

FG München: Überentnahmen bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften

Aktuell: Der BFH bestätigt die Entscheidung des FG München. Die Beschränkung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG ist auch bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften zu beachten und auch hier gilt die betriebsbezogene Betrachtung, so der BFH.

BFH, Urteil vom 27.09.2023, IV R 8/21, siehe [Deloitte Tax-News](#)

FG München (Vorinstanz):

Die Beschränkung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG ist auch bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften zu beachten und ausschließlich betriebsbezogen zu ermitteln. Die Entnahme des handelsrechtlichen Gewinnanteils einer Kommanditistin ist auch dann als eine Entnahme zu berücksichtigen, wenn die entnommenen Mittel im Konzern der Personengesellschaft verbleiben. Die Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG auf die Untergesellschaft führt nicht zu einer Einlage in das Betriebsvermögen der Obergesellschaft.

Sachverhalt

Strittig war, ob und in welcher Höhe eine den betrieblichen Schuldzinsenabzug beschränkende Überentnahme vorgelegen hat.

Im Streitfall war die MH-KG als alleinige Kommanditistin an einer GmbH & Co. KG beteiligt. Die GmbH & Co. KG war wiederum als Kommanditistin an zwei Personengesellschaften (Grundstücksverwaltungsgesellschaften) beteiligt, an welche sie im Rahmen eines Sale-and-lease-back-Geschäfts ihre Betriebsimmobilien veräußerte. Zur teilweisen Finanzierung der Kosten gewährte die MH-KG den beiden Personengesellschaften jeweils ein Darlehen (Mieterdarlehen). Zur Refinanzierung dieser Mieterdarlehen gewährte wiederum die GmbH & Co. KG der MH-KG zwei Darlehen, welche mit Wirkung zum 31.12.2009 aufgehoben wurden. Die Rückzahlungsansprüche der GmbH & Co. KG aus den Refinanzierungsdarlehen wurden dabei mit Ansprüchen der MH-KG auf Auszahlung des auf sie entfallenden Gewinnanteils der GmbH & Co. KG verrechnet. Bei der Ermittlung ihres Gewinns übertrug die GmbH & Co. KG eine Rücklage nach § 6b EStG anlässlich der Veräußerung der Betriebsgrundstücke auf ihre Untergesellschaften.

Die GmbH & Co. KG (Klägerin) war der Auffassung, dass die Übertragung der Rücklage nach § 6b EStG auf die Grundstücksverwaltungsgesellschaften als eine Einlage im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen sei. Weiter führe die Verrechnung des Darlehensrückzahlungsanspruchs der GmbH & Co. KG mit der Forderung der MH KG auf eine Gewinnauszahlung einerseits zu einer Entnahme auf der Ebene der GmbH & Co. KG (= Gewinnentnahme der MH KG) und andererseits zu einer Einlage bei der GmbH & Co. KG im Sonderbetriebsvermögen (Tilgung des Refinanzierungsdarlehens).

Das Finanzamt berücksichtigte auf der Ebene der GmbH & Co. KG lediglich eine Entnahme in Höhe der handelsrechtlichen Gewinne und nahm keine Einlagen aufgrund der Übertragung der § 6b-Rücklage oder aufgrund der Tilgung des Refinanzierungsdarlehens an. Folglich wurden dem erklärten Gewinn außerbilanziell nicht abziehbare Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG hinzugerechnet.

Entscheidung

Das FG kommt ebenfalls zu dem Ergebnis, dass außerbilanzielle Hinzurechnungen vorzunehmen sind. Auch die Übertragung der § 6b-Rücklage verhindere dabei nicht die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG.

Gesetzliche Grundlagen

Nach § 4 Abs. 4a S. 1 EStG sind betrieblich veranlasste Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind.

Eine Überentnahme liegt vor, wenn die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen (§ 4 Abs. 4a S. 2 EStG). In diesem Fall werden die nicht abziehbaren Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a S. 3 EStG typisiert ermittelt mit 6 % der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen der Vorjahre und abzüglich der Unterentnahmen der Vorjahre. Der Gewinnbegriff ist dabei grundsätzlich der allgemeine bilanzielle Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG ohne Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.2019, X R 6/18).

Zweistufige Prüfung im Rahmen des Schuldzinsenabzugs

Der Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG ist nach der Rechtsprechung des BFH zweistufig zu prüfen. Zunächst ist zu klären, ob die betreffenden Kredite eine betriebliche oder private Schuld sind. Im Streitfall war die betriebliche Veranlassung der betreffenden Kredite dabei unstrittig gegeben. In einem zweiten Schritt ist dann zu prüfen, ob und in welchem Umfang die betrieblich veranlassten Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG abziehbar sind.

Beurteilung der Entnahme des handelsrechtlichen Gewinnanteils der Kommanditistin

Im Rahmen der Prüfung des zweiten Schritts stellte das FG zunächst fest, dass die Entnahme des (handelsrechtlichen) Gewinnanteils der MH-KG eine Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG darstellt (ebenso FG Düsseldorf, Urteil vom 08.04.2010, 11 K 3720/08 F).

Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG auch bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften

Denn auch bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften sei die Beschränkung des § 4 Abs. 4a EStG zu beachten (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 08.04.2010, 11 K 3720/08 F; im Grundsatz u.a. auch BFH-Urteil vom 12.02.2014, IV R 22/10). Ebenso wie bei anderen Mitunternehmerschaften ist in einem solchen Fall die Schuldzinsenzurechnung gesellschafterbezogen zu bestimmen (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.2007, IV R 72/02). Entsprechend der vom BFH – bislang vorgenommenen – betriebsbezogenen Betrachtungsweise (vgl. auch BFH-Urteil vom 22.09.2011, IV R 33/08) ist laut FG auch im Fall von Schwester-Personengesellschaften sowie doppelstöckigen Personengesellschaften die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG letztlich in Bezug auf jede Personengesellschaft gesondert zu prüfen (vgl. auch FG Köln, Urteil vom 12.12.2018, 12 K 2317/16).

Dem Entnahmecharakter der Gewinnauszahlung stehe auch nicht entgegen, dass die entnommenen Mittel im Betriebsvermögen der MH-KG und damit im Konzern der Personengesellschaft verbleiben. Eine möglicherweise zur Vermeidung zweckwidriger Besteuerung erforderliche konzernbezogene Betrachtungsweise sieht weder der Wortlaut des § 4 Abs. 4a EStG vor, noch folgt nach Auffassung des FG eine solche teleologische Einschränkung der Vorschrift aus der bisherigen Rechtsprechung des BFH.

Keine Berücksichtigung von überentnahmemindernden Einlagen

Nach Auffassung des FG sind im Streitfall auch keine Einlagen i.S. von § 4 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen. Voraussetzung für das Vorliegen einer Einlage i.S. von § 4 Abs. 1 EStG sei die Zuführung eines einlagefähigen Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen der zu betrachtenden Gesellschaft (vgl. BFH-Beschluss vom 26.10.1987, GrS 2/86). Auch bei Einlagen gelte wiederum die betriebsbezogene Betrachtungsweise.

Folglich führe die Übertragung der Rücklage nach § 6b EStG auf die Untergesellschaften mangels einlagefähigen Wirtschaftsguts nicht zu einer Einlage in das Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG.

Auch die Tilgung des Refinanzierungsdarlehens durch die MH-KG im Wege der Verrechnung mit deren Gewinnentnahmeanspruch sei nicht als Einlage i.S. von § 4 Abs. 1 EStG zu bewerten. Denn auf der maßgeblichen Ebene der GmbH & Co. KG führe die Tilgung des Refinanzierungsdarlehens letztlich nur zu einem Aktivtausch bezüglich der Darlehensrückzahlungsforderung und damit nicht zu einer Mehrung des Betriebsvermögens.

Positives Eigenkapital steht Annahme von Überentnahmen nicht entgegen

Schließlich steht laut FG der Annahme von Überentnahmen in den Streitjahren nicht entgegen, dass die GmbH & Co. KG durchweg ein positives Eigenkapital ausgewiesen hat. Denn – wie der BFH bereits mit Urteil vom 05.11.2019 (X R 40/18, X R 41/18) entschieden hat – setzt die Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG nicht ein negatives Eigenkapital voraus.

Betroffene Normen

§ 4 Abs. 4a EStG, § 6b EStG

Streitjahre 2009, 2010

Fundstellen

BFH, Urteil vom 27.09.2023, IV R 8/21, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Finanzgericht München, Urteil vom 18.03.2021, [10 K 1984/18](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 03.12.2019, X R 6/18, BStBl. II 2021, S. 77, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 05.11.2019, X R 40/18, X R 41/18, BFH/NV 2020, S. 858

BFH-Urteil vom 12.02.2014, IV R 22/10, BStBl II 2014, S. 621

BFH, Urteil vom 22.09.2011, IV R 33/08, BStBl II 2012, S. 10, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 29.03.2007, IV R 72/02, BStBl. II 2008, S. 420

BFH, Beschluss vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. II 1988, S. 348.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 12.12.2018, 12 K 2317/16, EFG 2019, S. 520

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 08.04.2010, 11 K 3720/08 F, EFG 2010, S. 1398

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein 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.