

Bundesministerium der Finanzen

- Dienstsitz Bonn -

IV C 2 – S 2144 – 60/00
(Geschäftszeichen bei Antwort bitte angeben)

Bonn, 22. Mai 2000

Telefon: (0 18 88) 6 82 - =
(02 28) 6 82 - 0
oder über Vermittlung 6 82-0

Telefax: (0 18 88) 6 82 47 86
(02 28) 6 82 47 86

Telex: 886645

X.400: c=de/a=bund400/p=bmf/s=poststelle

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Neuregelung des Schuldzinsenabzugs gemäß § 4 Abs. 4 a EStG

Sitzung ESt IV/00 - TOP 18

Durch § 4 Abs. 4 a EStG in der Fassung des Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz 1999) vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601, BStBl I 2000 S. 13) ist die Abziehbarkeit von Schuldzinsen als Betriebsausgaben gesetzlich neu geregelt worden.

Zur Neuregelung nehme ich unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

- 1 Der Neuregelung unterliegen nur Schuldzinsen, die betrieblich veranlasst sind. Dies erfordert im Hinblick auf die steuerliche Abziehbarkeit eine zweistufige Prüfung. In einem ersten Schritt ist zu ermitteln, ob und inwieweit Schuldzinsen zu den betrieblich veranlassten Aufwendungen gehören. In einem zweiten Schritt muss geprüft werden, ob der Betriebsausgabenabzug im Hinblick auf Überentnahmen eingeschränkt ist.

I. Betrieblich veranlasste Schuldzinsen (§ 4 Abs. 4 a Satz 1 EStG)

- 2 Die betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen bestimmt sich nach den vom BFH entwickelten Grundsätzen. Insbesondere die Rechtsgrundsätze in den BFH-Beschlüssen vom 4. Juli 1990 (BStBl II S. 817) und vom 8. Dezember 1997 (BStBl II 1998 S. 193) sowie in den BFH-Urteilen vom 4. März 1998 (BStBl II S. 511) und vom

19. März 1998 (BStBl II S. 513) sind weiter anzuwenden. Danach sind Schuldzinsen anhand des tatsächlichen Verwendungszwecks der Darlehensmittel der Erwerbs- oder Privatsphäre zuzuordnen.

- 3** Darlehen zur Finanzierung außerbetrieblicher Zwecke, insbesondere zur Finanzierung von Entnahmen, sind nicht betrieblich veranlasst. Unterhält der Steuerpflichtige für den betrieblich und den privat veranlassten Zahlungsverkehr ein einheitliches – gemischtes – Kontokorrentkonto, ist für die Ermittlung der als Betriebsausgaben abziehbaren Schuldzinsen der Sollsaldo grundsätzlich aufzuteilen. Das anzuwendende Verfahren bei der Aufteilung ergibt sich aus Tz. 11 bis 18 des BMF-Schreibens vom 10. November 1993 (BStBl I S. 930).
- 4** Dem Steuerpflichtigen steht es frei, zunächst dem Betrieb Barmittel ohne Begrenzung auf einen Zahlungsmittelüberschuss zu entnehmen und im Anschluss hieran betriebliche Aufwendungen durch Darlehen zu finanzieren (sog. Zwei-Konten-Modell). Wird allerdings ein Darlehen nicht zur Finanzierung betrieblicher Aufwendungen, sondern tatsächlich zur Finanzierung einer Entnahme verwendet, ist dieses Darlehen außerbetrieblich veranlasst. Ein solcher Fall ist dann gegeben, wenn dem Betrieb keine entnahmefähigen Barmittel zur Verfügung stehen und die Entnahme von Barmitteln erst dadurch möglich wird, dass Darlehensmittel in das Unternehmen fließen.

Beispiel 1 a:

- 5** Der Steuerpflichtige unterhält ein Betriebsausgabenkonto, das einen Schuldsaldo von 100.000 DM aufweist. Auf dem Betriebseinnahmenkonto besteht ein Guthaben von 50.000 DM; hiervon entnimmt der Steuerpflichtige 40.000 DM.

Die Schuldzinsen auf dem Betriebsausgabenkonto sind in vollem Umfang betrieblich veranlasst.

Beispiel 1 b:

- 6** Der Steuerpflichtige unterhält ein einziges betriebliches Girokonto, über das Einnahmen wie Ausgaben gebucht werden. Dieses Konto weist zum Zeitpunkt der Entnahme

einen Schuldsaldo in Höhe von 50.000 DM aus, der unstreitig betrieblich veranlasst ist. Durch die Entnahme von 40.000 DM erhöht sich der Schuldsaldo auf 90.000 DM, so dass sich durch die Entnahme höhere Schuldzinsen ergeben.

Die Erhöhung des Schuldsaldos ist privat veranlasst. Durch Anwendung der Zinszahlstaffelmethode muss der privat veranlasste Anteil der Schuldzinsen ermittelt werden. Die Entnahme von 40.000 DM ist nicht bei der Ermittlung der Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen.

Beispiel 1 c:

- 7 Der Steuerpflichtige benötigt zur Anschaffung einer Motoryacht, die er zu Freizeit-
zwecken nutzen will, 100.000 DM. Mangels ausreichender Liquidität in seinem Unter-
nehmen kann er diesen Betrag nicht entnehmen. Er möchte auch sein bereits debito-
risch geführtes betriebliches Girokonto hierdurch nicht weiter belasten. Daher nimmt er
zur Verstärkung seines betrieblichen Girokontos einen „betrieblichen“ Kredit auf und
entnimmt von diesem den benötigten Betrag.

Das Darlehen ist privat veranlasst, da es tatsächlich zur Finanzierung einer Entnahme
verwendet wird und dem Betrieb keine entnahmefähigen Barmittel zur Verfügung stan-
den. Die auf das Darlehen entfallenden Schuldzinsen sind dem privaten Bereich
zuzuordnen. Der Betrag von 100.000 DM ist nicht bei der Ermittlung der Entnahmen
i.S. des § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen.

II. Überentnahme (§ 4 Abs. 4 a Satz 2 EStG)

1. Begriffe Gewinn, Entnahme, Einlage

Der Abzug betrieblich veranlasster Schuldzinsen ist eingeschränkt, wenn Überent-
nahmen vorliegen. Dies ist grundsätzlich der Fall, wenn die Entnahmen höher sind
als die Summe aus Gewinn und Einlagen des Wirtschaftsjahrs.

- 8 Die Regelung enthält zu den Begriffen Gewinn, Entnahme und Einlagen keine von
§ 4 Abs. 1 EStG abweichenden Bestimmungen. Es gelten daher die allgemeinen
Grundsätze. Maßgebend ist der steuerliche Gewinn unter Berücksichtigung außer-

bilanzieller Hinzurechnungen vor Anwendung des § 4 Abs. 4 a EStG. Steuerfreie Gewinne gehören zum Gewinn. Bei steuerfreien Entnahmen (z.B. § 13 Abs. 4 und 5, § 14 a Abs. 4 EStG) ist grundsätzlich der sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG ergebende Wert anzusetzen. Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden, wenn die darauf beruhende Gewinnerhöhung ebenfalls außer Ansatz bleibt. Dies gilt sinngemäß in den Fällen des § 55 Abs. 6 EStG.

- 9 Zum Gewinn gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes. Zu den Entnahmen gehören auch Überführungen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens in das Privatvermögen anlässlich einer Betriebsaufgabe sowie der Erlös aus der Veräußerung eines Betriebes, soweit er in das Privatvermögen überführt wird.
- 10 Die Überführung oder Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen ist als Entnahme aus dem abgebenden Betriebsvermögen und als Einlage in das aufnehmende Betriebsvermögen zu behandeln, auch wenn dieser Vorgang nach § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten erfolgt.

2. Auswirkung von Verlusten

- 11 Mangels eigenständigen Gewinnbegriffs müssten Verluste in die Berechnung der Überentnahmen einfließen. Nach Sinn und Zweck des Gesetzes ist aber in einem Verlustjahr die Überentnahme nicht höher als der Betrag anzusetzen, um den die Entnahmen die Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen (Entnahmenüberschuss). Der Verlust ist jedoch mit Unterentnahmen vergangener und zukünftiger Wirtschaftsjahre zu verrechnen. Entsprechendes gilt für einen Verlust, soweit er nicht durch einen Einlagenüberschuss ausgeglichen wird.
- 12 Verbleibende Verluste sind – ebenso wie die Über- und Unterentnahmen – formlos festzuhalten.

Beispiel 2 a:

- 13 Der Betrieb des Steuerpflichtigen hat für das Wirtschaftsjahr mit einem Verlust von 100.000 DM abgeschlossen. Im Hinblick auf die Ertragslage des Betriebs hat der

Steuerpflichtige keine Entnahmen vorgenommen. Dem Betrieb wurden aber auch keine Einlagen zugeführt. Im vorangegangenen Wirtschaftsjahr ergab sich eine Unterentnahme von 10.000 DM.

Der Verlust bewirkt keine Überentnahme. Der Verlust ist mit der Unterentnahme des Vorjahres zu verrechnen, so dass ein Verlustbetrag von 90.000 DM zur Verrechnung mit künftigen Unterentnahmen verbleibt.

- 14 Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige in einer Verlustsituation Entnahmen tätigt, die zu einem Entnahmenüberschuss dieses Wirtschaftsjahres führen. In diesen Fällen ergeben sich im Hinblick auf diese Entnahmen Überentnahmen, die sich jedoch nicht noch um den Verlust erhöhen.

Beispiel 2 b:

- 15 Der Betrieb des Steuerpflichtigen hat für das Wirtschaftsjahr mit einem Verlust von 100.000 DM abgeschlossen. Dem Betrieb wurden Einlagen i.H.v. 80.000 DM zugeführt. Der Steuerpflichtige entnimmt keine liquiden Mittel, er nutzt indes - wie bisher - einen zum Betriebsvermögen gehörigen Pkw auch für Privatfahrten. Die Nutzungsentnahme wird nach der 1 %-Methode, bezogen auf einen Listenpreis von 60.000 DM, mit 7.200 DM angesetzt. Im vorangegangenen Wirtschaftsjahr ergab sich eine Unterentnahme von 10.000 DM.

Zunächst ist der Einlagenüberschuss zu ermitteln. Die Einlagen von 80.000 DM abzüglich Entnahmen von 7.200 DM ergeben einen Einlagenüberschuss von 72.800 DM. Der Einlagenüberschuss ist mit dem Verlust zu verrechnen. Soweit der Verlust von 100.000 DM nicht mit dem Einlagenüberschuss von 72.800 DM verrechnet werden kann, ist er mit der Unterentnahme des Vorjahres zu verrechnen. Der verbleibende Verlust von 17.200 DM ist mit künftigen Unterentnahmen zu verrechnen.

III. Korrektur der Einlagen und Entnahmen des 4. Quartals (§ 4 Abs. 4 a Satz 3 EStG)

- 16 Die Regelung sieht zur Vermeidung von Missbräuchen vor, dass Einlagen und Entnahmen innerhalb von drei Monaten vor Ende des Wirtschaftsjahrs in die Berechnung nicht einbezogen werden, soweit sie in den ersten drei Monaten des Folgejahres in der

Summe rückgängig gemacht werden. Dies bedeutet, dass ein Einlagen- bzw. Entnahmenüberschuss des letzten Vierteljahres des Wirtschaftsjahres durch einen gegenläufigen Entnahmen- bzw. Einlagenüberschuss im ersten Vierteljahr des folgenden Wirtschaftsjahrs korrigiert wird. Kommt es zu einer Korrektur der Einlagen bzw. Entnahmen des 4. Quartals, ist der Teil des Entnahmen- bzw. Einlagenüberschusses des 1. Quartals des folgenden Wirtschaftsjahres, der für die Korrektur verbraucht wurde, bei der Berechnung der Einlagen bzw. Entnahmen des folgenden Wirtschaftsjahres nicht nochmals anzusetzen. Andernfalls käme es zu einer sinnwidrigen Doppelberücksichtigung dieses Teils der Einlagen bzw. Entnahmen.

Beispiel 3 a:

- 17 Der Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahrs (= Kalenderjahr) hat 500.000 DM betragen. Ferner wurden während des Wirtschaftsjahrs 200.000 DM in den Betrieb eingelegt, davon 50.000 DM innerhalb des letzten Kalendervierteljahrs. Die in diesem Jahr vorgenommenen Entnahmen beliefen sich insgesamt jedoch auf 800.000 DM. Hiervon wurde ein Teilbetrag von 200.000 DM in den letzten drei Monaten des Jahres entnommen. In den ersten drei Monaten des Folgejahres hat der Unternehmer weitere 60.000 DM entnommen, jedoch auch 100.000 DM eingelegt.

In Nebenrechnungen sind zunächst die Einlagen sowie die Entnahmen des 4. Quartals jeweils zu addieren und der Einlagen- bzw. Entnahmenüberschuss festzuhalten: Einlage 50.000 DM ./ Entnahme 200.000 DM = Entnahmenüberschuss 150.000 DM.

Anschließend ist die gleiche Rechnung bei den Einlagen und Entnahmen des 1. Quartals des nächsten Wirtschaftsjahrs durchzuführen: Entnahme 60.000 DM ./ Einlage 100.000 DM = Einlagenüberschuss 40.000 DM.

Der Entnahmenüberschuss des 4. Quartals in Höhe von 150.000 DM ist daher um den Einlagenüberschuss des Folgequartals in Höhe von 40.000 DM zu kürzen.

Die Überentnahme wird nun wie folgt berechnet:

Überentnahme Wj. 01

Gewinn	500.000 DM
Einlage	+ 200.000 DM
Entnahme	<u>./.</u> 800.000 DM
tatsächliche Überentnahme	100.000 DM
Entnahmekorrektur aus Nebenrechnung	<u>./.</u> 40.000 DM
anzusetzende Überentnahme	60.000 DM

Der Einlagenüberschuss des 1. Quartals des Folgejahres ist in voller Höhe für die Entnahmekorrektur verbraucht und deshalb bei der Einlagenberechnung des Folgejahres nicht nochmals anzusetzen.

Beispiel 3 b:

- 18 Im Wirtschaftsjahr 02 beträgt der Gewinn ebenfalls 500.000 DM. Die Einlagen ab dem 2. Quartal belaufen sich auf 200.000 DM, die weiteren Entnahmen ab dem 2. Quartal auf 800.000 DM. Der noch nicht verbrauchte Einlagenüberschuss des 1. Quartals beträgt 0 DM.

Die Überentnahme berechnet sich wie folgt:

Überentnahme Wj. 02

Gewinn	500.000 DM
Einlage	+ 200.000 DM
Entnahme	<u>./.</u> 800.000 DM
Überentnahme	100.000 DM
Überentnahme-Vortrag aus Wj. 01	<u>+</u> 60.000 DM
anzusetzende Überentnahme	160.000 DM

IV. Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages (§ 4 Abs. 4 a Sätze 4 und 5 EStG)

- 19 § 4 Abs. 4 a Satz 4 EStG bestimmt, dass die betrieblich veranlassten Schuldzinsen pauschal in Höhe von 6 % der Überentnahme des Wirtschaftsjahrs zuzüglich der Überentnahmen und abzüglich der Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre

zu nicht abziehbaren Betriebsausgaben umqualifiziert werden. Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 4.000 DM verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist nach § 4 Abs. 4 a Satz 5 EStG dem Gewinn hinzuzurechnen.

20 Beispiel 4:

A hat sein Unternehmen am 1. Juni 2001 mit einer Einlage von 50.000 DM eröffnet. Er erwirtschaftete in 2001 einen Verlust von 50.000 DM. Entnahmen tätigte er in Höhe von 70.000 DM. Betrieblich veranlasste Schuldzinsen - ohne Berücksichtigung von Zinsen für ein Investitionsdarlehen - fielen in Höhe von 15.000 DM an.

Berechnung der Überentnahme:

Einlage	50.000 DM
Entnahme	. / . 70.000 DM
Entnahmenüberschuss	20.000 DM
Verlust (vgl. Tz. 11 bis 15)	50.000 DM
Überentnahme	20.000 DM

Berechnung des Hinzurechnungsbetrages:

20.000 DM x 6 % = 1.200 DM

Berechnung des Höchstbetrages:

Tatsächlich angefallene Zinsen	15.000 DM
./. Kürzungsbetrag	4.000 DM
	11.000 DM

Da der Hinzurechnungsbetrag den Höchstbetrag nicht übersteigt, ist er in voller Höhe von 1.200 DM dem Gewinn hinzuzurechnen.

21 Bei der pauschalen Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages handelt es sich lediglich um einen Berechnungsmodus, bei dem die unmittelbare und die mittelbare Gewinnauswirkung der Rechtsfolge nicht zu berücksichtigen ist. Im Hinblick auf den Ansatz des Hinzurechnungsbetrags ist eine Neuberechnung der Gewerbesteuer-Rückstellung nicht erforderlich.

- 22 Zu den im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen gehört neben den laufenden Schuldzinsen auch ein Damnum, soweit es den steuerlichen Gewinn des Wirtschaftsjahres gemindert hat. Geldbeschaffungskosten zählen jedoch nicht dazu.
- 23 Eine Überentnahme liegt auch vor, wenn sie sich lediglich aus Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre ergibt.

Beispiel 5:

- 24 Im Wirtschaftsjahr 02 ergibt sich eine Unterentnahme in Höhe von 50.000 DM. Die Überentnahme des Wirtschaftsjahrs 01 betrug 60.000 DM.

Die Überentnahme für Wirtschaftsjahr 02 berechnet sich wie folgt:

Unterentnahme Wj. 02	./. 50.000 DM
Überentnahme Wj. 01	<u>+ 60.000 DM</u>
verbleibende Überentnahme	+ 10.000 DM

- 25 Der Kürzungsbetrag von höchstens 4.000 DM ist betriebsbezogen. Bei Mitunternehmenschaften ist er nur einmal anzusetzen.

V. Schuldzinsen aus Investitionsdarlehen (§ 4 Abs. 4 a Satz 6 EStG)

- 26 Die Regelung nimmt Zinsen für Darlehen aus der Abzugsbeschränkung aus, wenn diese zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten betrieblicher Anlagegüter verwendet werden.
- 27 Hierzu ist grundsätzlich erforderlich, dass zur Finanzierung von Anlagevermögen ein gesondertes Darlehen aufgenommen wird. Die Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens durch Belastung des Kontokorrentkontos reicht nicht aus, um die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen von der Überentnahmeregelung auszunehmen.
- 28 Wird demgegenüber ein gesondertes Darlehen aufgenommen, mit dem teilweise Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens finanziert, teilweise aber auch sonstiger betrieblicher Aufwand bezahlt wird, können die Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4 a Satz 6

EStG - ungeachtet etwaiger Überentnahmen - als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie nachweislich auf die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens entfallen. Der Steuerpflichtige ist hierfür nachweispflichtig.

- 29 Bei einer Umschuldung eines betrieblichen Kontokorrentkontos in ein langfristiges Darlehen kann ein Finanzierungszusammenhang zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nachträglich nicht mehr hergestellt werden.

VI. Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften

- 30 Bei Mitunternehmerschaften ist die Überentnahmeregelung gesellschaftsbezogen anzuwenden. Es ist auf den steuerlichen Gesamtgewinn (ggf. unter Einbeziehung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen) abzustellen. Maßgebend ist die Summe der Einlagen sowie der Entnahmen aller Mitunternehmer. Ein Hinzurechnungsbetrag ist den Mitunternehmern nach dem Gewinnverteilungsschlüssel hinzuzurechnen, es sei denn, die Mitunternehmer haben eine abweichende Verteilung vereinbart. Eine rückwirkende Vereinbarung für die ersten beiden Wirtschaftsjahre, in denen § 4 Abs. 4 a EStG anzuwenden ist, wird nicht beanstandet.

Beispiel 6:

- 31 An der X-OHG sind A, B und C zu jeweils einem Drittel beteiligt. Weitere Abreden bestehen nicht. Der Gewinn der OHG hat im Wirtschaftsjahr 120.000 DM, die insgesamt vorgenommenen Entnahmen haben 180.000 DM, die Schuldzinsen zur Finanzierung laufender Aufwendungen haben 10.000 DM betragen. Die Entnahmen verteilen sich auf die Mitunternehmer wie folgt: B und C haben jeweils 80.000 DM entnommen, während sich A auf eine Entnahme in Höhe von 20.000 DM beschränkte.

Bei der Gesellschaft sind Überentnahmen in Höhe von 60.000 DM (Entnahmen insgesamt: 180.000 DM abzüglich Gewinn: 120.000 DM) entstanden. Demzufolge können Schuldzinsen in Höhe von 3.600 DM (= 6 % aus 60.000 DM) nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Hieraus ergibt sich ein korrigierter Gewinn der Mitunternehmerschaft in Höhe von 123.600 DM, der den Mitunternehmern zu je einem Drittel zuzurechnen ist.

32 Zinsaufwendungen werden nur einbezogen, wenn sie im Rahmen der Ermittlung des Gesamtgewinns als Betriebsausgaben berücksichtigt worden sind. Entnahmen liegen vor, wenn Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen) in den privaten Bereich der Gesellschafter oder in einen anderen betriebsfremden Bereich überführt werden. In diesem Sinne ist die Zahlung des Geschäftsführergehalts auf ein privates Konto des Gesellschafters eine Entnahme, die bloße Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Gesellschafters jedoch nicht. Zinsen aus Darlehensverhältnissen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern gleichen sich im Rahmen ihrer Gesamtgewinnauswirkung aus (Betriebsausgaben im Gesamthandsvermögen und Betriebseinnahmen im Sonderbetriebsvermögen), so dass sich keine Auswirkung im Rahmen des § 4 Abs. 4 a EStG ergibt. Die Zuführung der Darlehensvaluta stellt eine Einlage und die Rückzahlung des Darlehens an den Gesellschafter eine Entnahme dar.

VII. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (§ 4 Abs. 4 a Satz 7 EStG), § 5 a und § 13 a EStG

33 Die genannten Grundsätze gelten auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Hierzu müssen ab dem Jahr 2000 alle Entnahmen und Einlagen gesondert aufgezeichnet werden.

34 Werden ab dem Jahr 2000 die erforderlichen Aufzeichnungen nicht geführt, sind zumindest die nach § 4 Abs. 4 a Satz 6 EStG privilegierten Schuldzinsen für „Investitionsdarlehen“ sowie tatsächlich entstandene nicht begünstigte Schuldzinsen bis zum Sockelbetrag in Höhe von 4.000 DM als Betriebsausgaben abziehbar.

35 Bei der Gewinnermittlung nach § 5 a oder § 13 a EStG findet § 4 Abs. 4 a EStG hingegen keine Anwendung.

VIII. Anwendungsregelung (§ 52 Abs. 11 EStG)

36 Die Regelung der Einschränkung des Schuldzinsenabzugs ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 enden. Die Über- und Unterentnahmen in Wirtschaftsjahren, die vor dem Jahr 1999 geendet haben, bleiben unberücksichtigt. Der Anfangsbestand ist daher mit 0 DM anzusetzen.

- 37** Aus sachlichen Billigkeitsgründen gilt bei Betrieben, die vor dem 1. Januar 1999 eröffnet worden sind, abweichend von Tz. 9 Folgendes:

Im Fall der Betriebsaufgabe sind bei der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen die Buchwerte nicht als Entnahme anzusetzen. Im Fall der Betriebsveräußerung ist nur der Veräußerungsgewinn als Entnahme anzusetzen.

- 38** Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Entnahmen und Einlagen für das Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 1998 endet, und für den Zeitraum bis zum 31. Dezember 1999 zu schätzen, sofern diese nicht gesondert aufgezeichnet sind.

- 39** Die Regelungen in Tz. 8 bis 10 des BMF-Schreibens vom 10. November 1993 (BStBl I S. 930) sind durch die BFH-Rechtsprechung überholt und nicht mehr anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
gez. Sarrazin