

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-berechnung-nicht-abziehbarer-schuldzinsen-nach-para-4-abs-4a-estg.html>

📅 24.06.2020

Unternehmensteuer

BFH: Berechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG

BMF-Schreiben vom 05.11.2021: Mit Schreiben vom 05.11.2021 weist das BMF daraufhin, dass die zu bildende Gewerbesteuerrückstellung und die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen sich gegenseitig beeinflussen. Allerdings hält das BMF im Hinblick auf den Ansatz des Hinzurechnungsbetrags eine Neuberechnung der Gewerbesteuerrückstellung für nicht erforderlich. Eine entsprechende Neuberechnung der Gewerbesteuerrückstellung sei aber auch nicht zu beanstanden.

BMF, [Schreiben vom 05.11.2021](#)

BMF-Schreiben vom 18.01.2021: Mit Schreiben vom 18.01.2021 schließt sich das BMF der Auffassung des BFH an. Auch nach dem BMF ist für den Gewinnbegriff des § 4 Abs. 4a EStG der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG maßgeblich; außerbilanzielle Kürzungen und Hinzurechnungen wirken sich auf den Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG nicht aus. Diese Änderung ist nach dem BMF-Schreiben grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen können außerbilanzielle Hinzurechnungen nach Randnummer 8 Satz 4 des BMF-Schreibens in der Fassung vom 02.11.2018 letztmals für Wirtschaftsjahre berücksichtigt werden, die vor dem 01.01.2021 begonnen haben. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn bereits durchgeführte Berechnungen der Gewinne und Verluste unverändert fortgeschrieben werden und hierfür die Änderung der Randnummer 8 hinsichtlich der außerbilanziellen Kürzungen und Hinzurechnungen unberücksichtigt bleibt.

BMF-Schreiben vom 18.01.2021 [Betrieblicher Schuldzinsenabzug nach § 4 Absatz 4a EStG; Gewinnbegriff und Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen](#)

BFH-Urteil vom 03.12.2019, X R 6/18:

Der für die Berechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG maßgebliche Gewinn ist der (bilanzielle) Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ohne Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen. Demzufolge ist der maßgebliche Gewinn nach § 4 Abs. 4a EStG nicht um eine steuerfreie Investitionszulage zu kürzen bzw. nicht um nicht abziehbare Betriebsausgaben zu erhöhen (entgegen Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 02.11.2018, Tz. 8).

Sachverhalt

Der Kläger erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die er durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte. Bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG wurde der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG vor außerbilanziellen Korrekturen (hier: steuerfreie Investitionszulage) zugrunde gelegt. Das Finanzamt kürzte hingegen den für die Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG maßgeblichen Gewinn um eine außerbilanziell abzuziehende Investitionszulage.

Das FG schloss sich der Auffassung des Klägers an.

Entscheidung

Auch der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass für den Gewinnbegriff des § 4 Abs. 4a EStG der bilanzielle Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 1 EStG maßgeblich ist und sich folglich die außerbilanziellen Gewinnkorrekturen nicht auswirken.

Allgemeiner Gewinnbegriff gemäß § 4 Abs. 1 EStG

Mangels einer besonderen Bestimmung in § 4 Abs. 4a EStG ist nach Auffassung des BFH der Gewinn in dieser Vorschrift im Sinne des allgemeinen Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 1 EStG

auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 22.02.2012, X R 12/09). Bei dem Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG handelt es sich um das Ergebnis des (innerbilanziellen) Betriebsvermögensvergleichs; darin ist die zugeflossene Investitionszulage noch (betriebsvermögens erhöhend) enthalten (vgl. BFH-Urteil vom 03.08.2017, IV R 12/14). Insoweit unterscheidet sich der Gewinn des § 4 Abs. 1 EStG vom steuerlichen Gewinn im Sinne des § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG, der unter Anwendung sämtlicher Vorschriften der §§ 4 bis 7k und 13a EStG zu ermitteln ist.

Weiter sei bereits höchstrichterlich geklärt, dass § 12 InvZulG 2007 dieser Vorgehensweise nicht entgegen stehe und danach die Investitionszulage (erst) in der zweiten Stufe der Gewinnermittlung zu kürzen sei (vgl. BFH, Urteil vom 03.08.2017, IV R 12/14).

Gesetzeszweck des § 4 Abs. 4a EStG

Im Rahmen des Steuerbereinigungsgesetz 1999 wurde § 4 Abs. 4a EStG neu gefasst. Nach § 4 Abs. 4a EStG sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn und soweit die Entnahmen die Summe von Gewinn und Einlagen in diesem Wirtschaftsjahr (§ 4 Abs. 4a S. 1 u. 2 EStG) und in den Vorjahren (§ 4 Abs. 4a S. 3 EStG) übersteigen. Die Investitionszulage erhöht nach dem BFH als Zuschuss den Buchwert des Unternehmens und wirkt sich folglich positiv auf die Kapitalentwicklung des Unternehmens aus. Würde man in Höhe der Investitionszulage eine außerbilanzielle Kürzung für den Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG vornehmen, käme es trotz positiver Kapitalentwicklung zu einem dem Zweck des Gesetzes nicht entsprechenden Schuldzinsenabzug, d.h. „zu viel“ Schuldzinsen würden als nicht abziehbar behandelt werden.

Behandlung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben

Laut dem BFH 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 S. 1 EStG anzusetzen ist, bislang nicht geklärt. Die Finanzverwaltung befürwortet eine Hinzurechnung (vgl. BMF-Schreiben vom 02.11.2018, Tz. 8). In der Literatur finden sich beide Sichtweisen.

Entsprechend den Ausführungen zur Investitionszulage spricht sich der BFH für den bilanziellen Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 1 EStG aus und demzufolge ist der Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG ohne Hinzurechnung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 S. 1 EStG anzusetzen.

Der BFH begründet seine Entscheidung wiederum mit dem Gesetzeszweck des § 4 Abs. 4a EStG. Würden nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 S. 1 EStG vor einer Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG hinzugerechnet, würde die negative Kapitalentwicklung von Betriebsausgaben neutralisiert und es käme wiederum zu einem Schuldzinsenabzug, der nicht mit dem Gesetzeszweck des an der Kapitalentwicklung orientierten, neugefassten § 4 Abs. 4a EStG vereinbar sei. In diesem Fall würden „zu wenig“ Schuldzinsen als nicht abziehbar behandelt werden.

Betroffene Normen

§ 4 Abs. 4a EStG, § 4 Abs. 5 S. 1 EStG

Streitjahr 2007

Vorinstanz

Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 02.08.2017, 1 K 664/14

Fundstelle

BFH, Urteil vom 03.12.2019, [X R 6/18](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen.

Weitere Fundstellen

[BMF-Schreiben vom 18.01.2021](#)

BFH, Urteil vom 22.02.2012, X R 12/09, BFH/NV 2012, S. 1418, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 03.08.2017, IV R 12/14, BStBl. II 2018, S. 20

BMF, Schreiben vom 02.11.2018, BStBl. I 2018, S. 1207, siehe [Deloitte Tax News](#)

rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.