

Beiheft zu:

Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik

Band 1: Besteuerung, 4. Auflage

von

Dr. Dieter Schneeloch

Steuerberater

o. Professor der Betriebswirtschaftslehre
an der FernUniversität in Hagen

Verlag Franz Vahlen München 2004

Ergänzung des Abkürzungsverzeichnisses

a.F.	alte Fassung
AltEinkG	Alterseinkünftegesetz
E-AltEinkG	Entwurf des Alterseinkünftegesetzes
HBeglG	Haushaltsbegleitgesetz
n.F.	neue Fassung
SGB	Sozialgesetzbuch
SteuerändG	Steueränderungsgesetz
StraBEG	Strafbefreiungserklärungsgesetz
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz

Inhaltsverzeichnis

Ergänzung des Abkürzungsverzeichnisses	2
Einführung	5
Zu Teil I: Grundlagen und Grundbegriffe, Durchführung der Besteuerung	6
Zu Teil II: Ertragsteuern	6
Zu Gliederungspunkt 2: Einkommensteuer	6
a) Vorbemerkung	6
b) Kürzung von Frei- und Pauschbeträgen sowie von sonstigen Abzügen bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	6
c) Tarifvorschriften	7
d) Haushaltsfreibetrag, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	8
e) Geringfügige und haushaltsnahe Beschäftigung	8
f) Sonstige Änderungen	9
g) Entwurf des Alterseinkünftegesetzes	10
g1) Einführung	10
g2) Geplante Änderungen bei der Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen	11
g3) Geplante Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Altersbezügen	11
g4) Sonstige geplante Änderungen	12
Zu den Gliederungspunkten 3 und 4: Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Transaktionen	13
a) Vorbemerkung	13
b) Erträge aus der Beteiligung an einer anderen Körperschaft	13
c) Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung	14
d) Zwang zur Erhebung von Gewerbesteuer und Mindesthebesatz	15
Zu Gliederungspunkt 6: Verlustverwertung	15
a) Einführung	15
b) Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG	16
c) Verlustabzug nach § 10d EStG	17
c1) Grundsätzliches zur Neuregelung	17
c2) Verlustrücktrag und Verlustvortrag nach neuem Recht	17
d) Auswirkungen der Änderung der Vorschriften über den Verlustausgleich und den Verlustabzug auf die Körperschaftsteuer	17
e) Gewerbeverlust	18
f) Einschränkung der Verwertungsmöglichkeiten von Verlusten aus stillen Gesellschaften	19
Zu Gliederungspunkt 7: Zuschlagsteuern, Zulagen, Prämien	19
Zu Teil III: Steuerbilanzen	20
a) Vorbemerkung	20
b) Buchführungspflicht nach § 141 AO	20
c) Erweiterung des Begriffs der Herstellungskosten	20
d) Wegfall der Vereinfachungsregelung der R 44 Abs. 2 EStR	21
e) Änderungen bei den Gebäudeabschreibungen	22

Zu Teil IV: Bewertungsgesetz und Substanzsteuern.....	22
Zu Teil V: Verkehrsteuern	22
a) Einführung	22
b) Lieferungen in ein Umsatzsteuerlager	23
c) Vorsteuerabzug	24
d) Ausstellung von Rechnungen.....	24
e) Besteuerungsverfahren.....	24
f) Kleinunternehmer	24
Zu Teil VI: Prinzipien des Steuerrechts und Besteuerungsverfahren.....	25
Ergänzung verschiedener Verzeichnisse	26

Einführung

Seit der Veröffentlichung der vierten Auflage meines Buches „Besteuerung“ im Winter 2002/2003 haben sich aufgrund von Gesetzesänderungen umfangreiche Steuerrechtsänderungen ergeben. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang vor allem

- das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG)¹,
- das Steueränderungsgesetz 2003 (StÄndG 2003)²,
- das Haushaltsbegleitgesetz 2004³ und
- das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz („Korb II“)⁴ und zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes⁵.

Bei allen genannten Gesetzen handelt es sich um Artikelgesetze, die jeweils mehrere Steuergesetze bzw. steuerliche Durchführungsverordnungen ändern. Die durch das StVergAbG herbeigeführten Steuerrechtsänderungen sind weitgehend bereits im Jahre 2003 in Kraft getreten; die auf den anderen Artikelgesetzen beruhenden Änderungen sind ganz überwiegend ab 1.1.2004 anzuwenden. Nachfolgend soll in möglichst knapper Form versucht werden, die wichtigsten, das Buch betreffenden Änderungen herauszuarbeiten. Außerdem soll – ebenfalls in knapper Form – auf die Änderungen eingegangen werden, die sich aus dem Entwurf des Alterseinkünftegesetzes (E-AltEinkG) ergeben⁶. Dieses Gesetz soll nach dem Willen der Bundesregierung zum 1.1.2005 in Kraft treten. Es ist vom Bundestag bereits verabschiedet⁷, vom Bundesrat aber abgelehnt und an den Vermittlungsausschuß verwiesen worden⁸. Dort ist am 26.5.2004 ein Kompromiß gefunden worden, der weitgehend dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung entspricht⁹.

Nachfolgend ist es beim Zitieren von Steuergesetzen häufig erforderlich, zwischen alter Fassung (a.F.) und neuer Fassung (n.F.) zu unterscheiden. Unter alter Fassung wird die vor Inkrafttreten der genannten Artikelgesetze geltende, unter neuer Fassung die danach geltende Gesetzesfassung verstanden.

Der Inhalt des Beiheftes wird auch an zwei Stellen im Internet veröffentlicht, und zwar unter

- <http://www.fernuni-hagen.de/BWLSTPR> und
- <http://www.vahlen.de>.

Dort werden künftig auch weitere Gesetzesänderungen, soweit sie das Buch betreffen, referiert.

Zusätzlich zu diesem Beiheft ist auch ein Beiheft zur zweiten Auflage meines Buches „Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik Band 2, Betriebliche Steuerpolitik“ in Vorbereitung. Es wird voraussichtlich im Sommer dieses Jahres veröffentlicht.

Hagen, im Mai 2004

Dieter Schneeloch

¹ Gesetz v. 16.5.2003, BGBl 2003 I, S. 660.

² Gesetz v. 15.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2645.

³ Gesetz v. 29.12.2003, BGBl 2003 I, S. 3076.

⁴ Gesetz v. 22.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2840.

⁵ Gesetz v. 23.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2922.

⁶ BT-Drucks. 15/2150 v. 9.12.2003.

⁷ Vgl. BT-Plenarprotokoll 15/105 v. 29.4.2004.

⁸ Vgl. BR-Drucks. 340/04 (Beschluss) v. 14.5.2004.

⁹ Vgl. BMF-Pressemitteilung 71/04 v. 27.5.2004.

Zu Teil I: Grundlagen und Grundbegriffe, Durchführung der Besteuerung

Teil I des Buches bleibt von den seit dem Winter 2002/2003 eingetretenen Steuerrechtsänderungen unberührt.

Zu Teil II: Ertragsteuern

Zu Gliederungspunkt 2: Einkommensteuer

a) Vorbemerkung

Seit dem Erscheinen der vierten Auflage des Buches hat das Einkommensteuergesetz eine Vielzahl von Änderungen erfahren. In hohem Maße betreffen sie Kürzungen von Freibeträgen, Pauschbeträgen und sonstige Kürzungsmöglichkeiten bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Auf einige dieser Änderungen wird unter b) eingegangen. Sie betreffen eine Reihe von Unterpunkten des Gliederungspunktes 2 des Buches. Auf diese Unterpunkte wird unter b) jeweils in Klammern verwiesen. Die Änderungen sind im Haushaltsbegleitgesetz 2004¹⁰ enthalten. Sie sind zum 1.1.2004 in Kraft getreten und sollen die Steuerausfälle, die durch die ebenfalls am 1.1.2004 in Kraft getretene Senkung des Einkommensteuertarifs zu erwarten sind, teilweise kompensieren. Auf die Änderungen des Tarifs wird nachfolgend unter c) eingegangen. Dort werden auch andere Tarifänderungen als solche, die sich aus § 32a EStG ergeben, behandelt. Unter d) bis f) wird auf weitere Änderungen des Einkommensteuergesetzes eingegangen. Sie beruhen auf anderen Gesetzen als dem Haushaltsbegleitgesetz. Unter g) wird auf den Entwurf des Alterseinkünftegesetzes¹¹ eingegangen.

b) Kürzung von Frei- und Pauschbeträgen sowie von sonstigen Abzügen bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Nachfolgend wird lediglich auf Kürzungen solcher Frei- und Pauschbeträge sowie sonstiger Abzugsbeträge eingegangen, die im Buch angesprochen werden. Zu nennen ist in diesem Zusammenhang die Kürzung

- des Freibetrages für Abfindungen gem. § 3 Nr. 9 EStG (Unterpunkt 2.1.2.1.3, S. 59) von 8.181 € auf 7.200 € bzw. von 10.226 € auf 9.000 € sowie von 12.771 € auf 11.000 €,
- des Freibetrages gem. § 3 Nr. 15 EStG für Zuwendungen des Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer anlässlich dessen Eheschließung oder Geburt eines Kindes (Unterpunkt 2.1.2.1.4, S. 59) von 358 € auf 315 €,
- des abzugsfähigen Teils der Bewirtungsspesen i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG (Unterpunkt 2.2.1.3.1, S. 70) von 80 % auf 70 % der Aufwendungen,

¹⁰ Gesetz v. 29.12.2003, BGBl 2003 I, S. 3076.

¹¹ BT-Drucks. 15/2150 v. 9.12.2003.

- des Freibetrages gem. § 16 Abs. 4 EStG (Unterpunkt 2.2.1.4.4, S. 77) und des Freibetrages gem. § 17 Abs. 3 EStG (Unterpunkt 2.2.1.4.6, S. 78),
- des Arbeitnehmer-Pauschbetrags gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 EStG (Unterpunkt 2.2.2.6, S. 89) von 1.044 € auf 920 €,
- der Abzugsmöglichkeiten der Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gem. § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG (Unterpunkt 2.2.2.6, S. 86 f.) und
- des Sparer-Freibetrages gem. § 20 Abs. 4 EStG (Unterpunkt 2.2.2.3, S. 83) von 1.550 € bzw. 3.100 € auf 1.370 € bzw. 2.740 €.

Die bereits erwähnte Freibetragesregelung des § 16 Abs. 4 EStG (Unterpunkt 2.2.1.4.4, S. 77) ist in zweifacher Hinsicht geändert worden. Zum einen ist der maximale Freibetrag von 51.200 € auf 45.000 € gekürzt, zum anderen ist der Betrag, bei dessen Überschreitung sich der Freibetrag verringert, von 154.000 € auf 136.000 € herabgesetzt worden. Vergleichbare Änderungen hat der Gesetzgeber bei der Freibetragesregelung des § 17 Abs. 3 EStG (Unterpunkt 2.2.1.4.6, S. 78 f.) vorgenommen. Dort ist der maximale Freibetrag von 10.300 € auf 9.060 € gekürzt und der Betrag, ab dessen Überschreiten sich der Freibetrag verringert, von 41.000 € auf 36.100 € herabgesetzt worden.

Auch die Vorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG über die Berücksichtigung der für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstehenden Kosten (Unterpunkt 2.2.2.6, S. 86 f.) ist in zweifacher Hinsicht geändert worden. Zum einen ist die Entfernungspauschale von 0,36 € bzw. 0,40 € auf nunmehr einheitlich 0,30 € je Entfernungskilometer gekürzt, zum anderen ist sie auf höchstens 4.500 € je Kalenderjahr begrenzt worden. Eine höhere Entfernungspauschale als 4.500 € kann nur dann abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen eigenen oder einen ihm zur Nutzung überlassenen PKW benutzt.

Beiträge zu Lebensversicherungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchstabe b) EStG (Unterpunkt 2.3.2.3.1, S. 94 ff.) sind sowohl nach altem als auch nach neuem Recht als Vorsorgeaufwendungen im Rahmen des sich aus § 10 Abs. 3 EStG ergebenden Höchstbetrages abzugsfähig. Nach neuem Recht ergibt sich allerdings aus § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG n.F. dann eine Einschränkung, wenn die Beiträge für Lebensversicherungen in der Form von Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht oder in der Form von Kapitallebensversicherungen gezahlt werden. In diesen Fällen sind ab 2004 nur noch 88 % der Beiträge abzugsfähig; nur zu 88 % gehen sie also in die Höchstbetragsrechnung ein. Vermutlich geht diese zusätzliche Einschränkung der Abzugsfähigkeit allerdings i.d.R. ins Leere. Dies ist stets dann der Fall, wenn der Höchstbetrag nach § 10 Abs. 3 EStG bereits bei Ansatz von 88 % der genannten Beiträge voll ausgeschöpft ist.

c) Tarifvorschriften

Die Tarifvorschriften umfassen bekanntlich die §§ 31–34 EStG. Geändert hat der Gesetzgeber hier insbesondere die §§ 32 Abs. 4, 32a Abs. 1 und 34 Abs. 3 EStG. Nur auf diese Rechtsnormen soll hier kurz eingegangen werden. Für Kinder, die das 18. Lebensjahr bereits vollendet haben, kann der Steuerpflichtige Freibeträge für Kinder i.S.d. § 32 Abs. 6 EStG (Unterpunkt 2.3.5.3, S. 101 f.) nur dann von seinem Einkommen abziehen, wenn das Kind die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 EStG erfüllt. Dies setzt u.a. voraus, daß dessen eigene Einkünfte und Bezüge den in Satz 2 dieser Vorschrift genannten Betrag nicht überschreiten. Dieser Höchstbetrag der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes ist von 7.188 € auf 7.680 € im Kalenderjahr erhöht worden.

Zur Zeit der Fertigstellung des Buches im September 2002 war nach § 52 Abs. 41 EStG in der damals geltenden Fassung eine Senkung des in § 32a EStG kodifizierten Steuertarifs bereits für das Jahr 2003 vorgesehen (Unterpunkt 2.4.1.2, S. 104). Danach sollte u.a. der Spitzensteuersatz ab 2003 auf 47 %

gesenkt werden. Diese Absenkung des Tarifs ist kurz vor Beginn des Jahres 2003 um ein Jahr verschoben worden. Durch das Haushaltsbegleitgesetz ist dann für das Jahr 2004 eine höhere Absenkung der Einkommensteuersätze vorgenommen worden als ursprünglich vorgesehen war. Dies ergibt sich aus § 32a Abs. 1 EStG in der durch das Haushaltsbegleitgesetz verabschiedeten Fassung. Danach ist der Grundfreibetrag auf 7.664 € (Grundtarif) bzw. auf 15.328 € (Splittingtarif) erhöht worden. Gleichzeitig ist der Eingangssteuersatz auf 16 % und der Spitzensteuersatz auf 45 % gesenkt worden. Für die Jahre ab 2005 bleibt es bei dem bereits in § 52 Abs. 41 EStG kodifizierten Einkommensteuertarif in der im September 2002 geltenden Fassung. Ab 2005 wird demnach der Eingangssteuersatz weiter auf 15 % und der Spitzensteuersatz auf 42 % gesenkt.

Durch eine Änderung in § 34 Abs. 3 EStG hat der Gesetzgeber eine Verschärfung der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte in den Fällen vorgenommen, in denen der Steuerpflichtige die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Sinne dieser Vorschrift beantragt. Dieser ermäßigte Steuersatz hat bis einschließlich 2003 50 % des durchschnittlichen Steuersatzes betragen (Unterpunkt 2.4.1.4.3, S. 108 f.). Er ist mit Wirkung ab 2004 auf 56 % erhöht worden.

d) Haushaltsfreibetrag, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Alleinerziehende Mütter und Väter haben in der Vergangenheit nach § 32 Abs. 7 EStG einen Haushaltsfreibetrag erhalten (Unterpunkt 2.3.5.4, S. 102). Die genannte Vorschrift ist nach § 52 Abs. 40a EStG letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2003 anzuwenden. Ab 2004 entfällt demnach der Abzug eines Haushaltsfreibetrages. Zur Kompensation des fortfallenden Haushaltsfreibetrages hat der Gesetzgeber einen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende geschaffen. Dieser ist in dem neu in das Gesetz eingefügten § 24b EStG geregelt. Zur Zeit (Stand Mai 2004) beträgt der Entlastungsbetrag 1.308 € jährlich. Er ist damit deutlich niedriger als der bisherige Haushaltsfreibetrag. Im politischen Raum wird aber erwogen, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende zu erhöhen.

e) Geringfügige und haushaltsnahe Beschäftigung

Bereits seit Jahrzehnten gibt es mit § 40a Abs. 2 EStG eine Spezialvorschrift für die Besteuerung geringfügig Beschäftigter. Für den dort definierten Personenkreis und die dort definierten geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse kann der Arbeitgeber anstelle der Einbehaltung und Abführung von Lohnsteuer eine Pauschalsteuer entrichten. Geschieht dies, so unterliegt der geringfügig Beschäftigte mit seinen Einkünften aus der geringfügigen Beschäftigung nicht der allgemeinen Vorschrift des EStG. Vielmehr gilt die Einkommensteuer (Lohnsteuer), die auf das geringfügige Beschäftigungsverhältnis entfällt, mit der Pauschalsteuer nach § 40a EStG als abgegolten. Der geringfügig Beschäftigte erhält damit einen nicht um Lohnsteuer gekürzten Nettolohn. Da der Arbeitgeber auch die Sozialversicherungsbeiträge in pauschaler Form selbst zu zahlen hat, entspricht der Nettolohn des geringfügig Beschäftigten seinem Bruttolohn. Für Arbeitsentgelte aus geringfügigen Beschäftigungen war bis zum 31.3.2003 nach § 40a Abs.2 EStG, in der bis zu diesem Tag geltenden Fassung, ein Pauschalsteuersatz von 20 % zu entrichten. Der Arbeitgeber hatte die Pauschalsteuer an das Finanzamt abzuführen. Der höchstmögliche Arbeitslohn für ein geringfügiges Arbeitsverhältnis betrug bis zu diesem Stichtag 325 € im Monat.

Mit Wirkung ab dem 1.4.2003 hat § 40a Abs.2 EStG einschneidende Änderungen erfahren. Eine wichtige Änderung besteht darin, daß der höchstmögliche Arbeitslohn zur Begründung eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses von 325 € auf 400 € monatlich erhöht worden ist. Eine weitere ergibt sich daraus, daß der Pauschalsteuersatz von 20 % auf 2 % gesenkt worden ist. Zusätzlich hat der Arbeitgeber seit dem 1.4.2004 12 % des Arbeitsentgeltes aus der geringfügigen Beschäftigung als Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung und 11 % als Beitrag zur gesetzlichen Krankenversiche-

zung zu entrichten. Insgesamt hat der Arbeitgeber demnach (2 % + 12 % + 11 %) = 25 % des Arbeitsentgeltes aus dem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis an das Finanzamt und an die Träger der gesetzlichen Renten- und Krankenkassenversicherungen zu entrichten. Dies geschieht nach neuem Recht aber nicht mehr auf direktem Wege. Vielmehr hat der Arbeitgeber alle genannten Abgaben in einer Summe an die Bundesknappschaft in Essen zu entrichten. Diese hat den Gesamtbetrag aufzuteilen und die gesetzlichen Anteile an das Finanzamt, an den Rentenversicherungsträger und an die Krankenkasse weiterzuleiten (§§ 28i, 28k SGB IV).

Ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis kann bei dem Arbeitgeber mit einer Einkunftsart in ursächlichem Zusammenhang stehen. In diesem Fall kann der Arbeitgeber sowohl das Arbeitsentgelt als auch die von ihm entrichteten pauschalen Abgaben als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten innerhalb der einschlägigen Einkunftsart abziehen. Es gelten insoweit die allgemeinen Grundsätze der Einkünfteermittlung. Das gilt sowohl nach altem als auch nach neuem Recht; die Änderung des § 40a Abs. 2 EStG hat insoweit keine Änderung der Rechtslage bewirkt.

Nicht in allen Fällen steht ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis mit einer Einkunftsart des Arbeitgebers im Zusammenhang. Besteht kein Zusammenhang, so können nach altem Recht in aller Regel weder die entsprechenden Arbeitsentgelte noch die darauf entfallenden Abgaben von dem Arbeitgeber in irgendeiner Form einkommensmindernd geltend gemacht werden. Diese fehlende Abzugsmöglichkeit hat nach Erkenntnissen des Gesetzgebers in der Vergangenheit dazu geführt, daß geringfügige Arbeitsverhältnisse in privaten Haushalten in ganz überwiegendem Maße in „Schwarzarbeit“ durchgeführt worden sind. Private Arbeitgeber haben für ihre Haushaltshilfen demnach i.d.R. weder Lohnsteuer noch Sozialabgaben entrichtet. Insbesondere um diese Form der Schwarzarbeit zu bekämpfen, hat der Gesetzgeber mit der Einfügung eines § 35a in das EStG in einem begrenzten Umfang für den Arbeitgeber die Möglichkeit geschaffen, seine tarifliche Einkommensteuer zu mindern. Die Steuermäßigung beträgt nach Abs. 1 dieser Vorschrift 10 % der Aufwendungen aus dem Beschäftigungsverhältnis, höchstens aber 510 € jährlich. Die Aufwendungen im Sinne der genannten Vorschrift umfassen sowohl das Arbeitsentgelt als auch die darauf entrichteten pauschalen Abgaben.

f) Sonstige Änderungen

Aus der Vielzahl sonstiger Änderungen des EStG während der letzten Jahre seien hier lediglich genannt:

- Änderungen bei der Berücksichtigung von Kosten einer doppelten Haushaltsführung und
- Schaffung der Möglichkeit zur Verteilung von Erhaltungsaufwand bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung über mehrere Jahre.

Nur auf diese Neuerungen soll hier kurz eingegangen werden. Einige andere Änderungen sollen erst an späterer Stelle behandelt werden.

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 EStG a.F. waren Mehraufwendungen anlässlich einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung lediglich zwei Jahre lang abzugsfähig. Diese zeitliche Begrenzung der Abzugsmöglichkeit ist vom Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärt worden¹². Der Gesetzgeber hat deshalb § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 EStG ersatzlos gestrichen. Damit sind derartige Aufwendungen nunmehr zeitlich unbefristet abzugsfähig. Dies gilt durch Streichung des § 4 Abs. 5 Nr. 6a EStG auch hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Mehraufwendungen aufgrund einer doppelten Haushaltsführung von Gewerbetreibenden und anderen Gewinnermittlern.

¹² Vgl. BVerfG, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00 v. 4.12.2002, BVerfGE 107, S. 27.

Im Rahmen einer Vermietung oder Verpachtung kann es zur Ballung von Erhaltungsaufwand in einem Jahr kommen. Dies kann bei niedrigen und mittleren Einkommen dazu führen, daß sich der Abzug des Erhaltungsaufwandes in vollem Umfang im Jahr seiner Entstehung bei dem Vermieter in geringerem Maße steuermindernd auswirkt, als dies bei einer Verteilung des Aufwandes über mehrere Jahre der Fall wäre. Mit § 82b EStDV ermöglicht es der Verordnungsgeber nunmehr, derartigen Erhaltungsaufwand, unter den engen Voraussetzungen dieser Vorschrift, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen. Angemerkt sei, daß mit der Einfügung des § 82b in die EStDV ab 2004 der Rechtszustand wiederhergestellt worden ist, der bereits vor dem 1.1.1999 gegolten hat.

g) Entwurf des Alterseinkünftegesetzes

g1) Einführung

Mit Urteil vom 6.3.2002 hat das Bundesverfassungsgericht die bisherige unterschiedliche Besteuerung der Beamtenpensionen als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit gem. § 19 EStG und die der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) EStG für mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG unvereinbar erklärt¹³. Es hat den Gesetzgeber verpflichtet, spätestens mit Wirkung ab 1. Januar 2005 für eine verfassungskonforme Neuregelung zu sorgen. Dies will die Bundesregierung mit dem „Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz – AltEinkG)“¹⁴ erreichen¹⁵. Der Entwurf des AltEinkG beinhaltet ein umfangreiches Artikelgesetz. Von den geplanten Änderungen ist insbesondere das EStG betroffen. Doch sollen auch mehrere andere Gesetze geändert werden, so insbesondere das Vierte und das Sechste Buch des Sozialgesetzbuches.

Nachfolgend soll lediglich in äußerst knapper Form auf einige vorgesehene Änderungen des Einkommensteuerrechts eingegangen werden. Hierbei wird unterschieden zwischen Änderungen bei der steuerlichen Behandlung

- von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen und
- anderen Änderungen des Einkommensteuerrechts.

Nach dem Willen der Bundesregierung soll bei der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen zur sog. nachgelagerten Besteuerung übergegangen werden. Dies bedeutet, daß Altersvorsorgeaufwendungen bei ihrer Zahlung das Einkommen mindern und die späteren Rentenzahlungen das Einkommen erhöhen. Bislang gilt dies nur für einen Teil der Aufwendungen und Bezüge: Rentenbeiträge sind nur im Rahmen des § 10 Abs. 3 EStG abzugsfähig; Rentenbezüge werden im Rahmen des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) EStG lediglich mit ihrem Ertragsanteil besteuert.

Eine vollständige nachgelagerte Besteuerung wäre sehr einfach dadurch möglich, daß Rentenbeiträge ohne Einschränkungen zum Abzug zugelassen und Rentenbezüge in vollem Umfang besteuert würden. Für diesen einfachen Weg hat sich die Bundesregierung nicht entschieden. Vielmehr hat sie äußerst komplizierte Regelungen mit langen Übergangsfristen vorgesehen. Die von der Bundesregierung vorgesehenen Änderungen des EStG sind in Artikel 1 des E-AltEinkG enthalten.

¹³ Vgl. BVerfG, 2 BvL 17/99 v. 6.3.2002, BverfGE 105, S. 73.

¹⁴ BT-Drucks. 15/2150 v. 9.12.2003.

¹⁵ Vgl. BT-Drucks. 15/2150 v. 9.12.2003, S. 1 f. Der Entwurf dieses Gesetzes wird nachfolgend „E-AltEinkG“ zitiert.

g2) Geplante Änderungen bei der Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen

Die wichtigste geplante Änderung beim Abzug von Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben betrifft § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Diese Norm soll künftig nur noch Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen und Beiträge zu bestimmten Versorgungseinrichtungen und -versicherungen erfassen. Bei diesen handelt es sich um landwirtschaftliche Alterskassen sowie um berufsständische Versorgungseinrichtungen, die von den Angehörigen verschiedener freier Berufe, wie z.B. von den Steuerberatern und Rechtsanwälten, gegründet worden sind. Die entsprechenden Beiträge werden nachfolgend aus Vereinfachungsgründen unter dem Begriff der Rentenversicherungsbeiträge miterfaßt.

Auch künftig wird § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur den Arbeitnehmer-, nicht hingegen den Arbeitgeberanteil zur Rentenversicherung betreffen. Letzterer wird – wie bisher – gem. § 4 Abs. 4 EStG im Rahmen der Gewinnermittlung des Arbeitgebers in vollem Umfang als Betriebsausgabe abzugsfähig sein. Bei dem Arbeitnehmer stellt der Arbeitgeberanteil Arbeitslohn dar, der aber – wie bisher – nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei bleibt.

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG in der Fassung des E-AltEinkG (EStG n.F.) sind der steuerfreie Arbeitgeber- und der steuerpflichtige Arbeitnehmeranteil zunächst zu addieren. Die Summe wird als Beitragssumme bezeichnet. Auf die Beitragssumme ist während der Jahre 2005 bis 2025 ein jährlich steigender Vomhundertsatz anzuwenden, und zwar beginnend mit 60 v.H. Ab dem Jahre 2025 beträgt der Satz dann 100 v.H. Das Produkt wird als anteilige Beitragssumme bezeichnet. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG n.F. ist der Betrag als Sonderausgabe berücksichtigungsfähig, um den die anteilige Beitragssumme den steuerfreien Arbeitgeberanteil übersteigt. Dies ist aber noch nicht in jedem Fall der abzugsfähige Betrag. Zu berücksichtigen ist vielmehr noch die Abzugsbeschränkung des § 10 Abs. 3 EStG n.F. Nach dessen Nr. 1 können von den Altersvorsorgeaufwendungen maximal lediglich 60 v.H. von 20.000 €, also 12.000 €, abgezogen werden. Bis zum Jahre 2025 können dann maximal 20.000 € abgezogen werden. Bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt sich der jeweilige Höchstbetrag.

g3) Geplante Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Altersbezügen

Der Übergang zur nachgelagerten Besteuerung beinhaltet, daß künftig alle Altersbezüge in vollem Umfang besteuert werden sollen. Dies soll aber nicht schlagartig, sondern in vielen kleinen Schritten bis zum Jahre 2040 erfolgen. Um auch in der Übergangszeit eine verfassungskonforme Gleichbehandlung von Beamtenpensionen und Altersrenten zu erreichen, sieht das Gesetz für die Jahre 2005 bis 2040

- einen jährlich prozentual abnehmenden Versorgungsfreibetrag bei der Besteuerung von Pensionen und
- einen jährlich steigenden Besteuerungsanteil an Altersrenten vor.

Der Versorgungsfreibetrag ergibt sich aus § 19 Abs. 2 Satz 2 EStG n.F. Er beträgt für den Veranlagungszeitraum 2005 40 v.H., höchstens aber 3.000 €. Außerdem wird ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag i.H.v. 1.000 € gewährt. Sowohl der Versorgungsfreibetrag als auch der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag sinken in den darauffolgenden Jahren. Im Jahre 2040 erreichen beide den Wert von 0 €.

Leibrenten, und damit auch Altersrenten, sind ab dem Jahre 2005 mit dem sich aus der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) EStG n.F. ergebenden Besteuerungsanteil zu versteuern. Die Höhe des Besteuerungsanteils richtet sich nach dem Jahr des Rentenbeginns. Er bleibt während der gesamten Rentenbezugsdauer konstant. Bei einem Rentenbeginn im Jahre 2005 beträgt der Besteuerungsanteil 50 v.H. der Rentenbezüge. Bei einem späteren Rentenbeginn steigt der Besteuerungsanteil zunächst

um jährlich 2 v.H. und ab dem Jahre 2021 um 1 v.H. an. Im Jahre 2040 erreicht er dann den Wert von 100 v.H. Bei einem Rentenbeginn ab diesem Jahr werden die Rentenbezüge also voll versteuert.

g4) Sonstige geplante Änderungen

Neben Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und von Altersbezügen enthält der Entwurf des Alterseinkünftegesetzes eine Reihe weiterer Gesetzesänderungen. Hier soll lediglich auf Änderungen

- des § 9a EStG und
- des § 10 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 10 Abs. 3 EStG

eingegangen werden.

Die Änderung des § 9a EStG betrifft den Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Dieser soll von bisher 920 € auf 1.044 € heraufgesetzt werden.

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG n.F. sind Beiträge zu

- Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit,
- Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen, soweit diese nicht bereits unter § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG n.F. fallen, sowie
- Kranken-, Pflege-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen

abzugsfähig.

Beiträge zu Kapitallebensversicherungen sollen nach dem geplanten Recht grundsätzlich nicht mehr abzugsfähig sein. Eine Ausnahme soll lediglich für Beiträge zu solchen Kapitallebensversicherungen gelten, auf die nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG n.F. noch das alte Recht anzuwenden ist. Hierbei handelt es sich um Beiträge, die nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG a.F. abzugsfähig sind. Voraussetzung ist aber, daß die Laufzeit der entsprechenden Versicherung vor dem 1.1.2005 begonnen hat und ein Versicherungsbeitrag bis zum 31.12.2004 entrichtet worden ist.

Erträge aus Kapitallebensversicherungen, die nach dem 31.12.2004 abgeschlossen werden, sollen künftig zur Hälfte versteuert werden. Eine (lediglich) hälftige Versteuerung soll an die Voraussetzung geknüpft werden, daß der Vertrag eine Laufzeit von mindestens von 12 Jahren hat und das Guthaben nach dem 60. Lebensjahr des Steuerpflichtigen fällig wird. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so sollen die Erträge künftig voll zu versteuern sein¹⁶. Für Erträge aus bis zum 31.12.2004 abgeschlossenen Kapitallebensversicherungen soll auch künftig das alte Recht gelten. Sie sollen also unter den engen Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG a.F. steuerfrei bleiben.

Für Beiträge i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG n.F. ist in § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG n.F. ein gesonderter Höchstbetrag eingeführt worden. Er beträgt 2.500 €. Für Personen, die ganz oder teilweise ohne eigene Aufwendungen einen Anspruch auf die Erstattung oder Übernahme von Krankheitskosten haben, kommt ein Höchstbetrag von lediglich 1.500 € zur Anwendung. Bei den genannten Personen handelt es sich im wesentlichen um Beamte. Für zusammenveranlagte Ehegatten wird ein gemeinsamer Höchstbetrag ermittelt. Dieser bestimmt sich aus der Summe des jedem Ehegatten zustehenden Höchstbetrages.

¹⁶ Eine lediglich hälftige Versteuerung der genannten Erträge ergibt sich nicht aus dem E-AltEinkG. Vielmehr ist sie ein Ergebnis aus Verhandlungen des Vermittlungsausschusses von Bundestag und Bundesrat. Vgl. BR-Drucks. 454/04 v. 28.5.2004. Der Gesetzesentwurf hat hingegen eine volle Versteuerung der Erträge vorgesehen.

Zu den Gliederungspunkten 3 und 4: Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Transaktionen

a) Vorbemerkung

Die Rechtsänderungen im Ertragsteuerbereich betreffen neben der Einkommen- auch die Körperschaft- und die Gewerbesteuer. Die Änderungen in den beiden zuletzt genannten Rechtsgebieten sind z.T. eng miteinander, z.T. sind sie auch mit bisher nicht behandelten Änderungen des EStG verflochten. Verständlich werden einige dieser Änderungen nur in ihrer Gesamtschau. Sie sollen deshalb in diesem Beiheft jeweils steuerartenübergreifend behandelt werden. An dieser Stelle soll nur auf solche Änderungen eingegangen werden, die die Gliederungspunkte 3 und 4 des Teils II des Buches betreffen. Hierbei handelt es sich um

- Änderungen bei der Besteuerung von Beteiligungserträgen,
- Änderungen in Bezug auf Körperschaftsteuerminderungen und -erhöhungen und
- die Einführung eines Mindesthebesatzes bei der Gewerbesteuer.

Auf weitere Änderungen des Ertragsteuerrechts soll erst in den Ausführungen zu Teil III bzw. in dem Beiheft zu Band 2 (Betriebliche Steuerpolitik) eingegangen werden.

b) Erträge aus der Beteiligung an einer anderen Körperschaft

Seit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens sind Gewinnausschüttungen (Dividenden) i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die eine Kapitalgesellschaft von einer anderen Kapitalgesellschaft erhält, nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei (Unterpunkt 3.6.2, S. 155). Ausgaben, die mit diesen steuerfreien Einnahmen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen nach den bis zum Veranlagungszeitraum 2003 geltenden Recht gem. § 3c Abs. 1 EStG nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Betroffen von diesem Abzugsverbot sind insbesondere Zinsen, die die beteiligte Gesellschaft für ein Darlehen zu entrichten hat, das sie zum Erwerb der Beteiligung an der anderen Gesellschaft aufgenommen hat.

Mit Wirkung ab 1.1.2004 ist § 3c Abs. 1 EStG gem. § 8b Abs. 5 KStG n.F. in den genannten Fällen nicht mehr anwendbar. Nach dieser Rechtsnorm gelten 5 % der Gewinnausschüttungen, die nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei bleiben, als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Per Saldo bewirken die Absätze 1 und 5 des § 8b KStG n.F., daß 95 % der Dividenden bei der die Ausschüttung empfangenden Kapitalgesellschaft steuerfrei sind. In Höhe der restlichen 5 % ist das Einkommen der die Ausschüttung empfangenden Kapitalgesellschaft um eine fiktive, nicht abzugsfähige Ausgabe zu erhöhen. Sämtliche Betriebsausgaben, die mit der Beteiligung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind hingegen nach der Neuregelung abzugsfähig. Damit sind insbesondere Zinsen der die Beteiligung haltenden Kapitalgesellschaft, die diese für ein Darlehen zum Erwerb der Beteiligung aufgenommen hat, abzugsfähig.

Gewerbesteuerlich ist hinsichtlich der Gewinnanteile einer inländischen Kapitalgesellschaft, die diese von einer anderen Kapitalgesellschaft erhält, zwischen folgenden beiden Fällen zu unterscheiden:

1. Die Gewinnanteile erfüllen bei der empfangenden Kapitalgesellschaft die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG n.F. (inländisches Schachtelprivileg) oder die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG n.F. (grenzüberschreitendes Schachtelprivileg).

2. Die Gewinnanteile erfüllen weder die Voraussetzungen des inländischen noch die des grenzüberschreitenden Schachtelprivilegs.

Sind die Voraussetzungen des inländischen oder des grenzüberschreitenden Schachtelprivilegs erfüllt (1. Fall), so sind die Gewinnanteile nach § 9 Nr. 2a GewStG n.F. bzw. nach § 9 Nr. 7 GewStG n.F. von dem Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 7 GewStG zu kürzen. Dies gilt (selbstverständlich) nur dann, wenn die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb angesetzt worden sind. Dies dürfte nach § 8b Abs. 1 KStG vermutlich nie der Fall sein, wenn angenommen wird, daß diese Vorschrift auch für die Gewerbesteuer gilt. Hieraus ist zu folgern, daß § 9 Nr. 2a GewStG n.F. bzw. § 9 Nr. 7 GewStG n.F. für gewerbesteuerliche Zwecke eine Spezialvorschrift zu § 8b Abs. 1 KStG darstellt. Dies hat zur Folge, daß § 8b Abs. 1 KStG für gewerbesteuerliche Zwecke nicht anzuwenden ist. Die bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens steuerfreien Einnahmen nach § 8b Abs. 1 KStG sind also bei Ermittlung des Gewerbeertrages i.S.d. § 7 GewStG als steuerpflichtig zu erfassen. Anschließend sind die Beträge nach § 9 Nr. 2a GewStG n.F. bzw. nach § 9 Nr. 7 GewStG zu kürzen¹⁷.

Die Nichtanwendung des § 8b Abs. 1 KStG hat zur Folge, daß auch § 8b Abs. 5 KStG n.F. bei Ermittlung des Gewerbeertrages nicht anzuwenden ist. Damit kommt es nicht zur Hinzurechnung von 5 % der Beteiligungserträge als fiktive, nichtabzugsfähige Betriebsausgaben. Insoweit entsteht eine Abweichung zwischen der körperschaftsteuerlichen und der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage. Hingegen sind die tatsächlichen Betriebsausgaben bei der Gewerbesteuer ebenso abzugsfähig wie bei der Körperschaftsteuer.

Sind weder die Voraussetzungen des inländischen noch die des grenzüberschreitenden Schachtelprivilegs erfüllt (2. Fall), so ergibt sich gewerbesteuerlich eine völlig andere Rechtslage als soeben dargestellt. In diesem Fall kommt es nicht zu einer Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG bzw. nach § 9 Nr. 7 GewStG. Hier ist vielmehr § 8 Nr. 5 GewStG anzuwenden. Danach sind die nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei bleibenden Dividenden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zur Ermittlung des Gewerbeertrags wieder hinzuzurechnen. Aus dem Wortlaut des § 8 Nr. 5 GewStG ergibt sich folgendes:

- Die Dividenden bleiben nach § 8b Abs. 1 KStG nicht nur bei der Körperschaftsteuer, sondern über § 7 GewStG auch bei der Gewerbesteuer steuerfrei.
- Zur Ermittlung des Gewerbeertrags werden die Dividenden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet.

Die hier dargestellte Rechtslage in dem soeben behandelten und weiter oben definierten 2. Fall hat sich durch die Steuerrechtsänderungen der letzten Jahre nicht geändert. Es handelt sich um dieselbe Rechtslage, wie sie bereits in dem Buch (Unterpunkt 4.3 i.V.m. Schema 4, S. 162 ff. und S. 565) zum Ausdruck kommt.

c) Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung

Bereits mit Gesetz vom 16.5.2003¹⁸ hat der Gesetzgeber in § 37 KStG einen neuen Abs. 2a eingefügt und Abs. 2 geändert. Durch diese Gesetzesänderungen werden die Möglichkeiten der Inanspruchnahme von Körperschaftsteuerminderungen i.S.d. § 37 Abs. 1 KStG zeitlich hinausgeschoben. Die Gesetzesänderungen dienen dem Zweck, die Steuereinnahmen des Staates kurzfristig zu erhöhen. Dies geschieht unter Inkaufnahme einer Verringerung der Steuereinnahmen in späteren Jahren.

¹⁷ A.A. Lenski, E./Steinberg, W./Stäuber, H., Gewerbesteuer, § 9 Nr. 2a GewStG, Anm. 13; § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 20.

¹⁸ StVergAbG v. 16.5.2003, BGBl 2003 I, S. 660.

Nach § 37 Abs. 2a Nr. 1 KStG ist für Gewinnausschüttungen, die nach dem 11.4.2003 und vor dem 1.1.2006 erfolgen, eine Körperschaftsteuererminderung ausgeschlossen. Für Ausschüttungen, die nach dem 31.12.2005 erfolgen, wird die Körperschaftsteuererminderung durch § 37 Abs. 2 Nr. 2 KStG in ihrer Höhe begrenzt. Die Begrenzung erfolgt auf den Betrag, der auf das Wirtschaftsjahr der Gewinnausschüttung entfällt, wenn das auf den Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellte Körperschaftsteuerguthaben gleichmäßig auf die verbleibenden Wirtschaftsjahre, für die nach § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG eine Körperschaftsteuererminderung in Betracht kommt, verteilt wird. Bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr kann eine Körperschaftsteuererminderung nach § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG n.F. letztmalig für das Jahr 2018 erfolgen. Nach § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG a.F. hingegen endete der Zeitraum einer möglichen Körperschaftsteuererminderung in den Fällen eines mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahres mit dem Veranlagungszeitraum 2015.

Durch das bereits zitierte Gesetz vom 16.5.2003 ist neben § 37 KStG auch § 38 KStG geändert worden. Nach Abs. 2 Satz 3 i.V.m. Satz 4 dieser Vorschrift ist der Zeitraum, innerhalb dessen es zu einer Körperschaftsteuererhöhung kommen kann, um drei Jahre verlängert worden. Im Falle eines mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahres endet der Zeitraum nunmehr mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 2018.

d) Zwang zur Erhebung von Gewerbesteuer und Mindesthebesatz

In der Vergangenheit konnten die Gemeinden von der Erhebung von Gewerbesteuer Abstand nehmen. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 1 GewStG a.F., wonach die Gemeinden berechtigt, aber nicht verpflichtet waren, Gewerbesteuer zu erheben. Dieser nach altem Recht den Gemeinden eingeräumte Ermessensspielraum zur Erhebung von Gewerbesteuer ist mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2004 vom Gesetzgeber aufgehoben worden. § 1 GewStG in der ab 2004 geltenden Fassung lautet nämlich: „Die Gemeinden erheben eine Gewerbesteuer als Gemeindesteuer.“ Dieser Satz, der wie ein empirischer Befund aussieht, hat tatsächlich (selbstverständlich) normativen Charakter. Er ist deshalb wie folgt zu verstehen: „Die Gemeinden haben eine Gewerbesteuer als Gemeindesteuer zu erheben.“ Neben dem sich aus § 1 GewStG a.F. ergebenden Recht, eine Gewerbesteuer zu erheben oder hierauf zu verzichten, hatten die Gemeinden in der Vergangenheit auch das Recht, die Höhe des Gewerbesteuerhebesatzes völlig frei zu bestimmen. Dieses Recht ist durch die Einfügung eines neuen Satzes 2 in § 16 Abs. 4 GewStG deutlich eingeschränkt worden. Nach dieser Vorschrift muß die Gemeinde einen Hebesatz von mindestens 200 % festsetzen.

Mit der Änderung der §§ 1 und 16 Abs. 4 GewStG bezweckt der Gesetzgeber, der Bildung gewerbesteuerlicher „Steuroasen“ entgegenzuwirken.

Zu Gliederungspunkt 6: Verlustverwertung

a) Einführung

Mit Wirkung ab 1.1.2004 sind die Möglichkeiten der Verlustverwertung vom Gesetzgeber grundlegend geändert worden. Die Änderungen betreffen

- den Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG,
- den Verlustabzug nach § 10d EStG und
- den Gewerbeverlust nach § 10a GewStG.

Außerdem sind für bestimmte stille Gesellschafter die Möglichkeiten der Verlustverwertung eingeschränkt worden.

Auf die genannten Änderungen soll nachfolgend eingegangen werden. In diesem Zusammenhang soll auch zu der Frage Stellung genommen werden, ob und in welcher Weise sie Auswirkungen auf die Körperschaftsteuer haben.

b) Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG

In § 2 Abs. 3 EStG sind die Sätze 2 bis 8 ersatzlos gestrichen worden. Damit besteht diese Vorschrift nur noch aus einem Satz, und zwar dem bisherigen Satz 1. Mit dieser Gesetzesänderung ist ab dem Veranlagungszeitraum 2004 der Rechtsstand wiederhergestellt worden, der bis zum Veranlagungszeitraum 1998 gegolten hat. Für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2003 hingegen bleiben die äußerst komplizierten Regelungen der Sätze 2 bis 8 des § 2 Abs. 3 EStG a.F. erhalten. Allerdings ist es fraglich, ob diese Regelungen einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhalten¹⁹.

Mit der Streichung der Sätze 2 bis 8 in § 2 Abs. 3 EStG ist die Regelung des Verlustausgleichs wieder sehr einfach geworden. Bei jedem Steuerpflichtigen werden ab 2004 die ihm entstehenden Verluste aus einer Einkunftsart oder auch aus mehreren Einkunftsarten mit seinen positiven Einkünften saldiert. Eine Einschränkung des Verlustausgleichs besteht lediglich insoweit, als die Summe der Einkünfte nicht negativ werden kann. Für zusammenveranlagte Ehegatten wird der Verlustausgleich für beide Ehegatten gemeinsam durchgeführt. Die Saldierung der Einkünfte erfolgt also für die Ehegatten gemeinsam. Der Verlustausgleich ist von dem Finanzamt von Amtswegen durchzuführen. Die Zusammenhänge sollen anhand des nachfolgenden Beispiels verdeutlicht werden.

Beispiel

Ehemann Schmidt (M) erzielt im Veranlagungszeitraum 2004 Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 15.132 €, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 81.230 € und einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung von 161.862 €. Ehefrau Schmidt (F) erzielt in 2004 Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 15.628 €. Weitere Einkünfte erzielen die Eheleute nicht. Die Eheleute wählen beide die Zusammenveranlagung.

Die Summe der Einkünfte der Ehegatten Schmidt für das Jahr 2004 ergibt sich wie folgt (Angaben in €):

Einkünfte aus	M	F	Summe
Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)	15.132,-	-	15.132,-
nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)	81.230,-	-	81.230,-
Kapitalvermögen (§ 20 EStG)	-	15.628,-	15.628,-
Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)	<u>-161.862,-</u>	<u>-</u>	<u>-161.862,-</u>
Salden	<u>-65.500,-</u>	<u>15.628,-</u>	<u>-49.872,-</u>
Summe der Einkünfte			<u>0,-</u>
Verlustausgleich gem. § 2 Abs. 3 EStG			
(161.862 – 49.872 =)			<u>111.990,-</u>
Nach § 10d EStG im Rahmen des			
Verlustabzugs zu berücksichtigender			
Verlust			
			<u>49.872,-</u>

¹⁹ Der BFH bezweifelt ebenfalls die Verfassungsmäßigkeit des § 2 Abs. 3 EStG a.F. Vgl. BFH-Beschlüsse v. 6.3.2003, XI B 7/02, BStBl 2003 II, S. 516; v. 6.3.2003, XI B 76/02, BStBl 2003 II, S. 523.

c) Verlustabzug nach § 10d EStG

c1) Grundsätzliches zur Neuregelung

Ebenso wie den Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG hat der Gesetzgeber auch den Verlustabzug nach § 10d EStG mit Wirkung ab 1.1.2004 neu geregelt. Hierbei hat er die bisherige, äußerst komplizierte einkünftebezogene Regelung abgeschafft. Diese hat bei hohen abzugsfähigen Verlusten bekanntlich zu einer erheblichen Einschränkung der Verlustabzugsmöglichkeiten geführt. Auch nach neuem Recht hat der Gesetzgeber nicht völlig auf eine Begrenzung des Verlustabzugs verzichtet. Doch ist die neue Art der Begrenzung des Verlustabzugs wesentlich einfacher als die alte. Die Grundzüge der Neuregelung sollen nachfolgend erläutert werden.

c2) Verlustrücktrag und Verlustvortrag nach neuem Recht

Im Verlustentstehungsjahr nicht ausgleichsfähige Verluste sind auch nach neuem Recht gem. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG bis zu einem Betrag von 511.500 € in das Jahr vor dem Jahr der Verlustentstehung zurückzutragen. Für zusammenveranlagte Ehegatten verdoppelt sich dieser Betrag nach neuem Recht gem. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG n.F. auf 1.023.000 €. Nach altem Recht hingegen war der rücktragsfähige Betrag für jeden Ehegatten gesondert zu ermitteln.

Übersteigen die abzugsfähigen Verluste die sich nach § 10d Abs. 1 EStG n.F. ergebenden Beträge, so sind diese nach § 10d Abs. 2 EStG n.F. vortragsfähig. Im Gegensatz zum alten, erfolgt der Verlustabzug im Rahmen des Verlustvortrages nach neuem Recht aber nicht mehr einkünftebezogen, sondern in einer Summe von allen positiven Einkünften. Allerdings ist der Verlustvortrag nach neuem Recht in seiner Höhe begrenzt. Unbeschränkt abzugsfähig ist ein Verlust im Rahmen des Verlustvortrages nach § 10d Abs. 2 Satz 2 EStG n.F. lediglich bis zu einem Betrag von 1 Mio € je Veranlagungszeitraum. Ein darüber hinausgehender Betrag kann nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG n.F. lediglich zu 60 % abgezogen werden. Für zusammenveranlagte Ehegatten erhöht sich der unbeschränkt abzugsfähige Betrag von 1 Mio € gem. § 10d Abs. 2 Satz 2 EStG n.F. auf 2 Mio €.

Soweit Verluste im ersten Jahr des Verlustvortrages noch nicht abgezogen werden können, sind sie auch nach neuem Recht in das zweite Jahr nach dem Jahr der Verlustentstehung vorzutragen. Der Verlustabzug in diesem Jahr richtet sich wiederum nach den Regeln des § 10d Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG n.F. Soweit in dem zweiten Jahr nach dem Jahr der Verlustentstehung ein Verlustabzug nicht möglich ist, erfolgt auch nach neuem Recht ein Vortrag in das dritte, vierte usw. Jahr und zwar solange, bis der Verlust vollständig verwertet ist.

Auch nach neuem Recht kann der Steuerpflichtige auf einen möglichen Verlustrücktrag vollständig oder teilweise zugunsten eines entsprechend höheren Verlustvortrages verzichten. Dies ergibt sich aus § 10d Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. In dem für einen Verzicht erforderlichen Antrag muß der Steuerpflichtige nach § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG n.F. die Höhe des von ihm gewünschten Verlustrücktrags angeben. Auch nach neuem Recht ist der am Schluß eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen. Dies ergibt sich aus § 10d Abs. 4 EStG n.F.

d) Auswirkungen der Änderung der Vorschriften über den Verlustausgleich und den Verlustabzug auf die Körperschaftsteuer

Bekanntlich sind die einkommensteuerlichen Vorschriften über den Verlustausgleich und den Verlustabzug gem. § 8 Abs. 1 KStG grundsätzlich auch bei der Körperschaftsteuer anzuwenden. Damit wir-

ken sich auch die Änderungen des § 2 Abs. 3 EStG und des § 10d EStG auf die Körperschaftsteuer aus. Die Änderung des Verlustausgleichs i.S.d. § 2 Abs. 3 EStG hat vermutlich nur in wenigen Fällen Auswirkungen auf die Besteuerung von Körperschaften. Der Grund liegt darin, daß sich für die beiden wichtigsten Gruppen von Körperschaften, nämlich die Kapitalgesellschaften und die Genossenschaften, nichts ändert. Diese beiden Gruppen beziehen nach § 8 Abs. 2 KStG bekanntlich ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb. § 2 Abs. 3 EStG spielt damit bei ihnen weder nach altem noch nach neuem Recht eine Rolle. Sie können unabhängig von § 2 Abs. 3 EStG in einem Teilbetrieb entstehende Verluste unbeschränkt mit in anderen Teilbetrieben entstehenden Gewinnen ausgleichen. Die Änderung des § 2 Abs. 3 EStG kann somit Auswirkungen lediglich auf solche Körperschaften haben, die nicht unter § 8 Abs. 2 KStG fallen, also z.B. auf Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Beziehen derartige Körperschaften Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten, so können sie Verluste aus einzelnen Einkunftsarten nunmehr unbeschränkt mit Gewinnen bzw. Überschüssen aus anderen Einkunftsarten ausgleichen.

Im Gegensatz zur Änderung des § 2 Abs. 3 EStG hat die Änderung des § 10d EStG erhebliche Bedeutung für die Körperschaftsteuer. Der Grund hierfür liegt in den sich aus den Absätzen 1 und 2 des § 10d EStG n.F. ergebenden Beschränkungen des Verlustabzugs. Auch Körperschaften können nach § 10d Abs. 1 EStG n.F. Verluste lediglich bis zu einem Betrag von 511.500 € zurücktragen. Ein Verlustabzug im Rahmen eines Verlustvortrages ist nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG n.F. unbeschränkt lediglich bis zu einem Betrag von 1 Mio € möglich. Ein darüber hinausgehender Betrag kann lediglich zu 60 % abgezogen werden. Die verbleibenden 40 % sind weiter vorzutragen.

e) Gewerbeverlust

Der Gewerbeverlust ist gem. § 10a GewStG nach neuem, ebenso wie nach altem Recht, unabhängig von den Vorschriften des § 2 Abs. 3 EStG und des § 10d EStG zu ermitteln und zu berücksichtigen. Ein wesentlicher Unterschied zwischen § 10a GewStG alter und neuer Fassung besteht darin, daß der Verlustabzug nach neuem Recht in seiner Höhe beschränkt ist. Unbeschränkt gekürzt werden kann der maßgebende Gewerbeertrag nach § 10a Satz 1 GewStG n.F. lediglich um Fehlbeträge (Verluste) vorangegangener Jahre bis zu einem Betrag von 1 Mio €. Ein Abzug kommt (selbstverständlich) nur insoweit in Betracht, als der Verlust noch nicht von dem Gewerbeertrag eines früheren Jahres abgezogen worden ist. Übersteigt der noch abzugsfähige Verlust vorangegangener Jahre den Betrag von 1 Mio €, so ist nach § 10a Satz 2 GewStG n.F. der maßgebende Gewerbeertrag um bis zu 60 % der noch nicht berücksichtigten Fehlbeträge zu kürzen.

Die Beschränkung des Verlustabzugs auf 1 Mio € und 60 % des 1 Mio € übersteigenden Betrags nach § 10a GewStG n.F. entspricht der Regelung des § 10d Abs. 2 EStG n.F. Allerdings dürfte der Verlust i.S.d. § 10a Satz 2 GewStG n.F. in aller Regel erheblich von dem verbleibenden Verlustabzug i.S.d. § 10d Abs. 2 EStG n.F. abweichen. Hierfür gibt es zwei Gründe. Der erste besteht darin, daß bei der Ermittlung eines gewerbsteuerlichen Verlustes Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzungen (§ 9 GewStG) zu berücksichtigen sind, bei der Ermittlung des abzugsfähigen Verlustes i.S.d. § 10d EStG hingegen (selbstverständlich) nicht. Der zweite Grund besteht darin, daß ein einkommensteuerlicher Verlust nach § 10d EStG zunächst zurück- und erst anschließend vorgetragen wird. Nach § 10a GewStG hingegen gibt es lediglich einen Verlustvortrag.

Die Beschränkung des gewerbsteuerlichen Verlustabzugs infolge der Neuregelung des § 10a GewStG dürfte für viele mittelgroße und große Unternehmen eine erhebliche Verschlechterung der Möglichkeit der Verlustverwertung gegenüber dem alten Recht bedeuten. Betroffen sind hiervon Unternehmen aller Rechtsformen.

f) Einschränkung der Verwertungsmöglichkeiten von Verlusten aus stillen Gesellschaften

Nach § 15 Abs. 4 Sätze 6 und 7 EStG n.F. sind die Möglichkeiten der Verwertung von Verlusten aus stillen Gesellschaften gegenüber dem bisherigen Recht eingeschränkt worden. Aus Satz 8 der genannten Vorschrift ergibt sich aber, daß diese Einschränkungen insoweit nicht gelten, als der Verlust aus der stillen Beteiligung „... auf eine natürliche Person als unmittelbar oder mittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.“ Damit werden die Möglichkeiten des Verlustausgleichs (§ 2 Abs. 3 EStG) und des Verlustabzugs (§ 10d EStG) in den Fällen, in denen der atypische stille Gesellschafter eine natürliche Person ist, durch die Neuregelung nicht eingeschränkt. Begrenzt werden die Verlustverwertungsmöglichkeiten hingegen insbesondere in den Fällen, in denen der „Stille“ eine Kapitalgesellschaft ist. Nach § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG n.F. dürfen Verluste aus stillen Gesellschaften weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus einer anderen Einkunftsart ausgeglichen werden. Sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden; ein Verlustausgleich i.S.d. § 10d EStG scheidet somit aus. Derartige Verluste können nach § 15 Abs. 4 Satz 7 EStG n.F. vielmehr lediglich, nach Maßgabe des § 10d EStG n.F., von Gewinnen des Gesellschafters aus derselben stillen Gesellschaft abgezogen werden. Ein solcher Abzug ist zunächst im Rahmen eines Verlustrücktrages von einem im Jahr vor dem Verlustjahr entstandenen Gewinn, anschließend von den in den Jahren nach dem Verlustjahr entstehenden Gewinnen zulässig.

§ 15 Abs. 4 Sätze 6 und 7 EStG n.F. gilt nach seiner Stellung im Gesetz zunächst lediglich für den Fall, daß die stille Gesellschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt. Dies ist nur bei einer atypischen stillen Gesellschaft (Punkt 2.2.4.2, S. 90 f.) der Fall. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG n.F. sind aber die Sätze 6 bis 8 des § 15 Abs. 4 EStG n.F. auf typische stille Gesellschaften sinngemäß anzuwenden. Dies hat zur Folge, daß auch Verluste aus einer typischen Gesellschaft nach neuem Recht nicht nach § 2 Abs. 3 EStG ausgleichsfähig sind. Ein Verlustabzug nach den allgemeinen Regeln des § 10d EStG ist ebenfalls nicht möglich. Zulässig sind vielmehr lediglich ein Verlustrücktrag und ein Verlustvortrag auf Überschüsse aus derselben stillen Beteiligung. Zu beachten ist aber auch bei der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG n.F., daß die sich nach dieser Vorschrift ergebenden Einschränkungen des Verlustausgleichs und -abzugs nach § 15 Abs. 4 Satz 8 EStG n.F. insoweit nicht gelten, als die Verluste solche stillen Gesellschafter betreffen, die natürliche Personen sind.

Zu Gliederungspunkt 7: Zuschlagsteuern, Zulagen, Prämien

Hinsichtlich der Zuschlagsteuern haben sich seit Veröffentlichung des Buches keine hier zu referierenden Gesetzesänderungen ergeben. Geändert hat der Gesetzgeber hingegen die Vorschriften über die Eigenheimzulage (Unterpunkt 7.5, S. 196 ff). Ebenso wie nach altem ist die Gewährung einer Eigenheimzulage auch nach neuem Recht gem. § 5 Satz 1 EigZulG an bestimmte Einkunftsgrenzen geknüpft. Diese hat der Gesetzgeber von 81.807 € auf 70.000 € bzw. von 163.614 € auf 140.000 € gesenkt. Die beiden zuletzt genannten Zahlen gelten für den Fall, daß es sich bei den Anspruchsberechtigten um Ehegatten handelt, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG erfüllen. Wie bisher handelt es sich bei den genannten Einkunftsgrenzen um kumulierte Werte des Erstjahres und des Vorjahres. Eine Änderung hat sich allerdings insoweit ergeben, als nunmehr nicht mehr die Gesamtbeträge der Einkünfte beider Jahre addiert werden, sondern die Summen der positiven Einkünfte. Deutlich gesenkt hat der Gesetzgeber den Fördergrundbetrag gem. § 9 Abs. 2 EigZulG. Dieser beträgt nunmehr jährlich lediglich 1 % (bisher 5 %) der Bemessungsgrundlage, höchstens aber 1.250 € (bisher 2.556 €). Die Kinderzulage nach § 9 Abs. 5 EigZulG hingegen hat er geringfügig von jährlich 767 € auf 800 € erhöht.

Sowohl die Absenkung der Einkunftsgrenzen als auch die Änderungen bei der Höhe der Eigenheimzulage gelten gem. § 19 Abs. 8 EigZulG nur für die Fälle, in denen

- die Baugenehmigung nach dem 31.12.2003 beantragt wird oder
- der Erwerb nach dem 31.12.2003 erfolgt.

Insgesamt dürfte sich das Volumen der vom Staat zu zahlenden Eigenheimzulage infolge der Gesetzesänderungen deutlich verringern. Geplant hat der Gesetzgeber eine Verringerung des Fördervolumens um 30 %²⁰.

Zu Teil III: Steuerbilanzen

a) Vorbemerkung

Seit dem Erscheinen der vierten Auflage des Buches hat der Gesetzgeber einige Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung geändert bzw. neu in das Gesetz aufgenommen. Die hierdurch verursachten Rechtsänderungen sind z.T. von erheblichem Gewicht. Auf einige Änderungen ist bereits unter den Ausführungen zu Teil II unter Buchstabe b) verwiesen worden. Nachfolgend soll nur noch auf folgende Änderungen eingegangen werden:

- Anhebung der Grenzen für eine originäre steuerliche Buchführungspflicht,
- Erweiterung des Begriffs der Herstellungskosten von Gebäuden gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG n.F.,
- Abschaffung der Vereinfachungsregelung der R 44 Abs. 2 EStR durch § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. sowie
- Änderung bei den Gebäudeabschreibungen.

b) Buchführungspflicht nach § 141 AO

Durch Art. 6 des Kleinunternehmerförderungsgesetzes vom 31.7.2003²¹ hat der Gesetzgeber die Grenzen für eine originäre Buchführungspflicht nach § 141 AO angehoben. Für Gewerbetreibende entsteht eine derartige Buchführungspflicht nunmehr bei

- Umsätzen von mehr als 350.000 € im Kalenderjahr oder
- einem Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 30.000 € im Wirtschaftsjahr.

c) Erweiterung des Begriffs der Herstellungskosten

Bekanntlich wird der Begriff der Herstellungskosten im Steuerrecht zwar vielfach verwendet, aber an keiner Stelle definiert. Dies führt dazu, daß über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff des § 255 Abs. 2 HGB auch steuerrechtlich zur Anwendung kommt (vgl. Unterpunkt 3.2.3, S. 245 ff.). Diesen handelsrechtlichen Begriff der Herstellungskosten hat der Gesetzgeber aber nunmehr durch Einfügung einer Nr. 1a in § 6 Abs. 1 EStG für steuerliche Zwecke punktuell erweitert. Die Erweiterung gilt aber nur für Gebäude. Nach § 6 Abs. 1

²⁰ Vgl. BT-Drucks. 15/1502 v. 8.9.2003.

²¹ Gesetz v. 31.7.2003, BGBl 2003 I, S. 1550.

Nr. 1a EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden. Dies gilt aber nur dann, wenn diese Aufwendungen 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Das Gesetz bezeichnet diesen Teil der Herstellungskosten als **anschaffungsnahe Herstellungskosten**. Die Formulierung „... wenn die Aufwendungen 15 vom Hundert ... übersteigen“ läßt erkennen, daß der Gesetzgeber mit § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG keinen Freibetrag, sondern eine Freigrenze schaffen wollte. Betragen die anschaffungsnahe Aufwendungen weniger als 15 % der Anschaffungskosten, so entstehen keine anschaffungsnahe Herstellungskosten. Übersteigen diese Aufwendungen hingegen die Grenze von 15 %, so entstehen Herstellungskosten.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ist die Frage, ob die Grenze von 15 % überschritten ist, „... ohne die Umsatzsteuer ...“ zu prüfen. Dies bedeutet, daß bei Prüfung der Frage, ob die Modernisierungs- und Instandsetzungsaufwendungen 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen, die dem Steuerpflichtigen – insbesondere von Handwerkern – in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht zu berücksichtigen ist. Der Begriff der anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG erfährt in Satz 2 dieser Vorschrift zwei Einschränkungen. Danach gehören *nicht* zu den anschaffungsnahe Aufwendungen

- die Aufwendungen für Erweiterungen i.S.d. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB,
- die Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Während der Wortsinn der zweiten Einschränkung klar ist und keiner weiteren Erläuterungen bedarf, ist dies bei der ersten Einschränkung nicht der Fall. Diese läßt sich vielmehr auf zwei unterschiedliche Arten interpretieren. Die erste besteht darin, die Vorschrift so auszulegen, daß Aufwendungen auch nicht die Definitionsmerkmale von Anschaffungskosten i.S.d. § 255 Abs. 1 HGB erfüllen. Diese Interpretation hätte zur Folge, daß Aufwendungen für Erweiterungen im Jahr ihrer Ersterung als Betriebsausgaben abzugsfähig wären. Die zweite mögliche Interpretation des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG besteht darin, Aufwendungen für Erweiterungen lediglich bei Prüfung der 15 % Grenze i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG auszuklammern. Die Kosten der Erweiterung selbst stellen dann über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG Herstellungskosten i.S.d. § 255 Abs. 2 HGB dar. Es ist anzunehmen, daß die Finanzverwaltung diese zweite Interpretation des Gesetzes anwenden wird. Hierfür spricht der Umstand, daß diese Rechtsansicht R 157 Abs. 4 EStR entspricht. Diese Verwaltungsanweisung ist zwar aufgrund von BFH-Urteilen²² von der Finanzverwaltung nicht mehr anzuwenden, doch hat sich der Gesetzgeber erkennbar bemüht, die frühere Rechtsansicht der Finanzverwaltung Gesetz werden zu lassen.

d) Wegfall der Vereinfachungsregelung der R 44 Abs. 2 EStR

Wird ein Wirtschaftsgut des beweglichen Anlagevermögens im Laufe eines Wirtschaftsjahres angeschafft oder hergestellt, so kann der Steuerpflichtige nach bisherigem Recht von der Vereinfachungsregelung der R 44 Abs. 2 EStR Gebrauch machen. Danach kann der Steuerpflichtige für die in der ersten Jahreshälfte angeschafften oder hergestellten derartigen Wirtschaftsgüter die volle Jahres-AfA und für die in der zweiten Jahreshälfte angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter die halbe Jahres-AfA ansetzen (vgl. Unterpunkt 3.6.1.2, S. 276 f.). Diese Vereinfachungsregelung kann für Anschaffungen oder Herstellungen ab dem 1.1.2004 nicht mehr angewendet werden. Der Grund hierfür ist § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. Nach dieser Rechtsnorm ist die AfA zwingend mit ihrem Jahresbetrag,

²² Vgl. BFH-Urteile v. 12.9.2001, IX R 39/97, BStBl 2003 II, S. 569, v. 12.9.2001, IX R 52/00, BStBl 2003 II, S. 574 und v. 22.1.2003, X R 9/99, BStBl 2003 II, S. 596. Siehe auch BMF, Schreiben v. 18.7.2003, BStBl 2003 I, S. 386.

abzüglich eines Zwölftels für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, anzusetzen.

e) Änderungen bei den Gebäudeabschreibungen

Gebäude sind steuerlich grundsätzlich nach § 7 Abs. 4 EStG abzuschreiben (vgl. Unterpunkt 3.6.1.3, S. 278 ff.). Diese Vorschrift hat der Gesetzgeber seit dem Erscheinen des Buches nicht geändert. Hingegen hat er die AfA-Sätze des § 7 Abs. 5 EStG, die unter den sehr engen Voraussetzungen dieser Vorschrift von den Steuerpflichtigen angesetzt werden können, herabgesetzt. Dies gilt aber nur für solche Gebäude, bei denen im Falle der Herstellung der Bauantrag nach dem 31.12.2003 gestellt bzw. in Fällen der Anschaffung der obligatorische Vertrag nach diesem Datum abgeschlossen worden ist.

Mit Wirkung für Baumaßnahmen nach dem 31.12.2003 hat der Gesetzgeber die Möglichkeiten zur Vornahme erhöhter Absetzungen nach § 7h EStG und nach § 7i EStG gekürzt. Es handelt sich um Baumaßnahmen in Sanierungsgebieten sowie an Baudenkmalern.

Zu Teil IV: Bewertungsgesetz und Substanzsteuern

Sowohl das Bewertungsgesetz als auch die Substanzsteuern sind von den Steuerrechtsänderungen der vergangenen Jahre weitgehend unberührt geblieben. Eine wichtige Ausnahme ergibt sich jedoch hinsichtlich der Begünstigung des Betriebsvermögens bei der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer (Unterpunkt 4.4.2, S. 390 ff.). Hier ist der sich aus § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG ergebende Freibetrag von 256.000 € auf 225.000 € herabgesetzt worden. Das nach Abzug des Freibetrags der Erbschafts- bzw. Schenkungsteuer unterliegende Vermögen ist gem. § 13a Abs. 2 EStG nunmehr mit 65 %, statt bisher mit 60 %, anzusetzen. Durch diese Änderung kommt es bei Schenkung bzw. Vererbung von Betriebsvermögen nach neuem Recht zu einer höheren Steuerbelastung als nach altem.

Eine weitere Verringerung der Begünstigung des Betriebsvermögens bei der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer ergibt sich aus der Verringerung des Entlastungsbetrags i.S.d. § 19a Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 ErbStG (Unterpunkt 4.5.4, S. 394 ff.). Dieser beträgt nach neuem Recht lediglich 88 % des sich aus § 19a Abs. 4 ErbStG ergebenden Unterschiedsbetrags. Nach altem Recht hingegen ist er zu 100 % abzuziehen.

Nach § 37 Abs. 1 ErbStG n.F. sind die Änderungen des § 13a und des § 19a ErbStG auf alle Erwerbe anzuwenden, für die die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer nach dem 31.12.2003 entsteht.

Zu Teil V: Verkehrsteuern

a) Einführung

Seit dem Erscheinen der vierten Auflage des Buches hat der Gesetzgeber viele Vorschriften des UStG geändert, einige hat er hinzugefügt. Einige der Änderungen sind redaktioneller Art, andere haben erhebliche materielle Bedeutung. Auf redaktionelle Änderungen soll hier nicht und auf materielle nur insoweit eingegangen werden, als sie die Ausführungen im Buch berühren. Außerdem sollen einige wenige neue Rechtsnormen in knapper Form behandelt werden.

b) Lieferungen in ein Umsatzsteuerlager

Mit der Einfügung der Nr. 4a in § 4 UStG hat der Gesetzgeber einen neuen Befreiungstatbestand geschaffen. Befreit sind nach § 4 Nr. 4a Buchstabe a) UStG die in der Anlage 1 bezeichneten Gegenstände an einen Unternehmer für dessen Unternehmen. Voraussetzung ist, daß der Liefergegenstand im Zusammenhang mit der Lieferung in einem Umsatzsteuerlager eingelagert wird oder sich zum Zeitpunkt der Lieferung bereits in einem Umsatzsteuerlager befindet.

Umsatzsteuerlager kann nach § 4 Nr. 4a Satz 4 UStG jedes Grundstück oder jeder Grundstücksteil im Inland sein. Voraussetzung ist, daß das Grundstück oder der Grundstücksteil zur Lagerung der in Anlage 1 genannten Gegenstände dienen soll und von einem Lagerhalter betrieben wird. Nach § 4 Nr. 4a Satz 6 UStG bedarf es zur Anerkennung eines Lagers als Umsatzsteuerlager der Bewilligung des für den Lagerhalter zuständigen Finanzamtes. Die Bewilligung kann nach § 4 Nr. 4a Sätze 7 und 8 UStG nur aufgrund eines schriftlichen Antrags des Lagerhalters erfolgen. Anlage 1 enthält eine Liste der Gegenstände, deren Lieferung zu einer Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 4a UStG führen kann. Hierbei handelt es sich insbesondere um Kartoffeln, bestimmte Früchte, Wolle, aber auch um Erzeugnisse der chemischen Industrie sowie um Eisen- und Stahlerzeugnisse. Den Gegenständen ist gemeinsam, daß sie häufig im- oder exportiert werden und in diesem Zusammenhang vorübergehend in dem Lager eines gewerbsmäßigen Lagerhalters gelagert werden. Voraussetzung ist nach Anlage 1, daß die Gegenstände „... nicht für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe aufgemacht sein dürfen“. Befreit sind Lieferungen von Gegenständen der Anlage 1 nicht nur, wenn sie im Zusammenhang mit der Lieferung in einem Umsatzsteuerlager eingelagert werden, sondern auch dann, wenn sie sich zum Zeitpunkt der Lieferung bereits dort befinden. Dies kann dazu führen, daß mehrere aufeinander folgende Lieferungen nach § 4 Nr. 4a UStG befreit sind, der Gegenstand aber nur einmal in einem Umsatzsteuerlager eingelagert wird.

Beispiel

Unternehmer U1 liefert Tee an Unternehmer U2 und lagert den Tee im Auftrag des U2 in einem Umsatzsteuerlager ein. U2 liefert den Tee weiter an Unternehmer U3 und dieser an Unternehmer U4. Bei diesen beiden zuletzt genannten Lieferungen bleibt der Tee in dem Umsatzsteuerlager eingelagert. Tee ist ein Gegenstand der Liste der Anlage 1. Alle drei Lieferungen erfüllen die Voraussetzungen des § 4 Nr. 4a UStG. Sie sind deshalb nach dieser Vorschrift von der Umsatzsteuer befreit.

Mit der Auslagerung eines Gegenstandes aus einem Umsatzsteuerlager entfällt nach § 4 Nr. 4a Buchstabe a) Satz 2 UStG die Steuerbefreiung für die der Auslagerung vorangegangene Lieferung, Einfuhr oder den vorausgegangenen innergemeinschaftlichen Erwerb. Die gesetzliche Formulierung ist jedoch mißverständlich. Gemeint ist mit der „... der Auslagerung vorangegangene Lieferung ...“ die Lieferung, die im Zusammenhang mit der Auslagerung steht. Eine Auslagerung ist nach Satz 3 der genannten Vorschrift die endgültige Herausnahme des Gegenstandes aus dem Umsatzsteuerlager. Steuerschuldner ist in diesem Fall gem. § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG der Unternehmer, dem die Auslagerung zuzurechnen ist. Das ist derjenige Unternehmer, der zum Zeitpunkt der Auslagerung die Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt.

Gelangt der Gegenstand im Zusammenhang mit der Auslagerung in ein anderes EG-Land oder in ein Drittland, so ist die damit verbundene Lieferung entweder als innergemeinschaftliche Lieferung oder als Ausfuhrlieferung steuerfrei.

Steuerfrei sind nicht nur die Lieferungen in ein oder in einem Umsatzsteuerlager, sondern nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchstabe b) UStG auch alle Leistungen, die mit der Lagerung unmittelbar zusammenhängen. Befreit sind damit die üblichen Leistungen eines Lagerhalters.

c) Vorsteuerabzug

Durch eine Änderung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG hat der Gesetzgeber nunmehr ausdrücklich klargestellt, daß der Unternehmer nur dann eine ihm von einem anderen Unternehmer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann, wenn der andere Unternehmer diese Umsatzsteuer auch tatsächlich gesetzlich schuldet. Damit kann er keine in unberechtigter Weise in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Ferner hat der Gesetzgeber in der soeben zitierten Rechtsnorm klargestellt, daß der Unternehmer ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nur dann als Vorsteuer abziehen kann, wenn er eine nach den §§ 14, 14a UStG n.F. ausgestellte Rechnung besitzt. Die Rechnung muß also die gesetzlich vorgeschriebenen Mindestangaben enthalten.

d) Ausstellung von Rechnungen

Durch eine Änderung des § 14 Abs. 4 UStG hat der Gesetzgeber die Anforderungen an eine Rechnung deutlich erweitert und verschärft. Die wichtigste Änderung ergibt sich aber nicht aus der Änderung des § 14 Abs. 4 UStG, sondern aus der des § 15 Abs. 1 UStG. Wie bereits ausgeführt, kann nach § 15 Abs. 1 UStG n.F. der Empfänger einer Rechnung, die in dieser ausgewiesene Umsatzsteuer nur noch dann als Vorsteuer abziehen, wenn die Rechnung *alle* sich aus § 14 Abs. 4 UStG n.F. ergebenden Pflichtangaben enthält. Hinsichtlich der Anforderungen im einzelnen, die § 14 Abs. 4 UStG n.F. an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung stellt, sei hier auf den Gesetzestext verwiesen.

e) Besteuerungsverfahren

Mit einer Änderung des § 18 Abs. 1 UStG will der Gesetzgeber erreichen, daß die Steuerpflichtigen ihre Umsatzsteuer-Voranmeldungen künftig grundsätzlich auf elektronischem Wege dem Finanzamt übermitteln. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann das Finanzamt zur Vermeidung von unbilligen Härten allerdings auf eine elektronische Übermittlung verzichten. § 18 Abs. 1 UStG n.F. tritt nach § 27 Abs. 9 UStG n.F. am 1.1.2005 in Kraft.

f) Kleinunternehmer

Mit einer Änderung des § 19 Abs. 1 UStG hat der Gesetzgeber eine der beiden Umsatzgrenzen, die für eine Besteuerung als Kleinunternehmer gelten (Unterpunkt 3.7.2, S. 446), heraufgesetzt. Kleinunternehmer ist nach § 19 Abs. 1 UStG n.F. jeder Unternehmer, dessen Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € (bisher 16.620 €) nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50.000 € (unverändert) nicht übersteigen wird.

Zu Teil VI: Prinzipien des Steuerrechts und Besteuerungsverfahren

Teil VI der vierten Auflage des Buches bleibt von den seit seinem Erscheinen eingetretenen Steuerrechtsänderungen weitgehend unberührt. Eine Ausnahme ergibt sich lediglich infolge einer Verkürzung der sich aus § 240 Abs. 3 AO ergebenden Schonfristen (Unterpunkt 3.5.4.1, S. 483). Diese beträgt nach altem Recht fünf Tage, nach neuem hingegen nur noch drei Tage. Unverändert gibt es keine Schonfrist bei der Übergabe oder Übersendung von Zahlungsmitteln (Bargeld, Scheck).

Angemerkt sei, daß der Gesetzgeber im Dezember des Jahres 2003 ein zeitlich befristetes „Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit - Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG)“ verabschiedet hat²³. Es sieht eine strafbefreiende, nachträgliche Erklärung hinterzogener Einnahmen bzw. Erträge, Umsätze und erbschaft- bzw. schenkungsteuerlicher Erwerbe vor. Strafbefreiende Erklärungen sind lediglich in dem Zeitraum vom 1.1.2004 bis zum 31.3.2005 möglich. Nach Ablauf dieser Erklärungsfrist besteht wieder nur die Möglichkeit einer Selbstanzeige nach § 371 AO. Eine strafbefreiende Erklärung kann der Steuerpflichtige für die Jahre 1993 bis 2002 abgeben. Für die Zeit vor dem 1.1.1993 unterstellt das Gesetz, daß hinterzogene oder leichtfertig verkürzte Steueransprüche verjährt sind. Gibt der Steuerpflichtige eine strafbefreiende Erklärung nach den Vorschriften des StraBEG ab, so werden nicht die tatsächlich hinterzogenen Steuern ermittelt und erhoben, vielmehr braucht der Hinterzieher lediglich eine Abgeltungssteuer zu entrichten. Die Bemessungsgrundlage dieser Steuer wird nach § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG in pauschaler Form ermittelt. Der Abgeltungssteuersatz beträgt 25 % bei einer Erklärung in der Zeit vom 1.1.2004 bis zum 31.12.2004 und 35 % bei einer Erklärung in der Zeit vom 1.1.2005 bis zum 31.3.2005.

²³ Gesetz v. 23.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2928.

Ergänzung verschiedener Verzeichnisse

Ergänzung des Verzeichnisses der Gesetze und Gesetzesentwürfe

- Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) vom 16.5.2003, BGBl 2003 I, S. 660.
- Gesetz zur Förderung von Kleinunternehmen (Kleinunternehmerförderungsgesetz) vom 31.7.2003, BGBl 2003 I, S. 1550.
- Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz („Korb II“) vom 22.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2840.
- Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2922.
- Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit – Strafbefreiungserklärungsgesetz (StaBEG) vom 23.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2928.
- Haushaltsbegleitgesetz 2004 (HBeglG 2004) vom 29.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2922.
- Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) vom 15.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2645.

Ergänzung des Verzeichnisses der Parlamentaria und politischen Empfehlungen

- BMF-Pressemitteilung 71/04 vom 27.5.2004.
- BR-Drucksache 340/04 vom (Beschluß) vom 14.5.2004: Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz – AltEinkG).
- BR-Drucksache 454/04 vom 28.5.2004: Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz – AltEinkG).
- BT-Drucksache 15/1502 vom 8.9.2003: Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Haushaltsbegleitgesetzes 2004 (Haushaltsbegleitgesetz 2004 – HBeglG 2004).
- BT-Drucksache 15/2150 vom 9.12.2003: Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz – AltEinkG).
- BT-Plenarprotokoll 15/105 vom 29.4.2004: Stenografischer Bericht der 105. Sitzung des Deutschen Bundestages.

Ergänzung des Rechtsprechungsverzeichnisses

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
BverfG v 6.3.2002	2 BvL 17/99	BVerfGE 105, S. 73
BVerfG v. 4.12.2002	2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00	BVerfGE 107, S. 27

BFH	v.	12.9.2001	IX R 39/97	BStBl 2003 II, S. 569
BFH	v.	12.9.2001	IX R 52/00	BStBl 2003 II, S. 574
BFH	v.	22.1.2003	X R 9/99	BStBl 2003 II, S. 596
BFH	v.	6.3.2003	XI B 7/02	BStBl 2003 II, S. 516
BFH	v.	6.3.2003	XI B 76/02	BStBl 2003 II, S. 523

Ergänzung der BdF-Schreiben bzw. BMF-Schreiben

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
18.7.2003	IV C 3 – S 2211 – 94/03	BStBl 2003 I, S. 386