
Datum: 02.07.2024
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 1425/21 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2024:0702.6K1425.21F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Streitig ist, ob bei der Klägerin im Streitjahr 2001 nach § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht abziehbare Schuldzinsen zu berücksichtigen sind. 2

Die Klägerin ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, die im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG. Gegenstand der Klägerin war der Erwerb und die Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen sowie die Bereitstellung von Dienstleistungen, die zu einer wirtschaftlichen Unternehmensführung der Beteiligungsunternehmen notwendig sind. 3

Die Klägerin war im Streitjahr Führungsholding der A Gruppe. An der Klägerin waren – neben der vermögensmäßig nicht beteiligten Komplementärin – ausschließlich natürliche Personen als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG beteiligt. Die Klägerin war im Streitjahr alleinige Kommanditistin der C GmbH & Co. KG und der D A GmbH & Co. KG. Die Klägerin erzielte aus der C GmbH & Co. KG im Streitjahr laufende Einkünfte i.H.v. ... € (... DM). In diesem Gewinnanteil waren negative Einkommen von Organgesellschaften i.H.v. insgesamt ... € (... DM) enthalten. Aus der D A GmbH & Co. KG erzielte die Klägerin im Streitjahr laufende Einkünfte i.H.v. ... € (... DM) sowie einen Veräußerungsgewinn i.S. des § 4

3 Nr. 40 EStG i.H.v. ... €. Im Gewinn der D A GmbH & Co. KG waren Einkommen von Organgesellschaften i.H.v. ... € (... DM) enthalten.

Mit der E GmbH bestand im Streitjahr lediglich eine gewerbesteuerliche Organschaft. 5

Der Gewinn der Klägerin betrug im Jahr 2001 einschließlich der Beteiligungserträge aus der C GmbH & Co. KG und der D A GmbH & Co. KG ...€ (...DM) und nach Kürzung der Beteiligungserträge aus Tochterpersonengesellschaften - ...€ (- ...DM). Zur genauen Ermittlung des Verlustes wird auf die Klagebegründung vom 16.08.2021 verwiesen (Bl. 42 d.GA). 6

Die Einlagen in die Klägerin betragen, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist, im Streitjahr ... DM und die Entnahmen ... DM. 7

Die Klägerin hatte mit ihren Tochtergesellschaften, insbesondere der C GmbH & Co.KG und der D A GmbH & Co. KG eine Cash-Pool-Vereinbarung geschlossen. 8

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung F (nachfolgend GKBP) führte ab dem Jahr 2006 bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Jahre 2001 bis 2004 durch. Im Rahmen der Betriebsprüfung trafen die Prüfer ausweislich des Betriebsprüfungsberichts vom 25.11.2008 unter anderem folgende Feststellungen: 9

Bei der Klägerin sei im Streitjahr Zinsaufwand i.H.v. insgesamt ... € (...DM) angefallen. Dieser Zinsaufwand setze sich ausweislich der Berechnungen im Bericht der GKBP aus Zinsaufwand für Kontenclearing i.H.v. ... €, Zinsaufwand für Bankschulden i.H.v. ... € und Nachzahlungszinsen für Steuern i.H.v. ... € zusammen. Den Zinsaufwand für Kontenclearing ermittelten die Prüfer dabei durch Saldierung von Zinsertrag und Zinsaufwand unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte. Die Berechnung ergibt sich aus Anlage 8d zum Betriebsprüfungsbericht, auf die wegen ihres Inhalts Bezug genommen wird. 10

Weiter gingen die Prüfer der GKBP für Zwecke der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG von einem Gewinn der Klägerin i.H.v.- ... (- ... DM) aus und ermittelten unter Berücksichtigung von der Entnahmen und Einlagen Überentnahmen i.H.v. ... DM. 11

Hieraus folgend kamen die Prüfer zu dem Ergebnis, dass die zuvor errechneten Schuldzinsen nicht abzugsfähig seien. Auf die nachfolgende Berechnung wird Bezug genommen. 12

	2001	13
Schuldzinsen	...DM	
Sockelbetrag	- 4.000,00 DM/2.050,00 €	
Höchstbetrag	...DM	
Überentnahmen	...DM	
6% hiervon	... DM	

Hinzurechnungsbetrag	... DM
----------------------	--------

Hierzu führten die Prüfer aus, dass die zuzurechnenden Organeinkommen nicht berücksichtigt worden seien, da nach Randnummer 8 des BMF-Schreibens vom 17.11.2005 – IV B 2-S 2144-50/05 auf den Gewinn des jeweiligen Betriebs abzustellen sei. Die Gewinnabführung sei erst bei der tatsächlichen Durchführung wie eine Einlage behandelt worden. Der im Clearingverfahren entstandene Zinsaufwand sei unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte saldiert worden. Der Zinsaufwand bei der Klägerin sei, soweit er durch Zinsertrag gedeckt sei, nur durch die Stellung als Pool-Führerin verursacht worden. Der verbleibende Zinsaufwand sei in die Berechnung mit einzubeziehen, da er in Zusammenhang mit Mitteln stünde, die der Klägerin zur Verfügung gestanden hätten.

14

Der Beklagte folgte den Ausführungen der GKBP und erließ am 21.01.2009 einen geänderten Feststellungsbescheid für das Jahr 2001.

15

Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 04.02.2009. Im Rahmen ihres Einspruchs rügte die Klägerin unter anderem die Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen und beantragte im Hinblick auf mehrere beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängige Verfahren das Ruhen des Einspruchs. Darüber hinaus führte die Klägerin aus, dass sich der Einspruch unabhängig von den anhängigen Verfahren auch gegen die angewandte Berechnungsmethode richte. Sofern der Beklagte die Auszahlungen der Untergesellschaft als Einlage bei der Obergesellschaft erfassen wolle, verstoße er gegen die Rechtsprechung des BFH, wonach der Gewinnanteil der Untergesellschaft der Obergesellschaft unmittelbar zugerechnet werde und in ihren Gewinn eingehe (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.1995 – IV R 23/93, BFHE 177, 71, BStBl II 1995, 467). Die betriebsbezogene Betrachtung des BFH sei bezogen auf doppelstöckige Personengesellschaften nicht haltbar. Im Übrigen wird auf das Schreiben der Klägerin vom 29.04.2009 Bezug genommen.

16

Der Beklagte stellte das Einspruchsverfahren zunächst ruhend und nahm den Einspruch nach Abschluss der Referenzverfahren im Januar 2016 wieder auf und bat um Rücknahme der Einsprüche. Die Klägerin hielt mit Schreiben vom 02.03.2016 an ihrer Auffassung fest, dass Gewinne von Tochterpersonengesellschaften bei der Ermittlung des Entnahmesaldos der Oberpersonengesellschaft zu berücksichtigen seien. Der BFH habe mit seinem Urteil vom 22.09.2011 den allgemeinen Gewinnbegriff für die Ermittlung des Gewinns i.S. des § 4 Abs. 4a EStG für anwendbar erklärt. Es sei nicht statthaft Bestandteile des Gewinns für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG auszusondern.

17

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 29.04.2021 als unbegründet zurück. Hierzu führte er aus, die Handhabung, dass die Gewinne der Tochtergesellschaften C GmbH & Co.KG sowie D A GmbH & Co.KG nicht in die Berechnung einbezogen worden seien, entspreche dem geltenden BMF-Schreiben vom 17.11.2005 (BStBl I 2005, 1019) zur Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG. Hieran sei der Beklagte gebunden.

18

Hiergegen richtet sich die am 31.05.2021 erhobene Klage der Klägerin. Zur Begründung der Klage trägt sie vor, sie wende sich dagegen, dass ihr Gewinn aus Gewerbebetrieb für Zwecke der Anwendung des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG ohne Einbeziehung der Gewinnanteile der Tochterpersonengesellschaften ermittelt worden sei und aus diesem Grund Zinsaufwendungen der Klägerin nicht zum Abzug zugelassen worden seien.

19

20

Der Zinsaufwand resultiere im Wesentlichen aus einem temporären Liquiditätsdefizit der Klägerin im Cash-Pool der A-Gruppe sowie auf Entnahmen für Steuerzahlungen der Gesellschafter. Die Steuerzahlungen seien ganz überwiegend auf positive Einkünfte der Tochterpersonengesellschaften der Klägerin (insb. D GmbH & Co. KG) zurückzuführen.

Konzerngesellschaften hätten der Klägerin Liquidität überlassen. Die Tätigkeit der Klägerin als Cash-Pool-Führerin sei eine betriebliche Tätigkeit der Gesellschaft, die in anderen Jahren auch zu Zinsüberschüssen geführt habe. Es handele sich aus Sicht der Klägerin daher nicht um eine Darlehensaufnahme für bestimmte Zwecke, sondern um einen Reflex aus der Tätigkeit als Cash-Pool-Führerin. Auch im Übrigen seien die Zinsen betrieblich veranlasst gewesen (Nachzahlungszinsen für betriebliche Steuern und in geringem Umfang Zinsaufwand aus Bankverbindlichkeiten). 21

Der BFH folge für die Auslegung des § 4 Abs. 4a EStG der sog. betriebsbezogenen Betrachtungsweise, wonach Betrieb die Organisationseinheit ist, die den Gewinn erzielt (erzielen soll). Die Finanzverwaltung folgere aus der betriebsbezogenen Betrachtungsweise, dass für die Ermittlung einer Überentnahme nur die Geschäftsvorfälle der jeweiligen Organisationseinheit zu betrachten seien und dass die Zurechnung von Einkünften an Mitunternehmer oder Organträger keine Bedeutung habe. Zu berücksichtigen seien nur die Gewinnentnahmen der Mitunternehmer, und zwar als Entnahmen aus der Mitunternehmerschaft und Einlagen beim Mitunternehmer. Dem sei aber nicht zu folgen. 22

Die Gewinne der Tochterpersonengesellschaften seien in die Ermittlung des Entnahmesaldos der Klägerin einzubeziehen. Zum Gewinn i.S. des § 4 Abs. 1 EStG, der für § 4 Abs. 4a EStG maßgeblich sei, gehörten auch die Anteile am Gewinn einer Tochterpersonengesellschaft. Grundlage für die Ermittlung des maßgebenden Betriebsvermögens sei die Steuerbilanz der Personengesellschaft, die infolge des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) aus der Handelsbilanz abzuleiten ist. 23

Die Anteile an den Tochterpersonengesellschaften gehörten zivilrechtlich zum Gesamthandsvermögen der Klägerin und würden in der Handelsbilanz als Vermögensgegenstände ausgewiesen. Steuerlich sei die Klägerin Mitunternehmerin der Unterpersonengesellschaft und nicht etwa ihre Gesellschafter. Für steuerliche Zwecke und in Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips würden der Klägerin nicht der Gesellschaftsanteil an der Unterpersonengesellschaft, sondern (ggf. anteilig) deren Wirtschaftsgüter zugerechnet. Demnach sei den Mitunternehmern das Steuerbilanzergebnis der Mitunternehmerschaft unmittelbar und anteilig als originäre eigene Einkünfte zuzurechnen und zwar zum Zeitpunkt der Erzielung. Unerheblich für Höhe und Zeitpunkt der Zurechnung sei, ob der Gewinnanteil entnahmefähig ist und ob er dem Mitunternehmer zufließe. Hiernach seien die Anteile an den Unterpersonengesellschaften in der Steuerbilanz der Klägerin als Teil ihres (eigenen) Betriebsvermögens auszuweisen, dessen Vergleich am Ende und Anfang des Wirtschaftsjahres zur Ermittlung des eigenen Gewinns der Klägerin im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG führe. Dies habe zur Folge, dass der Gewinn der Tochterpersonengesellschaft im abgelaufenen Jahr auch dann im Gewinn der Klägerin enthalten sei, wenn er nicht ausgezahlt, sondern nur einem Verrechnungskonto der Klägerin im Sonderbetriebsvermögen bei der Tochterpersonengesellschaft gutgeschrieben werde. 24

Der Beklagte könne sich für die Bewertung der Auszahlung als Entnahme aus der Unterpersonengesellschaft zutreffend auf die Rechtsprechung des BFH stützen. Dies gelte jedoch nicht für die Qualifizierung als Einlage in den Betrieb des Mitunternehmers. Denn Einlagen setzten voraus, dass nicht betrieblich veranlasste Vermögensmehrungen vorliegen. Daran fehle es aber bei einer Gewinnauszahlung aus einer Mitunternehmerschaft an einen 25

betrieblich beteiligten Mitunternehmer.

Soweit der BFH davon ausgehe, dass grundsätzlich jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen in einen anderen betrieblichen Bereich desselben oder eines anderen Steuerpflichtigen eine Entnahme beim abgebenden und eine Einlage beim aufnehmenden Betrieb i.S. des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG darstelle, könne dies auf doppelstöckige Personengesellschaften nicht übertragen werden. 26

Die Auslegung der Klägerin führe zwar dazu, dass der Gewinn der Unterpersonengesellschaft sowohl bei ihr selbst als auch bei der Oberpersonengesellschaft in die Berechnungen zur Prüfung einer Überentnahme eingehe. Bei der Obergesellschaft erfolge aber keine Doppelberücksichtigung, da sich die Auszahlung des Gewinns in einem späteren Veranlagungszeitraum bilanziell nur noch als Aktivtausch zwischen der Gewinnforderung im Sonderbetriebsvermögen und einer Aktivposition im eigenen Betriebsvermögen darstelle. Auch nach Ansicht der Beklagten würde der Gewinn einer Untergesellschaft zweimal berücksichtigt, einmal im Jahr seiner Entstehung bei der Unterpersonengesellschaft und dann bei seiner Einlage bei der Oberpersonengesellschaft. 27

Die Sichtweise der Klägerin entspreche auch dem Prinzip der Kapitalentwicklung. Eine Überentnahme setze voraus, dass sich das Eigenkapital des Unternehmens vermindert habe. Das treffe aber aufgrund der bei der Gewinnermittlung der Klägerin anzuwendenden Spiegelbildmethode im Streitjahr gerade nicht zu. 28

Letztlich sei zu berücksichtigen, dass von den insgesamt festgestellten Entnahmen rund 70% auf die Entrichtung der persönlichen Einkommensteuer der Gesellschafter entfielen, die auf die Gewinne aus den Tochterpersonengesellschaften erhoben wurde. Es wäre widersprüchlich, den Steuerpflichtigen durch die Zurechnung der Gewinne von Tochterpersonengesellschaften in die Situation zu versetzen, zur Begleichung seiner Einkommensteuerschuld Entnahmen zu tätigen, gleichzeitig aber diese Gewinne bei Ermittlung der Überentnahmen nicht zu berücksichtigen. 29

Die Klägerin beantragt, 30

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2001 vom 21.01.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.04.2021 dahingehend zu ändern, dass die Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen gem. § 4 Abs. 4a EStG entfällt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb statt mit ... DM, bzw. ... € mit ... DM, bzw. ... € festgestellt werden, 31

hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen. 32

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen, 34

hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen. 35

Zur Begründung verweist er auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 29.04.2021. 36

Der Senat hat am 02.07.2024 in der Sache mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird verwiesen. Im Übrigen wird auf die Gerichtsakte sowie die Verwaltungsakte Bezug genommen. 37

Entscheidungsgründe	38
A. Die zulässige Klage ist nicht begründet. Der Feststellungsbescheid 2001 vom 21.01.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.04.2021 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO).	39
Zutreffend hat der Beklagte die Gewinnanteile der Tochterpersonengesellschaften für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG unberücksichtigt gelassen und nach der zwischen den Beteiligten unstreitigen Berechnung nicht abziehbare Schuldzinsen i.H.v. ... DM (... €) ermittelt.	40
I. Nach § 4 Abs. 4a EStG sind Schuldzinsen 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. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden 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 (Unterentnahmen), ermittelt; bei der Ermittlung der Überentnahme ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieser Regelung nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen. Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050,00 €, bzw. 4.000,00 DM verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 4 Abs. 4a Satz 1 bis 4 EStG).	41
II. Die Einschränkung des Abzugs von Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG ist in zwei Stufen zu prüfen. In einem ersten Schritt ist zu klären, ob und inwieweit Schuldzinsen überhaupt zu den betrieblich veranlassten Aufwendungen gehören. Ergibt die Prüfung, dass Schuldzinsen privat veranlasst sind, so sind sie nicht bei der Ermittlung der Entnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen. Danach ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob der Betriebsausgabenabzug im Hinblick auf Überentnahmen durch § 4 Abs. 4a EStG eingeschränkt ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 22.03.2022 - IV R 19/19, BFH/NV 2022, 1045).	42
1. Zwischen den Beteiligten ist dabei unstreitig, dass die insgesamt angefallenen Schuldzinsen betrieblich veranlasst sind. Konkret handelt es sich bei den angefallenen Zinsen um solche, die im Zusammenhang mit Kontenclearing i.H.v. ... €, Bankschulden i.H.v. ... € und Nachzahlung für Steuern i.H.v. ... € angefallen sind.	43
2. Der Abzug dieser Schuldzinsen ist im Hinblick auf Überentnahmen durch § 4 Abs. 4a EStG ausgeschlossen, denn 6% der Überentnahmen übersteigen nach der zwischen den Beteiligten unstreitigen Berechnung die angefallenen Zinsen. Bei der Ermittlung dieser Überentnahmen hat der Beklagte zutreffend Gewinnanteile aus Tochterpersonengesellschaften der Klägerin nicht in den nach § 4 Abs. 4a EStG maßgeblichen Gewinn einbezogen.	44
3. § 4 Abs. 4a EStG enthält keine eigenständige Definition der Begriffe „Gewinn“ und „Entnahme“ bzw. „Einlage“.	45
a) Nach Rechtsprechung des BFH ist der Gewinnbegriff in § 4 Abs. 4a EStG mangels einer besonderen Bestimmung in dieser Vorschrift (grundsätzlich) jedoch i.S. des allgemeinen Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 1 EStG bzw. § 4 Abs. 3 EStG auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 07.03.2006 – X R 44/04, BFHE 212, 501, BStBl II 2006, 588). Bei dem Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG handelt es sich um das Ergebnis des (innerbilanziellen) Betriebsvermögensvergleichs (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.2019 – X R 6/18, BFHE 267, 346, BStBl II 2021, 77).	46

Der "Gewinnbegriff im Allgemeinen" (Amtliche Überschrift zu § 4 EStG) ist in § 4 Abs. 1 und 3 EStG innerhalb des mit "Gewinn" überschriebenen Abschnitt II. 3. des EStG legal definiert. Dem Wortlaut des § 4 Abs. 4a EStG lässt sich nicht entnehmen, dass die Vorschrift bei der Berechnung der Über- bzw. Unterentnahmen generell von einem modifizierten Gewinnbegriff ausgehen würde. Vielmehr folgt aus § 4 Abs. 4a Satz 3 Halbsatz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001, dass die Bestimmung selbst deutlich macht, wenn ausnahmsweise nicht der Gewinn i.S. des § 4 Abs. 1 und 3 EStG der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen zugrunde gelegt werden soll. 47

Der Gesetzgeber wollte mit § 4 Abs. 4a EStG auch i.d.F. des StBereinG 1999 der BFH-Rechtsprechung zum Mehrkontenmodell (vgl. insbesondere BFH-Beschluss vom 08.12.1997 - GrS 1-2/95, BFHE 184, 7, BStBl II 1998, 193) entgegengetreten und den Grundsatz der Finanzierungsfreiheit einschränken (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 21.09.2005 - X R 46/04, BFHE 211, 238, BStBl II 2006, 125). 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. Dies ergibt sich insbesondere aus Satz 4 der Vorschrift in der im Streitjahr geltenden Fassung (jetzt Satz 3), wonach die nicht abziehbaren Schuldzinsen typisiert mit 6 v.H. der Überentnahmen des Wirtschaftsjahres zu beziffern sind. 48

Diese gesetzgeberische Konzeption gebietet es, den Gewinnbegriff des § 4 Abs. 4a EStG grundsätzlich nicht abweichend von § 4 Abs. 1 und 3 EStG zu definieren. Der vom Gesetzgeber angestrebten Vereinfachung würde es widersprechen, wenn der steuerlich ermittelte Gewinn zuvor mannigfach zu korrigieren wäre. Denn die entnahmefähigen Mittel werden bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 EStG auf vielfältige Art und Weise durch Sonderposten modifiziert. 49

b) Beteiligt sich eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) in der Weise, dass die Obergesellschaft Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann, so ist die Obergesellschaft nicht nur zivilrechtlich Gesellschafterin, sondern auch im steuerrechtlichen Sinne Mitunternehmerin der Untergesellschaft. Dies hat zur Folge, dass der Anteil am Gewinn oder Verlust der Untergesellschaft anteilig unmittelbar der Obergesellschaft zugerechnet und in deren Gesamtergebnis aus dem eigenen Betrieb und der Beteiligung an der Untergesellschaft eingeht. Die Einbeziehung des gesamten Anteils am Ergebnis der Untergesellschaft hat zur Folge, dass auch der von der Obergesellschaft erzielte Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung der Beteiligung an der Untergesellschaft in das Ergebnis der Obergesellschaft einzubeziehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.1995 – IV R 23/93, BFHE 177, 71, BStBl II 1995, 467). 50

c) Diese Grundsätze, auf die sich auch die Klägerin bezieht, sprechen grundsätzlich gegen die Auffassung des Beklagten, wonach einheitlich und gesondert festgestellte Gewinn-/Verlustanteile aus im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen an Mitunternehmerschaften (z. B. bei doppelstöckigen Personengesellschaften) bei der Ermittlung der Überentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG unberücksichtigt bleiben. Denn wie sich aus der Rechtsprechung des BFH ergibt, gehen Gewinne oder Verluste der Untergesellschaft in das Ergebnis der Obergesellschaft ein und beeinflussen damit auch den grundsätzlich für § 4 Abs. 4a EStG maßgeblichen Steuerbilanzgewinn. 51

d) Der Senat geht aber davon aus, dass der im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG verwendete Gewinnbegriff für Zwecke der doppelstöckigen, bzw. mehrstöckigen Personengesellschaft dahingehend zu modifizieren ist, dass die entsprechenden Gewinnanteile der Untergesellschaften keine Berücksichtigung finden, sondern erst bei Auszahlungen wie Entnahmen oder Einlagen zu behandeln sind. Dies ergibt sich aus der im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG zugrunde zulegenden betriebsbezogenen Betrachtung.

aa) Hierzu hat der BFH ausgeführt, dass Entnahmen im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG mangels besonderer Definition in dieser Vorschrift grundsätzlich in Anknüpfung an die Legaldefinition in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG zu bestimmen sind. Danach stelle im Grundsatz jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen in dessen privaten Bereich eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG dar (vgl. BFH-Urteil vom 24.11.2016 - IV R 46/13, BFHE 256, 91, BStBl II 2017, 268 m.w.N.). 53

Eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG sei unter Ablehnung der finalen Entnahmetheorie jedoch betriebsbezogen zu definieren. Denn unter Berücksichtigung der systematischen Stellung und der gesetzgeberischen Konzeption des § 4 Abs. 4a EStG, die darauf abziele, eine Gewinnhinzurechnung bei Vorliegen von Überentnahmen in dem Betrieb vorzunehmen, für den eine eigenständige Gewinnermittlung durchgeführt wird, sei die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs ausschließlich betriebsbezogen auszulegen. Habe der Steuerpflichtige daher mehrere Betriebe oder sei er an mehreren Personengesellschaften beteiligt, sei der Schuldzinsenabzug für jeden Betrieb beziehungsweise Mitunternehmeranteil eigenständig zu ermitteln. Ausgehend von diesem Gesetzesverständnis, wonach die Schuldzinsenkürzung maßgeblich an den Umstand des Eigenkapitalentzugs bei der jeweiligen betrieblichen Einheit anknüpfe, stelle grundsätzlich jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen in einen anderen betrieblichen Bereich desselben oder eines anderen Steuerpflichtigen eine Entnahme beim abgebenden und eine Einlage beim aufnehmenden Betrieb im Sinne des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG dar (vgl. BFH-Urteil vom 24.11.2016 - IV R 46/13, BFHE 256, 91, BStBl II 2017, 268 m.w.N.). 54

Maßgebend für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG sei allein der Kapitalentzug bei der betreffenden betrieblichen Einheit (vgl. dazu Wendt, FR 2000, 417, 424). Eine betriebsübergreifende Betrachtung sei nicht angezeigt (vgl. BFH-Urteil vom 22.09.2011 - IV R 33/08, BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10). 55

Demnach sieht der BFH auch im Bereich der mehrstöckigen Personengesellschaften keinen Raum für eine betriebsübergreifende "konzernbezogene" Betrachtung des Entnahmebegriffs. Eine allgemeine Konzernbesteuerung sei dem Einkommensteuerrecht fremd (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30.11.2017 - IV R 22/15, BFH/NV 2018, 335; BFH-Urteil vom 18.12.2019 - I R 59/17, BFHE 268, 30, BStBl II 2021, 270). Für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG gelte nichts anderes. Es fehle an einer entsprechenden Rechtsgrundlage (im Ergebnis ebenso Urteil des FG Düsseldorf vom 08.04.2010 - 11 K 3720/08 F, EFG 2010, 1398, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH-Urteil vom 12.02.2014 - IV R 22/10, BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621; Urteil des FG Köln vom 12.12.2018 - 12 K 2317/16, EFG 2019, 520; Loschelder, in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 535; Drüen, in Brandis/Heuermann, EStG, § 4 Rn. 605; Meyer, in BeckOK EStG, EStG, § 4 Rn. 2632; Seiler, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. Ea 36). Auch der allgemeine Entnahmebegriff des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG erfasse nicht nur Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige für sich oder seinen Haushalt --mithin für private Zwecke-- entnimmt, sondern auch Entnahmen für andere betriebsfremde Zwecke. Dies seien die Zwecke eines anderen Betriebs (Bode, in Kirchhof/Seer, EStG, § 4 Rn. 91). Der Begriff 56

der Entnahme sei daher bewusst weit gefasst. Die Lösung des betrieblichen Funktionszusammenhangs des Wirtschaftsguts genüge (vgl. BFH-Urteil vom 17.07.2008 - I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464).

Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG rechtfertigten keine einschränkende Auslegung. Zwar habe der Gesetzgeber der Rechtsprechung zum Mehrkontenmodell entgegengetreten und den Grundsatz der Finanzierungsfreiheit einschränken wollen. Der Unternehmer sollte --ohne nachteilige Folgen für den Schuldzinsenabzug-- nicht mehr die vollständigen Betriebseinnahmen, sondern nur noch den im Unternehmen erwirtschafteten Gewinn sowie geleistete Einlagen entnehmen können. Dazu habe der Gesetzgeber mit § 4 Abs. 4a EStG eine Regelung geschaffen, aufgrund derer die nicht als Betriebsausgaben abziehbaren Zinsaufwendungen in pauschalierter Art und Weise ermittelt werden (vgl. BFH-Urteil vom 07.03.2006 - X R 44/04, BFHE 212, 501, BStBl II 2006, 588). Der Anlass der Neuregelung habe in der pauschalierenden Bestimmung des § 4 Abs. 4a EStG keinen (unmittelbaren) Niederschlag gefunden. Vielmehr sei die Gewinnhinzurechnung in dem einzelnen Betrieb vorzunehmen, für den eine eigenständige Gewinnermittlung durchgeführt wird (vgl. BFH-Urteil vom 24.11.2016 - IV R 46/13, BFHE 256, 91, BStBl II 2017, 268, m.w.N.; Wendt, FR 2000, 417, 424). Dem entspreche die betriebsbezogene Auslegung. Hingegen würde es der vom Gesetzgeber angestrebten Vereinfachung widersprechen, wenn in Konzernsachverhalten oder bei doppelstöckigen Personengesellschaftsstrukturen eine betriebsübergreifende Betrachtung anzustellen wäre. 57

bb) Übertragen auf den Streitfall folgt hieraus, dass die Gewinne der Untergesellschaften für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG nicht im Streitjahr, sondern erst bei Auszahlung als Einlage in die Klägerin zu berücksichtigen sind. Denn wie sich aus der Rechtsprechung des BFH ergibt, sind Ober- und Untergesellschaften als selbständige und getrennt voneinander zu betrachtende betriebliche Einheiten zu behandeln. Eine Einbeziehung der Gewinne der Untergesellschaften in den Gewinn der Obergesellschaft bereits im Jahr der Entstehung der Gewinne lässt sich hiermit nicht in Einklang bringen. Der Einwand der Klägerin, eine Einlage der Auszahlungsbeträge scheitere daran, dass die Vermögensmehrung nicht betrieblich veranlasst sei, schlägt nicht durch. Für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG sind Ober- und Untergesellschaft fremde Betriebe und Zahlungsflüsse daher als Einlage und Entnahme zu qualifizieren. 58

Der Senat verkennt dabei nicht, dass die von der Klägerin befürwortete Vorgehensweise im Rahmen der doppelstöckigen Personengesellschaft ebenso vertretbar wäre. Denn wie dargelegt, wird der Bilanzgewinn der Obergesellschaft bereits erhöht, wenn der Gewinn in der Untergesellschaft angefallen ist. Jedoch hat der BFH sich ausdrücklich für die betriebsbezogene Betrachtung ausgesprochen und auf die „im Unternehmen erwirtschafteten Gewinne“ abgestellt. Der Gewinn der Untergesellschaften wurde allerdings in diesen und nicht in der Obergesellschaft erwirtschaftet, so dass es gerechtfertigt ist, denn Gewinn für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG der Untergesellschaft so lange zuzurechnen, bis es zur Auszahlung kommt. 59

Etwas anderes folgt letztlich auch nicht aus dem Umstand, dass 70% der insgesamt festgestellten Entnahmen auf die Entrichtung der persönlichen Einkommensteuer der Gesellschafter entfallenden sind, die wiederum auf die Gewinne aus den Tochterpersonengesellschaften erhoben wurden. Denn die hier maßgebliche Überentnahme hätte durch Auszahlung der bei den Tochterpersonengesellschaften angefallenen Gewinnen an die Klägerin vermieden werden können. Bei Auszahlung hätten die entsprechenden Mittel in der Klägerin zur Verfügung gestanden, um die auf Ebene der Gesellschafter anfallenden 60

Steuern zu begleichen.

B. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 61

C. Die Revision wird zugelassen. Soweit ersichtlich liegt eine höchstrichterliche Entscheidung zur Frage, wie sich die Gewinne von Tochterpersonengesellschaften im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG auswirken, nicht vor. 62