



IHK-Steuerinfo

Februar 2004

Redaktionsbeirat:

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

In dieser Ausgabe:

ARTIKEL	2
EINZELHEITEN ZUR STRAFBEFREIENDEN ERKLÄRUNG	2
BUNDESFINANZHOF HÄLT RÜCKWIRKENDE VERLÄNGERUNG DER SPEKULATIONSFRIST FÜR VERFASSUNGSWIDRIG	2
BFH: PARADIGMENWECHSEL BEI DER DOPPELTEN HAUSHALTSFÜHRUNG	4
NEUERUNGEN ZUR DOPPELTEN HAUSHALTSFÜHRUNG IM PERSONALBÜRO	5
KONZEPT ZUR REFORM DER GRUNDSTEUER VORGELEGT	8
BMF-SCHREIBEN ZUR RECHNUNGSSTELLUNG	11
ÄNDERUNG DES EINFUHRBEGRIFFS, EINFÜHRUNG DES UMSATZSTEUERLAGERS.....	11
LITERATUREMPFEHLUNGEN.....	13
STEUERRECHTSÄNDERUNGEN 2004 – DAS ABC FÜR JEDEN UNTERNEHMER.....	13
DAS UNTERNEHMERTESTAMENT	14
LEHRBUCH DER UMSATZSTEUER.....	14

An dieser Ausgabe haben mitgewirkt:

Dr. Ulrike Beland (Be), Dipl.-Vw. Christoph v. Knobelsdorff (vK), RA Dr. Alexander Neeser (Ne), Dipl.-Kfm. Jörg Schwenker (Sw), StB Michael Seifert (Se)

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

ARTIKEL

Einzelheiten zur strafbefreienden Erklärung

Das Bundesfinanzministerium hat auf seiner Homepage (<http://www.bundesfinanzministerium.de/>) ein Merkblatt zur Anwendung des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung veröffentlicht. Folgende Aspekte sind von besonderer Bedeutung:

- Die strafbefreiende Erklärung ist möglich für auf zu Unrecht nicht versteuerte Einnahmen der Jahre 1993 bis 2002.
- Strafbefreiung setzt voraus, dass eine strafbefreiende Erklärung abgegeben und innerhalb von 10 Tagen nach Abgabe 25 % (2004 bzw. 35 % 2005) Steuer entrichtet wurde.
- Die Bemessungsgrundlage ist für jede einzelne Steuerart unterschiedlich zu ermitteln:
 - Einkommensteuer/Körperschaftsteuer: 60 % der Einnahmen
 - Gewerbesteuer: 10 % der Einnahmen
 - Umsatzsteuer: 30 % der Bruttoentgelte
 - Erbschaftsteuer: 20 % des steuerpflichtigen Erwerbs
- Die Summe der Teilbemessungsgrundlagen ist dann für die Berechnung der zu zahlenden Abgabe von 25 % bzw. 35 % heranzuziehen.
- Die strafbefreiende Erklärung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und eigenhändig zu unterschreiben. Der Vordruck ist ebenfalls auf der Homepage des Bundesfinanzministeriums abrufbar.
- In der strafbefreienden Erklärung sind die erklärten Einnahmen nach Kalenderjahren und zugrunde liegenden Lebenssachverhalten zu spezifizieren. (Sw)

Bundesfinanzhof hält rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist für verfassungswidrig

Die Spekulationsfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) ist seit der Gesetzesänderung durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 in der Diskussion. Dies liegt daran, dass nach dem Wortlaut der Neufassung der Gewinn von nach dem 31. Dezember 1998 veräußerten Grundstücken des Privatvermögens steuerpflichtig ist, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt; bis einschließlich 1998 betrug dieser Zeitraum lediglich zwei Jahre.

Diese Neuregelung warf und wirft eine Reihe von Rechtsfragen auf: Wie muss die rechtliche Beurteilung ausfallen, wenn die Veräußerung nach dem 1. Januar 1999, aber vor dem 24. März erfolgt ist, was, wenn die Zwei-Jahres-Frist am 1. Januar 1999 bzw. am 24. März 1999 bereits abgelaufen war. Und muss eine andere Rechtsfolge gelten, wenn die Zwei-Jahres-Frist am 1. Januar 1999 (oder am 24. März 1999) noch nicht abgelaufen war: Fragen über Fragen. Inzwischen befinden wir uns im Jahr 2004, trotzdem konnte bislang kaum eine Frage beantwortet werden, weder von der Rechtsprechung noch von der Kommentarliteratur.

Aber es gibt Hoffnung: Der Bundesfinanzhof (BFH) schickt sich an, wenigstens die "krassesten" Fälle klären zu lassen. Denn kann es wirklich sein, dass eine Besteuerung erfolgt, obwohl die Zwei-Jahres-Frist vor der Gesetzesneufassung bereits abgelaufen war?

Der BFH hat mit Beschluss vom 16. Dezember 2003 (IX R 46/02) das Bundesverfassungsgericht angerufen, weil nach seiner Auffassung die ab 1999 geltende Neuregelung mit dem Grundgesetz insoweit unvereinbar ist, als danach auch private Grundstücksveräußerungsgeschäfte nach dem 31. Dezember 1998, bei denen die zuvor geltende Spekulationsfrist von zwei Jahren bereits abgelaufen war, übergangslos der Einkommensbesteuerung unterworfen werden. Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige im Jahre 1990 ein Einfamilienhaus erworben und es am 22. April 1999 wieder veräußert. Das Finanzamt unterwarf den gesamten Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer.

Der BFH hält die Neuregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für verfassungswidrig, weil sie gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden Vertrauensschutz verstößt. Zwar könne der Bürger nicht darauf vertrauen, dass Steuervergünstigungen und steuerliche Freiräume uneingeschränkt auch für die Zukunft aufrechterhalten bleiben. Jedoch sei es für eine unechte Rückwirkung (wenn der Tatbestand, an den das Gesetz die Rechtsfolge knüpft, noch nicht abgeschlossen ist) erforderlich, in jedem Einzelfall zu prüfen, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die bestehende günstige Rechtslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen.

Nach Auffassung des BFH überwiegt im Fall der Änderung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG der Vertrauensschutz der Steuerpflichtigen das Änderungsinteresse des Gesetzgebers. Die Steuerpflichtigen hätten mit dem steuerlichen Zugriff des Gesetzgebers in wirtschaftlich bereits eingetretene, bisher nicht steuerbare Wertzuwächse nicht rechnen müssen und dies bei ihrer Dispositionen daher nicht berücksichtigen können. Sie hätten nach Ablauf der Spekulationsfrist des § 23 EStG a.F. erwarten dürfen, ihre Grundstücke nunmehr nicht steuerbar veräußern zu können.

Auch würden die öffentlichen Interessen den Vertrauensschutz nicht überwiegen. Die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, könne kein Kriterium des Allgemeinwohls sein, weil dieses Ziel durch jedes, auch durch sprunghaftes und willkürliches Besteuern erreicht würde. Gerade bei wachsendem staatlichem Finanzbedarf sei der Gesetzgeber gehalten, eine gerechte Verteilung der Lasten zu gewährleisten.

Der BFH stellt abschließend allgemein fest, dass es - seiner Ansicht nach - eine dem schützenswerten Vertrauen des Steuerpflichtigen hinreichend Rechnung tragende

Übergangsregelung geben müsse, wenn Steuerpflichtige nach altem Recht eine geschützte, gegen den (früheren) Steuerzugriff abgeschirmte Rechtsposition erlangt hatte. Eine bemerkenswert klare Aussage, die auch zusammen mit den übrigen Ausführungen des Urteils nicht nur für das konkret entschiedene Rechtsproblem beachtliche Argumentationshilfen bietet. (Ne)

BFH: Paradigmenwechsel bei der Doppelten Haushaltsführung

Der BFH hat mit Urteil vom 04.11.2003, DStR 2003, S. 2212 f., einen Paradigmenwechsel bei der „Doppelten Haushaltsführung“ von unverheirateten Arbeitnehmern vollzogen. Das Kriterium der finanziellen Beteiligung wird nunmehr auch bei ledigen Arbeitnehmern angewendet, die allein – und nicht in häuslicher Gemeinschaft mit nicht-ehelichen Lebenspartnern – leben.

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Die Eltern des unverheirateten Klägers übertrugen diesem ihr Zweifamilienhaus, behielten sich aber an dem gesamten Gebäude ein unentgeltliches Nießbrauchsrecht vor. Sie bewohnten weiterhin die Wohnung im Erdgeschoss. Der Sohn nutzte die Wohnung im Dachgeschoss, ohne dass ein Mietvertrag oder ähnliche Vereinbarung geschlossen wurde. Der Kläger hatte an seinem Arbeitsort eine Wohnung angemietet, kehrte aber regelmäßig am Wochenende zu seiner Heimatwohnung zurück, da sich dort sein Lebensmittelpunkt befand.

Der Rechtsstreit entfachte sich ursprünglich an der Frage, ob eine rein faktische, stillschweigende Nutzungsüberlassung dem Kläger eine gesicherte Rechtsposition verleiht. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes bejaht der BFH dieses, sofern zwischen den Beteiligten Einvernehmen über die langfristige Nutzung als Hausstand besteht.

Der BFH widmete sich überdies – und unvorhergesehen – einer anderen Rechtsfrage, dem Tatbestandsmerkmal der „maßgebenden finanziellen und persönlichen Beteiligung“: Insbesondere bei den sog. „Gastarbeiterfällen“ ist fraglich, ob der Heimathausstand eines entfernt arbeitenden Arbeitnehmer noch von diesem „unterhalten“ wird, wenn dort *mehrere Personen* (Frau mit Kindern, nichtehelicher Partner etc.) leben. Mittels des Kriteriums der „maßgebenden finanziellen und persönlichen Beteiligung am Heimathausstand“ ist zu überprüfen, ob der dortige Hausstand dem Arbeitnehmer zugerechnet werden kann – oder aber einen mittlerweile fremden Hausstand (der dort lebenden Personen) darstellt. Der Hausstand wird dann noch dem Arbeitnehmer als eigener zugerechnet, wenn dieser maßgeblichen finanziellen und persönlichen Einfluss auf die dortige Hausstandsführung ausübt. Als ausreichend erachtet wird eine Rückkehr 1 – 2 Mal im Jahr und die umfassende finanzielle/ materielle Ausstattung des Haushaltes.

Erstmalig wendet der BFH dieses Kriterium nunmehr bei der doppelten Haushaltsführung *allein lebender* Arbeitnehmer an. Hier jedoch nicht – wie im ursprünglichen Sinne – zur Abgrenzung „Hausstand des Arbeitnehmers vs. fremder Hausstand“. Er zieht vielmehr die finanzielle Beteiligung zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Hausstand unterhalten“ heran. Ohne explizit darauf hinzuweisen vollzieht der BFH

den Gedankengang, dass ein Hausstand nur dann finanziell auch „unterhalten“ wird, wenn zumindest die Wohnnebenkosten (Strom, Gas, Wasser, etc.) getragen werden. Der BFH konnte im gegebenen Rechtsstreit dieses Thematik nur apodiktisch streifen – es ist jedoch zu erwarten, dass er bei nächster Gelegenheit dieses Thema umfassend abhandeln wird.

Beratungshinweis:

Bei der unentgeltlichen Wohnraumüberlassung zwischen Eltern und Kind sollte das Tragen der Wohnnebenkosten vereinbart werden. Ansonsten könnte die doppelte Haushaltsführung mangels Unterhalten eines eigenen Hausstandes versagt werden. (Vo)

Neuerungen zur doppelten Haushaltsführung im Personalbüro

Eine Reaktion des Gesetzgebers auf die Rechtsprechung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Zweijahresfrist enthält das Steueränderungsgesetz 2003. Danach entfällt die bisherige Zweijahresfrist rückwirkend zum 1. Januar 2003.¹ Dies gilt sowohl für den Betriebsausgaben-² als auch den Werbungskostenabzug³. Darüber hinaus gilt der Wegfall der Zweijahresfrist auch in Fällen, in denen die Einkommensteuer der Veranlagungsjahre 1996 bis 2002 noch nicht formell bestandskräftig oder hinsichtlich der Aufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorläufig festgesetzt ist.

Beratungshinweis:

Durch die Aufhebung der zeitlichen Befristung besteht für den Arbeitgeber die Möglichkeit, Arbeitnehmern mit Wirkung ab dem Jahr 2003 steuerfreie Vergütungen wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung zeitlich unbefristet zu zahlen. Für das Jahr 2003 kann eine steuerfreie Vergütung nachgezahlt bzw. eine vormals vorgenommene Versteuerung rückgängig gemacht werden.

Hat der Arbeitgeber in 2003 Mehraufwendungen erstattet, die er bisher steuerpflichtig behandelt hat, kann er den Lohnsteuerabzug berichtigen, solange er noch keine Lohnsteuerbescheinigung für das Kalenderjahr 2003 ausgeschrieben hat.⁴

Will der Arbeitgeber erstmals Erstattungen für frühere Lohnzahlungszeiträume leisten, sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung Erstattungen, die Jahre vor 2003 betreffen, nur dann steuerfrei bleiben, wenn die Einkommensteuerveranlagung für das betreffende Jahr noch nicht bestandskräftig ist.

Beispiel:

Dem Arbeitnehmer sind auf Grund der beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung in 2001 und 2002 tatsächliche Unterkunftskosten am Beschäftigungsort in Höhe von 4.800 € entstanden. Der Einkommensteuerbescheid 2001 ist bestandskräftig; der Einkommensteuerbescheid 2002 ist im Hinblick auf die steuerliche Berücksichtigung der Mehraufwendungen wegen der doppelten Haushaltsführung vorläufig festgesetzt worden.

¹ § 52 Abs. 12 EStG, § 52 Abs. 23b EStG

² § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a EStG entfällt ersatzlos

³ § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 1 und 2 EStG

⁴ § 41c Abs. 3 Satz 1 EStG

Eine Arbeitgebererstattung ist nur für das Kalenderjahr 2002 steuerfrei möglich; in diesem Fall kann der Arbeitnehmer keine Werbungskosten mehr geltend machen. Eine nachträgliche Erstattung für 2001 wäre steuerpflichtig.

Nach der Neuregelung können als Werbungskosten notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, geltend gemacht werden. Dies gilt unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach dem Gesetzeswortlaut jedoch nur dann vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt.

Durch die Ergänzung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG wird klargestellt, dass lediglich die Begründung der doppelten Haushaltsführung beruflich veranlasst sein muss, wogegen es auf die Gründe der Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung nicht ankommen soll. Diese Fassung des Gesetzes entspricht der bis zum Jahr 1995 geltenden Fassung. Hierdurch wird die äußerst streitanfällige Prüfung vermieden, ob das Fortbestehen der doppelten Haushaltsführung noch beruflich veranlasst ist. Dies bedeutet jedoch nicht, dass in jedem Fall eine doppelte Haushaltsführung zeitlich unbegrenzt anerkannt werden kann. Voraussetzung für die Anerkennung bleibt das Vorliegen von zwei Haushalten. Dies wird ausdrücklich durch die Einfügung des Wortes „nur“ klargestellt. Wird ein Haushalt z. B. wegen Trennung der Ehegatten aufgegeben, ist diese Voraussetzung nicht mehr erfüllt, mit der Folge, dass die doppelte Haushaltsführung entfällt.

Bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand⁵ wurde bisher unter bestimmten Voraussetzungen eine doppelte Haushaltsführung für eine Übergangszeit anerkannt. Bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand gilt nach der bisherigen R 43 Abs. 5 LStR ein Wohnungswechsel an den Beschäftigungsort oder in dessen Nähe, wenn er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in seiner Wohnung am bisherigen Wohnort beibehält, für folgende Zeiträume als doppelte Haushaltsführung:

1. für eine Übergangszeit von drei Monaten nach Bezug der Wohnung am neuen Beschäftigungsort,
2. für die Folgezeit nur, wenn der Arbeitnehmer
 - a. für eine verhältnismäßig kurze Dauer am selben Ort beschäftigt wird oder
 - b. sich in einem Ausbildungsverhältnis befindet oder
 - c. längerfristig oder auf Dauer an einem Ort beschäftigt wird und umzugsbereit ist, aber noch keine angemessene Wohnung gefunden hat.

Diese Billigkeitsmaßnahme soll mit Wirkung ab dem 1. Januar 2004 entfallen. Denn eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt.⁶ Lediglich für solche Arbeitnehmer ohne eigenen Hausstand, die im Rahmen einer Einsatzwechseltätigkeit am auswärtigen Beschäftigungsort übernachten müssen, werden Übernachtungskosten für einen Zeitraum von 3 Mona-

⁵ zum Begriff des eigenen Hausstandes vgl. R 43 Abs. 3 LStR

⁶ § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG

ten anerkannt. Die Höhe des Werbungskostenabzugs bestimmt sich analog der Behandlung von Übernachtungskosten bei Dienstreisen.⁷

Beispiel:

Ein lediger Arbeitnehmer wohnt im Haushalt der Eltern in Bonn. Er bewohnt lediglich ein Zimmer in der Wohnung der Eltern. Beruflich ist er in München für eine verhältnismäßig kurze Dauer von 3 Jahren tätig. Ein Werbungskostenabzug scheidet mit Wirkung ab dem Veranlagungsjahr 2004 aus. Ein eigener Hausstand liegt bei Arbeitnehmern nicht vor, die – wenn auch gegen Kostenbeteiligung – in den Hausstand der Eltern eingegliedert sind oder in der Wohnung der Eltern lediglich ein Zimmer bewohnen.⁸ Bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand scheidet ab 2004 ein Werbungskostenabzug und demzufolge auch eine steuerfreie Erstattung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung aus. Die Fahrtkosten zur Wohnung in Bonn können aber als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit der Entfernungspauschale in Ansatz gebracht werden.⁹

Beratungshinweis:

Bei Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung kann ein Arbeitgeber steuerfrei Vergütungen in maximal der Höhe leisten, in der der Arbeitnehmer ansonsten einen Werbungskostenabzug geltend machen könnte. Es stellt sich aber die Frage, wann ein Arbeitgeber vom Vorliegen eines eigenen Hausstandes des Arbeitnehmers ausgehen kann. Der Arbeitgeber kann nach der Verwaltungsanweisung in den LStR bei Arbeitnehmern der Steuerklasse III, IV oder V weiterhin ohne weiteres unterstellen, dass sie einen eigenen Hausstand unterhalten. Bei anderen Arbeitnehmern darf der Arbeitgeber im Falle einer steuerfreien Erstattung wegen einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung einen eigenen Hausstand nur dann anerkennen, wenn der Beschäftigte schriftlich erklärt, dass er neben einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort außerhalb dieses Ortes einen eigenen Hausstand unterhält. Hierzu ist eine schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers erforderlich, dessen Richtigkeit durch eine Unterschrift des Arbeitnehmers zu bestätigen ist. Diese Erklärung hat der Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren.

Unterhält der Arbeitnehmer außerhalb des Beschäftigungsortes keinen eigenen Hausstand und liegt auch kein Fall der Einsatzwechseltätigkeit vor, scheidet mit Wirkung ab dem Jahr 2004 eine steuerfreie Erstattung aus. Deshalb sind Vergütungen von Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung bei diesen Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber ab 2004 steuerpflichtig. Dies gilt auch in den bisherigen Fällen von R 43 Abs. 5 LStR.

Hiervon ausgenommen sind lediglich Arbeitnehmer mit einer Einsatzwechseltätigkeit, die am auswärtigen Beschäftigungsort übernachten. Der Arbeitgeber kann diesen Arbeitnehmern die tatsächlichen Übernachtungskosten für einen Zeitraum bis zu 3 Monaten am gleichen Beschäftigungsort steuerfrei erstatten. Stattdessen kann der Arbeitgeber bei einer Übernachtung im Inland einen Pauschbetrag i.H.v. 20 € je Übernachtung¹⁰ bzw. bei einer Übernachtung im Ausland die Übernachtungsgelder¹¹ erstatten. Die Erstattung mit Pauschbeträgen ist jedoch nicht zulässig, wenn der Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses von einem Dritten erhalten hat.¹²

⁷ R 40 Abs. 2 LStR

⁸ BFH-Urteil vom 5. Oktober 1994, BStBl II 1995, S. 180

⁹ vgl. R 42 Abs. 1 LStR

¹⁰ R 40 Abs. 3 Satz 1 LStR

¹¹ R 40 Abs. 2 Satz 3 LStR, BMF-Schreiben vom 12. November 2001, BStBl I 2001, S. 818 und vom 29. Oktober 2002, BStBl I 2002, S. 1354

¹² vgl. R 40 Abs. 3 Satz 3 LStR

Der Arbeitgeber sollte auf die Anwendung dieser Neuerung achten, weil über die Pflichtangabe von steuerfreien Vergütungen für eine doppelte Haushaltsführung auf der im Regelfall ab 2004 elektronisch an die Finanzverwaltung zu übertragende Lohnsteuerbescheinigung eine Überprüfung der Steuerfreiheit spätestens mit der Einkommensteuer-Erklärung des Arbeitnehmers erfolgen wird. (Se)

Konzept zur Reform der Grundsteuer vorgelegt

Die Finanzminister von Bayern und Rheinland-Pfalz haben der Finanzministerkonferenz (FMK) einen Vorschlag zur Reform der Grundsteuer vorgelegt. Sie kommen damit einem Auftrag nach, der ihnen Anfang 2003 von der FMK übertragen wurde.

Damit kommt wieder Bewegung in einen festgefahrenen Prozess. Dass eine Reform der Grundsteuer dringend Not tut, ist seit den Beschlüssen des BVerfG zur Vermögen- und Erbschaftsteuer von 1995 Konsens. Seitdem wird die enorm aufwendige Einheitsbewertung nur noch für die Grundsteuer durchgeführt. Darüber hinaus sind die Einheitswerte auf dem Stand von 1964 erstarrt (in den neuen Ländern sogar auf dem Stand von 1935!), was auch bei der Grundsteuer zu Verzerrungen führt. Zwar sind diese Verzerrungen bislang nicht verstärkt dem Vorwurf ausgesetzt, gegen das verfassungsrechtliche Gebot der gleichmäßigen Besteuerung zu verstoßen. Gleichwohl ist man sich einig, dass das gegenwärtige System zu unhaltbaren Ergebnissen führt.

1998 hatte die FMK eine Arbeitsgruppe beauftragt, eine neue Bemessungsgrundlage (BMG) für die Grundsteuer zu entwickeln. Ergebnis war ein immer noch reichlich kompliziertes Modell mit einer weiterhin wertorientierten BMG, die sich aus dem Bodenrichtwert und einem pauschalierten Gebäudewert zusammensetzte. Bayern hatte diesem Ansatz ein radikal vereinfachtes Modell gegenübergestellt, dessen BMG sich nur an den physikalischen Größen des Grundstücks und der Gebäude (Wohn- bzw. Nutzfläche) orientierte.

Eine Mehrheit der Finanzminister entschied sich im Mai 2000 für das Modell der Arbeitsgruppe und forderte den Bundesfinanzminister auf, einen Gesetzentwurf auf dieser Basis auszuarbeiten. Der lehnte jedoch ab und forderte seinerseits die Länder auf, eine Gesetzesinitiative zu starten. Bayern und Hessen versuchten, den daraufhin eingetretenen Stillstand mit einem Antrag zu überwinden, die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer den Ländern zu übertragen. Danach hätten die Länder die Grundsteuer nach ihren individuellen Vorstellungen innerhalb ihrer jeweiligen Landesgrenzen eigenständig regeln können.

Der Antrag wurde vom Bundesrat jedoch zunächst zurückgestellt und stattdessen bekamen Bayern und Rheinland-Pfalz den Auftrag, einen parteiübergreifenden Kompromiss zu erarbeiten, der nunmehr vorliegt. Ob es in diesem Jahr zu einer Gesetzesinitiative des Bundesrates auf Grundlage des Vorschlags kommen wird, steht noch nicht fest. Zunächst soll der Vorschlag vor allem mit den kommunalen Spitzenverbänden diskutiert werden.

Die Eckpunkte des Vorschlags sind:

- Abschaffung der Grundsteuer A; land- und forstwirtschaftliche Nutzflächen sollen nicht mehr besteuert werden, die Wohn- und Betriebsgrundstücke der Land- und Forstwirte sollen zukünftig der Grundsteuer B unterliegen.
- Abschaffung der Einheitsbewertung und Schaffung einer neuen Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer B.
- Bewertung von Grund und Boden auf Basis der Bodenrichtwerte – bei unbebauten Grundstücken soll der Bodenrichtwert zu 100 %, bei bebauten Grundstücken zu 70 % angesetzt werden.
- Bewertung der Gebäude mit einem einfachen Pauschalansatz pro Quadratmeter; vorgesehen sind insgesamt fünf Pauschalwerte (in Euro), zwei für eine Wohnnutzung und drei für eine gewerbliche oder sonstige Nutzung.
- Anwendung einer Messzahl von 0,5 vom Tausend auf den so ermittelten Wert; anschließend Multiplikation des so ermittelten Grundsteuermessbetrags mit dem maßgeblichen Hebesatz der Gemeinde.

Darüber hinaus sieht das Konzept vor, die Regelung der Verwaltungskompetenz der Grundsteuer ins Benehmen der einzelnen Länder zu setzen. Die Länder sollen selbst entscheiden, ob es beim bisherigen Verfahren bleibt, bei dem die Finanzverwaltung den Messbetrag ermittelt, oder ob das Verfahren gänzlich in kommunale Hände gegeben werden soll.

Die Bodenrichtwerte sollen von den zuständigen Gutachterausschüssen flächendeckend zur Verfügung gestellt werden. In einigen Ländern ist das bislang noch nicht der Fall. Bei der Bewertung sollen sich die Gutachterausschüsse an der „Musterrichtlinie über Bodenrichtwerte“ vom September 2000 orientieren, wodurch eine homogene Qualität und Vergleichbarkeit der Werte gewährleistet werden soll. Der Bodenrichtwert soll so festgelegt werden, dass er nicht mehr als +/- 30 % vom tatsächlichen Wert des Grundstücks abweicht.

Die vorgesehenen Pauschalwerte für die Gebäude erheben nicht den Anspruch, die Verkehrswerte abzubilden. Es geht lediglich um eine einfache Typisierung zum Zwecke der Differenzierung zwischen wertvollen und weniger wertvollen Gebäuden. Das Konzept sieht folgende Pauschalwerte vor:

<u>Gebäudegruppe</u>	Pauschalansatz EUR/qm
Gewerbliche und sonstige Nutzung	
Bürogebäude, Warenhäuser, Banken, Hotels, etc.	1.000
Fabrikations-, Werkstatt- und Lagerhallen, Kühlhäuser, Großmärkte, SB-Märkte, Gartenzentren, Markthallen, Parkhäuser, Tiefgaragen und dergl.	400
Sonstige Gebäude (z. B. Reithallen, Tennishallen u.ä. Gebäude)	200
Wohnnutzung	
Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen in Anlagen mit nicht mehr als zwei Wohneinheiten	800
Mietwohngrundstücke, Eigentumswohnungen in Anlagen mit mehr als zwei Wohneinheiten, Wochenendhäuser, Ferienhäuser in Ferienanlagen	600

Das nachfolgende Beispiel erläutert das neue Verfahren für ein Einfamilienhaus:

Wohnfläche	185 qm
Grundstücksfläche	1.000 qm
Bodenrichtwert	290 €/qm
1. Wert des Grund und Bodens 1.000 qm x 290 € x 70 % =	203.000 €
2. Gebäudewert 185 qm x 800 € =	148.000 €
3. Grundsteuerwert	351.000 €
4. Messbetrag 351.000 € x 0,5 v.T. (Messzahl) =	175,50 €
5. Grundsteuer 175,50 € x 300 % (Hebesatz)	526,50 €

Der Wegfall der Grundsteuer A wird aufkommensmäßig zu einem erheblichen Teil durch den Einbezug der Wohngrundstücke in die Grundsteuer B kompensiert. In Rheinland-Pfalz entfallen derzeit rd. 40 % des Aufkommens der Grundsteuer A auf die Wohnteile. Diese Flächen und Gebäude unterlägen nach dem neuen Konzept der höheren Belastung der Grundsteuer B.

Es wird mit Sicherheit zu erheblichen Veränderungen in der örtlichen BMG kommen. So rechnen die Verfasser des Konzepts z. B. mit einem deutlichen Anstieg vor allem in den Randgemeinden der Ballungszentren, in denen zum Zeitpunkt der Einheitsbewertung 1964 noch ländliche Verhältnisse mit entsprechend niedrigen Werten vorherrschten. Eine Umsetzung des Konzepts benötigt ausreichenden zeitlichen Vorlauf, damit die Gemeinden sich Klarheit über die jeweiligen Veränderungen ihrer örtlichen BMG verschaffen können. Unternehmen und Bürger müssen ein scharfes Auge auf die Veränderungen haben und rechtzeitig Druck auf die Kommunalpolitik ausüben, mit dem Hebesatz entsprechend auf die neue BMG zu reagieren. Angesichts der klammen Kommunalfinanzen wird es den Versuch geben, einen Systemwechsel zu einer Steuererhöhung zu nutzen.

Die eigentliche Schwachstelle des im Hinblick auf Vereinfachung durchaus positiv zu bewertenden Konzepts ist die Verwendung der Bodenrichtwerte. Der frühere Ansatz Bayerns, allein auf die Grundstücksgröße abzustellen, wäre wesentlich einfacher gewesen und hätte den Kommunen eine verlässliche und berechenbare BMG beschert. Die Bodenrichtwerte liegen bislang weder flächendeckend noch in homogener Qualität vor. Ihre Festlegung wird immer kritikanfällig und damit streitbehaftet sein. Die Arbeit der Gutachterausschüsse bestimmt die BMG einer Gemeinde und ist damit natürlich viel weniger kalkulierbar, als eine Orientierung ausschließlich an der physikalischen Größe. Die Forderung, zwei gleichgroße Grundstücke in völlig unterschiedlichen Lagen dürften nicht gleich bewertet werden, ist mit dem Wunsch nach einem einfachen Verfahren und einer berechenbaren BMG nicht kompatibel. Einzelfallgerechtigkeit ist der Feind der Einfachheit. (vK)

BMF-Schreiben zur Rechnungsstellung

Das Bundesfinanzministerium hat sein Schreiben zur Rechnungsstellung und zur Korrektur eines unrichtigen Steuerausweises in endgültiger Form veröffentlicht. Gegenüber dem bisher Bekannten (siehe Steuerinfo vom Januar) enthält es sinnvolle Ergänzungen bei Gutschriften und Abrechnungen über Dauerleistungen, darüber hinaus aber keine wesentlichen Änderungen. Insbesondere ist von den problematischen Vorschriften zur Fax-Rechnung und zur elektronischen Rechnungsstellung nicht abgerückt worden. Unverändert ist auch die Vorschrift, dass auf der Rechnung das Liefer-/Leistungsdatum vermerkt sein muss, auch wenn Liefer- und Rechnungsdatum identisch sind. Das Schreiben steht auf den Seiten des Bundesfinanzministeriums (www.bundesfinanzministerium.de) zur Verfügung. (Be)

Änderung des Einfuhrbegriffs, Einführung des Umsatzsteuerlagers

Anders als angekündigt, stellt diese Ausgabe dieser Steuerinfo nicht die Neuregelungen zur Haftung und Steuerschuldumkehr, sondern die zu Einfuhr und Lagerung vor. Zu Letzterem liegt bereits ein BMF-Schreiben vor. Details zu den neuen Haftungstatbeständen im Umsatzsteuerrecht liegen dagegen noch im Unklaren. Noch mehr gilt dies für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Letztere tritt aber auch frühestens zum 1.4.2004 in Kraft.

Das BMF-Schreiben zur Steuerlagerregelung, zum Einfuhrbegriff und der Steuerbefreiung für die einer Einfuhr vorangehenden Lieferungen von Gegenständen, Geschäftszeichen IV D 1 – S 7157 – 1/04 und IV D 1 – S 7157a – 1/04, wurde am 28.1.2003 veröffentlicht¹³. Die Neuregelungen wurden mit dem Steueränderungsgesetz 2003 zum 1.1.2004 eingeführt. Sie dienen der Vereinfachung und Erleichterung grenzüberschreitender Lieferungen. Der neue Einfuhrbegriff ändert materiell nichts an der Rechtslage, macht aber Hilfskonstruktionen entbehrlich.

Der neue Einfuhrbegriff und die Steuerbefreiung vorangehender Lieferungen

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG war bisher steuerbar „die Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet in das Inland ...“, nunmehr ist steuerbar ist „die Einfuhr von Gegenständen im Inland“. Ergänzend regelt § 4 Nr. 4b UStG neu: Die einer Einfuhr vorangehenden Lieferungen sind steuerfrei, wenn der Abnehmer den Gegenstand einführt. Sie sind nicht steuerfrei, wenn der Lieferer selbst/für sich selbst einführt.

Nicht entscheidend ist damit nunmehr, dass der Gegenstand physisch aus dem Drittland in das Inland gelangt und durch wen er ins Inland gelangt, sondern dass er hier für den freien Verkehr abgefertigt wurde und von wem/für wen die Abfertigung vorgenommen wurde: Derjenige führt eine Ware ein, der die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet. Er kann die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Die der Einfuhr vorangehenden Lieferungen sind steuerfrei.

Der neue Begriff stellt klar, dass die physische Einfuhr nicht notwendigerweise eine Steuerbarkeit hervorruft. Dies ist dann immer nicht der Fall, wenn sich eine Dritt-

¹³ Einige zusätzliche Aspekte zum BMF-Schreiben beleuchtet der Autor des Schreibens, Michael Langer, in der Zeitschrift Der Betrieb vom 9.1.2004, S. 17 ff.: Die Umsatzsteuerlagerregelung und weitere Vereinfachungen durch das Steueränderungsgesetz 2003.

landsware in einem noch nicht abgeschlossenen Zollerhebungsverfahren oder einem Nichterhebungserfahren¹⁴ befindet. Durch die Neuregelung des Vorsteuerabzugs wird erreicht, dass der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer beim Abführenden möglich ist, auch wenn er nicht der Einführende in das Inland ist.

Nach bisher geltendem Recht gilt die Ware für denjenigen eingeführt, der die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet. Mit der Neuregelung führt derjenige, der die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet, die Ware ein und ist, sofern die Einfuhr für sein Unternehmen erfolgt, unmittelbar zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt. Die bisher vereinfachenden Vorschriften des § 18 Abs. 7 Nr. 2 UStG und § 50 UStDV in Verbindung mit §§ 41, 41a und 42 UStDV konnten entfallen. Nach einer gewissen Gewöhnung an die neue Begrifflichkeit stellt dies durchaus eine Vereinfachung des Steuerrechts dar.

Wichtig:

An der Problematik des Abzugs der Einfuhrumsatzsteuer ändert sich grundsätzlich nichts. Für die Berechtigung zum Abzug ist nach wie vor entscheidend, dass Verfügungsmacht über die Ware zum Zeitpunkt der Einfuhr bestanden hat. Fallen Verfügungsmacht und Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer auseinander, ist kein Vorsteuerabzug möglich. Die endgültige Einfuhr der Waren muss für die neue Steuerbefreiung nicht notwendigerweise nachgewiesen werden - bei mehrfachem Umsatz im Zolllager ist dies auch gar nicht möglich. Nachgewiesen werden muss aber der Nichterhebungsstatus im Zollverfahren, dies in der Regel durch einen Lagerschein.

Einführung des Umsatzsteuerlagers

Zur Gleichstellung von Gemeinschaftswaren mit Drittlandswaren und dem Schaffen gleicher Wettbewerbsbedingungen in der EU werden Umsätze in und innerhalb von Umsatzsteuerlagern steuerfrei gestellt. Umsatzsteuerlager können für Waren eingerichtet werden, die im neuen Anhang 1 des UStG aufgeführt sind, z. B. Kaffee, Tee, Getreide, Kartoffeln, Rohzucker, Kakaobohnen, Mineralöl, Rohreis, Erzeugnisse der chemischen Industrie, Wolle, Silber, Gold, Platin. Steuerlager dürfen nur auf Antrag und bei wirtschaftlichem Bedürfnis eingerichtet werden. Die Waren dürfen keinesfalls für den Endverbrauch aufgemacht sein.

Die Regelung führt zu einer Vereinfachung in der Besteuerung für Waren, die ohne Bewegung mehrfach umgesetzt werden.

Wird die Ware aus dem Steuerlager ausgelagert, ist die der Auslagerung vorangegangene Lieferung – der der Auslagerung vorangegangene innergemeinschaftliche Erwerb oder die der Auslagerung vorangegangene Einfuhr – zu versteuern. Der Auslagerer ist Steuerschuldner. Bei der Auslagerung muss der Lagerhalter Name, Anschrift und die inländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters aufzeichnen.

Auslagerer ist derjenige, der im Zeitpunkt der Auslagerung die Verfügungsmacht über den Gegenstand hat und der die Auslagerung veranlasst. Die Auslagerung ist die Herausnahme einer Ware aus dem Lager oder die Veränderung einer Ware durch Verarbeitung. Welches die der Auslagerung vorangegangene Lieferung ist, für

¹⁴ Versand-, Zolllager, Umwandlungsverfahren, aktive Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren, Verfahren der vorübergehenden Verwendung.

die die Steuerbefreiung mit der Auslagerung entfällt, ist nicht ganz einfach nachzuvollziehen. In der Regel ist dies die Lieferung, die zur Herausnahme (= Auslagerung) der Ware führt, unabhängig davon, ob der Lieferer oder der Empfänger die Auslagerung veranlasst.

Wichtig:

Die Einrichtung eines Umsatzsteuerlagers ist nur für die Waren des neuen Anhangs 1 UStG möglich. Konsignationslager werden von der Neuregelung nicht berührt. Die Steuerbefreiung im Umsatzsteuerlager entfällt, wenn der Gegenstand im Lager so bearbeitet wird, dass die Ware verändert oder für den Endverbrauch aufgemacht wird. Lediglich Verarbeitungen zum Erhalt oder zur Verbesserung der Lagerfähigkeit, des Vertriebs oder des Weiterverkaufs schaden der Steuerbefreiung nicht. Ebenfalls steuerfrei ist die Vermittlung von Umsätzen im Umsatzsteuerlager, seien dies Lieferungen oder Dienstleistungen zum Erhalt der Lagerfähigkeit. (Be)

LITERATUREMPFEHLUNGEN

Steuerrechtsänderungen 2004 – Das ABC für jeden Unternehmer

DIHK-Broschüre informiert über alle Änderungen

160 Seiten, A5, kartoniert, 2004, EURO 16,50

Einen Überblick über alle für Unternehmen wichtigen Steuerrechtsänderungen bietet der Deutsche Industrie- und Handelskammertag (DIHK) mit seinem neuen „Steuer-ABC“.

Die verständlich geschriebene Broschüre ist in diesem Jahr mehr denn je ein unverzichtbares Nachschlagewerk für jeden Unternehmer. Denn wie schon in der Vergangenheit hat der Vermittlungsausschuss auch für 2004 die steuerlichen Weichen erst in letzter Minute gestellt.

Aktuell hat dies eine ganz besondere Brisanz, weil die Änderungen so umfangreich sind wie schon lange nicht mehr. Nicht nur wegen dem teilweisen Vorziehen der Steuerreformstufe 2005: Auch sonst gelten für Unternehmer seit Jahresbeginn zahlreiche ganz erhebliche Steuerrechtsänderungen, die teilweise mit empfindlichen Mehrbelastungen gepaart sind.

Dazu zählen etwa die Verschärfungen bei der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, die Einführung einer Mindeststeuer oder die – bis heute kaum wahrgenommene – Erhöhung der Erbschaftsbesteuerung.

Die Broschüre kann bestellt werden beim DIHK Publikationen Service unter der Faxnummer (02 28) 4 22 45 93 oder auf der DIHK-Website (www.ihk.de) in der Rubrik Publikationen.

Das Unternehmertestament

für die gerichtliche, notarielle, anwaltliche und steuerberatende Praxis
 von Michael Semrau, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht
 2003, 199 Seiten, 15,8 x 23,5 cm, kartoniert, EURO (D) 29,80
 ISBN 3-503-07457-0
 ERICH SCHMIDT VERLAG, Berlin Bielefeld München

Für den Berater ist das Unternehmertestament eine besondere Herausforderung. Er muss die konkrete Lebenssituation des Unternehmers und des Unternehmens analysieren, die komplexen Gebiete des Erbrechts, Familienrechts, Handelsrechts, Gesellschaftsrechts, Ertragsteuerrechts und Erbschaftsteuerrechts überblicken und gemeinsam mit dem Unternehmer eine sachgerechte letztwillige Verfügung erarbeiten und in die richtige Form bringen. Es gilt, Gestaltungsfehler, Steuerfallen und Haftungsrisiken zu vermeiden.

In dieser Veröffentlichung werden die Strukturen des Unternehmertestaments erläutert. Die Ausführungen zur Analyse der konkreten Nachfolgesituation sowie die Darstellung und Bewertung der verschiedenen Gestaltungsmodelle mit den jeweiligen ertragsteuerlichen und erbschaftsteuerrechtlichen Auswirkungen helfen dem Berater, die gegebene Sachlage schnell und richtig zu bewerten.

Darüber hinaus beschäftigt sich das Buch mit den Themen Berücksichtigung der weichenden Erben, Testamentsvollstreckung, Liquiditätsgefahr durch Pflichtteilsrechte sowie zweckmäßige Form des Unternehmertestaments. Die Erläuterungen sind mit zahlreichen Beispielen und Formulierungsvorschlägen versehen. Damit ist dieses Buch eine wertvolle Orientierungshilfe für den Unternehmensberater.

Lehrbuch der Umsatzsteuer

von Professor Volker Hahn und Professor Hans-Peter Kortschak
 Reihe: Steuerfachkurs

9. Auflage, 2003, ca. 420 Seiten, gebunden, EURO (D) 34,00
 ISBN 3-482-74819-5
 NWB Verlag

Gemessen an ihrem Aufkommen ist die Umsatzsteuer die wichtigste Steuerart in der Bundesrepublik Deutschland. Entsprechend groß ist auch die Bedeutung der Umsatzsteuer in der steuerlichen Ausbildung.

Dieses Lehrbuch aus der bewährten Reihe „NWB-Steuerfachkurs“ vermittelt in systematischer Form das Grundwissen über die Umsatzsteuer. Der Leser findet eine vollständige und anschauliche Darstellung, die ihm hilft, sich auf die beruflichen Prüfungen und die praktische Arbeit vorzubereiten. Zahlreiche Beispiele, Tabellen und Schaubilder lockern den Stoff auf.

Das Buch eignet sich sowohl für die schnelle Erfassung komplexer Rechtsprobleme als auch für die Aneignung strukturellen Basiswissens.
 Die 9. Auflage wurde völlig neu überarbeitet und auf den neuesten Rechtsstand 2003 gebracht.