

- [1 Absenkung des Einkommensteuertarifs](#)
- [2 Änderungen bei der Verlustverrechnung](#)
- [3 Einschränkung des Sonderausgabenabzugs für Lebensversicherungsbeiträge](#)
- [4 Änderungen bei der Körperschaftsteuer](#)
- [5 Erbschaftsteuer](#)
- [6 Änderungen bei der Gewerbesteuer](#)
- [7 Änderungen bei der Bilanzierung](#)
- [8 Änderungen bei der Umsatzsteuer](#)
- [9 Übergangsregelung zu den Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen](#)
- [10 Betriebsveräußerungs- und Aufgabegewinne](#)
- [11 Übersicht über lohnsteuerrelevante Grenzwerte 2004](#)
- [12 Neuregelung der Entfernungspauschale](#)
- [13 Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit \("Steueramnestie"\)](#)
- [14 Senkung des Sparer-Freibetrages](#)
- [15 Allgemeines](#)
- [16 Mindestbesteuerung und Verlustverwertung](#)
- [17 Verlustrücktrag](#)
- [18 Vorlustvortrag](#)
- [19 Behandlung größeren Erhaltungsaufwandes bei Wohngebäuden](#)
- [20 Reduzierung von so genannten Steuervergünstigungen](#)
- [21 Einschränkungen beim Verlustabzug](#)
- [22 Änderungen bei der sog. Gesellschafter-Fremdfinanzierung](#)
- [23 Absenkung des Körperschaftsteuersatzes](#)
- [24 Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften an Kapitalgesellschaften teilweise steuerpflichtig](#)
- [25 Anteilige Besteuerung von Gewinnen aus Beteiligungsveräußerungen](#)
- [26 Voller Abzug von Refinanzierungsaufwendungen](#)
- [27 Dokumentationspflichten bei Auslandsbeziehungen: Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung verabschiedet](#)

1 Absenkung des Einkommensteuertarifs

Der Einkommensteuer-Spitzensatz 2004 beträgt 45 % (2003: 48,5 %). Dieser abgesenkte Einkommensteuer-Spitzensatz gilt ab einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 52 152 € bzw. 104 304 € bei zusammen veranlagten Ehegatten. Der Eingangssteuersatz beträgt nun 16 %. Der Grundfreibetrag erhöht sich von 7 235 € auf 7 664 €. Ab dem 1.1.2005 sinken - nach derzeitigem Gesetzesstand - der Einkommensteuer-Spitzensatz weiter auf 42 % und der Eingangssteuersatz auf 15 %. Die effektive Steuerentlastung gegenüber dem Tarif 2003 kann nur für den Einzelfall bestimmt werden. Die einkommensteuerliche Spitzenbelastung sinkt gegenüber dem Tarif 2003 jedenfalls einschließlich Solidaritätszuschlag um ca. 3,7 %-Punkte, was in absoluter Höhe schon eine merkliche Entlastung bedeuten kann. Dies bestätigt auch nochmals den Hinweis auf die grundsätzliche Vorteilhaftigkeit einer Verlagerung von Einkünften aus 2003 in das Jahr 2004, was im unternehmerischen Bereich im Rahmen der nun anstehenden Bilanzierung beachtet werden sollte.

2 Änderungen bei der Verlustverrechnung

Im Bereich der Verlustverrechnung bei der Einkommen- und bei der Körperschaftsteuer sind umfangreiche Änderungen erfolgt. Die Änderungen betreffen sowohl den Verlustvortrag als auch den Ausgleich von Gewinnen und Verlusten verschiedener Einkunftsarten.

a) Verlustvortrag

Der **Verlustvortrag**, also die steuerliche Berücksichtigung von in vergangenen Jahren angefallenen Verlusten, ist weiterhin zeitlich unbegrenzt möglich. Künftig sind aber Verlustvorträge (auch aus Jahren vor 2004) nur noch pro Jahr bis zu einem Sockelbetrag von 1 Mio. € (bzw. 2 Mio. € bei zusammen veranlagten Ehegatten) unbegrenzt in Folgejahren mit positiven Einkünften verrechenbar. Darüber hinaus ist die Verlustverrechnung auf 60 % des Gesamtbetrags der Einkünfte begrenzt, so dass im Ergebnis insoweit immer 40 % des den Sockelbetrag übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte der Besteuerung unterliegen (sog. Mindestbesteuerung). Diese Regelung gilt sinngemäß auch bei der Gewerbesteuer.

Bei vergleichsweise geringen Einkommensverhältnissen hat die Gesetzesänderung wegen des Sockelbetrages von 1 Mio. € im Ergebnis keine Auswirkungen. Bei einem hohen Einkommen ergibt sich dagegen eine zeitliche Streckung der steuerlichen Berücksichtigung von Verlustvorträgen mit entsprechenden Zins- und Liquiditätsnachteilen. Diese Änderung sollte bei Planungsrechnungen und auch im Rahmen der Ergebnisplanung Berücksichtigung finden.

b) Verlustausgleich

Andererseits sind die mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 eingeführten Beschränkungen des einkommensteuerlichen **Verlustausgleichs** aufgehoben worden, so dass nunmehr wieder ein grundsätzlich **uneingeschränkter Ausgleich zwischen den einzelnen Einkunftsarten**, also beispielsweise zwischen Vermietungsverlusten und Einkünften aus Gewerbebetrieb, möglich ist. Diese Änderung bedeutet einen wesentlichen Schritt zur Vereinfachung des Steuerrechts und bringt vielfach auch deutliche materielle Vorteile.

3 Einschränkung des Sonderausgabenabzugs für Lebensversicherungsbeiträge

Beiträge zu Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht und für Kapitalversicherungen können ab 2004 nicht mehr in vollem Umfang, sondern nur noch zu 88 % als Vorsorgeaufwendungen steuerlich berücksichtigt werden. Im Ergebnis wird sich diese Änderung vielfach aber nicht auswirken, da der Abzug von Vorsorgeaufwendungen insgesamt durch Höchstbeträge beschränkt ist.

Hinweis:

Im Rahmen des geplanten Alterseinkünftegesetzes ist damit zu rechnen, dass ab dem Jahr 2005 steuerverschärfende Gesetzesänderungen für kapitalbildende Lebensversicherungen eingeführt werden.

4 Änderungen bei der Körperschaftsteuer

Weitreichende Änderungen haben sich für **Kapitalgesellschaften** ergeben:

a) Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen

Hält eine Kapitalgesellschaft (z.B. Aktiengesellschaft oder GmbH) selbst eine Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft, so unterlag ein Gewinn aus der Veräußerung dieser Beteiligung bislang aus steuersystematischen Gründen nicht der Körperschaftsteuer und grundsätzlich auch nicht der Gewerbesteuer. Ab 2004 unterliegen dagegen im Ergebnis 5 % dieser Gewinne der Körperschaft- und der Gewerbesteuer.

b) Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften

Auch Gewinnausschüttungen, die die (Mutter-)Kapitalgesellschaft von einer anderen (Tochter-)Kapitalgesellschaft bezieht, waren bislang von der Körperschaftsteuer vollständig freigestellt, da diese Gewinne bereits bei der Tochtergesellschaft der Körperschaftsteuer unterlegen haben. Nunmehr unterliegen im Ergebnis 5 % dieser Gewinnausschüttungen der Körperschaft- und der Gewerbesteuer. Diese Regelung galt bislang bereits für Gewinnausschüttungen von Auslandsbeteiligungen.

Andererseits sind nunmehr aber alle Aufwendungen, die mit den Gewinnausschüttungen wirtschaftlich zusammenhängen, steuerlich abzugsfähig. Dies betrifft insbesondere Zinsen für die Finanzierung des Beteiligungserwerbs.

c) Einschränkung der Abziehbarkeit von Zinsen für Gesellschafterdarlehen

Gewährte der inländische Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft ein Darlehen, so waren die von der Kapitalgesellschaft gezahlten Zinsen bei dieser bislang jedenfalls dann steuerlich als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn die Darlehensvereinbarung wie unter fremden Dritten vereinbart wurde, insbesondere also der Zins angemessen war.

Nunmehr ist der Betriebsausgabenabzug für Zinsen, welche an Gesellschafter gewährt werden, die zu mehr als 25 % an der Gesellschaft beteiligt sind, deutlich eingeschränkt worden. Solche Zinsen gelten unter bestimmten Voraussetzungen insoweit als **verdeckte Gewinnausschüttung**, als das Fremdkapital insgesamt mehr als das 1,5fache des auf den Anteilseigner entfallenden Eigenkapitals beträgt.

Eine solche Prüfung erfolgt allerdings nur dann, wenn die an Gesellschafter gezahlten Zinsen im Wirtschaftsjahr insgesamt den Betrag von 250 000 € übersteigen. Insoweit wurde quasi eine Nichtaufgriffsgrenze eingeführt, welche für viele mittelständische Strukturen eine sichere Planungsgrundlage bietet.

Hinweis:

Die Neuregelung gilt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen. Die Gesetzesvorschrift ist umfangreich und sehr komplex. So ist die Reichweite dieser Änderung derzeit noch nicht vollständig absehbar. Zu befürchten ist z.B. aber, dass Einschränkungen auch für die GmbH & Co. KG eingetreten sind. Zu beachten ist beispielsweise auch, dass das Gesetz der Darlehensgewährung durch den Gesellschafter bestimmte Fälle der Kreditgewährung durch Dritte, welche zu Sicherungszwecken auf den Gesellschafter zurückgreifen können, gleichstellt.

5 Erbschaftsteuer

a) Freibetrag beim Erwerb von Betriebsvermögen

Der Erwerb inländischen Betriebsvermögens, inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie von wesentlichen Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften wird durch einen Freibetrag und einen Bewertungsabschlag erbschaftsteuer- und schenkungsteuerlich begünstigt. Der Freibetrag betrug bisher 256 000 € und der Bewertungsabschlag 40 %. Für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2003 entsteht, wird der Freibetrag auf 225 000 € und der Bewertungsabschlag auf 35 % gesenkt.

b) Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen

Der Erwerb inländischen Betriebsvermögens, inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie von wesentlichen Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften

wurde bisher auch bei Erwerbern der Steuerklasse II oder III nach dem günstigeren Tarif der Steuerklasse I besteuert. Der sich daraus ergebende Entlastungsbetrag wird für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2003 entsteht, nicht mehr zu 100 %, sondern nur noch zu 88 % berücksichtigt.

6 Änderungen bei der Gewerbesteuer

a) Keine "Reform" der Gewerbesteuer

Geplant war eine umfassende "Reform" der Gewerbesteuer. Diese Pläne wurden nicht umgesetzt. Insbesondere unterliegen auch weiterhin der Gewerbesteuer nur gewerbliche Einkünfte und nicht etwa Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Freiberufler). Auch ist die Gewerbesteuer weiterhin als Betriebsausgabe steuerlich abziehbar und es verbleibt bei den geltenden Regelungen zum Freibetrag bei Personenunternehmen und zur Messzahl. Ebenfalls ist es nicht zu Verschärfungen bei den Hinzurechnungen und Kürzungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage gekommen. Auch die Höhe der Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften blieb unangetastet.

b) Einschränkungen beim Verlustvortrag, Mindesthebesatz

Dagegen gelten auch bei der Gewerbesteuer die Einschränkungen beim Verlustvortrag (**Mindestbesteuerung**) ab einem Sockelbetrag von 1 Mio. €.

Außerdem wird bei der Berechnung der Gewerbesteuer mindestens ein **Hebesatz von 200 %** angewandt, auch wenn die Gemeinde tatsächlich einen niedrigeren Hebesatz festgelegt hat. Damit soll so genannten "Gewerbesteueroasen" die Vorteilhaftigkeit weitgehend genommen werden.

7 Änderungen bei der Bilanzierung

a) Aufwendungen für Geschenke

Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde werden steuerlich nur dann als Betriebsausgaben anerkannt, wenn diese je Empfänger im Wirtschaftsjahr den Betrag von 35 € (bislang: 40 €) nicht übersteigen. Wird dieser Betrag dagegen überschritten, so sind die Ausgaben insgesamt steuerlich nicht abziehbar. Bei dieser Betragsgrenze handelt es sich um den Nettowert der Geschenke, also ohne Umsatzsteuer, wenn der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Soweit Aufwendungen ertragsteuerlich nicht abziehbar sind, darf auch kein umsatzsteuerlicher Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Dieser abgesenkte Grenzbetrag gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen.

b) Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden

Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden sind bislang steuerlich grundsätzlich nur zu 80 % als Betriebsausgaben abziehbar. Die Abziehbarkeit beträgt nunmehr erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen, nur noch 70 % der Aufwendungen. Nach wie vor gelten die strengen Nachweisanforderungen und die Maßgabe, dass diese Aufwendungen in der Buchhaltung gesondert, d.h. auf einem separaten Konto, aufgezeichnet werden müssen.

Hinweis:

Auch hier besteht nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz ein Vorsteuerabzugsverbot für ertragsteuerlich nicht abziehbare Aufwendungen. Ob und inwieweit diese Vorsteuerabzugsbeschränkung mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, ist zurzeit in der Diskussion. Denn das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 13.11.2003 (Aktenzeichen 14 K 3488/02) entschieden, dass die Begrenzung des Vorsteuerabzugsrechts auf (damals) 80 % bei Geschäftsfreundebewirtungen gegen eine EU-Richtlinie verstößt. Deswegen kann zu überlegen sein, ob der Vorsteuerabzug in voller Höhe geltend gemacht werden soll.

c) Abschreibung im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung

Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist die Abschreibung nunmehr nur noch zeitanteilig (monatsgenau) möglich. Für volle Monate vor dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung ist also steuerlich keine Abschreibung mehr möglich. Dies gilt für alle nach dem 31.12.2003 angeschafften bzw. hergestellten Wirtschaftsgüter. Die bisher von der Finanzverwaltung zugelassene Vereinfachungsregel für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (volle Jahres-

Abschreibung bei Anschaffung/Herstellung in der ersten Jahreshälfte, halbe Jahres-Abschreibung bei Anschaffung/Herstellung in der zweiten Jahreshälfte - **Halbjahresregel**) gilt damit nicht mehr. Mit dieser Änderung wird dem bilanzpolitischen Gestaltungsinstrument der Anschaffung solcher Wirtschaftsgüter noch kurz vor Ende des Wirtschaftsjahres der Reiz genommen. Soweit das Anlagevermögen per EDV geführt wird, ist eine Anpassung der Software erforderlich.

Hinweis:

Nicht betroffen von der Neuregelung ist die degressive Gebäudeabschreibung nach § 7 Abs. 5 Einkommensteuergesetz.

8 Änderungen bei der Umsatzsteuer

a) Steuerschuldnerschaft

Im Regelfall schuldet der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer. In bestimmten Fällen ist allerdings eine **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers** vorgesehen mit der Konsequenz, dass der die Leistung empfangende Unternehmer die Umsatzsteuer deklarieren muss und dem leistenden Unternehmer mithin nur den Nettobetrag zahlen darf. Diese Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist nun ausgeweitet worden

- auf umsatzsteuerpflichtige Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (also z.B. **Grundstücksveräußerungen**); der Leistungsempfänger schuldet die Umsatzsteuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist;
- auf bestimmte **Bauleistungen** (Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen); der Leistungsempfänger schuldet in diesen Fällen die Umsatzsteuer, wenn er ein Unternehmer ist, der selbst entsprechende Bauleistungen erbringt. Betroffen sind also in erster Linie Bauunternehmer, Bauträger und Bauhandwerker, welche Bauleistungen von Subunternehmern beziehen.

Diese Regelung bedarf allerdings noch der Genehmigung des Rates der Europäischen Union. Aus diesem Grunde ist die Neuregelung erstmals anzuwenden mit Beginn des Kalendervierteljahres, das dem Tag der Veröffentlichung dieser Genehmigung folgt.

Hinweis:

Wichtig ist, dass sich die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers sowohl auf Umsätze bezieht, die für das Unternehmen bezogen werden, als auch auf Umsätze, die an den Unternehmer für seinen nichtunternehmerischen Bereich ausgeführt werden. In der Rechnung ist auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Die Umsatzsteuer darf nicht offen ausgewiesen werden. Wird die Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt, kann er die Umsatzsteuer unter den übrigen Voraussetzungen als Vorsteuer geltend machen.

b) Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Grundstücksverkäufen

Der Verkauf von Grundstücken ist grundsätzlich von der Umsatzsteuer freigestellt. Bei diesen Umsätzen kann der Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen aber für die Umsatzsteuerpflicht optieren, was insbesondere deshalb von Vorteil sein kann, weil dann insoweit auch ein Vorsteuerabzug möglich wird. Wie bislang ist die Option für die Umsatzsteuerpflicht nur dann möglich, wenn der Grundstücksverkauf an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Neu ist für Umsätze ab dem 1.1.2004 aber, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung zwingend bereits in dem notariellen Grundstückskaufvertrag erklärt werden muss.

9 Übergangsregelung zu den Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen

Die Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen haben sich ab dem 1.1.2004 geändert. Da die Umsetzung dieser neuen Anforderungen in der Praxis nicht immer einfach ist, hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 19.12.2003

(Aktenzeichen IV B 7 - S 7300 - 75/03) für Rechnungen, die bis zum 30.6.2004 ausgestellt werden, Übergangsregelungen erlassen.

Danach ist der Vorsteuerabzug nicht zu versagen, wenn Rechnungen, die bis zum 30.6.2004 ausgestellt werden, noch nicht alle neuen Anforderungen, aber mindestens die bislang geltenden Anforderungen erfüllen. So ist insbesondere die Angabe einer fortlaufenden **Rechnungsnummer** noch nicht zwingend.

Ein Vorsteuerabzug ist bei Rechnungen, die **ab dem 1.1.2004** ausgestellt werden, aber nur dann möglich, wenn entweder die **Steuernummer** oder aber die **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** angegeben wird. Das Bundesministerium der Finanzen stellt insoweit auch nochmals klar, dass das Fehlen der Steuernummer bei einer **vor dem 1.1.2004** ausgestellten Rechnung nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs führt.

10 Betriebsveräußerungs- und Aufgabegewinne

Im Falle einer Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes oder Anteils an einer gewerblichen oder freiberuflichen Personengesellschaft wird der Gewinn bei der Einkommensteuer unter bestimmten persönlichen und sachlichen Voraussetzungen begünstigt besteuert. Insbesondere kann jeder Steuerpflichtige diese Vergünstigung nur einmal im Leben und nur für den den Betrag von 5 Mio. € nicht übersteigenden Teil der Veräußerungsgewinne in Anspruch nehmen. Des Weiteren muss der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe das 55. Lebensjahr vollendet haben oder dauernd berufsunfähig sein.

Der Veräußerungs- oder Betriebsaufgabegewinn unterliegt unter diesen Voraussetzungen einem begünstigten Steuersatz. Und zwar kam bislang der halbe durchschnittliche Steuersatz zur Anwendung. Ab dem Jahr 2004 erfolgt dagegen eine Belastung mit 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes.

Auch der **Freibetrag** im Falle einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung wurde abgesenkt.

11 Übersicht über lohnsteuerrelevante Grenzwerte 2004

Vgl. Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003.

Bezeichnung der steuerlichen Regelung	Änderung
Freibetrag für Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses (§ 3 Nr. 9 Einkommensteuergesetz (EStG))	Senkung der steuerfreien Höchstbeträge auf
Der Arbeitnehmer hat das 55. Lebensjahr vollendet und das Dienstverhältnis hat mindestens 20 Jahre bestanden:	11 000 €
Der Arbeitnehmer hat das 50. Lebensjahr vollendet und das Dienstverhältnis hat mindestens 15 Jahre bestanden:	9 000 €
Vorstehende Voraussetzungen sind nicht erfüllt (allgemeiner Abfindungsfreibetrag):	7 200 €
Freibetrag für Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis (§ 3 Nr. 10 EStG)	Senkung des Freibetrags auf 10 800 €
Freibetrag für Heirats- und	Senkung des Freibetrags auf 315 €

Geburtsbeihilfen (§ 3 Nr. 15 EStG)	
Freibetrag für Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen (§ 3 Nr. 38 EStG)	Senkung des Freibetrags auf 1 080 €
Nichtabziehbare Geschenkeaufwendungen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG)	Senkung der Höchstgrenze auf 35 €
Bewirtungskosten , geschäftlich veranlasste (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG)	Senkung des abziehbaren Anteils auf 70 %
Monatliche Freigrenze für bestimmte Sachbezüge (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG)	Senkung der Freigrenze auf 44 €
Freibetrag für Belegschaftsrabatte (§ 8 Abs. 3 EStG)	Senkung des Freibetrags auf 1 080 €
Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 EStG)	Senkung des Pauschbetrags auf 920 €
Freibetrag für die unentgeltliche/verbilligte Überlassung von bestimmten Vermögensbeteiligungen (§ 19a EStG)	Senkung des Höchstbetrags auf 135 €
Pauschalierung der Einkommensteuer bei Prämien aus Kundenbindungsprogrammen (§ 37a EStG)	Erhöhung des Steuersatzes auf 2,25 %

12 Neuregelung der Entfernungspauschale

Erhebliche Änderungen hat der Gesetzgeber bei der Entfernungspauschale verabschiedet. Zur Abgeltung der Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kann der Arbeitnehmer arbeitstäglich für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Entfernungspauschale ansetzen. Diese bisher gestaffelte Pauschale beträgt ab dem 1.1.2004 einheitlich für **jeden Entfernungskilometer 0,30 €**.

Diese Änderung wirkt sich aus

- bei den Werbungskosten für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte,
- bei den Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung,
- bei der Bestimmung der Höhe der vom Arbeitgeber pauschal versteuerbaren Fahrtkostenzuschüsse (Steuersatz weiterhin 15 % zzgl. Solidaritätszuschlag und eventuell Kirchensteuer) und
- bei der Berechnung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. Familienheimfahrten.

Der **Höchstbetrag**, der im Kalenderjahr als Entfernungspauschale anerkannt wird, beträgt nunmehr 4 500 € (bis 2003: 5 112 €). Wie bisher gilt der Höchstbetrag nicht für die Arbeitnehmer, die mit ihrem eigenen oder ihnen zur Nutzung überlassenen Pkw zur Arbeit fahren. Soweit die Aufwendungen für die **Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel** die Entfernungspauschale übersteigen, können diese Aufwendungen weiterhin angesetzt werden.

Arbeitgeber, die Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gewähren oder zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte leisten, können die Lohnsteuer mit 15 % pauschal erheben. Dies gilt jedoch nur bis zu der Höhe, bis zu der der Arbeitnehmer Werbungskosten geltend machen könnte. Durch die Verringerung der Entfernungspauschale auf 0,30 € verringert sich auch der Betrag, der vom Arbeitgeber pauschal versteuert werden kann.

Beispiel:

Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer einen Firmen-Pkw (Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer: 24 000 €) auch zur privaten Nutzung überlassen. Der geldwerte Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Entfernung: 20 km) beträgt 144 € ($24\,000\text{ €} \times 0,03\% \times 20\text{ km}$). In 2003 konnte der Arbeitgeber monatlich $114\text{ €} = ((0,36\text{ €} \times 10\text{ km}) + (0,40\text{ €} \times 10\text{ km})) \times 15\text{ Arbeitstage}$ pauschal versteuern. Ab 2004 verringert sich der Betrag auf $90\text{ €} (0,30\text{ €} \times 20\text{ km} \times 15\text{ Arbeitstage})$, der übersteigende Betrag (jetzt 54 €) muss wie bisher individuell versteuert werden.

Die für den betrieblichen Einsatz notwendige **Sammelbeförderung** von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit vom Arbeitgeber gestellten Beförderungsmitteln ist steuerfrei. Für Strecken mit einer steuerfreien Sammelbeförderung gilt die Entfernungspauschale ab 2004 nicht mehr. Damit die Finanzverwaltung diesen Sachverhalt erkennen kann, muss der Arbeitgeber in der Lohnsteuerbescheinigung den Großbuchstaben "F" bescheinigen.

Gegen den Werbungskostenabzug für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind darüber hinaus die steuerfreien Leistungen des Arbeitgebers (z.B. Anwendung des Rabattpauschalbetrages bei Arbeitnehmern öffentlicher Verkehrsbetriebe) sowie die pauschal versteuerten Leistungen hierfür anzurechnen. Diese sind vom Arbeitgeber in die Lohnsteuerbescheinigung aufzunehmen.

Hinweis:

Ab 2004 ist die Steuerfreiheit für Fahrtkostenzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallen. Entsprechendes gilt für die sog. Jobticketgestellung. Sofern weiterhin Zahlungen erfolgen, sind diese künftig lohnsteuerpflichtig. Anstelle einer individuellen Lohnversteuerung kann der Arbeitgeber eine Lohnsteuerpauschalierung (Steuersatz 15 % zzgl. Solidaritätszuschlag und eventuell Kirchensteuer) vornehmen. Bei Sachzuwendungen kann die Anwendung der 44 €-Freigrenze in Betracht kommen.

13 Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit ("Steueramnestie")

Die gesetzgebenden Körperschaften haben zum Jahresende 2003 das Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit beschlossen, dessen Schwerpunkt das Strafbefreiungserklärungsgesetz ("Amnestie-Gesetz") ist. Dieses Amnestie-Gesetz sollte ursprünglich zur Flankensicherung bei der Einführung einer abgeltenden Steuer auf Kapitalerträge dienen. Die Einführung der Abgeltungssteuer war bisher politisch nicht durchsetzbar. Gleichwohl hat es der Gesetzgeber für sinnvoll erachtet, das Amnestie-Gesetz isoliert zu verabschieden. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die Amnestie-Regelungen keineswegs nur für die Einkünfte aus Kapitalvermögen oder auch nur für Einkommensteuer gelten, sondern wie nachstehend im Einzelnen ausgeführt, sämtliche Einkunftsarten umfassen und auch mehrere Steuerarten.

a) Grundsätze

Das "Amnestie-Gesetz" sieht im Einzelnen Folgendes vor:

- Wer in der Vergangenheit Steuern verkürzt hat, soll diesbezüglich durch Abgabe einer **strafbefreienden Erklärung** (die nicht mit der Selbstanzeige nach der Abgabenordnung identisch ist) und Entrichtung einer pauschalen Steuer sowohl Strafbefreiung als auch Freiheit von weiteren Steuernachzahlungen (über die Abgabe hinaus) erlangen.
- Nacherklärungs- und damit Nachversteuerungszeitraum sind die **Jahre 1993 bis 2002**. Für diese Jahre kann mit der strafbefreienden Erklärung und Zahlung eines pauschalen Betrags Straffreiheit und steuerliche Abgeltung erreicht werden, soweit die Taten vor dem 18.10.2003 begangen worden sind.
- Die strafbefreiende Erklärung ist durch Steueranmeldung nach amtlich **vorgeschriebenem Vordruck** abzugeben und bedarf daher nicht einer besonderen Festsetzung durch das Finanzamt.
- Die Erklärung gilt nur insoweit, als auch alle in den fraglichen Zeitraum fallenden relevanten Beträge angegeben worden sind. Soweit hierbei Defizite bleiben, gilt für diese das bisherige Recht (Strafbefreiung nur bei Selbstanzeige; Nachversteuerung mit dem individuellen Progressionssatz, außerdem Hinterziehungszinsen).

- Es gibt zwei pauschale **Nachversteuerungssätze**:

Bei einer Erklärung vom **1.1. bis zum 31.12.2004** beträgt der Steuersatz **25 %**; bei einer Erklärung vom **1.1. bis zum 31.3.2005** beträgt er **35 %** auf die erklärten Beträge.

- Die pauschale Steuer ist innerhalb von **zehn Tagen** nach Abgabe der Erklärung, spätestens aber bis zum 31.12.2004 bzw. 31.3.2005 zu entrichten. Ohne die rechtzeitige Zahlung kann die strafbefreiende und steuerabgeltende Wirkung nicht erreicht werden.

Beispiel:

Wenn die Erklärung also z.B. erst am 31.12.2004 eingereicht wird, muss die Zahlung noch am selben Tag erfolgen. Erfolgt sie z.B. erst am 3.1.2005, sind 35 % zu entrichten.

b) Umfasste Delikte

Die Erklärung und Zahlung befreit von steuerstrafrechtlicher Verfolgung wegen Steuerhinterziehung, leichtfertiger Steuerverkürzung, Steuergefährdung oder Gefährdung von Abzugsteuern. Wichtig ist, dass der (rechtsstaatlich ohnehin verfehlte) § 370a Abgabenordnung (Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Steuerhinterziehung) ebenfalls - soweit wie die Erklärung reicht - nicht mehr zur Anwendung kommen kann. Gerade um diesen Punkt war erheblich gestritten worden, da die Vorschrift gerade im Bereich der Kapitaleinkünfte Wirkung entfalten kann. Außerdem gilt die strafbefreiende Erklärung für die umsatzsteuerlichen Spezialdelikte "Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens" und "Schädigung des Umsatzsteueraufkommens".

c) Ausschlussstatbestände

Die Vergünstigungen des Gesetzes (Straf- und Bußgeldfreiheit, pauschale Besteuerung) **können nicht in Anspruch genommen werden**, soweit vor Eingang der strafbefreienden Erklärung

- bei dem Erklärenden oder seinem Vertreter ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist,
- die Tat bereits entdeckt war und der Erklärende dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste,
- einem Tatbeteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist und der Erklärende dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste oder
- der Erklärende unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachgeholt hat.

d) Umfasste Steuern

Obwohl die "Amnestie" in erster Linie auf den Bereich der Kapitaleinkünfte abzielt und die Hoffnung mitschwingt, einen Anreiz zur Rückführung von im Ausland angelegtem Kapitalvermögen zu geben, betreffen die abgeltenden Regelungen nicht nur **alle Einkunftsarten**, sondern auch **verschiedene Steuerarten** (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe-, Umsatz-, Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungssteuer sowie Abzugsteuern nach dem Einkommensteuergesetz).

e) Ermittlung der pauschalen Steuer

Als dem Pauschalsteuersatz von 25 % bzw. 35 % zu unterwerfende **Einnahmen** i.S.d. Strafbefreiungserklärungsgesetzes wird die **Summe** folgender Beträge, die in den Jahren 1993 bis 2002 **zu Unrecht unberücksichtigt** blieben oder **unrechtmäßigerweise abgesetzt** wurden, fingiert:

- **60 %** der **einkommensteuer-** und **körperschaftsteuerpflichtigen** Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen;
- **alle** unberechtigt bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer abgesetzten Ausgaben oder Betriebsvermögensminderungen;
- **10 %** der **gewerbesteuerpflichtigen** Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen;

- **alle** unberechtigt bei der Gewerbesteuerfestsetzung abgesetzten Ausgaben oder Betriebsvermögensminderungen;
- **30 %** der nicht der **Umsatzsteuer** unterworfenen Brutto-Gegenleistungen (einschließlich Umsatzsteuer) für Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe;
- **200 %** der unberechtigt abgezogenen Vorsteuerbeträge;
- **20 %** der nach dem **Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz** steuerpflichtigen Erwerbe.

f) Einzelfragen

aa) Erklärungsberechtigte Personen

Erklärungsberechtigte Person ist naturgemäß zum einen der Steuerpflichtige selbst. Begünstigt durch das Gesetz werden jedoch auch gesetzliche Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigte im Sinne des § 35 Abgabenordnung. Wichtig ist, dass zur Abgabe der Erklärung ein Anstifter oder Gehilfe nicht berechtigt ist. Dieser muss sich also mit dem Steuerpflichtigen ins Benehmen setzen, damit dieser eine Erklärung abgibt, um selbst zukünftige Haftungsfolgen zu vermeiden. Faktisch von großer Bedeutung ist auch, dass die Erklärung durch einen Gesamtrechtsnachfolger, also in erster Linie einen Erben, abgegeben werden kann. Hier wird es viele Fälle geben, in denen der Erbe gut beraten sein kann, von den Möglichkeiten des Gesetzes Gebrauch zu machen, denn nicht selten befindet er sich in der Rolle des Mitglieds einer Erbengemeinschaft und läuft daher eine um vieles erhöhte Gefahr der Entdeckung als der Erblasser selbst zuvor.

bb) Möglichkeit einer Selbstanzeige

Die Bemessungsgrundlagen im Bereich der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer berücksichtigen nicht tatsächlich angefallene Betriebsausgaben, sondern gehen in pauschalierender Weise von den Bruttoeinnahmen aus. In besonderen Fällen könnte es daher für den Steuerpflichtigen günstiger sein, die - weiter bestehende - Möglichkeit der Selbstanzeige nach § 371 Abgabenordnung zu verfolgen und sodann eine Nachversteuerung nach den allgemeinen Regeln (zuzüglich Hinterziehungszinsen) vorzunehmen. Ob dies im Einzelfall günstiger ist als die Abgabe der strafbefreienden Erklärung, muss individuell geprüft werden.

cc) Neue Ermittlungsmöglichkeiten

Das Gesetz enthält gewissermaßen die Botschaft an die Steuerpflichtigen, von den begünstigenden Regelungen Gebrauch zu machen, indem mit Wirkung ab dem 1.4.2005 neuartige Ermittlungsmechanismen, die auch zur Aufdeckung bisher nicht erklärter Einkünfte im Sinne des Amnestie-Gesetzes beitragen können, in Kraft treten werden. Gemeint ist hierbei insbesondere der automatisierte Abruf von Kontoinformationen auf Grundlage von § 93b der Abgabenordnung. Danach haben künftig die Finanzbehörden die Möglichkeit, Kontostammdaten bei den Kreditinstituten im automatisierten Verfahren abzurufen, wenn die Aufklärung eines Sachverhalts durch den Steuerpflichtigen nicht zum Ziel geführt hat oder keinen Erfolg verspricht. Damit können Finanzämter in Erfahrung bringen, an welchen Orten im Inland der Steuerpflichtige seine Konten unterhält. Er kann sodann aufgefordert werden, die für ihn seit dem 1.1.2004 nach Maßgabe von § 24c Einkommensteuergesetz zu erstellenden Ertragnisbescheinigungen vorzulegen. Man wird abzuwarten haben, inwieweit die Finanzverwaltung bestrebt ist, dieses Instrumentarium zur flächendeckenden Kontrolle einzusetzen.

14 Senkung des Sparer-Freibetrages

Im Vermittlungsausschuss ist beschlossen worden, durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 den Sparer-Freibetrag von derzeit 1 550 € auf 1 370 € zu senken. Für zusammen veranlagte Ehegatten gilt statt des Freibetrags von 3 100 € ein solcher von 2 740 €. Diese Änderungen sind erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. Nicht gekürzt wurde der Werbungskosten-Pauschbetrag von 51 € (zusammen veranlagte Ehegatten: 102 €).

Hinweis:

Bislang erteilte Freistellungsaufträge sollten angepasst werden, soweit von den Banken nicht automatisch erledigt.

15 Allgemeines

Gegenüber den ursprünglichen Gesetzentwürfen haben sich im Rahmen des Vermittlungsverfahrens zu den Ende 2003 verhandelten Gesetzgebungsvorhaben zum Teil erhebliche Änderungen ergeben. Einesteils wurden vorgesehene Verschärfungen nicht umgesetzt, zum anderen Teil wurden jedoch im Rahmen des Koch-Steinbrück-Plans so genannte Steuervergünstigungen meist global um 12 % gesenkt. Im Folgenden sollen die für Hauseigentümer und Eigennutzer wichtigen Änderungen dargestellt werden.

16 Mindestbesteuerung und Verlustverwertung

Die sehr komplizierte Regelung betreffend die Beschränkung der Verrechnung von Verlusten aus einer Einkunftsart mit positiven Erträgen aus anderen Einkunftsarten ist aufgehoben worden.

17 Verlustrücktrag

Nach der Neugestaltung der Verlustrücktragsregelung können negative Einkünfte bis zu einem Betrag von 511 500 € (bei zusammen veranlagten Ehegatten 1 023 000 €) in das Vorjahr zurückgetragen werden.

Hinweis:

Der Steuerpflichtige kann die Höhe des Verlustrücktrages in diesem Rahmen selbst bestimmen und den möglichen Verlustrücktrag auch nur teilweise ausnutzen, um wegen der Einkommensteuerprogression niedriger besteuerte Einkünfte übrig zu lassen und den Restbetrag gegen möglicherweise höher besteuertes zukünftiges Einkommen zu verrechnen.

18 Vorlustvortrag

Zu den Beschränkungen der Verlustvortragmöglichkeiten gelten die allgemeinen neuen Regelungen.

Hinweis:

Ein Weg zur Milderung einer drohenden Belastung z.B. wegen eines nur beschränkt mit Verlustvorträgen verrechenbaren Veräußerungsgewinns aus dem Verkauf einer Immobilie könnte die Bildung einer Reinvestitionsrücklage gem. § 6b Einkommensteuergesetz sein. Dies gilt unter bestimmten Voraussetzungen jedoch nur bei bilanzierenden Steuerpflichtigen. Bei Gewinnen, die durch die Veräußerung privater Immobilien im Rahmen der Spekulationsfrist nach § 23 Einkommensteuergesetz erzielt wurden, ist eine derartige Steuerung nicht möglich.

19 Behandlung größeren Erhaltungsaufwandes bei Wohngebäuden

Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 wurde ein neuer § 82b in die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung eingefügt; eine derartige Regelung hatte bereits bis einschließlich 1998 bestanden.

Der Steuerpflichtige kann ab 2004 größeren Erhaltungsaufwand für nicht zu einem Betriebsvermögen gehörende Wohngebäude auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. Dies ist dann sinnvoll, wenn der sofortige Werbungskostenabzug steuerlich ungünstiger ist, d.h. der Abzug wegen Erreichens der unteren Progressionszone oder des steuerfreien Existenzminimums keine oder nur noch geringe steuersparende Wirkung hat.

20 Reduzierung von so genannten Steuervergünstigungen

Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003 wurden im Wesentlichen die von den Ministerpräsidenten Koch und Steinbrück gemeinsam geplanten Vorgaben zum Abbau von Subventionen umgesetzt. Da man sich nicht darauf einigen konnte, bestimmte Subventionen ganz zu streichen, wurden zahlreiche Steuervergünstigungen, die zu den Subventionen gezählt werden, global um ca. 12 % gekürzt. Im Gegenzuge wurden die Eigenheimzulage, die Wohnungsbauprämie sowie der Haushaltsfreibetrag für Alleinerziehende nicht abgeschafft. Durch diese Einigung musste eine Vielzahl von steuerlich relevanten Beträgen entsprechend gekürzt werden. Die für Hauseigentümer und andere Immobilienbesitzer maßgebenden Änderungen sind folgende:

a) Einkommensteuergesetz

- Die **degressive AfA** für auf Grund eines nach dem 31.12.2003 gestellten Bauantrags hergestellte oder auf Grund eines nach dem 31.12.2003 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschaffte Gebäude beträgt nur noch für die ersten zehn Jahre jeweils 4 %, die darauf folgenden acht Jahre jeweils 2,5 % und die darauf folgenden 32 Jahre 1,25 % (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Einkommensteuergesetz).
- Bei in **Sanierungsgebieten belegenen Gebäuden** können die Herstellungskosten für nach dem 31.12.2003 begonnene bestimmte Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen in den ersten acht Jahren bis zu 9 % und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 % abgeschrieben werden, statt bisher 10 % über zehn Jahre (§ 7h Abs. 1 Einkommensteuergesetz).
- Bei **Baudenkmalern** können die Herstellungskosten für aus Denkmalschutzgründen nach dem 31.12.2003 begonnene notwendige Baumaßnahmen in den ersten acht Jahren zu 9 % und in den folgenden vier Jahren zu 7 %, statt bisher 10 % über zehn Jahre, abgeschrieben werden (§ 7i Abs. 1 Einkommensteuergesetz). Die erhöhten Absetzungen für **Wohnungen mit Sozialbindung** (§ 7k Einkommensteuergesetz) bleiben unverändert erhalten.
- Der Aufwand für nach dem 31.12.2003 begonnene Baumaßnahmen an einem **eigegenutzten denkmalgeschützten Gebäude** kann nur noch i.H.v. 9 % über zehn Jahre als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10f Abs. 1 Einkommensteuergesetz).
- Aufwendungen für nach dem 31.12.2003 begonnene Baumaßnahmen an bestimmten eigenen schutzwürdigen Kulturgütern im Inland können nur noch i.H.v. bis zu 9 % zehn Jahre lang wie Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10g Abs. 1 Einkommensteuergesetz).
- Die **Mindestmiete bei Überlassung von Wohnungen z.B. an nahe Angehörige** muss mindestens 56 % (statt bisher 50 %) der ortsüblichen Marktmiete betragen, um den vollen Werbungskostenabzug zu gewährleisten (§ 21 Abs. 2 Einkommensteuergesetz). Kann jedoch keine Überschussprognose abgegeben werden, ist sogar die vom Bundesfinanzhof aufgestellte Grenze von 75 % zu beachten.

Als Beginn von Modernisierungs- und sonstigen Maßnahmen an Gebäuden oder Baudenkmalern gilt der Zeitpunkt der Stellung eines Bauantrages bzw. bei genehmigungsfreien Vorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden.

b) Wohnungsbauprämie und Eigenheimzulage

- Die **Wohnungsbauprämie** wurde erstmals für das Sparjahr 2004 von 10 % auf 8,8 % der prämiengünstigen Aufwendungen gesenkt.
- Im Eigenheimzulagengesetz wurde die Bestimmung **gestrichen**, nach der **Ausbauten und Erweiterungen** an einer Wohnung der Herstellung einer zulageberechtigten Wohnung gleichstehen. Danach sind nunmehr nur noch die Herstellung oder Anschaffung einer im Inland belegenen eigenen Wohnung oder eines eigenen Hauses begünstigt.
- Im Eigenheimzulagengesetz wurde die **Einkünftegrenze** für die Eigenheimzulageberechtigung von 81 807 € **auf 70 000 € gesenkt**. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es sich um die Summe der positiven Einkünfte von zwei Jahren handelt. Für zusammen veranlagte Ehegatten beträgt die Einkünftegrenze

nunmehr 140 000 €. Die Einkünftegrenze erhöht sich für jedes kinderzulageberechtigte Kind nunmehr um 30 000 € (statt vorher 30 678 €).

- Die **Bemessungsgrundlage** wurde **um Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen**, die innerhalb von zwei Jahren nach der Anschaffung an der Wohnung durchgeführt werden, **erweitert**. Hingegen ist die Einbeziehung von Ausbauten und Erweiterungen weggefallen.
- Der maximale **Fördergrundbetrag** wurde **von 2 556 € auf 1 250 € gesenkt**. Dieser Betrag gilt jetzt einheitlich für Neu- und Altbauten.
- Die Erhöhung des Fördergrundbetrages um 2 % der Bemessungsgrundlage, höchstens jedoch um 256 € für bestimmte Maßnahmen, die dem Umweltschutz dienen, bleibt unverändert.
- In Reaktion auf die für die Steuerpflichtigen günstigere Rechtsprechung wurde die Förderung der **Anschaffung von Genossenschaftsanteilen** für Genossenschaftsbeiträge nach dem 31.12.2003 auf die Fälle beschränkt, in denen der Anspruchsberechtigte spätestens im letzten Jahr des Förderzeitraums mit der Nutzung einer Genossenschaftswohnung zu eigenen Wohnzwecken beginnt. Der maximale Fördergrundbetrag wurde von 1 227 € auf 1 200 € und die entsprechende Kinderzulage auf 250 € gesenkt.

Die Änderungen gelten für die Fälle, in denen mit der Herstellung nach dem 31.12.2003 begonnen wird oder der Kaufvertrag für eine Wohnung nach dem 31.12.2003 abgeschlossen wird.

21 Einschränkungen beim Verlustabzug

Durch das "Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz" vom 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840) wurde die Verlustverrechnung neu geregelt. Die Neuregelung bedeutet gegenüber der bisherigen Regelung insbesondere für Kapitalgesellschaften eine erhebliche Einschränkung:

a) Bisherige Regelung

Nach der bisher geltenden Mindestbesteuerung war der Verlustausgleich **innerhalb einer Einkunftsart** auch über mehrere Jahre in erheblichem Umfang möglich. Nur beschränkt ausgleichsfähig waren lediglich Verluste und Gewinne aus **verschiedenen Einkunftsarten** (z.B. gewerbliche Gewinne und Vermietungsverluste). Diese Regelung hatte **für GmbH regelmäßig keine Bedeutung**, da diese ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.

Bedeutsam konnte die bisher geltende Mindestbesteuerung allenfalls für **Gesellschafter oder Geschäftsführer** einer GmbH werden, die neben positiven Einkünften aus Kapitalvermögen oder aus nichtselbständiger Tätigkeit noch negative Einkünfte aus anderen Einkunftsarten erzielten.

b) Neuregelung ab Veranlagungszeitraum 2004

Die bisherige **Mindestbesteuerung** wird mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2004 aufgehoben. Nach der ab Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Neuregelung können **innerhalb eines Veranlagungszeitraums** erzielte positive und negative Einkünfte verschiedener Einkunftsarten unbeschränkt miteinander verrechnet werden.

Allerdings wird eine **Beschränkung des Verlustvortrags ab 2004** eingeführt. Nach der Neuregelung können bestehende Verlustvorträge nur noch bis zur Höhe von einer Mio. € (bei zusammen veranlagten Ehegatten: zwei Mio. €) mit positiven Einkünften eines Folgejahres verrechnet werden. Ein höherer nicht ausgeglichener Verlustvortrag kann nur bis zu **60 %** des den Sockelbetrag von einer bzw. zwei Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden. Die Neuregelung unterscheidet nicht zwischen den Einkunftsarten und gilt auch für Verlustvorträge aus der selben Einkunftsart. Sie betrifft daher auch Verlustvorträge einer GmbH. Sie gilt auch für bereits bestehende Verlustvorträge aus früheren Jahren.

Beispiel:

Die X-GmbH hat einen **Verlustvortrag in Höhe von 3 Mio. €**, der aus den Jahren 2000 bis 2003 stammt. Im Jahr 2004 erzielt sie einen Gewinn von 2 Mio. €. Nach der Neuregelung kann die X-GmbH in 2004 von dem Gewinn zunächst 1 Mio. € des Verlustvortrags aus den Vorjahren abziehen. Von dem danach verbleibenden Gewinn in

Höhe von 1 Mio. € kann sie lediglich 60 % (= 600 000 €) mit dem noch bestehenden Verlustvortrag verrechnen und muss den verbleibenden Rest von 400 000 € versteuern. Die vorstehende Regelung gilt entsprechend für die **Gewerbsteuer**. Die Verrechnung des laufenden Gewinns mit einem bestehenden Verlustvortrag wird auch bei der Gewerbesteuer eingeschränkt. Es darf höchstens ein Verlust von einer Mio. € und 60 % des danach noch verbleibenden Gewerbeertrags abgezogen werden.

22 Änderungen bei der sog. Gesellschafter-Fremdfinanzierung

a) Beanstandung der bisherigen Rechtslage durch den Europäischen Gerichtshof
Der Europäische Gerichtshof hatte durch Beschluss vom 12.12.2002 entschieden, dass die deutsche Regelung in § 8a Abs. 1 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz zur Beschränkung der **Gesellschafter-Fremdfinanzierung** für Kapitalgesellschaften mit im Inland nicht steuerpflichtigen Anteilseignern nicht mit dem EG-Vertrag vereinbar ist (Aktenzeichen C-324/00, GmbHR 2003, 44). Aufgrund eines Erlasses des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 26.5.2003 (Aktenzeichen S 2742a - 11 - V B 4, DB 2003, 1250) wurde die entsprechende Regelung des **Körperschaftsteuergesetzes zunächst nicht mehr angewendet, wenn** der kreditgewährende Anteilseigner Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründete Gesellschaft ist und in einem andern Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft ansässig ist, vgl. dazu im Einzelnen GmbH-Beilage zum Mandanten-Rundschreiben 5/2003.

b) Neuregelung

Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs hat der Gesetzgeber zum Anlass genommen, die Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung grundlegend neu zu fassen. Die Neuregelungen gelten grundsätzlich für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen. Nach der Neuregelung werden **inländische und ausländische Gesellschafter gleich** behandelt, was eine Verschärfung für inländische und eine Entlastung für ausländische Anteilseigner bedeutet. Die frühere - vom Europäischen Gerichtshof beanstandete - Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Gesellschaftern wurde aufgegeben.

Nach der Neuregelung gelten die Regelungen für die Gesellschafter-Fremdfinanzierung für alle Gesellschafter, die zu mehr **mehr als 25 %** unmittelbar oder mittelbar (auch über eine Personengesellschaft) an einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Gewährt ein so beteiligter Gesellschafter der GmbH ein Darlehen, so kann dies bezüglich der geleisteten Zinsen künftig das Risiko einer verdeckten Gewinnausschüttung begründen. Dieses Risiko besteht grundsätzlich dann, wenn der zu mehr als 25 % beteiligte Gesellschafter seiner GmbH ein Darlehen gewährt und das Gesellschafterdarlehen zusammen mit Darlehen von bestimmten Dritten (z.B. Banken) **mehr als das 1,5fache des auf den Gesellschafter entfallenden Eigenkapitals** beträgt. Dritte in diesem Sinne sind nur solche Personen, die auf den Gesellschafter im Sinne der Vorschrift oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen können. Der Gesetzgeber hat jedoch eine **Freigrenze von 250 000 €** vorgesehen, bei deren Unterschreiten eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht gegeben ist. Die geleisteten Zinsen gelten nur dann - in vollem Umfang - als verdeckte Gewinnausschüttung, wenn sie 250 000 € im Jahr übersteigen.

Hinweis:

Abweichend vom Gesetzentwurf werden **Entgelte für die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern** durch den Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft nicht wie Fremdkapitalzinsen behandelt.

23 Absenkung des Körperschaftsteuersatzes

Entsprechend den bisherigen Planungen beträgt der Körperschaftsteuersatz ab Veranlagungszeitraum 2004 wieder **25 %** (zuzüglich Solidaritätszuschlag).

24 Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften an Kapitalgesellschaften teilweise steuerpflichtig

Durch das "Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz" vom 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840) ist die Besteuerung von Gewinnausschüttungen neu geregelt worden.

Bisher waren Gewinnausschüttungen einer inländischen Kapitalgesellschaft an ihre inländische Mutterkapitalgesellschaft von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer **vollständig befreit**.

Nach der Neuregelung gelten 5 % der erhaltenen Gewinnausschüttungen als Ausgaben, die steuerlich nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind. Damit unterliegen nunmehr Gewinnausschüttungen, die eine GmbH oder andere Kapitalgesellschaft aus der Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft erhält, erstmals im Jahr 2004 in Höhe von **5 % der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer**.

Hinweis:

Bisher galt diese Regelung nur für Ausschüttungen einer ausländischen Kapitalgesellschaft an eine inländische GmbH oder andere Kapitalgesellschaft. Es kann zu überlegen sein, ob das pauschale Abzugsverbot durch die Bildung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft vermieden werden kann. Auch wäre zu überlegen, ob mehrstufige Beteiligungsketten durch Verschmelzungsvorgänge verkürzt werden können, um Kaskadeneffekte zu vermeiden. Denn die pauschale Betriebsausgabenabzugskürzung erfolgt bei jeder Gewinnausschüttung.

25 Anteilige Besteuerung von Gewinnen aus Beteiligungsveräußerungen

Nach bisheriger Rechtslage konnte eine GmbH ihre **Beteiligung** an einer anderen GmbH oder an einer anderen inländischen Kapitalgesellschaft **steuerfrei veräußern**. Die Steuerfreiheit galt für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Diese Rechtslage galt grundsätzlich in 2002 und 2003.

Durch das "Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz" vom 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840) wird eine partielle Steuerpflicht der Veräußerungsgewinne wieder eingeführt. Veräußert danach eine GmbH eine von ihr gehaltene Beteiligung an einer anderen inländischen Kapitalgesellschaft, gelten 5 % des Veräußerungsgewinns als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Damit unterliegt ab 2004 ein Veräußerungsgewinn zu 5 % der Körperschaft- und der Gewerbesteuer.

26 Voller Abzug von Refinanzierungsaufwendungen

Gleichzeitig mit der Einführung der steuerbelastenden Neuregelungen nach wurde eine steuerentlastende Regelung eingefügt, nach der zukünftig alle mit entsprechenden Anteilsveräußerungen und Gewinnausschüttungen in Verbindung stehenden Aufwendungen abzugsfähig sind. Danach können GmbH künftig grundsätzlich auch **Refinanzierungszinsen für den Erwerb einer Beteiligung** an einer GmbH als Betriebsausgaben abziehen.

27 Dokumentationspflichten bei Auslandsbeziehungen: Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung verabschiedet

Durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660) wurde gem. § 90 Abs. 3 Abgabenordnung für Vorgänge mit Auslandsbezug dem Steuerpflichtigen eine besondere Aufzeichnungspflicht über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Sinne des Außensteuergesetzes (z.B. Tochterkapitalgesellschaften im Ausland) auferlegt. Betroffen sind insbesondere internationale Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen. Das Bundesfinanzministerium hat nunmehr die sogenannte **Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung** vom 13.11.2003 (BGBl. I 2003,

2296) erlassen, in der Art, Inhalt und Umfang der zu tätigenen Aufzeichnungen geregelt sind.

a) Betroffene Unternehmen

Die Aufzeichnungspflicht **gilt** nach § 6 Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung **nicht für "kleinere" Unternehmen**. Diese müssen lediglich Auskunft erteilen und bestimmte Unterlagen auf Anforderung des Finanzamts vorlegen oder erstellen. "Kleine Unternehmen" sind solche, bei denen im laufenden Wirtschaftsjahr im Rahmen von Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen weder die Summe der Entgelte für die Lieferungen von Gütern oder Waren 5 Mio. € übersteigt, noch die Summe der Vergütungen für andere Leistungen als für die Lieferungen von Gütern oder Waren mehr als 500 000 € beträgt.

Überschreitet ein Unternehmen die genannten Grenzen in einem Wirtschaftsjahr, kommt die Aufzeichnungspflicht ab dem folgenden Wirtschaftsjahr zum Zuge.

b) Zeitliche Anwendung

Die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung ist rückwirkend mit Wirkung vom **30.6.2003** in Kraft getreten. Sechs Monate nach ihrem In-Kraft-Treten gelten besondere Schätzungs- und Sanktionsbefugnisse der Finanzverwaltung für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger die gesetzlich bestimmten und jetzt durch die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung konkretisierten Dokumentationspflichten nicht erfüllt. Damit bestehen die Befugnisse zu **Strafschätzungen** und **Zuschlägen** bereits.

Hinweis:

Unmittelbarer Handlungsbedarf kann sich bei bestimmten Dauerschuldverhältnissen ergeben. Denn aus einer Übergangsregelung ergibt sich, dass die Aufzeichnungen der wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen von **Dauerschuldverhältnissen**, die **als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle** anzusehen sind und vor Beginn der nach dem 31.12.2002 beginnenden Wirtschaftsjahre begründet wurden und bei deren Beginn noch bestehen, spätestens sechs Monate nach In-Kraft-Treten der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung zu erstellen sind. Dauerschuldverhältnisse (z.B. Lizenzverträge, Vertriebsvereinbarungen) sind nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung dann außergewöhnliche Geschäftsvorfälle, wenn sie von besonderem Gewicht sind, so dass sie sich erheblich auf die Höhe der Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden auswirken.

Aufzeichnungen über **außergewöhnliche Geschäftsvorfälle müssen zeitnah** erstellt werden. Zeitnah bedeutet nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, dass die Aufzeichnungen binnen sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres gefertigt werden, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat. Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind insbesondere Vermögensübertragungen im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen, wesentliche Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen, Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit einer für die Verrechnungspreisbildung erheblichen Änderung der Geschäftsstrategie sowie der Abschluss und die Änderung langfristiger Verträge von besonderem Gewicht, die sich erheblich auf die Höhe der Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden auswirken.

c) Inhalt der Aufzeichnungspflicht

Durch die Aufzeichnung soll im Wesentlichen dokumentiert werden, welche Sachverhalte den **verwirklichten Geschäftsvorfällen zugrunde** liegen. Ferner sollen die Angaben eine Überprüfung ermöglichen, ob und inwieweit im Rahmen der Geschäftsbeziehungen mit dem Nahestehenden der **Grundsatz des Fremdvergleichs beachtet** wurde. Es sind beispielsweise folgende Angaben zu machen bzw. können von der Finanzverwaltung angefordert werden, soweit sie für die Prüfung der genannten Geschäftsbeziehungen von Bedeutung sind:

- Angaben und allgemeine Informationen über **Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbetrieb** und **Organisationsaufbau** wie Beteiligungsverhältnisse zwischen dem Steuerpflichtigen und nahestehenden Personen.
- Beschreibung der **Tätigkeitsbereiche** des Steuerpflichtigen, zum Beispiel Dienstleistungen, Herstellung oder Vertrieb von Wirtschaftsgütern, Forschung und Entwicklung.
- Darstellung der **Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen**, Übersicht über Art und Umfang dieser Geschäftsbeziehungen (z.B. Wareneinkauf,

Dienstleistung, Darlehensverhältnisse und andere Nutzungsüberlassungen, Umlagen) und Übersicht über die den Geschäftsbeziehungen zu Grunde liegenden Verträge und ihre Veränderung.

- Zusammenstellung (Liste) der wesentlichen **immateriellen Wirtschaftsgüter**, die dem Steuerpflichtigen gehören und die er im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden nutzt oder zur Nutzung überlässt.

Funktions- und Risikoanalyse: Es müssen Informationen über die jeweils vom Steuerpflichtigen und den nahestehenden Personen im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken erteilt werden. Es müssen Angaben über die eingesetzten wesentlichen Wirtschaftsgüter, über die vereinbarten Vertragsbedingungen und über gewählte Geschäftsstrategien sowie über die bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse gemacht werden. Die Wertschöpfungskette ist zu beschreiben und der Wertschöpfungsbeitrag des Steuerpflichtigen im Verhältnis zu den nahestehenden Personen, mit denen Geschäftsbeziehungen bestehen, ist darzustellen.

- Darlegung der Umstände, aufgrund derer der Steuerpflichtige die angewandte Verrechnungspreismethode hinsichtlich der Art seiner Geschäfte und der sonstigen Verhältnisse für geeignet hält.

- Verrechnungspreisanalyse: Der Steuerpflichtige hat die angewandte Verrechnungspreismethode anhand geeigneter Unterlagen darzustellen. Er hat ferner Unterlagen vorzulegen über die Berechnungen bei der Anwendung der gewählten Verrechnungspreismethode. Schließlich sind zum Vergleich herangezogene Preise beziehungsweise Finanzdaten unabhängiger Unternehmen aufzubereiten.

- Darstellung der relevanten Markt- und Wettbewerbsverhältnisse.

- Vergleichsdaten der nahestehenden Person und des Steuerpflichtigen aus vergleichbaren Geschäften mit fremden Dritten sind heranzuziehen (Preise, Geschäftsbedingungen, Kostenaufteilungen, Gewinnaufschläge, Bruttospalten, Nettospalten).

- Erstellung von Aufzeichnungen über innerbetriebliche Daten, die eine Plausibilitätskontrolle der vereinbarten Verrechnungspreise ermöglichen (Prognoserechnungen und Daten zur Absatz-, Gewinn- und Kostenplanung).
- Es sind in besonderen Fällen Aufzeichnungen über die Ursachen von **Verlusten** und über Vorkehrungen des Steuerpflichtigen oder ihm Nahestehender zur Beseitigung der Verlustsituation zu erstellen, wenn der Steuerpflichtige in mehr als drei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren aus Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden einen steuerlichen Verlust ausweist.
- Sammlung und Mitteilung von Informationen bei **Dauersachverhalten** auch nach dem Geschäftsabschluss, die der Finanzbehörde die Prüfung ermöglichen, ob und ab wann fremde Dritte eine Anpassung der Geschäftsbedingungen vereinbart hätten (insbesondere wenn Verluste erkennbar werden).

- Umlagevereinbarungen: Bei Umlagen hat der Steuerpflichtige die Verträge, gegebenenfalls in Verbindung mit Anhängen, Anlagen und Zusatzvereinbarungen, vorzulegen. Ferner können Unterlagen über die Anwendung des Aufteilungsschlüssels und über den erwarteten Nutzen für alle Beteiligten sowie mindestens Unterlagen über Art und Umfang der Rechnungskontrolle angefordert werden. Verlangt werden können auch Unterlagen über die Anpassung an veränderte Verhältnisse, über die Zugriffsberechtigung auf die Unterlagen des leistungserbringenden Unternehmens und über die Zuordnung von Nutzungsrechten.

- Es können Informationen über **Verrechnungspreiszusagen** oder -vereinbarungen ausländischer Steuerverwaltungen gegenüber dem oder mit dem Steuerpflichtigen angefordert werden. Es können ferner Angaben über beantragte oder abgeschlossene Verständigungs- oder Schiedsstellenverfahren anderer

Staaten verlangt werden, die Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen mit Nahestehenden berühren.

Hinweis:

Welche Aufzeichnungen und Unterlagen tatsächlich zu erstellen und vorzulegen sind, ist in erheblichem Maße Frage des Einzelfalls.

d) Rechtsfolgen eines Verstoßes

Werden erforderliche Aufzeichnungen nicht vorgelegt oder sind sie nicht verwertbar oder werden Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nicht zeitnah erstellt, so wird nach § 162 Abs. 3 Satz 1 Abgabenordnung vermutet, dass die inländischen Einkünfte höher sind. Diese Vermutung kann der Steuerpflichtige widerlegen. Ferner kann bei gebotenen **Schätzungen** ein vorhandener Schätzungsrahmen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden.

Im Fall der Nichtvorlage oder Nichtverwertbarkeit erforderlicher Aufzeichnungen ist **zudem zwingend ein Zuschlag in Höhe von mindestens 5 %** und höchstens 10 % des oben genannten Mehrbetrags der Einkünfte festzusetzen. Der Zuschlag beträgt in jedem Fall mindestens 5 000 €.

Werden verwertbare Aufzeichnungen verspätet vorgelegt, so ist ein Zuschlag von mindestens 100 € für **jeden Tag der Fristüberschreitung** festzusetzen. Insoweit besteht kein Ermessen. Der Zuschlag kann nach Ermessen der Behörde auf 1 Mio. € erhöht werden.