

Mandanten-Information Januar 2004

Zum Jahresende 2003 hat der Gesetzgeber – wie jedes Jahr – den Steuerpflichtigen zahlreiche Änderungen der steuerlichen Vorgaben beschert.

Am 19.12.2003 hat der Bundestag die folgenden Gesetze beschlossen:

- „Korb II“-Gesetz,
- Gewerbesteuerreformgesetz,
- Haushaltsbegleitgesetz 2004 und
- Steuerehrlichkeitsgesetz.

Die beschlossenen Änderungen sind am 01.01.2004 in Kraft getreten. Über die Änderungen des Steueränderungsgesetzes 2003 haben wir Sie bereits in unseren Informationen für Dezember 2003 informiert. Nachfolgend wird eine Auswahl an wichtigen Änderungen der am 19.12.2003 beschlossenen Gesetze dargestellt. Betont sei hierbei, dass es sich um keine abschließende Aufzählung handelt – angesichts der Fülle von Änderungen auch nicht handeln kann. Beabsichtigen Sie in 2004 wichtige finanzielle Entscheidungen zu treffen, sollten Sie sich besser nochmals vergewissern, ob die steuerlichen Vorgaben tatsächlich noch aktuell sind, denn die Steuergesetze überholen sich immer schneller.

<u>Inhalt</u>	<u>Seite</u>
1. Steuerpflichtige allgemein betreffende Änderungen.....	1
2. Arbeitnehmer betreffende Änderungen.....	4
3. Kapitalanleger betreffende Änderungen.....	6
4. Vermieter betreffende Änderungen.....	6
5. Unternehmen und Unternehmer allgemein betreffende Änderungen.....	8
6. Kapitalgesellschaften betreffende Änderungen.....	12
7. Übersicht über die wichtigsten Freibeträge, Freigrenzen und Pauschbeträge... des EStG und der LStR ab 01.01.2004	Anlage

1. Steuerpflichtige allgemein betreffende Änderungen

1.1. Senkung des Einkommensteuertarifs

Der Vergleich des in 2003 geltenden Einkommensteuertarifs mit dem in 2004 heranzuziehenden zeigt folgende Unterschiede:

	VZ 2003	VZ 2004
Grundfreibetrag	7.235 EUR	7.664 EUR
Eingangssteuersatz	19,9 %	16 %
Spitzensteuersatz	48,5 %	45 %

Der Steuertarif wird sich im Veranlagungszeitraum 2005 voraussichtlich nochmals auf einen Eingangssteuersatz von 15 % und einen Spitzensteuersatz von 42 % senken. Der Grundfreibetrag beläuft sich auch in 2005 auf 7.664 EUR.

1.2. Änderungen der Vorschriften zur Verlustnutzung

1.2.1. Unbeschränkter Verlustausgleich

Bislang konnten Verluste im Jahr der Verlustentstehung nur mit positiven Einkünften der selben Einkunftsart unbeschränkt ausgeglichen werden. Ein Ausgleich mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten war bis zu einem Betrag von 51.500 EUR in voller Höhe möglich, darüber hinaus nur bis zur Hälfte der verbleibenden positiven Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 EStG a.F.). Diese Beschränkung entfällt ab dem Veranlagungszeitraum 2004. Folglich können Verluste im Verlustentstehungsjahr unbeschränkt mit positiven Einkünften derselben oder einer anderen Einkunftsart ausgeglichen werden.

Beispiel:

A erzielt in 2004 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 200.000 EUR, positive Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 10.000 EUR sowie einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 100.000 EUR.

Der Verlust aus Vermietung und Verpachtung kann in voller Höhe mit den anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden, so dass A in 2004 Einkünfte in Höhe von 110.000 EUR zu versteuern hat. Eine Beschränkung des Verlustausgleichs besteht nicht mehr.

Hiervon unberührt bleiben aber spezielle Regelungen zur Verlustverrechnung, wie z.B. die Beschränkung des Abzugs des Verlustes aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG.

1.2.2 Wegfall der Beschränkung des Verlustrücktrags

Negative Einkünfte, die im Verlustentstehungsjahr nicht mit positiven Einkünften ausgeglichen werden können, können in den vorangegangenen Veranlagungszeitraum zurückgetragen und dort mit positiven Einkünften verrechnet werden. Ab dem Veranlagungszeitraum 2004 ist der Verlustrücktrag zwar weiterhin insgesamt auf einen Betrag von 511.500 EUR bei Einzelveranlagung, bei zusammenveranlagten Ehegatten von 1.023.000 EUR, beschränkt.

Eine dem Verlustausgleich nachgebildete Einschränkung (vgl. 1.2.1) des Verlustrücktrags ist jedoch nicht mehr enthalten.

1.2.3. Beschränkung des Verlustvortrags

Können Verluste weder in dem Veranlagungszeitraum, in dem sie entstanden sind noch in dem vorhergehenden Jahr von positiven Einkünften abgezogen werden, mindern diese in den folgenden Veranlagungszeiträumen die zu versteuernden Einkünfte (Verlustvortrag). Ab dem Veranlagungszeitraum 2004 können vorgetragene Verluste bis zu einem Betrag von 1.000.000 EUR (bei zusammenveranlagten Ehegatten 2.000.000 EUR) von den positiven Einkünften abgezogen werden. Der verbleibende Betrag an positiven Einkünften kann bis zu 60 % um vorgetragene Verluste gemindert werden, § 10d Abs. 2 EStG i.d.F. des Korb II. Bisher konnten vorgetragene Verluste zumindest von positiven Einkünften derselben Einkunftsart unbeschränkt abgezogen werden.

Beispiel:

Ein lediger Unternehmer erwirtschaftet im Veranlagungszeitraum 2004 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von 1.100.000 EUR. Im Vorjahr erlitt er einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.100.000 EUR, den er weder mit positiven Einkünften in 2003 noch in früheren Jahren verrechnen konnte.

Positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2004	1.100.000 EUR
- Verlustvortrag, bis 1.000.000 EUR unbeschränkt möglich	<u>- 1.000.000 EUR</u>
Verbleiben	100.000 EUR
- Verlustvortrag bis zu 60 % der verbleibenden Einkünfte	<u>-60.000 EUR</u>
Steuerpflichtige Einkünfte 2004	40.000 EUR

Obwohl er wirtschaftlich in der Gesamtschau der Jahre 2003 und 2004 ein neutrales Ergebnis von 0 EUR erwirtschaftet hat, muss er dennoch Einkünfte in Höhe von 40.000 EUR der Einkommensteuer unterwerfen. Den noch nicht berücksichtigten Verlustvortrag von 40.000 EUR kann er in den folgenden Veranlagungszeiträumen nutzen.

Soweit der Ertrag zugleich der Gewerbesteuer unterliegt, gilt eine entsprechende Beschränkung des Verlustabzugs ab dem Erhebungszeitraum 2004 auch für Zwecke der Gewerbesteuer. Vorgetragene Verluste können bis zu einem Betrag von 1.000.000 EUR in voller Höhe vom Gewerbeertrag des Folgejahres abgezogen werden, darüber hinaus nur bis zu 60 % des 1.000.000 EUR übersteigenden Gewerbeertrags, § 10a Sätze 1 und 2 GewStG.

1.3. Beiträge zu Kapitallebensversicherungen

Beiträge zu Lebensversicherungen konnten bis zum VZ 2003 unter bestimmten Voraussetzungen als Sonderausgaben abgezogen werden. Ab dem Jahr 2004 sind nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG Beiträge zu Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragsleistung sowie Kapitallebensversicherungen gegen laufende Beitragsleistung mit Sparanteil nur noch in Höhe von 88 % als Vorsorgeaufwendungen zu berücksichtigen.

1.4. Kürzung der Eigenheimzulage

Wird mit der Herstellung einer Wohnimmobilie nach dem 31.12.2003 begonnen oder diese auf der Grundlage eines nach dem 31.12.2003 rechtswirksam abgeschlossenen Kaufvertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft, wird die Eigenheimzulage nur noch in vermindertem Umfang gewährt.

Sowohl im Falle eines Neu- als auch eines Altbaus beträgt die Eigenheimzulage 1 % der Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten des Gebäudes und des dazugehörigen Grund und Bodens sowie der Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von zwei Jahren nach Anschaffung durchgeführt werden (Bemessungsgrundlage), maximal jedoch 1.250 EUR. Ausbauten und Erweiterungen werden nicht mehr gefördert.

Für jedes steuerlich zu berücksichtigende Kind wird eine Kinderzulage von 800 EUR gewährt, § 9 EigZulG i.d.F. des HBeglG 2004. Bislang konnten eine Eigenheimzulage von maximal 2.556 EUR und eine Kinderzulage von 767 EUR beansprucht werden. Erhalten bleibt die Förderdauer von 8 Jahren.

Voraussetzung für die Erlangung der Eigenheimzulage ist, dass die Einkünfte die sog. Einkunftsgrenze nicht überschreiten. Diese ermittelt sich aus der Summe der positiven Einkünfte im Jahr der erstmaligen Inanspruchnahme der Eigenheimzulage und im vorgehenden Jahr und beträgt 70.000 EUR bei Einzelveranlagung bzw. 140.000 EUR bei zusammenveranlagten Ehegatten. Sie erhöht sich um 30.000 EUR pro zu berücksichtigendem Kind, § 5 EigZulG i.d.F. des HBeglG 2004. Die Einkunftsgrenze bezog sich bislang auf den Gesamtbetrag der Einkünfte. Sie betrug 81.807 EUR bei Einzelveranlagung bzw. 163.614 EUR bei zusammenveranlagten Ehegatten und erhöhte sich um 30.678 EUR je Kind.

Bei der Anschaffung von Genossenschaftsanteilen beträgt die Förderung 3 % der Bemessungsgrundlage (geleistete Einlage), maximal 1.200 EUR; Kinderzulage 250 EUR. Weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme ist allerdings, dass mit der Nutzung der Genossenschaftswohnung zu eigenen Wohnzwecken spätestens im letzten Jahr des Förderzeitraums begonnen wird.

	Bei Anschaffung/ Herstellung bis 31.12.2003	Bei Anschaffung /Herstellung nach 31.12.2003
Fördergrundbetrag	5 % der Bemessungsgrundlage, maximal 2.556 EUR	1 % der Bemessungsgrundlage, maximal 1.250 EUR
Kinderzulage	Pro Kind 767 EUR	Pro Kind 800 EUR
Einkunftsgrenzen	Gesamtbetrag der Einkünfte in zwei Jahren 81.807 EUR (bzw. 163.614 EUR bei zusammenveranlagten Ehegatten); Erhöhung pro Kind: 30.678 EUR	Summe der positiven Einkünfte in zwei Jahren 70.000 EUR (bzw. 140.000 EUR bei zusammenveranlagten Ehegatten); Erhöhung pro Kind: 30.000 EUR

1.5. Steueramnestie

Mit dem sog. Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG) will der Gesetzgeber Steuerpflichtigen einen Anreiz geben, bislang nicht vollständig oder nicht richtig erklärte steuerpflichtige Einkünfte oder zuviel erklärte Betriebsausgaben oder Werbungskosten nachträglich zu deklarieren und somit in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Insbesondere betroffen von in der Vergangenheit nicht erklärten Einkünften dürften Kapitalanleger sein, die Gelder in das Ausland transferiert haben und die dort erzielten Erträge nicht in ihrer in Deutschland abzugebenden Steuererklärung angegeben haben.

Um Straf- bzw. Bußgeldfreiheit zu erlangen, muss der betreffende Steuerpflichtige beim zuständigen Finanzamt eine vollständige Erklärung über die Summe der auf Grund unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben nicht besteuerten Einnahmen in den Veranlagungszeiträumen 1993 bis 2002 nach dem 31.12.2003, aber vor dem 01.01.2005 abgeben und 25 % des erklärten Betrags innerhalb von zehn Tagen nach Abgabe der Erklärung entrichten, § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StraBEG. Die erklärten Einnahmen sind hierbei nach Kalenderjahr und den zu Grunde liegenden Lebenssachverhalten zu spezifizieren, § 3 Abs.1 Satz 3 StraBEG. Erfolgt die Erklärung erst nach dem 31.12.2004, aber vor dem 01.04.2005, sind 35 % des erklärten Betrags zu zahlen, § 1 Abs. 6 StraBEG. Hierbei ist zu beachten, dass der erklärte Betrag, je nachdem, welche Steuerart hinterzogen bzw. verkürzt wurde, einen Prozentsatz der bislang nicht versteuerten Einnahmen darstellt, § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG.

Soweit infolge einer solchen Erklärung Straf- oder Bußgeldfreiheit eintritt, erlöschen alle entstandenen Steueransprüche, Ansprüche auf Steuerabzugsbeträge, Zuschlagsteuern und Nebenleistungen (z.B. Zinsen, Säumniszuschläge) der Jahre 1993 bis 2002, § 8 Abs. 1 StraBEG.

2. Arbeitnehmer betreffende Änderungen

2.1. Kürzung von steuerfreien Beträgen

Zur Gegenfinanzierung der Senkung des Einkommensteuertarifs 2004 wurden zahlreiche Kürzungen von steuerfreien Beträgen durch das HBeglG 2004 vorgenommen. In der nachstehenden Tabelle sind einige dieser Kürzungen zusammengestellt:

	Steuerfreie Beträge bis 2003	Steuerfreie Beträge ab 2004
Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten Auflösung des Arbeitsverhältnisses, § 3 Nr. 9 EStG	8.181 EUR bei Vollendung des 50. Lebensjahres und mindestens 15 Jahre dauerndem Dienstverhältnis 10.226 EUR	7.200 EUR bei Vollendung des 50. Lebensjahres und mindestens 15 Jahre dauerndem Dienstverhältnis 9.000 EUR
	Bei Vollendung des 55. Lebensjahres und mindestens 20 Jahre dauerndem Dienstverhältnis 12.271 EUR	Bei Vollendung des 55. Lebensjahres und mindestens 20 Jahre dauerndem Dienstverhältnis 11.000 EUR
Zuwendungen zur Eheschließung oder Geburt eines Kindes, § 3 Nr. 15 EStG	358 EUR	315 EUR
Sachprämien von Dritten, § 3 Nr. 38 EStG (z. B. Miles and More-Programme)	1.224 EUR im Kalenderjahr	1.080 EUR im Kalenderjahr
Sachbezüge vom Arbeitgeber, § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG	50 EUR im Kalendermonat	44 EUR im Kalendermonat
Rabattfreibetrag, § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG	1.224 EUR im Kalenderjahr	1.080 EUR im Kalenderjahr

2.2. Begrenzung der Steuerfreiheit von Sonn- und Feiertagszuschlägen

Bislang waren Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit nach § 3b Abs. 1 EStG a. F. einkommensteuerfrei, soweit sie einen bestimmten Prozentsatz des Grundlohns nicht übersteigen. Durch das zweite Steueränderungsgesetz 2003 (StÄndG 2003) wird mit Wirkung ab dem Lohnabrechnungszeitraum Januar 2004 eine Begrenzung der Steuerfreiheit eingeführt (§ 3b Abs. 2 Satz 1 EStG i. d. F. des StÄndG 2003). Damit soll der missbräuchlichen Anwendung der Vorschrift entgegengewirkt werden. Zur Ermittlung des steuerfreien Zuschlags darf nur noch ein Grundlohn von maximal 50 EUR pro Stunde angesetzt werden. Ist der Grundlohn tatsächlich höher, wird der steuerfreie Zuschlag dennoch begrenzt auf den prozentualen Zuschlag, basierend auf einem Grundlohn von 50 EUR pro Stunde. So kann z. B. der Zuschlag für Nacharbeit, der bis zu 25 % des Grundlohns steuerfrei ist, maximal in Höhe von 25 % von 50 EUR, also 12,50 EUR, steuerfrei an den Arbeitnehmer ausgezahlt werden. Ein diesen Betrag übersteigender Zuschlag ist lohnsteuer- und sozialversicherungsbeitragspflichtig.

2.3. Wegfall der Zweijahresfrist bei doppelter Haushaltsführung

Arbeitnehmer, die aus beruflichen Gründen neben einem Hausstand, an dem sich ihr Lebensmittelpunkt – i. d. R. ihre Familie – befindet, einen zusätzlichen Hausstand am Arbeitsort unterhalten, können die damit in Zusammenhang stehenden Kosten steuerlich geltend machen. Bislang sah § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG a. F. eine zeitliche Begrenzung der steuerlichen Anerkennung der doppelten Haushaltsführung auf zwei Jahre vor. Diese zeitliche Begrenzung wurde – als Reaktion auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Beschluss vom 04.12.2002, Az. 2 BvR 400/98) – durch das StÄndG 2003 mit Wirkung bereits am dem Veranlagungszeitraum 2003 gestrichen. Auch bei früheren Veranlagungen, die noch nicht bestandskräftig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sind, ist die Zweijahresfrist nicht mehr zu beachten.

Maßgeblich für die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung ist nach der Änderung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG durch das StÄndG 2003 nun allein, dass die Begründung der doppelten Haushaltsführung beruflich veranlasst ist; aus welchem Grund die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird, ist hingegen unerheblich. Allerdings ist erforderlich, dass der Arbeitnehmer über zwei eigene Hausstände verfügt. Die Finanzverwaltung erkannte aus Billigkeitsgründen bislang auch bei fehlendem Hausstand Kosten der doppelten Haushaltsführung für eine Übergangszeit von drei Monaten an (R 43 Abs. 5 LStR). Diese Regelung findet ab dem Veranlagungszeitraum 2004 keine Anwendung mehr.

Entsprechendes gilt auch für Unternehmer, die ihre Kosten der doppelten Haushaltsführung als Betriebsausgaben geltend machen. Auch in diesen Fällen besteht bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2003 keine zeitliche Begrenzung der steuerlichen Anerkennung der doppelten Haushaltsführung mehr (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a EStG i. d. F. des StÄndG 2003).

2.4. Entfernungspauschale

Die Entfernungspauschale von bisher 0,36 EUR bzw. 0,40 EUR je Entfernungskilometer wird auf einheitlich 0,30 EUR je Entfernungskilometer gesenkt. Die Absenkung gilt auch für Unternehmer für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte.

Die Änderung bei der Entfernungspauschale wirken sich auch auf den pauschalierungsfähigen Betrag von Fahrtkostenzuschüssen des Arbeitgebers bei Fahrten zur Arbeit mit dem eigenen Auto bzw. des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Firmenwagen aus, da nur das pauschaliert werden kann, was der Arbeitnehmer als Werbungskosten abziehen könnte (§ 40 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Die Entfernungspauschale gilt künftig nicht mehr in den Fällen steuerfreier Sammelbeförderung von Arbeitnehmern (§ 3 Nr. 32 EStG). Auch steuerfreie Sachbezüge nach § 8 Abs. 3 EStG mindern erstmals die Entfernungspauschale. Die Entfernungspauschale gilt weiterhin nicht für Flugstrecken.

Bei ÖPNV-Nutzern ist der Höchstbetrag der anzusetzenden Aufwendungen zudem von 5.112 EUR auf 4.500 EUR gesenkt worden.

3. Kapitalanleger betreffende Änderungen

3.1. Kürzung des Sparer-Freibetrags

Der Sparerfreibetrag für Kapitaleinkünfte wird von 1.550 EUR / 3.100 EUR auf 1.370 EUR / 2.740 EUR (Ledige/Verheiratete) gesenkt. Dies erfordert auch eine Anpassung der Freistellungsaufträge ab 2004.

3.2. Jahresbescheinigung der Kreditinstitute

Inländische Kreditinstitute müssen künftig nach § 24c EStG i. d. F. des StÄndG 2003 ihren Kunden jährlich eine zusammenfassende Bescheinigung ausstellen, in der alle Angaben über die bei dem Institut geführten Wertpapierdepots oder Konten des Kunden enthalten sind, soweit sie für die Besteuerung der Kapitalerträge nach § 20 EStG und die Besteuerung von privaten Veräußerungsgewinnen nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 EStG erforderlich sind.

In der Jahresbescheinigung müssen alle Kapitalerträge enthalten sein, die nach dem 31.12.2003 zufließen oder Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31.12.2003 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag beruht, bzw. Termingeschäfte, bei denen der Erwerb nach dem 31.12.2003 erfolgt. Somit werden alle Erträge des Kunden bei einem Kreditinstitut erfasst, die ab 01.01.2004 anfallen. Die erste Jahresbescheinigung der Kreditinstitute wird für das Kalenderjahr 2004 zu Beginn des Jahres 2005 erstellt werden.

4. Vermieter betreffende Änderungen

4.1. Kodifizierung der anschaffungsnahen Herstellungskosten

Gemäß älterer Rechtsprechung wurden Aufwendungen im zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes, die im Verhältnis zum Kaufpreis hoch waren, grundsätzlich als Herstellungskosten beurteilt. Entsprechend ging die Finanzverwaltung von Herstellungskosten aus, wenn innerhalb der ersten drei Jahre nach der Anschaffung des Gebäudes Aufwendungen anfielen, die 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes überstiegen. Diese Rechtsprechung hat der BHF jedoch mit seinen Urteilen vom 12.09.2001 (BFHE 198, S. 74 und 85) verworfen. Entsprechend musste zwischenzeitlich auch die Finanzverwaltung ihre Praxis aufgeben. Der Gesetzgeber hat nunmehr jedoch die bisherige Verwaltungspraxis gesetzlich festgeschrieben.

Hinsichtlich Baumaßnahmen, die nach dem 31.12.2003 begonnen werden, ist nun gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG i. d. F. des StÄndG 2003 wieder von sog. anschaffungsnahen Herstellungskosten auszugehen, wenn die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Ausgenommen hiervon sind jedoch Aufwendungen für Erweiterungen, die einer Herstellung gleichgestellt sind, sowie Aufwendungen für jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsarbeiten.

Somit wirken sich Aufwendungen in Höhe von mehr als 15 % der Anschaffungskosten innerhalb der ersten drei Jahre seit Anschaffung steuerlich nur in Form der Abschreibung aus.

Ergänzender Hinweis: In den R 157 Abs. 2 EStR 2003 ist die Obergrenze, bis zu der auf Antrag Herstellungsaufwand nicht nach § 7 EStG abzuschreiben ist, sondern aus Vereinfachungsgründen als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand behandelt werden kann, von 2.100 € auf 4.000 € erhöht worden.

4.2. Verteilung von größerem Erhaltungsaufwand

Erhaltungsaufwendungen für vermietete Immobilien stellen grundsätzlich Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar, die im Jahr der Zahlung in vollem Umfang einkünftermindernd berücksichtigt werden. Größerer Erhaltungsaufwand, der nach dem 31.12.2003 entsteht, kann jedoch gleichmäßig auf zwei bis fünf Jahre verteilt werden, wenn das Gebäude zum Zeitpunkt der Entstehung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehört und überwiegend Wohnzwecken dient (§ 82b Abs. 1 EstDV i. d. F. des HBeglG 2004).

4.3. Absenkung der degressiven AfA-Sätze bei zu Wohnzwecken dienenden Gebäuden

An Stelle der linearen Abschreibung kann bei im Inland belegenen Grundstücken, die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Herstellungsjahres angeschafft worden sind, auch die degressive Abschreibung vorgenommen werden (§ 7 Abs. 5 EStG). Die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten von **Gebäuden, die Wohnzwecken** dienen und für die ein Bauantrag nach dem 31.12.1995 gestellt wurde oder die nach diesem Zeitpunkt angeschafft wurden, können wie folgt abgeschrieben werden:

Im Jahr der Fertigstellung und in den darauf folgenden 7 Jahren	5 %
in den darauf folgenden 6 Jahren	2,5 %
in den darauf folgenden 36 Jahren	1,25 %

Die bisher geltenden Abschreibungssätze bleiben weiterhin anwendbar, soweit der Bauantrag vor dem 01.01.2004 gestellt wurde bzw. das Gebäude vor diesem Zeitpunkt durch rechtswirksam abgeschlossenen Kaufvertrag angeschafft wurde. Die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten von Gebäuden, die Wohnzwecken dienen und für die ein Bauantrag nach dem 31.12.2003 gestellt wurde oder die nach diesem Zeitpunkt durch rechtswirksam abgeschlossenen Kaufvertrag angeschafft wurden, können nur noch wie folgt abgeschrieben werden:

Im Jahr der Fertigstellung und in den darauf folgenden 9 Jahren	4 %
in den darauf folgenden 8 Jahren	2,5 %
in den darauf folgenden 32 Jahren	1,25 %

4.4. Erhöhte Absetzungen bei besonderen Gebäuden

Bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen war bisher nach § 7h Abs. 1 EStG eine erhöhte AfA von bis zu 10 % der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen **im Jahr der Herstellung** und in den folgenden 9 Jahren möglich. Diese erhöhte Absetzung beträgt nach neuer Rechtslage im Jahr der Herstellung und in **den folgenden 7 Jahren** bis zu **9 %** und in **den folgenden 4 Jahren** bis zu **7 %** der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen.

Erhöhte Absetzungen für Baudenkmäler waren nach § 7i Abs. 1 EStG in Höhe von bis zu 10 % der Herstellungskosten für Baumaßnahmen zur Erhaltung des Gebäudes **im Jahr der Herstellung** und in den folgenden 9 Jahren möglich. Auch diese erhöhten Absetzungen werden geändert: Bei Baudenkmälern sind erhöhte Absetzungen im Jahr der Herstellung und **in den folgenden 7 Jahren** in Höhe von bis zu **9 %** und in den **folgenden 4 Jahren** in Höhe von bis zu **7 %** der Herstellungskosten für Baumaßnahmen möglich, die zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu dessen sinnvollen Nutzung erforderlich sind.

Erstmals anzuwenden sind die neuen Abschreibungssätze in beiden Fällen für Baumaßnahmen, mit denen nach dem 31.12.2003 begonnen wird. Als Beginn der Baumaßnahme gilt bei baugenehmigungspflichtigen Baumaßnahmen der Zeitpunkt des Bauantrags und bei baugenehmigungsfreien Baumaßnahmen der Zeitpunkt der Einreichung des Bauunterlagen.

4.5. Verbilligte Vermietung

Beträgt der Mietzins bislang weniger als 50 % der ortsüblichen Marktmiete, ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, § 21 Abs. 2 EStG a.F. Nur soweit die Werbungskosten dem entgeltlichen Teil zuzurechnen sind, können diese steuerlich berücksichtigt werden. Durch das HBeglG 2004 wird der Prozentsatz auf 56 % erhöht, so dass der Mietzins nun mindestens 56 % der ortsüblichen Miete betragen muss, damit keine Aufteilung der Überlassung in einen unentgeltlichen und entgeltlichen Teil nach § 21 Abs. 2 EStG i.d.F. des HBeglG 2004 erfolgt.

Allerdings ist hier zudem die Rechtsprechungsänderung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu beachten, wonach auch bei einem Mietzins über 50 % bzw. 56 %, jedoch weniger als 75 %, eine Aufteilung in einen unentgeltlichen und entgeltlichen Teil in Betracht kommt und dementsprechend daraus eine teilweise steuerliche Nichtanerkennung der mit dem unentgeltlichen Teil im Zusammenhang stehenden Werbungskosten resultiert.

Nach Ansicht des BFH ist bei einem Mietzins von weniger als 75 % der ortsüblichen Miete zu prüfen, ob die Vermietungstätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommen wird. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist hierzu anhand einer Überschussprognose über den gesamten Zeitraum der Vermietungstätigkeit zu ermitteln. Ist die Überschussprognose negativ, ist die Vermietungstätigkeit wiederum in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, mit der Folge, dass nur die auf den entgeltlichen Teil entfallenden Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen sind. Die Finanzverwaltung wendet diese Rechtsprechung ab dem 01.01.2004 an.

5. Unternehmen und Unternehmer allgemein betreffende Änderungen

5.1. Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs

Als Gegenfinanzierungsmaßnahme wurden durch den Vermittlungsausschuss im Rahmen des HBegIG 2004 Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs hinsichtlich der Geschenke an Geschäftsfreunde und der Bewirtungskosten vorgenommen.

	Betriebsausgabenabzug bis Wirtschaftsjahr 2003	Betriebsausgabenabzug bis Wirtschaftsjahr 2004
Geschenke an Geschäftsfreunde, § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG	40 EUR pro Empfänger im Wirtschaftsjahr	35 EUR pro Empfänger im Wirtschaftsjahr
Bewirtungskosten, § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG	80 % der Kosten	70 % der Kosten (auch der Vorsteuerabzug ist ab 2004 nur noch aus 70 % der Aufwendungen zulässig)

5.2. Vereinfachungsregelung zur Abschreibung

Unternehmer können bis zum Ende des VZ 2003 für bewegliche Wirtschaftsgüter im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung die volle bzw. die halbe Jahres-Abschreibung als Betriebsausgabe ansetzen, je nachdem, ob die Anschaffung bzw. Herstellung im ersten oder zweiten Halbjahr des Wirtschaftsjahres erfolgt, R 44 Abs. 2 Satz 3 EStR. Diese Vereinfachungsregelung ist bei Wirtschaftsgütern, die nach dem 31.12.2003 angeschafft oder hergestellt werden, nicht mehr anwendbar. Künftig kann die Abschreibung nur noch für den Monat der Anschaffung bzw. Herstellung und die nachfolgenden verbleibenden Monate des Wirtschaftsjahres zum Abzug gebracht werden. Dies gilt sowohl für die lineare als auch für die degressive Abschreibung.

Beispiel:

Unternehmer U erwirbt im April 2004 eine Maschine für sein Unternehmen zu einem Kaufpreis von 100.000 EUR. Die Nutzungsdauer der Maschine beträgt 5 Jahre.

Die Abschreibung der Maschine für das Jahr 2004 mindert als Betriebsausgabe den steuerpflichtigen Gewinn des U. Dabei kann nicht der volle Jahresbetrag von 20.000 EUR angesetzt werden, wie dies bis 2003 möglich war. U kann nur 9/12 des Jahresbetrags, somit 15.000 EUR, abschreiben.

5.3. Steuerbegünstigungen bei Betriebsveräußerung

Wird der gesamte Gewerbebetrieb, ein Teilbetrieb oder der gesamte Anteil an einer Personengesellschaft veräußert, kommt dem Veräußerer ein Freibetrag zugute, soweit er das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauernd berufsunfähig ist und er diesen Freibetrag nicht schon einmal beansprucht, § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG. Dieser Freibetrag wird durch das HBegIG 2004 ab dem Veranlagungszeitraum 2004 von 51.200 EUR auf 45.000 EUR gesenkt. Zudem schmilzt der Freibetrag ab, soweit der Veräußerungsgewinn 136.000 EUR übersteigt. Bislang war hier ein Betrag von 154.000 EUR vorgesehen.

Zudem kommt dem Betriebsveräußerer ein ermäßigter Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG zugute, wenn er das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauernd berufsunfähig ist. Dieser ermäßigte Steuersatz betrug die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, mit dem der Betriebsveräußerer sein zu versteuerndes Einkommen zu versteuern hätte, mindestens jedoch 19,9 %. Der ermäßigte Steuersatz beträgt im Veranlagungszeitraum 2004 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes, mindestens 16 %, § 34 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des HBegIG 2004.

5.4. Unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen

Wird Betriebsvermögen zu Lebzeiten des Unternehmers auf seine Nachfolger übertragen bzw. geht dieses im Erbfall auf die Erben über, sieht das Erbschaftsteuergesetz einige Vergünstigungen vor. Es ist ein Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG sowie ein Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG vorgesehen, die beide zu einer niedrigeren Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer führen. Sowohl der Freibetrag als auch der Bewertungsabschlag reduzieren sich laut HBeglG 2004 für Erwerbe, die für die Erbschaftsteuer erst nach dem 31.12.2003 entsteht, also regelmäßig für die Übertragungen bzw. Erbfälle ab 01.01.2004 (vgl. Tabelle).

Ist der Beschenkte oder Erbe nicht Kind oder Ehegatte des Schenkers bzw. Erblassers, unterliegt er grundsätzlich einer höheren Erbschaftsteuerbelastung, da er den ungünstigen Steuerklassen II oder III zugeordnet wird. Der Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG gleicht diesen Nachteil aus und führt bislang letztlich zu einer Besteuerung des Erwerbs von Betriebsvermögen nach der günstigen Steuerklasse I. Dieser Entlastungsbetrag wird für Erwerbe regelmäßig ab 01.01.2004 ebenso reduziert.

	Erwerbe für die die Steuer bis zum 31.12.2003 anfällt	Erwerbe für die die Steuer nach dem 31.12.2003 anfällt
Betriebsvermögensfreibetrag	256.000 EUR	225.000 EUR
Bewertungsabschlag	40 %	35 %
Entlastungsbetrag	Differenz zwischen der Erbschaftsteuer laut der anzuwendenden Steuerklasse II oder III und der günstigeren Steuerklasse I	88 % dieser Differenz

5.5. Elektronische Lohnsteuerbescheinigung

Ab 2004 wird die bisherige fest mit der Lohnsteuerkarte zu verbindende Lohnsteuerbescheinigung durch eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung ersetzt. Arbeitgeber, die die Lohnabrechnung maschinell selbst abwickeln oder maschinell extern durchführen lassen, haben auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto die Lohnsteuerbescheinigungsdaten erstmals für 2004 bis zum 28.2.2005 nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die amtlich bestimmte Übermittlungsstelle der Finanzverwaltung (sog. „Clearingstelle“) zu übermitteln (§ 41 b Abs. 1 EStG).

Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer einen nach amtlich vorgeschriebenem Muster gefertigten Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung mit Angabe der eTIN (eTIN – electronic Taxpayer Identification Number) auszuhändigen oder elektronisch bereitzustellen. Dieser Ausdruck ist nicht mehr mit der Lohnsteuerkarte zu verbinden. Es ist beabsichtigt, den Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung so zu gestalten, dass er von den Arbeitnehmern als vereinfachte Einkommensteuererklärung verwendet werden kann (§ 51 Abs. 4 Nr. 1 EStG).

Nach Ablauf des Kalenderjahres 2004 darf der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Lohnsteuerkarte nur noch aushändigen, wenn sie eine Lohnsteuerbescheinigung enthält und der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird. Nicht ausgehändigte Lohnsteuerkarten für 2004 ohne Lohnsteuerbescheinigung kann der Arbeitgeber vernichten; der Arbeitnehmer hat ja einen Ausdruck der elektronisch übermittelten Lohnsteuerbescheinigungsdaten erhalten.

Für genauere Informationen stehen Ihnen unsere Mitarbeiterinnen des Lohnbüros gerne zur Verfügung.

5.6. Fahrtkostenzuschüsse des Arbeitgebers

Die Steuerbefreiung von Zuschüssen des Arbeitgebers, die zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr gezahlt werden, entfällt insgesamt. Der geldwerte Vorteil kann mit 15 % pauschal versteuert werden (§ 40 Abs. 2 Satz 2 EStG) und ist in diesem Fall sozialversicherungsfrei.

5.7. Änderungen im Rahmen der Gewerbesteuer

Die zunächst durch das Gewerbesteuerreformgesetz (GewStRefG) vorgesehenen umfassenden Änderungen des Gewerbesteuergesetzes in eine Gemeindefinanzierungssteuer, der auch selbständig Tätige unterliegen sollten, wurden durch den Vermittlungsausschuss abgelehnt und finden somit nicht Eingang in das Gesetz. Das Gewerbesteuergesetz bleibt unverändert. Lediglich der Abzug der Gewerbeverluste wird entsprechend dem Abzug von Verlusten in der Einkommensteuer beschränkt (vgl. 1.2.3.). Nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassene Zinsaufwendungen, die an Anteilseigner der Kapitalgesellschaft gezahlt werden, mindern ab dem Erhebungszeitraum 2004 auch nicht den gewerbesteuerpflichtigen Ertrag (vgl. 6.2). Die finanzielle Lage der Gemeinden wird lediglich durch eine Senkung der Gewerbesteuerumlage verbessert.

5.8. Umsatzsteuerliche Änderungen

5.8.1. Zusätzliche Angaben in Rechnungen

Eine Rechnung ist jedes Dokument, mit dem über eine Leistung abgerechnet wird. Es kommt nicht darauf an, wie sie im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Rechnungen können sowohl auf Papier als auch – vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers – auf elektronischem Weg mit qualifizierter elektronischer Signatur übermittelt werden (§ 14 Abs. 1 UStG). Der Unternehmer ist zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet, wenn er Leistungen erbringt an andere Unternehmer für deren Unternehmen oder an juristische Personen, die nicht Unternehmer sind. Eine Gutschrift kann vom Leistungsempfänger auch über steuerfreie Umsätze ausgestellt werden und somit zu einem unrichtigen Steuerausweis führen. Sie verliert jedoch ihre Wirkung, sobald der Empfänger der Gutschrift widerspricht (§ 14 Abs. 2 UStG).

Neben den bisher schon erforderlichen Angaben sind in einer Rechnung ab 01.01.2004 anzugeben:

Bisher: § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F.	Ab 2004: § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG n.F.
Nr. 1: Name und Anschrift des leistenden Unternehmers	Nr. 1: Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers
Nr. 2: Name und Anschrift des Leistungsempfängers	Nr. 2: Vom FA erteilte Steuernummer des leistenden Unternehmers oder die ihm vom BfF erteilte USt.-IdNr.
	Nr. 3: Ausstellungsdatum
	Nr. 4: Fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmal vergeben wird (Rechnungsnummer)
Nr. 3: Menge und handelsübliche Bezeichnung des Gegenstands der Lieferung oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung	Nr. 5: Menge und handelsübliche Bezeichnung des Gegenstands der Lieferung oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung
Nr. 4: Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung	Nr. 6: Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts in den Fällen des § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG, sofern dieser Zeitpunkt feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist
Nr. 5: Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (dazu bisher Aufschlüsselung nach § 32 UstDV)	Nr. 7: Nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsseltes Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung sowie jede im voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist

Bisher: § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F.		Ab 2004: § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG n.F.
Nr. 6:	Auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag, der gesondert auszuweisen ist, oder Hinweis auf die Steuerbefreiung	Nr. 8: Anzuwendender Steuersatz sowie auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt

Wichtiger Hinweis: Für den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger wird es bei vor dem 01.07.2004 ausgestellten Rechnungen nicht beanstandet, wenn lediglich die bisherigen Angaben gemacht werden; so ist z. B. die Angabe einer Rechnungsnummer in der ersten Jahreshälfte 2004 nicht Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Allerdings muss der leistende Unternehmer auch bei vor dem 01.07.2004 ausgestellten Rechnungen, die ihm erteilte Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angeben (BMF-Schreiben vom 19.12.2003 – IV B 7 – S 7300 – 75/03)

Im übrigen kann eine Rechnung berichtigt werden, wenn sie nicht alle erforderlichen Angaben enthält oder Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Dies kann durch ein Dokument geschehen, das lediglich die zu berichtigenden oder fehlenden Angaben enthält, jedoch eindeutig und spezifisch auf die Rechnung bezogen sein muss (§ 31 Abs. 5 UStDV).

Bei Kleinbetragsrechnungen (Gesamtbetrag bis 100 EUR) muss das Ausstellungsdatum der Rechnung angegeben werden sowie im Fall einer Steuerbefreiung ein entsprechender Hinweis hierauf. Die Angabe der dem leistenden Unternehmer erteilten Steuernummer und/oder einer Rechnungsnummer ist nicht erforderlich (§ 33 UStDV).

5.8.2. Wegfall des Vorsteuerabzugsverbots für Reisekosten

Der Wegfall des Vorsteuerabzugsverbots für Reisekosten dient im Wesentlichen der Rechtsbereinigung. Die Finanzverwaltung hatte nämlich den Vorsteuerabzug aus Reisekosten auf Grund der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Vorgriff auf diese Gesetzesänderung bereits in der Vergangenheit wieder gewährt (BMF-Schreiben vom 28.03.2001, BStBl. I, 251 unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 23.11.2000, BStBl. 2001 II S. 266); allerdings ist nunmehr auch wieder ein Vorsteuerabzug aus Fahrtkosten für Fahrzeuge des Personals möglich. Der Vorsteuerabzug setzt allerdings voraus, dass der Arbeitgeber / Unternehmer Leistungsempfänger und im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist. Der Arbeitgeber / Unternehmer ist Leistungsempfänger, wenn er aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das der Leistung zugrunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist (R 192 Abs. 13 S. 1 UStR).

Hinweis: Ein Vorsteuerabzug aus den Pauschbeträgen für Verpflegungsmehraufwendungen (6 EUR bei mindestens 8 Stunden Abwesenheit; 12 EUR bei mindestens 14 Stunden Abwesenheit; 24 EUR bei 24 Stunden Abwesenheit) und aus den Kilometergeldern bei Auswärtstätigkeiten der Arbeitnehmer (0,30 EUR je gefahrenem Kilometer bei Dienstreisen) ist nach wie vor nicht möglich.

5.8.3. Wegfall der Vorsteuerabzugsbeschränkung für gemischt genutzte Fahrzeuge

Die Vorsteuerabzugsbeschränkung für Pkw, die dem Unternehmen zugeordnet worden sind und teilweise privat genutzt werden, ist zum 01.01.2004 weggefallen. Das gilt auch für Fahrzeuge, die vor dem 01.01.2004 angeschafft, hergestellt oder gemietet worden sind. Allerdings ist ab 01.01.2004 die Privatnutzung solcher Fahrzeuge als unentgeltliche Wertabgabe aus dem Unternehmen wieder umsatzsteuerpflichtig (§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG ist aufgehoben worden). Bemessungsgrundlage für diesen steuerpflichtigen Umsatz sind die auf die Privatnutzung entfallenden anteiligen Kosten, die ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG).

Bei Fahrzeugen, die nach dem 01.04.1999 und vor dem 01.01.2004 angeschafft worden sind und die unter die bisherige 50%ige Vorsteuerabzugsbeschränkung gefallen sind, löst der Wegfall dieser Beschränkung zum 01.01.2004 eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15 a UStG aus, soweit der fünfjährige Berechtigungszeitraum noch nicht ausgelaufen ist. Die Vorsteuerberechtigung wird regelmäßig erst bei der Umsatzsteuer-Jahressteuererklärung 2004 vorzunehmen sein, da der zu berichtigende Vorsteuerabzugsbetrag 6.000 € nicht übersteigen wird (§ 44 Abs. 4 UStDV). Im übrigen wird darauf hingewiesen, dass die Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG ertragsteuerlich zu Betriebseinnahmen oder –ausgaben führt. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Fahrzeug und damit auch die AfA ändert sich nicht (§ 9 b Abs. 2 EStG).

5.8.4. Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger

Der Gesetzgeber hat die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ausgeweitet: Bei **umsatzsteuerpflichtigen Grundstückskäufen** muss der zum Vorsteuerabzug berechtigte Leistungsempfänger die Umsatzsteuer des Unternehmers an das Finanzamt bezahlen. Entsprechendes gilt bei Leistungen zur Herstellung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken.

Hinweis: Für diese Neuregelung ist allerdings noch eine Ermächtigung der EU erforderlich. Die Neuregelung ersetzt übrigens nicht die Bauabzugssteuer!

Die Steuerschuldnerschaft gilt außerdem ab dem 7.11.2003 in Fällen, in denen sich bei einer **steuerpflichtigen Lieferung von beweglichen Gegenständen** (z.B. Auto-/Baukräne, Gerüste, Lkw, Kipper, Sattelschlepper) aufgrund eines Miet- oder Leasingvertrags die Bemessungsgrundlage ändert oder das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist. Wenn das Finanzamt die vom Mieter zu viel geltend gemachte Vorsteuer mangels Masse nicht zurückerlangen kann, haftet der Vermieter für den Betrag!

6. Kapitalgesellschaften betreffende Änderungen

6.1. Änderung des Körperschaftsteuertarifs

Im Rahmen des Flutopfersolidaritätsgesetzes wurde die zweite Stufe der Steuerreform und damit die Senkung der Einkommensteuersätze um ein Jahr von 2003 auf 2004 verschoben. Auch die Kapitalgesellschaften sollten ihren Beitrag zur Linderung der Not nach dem Elbe-Hochwasser leisten. Deshalb wurde der Körperschaftsteuertarif für den Veranlagungszeitraum 2003 von 25 % auf 26,5 % angehoben. Für den Veranlagungszeitraum 2004 gilt wieder ein Körperschaftsteuertarif von 25 %.

6.2. Neuregelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Die Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung betrifft bis zum VZ 2003 in erster Linie nur inländische Kapitalgesellschaften mit ausländischen Anteilseignern. Infolge des Urteils des EuGH vom 12.12.2002 (RS. C-324/00, Lankhorst) war eine Neuregelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung erforderlich. Um europarechtlichen Bedenken entgegenzuwirken, wird die Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung sowohl auf inländische als auch auf ausländische Anteilseigner ausgedehnt. Ab dem Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2003 beginnt, ist die neue Regelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung somit auch für ausländische Kapitalgesellschaften mit in Deutschland steuerpflichtigen Einkünften und insbesondere **auch für inländische Anteilseigner** zu beachten, § 8a KStG i.d.F. von „Korb II“.

Dies bedeutet, dass ab dem Wirtschaftsjahr 2004 auch inländische Anteilseigner ihre Gesellschaft in nur noch sehr begrenztem Rahmen mit Fremdkapital ausstatten können, damit die hierfür geleisteten Vergütungen bei der Gesellschaft steuermindernd berücksichtigt werden können. Wird Fremdkapital zu einem festen Zinssatz langfristig zur Verfügung gestellt, ist das Entgelt für die Fremdkapitalüberlassung steuerlich nur insoweit abziehbar, als das Fremdkapital nicht das Eineinhalbfache des zu Beginn des Wirtschaftsjahres dem Anteilseigner zuzurechnenden Eigenkapitals übersteigt, § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. von „Korb II“.

Unter die gleichen Restriktionen fällt insbesondere auch die Fremdkapitalgewährung, die zwar von einem Dritten erfolgt (z.B. von einem Kreditinstitut), bei der jedoch Sicherheiten durch den Anteilseigner gestellt werden, § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG i.d.F. von „Korb II“. Somit ist beispielsweise auch das klassische Bankdarlehen an die GmbH betroffen, das durch eine persönliche Bürgschaft des Alleingeschafters besichert wird. Auch hier kann der Betriebsausgabenabzug der an die Bank gezahlten Zinsaufwendungen versagt werden, wenn die steuerlich zulässige Eigenkapital-Fremdkapitalrelation nicht eingehalten wird.

Allerdings ist die Neuregelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung unbeachtlich, wenn Vergütungen für Fremdkapital und für die Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschafter insgesamt 250.000 EUR im Wirtschaftsjahr nicht übersteigen (Freigrenze), § 8a Abs. 1 KStG i.d.F. von „KorbII“. Ob die Neuregelung des § 8a KStG nun dem Europarecht standhält, darf allerdings bezweifelt werden.

6.3. Pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot bei Veräußerungsgewinnen aus Kapitalgesellschaftsanteilen und Dividenden

Bezieht eine Kapitalgesellschaft Dividenden von einer ausländischen Kapitalgesellschaft, sind derzeit 5 % der Dividenden als nicht abziehbare Betriebsausgaben zu behandeln. Somit sind diese Dividenden im Ergebnis zu 95 % körperschaftsteuerfrei. Hingegen werden Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit diesen Dividenden stehen, steuermindernd anerkannt. Dividenden von einer inländischen Kapitalgesellschaft sind zwar derzeit zu 100 % körperschaftsteuerfrei, jedoch werden die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben in Höhe der erhaltenen steuerfreien Dividende steuerlich nicht anerkannt.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2004 gilt auch für Dividenden inländischer Kapitalgesellschaften sowie für Gewinne aus der Veräußerung inländische oder ausländischer Kapitalgesellschaftsanteile das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot von 5 %, § 8b Abs. 3 und 5 KStG i.d.F. von „Korb II“ i.V. mit § 3c Abs. 1 EStG. Damit sind künftig 5 % der empfangenen Dividenden sowie 5 % der realisierten Veräußerungsgewinne steuerpflichtig. Dafür sind sämtliche Betriebsausgaben in voller Höhe steuerlich abzugsfähig.

7. Anlage: Übersicht über die wichtigsten Freibeträge, Freigrenzen und Pauschbeträge des EStG und der LStR ab 01.01.2004

Sollten Sie Fragen haben, stehen Ihnen unsere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Rolf Guerdan

René Hatzel

Ulrich Weber

Guerdan · Hatzel & Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater GbR

Wilhelm-Leuschner-Straße 22
64347 Griesheim
Tel. (0 61 55) 8 47 90
Fax (0 61 55) 84 79 79
eMail: kanzlei@guerdan-hatzel-partner.de