



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0)1888 682-0

FAX +49 (0)1888 682-882983

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 88 66 45

DATUM 12. Juni 2006

BETREFF **Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG;
Berücksichtigung einer vor dem 1. Januar 1999 entstandenen Unterentnahme**

BEZUG BFH-Urteil vom 21. September 2005 (BStBl II 2006 S. ___)

GZ **IV B 2 - S 2144 - 39/06** (bei Antwort bitte angeben)

Der BFH hat mit Urteil vom 21. September 2005 entschieden, dass bei der Ermittlung der nach § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen für den Geltungszeitraum des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 (Veranlagungszeiträume 1999 und 2000) eine Unterentnahme auch dann zu berücksichtigen sei, wenn sie in Wirtschaftsjahren entstanden ist, die vor dem 1. Januar 1999 geendet haben. Diese Entscheidung wird mit dem Fehlen einer entsprechenden gesetzlichen Regelung, wie sie mit dem Steueränderungsgesetz 2001 in den § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG eingefügt wurde, begründet.

Der BFH ist damit von der Auffassung der Finanzverwaltung abgewichen, wonach Über- oder Unterentnahmen aus Wirtschaftsjahren, die vor dem 1. Januar 1999 geendet haben, unberücksichtigt bleiben (vgl. BMF-Schreiben vom 17. November 2005 - BStBl I S. 1019, Rdnr. 36 Satz 2).

Zur Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils nehme ich im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

1. Anwendungszeitpunkt

Die Rechtsgrundsätze des o. a. BFH-Urteils zur Berücksichtigung einer Unterentnahme aus Wirtschaftsjahren, die vor dem 1. Januar 1999 geendet haben, sind in allen noch offenen Fällen - begrenzt auf die Veranlagungszeiträume 1999 und 2000 - anzuwenden.

Rdnr. 36, Satz 2 des BMF-Schreibens vom 17. November 2005 (a. a. O.) ist insoweit überholt.

2. Ermittlung der zum 1. Januar 1999 bestehenden Unterentnahme

a. Grundsatz

Zur Ermittlung der am Ende des vor dem 1. Januar 1999 endenden Wirtschaftsjahres bestehenden Unterentnahme ist grundsätzlich eine Rückschau bis zur Betriebseröffnung erforderlich. Der Anfangsbestand des Kapitalkontos lt. Eröffnungsbilanz ist dabei wie eine Einlage zu berücksichtigen. Die Nachweispflicht obliegt dem Steuerpflichtigen.

b. Vereinfachte Ermittlung

Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn anstelle der genauen Ermittlung der Unterentnahme der Wert des Kapitalkontos am Ende des vor dem 1. Januar 1999 endenden Wirtschaftsjahres zugrunde gelegt wird.

3. Auswirkungen auf Betriebsveräußerung/-aufgabe

Wurde ein Betrieb in den Veranlagungszeiträumen 1999 oder 2000 veräußert oder aufgegeben und wurde bei der Ermittlung der Berechnungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen eine Unterentnahme, die aus Wirtschaftsjahren stammt, die vor dem 1. Januar 1999 geendet haben, berücksichtigt, ist die Rdnr. 37 des BMF-Schreibens vom 17. November 2005 (a. a. O.) nicht anwendbar.

Hieraus folgt, dass im Fall der Betriebsaufgabe bei der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen auch die Buchwerte als Entnahme anzusetzen sind. Im Fall der Betriebsveräußerung sind neben dem Veräußerungsgewinn die Buchwerte als Entnahme zu berücksichtigen.

4. Ermittlung der Unter- oder Überentnahme ab dem Veranlagungszeitraum 2001

Für die Veranlagungszeiträume ab 2001 ist gemäß § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG eine Unterentnahme aus Wirtschaftsjahren, die vor dem 1. Januar 1999 geendet haben, nicht zu berücksichtigen. Dieser Anfangsbestand der Über- und Unterentnahmen ist für die Veranlagungszeiträume ab 2001 mit 0 DM anzusetzen (BMF-Schreiben vom 17. November 2005, Rdnr. 36 Satz 2). Unter- oder Überentnahmen aus den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000 sind zu berücksichtigen.

Für bisher nicht durchgeführte Steuerfestsetzungen erfordert dies eine Schattenberechnung, die von einem Stand der Unterentnahmen am Ende des vor dem 1. Januar 1999 endenden Wirtschaftsjahres i.H.v. 0 DM ausgeht und die Über- oder Unterentnahmen der

Veranlagungszeiträume 1999 und 2000 berücksichtigt. Für bereits durchgeführte Steuerfestsetzungen bleiben die bisher ermittelten Werte für Veranlagungszeiträume ab dem Jahr 2001 unverändert.

5. Anwendung auf Überentnahmen

Auf Überentnahmen finden die Grundsätze des BFH-Urteils keine Anwendung. Entsteht aus den saldierten Über- und Unterentnahmen der Jahre vor 1999 eine Überentnahme oder ist das Kapitalkonto am Ende des vor dem 1. Januar 1999 endenden Jahresabschlusses negativ, bleibt der Betrag bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen - auch in den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000 - unberücksichtigt.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Müller-Gattermann