Untergesellschaft erhalten hat, einem unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter gleichgestellt wird. Diese Sondervergütungen werden auf Grund der Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht erst bei der Gewinnermittlung der Obergesellschaft(en), sondern bereits bei der Gewinnermittlung der Untergesellschaft erfasst (Urteil des FG Düsseldorf vom 4. Juli 2012 9 K 3955/09 F, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2013, 647; Ley, Kölner Steuerdialog 2010, Nr. 10, 17148, 17154; Rätke in Hermann/Heuer/ Raupach, § 15 EStG Rz 631, m.w.N.; Reiß in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 15 Rz 348).
- 30** cc) Bei zutreffender Erfassung der an die Muttergesellschaft gezahlten Schuldzinsen in den hier streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheiden der Klägerin hätten die Schuldzinsen zwar den Steuerbilanzgewinn der Klägerin gemindert, die Gewinnminderung wäre aber durch die Hinzurechnung der Zinseinnahmen als Sondervergütung der Muttergesellschaft gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 und Satz 2 EStG wieder neutralisiert worden.
- 31** dd) Die an die Muttergesellschaft geleisteten Schuldzinsen sind nicht deshalb in die Ermittlung der Schuldzinsen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG einzubeziehen, weil sie im Streitfall fehlerhaft nicht als Sondervergütungen der Muttergesellschaft bei der Klägerin erfasst worden sind. Für die Einbeziehung bzw. Nichteinbeziehung der Schuldzinsen in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG kommt es ausschließlich darauf an, ob diese bei

zutreffender steuerlicher Würdigung als Sondervergütungen der Muttergesellschaft im Rahmen der Gewinnermittlung der Klägerin zu berücksichtigen gewesen wären.

- 32** f) Da Gegenstand des Rechtsstreits nur die Feststellung des laufenden Gewinns der Klägerin ist (vgl. zur Selbständigkeit der einzelnen Besteuerungsgrundlagen u.a. BFH-Urteile vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764; vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878, und vom 23. Februar 2012 IV R 31/09, BFH/NV 2012, 1448), ist es dem Senat auch verwehrt, die Schuldzinsen im Wege der Saldierung noch als Sondervergütungen in den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheiden zu erfassen. Denn auch die Feststellung von Sondervergütungen oder Sonderbetriebseinnahmen ist eine selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage.
- 33** 3. Das FG ist von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Höhe der von der Klägerin an die Muttergesellschaft geleisteten Schuldzinsen und der Betrag der Hinzurechnung sind zwischen den Beteiligten nicht streitig.
- 34** Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind daher wie folgt festzustellen:
- ...
- Die vortragsfähigen Gewerbeverluste sind wie folgt festzustellen:
- ...
- 35** 4. Aus den unter II.2.f genannten Gründen war die Muttergesellschaft mangels eigener Klagebefugnis auch nicht notwendig zum Verfahren beizuladen (§ 60 Abs. 3 FGO).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)