
Datum: 21.08.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 3754/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:0821.14K3754.11.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Vergütungen für einen typisch stillen Gesellschafter im Rahmen der Ermittlung der nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen wie Schuldzinsen zu behandeln sind.

3 Die Kläger sind zur Einkommensteuer zusammenveranlagte Ehegatten. Der Kläger erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Metzgerei. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. In der Bilanz zum 31.12.2004 wies er ein negatives Kapital i.H.v. 130.014,99 € aus. Dieses negative Kapital ergab sich ausgehend von einem Anfangskapital von 4.718,36 € aus Einlagen i.H.v. 20.227,13 €, Entnahmen von 144.595,87 € und einem Jahresfehlbetrag von 10.364,61 €. 2005 und 2006 standen Entnahmen von 161.051,45 € und 212.014,14 € Einlagen von 19.288,77 € und 15.146,06 € und Jahresüberschüssen von 84.529,65 € bzw. 84.818,15 € gegenüber.

4 Zumindest bis zum 08.06.2005 wurden die die Einlagen und Überschüsse übersteigenden Entnahmen durch Belastung des betrieblichen Kontokorrentkontos (A-Bank Kto.-Nr. 1) finanziert, das ausweislich des Kontoauszugs Nr. 2/... (Kopie Bl. 57 der FG-Akte) an diesem Tag mit einem Sollsaldo von 147.291,33 € eröffnete. An diesem Tag erfolgte eine Gutschrift des Vaters des Klägers i.H.v. 120.000 €. Zur Erläuterung dieser Gutschrift reichten die Kläger den „Vertrag über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft“ in nicht unterschriebener und nicht datierter Fassung zu den Akten des Beklagten

(Betriebsprüfungsakte Bd. II). Danach beteiligte sich der Vater des Klägers an dem Handelsgewerbe des Klägers als stiller Gesellschafter mit einer Einlage von 140.000 €. Die Einlage sei bereits in bar erbracht worden. Zur Geschäftsführung sollte allein der Kläger befugt sein. Zu bestimmten in § 3 Abs. 2 des Vertrags näher bezeichneten Geschäften war die Zustimmung des Vaters des Klägers erforderlich. Nach § 6 des Vertrags war eine Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters von 20 % vorgesehen. Eine Beteiligung am Verlust war ausgeschlossen.

Der Kläger zahlte aufgrund dieser Vereinbarung an seinen Vater in den Streitjahren jeweils 4.600 € als Gewinnbeteiligung, die er in voller Höhe als Betriebsausgaben berücksichtigte. 5

Nach einer steuerlichen Betriebsprüfung ließ der Beklagte mit den angefochtenen nach § 164 AO geänderten Einkommensteuerbescheiden vom 10.03.2011 den vollen Betriebsausgabenabzug der an den Vater gezahlten Gewinnbeteiligung nicht mehr zu, sondern berücksichtigte diese im Rahmen der Ermittlung der nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen. Wegen der Einzelheiten der Ermittlung wird auf Tz. 16 zum Betriebsprüfungsbericht vom 29.11.2010 Bezug genommen. 6

Nach erfolglosem Einspruch machen die Kläger mit der Klage geltend, der Gewinnanteil des typischen stillen Gesellschafters werde nicht von § 4 Abs. 4a EStG erfasst. Zu Unrecht berufe sich der Beklagte für seine Auffassung auf das BFH-Urteil vom 06.03.2003 XI R 24/02, BStBl II 2003, 656. Dieses Urteil betreffe nicht die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG, sondern den Fall der Verwendung der Einlage eines stillen Gesellschafters für private Zwecke. Ein solcher Sachverhalt liege im Streitfall nicht vor. Vielmehr habe sich die Verlustsituation aus der allgemeinen Branchenkrise sowie durch Umsatzverlagerung in Richtung Supermärkte und Discounter, weiter durch negative Berichterstattungen in der Presse über Schweinepest, Maul- und Klauenseuche etc. entwickelt. Die Einlage des stillen Gesellschafters sei nicht zu Investitionszwecken geleistet worden, sondern zur Wiederherstellung der Liquidität des Metzgereibetriebs. 7

Weiter spreche der Wortlaut der vertraglichen Ausgestaltung einer stillen Beteiligung gegen eine Gleichstellung der Gewinnbeteiligung mit sonstigen Schuldzinsen. Es erfolge keine im Voraus festgeschriebene Verzinsung des eingezahlten Kapitals, sondern der still Beteiligte werde an den zu erzielenden Gewinnen beteiligt. Insoweit übernehme er unternehmerisches Risiko, da er bei negativen Ergebnissen gar keine Vergütung auf seine Einlage erhalte. Es handele sich bei den vom Geschäftsinhaber zu leistenden Zahlungen also nicht um Zinsen, sondern ausdrücklich um Gewinnanteile. In der mündlichen Verhandlung haben die Kläger ergänzend geäußert, dass auch die Gesetzesgeschichte des § 4 Abs. 4a EStG ihre Ansicht stütze, da diese Regelung nur eingeführt worden sei, um Zinsgestaltungen bei Kontokorrentkonten entgegenzuwirken. Auch § 8 Nr. 1 GewStG stütze ihre Auffassung, da in dieser Vorschrift zwischen Entgelten für Schulden in Buchstabe a und Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters in Buchstabe c) differenziert werde. 8

Die Kläger beantragen, 9

die Einkommensteuerbescheide vom 10.03.2011 in der Weise zu ändern, dass die Gewinnbeteiligungen des stillen Gesellschafters in Höhe von jeweils 4.600 € in vollem Umfang als unbeschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden, 10

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen.	13
Er nimmt Bezug auf die Einspruchsentscheidung.	14
Entscheidungsgründe	15
Die Klage ist unbegründet.	16
Der Beklagte hat zu Recht die an den stillen Gesellschafter ausgezahlten Gewinnbeteiligungen der Streitjahre von jeweils 4.600 € in die Berechnung der nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abzugsfähigen Schuldzinsen einbezogen.	17
1. Die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen als Betriebsausgaben ist zweistufig zu prüfen:	18
a) Zunächst ist zu prüfen, ob die betreffende Schuld (Kredit) i.S. des § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasst ist oder ob es sich um eine private Schuld handelt. Maßgeblich sind insoweit die von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze (insbesondere zweiter Kontokorrentbeschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 08.12.1997 GrS 1-2/95, BStBl II 1998, 193). Sofern eine betriebliche Veranlassung festgestellt wird, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob und in welchem Umfang die betrieblich veranlassten Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG abziehbar sind (BFH-Urteile vom 09.05.2012 X R 30/06, BStBl II 2012, 667; vom 30.08.2012 IV R 48/09, BFH/NV 2013, 187, jeweils m.w.N.). Im Streitfall liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die stille Beteiligung des Vaters des Klägers und die vertragsgemäß an ihn gezahlte Gewinnbeteiligung ganz oder teilweise nicht betrieblich war, so dass auch eine Aufteilung der Beteiligung ausscheidet. Es handelt sich, da die Rechtsstellung des Vaters des Klägers nicht über diejenige eines typisch stillen Gesellschafters nach §§ 230 ff. HGB hinausgeht, auch nicht um eine mitunternehmerschaftliche Beteiligung an den Einkünften.	19
b) Eine Überentnahme ist nach § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG 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 Überentnahmen 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 (§ 4 Abs. 4a Satz 3 Halbsatz 1 EStG). Dabei ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe des § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen (§ 4 Abs. 4a Satz ? Halbsatz 2 EStG). Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 € verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist nach § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG dem Gewinn hinzuzurechnen. Von der Abzugsbeschränkung sind Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ausgenommen § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG).	20
2. Der Kläger hat in den Streitjahren – unstrittig – Überentnahmen im Sinne des (§ 4 Abs. 4a Satz 2 und 3 EStG) getätigt, so dass die Schuldzinsen nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 der Vorschrift nicht abziehbar waren. Darüber, ob der Beklagte § 4 Abs. 4a EStG im Streitfall zutreffend angewendet hat, besteht zwischen den Beteiligten ausschließlich insoweit Streit, als nach Auffassung der Kläger die Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters begrifflich nicht zu den Schuldzinsen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG gehört.	21
Aus der systematischen, historischen und teleologischen Auslegung des § 4 Abs. 4a EStG folgt indes, dass der Regelung ein weiter Zinsbegriff zu Grunde liegt, der auch die	22

Gewinnbeteiligung des typisch stillen Gesellschafters umfasst.

- a) Der Begriff der Schuldzinsen ist anders als derjenige der Überentnahme in § 4 Abs. 4a EStG oder an anderer Stelle im EStG nicht legaldefiniert. Das EStG verwendet den Begriff der Schuldzinsen außer in § 4 Abs. 4 Buchst. a in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1, § 10e Abs. 6a Satz 1, § 13a Abs. 3 S. 2, früher auch in § 9a Satz 1 Nr. 2 und in § 21a Abs. 3 Nr. 2 und Abs. 4. Daneben wurde früher in § 10 Abs. 2 Satz 2 EStG auch der Begriff der Finanzierungskosten verwandt; dieser ist durch die Änderung der Vorschrift durch Art. 1 des Alterseinkünftegesetzes – AltEinkG – vom 05.07.2004, (BGBl. I 2004, 1427) entfallen. Obgleich das Nebeneinander der Begriffe der Finanzierungskosten einerseits und der Schuldzinsen andererseits die Annahme nahe legen könnte, dass es sich bei „Finanzierungskosten“ um einen weiteren Oberbegriff und „Schuldzinsen“ um einen engeren Unterbegriff handeln könnte, hat die Rechtsprechung den Schuldzinsbegriff auch vor dem Wegfall des Begriffs der Finanzierungskosten als Gesetzesbegriff stets weit ausgelegt. Danach sind Schuldzinsen alle einmaligen und laufenden Leistungen in Geld oder Geldeswert, die der Steuerpflichtige für die Überlassung von Kapital an den Gläubiger und an Dritte zu entrichten hat und die nicht zur Tilgung des Kapitals erbracht werden (z.B. BFH-Urteile vom 06.07.1973 VI R 379/70, BStBl II 1973, 868; vom 01.06.1978 IV R 109/74, BStBl II 1978, 618; vom 09.02.1994 IX R 110/90, BStBl II 1995, 47, 51; vom 01.10.2002 IX R 12/00 und IX R 72/99, BStBl II 2003, 398 und 399; vom 22.09.2005 IX R 44/03, BFH/NV 2006, 274). Die Bezeichnung der Geldleistung ist für die steuerrechtliche Qualifizierung dabei ohne Bedeutung (BFH-Urteil in BStBl II 1995, 47, 51). Der weite Schuldzinsbegriff galt dabei gleichermaßen für den Bereich der Sonderausgaben (z.B. BFH-Urteile in BStBl II 1973, 868; 1978, 618) wie der Betriebsausgaben (z.B. BFH-Urteil in BStBl II 1978, 618) und der Werbungskosten (z.B. BFH-Urteile in BStBl II 1995, 47; 2003, 398; in BFH/NV 2006, 274). Unter den Schuldzinsbegriff fallen danach außer Darlehenszinsen auch sonstige Finanzierungskosten, wie etwa Bankgebühren, Abschlusskosten einer Bausparkasse (BFH-Urteil in BStBl II 2003, 398), auch Kosten der Besicherung, wie Gerichts- und Notargebühren für eine Grundschuld- oder Hypothekenbestellung (BFH-Urteil in BStBl II 2003, 399).
- b) Aus der Gesetzesgeschichte des § 4 Abs. 4a EStG ergeben sich keine Anhaltspunkte für einen abweichenden Schuldzinsbegriff. Ein Absatz 4a des § 4 EStG wurde erstmals eingeführt durch das Steuerentlastungsgesetz – StEntlG – 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl. I 1999, 402). Zwar erfolgte diese Einführung ausweislich der Gesetzesmotive (Einzelbegründung zu § 4 Abs. 4a EStG im Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/ 2002, BT-Drucks. 14/23, S. 169) als Reaktion auf den zweiten Kontokorrentbeschluss des Großen Senats des BFH (in BStBl II 1998, 193) und bezweckte in erster Linie zu verhindern, dass die aufgrund der Beschlusses durch die Rechtsprechung anerkannten Mehrkontenmodelle eine Verlagerung der Zinsaufwendungen für nicht betrieblich veranlasste Kredite in den Betriebsausgabenabzug verlagert werden konnten. Indes ist weder dem Beschluss des Großen Senats noch der Begründung des Gesetzentwurfs als Reaktion auf den Beschluss zu entnehmen, dass der gleichermaßen verwandte Begriff der Schuldzinsen damit eingeeengt, insbesondere auf Kontokorrentzinsen beschränkt werden sollte. So werden in § 4 Abs. 4a Nr. 1 und Nr. 2 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 „Konten, insbesondere bei einem Kreditinstitut“ erwähnt und damit auch andere Konten erfasst, was darauf hindeutet, dass der Schuldzinsbegriff im Sinne des bisherigen weiten Begriffsverständnisses verwandt wurde.
- c) Letztlich bedarf es keiner näheren Untersuchung des Gesetzesverständnisses des § 4 Abs. 4a in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002, da diese Regelung faktisch nie zur Anwendung gelangt ist. Denn sie wurde durch das Steuerbereinigungsgesetz – StBereinG –

1999 vom 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601) rückwirkend zum 01.01.1999 durch die im wesentlichen auch in den Streitjahren geltenden Fassung des Abs. 4a ersetzt. Diese Ersetzung ist aufgrund der Kritik an der mangelnden Praktikabilität der vorangegangenen Fassung erfolgt, beinhaltet indes keine begriffliche Änderung, insbesondere keine Einschränkung, des zu Grunde gelegten Schuldzinsbegriffs. Vielmehr ist den Gesetzesmaterialien zu entnehmen, dass dieser weit gefasst werden sollte. So sollen „in die zusammengefasste Betrachtung der Konten...auch Bestände von betrieblichen Zahlungsmitteln – zu denen auch das Kassenkonto (einschließlich Schecks) gehört“ einzubeziehen sein (Einzelbegründung zu § 4 EStG im Bericht des Finanzausschusses zu den Gesetzentwürfen der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz 1999 – StBereinG 1999) u.a., BT-Drucks. 14/2070, S. 17). Dabei sollte es bei der zusammengefassten Betrachtung der Konten mit betrieblichen Zahlungsvorgängen verbleiben (BT-Drucks. 14/2070, S. 16).

d) Dafür, dass § 4 Abs. 4a EStG kein engerer Zinsbegriff zugrunde liegt, spricht auch, dass das Gesetz in Satz 5 der Vorschrift Schuldzinsen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ausdrücklich von der Abzugsbeschränkung ausnimmt. Der Gesetzgeber hat demnach die Möglichkeit der Einschränkung des Zinsbegriffs gesehen. Er hat es indes unterlassen, eine weitergehende Einschränkung herbeizuführen. 26

e) Die Annahme einer begrifflichen Einengung des Zinsbegriffs liefe auch der gesetzgeberischen Zielsetzung der Gestaltungsbeschränkung dadurch, dass Entnahmen nur bei Liquiditätsüberschüssen ohne steuerliche Auswirkungen auf den Zinsabzug bleiben sollten (s. BT-Drucks. 14/2070, S. 16), zuwider. Hätte der Gesetzgeber eine Einengung auf Kontokorrentzinsen herbeiführen wollen, wäre die Gestaltungspraxis sofort auf andere Modelle außerhalb eines Kontokorrentkontos ausgewichen. Die gesetzgeberische Zielsetzung wäre damit von vornherein zum Scheitern verurteilt gewesen. 27

f) Die Rechtsprechung hat die für die betriebliche Qualifizierung von Darlehenszinsen entwickelten Grundsätze (erste Stufe der Prüfung des Betriebsausgabenabzugs von Schuldzinsen) auf die Gewinnanteile des typisch stillen Gesellschafters übertragen (BFH-Urteil vom 06.03.2003 XI R 24/02, BStBl II 2003, 656). Ausschlaggebend hierfür war, dass die stille Gesellschaft zwar zivilrechtlich (Innen-)Gesellschaft i.S. des § 705 BGB ist, deren Gesellschafter – anders als die Parteien eines Darlehensverhältnisses – gemeinsame Ziele verfolgen. Für den Geschäftsinhaber ist jedoch die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters wirtschaftlich ein qualifizierter Kredit (bestätigt durch BFH-Urteile vom 27.03.2012 I R 62/08, BStBl II 2012, 745, unter Rz. 13; vom 14.11.2012 I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389). Sie ist steuer- und bilanzrechtlich Fremdkapital, da sich Steuer- und Bilanzrecht vorrangig an wirtschaftlichen Gegebenheiten orientieren. In der Bilanz des Geschäftsinhabers ist sie als (sonstige) Verbindlichkeit zu passivieren. Gehört die Beteiligung beim stillen Gesellschafter zum Betriebsvermögen, hat auch dieser keine Beteiligung (vgl. § 266 Abs. 2 A.III.2 HGB), sondern die Einlage als forderungsähnliche sonstige Ausleihung i.S. von § 266 Abs. 2 A.III.6 HGB auszuweisen (BFH-Urteil in BStBl II 2012, 745). 28

Dagegen spricht auch nicht die systematische Trennung der stillen Gesellschaft und des Darlehens in § 20 Abs. 1 Nr. 4 bzw. Nr. 7 EStG. Abgesehen davon, dass die Frage, ob Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nach § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasst sind, unabhängig von der steuerrechtlichen Qualifizierung der korrespondierenden Einnahmen beim Zahlungsempfänger zu beantworten ist, spricht gerade § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG für eine Gleichbehandlung der stillen Gesellschaft und des partiarischen Darlehens. Beide 29

Rechtsinstitute sind auch zivilrechtlich artverwandt und haben starke wirtschaftliche Berührungspunkte (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2003, 656 m.w.N.). Der getrennte Ausweis der Einnahmen aus partiarischen Darlehen und sonstigen Kapitalforderungen in § 20 Abs. 1 EStG ist im Übrigen dadurch begründet, dass nur für die in § 20 Abs. 1 Nr. 4 genannten Einnahmen Kapitalertragssteuerpflicht besteht (vgl. § 43 Abs.1 Nr. 3 EStG).

Entsprechend spricht auch die begriffliche Trennung zwischen „Entgelten für Schulden“ in § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG und Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters in Buchst. c) der Vorschrift entgegen der Ansicht der Kläger nicht für eine begriffliche Einschränkung des Zinsbegriffs des § 4 Abs. 4a EStG. Abgesehen davon, dass die Terminologie des GewStG nicht für die Auslegung des EStG ausschlaggebend ist, behandelt § 8 GewStG beide Fälle der Aufwendungen für die Überlassung von Kapital gerade nicht unterschiedlich sondern gleich. 30

g) Dafür, auf der zweiten Stufe der Prüfung des Betriebsausgabenabzugs von Schuldzinsen, eben der Prüfung des § 4 Abs. 4a EStG, Gewinnbeteiligungen stiller Gesellschafter auszunehmen, gibt es keinen sachlichen Grund. Dies widerspräche sowohl der Gesetzessystematik, nach der es sich um den zweiten Schritt der Prüfung desselben Lebenssachverhalts handelt, als auch der gesetzlichen Zielsetzung, den Betriebsausgabenabzug der Fremdfinanzierung von Überentnahmen zu verhindern. 31

3. Gegen die Berechnung der nichtabzugsfähigen Schuldzinsen unter Berücksichtigung der Gewinnanteile des stillen Gesellschafters bestehen – auch nach dem Vortrag des Klägers – im Streitfall keine Bedenken. 32

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 33

Die Revision war wegen grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 34