Downloaded from Blogs on 03.11.2026 05:44

By PwC Deutschland | 19 June 2020

Investitionszulage bei Berechnung des Betriebsausgabenabzugs von Schuldzinsen nicht vom steuerlichen Gewinn zu kürzen

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs ist der bilanzielle Gewinn für die Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a Einkommensteuergesetz nicht um eine steuerfreie Investitionszulage zu kürzen, da sich diese positiv auf die Kapitalentwicklung des Unternehmens auswirke.

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 05:44

Sachverhalt und Ausgangslage

Der Abzug betrieblich veranlasster Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a Einkommensteuergesetz (EstG) ist eingeschränkt, wenn Überentnahmen vorliegen. Dies ist grundsätzlich der Fall, wenn die Entnahmen höher sind als die Summe aus Gewinn und Einlagen des Wirtschaftsjahres.

Der Kläger hatte eine zugeflossene Investitionszulage vom Bilanzgewinn abgezogen und nicht abziehbare Betriebsausgaben hinzugerechnet. Der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG legte er hingegen einen Gewinn unter Ansatz der Investitionszulage zugrunde und erklärte für das Streitjahr keine nicht abziehbaren Schuldzinsen. Das Finanzamt ließ die im Bilanzgewinn, nicht aber im steuerlichen Gewinn enthaltene Investitionszulage bei der Berechnung der Über- und Unterentnahmen unberücksichtigt. Das Finanzgericht Sachsen hatte der Klage mit Urteil vom 2. August 2017 (1 K 664/14) stattgegeben.

Entscheidung des BFH

Der BFH entschied im Einklang mit der Vorinstanz, dass der bilanzielle Gewinn für Zwecke der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG nicht um eine steuerfreie Investitionszulage (im Streitfall nach § 12 InvZulG 2007) zu kürzen sei, da sich diese positiv auf die Kapitalentwicklung des Unternehmens auswirke. Zwar gehört die Investitionszulage nicht zu den Einkünften des Einkommensteuergesetzes (§ 12 Satz 1 InvZulG 2007) und mindert nicht die steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 12 Satz 2 InvZulG 2007). Hieraus lasse sich jedoch nicht ableiten, dass die Gewährung der Investitionszulage überhaupt keine einkommensteuerrechtlichen Auswirkungen haben darf; insbesondere ergibt sich nicht, dass die Investitionszulage nicht Bestandteil des steuerbilanziellen Betriebsvermögens ist. Da für den Gewinnbegriff des § 4 Abs. 4a EStG der bilanzielle Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 1 EStG maßgeblich ist, wirken sich außerbilanzielle Gewinnkorrekturen (hier: die Kürzung um die Investitionszulage) nicht aus. Dies entspricht nach Meinung der obersten Steuerrichter dem Gesetzeszweck des § 4 Abs. 4a EStG.

Ferner äußert sich der BFH in seiner Entscheidung **erstmals** zu der bisher ungeklärten Streitfrage, ob der Gewinn im Rahmen von § 4 Abs. 4a EStG mit oder ohne Hinzurechnung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG anzusetzen ist, und verneint im Ergebnis - **abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung** (in Tz. 8 des BMF-Schreibens vom 2. November 2018) eine Hinzurechnung. So sei für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG der bilanzielle Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 1 EStG maßgeblich, der auch solche Betriebsausgaben umfasse, die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG im Rahmen der Besteuerung nicht abziehbar sind. Auch wäre das Unterbleiben der außerbilanziellen Hinzurechnung nicht abziehbarer Betriebsausgaben aus Sicht des BFH mit dem vom Gesetzgeber mit § 4 Abs. 4a EStG verfolgten Zweck nicht vereinbar. Denn würden nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG vor einer Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG hinzugerechnet, würde die Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG einen höheren Gewinn ausweisen als buchmäßig gegeben und der Steuerpflichtige könnte mehr als den nach Buchwerten ermittelten Gewinn entnehmen, ohne die nachteilige Rechtsfolge des § 4 Abs. 4a

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 05:44

EStG auszulösen, was letztlich der an der Kapitalentwicklung orientierten Neufassung des § 4 Abs. 4a EStG widersprechen würde. Zudem sei es widersprüchlich, wenn der Gesetzgeber einerseits die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 EStG damit begründet, dass diese "typischerweise die allgemeine Lebensführung berühren", andererseits aber zugelassen würde, dass diese Aufwendungen eine Überentnahme und damit eine private Veranlassung aufgenommener Schulden verhindern können.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 3. Dezember 2019 (**X R 6/18**), veröffentlicht am 18. Juni 2020.

Keywords

Einkommensteuerrecht, Körperschaftsteuerrecht, betriebliche Schuldzinsen, nicht abziehbare Schuldzinsen, Überentnahmen