Downloaded from Blogs on 22.11.2026 01:12

By PwC Deutschland | 16 November 2026

Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG nach Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft - Behandlung des übernommenen positiven Eigenkapitals wie eine Einlage

§ 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist im Rahmen mehrstöckiger Personengesellschaftsstrukturen auch auf eine Unterpersonengesellschaft anwendbar, an der keine natürliche Person als Gesellschafter beteiligt ist (Bestätigung der Rechtsprechung). Bei einem Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nach § 9 i.V.m. §§ 3 ff. des Umwandlungssteuergesetzes ist das von der Personengesellschaft übernommene positive (steuerbilanzielle) Eigenkapital der Kapitalgesellschaft normspezifisch als Einlage im Sinne des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG zu qualifizieren. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 01:12

Sachverhalt

Streitig ist, ob im Falle eines Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nach § 9 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 (UmwStG) das von der Personengesellschaft übernommene positive Eigenkapital der Kapitalgesellschaft als eine Einlage im Sinne des § 4 Abs. 4a Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu qualifizieren ist.

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die im Jahr 2010 durch formwechselnde Umwandlung aus einer GmbH entstanden ist. Neben der Komplementärin, einer GmbH, sind an der Klägerin als Kommanditistinnen zwei weitere Personengesellschaften beteiligt.

Das Finanzamt behandelte einen Teil der Schuldzinsen der Klägerin für das Streitjahr 2012 als nicht abziehbar nach § 4 Abs. 4a EStG.

Hiergegen wandte die Klägerin ein, dass diese Vorschrift auf mehrstöckige Personengesellschaften keine Anwendung finde. Hilfsweise sei das im Zeitpunkt des Formwechsels bestehende positive Eigenkapital der R-GmbH als Einlage zu berücksichtigen, sodass keine Überentnahmen vorlägen.

Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) Münster hatte keinen Erfolg (siehe unseren **Blogbeitrag**).

Entscheidung des BFH

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Das FG hat zu Recht die vom FA erfolgte Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG wieder beseitigt.

Die Einschränkung des Abzugs von Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG ist in zwei Stufen zu prüfen. Im Streitfall gehen die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass die für die Schuldzinsen erforderliche ?auf der ersten Stufe zu prüfende? betriebliche Veranlassung gegeben ist. In einem zweiten Schritt ist dann zu prüfen, ob der Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG eingeschränkt ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 22.03.2022 - IV R 19/19, Rz 12, m.w.N.).

Das FG hat zutreffend entschieden, dass § 4 Abs. 4a EStG im Rahmen mehrstöckiger Personengesellschaftsstrukturen auch auf eine Unterpersonengesellschaft anwendbar ist, an der ?wie im Streitfall? keine natürliche Person (kapitalmäßig) als Gesellschafter beteiligt ist (Bestätigung der Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 27.09.2023 - IV R 8/21, BFHE 281, 534, BStBl II 2024, 110, Rz 37f.). Maßgeblich hierfür ist, dass im Bereich mehrstöckiger Personengesellschaften der in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG legaldefinierte Entnahmebegriff nicht betriebsübergreifend "konzernbezogen" zu betrachten ist, sondern jede Eigenkapitalminderung für betriebsfremde (nicht notwendigerweise private) Zwecke unter den Entnahmebegriff fällt.

Ebenso hat das FG zu Recht entschieden, dass im Falle eines Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nach § 9 i.V.m. §§ 3 ff. UmwStG das positive (steuerbilanzielle) Eigenkapital der Kapitalgesellschaft, das die Personengesellschaft übernimmt, normspezifisch als Einlage im Sinne des § 4

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 01:12

Abs. 4a Satz 2 EStG zu qualifizieren ist.

Es liegt zwar keine dem ausdrücklichen Wortsinn des § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG entsprechende Einlage vor. Nach Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG ist aber das von der Klägerin zum 01.01.2010 übernommene positive (steuerbilanzielle) Eigenkapital der R-GmbH wie eine Einlage zu behandeln.

§ 4 Abs. 4a EStG ist betriebsbezogen auszulegen. Danach stellt 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 (BFH-Urteil vom 24.11.2016 - IV R 46/13, BFHE 256, 91, BStBl II 2017, 268, Rz 15).

Eine derartige Überführung ist für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG auch im Falle des Formwechsels nach § 9 UmwStG anzunehmen. Das Umwandlungssteuerrecht fingiert im Falle eines Formwechsels über die Verweisung des § 9 Satz 1 UmwStG auf die §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG ?anders als das Umwandlungsrecht? einen Vermögensübergang. Dieser fingierte Vermögensübergang rechtfertigt die Annahme einer Einlage im Sinne des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 2. September 2026 (**IV R 10/24**), veröffentlicht am 12. November 2026.

Eine englische Zusammenfassung dieses Urteils finden Sie **hier**.

Keywords

Einkommensteuerrecht, Schuldzinsenabzug, formwechselnde Umwandlung, nicht abziehbare Schuldzinsen