

**Titel:**

**Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen – Überentnahmen bei mehrstöckiger Personengesellschaft – betriebsbezogene Betrachtung – Entnahmen und Einlagen im Sinne von § 4 Abs. 4a EStG – Auswirkung der Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG – positives Eigenkapital**

**Normenketten:**

EStG § 4 Abs. 1

EStG § 4 Abs. 4a

EStG § 6b

EStG § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

**Leitsätze:**

1. Die Beschränkung des § 4 Abs. 4a EStG ist auch bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften zu beachten. (redaktioneller Leitsatz)
2. Die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG ist letztlich in Bezug auf jede Personengesellschaft gesondert zu prüfen. In diesem Rahmen stellt die Entnahme des (handelsrechtlichen) Gewinnanteils der als Kommanditistin an der Untergesellschaft beteiligten Obergesellschaft eine Entnahme dar. (redaktioneller Leitsatz)
3. Die Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG auf die Untergesellschaft führt nicht zu einer Einlage in das Betriebsvermögen der Obergesellschaft. (redaktioneller Leitsatz)
4. Der Annahme von Überentnahmen steht nicht entgegen, dass durchweg ein positives Eigenkapital ausgewiesen wird. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagwort:**

Bilanzierung

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München, Urteil vom 27.09.2023 – IV R 8/21

**Fundstellen:**

StEd 2021, 440

EFG 2021, 1361

DStRE 2022, 588

LSK 2021, 13574

**Tatbestand**

I.

1

Streitig ist insbesondere, ob und in welcher Höhe in den Streitjahren 2009 und 2010 zu verzinsende Überentnahmen vorgelegen haben.

2

Die Klägerin ist eine GmbH & Co KG, die in den Streitjahren u.a. aus dem Groß- und Einzelhandel mit Baustoffen aller Art und Bauelementen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. Ihren Gewinn ermittelte sie durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung -EStG-).

3

Alleinige Kommanditistin der Klägerin ist die MH KG. Die Komplementär-GmbH ist weder am Vermögen noch am Ergebnis der Klägerin beteiligt. Die Klägerin wiederum war in den Streitjahren jeweils zu 94% als Kommanditistin an der Grundstücksverwaltungsgesellschaft G und an der

Grundstücksverwaltungsgesellschaft L beteiligt. Mit weiteren 6% war die Grundstücksverwaltungsgesellschaft mbH als Komplementärin beteiligt.

#### 4

Mit notariellen Verträgen vom [...] 2009 veräußerte die Klägerin im Rahmen eines sogenannten Sale-and-lease-back-Geschäfts ihre Betriebsimmobilien (Baustoffmärkte) in G und L an die Grundstücksverwaltungsgesellschaft G bzw. die Grundstücksverwaltungsgesellschaft L. Auf Grundlage gleichzeitig abgeschlossener Leasingverträge wurden die Grundstücke der Klägerin zur Nutzung überlassen. Für die Erfüllung der Verbindlichkeiten und der Verpflichtungen der Klägerin aus den Leasingverträgen hat die MH KG jeweils eine Mieteintrittsverpflichtung übernommen (Punkt C Ziffer 6 des notariellen Vertrages und Anlage III zum notariellen Vertrag vom [...] 2009) und zur teilweisen Finanzierung der Gesamtinvestitionskosten mit Verträgen vom [...] 2009 und vom [...] 2009 der Grundstücksverwaltungsgesellschaft G ein Darlehen in Höhe von 1.050.000 EUR und der Grundstücksverwaltungsgesellschaft L ein Darlehen in Höhe von 350.000 EUR gewährt (als Mieterdarlehen bezeichnet). Zur Refinanzierung dieser Mieterdarlehen gewährte die Klägerin mit Verträgen vom [...] 2009 der MH KG zwei Darlehen in Höhe von insgesamt 1.400.000 EUR. Mit Verträgen vom [...] 2009 trafen die Klägerin und die MH KG eine Vereinbarung über die Aufhebung dieser Refinanzierungsdarlehen mit Wirkung zum 31. Dezember 2009. Nach der Vorbemerkung der Aufhebungsvereinbarung sollten die Rückzahlungsansprüche der Klägerin mit Ansprüchen der MH KG auf Auszahlung des auf sie entfallenden Jahresüberschusses der Klägerin zum 31. Dezember 2009 verrechnet werden. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die vorgelegten Verträge verwiesen.

#### 5

Bei der Ermittlung ihres im Rahmen der Feststellungserklärung für 2009 erklärten Gewinns machte die Klägerin u.a. Gebrauch von einer Übertragung der bei dem Verkauf der Grundstücke aufgedeckten stillen Reserven in Höhe von 3.622.407,33 EUR nach § 6b EStG auf die Grundstücksverwaltungsgesellschaft G und die Grundstücksverwaltungsgesellschaft L. Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 vom 26. August 2010 stellte das beklagte Finanzamt (FA) den Gewinn aus Gewerbebetrieb für 2009 zunächst erklärungsgemäß auf - 92.511,62 EUR fest. Mit weiterem Bescheid vom 26. August 2010 setzte es den Gewerbesteuermessbetrag dementsprechend auf 0 EUR fest. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

#### 6

Bei der Klägerin wurde für die Jahre 2004 bis 2009 eine Außenprüfung durchgeführt. In seinem Abschlussbericht vom 20. Dezember 2011 kam der Prüfer u.a. zu dem Ergebnis, dass dem erklärten Gewinn für 2009 außerbilanziell nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abzugsfähige Schuldzinsen in Höhe von 47.254 EUR hinzuzurechnen seien. Diese beruhten auf kumulierten Überentnahmen seit dem 1. Januar 1999 in Höhe von insgesamt 787.572,91 EUR (vgl. Aufstellung). Die Überentnahmen ermittelte der Prüfer dabei unter Berücksichtigung eines Verlusts in Höhe von 172.994,19 EUR, Einlagen in Höhe von 0 EUR, Entnahmen in Höhe von 1.434.151,36 EUR und des Bestands der Unterentnahmen aus dem Vorjahr in Höhe von 819.572,64 EUR. Die Übertragung der Rücklage nach § 6b EStG auf die Grundstücksverwaltungsgesellschaften G und L sah der Prüfer nicht als eine die Überentnahmen mindernde Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG an, da es sich hierbei nicht um ein einlagefähiges Wirtschaftsgut handle. Den Hinzurechnungsbetrag ermittelte der Prüfer wie folgt:

Angefallene Zinsen lt. GuV	294.763,00 EUR
Abzüglich Kürzungsbetrag gem. § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG	2.050,00 EUR
Höchstbetrag	292.713,00 EUR
Bemessungsgrundlage für Hinzurechnung	787.572,91 EUR
Davon 6 % = Hinzurechnungsbetrag	47.254,37 EUR

#### 7

Mit nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändertem Feststellungsbescheid für 2009 vom 5. März 2012 setzte das FA die Feststellungen der Prüfung um und stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2009 nunmehr auf 26.840,52 EUR fest. Mit weiterem Bescheid vom 5. März 2012 setzte es den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 auf 2.072 EUR fest. Die Nachprüfungsvorbehalte hob es auf.

#### 8

Mit Bescheiden vom 26. Juni 2012 stellte das FA die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2010 einheitlich und gesondert auf 635.072,61 EUR fest und setzte den Gewerbesteuermessbetrag für 2010 auf 19.866 EUR fest. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

## 9

Mit den gegen die Bescheide vom 5. März 2012 und vom 26. Juni 2012 eingelegten 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 EUR in 2009 und in Höhe von 68.817 EUR in 2010. In Höhe des Veräußerungsgewinns von etwa 3,6 Mio. EUR sei von der Regelung des § 6b EStG Gebrauch gemacht worden und der begünstigte Betrag auf die Objekte in G und L übertragen worden. Für die Grundstücksverwaltungsgesellschaften sei zwar die Kürzung des Kapitalkontos durch Bildung negativer Ergänzungsbilanzen vollzogen worden. Bei der Ermittlung von Überentnahmen auf Ebene der Klägerin sei dieser Betrag, der dem Kapitalkonto hinzuzurechnen sei, jedoch nicht wie erforderlich als Einlage behandelt worden. Entgegen der Auffassung des Betriebsprüfers seien bei der Ermittlung der Überentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG auch Erhöhungen des Kapitalkontos zu berücksichtigen. Dann aber ergäben sich im Streitfall keine Überentnahmen.

## 10

Aus hier nicht streitigen Gründen ergingen im Laufe des Einspruchsverfahrens nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bzw. nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheide für 2009 und 2010 vom 22. Januar 2013, mit denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2009 auf 21.449,06 EUR und für 2010 auf 629.667,12 EUR festgestellt wurden. Mit ebenfalls nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Bescheid vom 22. Januar 2013 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag für 2010 unverändert auf 19.866 EUR fest. Die Nachprüfungsvorbehalte in den Bescheiden betreffend 2010 blieben bestehen.

## 11

Nachdem das Verfahren im Hinblick auf das Verfassungsbeschwerdeverfahren 2 BvR 1868/12 und die beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängigen Verfahren IV R 20/10 und IV R 22/10 geruht hatte, wurde es auf Antrag der Klägerin vom 5. August 2016 wieder aufgenommen.

## 12

Zur weiteren Begründung ihrer Einsprüche führte die Klägerin in Ergänzung zum bisherigen Vorbringen an, dass mit den Sale-and-lease-back-Verträgen die MH KG im Jahr 2009 der Grundstücksverwaltungsgesellschaften G und L jeweils ein Mieterdarlehen in Höhe von insgesamt 1,4 Mio. EUR gewährt habe. Diese Mieterdarlehen seien refinanziert worden, indem die Klägerin der MH KG zwei Darlehen in gleicher Gesamthöhe ausgereicht habe. Sowohl die Mieterdarlehen als auch die Refinanzierungsdarlehen seien als notwendiges Sonderbetriebsvermögen der MH KG bei der Klägerin zu qualifizieren. Ende 2009 seien die Refinanzierungsdarlehen durch Verrechnung des Darlehensrückzahlungsanspruchs der Klägerin mit der Forderung der MH KG auf eine Gewinnauszahlung getilgt worden. Folge dieser Verrechnung sei zum einen eine Entnahme auf der Ebene der Klägerin (= Gewinnentnahme der MH KG) und zum anderen eine Einlage bei der Klägerin im Sonderbetriebsvermögen (Tilgung des Refinanzierungsdarlehens). Die Entnahme sei bei der Ermittlung der Überentnahmen durch die Betriebsprüfung berücksichtigt worden, die Einlage in gleicher Höhe hingegen nicht. Auch die Hinzurechnung des Einlagebetrags von 1,4 Mio. EUR führe damit dazu, dass auf der Ebene der Klägerin in den Jahren 2009 und 2010 keine Überentnahmen vorlägen und die Schuldzinsen voll abzugsfähig seien. Zudem könnten sich bei einem betriebsübergreifenden Verständnis der Entnahmen und Einlagen auf Ebene der nachgeordneten Personengesellschaften keine Überentnahmen ergeben, da Entnahmen und Einlagen im Verhältnis zu einem Gesellschafter in der Rechtsform einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft ausscheiden. Dies gelte jedenfalls für den Sonderfall einer mehrstöckigen Personengesellschaft.

## 13

Die Einsprüche blieben in der Sache ohne Erfolg. Die Vorbehalte der Nachprüfung betreffend die Bescheide für 2010 blieben bestehen. Zur Begründung seiner Einspruchsentscheidungen vom 18. Juni 2018 führte das FA im Wesentlichen aus, dass die Übertragung von Rücklagen nach § 6b EStG von einem Betriebsvermögen auf ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG weder als Einlage beim abgebenden Betriebsvermögen noch als Entnahme beim aufnehmenden Betriebsvermögen zu behandeln sei und daher nicht zu einer Vermehrung der entnahmefähigen Mittel

führe. Die von der MH KG an die Grundstücksverwaltungsgesellschaften G und L gewährten Darlehen seien nicht dem Sonderbetriebsvermögen der MH KG bei der Klägerin zuzuordnen. Diese Darlehen gehörten vielmehr zum Gesamthandsvermögen der MH KG und seien ausschließlich in deren Gesamthandsbilanz zu erfassen. Auch das Vorbringen der Klägerin, die MH KG habe Ende 2009 eine Gewinnentnahme in Höhe eines betragsmäßig den Refinanzierungsdarlehen entsprechenden Betrags beschlossen und schließlich die Entnahmeforderung mit den Darlehensschulden der MH KG verrechnet, lasse sich weder aus der vorliegenden Bilanz der Klägerin zum 31. Dezember 2009 noch aus sonstigen, dem FA vorliegenden Unterlagen entnehmen.

#### 14

Mit ihrer Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter und stützt diese im Wesentlichen auf folgende Punkte: Zum einen habe das FA die Übertragung der Rücklagen i.S. des § 6b EStG zu Unrecht bei der Ermittlung etwaiger Überentnahmen unberücksichtigt gelassen. Das FA setze sich nicht hinreichend mit der Frage der Einlagenfähigkeit der § 6b-Rücklage auseinander, sondern beziehe sich ausschließlich auf den Gewinnbegriff des § 4 Abs. 4a EStG. Anders als in dem vom BFH mit Urteil vom 7. März 2006 X R 44/04 (BFHE 212, 501, BStBl II 2006, 588) entschiedenen Fall gehe es vorliegend nicht um die gewinnmindernde und damit überentnahmeerhöhende Bildung einer § 6b-Rücklage, sondern um die Übertragung einer solchen Rücklage auf einen anderen Steuerpflichtigen. Diese Übertragung führe zu einer Hinzurechnung zu dem Kapitalkonto der Klägerin und stelle eine Einlage bei der Klägerin dar, die bei der Ermittlung der Überentnahmen zu berücksichtigen sei. So sei bei der Inanspruchnahme der Regelung des § 6b EStG auf Ebene der Klägerin eine Gewinnminderung in Höhe des Begünstigungsbetrags eingetreten, die sich zunächst überentnahmeerhöhend ausgewirkt habe. Daher müsse in einem zweiten Schritt denklösig die Übertragung des Begünstigungsbetrags und damit der Reinvestitionsverpflichtung auf die Grundstücksverwaltungsgesellschaften G und L bei der Klägerin zu einer -diese Überentnahme ausgleichenden- kapitalerhöhenden Einlage führen. Würde die Rücklage mangels Reinvestition gewinnerhöhend aufgelöst, bestünden keine Zweifel daran, dass sich diese Gewinnerhöhung überentnahmемindernd auswirken würde. Eine erfolgsneutrale Auflösung der Rücklage durch Übertragung der Reinvestitionslast auf einen anderen Betrieb müsse daher zum gleichen Ergebnis führen. Im Übrigen könne eine Einlage nicht nur durch Zuführung eines Wirtschaftsguts auf der Aktivseite der Bilanz getätigt werden, sondern auch durch Befreiung von einer Verbindlichkeit auf der Passivseite. Ein solcher Fall liege hier vor.

#### 15

Zum anderen würde auch eine steuerrechtlich zutreffende Behandlung der Mieter- und Refinanzierungsdarlehen und deren Tilgung der Annahme von Überentnahmen die Grundlage entziehen. Die Mieterdarlehen von der MH KG an die Grundstücksverwaltungsgesellschaften G und L seien durch zwei Darlehen der Klägerin an die MH KG über insgesamt 1,4 Mio. EUR refinanziert worden. Am [...] 2009 hätten die MH KG und die Klägerin eine Vereinbarung getroffen, in der die Refinanzierungsdarlehen zum 31. Dezember 2009 aufgehoben würden. Zur Tilgung der Darlehensrückforderung habe die MH KG zugleich eine Gewinnentnahme aus der Klägerin beschlossen und mit der Klägerin die Verrechnung der jeweiligen Forderungen vereinbart. Die Mieterdarlehen blieben hiervon unberührt. Auf die hierzu im Klageverfahren eingereichten Vereinbarungen datierend auf den [...] 2009 und auf den [...] 2009 wird verwiesen. Hieraus ergäben sich für die steuerliche Zuordnung folgende Konsequenzen: Anders als noch im Einspruchsverfahren vertreten seien die Mieterdarlehen steuerlich nicht dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen der MH KG bei der Klägerin zuzuordnen, sondern -entsprechend der Annahme der Betriebsprüfung- dem Sonderbetriebsvermögen II der MH KG bei den Grundstücksverwaltungsgesellschaften G und L. Dementsprechend würden seit 2009 auch die Zinserträge der MH KG aus den Mieterdarlehen als Sonderbetriebseinnahmen der MH KG bei den Grundstücksverwaltungsgesellschaften erfasst. Hiermit korrespondierend seien die Refinanzierungsverbindlichkeiten der MH KG gegenüber der Klägerin im Jahr 2009 als passives Sonderbetriebsvermögen II der MH KG bei den Grundstücksverwaltungsgesellschaften G und L zu erfassen. Dies werde bestätigt durch die Entscheidung des BFH vom 12. Oktober 2016 I R 92/12 (BFHE 256, 32) und die hierzu ergangene Kurzinformation des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 20. August 2018 (Der Betrieb □DB□ 2018, 2081). Auf Ebene der Grundstücksverwaltungsgesellschaften seien folglich die Mieterdarlehen der MH KG als Forderungen und die Refinanzierungsdarlehen als Verbindlichkeiten der MH KG im Sonderbetriebsvermögen zu erfassen. Die Tilgung der Refinanzierungsdarlehen durch die MH KG durch Verrechnung der Verbindlichkeiten mit der

Gewinnentnahmeforderung führe daher zu einer Einlage in das Sonderbetriebsvermögen der MH KG bei den Grundstücksverwaltungsgesellschaften. Da Einlagen in das Sonderbetriebsvermögen auf Ebene der Untergesellschaften (G und L) für die Berechnung der Überentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG auf Ebene der Klägerin zu berücksichtigen seien, werde die Entnahme in Höhe von 1,4 Mio. EUR durch die Einlage in das Sonderbetriebsvermögen wieder kompensiert. Diese Einlage sei bei den Berechnungen bisher nicht berücksichtigt worden. Dass die Refinanzierungsdarlehen nicht in den Bilanzen erfasst seien, liege daran, dass diese bereits mit Verrechnung im Dezember 2009 getilgt worden seien. Im Übrigen handele es sich bei dem vom FA übersandten Auszug aus dem Jahresabschluss der MH KG um das Verrechnungskonto gegenüber der Komplementärin der MH KG. Für die Betriebsprüfung sei lediglich die Entnahme von 1,4 Mio. EUR durch die MH KG relevant gewesen. Ob diese Entnahme durch Verrechnung mit Refinanzierungsdarlehen oder durch Geldfluss bewirkt worden ist, sei für die Betriebsprüfung ohne Bedeutung gewesen. Möglicherweise seien auch deshalb seinerzeit keine Unterlagen angefordert worden. Der Zweck der Entnahme sei dem Prüfer jedenfalls mündlich mitgeteilt worden, für diesen aber offenbar nicht relevant gewesen.

## 16

Schließlich sei auch die betriebsbezogene Berechnung der Überentnahmen ausschließlich auf der Ebene der Klägerin unzutreffend. Die rein betriebsbezogene Betrachtungsweise auf Ebene der jeweiligen Mitunternehmerschaft führe im Streitfall dazu, dass Entnahmen der MH KG bei der Klägerin für die Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen schädlich seien, obwohl die Beträge nie in die private Vermögenssphäre des Gesellschafters der MH KG [...] gelangt seien. Diese Einzelbetrachtung widerspreche insbesondere bei doppelstöckigen Personengesellschaften dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG, da eine Begrenzung des Schuldzinsenabzugs auf Ebene der Untergesellschaft wegen privater Veranlassung nicht gerechtfertigt sei. Die Frage der Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG bei mehrstöckigen Personengesellschaften sei nach wie vor umstritten. Eine Entscheidung des BFH hierzu liege noch nicht vor, da er sich hierzu mangels Entscheidungserheblichkeit in den Urteilen vom 11. April 2013 IV R 20/10 (BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705) und vom 12. Februar 2014 IV R 22/10 (BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621) nicht habe äußern müssen. In seiner Entscheidung vom 29. März 2007 IV R 72/02 (BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420) gehe der BFH zwar im Grundsatz von einer betriebsbezogenen Auslegung des § 4 Abs. 4a EStG aus, habe aber die Besonderheiten bei doppelstöckigen Personengesellschaften gesehen, indem er ausdrücklich auf den Aufsatz von Ley, in KÖSDI 2006, 15277 ff. verwiesen habe. Dieser sehe in dem Ansatz von nicht abziehbaren Schuldzinsen auf der Ebene der nachgeordneten Personengesellschaft, an der keine natürlichen Personen beteiligt seien, einen Verstoß gegen das Nettoprinzip, wenn eine private Veranlassung der auf der Ebene der Untergesellschaft angefallenen Schuldzinsen ausscheide. Der BFH habe zu dieser Frage selbst keine Entscheidung treffen müssen.

## 17

Zudem lägen schon begrifflich keine Überentnahmen vor, wenn das Eigenkapital nicht negativ sei. Solange dieses wie bei der Klägerin positiv sei, greife § 4 Abs. 4a EStG entsprechend der vom Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz im Verfahren 5 K 1375/16 am 9. August 2018 getroffenen Entscheidung nach seinem Normzweck nicht und es lägen lediglich Entnahmen, aber keine Überentnahmen vor (Entscheidungen der Finanzgerichte EFG 2018, 1624). Soweit in allen Jahren genügend positives Eigenkapital vorhanden gewesen sei, um die Entnahmen zu finanzieren, sei der Betriebsausgabenabzug demnach nicht durch nicht abziehbare Schuldzinsen zu kürzen.

## 18

Der Gewerbesteuermessbetrag 2009 sei überdies -auch unabhängig von diesen Fragen- unzutreffend festgesetzt worden. So belaufe sich dieser nach dem Bescheid vom 5. März 2012 auf 2.072 EUR. Bei richtiger Erfassung des Gewinns und Kürzung der Ergebnisse aus Beteiligungen an Personengesellschaften ergäbe sich hingegen ein Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 1.659 EUR (vgl. berichtigte Proberechnung). Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beliefen sich abweichend von der Proberechnung laut Bescheid für 2009 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 22. Januar 2013 auf 21.449,06 EUR. Die Kürzung der steuerlichen Gewinnanteile aus Personengesellschaften müsse 12.055,24 EUR betragen und nicht 6.842 EUR. Das FA addiere unzutreffend die im Betriebsprüfungsbericht dargestellte und nur für die Gewinnfeststellung relevante Eliminierung der handelsrechtlichen Ergebnisanteile anstelle der steuerlichen Gewinnanteile. Zudem werde die spätere Änderung des Gewinnanteils aus den Grundstücksverwaltungsgesellschaften

nicht berücksichtigt. Ohne Einbeziehung der angefochtenen nicht abziehbaren Schuldzinsen ermittle sich für 2009 ein Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 416 EUR. Richtig sei zwar, dass sich durch die Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids vom 22. Januar 2013 keine Änderung des Gewerbesteuermessbetrags vom 5. März 2012 ergeben habe. Die angesetzte Kürzung der Gewinnanteile von Personengesellschaften sei jedoch schon im Bescheid vom 5. März 2012 fehlerhaft gewesen.

## 19

In Beantwortung des richterlichen Hinweises nach § 79 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vom 19. Februar 2020 hat die Klägerin mit Schreiben vom 4. März 2020 mitgeteilt, dass in den streitgegenständlichen Schuldzinsen in Höhe von 294.763 EUR Zinsen aus den Verrechnungskonten der Klägerin und ihrer Komplementärin in Höhe von 4.821 EUR enthalten seien. Diese Zinsen seien bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns 2009 bereits hinzugerechnet worden und dürften daher nicht ein weiteres Mal bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags hinzugerechnet werden. Es werde daher beantragt, die Hinzurechnung der Zinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a) des Gewerbesteuergesetzes -GewStG- auf 289.941 EUR zu reduzieren. Im Übrigen, d.h. in Höhe von 289.942 EUR handele es sich um Zinsen für Kreditverbindlichkeiten gegenüber Dritten und nicht um Schuldzinsen für Gesellschafterdarlehen.

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 vom 22. Januar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Juni 2018 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 47.254 EUR niedriger auf -25.804,94 EUR festzustellen,

unter Änderung des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 vom 5. März 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Juni 2018 den Gewerbesteuermessbetrag 2009 von 2.072 EUR auf 416 EUR herabzusetzen,

unter Änderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 vom 22. Januar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Juni 2018 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 68.817,00 EUR niedriger auf 560.850,12 EUR festzustellen, sowie

unter Änderung des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag für 2010 vom 22. Januar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Juni 2018 den Gewerbesteuermessbetrag 2010 von 19.866 EUR auf 18.060 EUR herabzusetzen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

## 20

Zur Begründung seiner Klageerwidern hält das FA im Wesentlichen an seiner bisher vertretenen Rechtsauffassung fest und führt ergänzend aus, dass sich die Darlehen zwischen den Grundstücksverwaltungsgesellschaften und der MH KG laut vorliegender Gewinnermittlungen und der Betriebsprüfung in beiden Streitjahren ausschließlich im Gesamthandsvermögen der MH KG befänden. Ebenso seien die Zinserträge in der dazugehörigen Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Erst zum 31. Dezember 2011 seien diese Darlehen nicht mehr im Gesamthandsvermögen der MH KG erfasst worden. Da sich die Darlehen im Betriebsvermögen der MH KG befänden, könnten sie nicht zugleich Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin sein. Darüber hinaus gehörten zum Sonderbetriebsvermögen alle Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehörten, sondern rechtlich und wirtschaftlich im Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stünden. In den Darlehensverträgen mit den Grundstücksverwaltungsgesellschaften sei die MH KG als Darlehensgeberin Vertragspartei, so dass das Darlehen in ihrer Gesamthandsbilanz zu erfassen sei.

## 21

Vertragsunterlagen insbesondere zu den Refinanzierungsdarlehen sowie deren Tilgung seien im Übrigen erst im Klageverfahren und noch nicht im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Sie seien daher auch im Rahmen der Betriebsprüfung nicht geprüft worden. Auch seien diese Vereinbarungen nicht in den Bilanzen der Streitjahre der MH KG berücksichtigt worden, ebenso wenig in der Anpassung der

Bilanzposten nach der Betriebsprüfung. Obwohl die MH KG danach Darlehensnehmerin sei, habe sie keine Verbindlichkeit passiviert.

## **22**

Das FA hält ebenso an seiner Auffassung fest, dass die Regelung des § 4 Abs. 4a EStG betriebsbezogen auszulegen sei. Zwar liege es unter Berücksichtigung des finalen Entnahmebegriffs nahe, auch bei der Beurteilung, ob Überentnahmen vorliegen, eine betriebsübergreifende Betrachtung zu Grunde zu legen. Danach wären Vermögensbewegungen zwischen zwei Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen weder als Entnahmen noch als Einlagen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG zu erfassen. Jedoch habe der BFH auch unter Berücksichtigung der systematischen Stellung und der gesetzgeberischen Konzeption der Regelung die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs ausschließlich betriebsbezogen ausgelegt. Auch wenn der Steuerpflichtige mehrere Betriebe habe oder an mehreren Personengesellschaften beteiligt sei, sei der Schuldzinsenabzug nach der Entscheidung des BFH in BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420 für jeden Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil eigenständig zu ermitteln.

## **23**

Hinsichtlich der Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags für 2009 im Übrigen könne aber nunmehr der Auffassung der Klägerin gefolgt werden und der Gewerbesteuermessbetrag für 2009 dementsprechend auf 1.659 EUR herabgesetzt werden. Auf die hierzu übermittelten Probeberechnungen des FA vom 17. Juli 2020, vom 6. Oktober 2020 und vom 2. März 2021 wird verwiesen.

## **24**

In Beantwortung des richterlichen Hinweises nach § 79 FGO vom 19. Februar 2020 hat das FA mit Schreiben vom 6. März 2020 mitgeteilt, dass die Klägerin in den Jahren ab dem 1. Januar 1999 keine Verluste erwirtschaftet habe und daher eine Neuberechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach den vom BFH im Urteil vom 14. März 2018 X R 16/16 (BFH/NV 2018, 939) aufgestellten Grundsätzen nicht erforderlich sei.

## **25**

Gegen den Gerichtsbescheid vom 15. Dezember 2020, der Klägerin zugestellt am 23. Dezember 2020, hat die Klägerin mit Schreiben vom 13. Januar 2021, eingegangen bei Gericht am 15. Januar 2021, Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

## **26**

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze nebst Anlagen und die vorgelegten Akten verwiesen.

## **27**

Der Senat hat die Streitsache in der Sitzung vom 4. März 2021 mit den Beteiligten mündlich verhandelt und wegen erforderlicher Prüfung des -die hier nicht streitgegenständliche Besteuerung der MH KG betreffenden- Vorschlags der Klägervertreterin durch das FA vertagt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 4. März 2021 Bezug genommen.

## **28**

Die Beteiligten haben in der mündlichen Verhandlung am 4. März 2021 auf die Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 FGO).

## **Entscheidungsgründe**

II.

## **29**

Die Klage ist nur in geringem Umfang begründet. Das FA hat den Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) bzw. ihren Gewerbeertrag (§ 7 GewStG) dem Grunde und der Höhe nach zutreffend um nicht abzugsfähige Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG erhöht. Für Zwecke des Gewerbesteuermessbetrags 2009 sind jedoch der Gewinn aus Gewerbebetrieb mit 21.449 EUR anzusetzen, die vorgenommene Hinzurechnung von Entgelten für Schulden nach § 8 Nr. 1a GewStG um 4.821 EUR zu mindern sowie die Anteile am Gewinn von in- und ausländischen Personengesellschaften um insgesamt 12.055 EUR statt wie bisher um 6.842 EUR zu kürzen und der Gewerbesteuermessbetrag 2009 dementsprechend auf 1.659 EUR herabzusetzen.

### 30

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

### 31

a) Eine Überentnahme i.S. von § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG ist nach Satz 2 der Vorschrift der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Nach Satz 3 Halbsatz 1 der Vorschrift werden die nicht abziehbaren Schuldzinsen typisiert ermittelt mit 6 Prozent 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). Dies bedeutet, dass die Bemessungsgrundlage der nicht abziehbaren Schuldzinsen der Summe der jeweiligen Überentnahmen und Unterentnahmen aller in die Berechnung einzubeziehenden Wirtschaftsjahre entspricht. Dies sind sämtliche Wirtschaftsjahre beginnend mit dem ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 1998 geendet hat (§ 52 Abs. 6 Sätze 5 und 6 EStG in der derzeit geltenden Fassung), bis hin zum aktuellen Wirtschaftsjahr (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 939; bestätigt in BFH-Urteil vom 5. November 2019 X R 40/18, BFH/NV 2020, 858). Soweit im aktuellen Wirtschaftsjahr keine Über-, sondern eine Unterentnahme vorliegt, ist diese in die Berechnung einzubeziehen; der Wortlaut des § 4 Abs. 4a Satz 3 Halbsatz 1 EStG ist angesichts der Gesamtkonzeption der Regelung insoweit erkennbar lückenhaft (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 939).

### 32

b) Der Gewinnbegriff in § 4 Abs. 4a EStG entspricht dem allgemeinen bilanziellen Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG (BFH-Urteil vom 3. Dezember 2019 X R 6/18, BFHE 267, 346, BStBl II 2021, 77). Hierbei sind nicht abziehbare Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG dem Gewinn nicht hinzuzurechnen (BFH-Urteil in BFHE 267, 346, BStBl II 2021, 77). Ferner ist für Zwecke der Ermittlung der Überentnahmen vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen (§ 4 Abs. 4a Satz 3 Halbsatz 2 EStG). Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 EUR verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 4 Abs. 4a Satz 4 EStG). Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt nach Satz 5 unberührt.

### 33

c) Sind Verluste erwirtschaftet worden, ist nach den vom BFH in seinem Urteil in BFH/NV 2018, 939 aufgestellten Grundsätzen zu differenzieren.

### 34

aa) Für die Berechnung der Überentnahme nach § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG ist zunächst vom einkommensteuerrechtlichen Gewinn auszugehen. Der Gewinnbegriff des § 4 EStG umfasst grundsätzlich positive wie negative Ergebnisse einer betrieblichen Betätigung. Gleiches gilt bei der Berechnung der in § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG legal definierten Unterentnahme (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 939).

### 35

bb) Davon ist nach der Rechtsprechung des BFH insoweit im Wege teleologischer Reduktion des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG eine Ausnahme geboten, als Verluste für sich genommen nicht zu einer Kürzung des Schuldzinsenabzugs führen dürfen. Dem liegt die Erwägung zugrunde, dass die Ausgestaltung der Vorschrift auf dem Eigenkapitalmodell und der Vorstellung beruht, der Betriebsinhaber dürfe dem Betrieb bei negativem Eigenkapital nicht mehr Mittel entziehen als er erwirtschaftet und eingelegt habe (BFH-Urteile vom 17. August 2010 VIII R 42/07, BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041 und in BFH/NV 2018, 939). Danach soll § 4 Abs. 4a EStG den Schuldzinsenabzug (grundsätzlich nur) für den Fall einschränken, dass der Steuerpflichtige mehr entnimmt als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht.

### 36

Vor diesem Hintergrund hat der BFH anerkannt, dass in einem Verlustjahr bei isolierter Betrachtung dieses Jahres die Überentnahme nicht höher sein darf als die Entnahme und auch nicht höher als die Differenz zwischen Entnahme und Einlage (BFH-Urteile vom 3. März 2011 IV R 53/07, BFHE 233, 127, BStBl II 2011, 688 sowie vom 22. Februar 2012 X R 12/09, BFH/NV 2012, 1418). Die Überentnahme des aktuellen Wirtschaftsjahres ist demnach auf den Entnahmenüberschuss begrenzt (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 939). Übersteigen umgekehrt die Einlagen die Entnahmen, wird der Einlagenüberschuss mit dem Verlust

verrechnet, so dass der Verlust die Unterentnahme dieses Jahres ggf. bis auf Null mindert (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 939).

### 37

cc) Diese Grundsätze gelten auch bei der periodenübergreifenden Berechnung der Überentnahme nach § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 939).

### 38

2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze hat das FA dem Grunde nach zu Recht Hinzurechnungen nach § 4 Abs. 4a EStG vorgenommen.

### 39

a) Seit Einführung des § 4 Abs. 4a EStG ist der Schuldzinsenabzug zweistufig zu prüfen. Zunächst ist zu klären, ob die betreffenden Kredite nach den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen eine betriebliche oder private Schuld sind. Sodann ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob und in welchem Umfang die betrieblich veranlassten Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG abziehbar sind (vgl. hierzu BFH-Urteile in BFH/NV 2012, 1418 und in BFH/NV 2018, 939).

### 40

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die hier maßgeblichen von der Klägerin in 2009 und 2010 für Kreditverbindlichkeiten geleisteten Zinsen betrieblich veranlasst waren und damit Schuldzinsen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG sind. Diese Schuldzinsen sind im Streitfall in die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags einzubeziehen, da sie sich bei der Gewinnermittlung der Klägerin als Betriebsausgaben tatsächlich gewinnwirksam ausgewirkt haben (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621).

### 41

b) Die bei der Berechnung der Überentnahmen berücksichtigte Entnahme der MH KG in Höhe von 1.434.151,36 EUR, die aus der Entnahme der (handelsrechtlichen) Vorjahresgewinne im Jahr 2009 resultiert, stellt eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG dar.

### 42

aa) Entnahmen sind nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe eines Wirtschaftsjahres entnommen hat. Diese Definition ist auch im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG maßgebend, da mangels besonderer Bestimmung in dieser Vorschrift der allgemeine Gewinnbegriff -und damit auch der Entnahmebegriff- des § 4 Abs. 1 EStG gilt (BFH-Urteil in BFHE 212, 501, BStBl II 2006, 588).

### 43

bb) Die Entnahme des (handelsrechtlichen) Gewinnanteils der Kommanditistin ist als Entnahme im zuvor genannten Sinne anzusehen (ebenso Urteil des FG Düsseldorf vom 8. April 2010 11 K 3720/08 F, EFG 2010, 1398).

### 44

(1) Auch wenn der Gesetzgeber dies nicht primär im Blick gehabt haben mochte, ist die Beschränkung des § 4 Abs. 4a EStG auch bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften zu beachten (vgl. Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2010, 1398; vgl. im Grundsatz auch BFH-Urteile in BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420 und in BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621). Ebenso wie bei anderen Mitunternehmerschaften ist in einem solchen Fall die Schuldzinseninzurechnung gesellschafterbezogen zu bestimmen, wobei der Sockelbetrag von 2.050 EUR den Gesellschaftern nur nach Maßgabe ihrer Anteile an den Schuldzinsen der Mitunternehmerschaft zusteht (BFH in BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420). Entsprechend der vom BFH - bislang vorgenommenen- betriebsbezogenen Betrachtungsweise (vgl. auch BFH-Urteil vom 22. September 2011 IV R 33/08, BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10) ist 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 Urteil des FG Köln vom 12. Dezember 2018 12 K 2317/16, EFG 2019, 520; Schmidt/Loschelder, EStG § 4 Rz. 535).

### 45

(2) Der Vorgang stellt sich danach aus der hier maßgeblichen Perspektive der Klägerin -wie das FG Düsseldorf in seinem Urteil in EFG 2010, 1398 zutreffend ausgeführt hat- als Entnahme liquider Mittel für

betriebsfremde Zwecke dar (Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2010, 1398; zutreffend auch BMF-Schreiben vom 2. November 2018 IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl I 2018, 1207). Dass die entnommenen Beträge im Betriebsvermögen der MH KG und damit im Konzern verblieben sind und es im Streitfall nicht zu einem Abfluss der Mittel in die Privatsphäre des mittelbar beteiligten Gesellschafters [...] gekommen ist, steht dem Entnahmecharakter der Gewinnauszahlung nicht entgegen.

#### **46**

Zwar ist der ursprünglich mit der Regelung des § 4 Abs. 4a EStG verfolgte Zweck, betrieblich finanzierte Privatentnahmen zu vermeiden, nicht berührt, solange die entnommenen Mittel weiterhin im Konzernbetriebsvermögen verbleiben. Dieser Anlass der gesetzlichen Neuregelung im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 22. Dezember 1999 (BGBl 1999, 402), die missbräuchliche Ausnutzung des Grundsatzes der Finanzierungsfreiheit einzuschränken, hat indes letztlich keinen Niederschlag gefunden (eingehend Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2010, 1398). Die Vorschrift stellt vielmehr auf den legaldefinierten Begriff der Entnahme und nicht auf einzelne Privatvorgänge ab (FG Düsseldorf in EFG 2010, 1398; vgl. auch Schmidt/Loschelder, EStG § 4 Rz. 524). Unerheblich ist damit im Ergebnis, ob die Entnahmen für betriebliche oder private Zwecke verwendet werden; entscheidend ist nur, ob die Mittel aus Sicht der zu betrachtenden Gesellschaft zu betriebsfremden Zwecken entzogen werden (vgl. auch Schallmoser in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz. 1063).

#### **47**

Eine zur Vermeidung zweckwidriger Besteuerung möglicherweise erforderliche konzernbezogene Betrachtungsweise sieht weder § 4 Abs. 4a EStG vor noch folgt eine solche teleologische Einschränkung der Vorschrift aus der bisherigen Rechtsprechung des BFH. Zwar hat der BFH, worauf die Klägerin zutreffend hingewiesen hat, diese Frage mangels Entscheidungserheblichkeit in den Urteilen in BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705 und in BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621 noch nicht entschieden. Anders als die Klägerin meint, lässt sich aber nach Auffassung des Gerichts aus der von ihr zitierten Entscheidung des BFH in BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420 nicht der Schluss ziehen, die Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG dürfe im Falle doppelstöckiger Personengesellschaften im Wege einer teleologischen Reduktion nicht betriebsbezogen, sondern müsse konzernbezogen ausgelegt werden (so auch die Schlussfolgerung von Korn u.a., EStG, § 4 Rz. 864.1).

#### **48**

c) Einlagen, die den Betrag der Überentnahmen mindern, sind im Streitfall nicht zu berücksichtigen. Weder die Übertragung der Rücklagen nach § 6b EStG auf die Grundstücksverwaltungsgesellschaften noch die Tilgung der Darlehensforderung durch Verrechnung mit dem Gewinnentnahmeanspruch der MH KG sind als Einlage in das Betriebsvermögen der Klägerin i.S. von § 4 Abs. 1 EStG zu bewerten.

#### **49**

aa) Einlagen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG sind ebenso wie Entnahmen betriebsbezogen und in Anknüpfung an § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG zu bestimmen. Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat. Darunter fallen entsprechend dem allgemeinen Einlagenbegriff Sach- sowie Nutzungseinlagen. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich hierbei um ein einlagefähiges Wirtschaftsgut handelt (grundlegend BFH-Beschluss vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348), mithin um ein Wirtschaftsgut, das das Vermögen des Betriebs vermehrt hat, sei es durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens, sei es durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens (z.B. BFH-Urteil vom 6. November 2003 IV R 10/01, BFHE 204, 438, BStBl II 2004, 416).

#### **50**

bb) Bei Anwendung dieser Grundsätze führt die Übertragung der Rücklage nach § 6b EStG auf die Grundstücksverwaltungsgesellschaften nach Auffassung des Senats nicht zu einer Einlage in das Betriebsvermögen der Klägerin.

#### **51**

Der Senat folgt damit nicht der im Schrifttum teilweise vertretenen Auffassung, wonach die Übertragung der stillen Reserven auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen oder eine Mitunternehmerschaft zu einer Einlage bei dem Betrieb führen soll, bei dem die Veräußerung stattgefunden hat, und zu einer Entnahme bei dem Betrieb, bei dem die Übertragung der stillen Reserven auf Anschaffungskosten von

Reinvestitionsobjekten stattgefunden hat (so z.B. Korn u.a., EStG, § 4 Rz. 842.1; Schmudlach, Die steuerliche Betriebsprüfung □StBp□ 2015, 103, 105), und zwar aus den folgenden Gründen:

## 52

Veräußert eine Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut -wie hier ein Betriebsgrundstück-, das zu ihrem Gesamthandsvermögen gehört, entsteht aus diesem Geschäftsvorfall ein Gewinn, der grundsätzlich als laufender Gesamthandsgewinn nach § 15 EStG zu erfassen wäre, wenn er nicht nach Maßgabe des § 6b EStG gewinnneutral auf ein anderes Wirtschaftsgut übertragen wurde (BFH-Urteil vom 9. November 2017 IV R 19/14, BFHE 260, 121, BStBl II 2018, 575). Wegen der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise dieser Steuervergünstigung erlaubt § 6b EStG die Übertragung eines dem Gesellschafter zuzurechnenden Veräußerungsgewinns nicht nur betriebsbezogen, sondern auch auf Wirtschaftsgüter eines Einzel- oder Sonderbetriebsvermögens des Gesellschafters sowie auf Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens einer anderen Personengesellschaft, an der der Gesellschafter ebenfalls als Mitunternehmer beteiligt ist (BFH-Urteile vom 19. Dezember 2012 IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313 und in BFHE 260, 121, BStBl II 2018, 575, m.w.N.). Wird die § 6b-Rücklage nach diesen Maßstäben auf ein Reinvestitionsgut eines anderen Betriebs übertragen, ist sie in der Bilanz des Veräußerungsbetriebs gewinnneutral über das Kapitalkonto auszubuchen (BFH-Urteil in BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313). Damit wird buchungstechnisch das vom Gesetzgeber gewollte Überspringen der stillen Reserven vom veräußernden in den reinvestierenden Betrieb sichergestellt (BFH-Urteil in BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313). Die Übertragung der § 6b-Rücklage dient dabei ausschließlich der Neutralisation des steuerbilanziellen Veräußerungsgewinns im Veräußerungsbetrieb.

## 53

Die Rücklage nach § 6b EStG ist jedoch entgegen der Auffassung der Klägerin kein einlagefähiges Wirtschaftsgut i.S. des § 4 Abs. 1 EStG und kann daher auch nicht isoliert übertragen werden ohne (gleichzeitigen) Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines begünstigten Wirtschaftsguts (vgl. auch BFH-Urteil vom 22. November 2018 VI R 50/16, BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313, Rz. 24). Auch wenn mit der Übertragung der stillen Reserven zugleich die Reinvestitionsverpflichtung auf die aufnehmende Personengesellschaft übergeht, kommt dieser Verpflichtung ebenfalls nicht die Bedeutung einer eigenständigen, zu passivierenden Verbindlichkeit zu, von der die Klägerin durch die Übertragung befreit worden wäre.

## 54

Entgegen der Ansicht der Klägerin muss die gewinnneutrale Übertragung der § 6b-Rücklage auf eine andere Personengesellschaft nicht zu demselben Ergebnis führen wie eine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage. Denn anders als bei der erfolgsneutralen Übertragung der Rücklage auf ein Reinvestitionsobjekt bei einem anderen Rechtsträger, führt die Auflösung einer solchen Rücklage zu einer tatsächlichen -der Einkommensteuer unterliegenden- Gewinnerhöhung i.S. des § 4 Abs. 1 EStG und damit auch zu einer Vermehrung des Entnahmepotentials i.S. des § 4 Abs. 4a EStG. Die steuerwirksame Bildung und Auflösung einer Rücklage werden bereits bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns berücksichtigt. Dieser aber bildet die Grundlage für -ohne nachteilige Folgen für den betrieblichen Schuldzinsenabzug- mögliche Entnahmen und ist nicht mehr durch Hinzurechnung oder Abzug solcher Posten für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG zu korrigieren (BFH-Urteil in BFHE 212, 501, BStBl II 2006, 588). Die Übertragung der § 6b-Rücklage erfolgt jedoch gerade erfolgsneutral und hat damit auch keinen Einfluss auf die entnahmefähigen Mittel.

## 55

cc) Auch die Tilgung des Refinanzierungsdarlehens durch die MH KG im Wege der Verrechnung mit deren Gewinnentnahmeanspruch führt nicht zu einer Einlage in das Betriebsvermögen der Klägerin i.S. des § 4 Abs. 4a Abs. 1 EStG. Ebenso wie das Merkmal der Entnahme ist auch das Merkmal der Einlage entsprechend der bisherigen BFH-Rechtsprechung ausschließlich betriebsbezogen zu prüfen. Auf Ebene der Klägerin führt die Tilgung des Refinanzierungsdarlehens indes ungeachtet der Frage, ob die Aufwendungen aus dem Refinanzierungsdarlehen der MH KG überhaupt steuerrechtlich dem negativen Sonderbetriebsvermögen II der MH KG bei den Grundstücksverwaltungsgesellschaften zugerechnet werden können, nur zu einem Aktivtausch bezüglich der Darlehensrückzahlungsforderung und damit nicht zu einer Mehrung des Betriebsvermögens.

## 56

d) Schließlich steht der Annahme von Überentnahmen in den Streitjahren nicht entgegen, dass die Klägerin durchweg ein positives Eigenkapital ausgewiesen hat. Wie der BFH nunmehr mit Urteil in BFH/NV 2020, 858 ausdrücklich entschieden hat, entspricht die vom FG Rheinland-Pfalz in seiner von der Klägerin angeführten Entscheidung in EFG 2018, 1624 vertretene Auffassung nicht der für die Streitjahre geltenden Rechtslage. Überentnahmen sind daher trotz positiven Eigenkapitals anzusetzen.

#### 57

Zwar liegt der Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG die Vorstellung zugrunde, dass der Betriebsinhaber dem Betrieb bei negativem Eigenkapital nicht mehr Mittel entziehen dürfe als er erwirtschaftet und eingelegt habe (BFH-Urteile in BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041 und in BFH/NV 2018, 939). Gleichwohl setzt die Nichtberücksichtigung von betrieblichen Schuldzinsen nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 4a EStG ausdrücklich nicht voraus, dass das Eigenkapital des Betriebs negativ gewesen sein muss. Die Eigenkapitalentwicklung wird vielmehr nur in dem gesetzlichen Rahmen berücksichtigt, wie ihn die Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG vorgibt. Werden nach der darin enthaltenen Formel Überentnahmen getätigt, sind betriebliche Schuldzinsen nur beschränkt abziehbar.

#### 58

Durch das Steueränderungsgesetz (StÄndG) 2001 hat der Gesetzgeber die maßgebliche Totalperiode für die Vergangenheit zeitlich insoweit begrenzt, als Über- und Unterentnahmen aus vor dem 1. Januar 1999 endenden Wirtschaftsjahren unberücksichtigt bleiben (§ 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001). Somit ist bei der Berechnung der nicht abzugsfähigen Schuldzinsen zum 1. Januar 1999 von einem „Startkapital“ von 0 DM/EUR auszugehen (BFH-Urteil in BFH/NV 2020, 858 m.w.N.). Diese Regelung, die dazu führt, dass zum Startzeitpunkt bestehendes positives sowie negatives Eigenkapital unberücksichtigt bleibt, verstößt weder gegen das Rückwirkungsverbot noch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (erneut bestätigt in BFH-Urteil in BFH/NV 2020, 858 m.w.N.).

#### 59

3. In Anwendung der zuvor dargestellten Grundsätze verbleibt es in den Streitjahren im Ergebnis bei den nachfolgend aufgeführten Überentnahmen und Hinzurechnungsbeträgen, wie sie das FA errechnet hat:

	2009	2010
Gewinn des WJ (lt. BP)	./ 172.994,19 EUR	472.200,41 EUR
Einlagen laufendes WJ	0 EUR	0 EUR
Verrechnung mit Unterentnahmen der Vorjahre	172.994,19 EUR	
Verbleibender Verlust/Gewinn	0 EUR	472.200,41 EUR
./ Entnahmen laufendes WJ	1.434.151,36 EUR	./ 831.578,81 EUR
= Überentnahme laufendes WJ	1.434.151,36 EUR	359.378,40 EUR
./ verbleibende Unterentnahmen der Vorjahre	./ 646.578,45 EUR	
Überentnahmen der Vorjahre		787.572,91 EUR
Kumulierte Überentnahme insg. =Berechnungsgrundlage für § 4 Abs. 4a EStG	787.572,91 EUR	1.146.951,31 EUR
Hinzurechnungsbetrag	47.254 EUR	68.817 EUR

#### 60

Soweit das FA hierbei den Gewinn i.S. des § 4 Abs. 4a EStG unzutreffend u.a. unter Hinzurechnung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben und Geschenken nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG angesetzt hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 267, 346, BStBl II 2021, 77), ist der Senat aufgrund des gerichtlichen Verböserungsverbots an einer Korrektur gehindert, da sich eine entsprechende Gewinnminderung vorliegend überentnahmeerhöhend auswirken würde.

#### 61

4. Für Zwecke des Gewerbesteuermessbetrags 2009 sind jedoch der Gewinn aus Gewerbebetrieb mit 21.449 EUR anzusetzen, die vorgenommene Hinzurechnung von Entgelten für Schulden nach § 8 Nr. 1a GewStG um 4.821 EUR zu mindern sowie die Anteile am Gewinn von in- und ausländischen Personengesellschaften um insgesamt 12.055 EUR statt wie bisher um 6.842 EUR zu kürzen und der

Gewerbesteuermessbetrag 2009 dementsprechend auf 1.659 EUR herabzusetzen. Die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags beruht dabei auf der vom FA vorgelegten Probeberechnung vom 2. März 2021.

**62**

Mit Änderungsbescheid vom 22. Januar 2013 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2009 auf 21.449,06 EUR festgesetzt. Dieser Betrag ist der Berechnung des Gewerbeertrags nach § 7 Satz 1 GewStG als Gewinn aus Gewerbebetrieb zugrunde zu legen. Wie die Beteiligten weiter übereinstimmend vorgetragen haben, sind in den von der Klägerin in der Gewerbesteuererklärung 2009 erklärten Schuldzinsen Zinsen für ein Darlehen der Komplementär-GmbH in Höhe von 4.820,94 EUR enthalten. Da diese Zinsen bereits bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns hinzugerechnet worden sind, sind sie für Zwecke der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags nicht ein weiteres Mal hinzuzurechnen. Ferner ist zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig, dass die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen nach § 9 Nr. 2 GewStG um die Gewinnanteile der Beteiligungsgesellschaften in Höhe von 12.055 EUR statt wie bisher um 6.842 EUR zu kürzen ist.

**63**

5. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (vgl. § 90 Abs. 2 FGO).

**64**

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

**65**

7. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).