

IHK-Steuerinfo

April 2004

Redaktionsbeirat:

Dr. Ralf Alefs, Dipl.-Kfm. Bettina Bethge, Dipl.-Ök. Christian Bebek, Ass. Wulf Hermann, Dr. Susanne Herre, Dr. Manfred Hofmann, Dr. Heino Klingen, Dipl.-Vw. Hans-Philipp Kommer, Dr. Matthias Leder, Dipl.-Kfm. Jörg Schwenker, Dipl.-Kfm. Jutta Thormann

In dieser Ausgabe:

ARTIKEL	2
ERBSCHAFTSTEUER: SCHLESWIG-HOLSTEINS UNTAUGLICHER VERSUCH	2
DAS NEUE INVESTITIONSZULAGENGESETZ 2005	3
WEGZUGSBESTEuerung AUF DEM PRÜFSTAND.....	5
PROGRESSIONSVORBEHALT: BERÜCKSICHTIGUNG VON WERBUNGSKOSTEN	8
STEUERSCHULDUMKEHR IM BAUWERBE - PRAXISTIPPS	10
HAFTUNG BEI SCHULDHAFT NICHT ABGEFÜHRTER UMSATZSTEUER	11
LITERATUREMPFEHLUNGEN	12
STEUERBERATER- UND WIRTSCHAFTSPRÜFER-JAHRBUCH 2004.....	12
KIRCHHOF - EINKOMMENSTEUERGESETZBUCH	13
IFRS/US-GAAP/HGB IM VERGLEICH	
SYNOPTISCHE DARSTELLUNG FÜR DEN EINZEL- UND KONZERNABSCHLUSS	14

An dieser Ausgabe haben mitgewirkt:

Dr. Ulrike Beland (Be), RA Dr. Alexander Neeser (Ne), StB Michael Seifert (Se), RA Guido Vogt (Vo)

Ein Nachdruck, auch auszugsweise, ist nur mit Genehmigung der Herausgeber gestattet.

ARTIKEL

Erbschaftsteuer: Schleswig-Holsteins untauglicher Versuch

Noch in unserer März-Ausgabe der Steuerinfo konnten wir davon berichten, dass das sog. Stundungsmodell, welches bei Unternehmensfortführung bzgl. des Betriebsvermögens letztlich zu einem Erlöschen der Erbschaft- und Schenkungsteuer führt, in Fachkreisen positiv bewertet wird, und sich diesem Ansatz auch Teile der Politik angeschlossen haben. Einzelne Statements aus dem SPD-Lager ließen uns hoffen, dass man sogar dort über die ideologischen Schatten springen würde, um Betriebsfortführungen möglichst bald nicht mehr mit Steuern zu erschweren. Doch wir wurden wieder einmal eines besseren belehrt. Nichts ist es mit dem viel gelobten Ansatz, durch den "Verzicht" auf Steuern letztlich Arbeitsplätze zu sichern.

Die Landesregierung des Bundeslandes Schleswig-Holstein hat am 16. März eine Bundesratsinitiative zur Reform der Erbschaftsteuer beschlossen und hierzu einen eigenen Gesetzentwurf vorgelegt. Nun ist es in unserer von Wahltaktik geprägten Zeit durchaus beachtlich, wenn eine Landesregierung den Mut fasst, die Idee von einer verfassungsfesten Erbschaftsbesteuerung durch einen ausformulierten Gesetzentwurf umzusetzen. Auf anderen Gebieten des Steuerrechts wartet man hierauf bei vielen Parteien vergeblich.

Auch ist richtig, dass - wie die Landesregierung betont - Zweifel an der verfassungskonformen Ausgestaltung der Erbschaftsbesteuerung durch realitätsgerechte Bemessungsgrundlagen (marktorientierte Bewertung des Vermögens) und Maßnahmen ausgeräumt werden können, die steueroptimierende Rechtsgestaltungen die Grundlage entziehen. Wenn aber Wirtschaftsgüter mit ihren Verkehrswerten erfasst werden, muss die Sicherung der Unternehmenskontinuität auf andere Weise erfolgen. Und hier stellt sich die Kernfrage, der sich die Landesregierung verweigert hat: Aus welchem Grund soll der Erbe eines Unternehmens für im Betrieb gebundenes Vermögen Steuern zahlen. Oder anders formuliert: Worin liegt die Rechtsfertigung für eine Besteuerung jenseits aller fühlbaren Bereicherung?

Der Gesetzentwurf verharrt in seinem Grundansatz im Althergebrachten. Zwar sollen alle Wirtschaftsgüter möglichst mit ihren Verkehrswerten zur Erbschaftsbesteuerung herangezogen werden (was wohl tatsächlich den einzigen Weg darstellen dürfte, die bestehende Verfassungsfrage endgültig zu beantworten), für die Sicherung des Betriebsvermögens wird dann aber der "untaugliche Versuch" unternommen, diese durch einen einheitlichen Freibetrag von 2 Mio. Euro und eine gesetzlich garantierte Stundung zu erreichen, wobei zusätzlich suggeriert wird, die Stundung erfolge zinslos. Tatsächlich aber kann der Erbe (oder Beschenkte) die Steuer auch ablösen und zahlt dann nur 77,45 % der Steuerschuld; die zehnjährige Stundung kosten ihn also 22,55 %.

Mit der Steuerreduzierung bei Sofortablöse wird im übrigen auch der Wegfall des Bewertungsabschlages begründet. Dies führt gepaart mit dem Ansatz der Verkehrswerte und einer Anhebung der Steuersätze - nach eigenen Berechnungen der Landesregierung - schon bei einem Betriebsvermögen von 15.000.000 Euro zu einer (verglichen mit dem Status quo) steuerlichen Mehrbelastung von mindestens 1.195.019 Euro, was einer Steuererhöhung von 422 % entspricht.

Für diese massive Steuererhöhung kann auch nicht eingewandt werden, dass das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber untersagt hätte, alle Unternehmen einheitlich zu begünstigen. Es hat vielmehr angeordnet, dass alle Betriebe, die gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet sind, privilegiert werden müssen. Der Mittelstand wird hier nur als Beispiel angeführt. Aber auch wenn man auf den Mittelstand abzielen wollte: Warum genügt für eine Existenzsicherung von mittelständischen Betrieben ein Freibetrag von 2 Mio. Euro?

Hieran zeigt sich einmal mehr: Freibeträge sind in den allermeisten Fällen ein zu unflexibles Instrument. Sie fördern die Mähr von den guten kleinen und den bösen großen Unternehmen. Dies wird sofort ersichtlich, wenn man die Höhe der Freibeträge kritisch hinterfragt. Im Gesetzgebungsverfahren wird mit diesen ohnehin als Verhandlungsmasse jongliert; der Rechtsgrund ist hier zweitrangig.

Warum hat die Landesregierung von Schleswig-Holstein mit dem Stundungsmodell ein sachgerechtes Instrumentarium vorgeschlagen? Letztlich fehlte ihr wohl doch der Mut, ihrer Klientel zu erklären, dass die Erbschaftsteuer auf Betriebsvermögen nicht dazu genutzt werden kann, die Wohlhabenden an den Staatsfinanzen stärker zu beteiligen. Sofern der Gesetzentwurf tatsächlich in den Bundesrat eingebracht wird, können wir nur hoffen, dass er dort mit dem gebotenen Weitsicht aufgehalten wird. Wir bleiben dran! (Ne)

Das neue Investitionszulagengesetz 2005

Das Tauziehen um die Fortsetzung der Investitionsförderung in den neuen Bundesländern/Berlin hat ein Ende gefunden. Nach der Verabschiedung durch den Bundestag am 04.03.2004 und der Zustimmung durch den Bundesrat am 12.03.2004 wurde das InvZulG 2005 nunmehr am 24.03.2004 im Bundesgesetzblatt verkündet.

• Entstehungsprozess

Zur Fortsetzung der zum Jahresende 2004 auslaufenden Investitionsförderung nach dem InvZulG 1999 brachten die Bundesländer Mecklenburg-Vorpommern, Brandenburg, Sachsen-Anhalt, Thüringen, Sachsen und Berlin am 02.07.2003 den Gesetzentwurf eines InvZulG 2005 in den Bundesrat ein. Die Bundesländer-West waren jedoch nicht zu einer weitgehend unbesehenen Fortführung der Investitionszulage bereit und äußerten massive Vorbehalte. Nach kontroversen Diskussionen konnte jedoch auf Bund-Länder-Ebene eine Einigung gefunden werden, die u.a. die ersatzlose Streichung von Sanierungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohnungen vorsieht. Das Gesamtvolumen der Förderung 2005-2006 beziffert sich nunmehr auf insgesamt ca. 1,2 Mrd. EUR.

Da die Förderung von Unternehmen im Fördergebiet nach dem InvZulG 2005 eine staatliche Beihilfe im Sinne des EU-Rechts darstellt, bedarf das Gesetz noch der Zustimmung durch die Europäische Kommission. Von einer positiven Bescheidung wird jedoch ausgegangen.

- **InvZulG 2005 – Regelungsinhalte**

Das InvZulG 2005 beinhaltet wesentliche Änderungen gegenüber der Vorgängerregelung des InvZulG 1999. Dabei sind folgende Besonderheiten zu beachten:

1. begünstigte Investitionen, § 2 InvZulG 2005

Förderfähig sind künftig nur noch Erstinvestitionen in bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie neue gewerbliche Bauten bei Betrieben des verarbeitenden Gewerbes und der produktionsnahen Dienstleistungen.

Nutzungsüberlasser (Leasinggeber etc.), die selber nicht dem verarbeitenden Gewerbe/produktionsnahen Dienstleistungen angehören, sind nur dann anspruchsberechtigt, wenn sie von den zuständigen GA-Bewilligungsbehörden eine Bescheinigung über Anrechnung der I-Zulage auf das vereinbarte Nutzungsentgelt vorlegen.

2. sensible Sektoren, § 2 Abs. 1 S. 9 i.V.m. Anlage 1 InvZulG

Die Förderung von Investitionen in „sensiblen Sektoren“ (Stahl, Schiffbau etc.) wird ausgeschlossen – der Katalog der Anlage 1 wurde an die Änderungen des multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben (Mitteilung der EU-Kommission vom 13.02.2002) sowie der Regelung für den Schiffbau (Mitteilung vom 01.11.2003) angepasst.

3. geographische Eingrenzung, (Anlagen 2 und 3)

Die Definition des „Randgebietes“ (§ 2 Abs. 1 S. 9 i.V.m. Anlage 2) sowie der „AMR Berlin“ (§ 2 Abs. 7 S. 1 Nr. 3 i.V.m. Anlage 3) wurde an den 32. Rahmenplan der GA 2003-2006 angepasst.

4. zeitliche Begrenzung

Die Investitionsförderung wird nunmehr nur noch bis Ablauf des Jahres 2006 fortgeführt. Um Mitnahmeeffekte zu vermeiden, sind Investitionen von der Förderung ausgenommen, die vor der Verkündung des Gesetzes begonnen wurden.

Die Förderung beschränkt sich somit auf Investitionen, die

- a) *begonnen* wurden zwischen 25.03.2004 und 31.12.2006 und
- b) *beendet* wurden zwischen 01.01.2005 und 31.12.2006 (§ 2 Abs. 4).

Der *Beginn* einer Investition richtet sich bei Anschaffungs-/Kaufvorgängen nach dem Zeitpunkt der Bestellung (Sonderfall Gebäude: rechtswirksamer Abschluss des Kaufvertrages). Bei Eigenherstellung des Wirtschaftsgutes orientiert sich der Investitionsbeginn nach dem Beginn des Herstellungsprozesses (Sonderfall Gebäude: Stellung des Bauantrages bzw. Einreichung der Bauunterlagen).

Zwar muss die Investitionsmaßnahme vor dem 01.01.2007 *abgeschlossen*, d.h. der Anschaffungs-/Herstellungsvorgang beendet sein - ein Überschreiten ist jedoch insoweit unschädlich, als für vor dem 01.01.2007 angefallene (abgrenzungsfähige = bilanzierungspflichtige) Teilerstellungskosten oder Teillieferungen eine I-Zulage gewährt werden kann.

→ Investitionen, die noch im Jahr 2004 beendet werden, können nach dem InvZulG 1999 gefördert werden.

5. Verbleibensfristen

Für den Verbleib der Wirtschaftsgüter in den begünstigten Betrieben (Zugehörigkeit zum AV/Verbleib im Fördergebiet/max. 10 %ige private Nutzung) gilt eine Frist von 5 Jahren. Eine Surrogation innerhalb des Zeitraumes ist statthaft.

6. Zulagensätze

Investitionen werden grundsätzlich mit einem Zulagensatz von 12,5 % (Normalsatz) sowie 15 % (für Investitionen im Randgebiet – Anlage 2) gefördert.

Besonders förderberechtigt sind kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der Empfehlung der EU-Kommission vom 06.05.2003 (Amtsblatt EU L 124): Betriebliche Investitionen i.S.d. § 2 Abs. 1 (bewegliche abnutzbare WG des AV – nicht: Gebäude, § 2 Abs. 2) unterliegen dabei folgenden Fördersätzen:

- 25 %: Normalsatz für KMU
- 27,5 %: Betriebsstätten im Randgebiet (erhebliche Erweiterung: Brandenburg)
- 20 %: Betriebsstätten in AMR Berlin (neu: Anlage 3).

Hinweis:

Durch die Bezugnahme auf die KMU-Definition der EU-Kommission kommen nunmehr solche KMU, die als „verbundene Unternehmen“ einem Konzernkreis angehören, nicht mehr in den Genuss der erhöhten Fördersätze.

Praxistipp:

- In den Anwendungsbereich des **InvZulG 1999** fallen alle Investitionen, die noch vor Jahresende 2004 abgeschlossen werden (Altförderung).
- Investitionen, die später abgeschlossen werden (2005–2006) unterliegen den Förderregeln des **InvZulG 2005** - aber nur, wenn sie nach dem Stichtag 24.03.2004 begonnen wurden.
- Folglich: Investitionen, die vor dem 25.03.2004 begonnen wurden, sollten unbedingt vor Jahresende 2004 abgeschlossen werden, um in den Genuss der Altförderung zu kommen. Werden sie erst in 2005 oder 2006 abgeschlossen, so greift weder das InvZulG 1999 noch das InvZulG 2005. (Vo)

Wegzugsbesteuerung auf dem Prüfstand

Der Europäische Gerichtshof hat sich mit Urteil vom 11.03.2004 erstmals mit der Problematik der Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen befasst und dabei die in Frage stehenden französischen Vorschriften als gemeinschaftswidrig verworfen.

Gegenstand des Vorabentscheidungsverfahrens (Art. 234 EGV) war der Fall des französischen Staatsbürgers Hughes de Lasteyrie du Saillant, der im September

1998 seinen Wohnsitz von Frankreich nach Belgien verlegte und hinsichtlich seiner Gesellschaftsanteile an französischen Unternehmen einer Wegzugsbesteuerung unterworfen wurde.

Das französische Steuerrecht unterwirft latente Wertsteigerungen von französischen Gesellschaftsanteilen einer Besteuerung mit 16 %, wenn der Steuerpflichtige während der letzten 10 Jahre seinen Wohnsitz für mindestens 6 Jahre in Frankreich hatte. Erfasst werden dabei alle Gesellschaftsrechte, die zu irgend einem Zeitpunkt innerhalb der letzten 5 Jahre - mittelbar oder unmittelbar - eine mindestens 25 %ige Gewinnbeteiligung des Steuerpflichtigen, seines Ehegatten oder Verwandten in gerader Linie begründet haben. Der Steueranspruch kann jedoch auf Antrag und nach Sicherheitsleistung (Bürgschaft/Hypothek etc.) gestundet werden und erlischt nach 5 Jahren, sofern die Anteile weiterhin gehalten werden.

Der EUGH führt aus, dass die Niederlassungsfreiheit/Art. 52 EGV eine der zentralen Vorschriften des Gemeinschaftsrechtes ist, welche die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten und die Gründung von Unternehmen umfasst.

Zwar falle der Bereich der direkten Steuern nicht in die unmittelbare Zuständigkeit der Gemeinschaft, die Mitgliedsstaaten müssten jedoch ihre Besteuerungsbefugnisse in Einklang mit den Grundfreiheiten ausüben.

Art. 52 EGV gewährleistet nicht nur die Gleichbehandlung mit Inländern im Aufnahmestaat - er verbietet vielmehr auch, dass der Herkunftsstaat die Niederlassung in einem anderen (Aufnahme)Staat behindert. Der Anwendungsbereich des Art. 52 EGV sei dann betroffen, wenn Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedsstaat verlegen, gegenüber solchen, die ihren Wohnsitz im Inland beibehalten, benachteiligt werden und wegen der Diskriminierung von einer Wohnsitzverlagerung abgehalten werden könnten. Entgegen der Auffassung einiger Mitgliedsstaaten (DK, D, NL) sei nicht erforderlich, dass eine Maßnahme die Ausübung der Niederlassungsfreiheit tatsächlich verhindert oder erheblich erschwert - ausreichend seien auch geringfügige Benachteiligungen (so z. B. die Leistung von Sicherheiten).

Eine Rechtfertigung sei nur dann möglich, wenn zwingende und mit dem EG-Vertrag zu vereinbarende Gründe des Allgemeininteresses vorliegen und die getroffenen Maßnahmen nicht unverhältnismäßig sind.

1. Die französische Regierung machte geltend, dass die Vermeidung der **Steuerflucht** ein dergestaltetes, zwingendes Allgemeininteresse begründen könne. Insbesondere die Festlegung des Fünfjahreszeitraumes bewirke, dass nur die kurzzeitige/vorübergehende Wohnsitzverlagerung zum Zwecke der Steuerhinterziehung von der Vorschrift betroffen wird. Die Regelung sei auch nicht unverhältnismäßig, da dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Steueraufschubes durch Sicherheitsleistung gegeben sei.
2. Der EUGH weist diese Argumentation strikt zurück: Art. 167bis des CGI erfasst alle Fälle der Wohnsitzverlegung und ist nicht nur auf Tatbestände der Steuerumgehung anwendbar. Mit der impliziten Unterstellung, dass alle Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz ins Ausland verlegen, eine Umgehung des französischen Steuerrechts beabsichtigen, gehe die Vorschrift weit über das Ziel hinaus. Darüber hinaus sei es durchaus möglich, weniger einschneidende Maßnahmen ge-

gen Steuerumgehung zu entwickeln. Diese könnten speziell auf solche Fälle zugeschnitten werden, in denen ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz verlagert, im nicht bzw. niedrig besteuerten Zuzugsstaat die Wertsteigerungen realisiert und dann wieder in den Heimatstaat zurückkehrt. Auch die Möglichkeit des Zahlungsaufschubes lasse die Vorschrift nicht als verhältnismäßig erscheinen: Dieser trete nicht automatisch ein, sondern sei an strenge Voraussetzungen geknüpft, so z.B. die Bestellung von Sicherheiten. Eine Rechtfertigung vor dem Hintergrund der Vermeidung von Steuerflucht sei daher nicht gegeben.

3. Der EUGH weist auch die von der dänischen Regierung vorgebrachte Argumentation zurück, dass der Schutz gegen die Aushöhlung/**Erosion** der Besteuerungsgrundlage die Maßnahmen des Art. 167bis CGI rechtfertigen könne. Entgehen einem Mitgliedstaat Einnahmen, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedsstaat verlegt, in dem andere/womöglich günstigere Steuerregelungen gelten, so rechtfertige dieses keine Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit.
4. Die niederländische Regierung führt als Rechtfertigungsgrund den Aspekt der **Kohärenz** des französischen Steuerrechts an: der französische Fiskus verzichte vorübergehend auf die Besteuerung des Wertzuwachses des Gesellschaftsanteils - gleiche dieses aber durch den späteren Steuerzugriff (bei Realisierung) aus. Wenn aber der spätere Zugriff (wegen Wegzug) nicht mehr gewährleistet sei, dann entfalle auch der Grund für die vorübergehende Befreiung. Hiergegen macht der EUGH geltend, dass das französische Steuerrecht gerade nicht auf der Besteuerung des (bloßen) Wertzuwachses basiert, sondern ausschließlich an realisierte Vermögenszuwächsen anknüpft.
5. Von der deutschen Bundesregierung wurde schließlich geltend gemacht, dass sich aus dem Gedanken der „Aufteilung der Besteuerungsrechte“ zwischen Wegzugs- und Zuzugsstaat“ ein Rechtfertigungsgrund ergebe: Da die (latenten) Wertsteigerungen durch die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft im Wegzugsstaat angefallen sind, sollte auch dort das Besteuerungssubstrat verbleiben. Der EUGH befürwortet wohl (zwischen den Zeilen) den grundlegenden Gedanken, dass Wertzuwächse dort besteuert werden, wo sie wirtschaftlich geriert wurden. Es sei dem „Herkunftsstaat“ unbenommen, dort erwirtschaftete Wertzuwächse zu besteuern. Er dürfe dabei aber nicht innergemeinschaftliche Wohnsitzverlagerungen - gegenüber innerstaatlichen - benachteiligen.

Fazit:

Der EUGH lehnt nachdrücklich den steuerlichen Zugriff auf stille Reserven im Zeitpunkt der Enthftung ab. Innerhalb der Europäischen Union könne durchaus mittels anderer, geeigneter Maßnahmen sichergestellt werden, dass im Zeitpunkt der Realisierung der Herkunftsstaat auf das Steuersubstrat zugreifen kann. Mit Blick auf deutsche Steuernormen wird dabei deutlich, dass insbesondere die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG und die Liquidationsbesteuerung nach § 12 KStG gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen und in dieser Form nicht länger aufrecht erhalten werden können. Deutlich wird aber auch, dass der EUGH Steuerflucht als legitimen Rechtfertigungsgrund anerkennt und solche Regelungen für akzeptabel hält, die sich auf Fälle expliziter Steuerumgehung beschränken und dabei das Gebot der Verhältnismäßigkeit/des mildesten Mittels beachten. (Vo)

Progressionsvorbehalt: Berücksichtigung von Werbungskosten

Die nach einem DBA steuerfreien ausländischen Einkünfte sind im Regelfall bei der Ermittlung des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die tatsächlich angefallenen Werbungskosten zu berücksichtigen. Dies gilt nach Auffassung des BFH selbst dann, wenn bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der sog. Arbeitnehmer-Pauschbetrag gewährt wurde (Fundstelle: BFH-Urteil vom 17. Dezember 2003, I R 75/03).

- **Problematik**

Ehegatten wohnten im Streitjahr 2001 im Inland und wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Ehemann erzielte im ersten Halbjahr 2001 einen Bruttoarbeitslohn von 29.880 DM. Diesen Einnahmen standen Werbungskosten von 686 DM gegenüber. In der zweiten Jahreshälfte 2001 war der Ehemann bei einem in Luxemburg ansässigen Arbeitgeber beschäftigt und erzielte dort Einnahmen aus nicht-selbständiger Arbeit in Höhe von umgerechnet 19.415 DM. Im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit machte er Werbungskosten von 8 700 DM geltend.

Die ausländischen Einkünfte unterliegen unstrittig dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 EStG.

Bei der Bemessung dieses besonderen Steuersatzes setzte das Finanzamt die ausländischen Einkünfte mit 12.029 DM an, die es wie folgt ermittelte:

	Inland	Ausland
Einnahmen gemäß § 19 EStG	29.880 DM	19.415 DM
abzüglich Werbungskosten (gesamt: 686 DM + 8.700 DM = 9.386 DM; davon entfallen 2.000 DM auf die inländischen Einnahmen und der Rest auf die ausländischen Einnahmen aus § 19 EStG)	./. 2.000 DM (= Arbeitnehmer-Pauschbetrag)	./. 7.386 DM
Einkünfte gemäß § 19 EStG	27.880 DM	12.029 DM

Gegen diese Berechnung wandte sich der Kläger mit der Begründung, die in- und ausländischen Einkünfte seien bei der Ermittlung des Steuersatzes getrennt zu ermitteln. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag sei dabei nicht aufzuteilen, und zwar unabhängig davon, dass er bei der Ermittlung der inländischen Einkünfte durch tatsächlich angefallene Werbungskosten nicht ausgeschöpft worden sei.

- **Entscheidung**

Der BFH folgte der Auffassung des Klägers. Danach sind die ausländischen Einkünfte bei der Ermittlung des besonderen Einkommensteuersatzes gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG um die insoweit tatsächlich angefallenen Werbungskosten zu kürzen. Dies gelte selbst dann, wenn bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Arbeitnehmer-Pauschbetrag berücksichtigt wurde.

Im Urteilsfall hat der - unbeschränkt steuerpflichtige (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG) - Kläger im Inland nur in der ersten Hälfte des Streitjahres Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) erzielt, in der zweiten Jahreshälfte jedoch entsprechende Einnahmen in Luxemburg. Diese in Luxemburg erzielten Einnahmen sind nach dem DBA Deutschland-Luxemburg im Inland steuerbefreit, unterliegen in Deutschland aber dem Progressionsvorbehalt.

Der für den Progressionsvorbehalt zu berechnende besondere Einkommensteuersatz ist jener, der sich ergibt, wenn bei der Berechnung der Einkommensteuer das zu versteuernde Einkommen um die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreien ausländischen Einkünfte vermehrt bzw. vermindert wird (§ 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens werden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag wird hierbei als Werbungskosten berücksichtigt, sofern nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden.

Auf das zu versteuernde Einkommen ist ein besonderer Steuersatz nach Maßgabe von § 32b EStG (Progressionsvorbehalt) anzuwenden. Bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes ist das zu versteuernde Einkommen um die steuerfreien ausländischen Einkünfte zu vermehren. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit errechnen sich ihrerseits ebenfalls als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Die Einkunftsermittlung steht eigenständig neben der bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Der BFH lässt es daher auch zu, die nachgewiesenen Werbungskosten beim Progressionsvorbehalt anzusetzen. Dies gelte selbst dann, wenn bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Ansatz gebracht wurde.

- **Beratungskonsequenz**

Der BFH ist mit seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2003 nicht der Verwaltungsauffassung (vgl. z. B. OFD Koblenz, Verfügung vom 21. Januar 2003 S 2295 A-St 32 1) gefolgt. Die Finanzverwaltung weist in den vorliegenden Fällen Einsprüche bislang als unbegründet zurück. Vor dem Hintergrund der jüngeren BFH-Rechtsprechung ist zu erwarten, dass die Vertreter des Bundes- und der Länder ihre bisherige Auffassung überprüfen. Einkommensteuerbescheide sollten offen gehalten werden. Ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung dürfte Aussicht auf Erfolg haben, weil ernsthafte Zweifel an der an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen.

Ab dem Jahr 2004 ist eine Rechtsänderung gem. § 50d Abs. 8 EStG eingetreten. Danach werden Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) nur dann bei der Veranlagung freigestellt, wenn dieser nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Ohne einen solchen Nachweis erfolgt eine reguläre Versteuerung, bei der sich die Frage nach der Höhe der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte nicht stellt. (Se)

Steuerschuldumkehr im Baugewerbe - Praxistipps

Nach der Ermächtigung durch den EU-Ministerrat ist die Steuerschuldumkehr für Grunderwerb und Bauleistungen am 1.4. in Kraft getreten. Der Ministerrat hatte in seiner letzten Sitzung im März dem Antrag der Bundesrepublik Deutschland entsprochen, eine von der 6. EG-Richtlinie abweichende Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfänger in den im Haushaltsbegleitgesetz 2004 geplanten Bereichen zu genehmigen.

Details der Neuregelung sind in den inzwischen bei den IHKs erhältlichen Merkblättern, auf den [Internetseiten des DIHK](#) und im [Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums auf dessen Internetseiten](#) nachzulesen.

Tipps zur praktischen Anwendung:

- *Übergangsregel im Zweifel nicht anwenden:* In der Zeit vom 1.4.2004 bis zum 30.6.2004 gilt eine Übergangsregel, bei der der Leistende weiter mit Umsatzsteuer abrechnen kann, wenn er seine Steuerschuld begleicht. Bei Zweifeln an der Verlässlichkeit eines Auftragnehmers sollte die Übergangsregel nicht angewendet werden.
- *Steuerschuldumkehr im Zweifel immer anwenden:* Es wird von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Steuerschuldumkehr angewendet wrd, auch wenn die Voraussetzungen für die Anwendung Steuerschuldumkehr eigentlich nicht vorliegen. Dafür muss aber die Steuer ordnungsgemäß angemeldet und Steuerschuldumkehr einvernehmlich angewendet werden. Es reicht also nicht, wenn der Leistende in Zweifelsfällen eine Nettorechnung ausstellt und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinweist. Das Einverständnis des Leistungsempfängers muss gegeben sein.
- *Vorsicht bei Wartungs- und Reparaturleistungen:* Wartungs- und Reparaturleistungen fallen nur unter die Neuregelung, wenn das Entgelt 500 Euro überschreitet (Bagatellregelung). Die Bagatellregelung gilt jedoch nicht für substanzerweiternden Bauleistungen. Auch hier gilt: Im Zweifel die Steuerschuldumkehr anwenden.
- *Umsatzsteuervoranmeldung vollständig abgeben:* In der Umsatzsteuervoranmeldung wird nach Anwendung der Neuregelung beim Leistungsempfänger die geschuldete Steuer und die Vorsteuer in der Regel auf Null saldiert. Obwohl sich also keine Zahllast mehr ergibt, sind beide Größen anzugeben. Die Anmeldung der Steuer dient der Kontrolle der korrekten Umsatzbesteuerung in der Leistungskette und wird von der Finanzverwaltung geprüft.

- *Vorsteuerüberhänge erläutern:* Die Anwendung der Steuerschuldumkehr wird beim Bauleistenden zu Vorsteuerüberhängen führen, die wiederum in der Finanzverwaltung zu Prüfhinweisen und Verzögerungen bei der Auszahlung führen können. Um dieses zu vermeiden, kann bei der Umsatzsteueranmeldung auf die Anwendung der Steuerschuldumkehr bei Bauleistungen hingewiesen und ggf. können Nachweise über den Vorsteueranspruch beigelegt werden.
- *Steuerschuldumkehr gilt auch bei privaten Bauaufträgen:* Einzelunternehmer werden auch bei privater Nutzung einer Bauleistung zum Steuerschuldner. Für diese Leistungen ist die Steuer anzumelden, sie ist aber nur bei Zuordnung des betreffenden Bauwerks zum Unternehmen als Vorsteuer geltend zu machen.
- *Achtung Kleinunternehmer:* Auch Kleinunternehmer werden zum Steuerschuldner, wenn sie überwiegend Bauleistungen erbringen. Sie können die geschuldete Steuer nicht als Vorsteuer abziehen. (Be)

Haftung bei schuldhaft nicht abgeführter Umsatzsteuer

Bundesfinanzministerium erläutert eine unschöne Vorschrift

Die Haftung für die vorsätzlich nicht abgeführte Umsatzsteuer des Vorlieferanten (§ 25d UStG) wurde zum 1.1.2004 deutlich verschärft. Die Einfügung in den Gesetzentwurf erfolgte so kurzfristig, dass eine Stellungnahme der Wirtschaft nicht möglich war. Sie wäre kritisch ausgefallen. Die Haftungsvorschrift ist nicht zielgerichtet und praxisfern.

Das Bundesfinanzministerium hat die neue Vorschrift jetzt in einem Schreiben erläutert. Nach dem Vorbild Großbritanniens und der Niederlanden will die Haftungsvorschrift Betrugskarusselle aufbrechen, indem sie bei ungewöhnlich niedrigen Verkaufspreisen den gutgläubigen Unternehmen für nicht abgeführte Steuern seiner Vorlieferer haften lässt. Großbritannien hat seine ähnliche Vorschrift jedoch auf betrugsanfällige Branchen eingegrenzt. In Deutschland kann jeder Unternehmer in Haftung genommen werden, der unter dem marktüblichen Preis einkauft. Das ist marktwirtschaftlicher Unsinn. Die Haftung tritt ein, wenn:

- die ausgewiesene Steuer für einen Vorumsatz vom Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht nicht entrichtet wurde oder er sich vorsätzlich außer Stande gesetzt hat, diese zu entrichten, und
- der Leistungsempfänger bei Abschluss des Vertrages über seinen Eingangsumsatz vom vorsätzlichen Handeln des Rechnungsausstellers Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns Kenntnis hätte haben müssen.

Von der Kenntnis oder dem Kennen müssen der vorsätzlichen Umsatzsteuerhinterziehung soll auszugehen sein, wenn

- der Unternehmer für seinen Umsatz einen Preis in Rechnung stellt, der zum Zeitpunkt des Umsatzes unter dem marktüblichen Preis liegt,

- der dem Unternehmer in Rechnung gestellte Preis unter dem marktüblichen Preis liegt oder
- der dem Unternehmer in Rechnung gestellte Preis unter dem Preis liegt, der seinem Lieferanten oder anderen Lieferanten, die am Erwerb der Ware beteiligt waren, in Rechnung gestellt wurde.

Die Definition dessen, was ein „marktüblicher“ Preis ist, werden die Steuerprüfer vornehmen. Über eine enge Auslegung wird die Vorschrift zur Falle für den gutgläubigen Unternehmer.

Praxistipp: Die Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns erfordern, ungewöhnlich günstige Angebote auf ihre Seriosität zu kontrollieren. Das bedeutet eine Prüfung der unternehmerischen Tätigkeit des Vorlieferanten und seiner Preiskalkulation. Wenn der Unternehmer die niedrigen Preise seines Vorlieferanten (und seine niedrigen Preise) betriebswirtschaftlich begründen kann, wird er nicht in Haftung genommen. Das BMF-Schreiben ist auf den Seiten des Bundesfinanzministeriums abrufbar ([hier](#)). (Be)

LITERATUREMPFEHLUNGEN

Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2004

von Peter Knief
Rechtsstand: 1.1.2004

1563 Seiten, broschiert, EUR 18,50
Mit zahlreichen Tabellen und Übersichten
ISBN 3-8021-10178-1

Gerade für 2004 ist das „Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch“ wieder ein unentbehrliches Nachschlagewerk für die tägliche Arbeit. Auf dem neuesten Stand findet der Leser im handlichen DIN A6-Format auf über 1.5000 Seiten kompakte Informationen zu allen Fragen der täglichen Beratungspraxis.

Peter Knief hat für die Praktiker alle wesentlichen Themen ausgewählt und für die Beratungstätigkeit aktuell aufbereitet. Das „Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch“ bietet so nicht allein beim Steuerrecht kompetente Auskünfte, sondern hält auch auf vielen anderen Gebieten unerlässliche Informationen bereit. Zahlreiche Tabellen geben einen schnellen Überblick über die wesentlichen handelsrechtlichen, steuerrechtlichen Rechtsgebiete.

Die neuen aktuellen Themen:

- Änderungen in der Steuergesetzgebung u. a.:
Steueränderungsgesetz 2003
Haushaltsbegleitgesetz 2003
Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermitt-

lungsempfehlung zum Steuervergünstigungsgesetz (19.12.2003)
Gewerbesteuerreformgesetz, Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit
Investmentmodernisierungs-, Investment- und Investmentsteuergesetz
Referentenentwurf Bilanzkontrollgesetz

- Investitionszulagengesetz 2005
- Steuern in der EU
- Sozialabgaben in der EU
- Internationale Rechnungslegung
- Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF)
- Kreditwürdigkeitsprüfung und Unternehmens-Rating
- Zwischenberichterstattung gem. § 66 InsO

Prof. Dr. Peter Knief arbeitet als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. (Vo)

Kirchhof – Einkommensteuergesetzbuch

Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer.
Kommentierte Ausgabe mit Rechtsverordnung und Glossar. Vorgelegt von Paul
Kirchhof, 2003. XVI, 367 Seiten, kart., EUR 28
ISBN 3-8114-5136-7
C. F. Müller, Hüthig Fachverlage, Heidelberg (www.cfmueллер-verlag.de)

Es ist unstrittig, dass die deutsche Steuergesetzgebung kompliziert, unübersichtlich und dringend reformbedürftig ist. Doch dieses Reformwerk anzupacken, erfordert nicht nur große Fachkompetenz, sondern auch Courage.

Wer sich mit der Materie beschäftigt, dem ist der Name Paul Kirchhof nicht fremd. Der erfahrene Heidelberger Steuerrechtler hat einen ebenso fundierten wie konsequenten Vorschlag zu einer Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer vorgelegt. Wichtige Medien von der Süddeutschen Zeitung über Focus und Stern bis hin zum ZDF haben ihm bereits ein Forum geboten, um seine Ideen öffentlich darzulegen. Nun erscheint beim C. F. Müller Verlag sein Buch zum Thema „Einkommens-
teuergesetzbuch. Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Hier kann jeder Interessierte nachlesen, wie sich der renommierte Steuer- und Finanzrechtsexperte Professor Dr. Kirchhof ein zeitgemäßes, handhabbares Steuerrecht für Deutschland vorstellt. Der Band dokumentiert Gesetzestext und Rechtsverordnungen und liefert eine kommentierte Begründung. Ein Glossar erleichtert das Auffinden von Themen und Begriffen in den neuen Regelungen. Dies ist die Grundlage für eine fachkundige und zielgerichtete Diskussion seiner Vorschläge. Ein interessantes Buch für alle, die eine Reform der Steuergesetze für nötig halten – ein wichtiges Buch für die, die wirklich mitreden wollen. (Vo)

IFRS/US-GAAP/HGB im Vergleich

Synoptische Darstellung für den Einzel- und Konzernabschluss

von Sven Hayn/Georg Graf Waldersee

Verlag Schäffer-Poesche

4., überarbeitete Auflage 2003

336 Seiten, Geb., EUR 39,95/CHF 64,--

ISBN 3-7910-2155-9

IFRS und US-GAAP haben sich mittlerweile in der deutschen Bilanzierungspraxis fest etabliert. Den Jahresabschluss 2005 müssen börsennotierte Konzerne nach IFRS aufstellen. Wegen der Vergleichbarkeit des Zahlenmaterials werden auch mittelständische Unternehmen die neuen Rechnungslegungsvorschriften umsetzen müssen.

Der in der Praxis bewährte Band wird durch die Darstellung aller drei Rechnungslegungssysteme zum Leitfaden für die Umstellung. Durch die Gegenüberstellung von HGB und internationalen Rechnungslegungsvorschriften wird deutlich, welche Ergebnisauswirkung die Umstellung haben wird. Die Unterschiede zwischen den einzelnen Rechnungslegungssystemen werden in dem Buch in Form einer Synopse dargestellt. Das Werk ist nach einzelnen Sachgebieten gegliedert. Schwerpunkte werden gesetzt bei Bilanzierungs-, Bewertungs- und Offenlegungsvorschriften. Die Darstellungen erfolgen getrennt für den Einzel- und den Konzernabschluss. Der Band setzt kein Spezialwissen voraus und soll zugleich als Leitfaden im Rahmen der Umstellung auf IFRS oder US-GAAP und als übersichtliches Nachschlagewerk dienen.

Erstmals enthalten ist außerdem ein Kapitel zur Umstellung auf IFRS in den Unternehmen unter besonderer Berücksichtigung der dabei anfallenden praktischen Probleme. Das Kapitel enthält ebenso Hinweise auf die Umstellung auf US-GAAP.

Autoren:

Prof. Dr. Sven Hayn, Partner bei Ernst & Young, leitet die IFRS Gruppe in der Grundsatzabteilung (National Office) und lehrt an der Hamburger Universität für Wirtschaft und Politik

Georg Graf Waldersee, Partner bei Ernst & Young, ist Mitglied des Vorstands der Ernst & Young AG in Deutschland und der zentral-europäischen Geschäftsleitung. (Vo)