
Datum: 12.12.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 2317/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:1212.12K2317.16.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand

1

Streitig ist die Berücksichtigung von im Rahmen eines konzerninternen Cash-Poolings gezahlter Zinsen im Rahmen des § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG).

2

Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Der Kläger erzielte im Streitjahr 2002 unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seinem Einzelunternehmen, dem O (Einzelunternehmen). Das Einzelunternehmen selbst übte in den Streitjahren nur noch Holdingfunktionen aus. Im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens wurden unter anderem 100% der Anteile der W AG (W AG) (an der zusätzlich eine atypisch stille Beteiligung von 99,9% bestand), 100% der Anteile an der G GmbH (G) und 100% der Anteile an der Q GmbH (Q) gehalten. Mit der G und der Q bestanden jeweils Ergebnisabführungsverträge mit Wirkung ab dem 01.01.2002.

3

Mit der W AG, der G und der Q (Tochtergesellschaften) wurden in Zeiträumen vor den Streitjahren jeweils zeitlich unbefristete sog. Cash-Management-Verträge geschlossen. Danach sollte jeweils ein etwaiges Haben-Saldo auf dem Konto der Tochtergesellschaft tagesgleich auf das Konto des Einzelunternehmens transferiert und ein etwaiges Soll-Saldo der Tochtergesellschaft tagesgleich durch das Einzelunternehmen ausgeglichen werden. Es wurde zudem eine monatlich berechnete Verzinsung der gegenseitigen Kontokorrentforderungen mit 1,5% unter dem Zinssatz für Offen-Markt-Geschäfte der Deutschen Bundesbank vereinbart. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Cash-Managementverträge vom 07.03.1995 (G), 22.11.1999 (W) und 07.01.1994 (Q) (Bl. 25-32 d. FG-Akte) verwiesen.

4

Laut Kontenblätter betreffend die Zinsaufwendungen des Einzelunternehmens für kurzfristige Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen (Bl. 24 d. FG-Akte) ergeben sich für das Streitjahr folgende Zinsaufwendungen hinsichtlich der einzelnen Tochtergesellschaften aufgrund der Cash-Management-Verträge: 5

Q:	10.040,50 €	6
W AG:	318.174,30 €	
G:	68.965,30 €	
Sonstige:	<u>1.531,21 €</u>	
Gesamt:	398.711,43 €	

Im Rahmen einer Außenprüfung u.a. der Einkommensteuerveranlagungen 2000-2004 und 2005-2008 ermittelte der Betriebsprüfer des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung C in den Prüfungsberichten vom 07.02.2008 bzw. 25.07.2008 (2000-2004) und 30.03.2011 (2005-2008) unter anderem Hinzurechnungsbeträge für nicht abziehbare Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG. Dabei wurden Überentnahmen i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG für das Einzelunternehmen für das Streitjahr 2002 wie folgt ermittelt: 7

	2002	8
Einlagen (+)/Entnahmen (-)	-13.997.471 €	
Positiver Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 4a lfd. Wj.	15.967.415 €	
(-) verbleibende Überentnahme Vorjahr	-4.083.655 €	
Unterentnahmen (+)/ Überentnahmen (-):	-2.113.711 €	

Auf dieser Grundlage ermittelte die Betriebsprüfung Hinzurechnungsbeträge für nicht abziehbare Schuldzinsen in folgender Höhe: 9

	2002	10
Schuldzinsen (ohne Investitionsdarlehen)	402.214 €	
abzgl. Sockelbetrag (maximal 2.050 €)	-2.050 €	
Höchstbetrag	400.164 €	
6% der Überentnahmen	126.823 €	

Hinzurechnungsbetrag	126.823 €
-----------------------------	------------------

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf Anlage 6 zu den Änderungen zum BP-Bericht für die Jahre 2000-2004 vom 25.07.2008 (BP-Akte 2000-2004) verwiesen. 11

Mit Datum vom 07.03.2008 erließ der Beklagte unter Auswertung des Betriebsprüfungsberichts vom 07.02.2008 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2002 und erhöhte dabei die der Festsetzung zugrundeliegenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers um einen Hinzurechnungsbetrag wegen nichtabziehbarer Schuldzinsen von 194.626 €.

Hiergegen legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein, mit dem sie sich -neben weiterer Streitpunkte- ausdrücklich gegen die Hinzurechnung von Zinsen nach § 4 Abs. 4a EStG i.H.v. 194.626,00 € wandten. Nachdem der Betriebsprüfungsbericht mit Datum vom 25.07.2008 hinsichtlich der Berechnung des Hinzurechnungsbetrages angepasst wurde, änderte der Beklagte den Einkommensteuerbescheid mit Datum vom 16.09.2008 entsprechend ab und berücksichtigte Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers in Höhe von 15.927.996 €, in denen nunmehr 126.823 € als nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbare Zinsen enthalten waren. 13

Die Kläger hielten ihren Einspruch gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2002 auch nach Ergehen des Änderungsbescheides vom 16.09.2008 u.a. hinsichtlich der Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen aufrecht. Wegen der übrigen, nicht die Hinzurechnung von Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG betreffenden Punkte, erließ der Beklagte am 10.01.2013 eine Teil-Einspruchsentscheidung, in der wegen des bei dem BFH damals unter dem Aktenzeichen IV R 22/10 anhängigen Verfahrens zu den Fragen, ob eine Hinzurechnung nach § 4 Abs. 4a EStG wegen Verfassungswidrigkeit überhaupt vorgenommen werden darf und ob der im Rahmen eines konzerninternen Cash-Pool-Systems geleistete Zinsaufwand als solcher i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG anzusehen ist, keine abschließende Entscheidung getroffen wurde. Die hiergegen erhobene Klage bei dem Finanzgericht Köln wurde mit rechtskräftigem Urteil vom 14.04.2015 (12 K ...) als unbegründet abgewiesen. 14

Nach der Entscheidung des BFH im Verfahren IV R 22/10 (BStBl II 2014, 621) wurde das Einspruchsverfahren wieder aufgenommen und die zu einer einheitlichen Entscheidung verbundenen Einsprüche für 2002, 2005 und 2006 mit Einspruchsentscheidung vom 04.08.2016 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung führte der Beklagte aus, das genannte Urteil sei im Streitfall nicht einschlägig, weil es im vom BFH entschiedenen Fall allein um Einkünfte einer doppelstöckigen Personengesellschaft gegangen sei, die speziell durch Anwendung der Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG zu ermitteln seien. Es handele sich um einen Fall, in dem sich die Zinsaufwendungen und -erträge noch im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft neutralisierten. Im Streitfall hingegen wirkten sich die Zinsen im Rahmen der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens gewinnmindernd und bei den jeweiligen Tochtergesellschaften als Ertrag gewinnerhöhend aus. Daran änderten auch die Ergebnisabführungsverträge nichts, weil lediglich die Hinzurechnung eines bereits ermittelten Gewinnes/Verlustes erfolge, nicht aber eine konkrete Hinzurechnung von Zinserträgen. 15

Hiergegen wenden sich die Kläger mit der vorliegenden Klage. Die Zinszahlungen an die drei Tochtergesellschaften (W AG, G, Q) im Rahmen des Cash-Managements dürften nicht bei der Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG berücksichtigt 16

werden. Der Höchstbetrag für die Hinzurechnung sei folglich ohne die an die Q, die G und ohne 99,9 % der an die W AG gezahlten Zinsen zu berechnen. Er betrage daher in 2002 lediglich 3.302,06 € (gezahlte Zinsen: 402.214 € abzüglich Zinsen Q/W AG (99,9%)/G 396.861,94 € abzüglich Sockelbetrag 2.050 €). Die Hinzurechnung nach § 4 Abs. 4a EStG sei entsprechend auf diese Beträge zu beschränken. Für eine Hinzurechnung auch der im Rahmen des Cash-Managements an die G, Q und W AG gezahlten Zinsen fehle es an einer Gewinnauswirkung. Dem Aufwand hinsichtlich der Zinszahlungen im Einzelunternehmen stünden Erträge in gleicher Höhe bei den Tochtergesellschaften gegenüber, die im Falle der G und der Q das Ergebnis des Einzelunternehmens aufgrund der Ergebnisabführung in gleicher Höhe wieder erhöhten. Für die Zinsen an die W AG gelte dasselbe zu 99,9 %, weil deren Gewinn dem Einzelunternehmen zugerechnet und dort versteuert werde. § 4 Abs. 4a EStG basiere auf dem zentralen Gedanken, dass private Vorgänge den Gewinn nicht verändern dürften. Hier fehle es insoweit schon an der Gewinnminderung. § 4 Abs. 4a EStG stelle eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift dar, es sei aber vorliegend gerade kein Fall des Missbrauchs gegeben.

Der Streitfall sei genauso zu werten wie der vom BFH im o.g. Verfahren IV R 22/10 17
entschiedene Fall. Ein Unterschied bestehe lediglich darin, dass im vom BFH entschiedenen Fall der Gesellschafter der Gesellschaft ein Darlehen gegeben habe, während vorliegend umgekehrt dem Gesellschafter ein Darlehen von der Gesellschaft gewährt worden sei. Im Verfahren IV R 22/10 vor dem BFH sei es nicht um einen, sondern um mehrere Betriebe gegangen, die Rechtsprechung beziehe die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG damit gerade nicht auf den einzelnen Betrieb. Die Anwendung von § 4 Abs. 4a EStG in diesem Fall führe zu einem Widerspruch zum Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, weil er - der Kläger - Hinzurechnungen versteuern müsse, die sein Ergebnis nicht gemindert hätten. Er befinde sich insoweit in einem steuerlichen Dilemma, weil er eine Verzinsung von im Rahmen des Cash-Poolings überlassenen Beträgen allein deshalb vornehmen müsse, um verdeckte Gewinnausschüttungen zu verhindern.

Die Kläger beantragen, 18

unter Änderung des Einkommensteuerbescheids vom 16.09.2008 und Aufhebung der hierzu 19
ergangenen Einspruchsentscheidung die Einkommensteuer für 2002 mit der Maßgabe neu festzusetzen, dass die Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG im Rahmen der Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb auf 3.302,06 € beschränkt wird.

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen in der 22
Einspruchsentscheidung. Rechtsprechung und Finanzverwaltung würden § 4 Abs. 4a EStG jeweils auf den einzelnen Betrieb anwenden. Eine konzernbezogene Betrachtungsweise sei nicht vorgesehen. Auch Zinsen im Rahmen eines Cash-Poolings seien von § 4 Abs. 4a EStG erfasst. Eine Hinzurechnung könne -entsprechend der Entscheidung des BFH in der Sache IV R 22/10- nur unterbleiben, wenn die Zinszahlungen bei einem mittelbar oder unmittelbar beteiligten Gesellschafter Sonderbetriebseinnahmen darstellen würden, was hier aber nicht der Fall sei.

Entscheidungsgründe 23

24

Die Klage ist unbegründet.

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Beklagte hat den Gewinn des Klägers aus Gewerbebetrieb dem Grunde und der Höhe nach zu Recht um nichtabzugsfähige Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG erhöht. 25

1. 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 3 der Vorschrift 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. Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 Euro verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. 26

2. Die als Zinsaufwand im Rahmen des konzerninternen Cash-Managements gebuchten Beträge stellen Schuldzinsen dar. 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 06.07.1973 VI R 379/70, BStBl II 1973, 868, und vom 22.09.2005 IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279). Der BFH hat ausdrücklich entschieden, dass auch im Rahmen eines konzerninternen Cash-Poolings entstehender Zinsaufwand Schuldzinsen i.S.d. § 4 Abs. 4 a EStG darstellt (BFH, Urteil vom 12.02.2014 IV R 22/10, BStBl II 2014, 621). Die am Tagesende auf dem Kontokorrentkonto der Tochterunternehmen bestehenden Guthaben sind zum Einzelunternehmen umgebucht und Schuldsalden von dem Einzelmutterunternehmen ausgeglichen worden. Für die Übernahme der Guthaben sind dem Einzelunternehmen des Klägers fremdübliche Zinsen in Rechnung gestellt worden. Im Ergebnis haben die Tochtergesellschaften dem Einzelunternehmen daher im Umfang der jeweils umgebuchten Guthaben ein verzinsliches Darlehen eingeräumt. Die von dem Einzelunternehmen für die Kapitalüberlassung getätigten Aufwendungen sind deshalb Schuldzinsen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG. Dass die Verzinsung im Rahmen des Cash-Poolings allein aus steuerlichen Gründen, nämlich zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen erfolgt, ist ohne Bedeutung (so auch FG Düsseldorf, Urteil vom 08.04.2010 11 K 3720/08 F, EFG 2010, 1398). 27

3. Diese an die Tochtergesellschaften zu entrichtenden Zinsen sind auch bei der Bemessung des Hinzurechnungshöchstbetrages nach § 4 Abs. 4a S. 4 EStG zu berücksichtigen. Der Tatsache, dass dem Zinsaufwand im Einzelunternehmen des Klägers Zinserträge in den Tochterunternehmen gegenüberstehen, ist nach Auffassung des erkennenden Senats im Rahmen der Hinzurechnung nichtabziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG auf Ebene des Einzelunternehmens unerheblich. 28

a) Bei der Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG ist jeweils allein auf den einzelnen Betrieb i.S. eines einzelnen Gewinnermittlungssubjekts abzustellen. Unter Berücksichtigung der systematischen Stellung und der gesetzgeberischen Konzeption des § 4 Abs. 4a EStG, die darauf abzielt, eine Gewinnhinzurechnung bei Vorliegen von Überentnahmen in dem Betrieb vorzunehmen, für den eine eigenständige Gewinnermittlung durchgeführt wird, ist die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs ausschließlich betriebsbezogen auszulegen (vgl. BFH, Urteil vom 22.09.2011 IV R 33/08, BStBl II 2012, 10). Hat der Steuerpflichtige daher mehrere 29

Betriebe oder ist er an mehreren Personengesellschaften beteiligt, ist der Schuldzinsenabzug für jeden Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil eigenständig zu ermitteln (BFH, Urteile vom 29.03.2007 IV R 72/02, BStBl II 2008, 420, vom 22.09.2011 IV R 33/08, a.a.O. und vom 12.12.2013 IV R 17/10, BStBl II 2014, 316).

An dieser mittlerweile ständigen Rechtsprechung des BFH hat sich, anders als die Kläger offenbar meinen, auch durch das BFH-Urteil vom 12.02.2014 (IV R 22/10) nichts geändert. Der BFH hat in diesem Verfahren entschieden, dass die einer Personengesellschaft entstandenen Schuldzinsen für ein Darlehen des Gesellschafters im Rahmen der Hinzurechnung gemäß § 4 Abs. 4a EStG nicht zu berücksichtigen sind, soweit sie zugleich auf Seiten des Gesellschafters eine Sondervergütung i.S.v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG darstellen. Dies gelte unabhängig davon, ob der Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar an der Personengesellschaft beteiligt sei. 30

Diese Entscheidung ist nicht eine Abkehr von, sondern vielmehr Ausdruck der betriebsbezogenen Betrachtungsweise. Der BFH hat insoweit maßgeblich darauf abgestellt, dass sich die als Sondervergütung gezahlten Schuldzinsen an den Gesellschafter im Rahmen der Gewinnermittlung der Personengesellschaft nicht ausgewirkt haben. Das lag daran, dass diese Schuldzinsen auf Seiten des Gesellschafters eine Sondervergütung i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG darstellten. Gewinnermittlungsobjekt und damit Betrieb i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG war allein die Personengesellschaft als steuerliche Mitunternehmerschaft. In die Gewinnermittlung einer 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 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG), und die Sonderbetriebsausgaben einzubeziehen (vgl. BFH, Beschluss des Großen Senats vom 03.05.1993 GrS 3/92, BStBl II 1993, 616). Somit waren sowohl die Zinsaufwendungen der Gesellschaft als auch Zinserträge des Gesellschafters Teil der (Gesamt-)Gewinnermittlung des Gewinnermittlungsobjektes Personengesellschaft und hatten folglich -weil sie sich gegenüberstanden- auf den Gesamt-(Gewinn) der Personengesellschaft keinen Einfluss. 31

Im Streitfall ist anders als im Urteilsfall nicht lediglich ein Betrieb/Gewinnermittlungs-subjekt vorhanden, sondern vier. Sowohl das Einzelunternehmen des Klägers, als auch die W AG und atypisch Still, die G und die Q sind selbstständige Gewinnermittlungsobjekte und damit Betriebe i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG. Dass die Gewinne dieser einzelnen Betriebe aufgrund der körperschaftsteuerlichen Organschaft bzw. des Haltens des Mitunternehmeranteils in dem Einzelunternehmen insgesamt bei dem Kläger versteuert werden, ist vor dem Hintergrund der aufgezeigten BFH-Rechtsprechung, welcher der erkennende Senat folgt, für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG unerheblich. Auch wenn ein Steuerpflichtiger Einkünfte aus mehreren Betrieben oder mehreren Mitunternehmeranteilen erzielt, werden diese insgesamt erst bei ihm ertragsbesteuert. Dennoch ist § 4 Abs. 4a EStG gesondert für jeden einzelnen Betrieb und jede einzelne Mitunternehmerschaft anzuwenden. Denn nach der systematischen Stellung und der gesetzgeberischen Konzeption des § 4 Abs. 4a EStG zielt dieser auf eine Gewinnhinzurechnung bei Vorliegen von Überentnahmen jeweils für jeden einzelnen Betrieb, für den eine eigenständige Gewinnermittlung durchgeführt wird, ab (vgl. BFH, Urteil vom 22.09.2011 IV R 33/08, a.a.O.). § 4 Abs. 4a EStG sieht eine konzernbezogene Betrachtungsweise gerade nicht vor, so dass sich die Norm jeweils auf die Gewinnermittlung eines jeden einzelnen Gewinnermittlungsobjektes bezieht. Dies sind im Streitfall das Einzelunternehmen, die W AG und atypisch Still, die G und die Q, denn unabhängig von ihrer 32

Verbundenheit im Konzern und der Einkommens-/Einkünftezurechnung hat für diese jeweils getrennt eine Gewinnermittlung zu erfolgen.

b) Dass zwischen der G sowie der Q und dem Einzelunternehmen jeweils ein Gewinnabführungsvertrag geschlossen wurde, so dass eine körperschaftsteuerliche Organschaft vorlag und dem Einzelunternehmen als Organträger deshalb das Einkommen der G und der Q als Organgesellschaften zuzurechnen war, führt zu keiner abweichenden Beurteilung. 33

Die gesetzlichen Regelungen der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft mit Gewinnabführungsvertrag gehen von der sog. Zurechnungstheorie aus. Organträger und Organgesellschaft bleiben zivilrechtlich und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger und ermitteln selbständig ihr jeweiliges Einkommen; erst danach ist das Einkommen der Organgesellschaft nach § 14 KStG dem Organträger zuzurechnen (BFH, Urteile vom 14.04.1992 VIII R 149/86, BStBl II 1992, 817 und vom 23.01.2002 XI R 95/97, BStBl II 2003, 9). Daraus folgt, dass sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft eigenständige Gewinnermittlungssubjekte sind und damit eigenständiger Betrieb i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG. Es liegt damit auch kein dem Urteil des BFH vom 12.02.2014 (IV R 22/10) vergleichbarer Sachverhalt vor, in dem sich Zinsaufwand und Zinsertrag innerhalb derselben Gewinnermittlung desselben Betriebes gegenüberstehen. Zwar sind die Zinserträge aus den Zinsverpflichtungen des Einzelunternehmens in dem Gewinn und damit dem, dem Einzelunternehmen zuzurechnenden Einkommen der G und Q enthalten. Sie stehen den Zinsaufwendungen des Einzelunternehmens jedoch gerade nicht innerhalb derselben Gewinnermittlung (der des Organträgers) gegenüber, denn die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaften (hier G und Q) erfolgt nicht im Rahmen der Gewinnermittlung des Organträgers (hier des Einzelunternehmens), sondern als Zurechnung fremden Einkommens zur Besteuerung (vgl. BFH, Urteil vom 23.01.2001 XI R 95/97, a.a.O.). Zugerechnet wird zudem das Einkommen, das zum Zeitpunkt der Zurechnung lediglich in einem Betrag besteht, nicht dagegen die einzelnen Besteuerungsgrundlagen oder die Verwirklichung von Tatbestandsmerkmalen (BFH, Urteil vom 14.04.1992 VIII R 149/86, a.a.O.). Dem Einzelunternehmen werden daher nicht die aus dem Cash-Pooling resultierenden Zinserträge der Organgesellschaften als solche zugerechnet. Sie stehen auch auf Ebene der Einkommensermittlung beim Einzelunternehmen als Organträger dessen Zinsaufwendungen nicht mehr als solche gegenüber. 34

Auch aus den Regelungen zur Zinsschranke (§ 4h EStG) im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft folgt, dass Organträger und Organgesellschaften hinsichtlich der Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG als eigenständige Betriebe zu betrachten sind. Nach § 15 Abs. S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG ist § 4h EStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Vielmehr gelten Organträger und Organgesellschaften als ein Betrieb im Sinne des § 4h EStG (§ 15 Abs. S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass Organgesellschaft und Organträger außerhalb dieser besonderen gesetzlichen Anordnung gerade als zwei getrennte Betriebe anzusehen sind und eine Konsolidierung etwaiger konzerninterner Aufwendungen und Erträge nicht stattfindet. Eine entsprechende ausdrücklich gesetzlich angeordnete Fiktion wie für § 4h EStG in § 15 S. 1 Nr. 3 KStG findet sich hinsichtlich der Hinzurechnung von Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG nicht, weshalb vom Grundsatz auszugehen ist, dass Organträger und Organgesellschaft im Hinblick auf § 4 Abs. 4a EStG nach allgemeinen Regeln eigenständige Betriebe sind. 35

Auch eine analoge Anwendung von § 15 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG kommt nicht in Betracht. Dies erfordert neben einer vergleichbaren Interessenlage, für die hier einiges spricht, eine 36

planwidrige Regelungslücke. Mit § 15 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG soll ausweislich der Gesetzesbegründung dem Umstand Rechnung getragen werden, dass innerhalb eines Organkreises Finanzierungsgestaltungen keine Bedeutung haben (vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 77). Der Gesetzgeber ist also einerseits davon ausgegangen, dass Finanzierungsgestaltungen innerhalb des Organkreises keine Bedeutung haben, dass es aber andererseits einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung im Einzelfall bedarf, um diesem Umstand bei der Einkommensermittlung von Organgesellschaft und Organträger Rechnung zu tragen. Eine solche ausdrückliche Regelung wurde aber dennoch gerade nur für § 4h EStG, nicht aber für den damals bereits existenten § 4 Abs. 4a EStG in das Gesetz eingefügt, obwohl die Finanzverwaltung bereits damals von einer betriebsbezogenen Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG ausging (BMF-Schreiben vom 17.11.2005, IV B 2-S 2144-50/05, FMNR639000005, BStBl. I 2005, 1019, Rn. 8).

c) Nach dem Vorgesagten kommt auch im Personengesellschaftskonzern eine Saldierung von Zinsaufwendungen und -erträgen der einzelnen Konzernunternehmen untereinander nicht in Betracht. Daher ist auch eine Saldierung der aufgrund von Zinsverpflichtungen an die W und atypisch Still bei dem Einzelunternehmen entstehenden Zinsaufwendungen mit den Zinserträgen der W und atypisch Still nicht möglich. 37

Der BFH wendet § 4 Abs. 4a EStG auch im Hinblick auf Mitunternehmerschaften betriebsbezogen jeweils auf das einzelne Gewinnermittlungssubjekt an (BFH, Urteil vom 22.09.2011 IV R 33/08, a.a.O.). Sowohl das Einzelunternehmen, als auch die W und atypisch Still stellen eigene getrennte Gewinnermittlungssubjekte/Betriebe dar. Eine Personengesellschaft ist zwar weder Einkommensteuer- noch Körperschaftsteuersubjekt, eine unternehmerisch tätige Personengesellschaft ist jedoch als Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung anzusehen (BFH, Urteil vom 26.04.2012 IV R 44/09, BStBl II 2013, 142). Das gilt auch für eine atypische stille Beteiligung an dem Unternehmen eines Anderen (zu den Voraussetzungen vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 29.09.2011 10 K 269/08, EFG 2012, 46). 38

Unerheblich ist insoweit, dass der Kläger die mitunternehmerische Beteiligung im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens hält. Dies führt insbesondere entgegen der Ansicht der Kläger nicht dazu, dass sich die Zinsaufwendungen des Einzelunternehmens und die Zinserträge der W AG und atypisch Still innerhalb derselben Bilanz/Gewinnermittlung gegenüberstehen. Es handelt sich vielmehr um zwei Gewinnermittlungssubjekte, nämlich das Einzelunternehmen und die atypisch stille Gesellschaft, die beide jeweils getrennt ihren Gewinn zu ermitteln haben. 39

Auch nach der Zurechnung der Einkünfte aus der mitunternehmerischen Beteiligung an der atypisch stillen Gesellschaft zum Einzelunternehmen befinden sich Zinsaufwendungen und -erträge aus der Cash-Management-Vereinbarung nicht als solche innerhalb derselben Gewinnermittlung. Beteiligt sich ein Einzelunternehmer im Rahmen seines Betriebs an einer Personengesellschaft, so ist die Beteiligung in seiner Handelsbilanz auszuweisen. Sie ist - ebenso wie der Anteil an einer Kapitalgesellschaft- ein Vermögensgegenstand i.S. des § 246 Abs. 1 S. 1 HGB und nach den insoweit maßgeblichen Grundsätzen (§§ 252 ff. HGB) zu bewerten. Von dieser Methodik koppelt sich das Steuerrecht ab: Für Zwecke der Besteuerung wird der Gewinn des Gesellschafters nicht aus der bei der Beteiligung eingetretenen Wertentwicklung abgeleitet, sondern vielmehr dem Gesellschafter ein Anteil des von der Mitunternehmerschaft erzielten Ergebnisses zugewiesen. Allein dies ist die Basis für die Ermittlung des dem Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinns aus der Beteiligung; der Posten "Beteiligung an der Personengesellschaft" hat für die steuerrechtliche 40

Gewinnermittlung keine Bedeutung (BFH, Urteil vom 24.03.1999 I R 114/97, BStBl II 2000, 399 und vom 04.03.2009 I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953). Im Fall der betrieblich veranlassten Beteiligung an einer Personengesellschaft geht der gesondert festgestellte Gewinnanteil des Gesellschafters zwar in dessen Steuerbilanzgewinn ein und wird auch zum Gegenstand der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen, dies jedoch ohne erneute Überprüfung der Höhe nach (BFH, Urteil vom 04.03.2009 I R 58/07, a.a.O.). Daraus folgt, dass letztlich nur der Gewinn als (gesondert und einheitlich festgestellter) Betrag in die Gewinnermittlung eingeht, nicht aber dessen Einzelbestandteile in Form von Aufwands- und Ertragspositionen. Eine Saldierung von sich gegenüberstehenden Aufwands- und Ertragspositionen kommt gerade nicht in Betracht, denn der gesondert festgestellte Gewinnanteil bleibt unangetastet. Im Übrigen müssten, wenn einzelne Aufwands-/Ertragspositionen und nicht nur der Gewinn als einheitliches Ganzes zugerechnet würde, auch die dem Einzelunternehmen zuzurechnenden Zinsaufwendungen der Personengesellschaft im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG (erneut) berücksichtigt werden. Dies würde aber u.U. zu einer doppelten Hinzurechnung führen und zudem ebenfalls gegen das Prinzip der Betriebsbezogenheit verstoßen.

Das vom Kläger angeführte Urteil des BFH (IV R 22/10), nach dem Zinsaufwendungen einer Personengesellschaft im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG nicht zu berücksichtigen sind, soweit ihnen ein Zinsertrag des Gesellschafters gegenübersteht, der eine Sondervergütung i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG darstellt, kann entgegen der Ansicht der Kläger, nicht einfach auf den umgekehrten Fall der Darlehensgewährung der Gesellschaft an den Gesellschafter übertragen werden. In diesem Fall stehen (bei fremdüblicher Ausgestaltung) den Zinserträgen der Gesellschaft keine Zinsaufwendungen des Gesellschafters gegenüber, die im Rahmen der Gewinnermittlung der Personengesellschaft zu berücksichtigen wären. Die Zinsaufwendungen des Gesellschafters sind nämlich, sofern -wie hier- damit keine Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens finanziert werden, gerade keine Sonderbetriebsausgaben und folglich nicht Teil der (Gesamt-)Gewinnermittlung der Personengesellschaft. 41

d) Der Senat verkennt insoweit nicht, dass gerade in den Fällen der Zinsaufwendungen im Rahmen eines konzerninternen Cash-Poolings regelmäßig auf den Konzern bezogen keine Zinsaufwendungen anfallen. Dennoch ist auch in diesen Fällen eine teleologische Reduktion des § 4 Abs. 4a EStG nicht vorzunehmen. 42

Der Gesetzgeber wollte mit § 4 Abs. 4a EStG auch i.d.F. des StBereinG 1999 der BFH-Rechtsprechung zum Mehrkontenmodell (vgl. insbesondere BFH, Beschluss des Großen Senats vom 08.12.1997 GrS 1-2/95, BStBl II 1998, 193) entgegentreten und den Grundsatz der Finanzierungsfreiheit einschränken. Der Unternehmer soll ohne nachteilige Folgen für den betrieblichen Schuldzinsenabzug nicht mehr die vollständigen Betriebseinnahmen, sondern nur noch den im Unternehmen erwirtschafteten Gewinn sowie geleistete Einlagen entnehmen können. Der Gesetzgeber hat mit § 4 Abs. 4a EStG eine Regelung geschaffen, aufgrund derer die nicht als Betriebsausgaben abziehbaren Zinsaufwendungen in pauschalierter Art und Weise ermittelt werden (BFH, Urteile vom 07.03.2006 X R 44/04, BStBl II 2006, 588 und vom 21.09.2005, BStBl II 2006, 125). 43

Auch in Konzernstrukturen, bei denen sich die einzelnen Konzerngesellschaften untereinander Kapital gegen Entgelt zur Verfügung stellen, sind Gestaltungen möglich, in denen Überentnahmen mittelbar über konzerninterne Darlehen fremdfinanziert werden, so dass eine Anwendung dem Grunde nach auch in Konzernstrukturen gerechtfertigt ist. Hält z.B. ein Einzelunternehmer einen Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen und gewährt die Mitunternehmerschaft dem Einzelunternehmen ein Darlehen zu fremdüblichen 44

Konditionen, so stehen sich zwar Zinsaufwand im Einzelunternehmen und Zinsertrag in der Mitunternehmerschaft (in Höhe der Beteiligung des Einzelunternehmers) deckungsgleich gegenüber. Dennoch ist eine Berücksichtigung dieser gezahlten Zinsen im Falle von Überentnahmen im Einzelunternehmen im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG gerechtfertigt, sofern z.B. die Mitunternehmerschaft selbst Verbindlichkeiten gegenüber Dritten hat. Denn dann werden die Überentnahmen des Einzelunternehmers mittelbar über die Fremdfinanzierung der Mitunternehmerschaft finanziert, weil diese statt der Tilgung eigener Schulden dem Einzelunternehmen liquide Mittel zur Verfügung stellt. Es ist damit auch in Fällen konzerninterner verzinslicher Darlehensgewährung nicht denkgesetzlich ausgeschlossen, dass hierdurch Überentnahmen finanziert werden. Nur in diesem Fall käme aber eine teleologische Reduktion derart, Zinsaufwendungen an verbundene Konzerngesellschaften gänzlich aus dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG herauszunehmen, in Betracht. Denn im Übrigen hat der Gesetzgeber durch Schaffung einer pauschalisierten Regelung gerade hingenommen, dass nicht ausschließlich Fälle missbräuchlicher Gestaltung erfasst werden. Es kommt damit insbesondere nicht darauf an, ob im Einzelfall eine (missbräuchliche) Fremdfinanzierung von Überentnahmen vorliegt.

Diese Typisierung ist auch vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers umfasst. Sie dient in erster Linie einem Vereinfachungszweck. Insbesondere erspart sie dem Steuerpflichtigen wie der Finanzverwaltung eine genaue umfangmäßige und zeitanteilige Zuordnung angefallener Zinsen (BFH, Urteil vom 17.08.2010 VIII R 42/07, BStBl II 2010, 1041). 45

Der Steuerpflichtige befindet sich dadurch, dass er einerseits im Rahmen eines Cash-Pools eine (fremdübliche) Verzinsung vereinbaren muss, um keine verdeckten Gewinnausschüttungen vorzunehmen, andererseits aber dadurch eine Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen nach § 4 Abs. 4a EStG riskiert, auch nur bedingt in dem von den Klägern angeführten „steuerlichen Dilemma“. Denn er hat es selbst in der Hand, durch Vermeidung von Überentnahmen eine Hinzurechnung von Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG zu vermeiden. Insoweit ist § 4 Abs. 4a EStG auch in Fällen wie dem Vorliegenden unter dem Blickwinkel des Nettoprinzip verfassungsrechtlich unbedenklich, da die Regelung an Überentnahmen und somit an private Ursachen anknüpft (BFH, Urteile vom 07.03.2006 X R 44/04, BStBl II 2006, a.a.O. und vom 22.12.2011 III R 99/07, BFH/NV 2012, 729). Denn durch § 4 Abs. 4a EStG sind Schuldzinsen an Tochtergesellschaften im Rahmen eines konzerninternen Cash-Poolings nicht per se nicht abziehbar, sondern lediglich dann, wenn der Steuerpflichtige durch Überentnahmen Privataufwendungen in den betrieblichen Bereich verlagert hat. Denn auch insoweit gilt, dass die Tatsache des Vorliegens von Überentnahmen der (zulässige) Anknüpfungspunkt für die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs ist (vgl. BFH, Urteil vom 23.03.2011 X R 28/09, BStBl II 2011, 753). 46

4. Die Höhe der geleisteten Schuldzinsen und die Beträge der Hinzurechnung sind zwischen den Beteiligten nicht streitig. 47

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 48