

Steueränderungsgesetz 2003

(verabschiedet am 28.11.2003)

Der Bundesrat hat am 28.11.2003 erwartungsgemäß dem Steueränderungsgesetz 2003 zugestimmt. Nachfolgend erhalten Sie einen ersten Überblick über die wichtigsten Änderungen:

I. Einkommen-/Lohnsteuer

1. Begrenzung des Stundenlohns bei Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (§ 3 b EStG)

Die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind steuerfrei in Höhe der in § 3 b Abs. 1 genannten Vomhundertsätze, angewandt auf den Grundlohn. Grundlohn ist nach § 3 b Abs. 2 Satz 1 der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen. Es sind Fälle bestimmter einkommensstarker Gruppen - wie Profisportler - bekannt geworden, die vom geltenden Recht übermäßig begünstigt werden. Ab 2004 ist daher für die Berechnung der steuerfreien Zuschläge von einem Stundenlohn von höchstens 50 € auszugehen. Betroffen von dieser Änderung sind lediglich Arbeitnehmer mit einem Monatslohn von etwa 8.000 € bzw. einem Jahreslohn von etwa 100.000 €.

2. Wegfall der Zweijahresfrist bei einer beruflich/betrieblich veranlassten doppelten Haushaltsführung (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 a EStG, § 9 Abs. 5 EStG)

Als Folge des Beschlusses des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Zweijahresfrist bei beiderseits berufstätigen Ehegatten und bei fortlaufend verlängerten Abordnungen (sog. Kettenabordnungen) wird die Zweijahresfrist generell - d.h. in allen Fällen - aufgehoben. Damit können insbesondere die Aufwendungen für die Zweitwohnung am auswärtigen Beschäftigungsort wieder zeitlich unbegrenzt vom Arbeitgeber erstattet bzw. als Werbungskosten/Betriebsausgaben abgezogen werden. Voraussetzung für die Anerkennung bleibt aber das Vorliegen von zwei Haushalten. Wird ein Haushalt z.B. wegen Trennung der Ehegatten aufgegeben, ist diese Voraussetzung nicht mehr erfüllt, mit der Folge, dass die doppelte Haushaltsführung entfällt. Im Übrigen wird aber gesetzlich klargestellt, dass lediglich die Begründung der doppelten Haushaltsführung beruflich veranlasst sein muss, wogegen es auf die Gründe der Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung nicht ankommt.

Die vorstehende Neuregelung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2003 anzuwenden, und in Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht formell bestandskräftig - einschließlich Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung - oder hinsichtlich der Aufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorläufig festgesetzt worden ist.

Ab 2004 entfällt die bisherige, in den LStR enthaltene Billigkeitsregelung, wonach auch bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand für einen Zeitraum von bis zu zwei

Jahren eine doppelte Haushaltsführung anerkannt wird. Es fehlt hier an der gesetzlichen Voraussetzung des Vorliegens von zwei Haushalten. Betroffen von dieser Änderung sind insbesondere Kinder mit auswärtiger Berufsausbildung und Zimmer bei den Eltern, da es sich dabei nicht um einen eigenen Hausstand handelt.

3. Gesetzliche Verankerung der bisherigen Verwaltungsregelung des R 157 Abs. 4 EStR zum sog. „anschaffungsnahen Aufwand“ in § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG (Folgeänderung in § 9 Abs. 5 EStG für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

Es wird nun kraft Gesetzes generell von Herstellungskosten ausgegangen, wenn die Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen (netto, ohne Umsatzsteuer) in zeitlicher Nähe zur Anschaffung (drei Jahre) 15 % der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen. Aufwendungen für Erweiterungen und Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen, werden nicht berücksichtigt.

Allerdings gilt die gesetzliche Regelung erst für die Zukunft. Für Baumaßnahmen, die vor dem 1.1.2004 begonnen worden sind, bleiben die BFH-Rechtsprechung und die Anweisung der Verwaltung zur Einzelfallprüfung (BMF-Schreiben v. 18.7.2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03, STEUER-TELEX, 505) maßgebend. Dies soll für die gesamten Maßnahmen des Dreijahreszeitraums gelten, also nicht nur für die Aufwendungen, die bereits in 2003 getätigt worden sind, sondern auch für die Maßnahmen, die ggf. noch in 2004 und 2005 getätigt werden. Wird jedoch mit den Maßnahmen erst in 2004 begonnen (Bauantrag bzw. Einreichung Bauunterlagen), soll insgesamt die gesetzliche Neuregelung zur Anwendung kommen (§ 52 Abs. 16 S. 7 ff EStG).

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

4. Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen (§ 24 c EStG)

Inländische Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute haben ihren Kunden - erstmals für 2004 - jährlich eine zusammenfassende Bescheinigung auszustellen, in der die Daten aus allen bei ihnen unterhaltenen Wertpapierdepots und Konten zusammengeführt werden, die ihre Kunden für die Erklärung ihrer Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus privaten Veräußerungsgeschäften bei Wertpapieren sowie Termingeschäften benötigen. Einzelheiten der zusammenfassenden Jahresbescheinigung werden in dem amtlich vorgeschriebenen Muster geregelt.

Die Bescheinigung soll dem Steuerpflichtigen auch bei umfangreichen Einkünften aus Kapitalvermögen und aus privaten Wertpapierveräußerungen die Mitteilung der für deren Besteuerung erforderlichen Angaben an die Finanzverwaltung (Anlage KAP für Einkünfte aus Kapitalvermögen, Anlage AUS für ausländische Einkünfte und Steuern und Anlage SO für private Veräußerungsgeschäfte) erleichtern und damit der Steuervereinfachung dienen.

5. Steuerliche Berücksichtigung von Pflegekindern bei den Pflegeeltern: Wegfall des Nachweises von tatsächlich angefallenen Unterhaltskosten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

Pflegeeltern, die im Auftrag des Jugendamtes ein Kind betreuen, sind nicht mehr verpflichtet (wie vom BFH mit Urteil v. 29.1.2003, BStBl. II, 469 verlangt), Aufwendungen für die Betreuung, Erziehung oder Ausbildung ihres Pflegekinds einzeln nachweisen zu müssen, wenn sie für ihr Kind Kindergeld bzw. kindbedingte Freibeträge beanspruchen wollen. Dieser Nachweis war äußerst aufwendig zu führen. Die Jugendämter haben daher von zunehmenden Schwierigkeiten berichtet, Pflegeeltern zu finden. Diese Neuregelung ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist (§ 52 Abs. 40 Satz 1 EStG).

6. Pflege-Pauschbetrag für Eltern behinderter Kinder (§ 33 b Abs. 6 EStG)

Eltern behinderter Kinder haben bislang nur dann Anspruch auf den Pflege-Pauschbetrag, wenn sie gegenüber dem Finanzamt die treuhänderische Verwaltung des für das Kind empfangenen Pflegegeldes nachweisen. Dies führt sowohl bei den betroffenen Eltern als auch beim Finanzamt zu erheblichem Verwaltungsaufwand. Auf den Nachweis wird daher verzichtet. Das von den Eltern eines behinderten Kindes für dieses Kind empfangene Pflegegeld zählt deshalb nicht zu den Einnahmen, die den Pflege-Pauschbetrag ausschließen.

7. Steuerfreistellung im Inland für im Ausland ausgeübte Tätigkeit nur bei Nachweis der Besteuerung im Ausland (§ 50 d Abs. 8 EStG)

Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird diese Freistellung bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nur noch gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass diese Einkünfte in dem Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, tatsächlich besteuert wurden. Wird dieser Nachweis erst geführt, nachdem die Einkünfte in eine Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen wurden, kann der Steuerbescheid nachträglich geändert werden.

8. Lohnsteuerabzug bei Arbeitslohnzahlungen von dritter Seite (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG)

Der Lohnsteuer unterliegt auch der im Rahmen des Arbeitsverhältnisses von einem Dritten gewährte Arbeitslohn (Geld und/oder Sachbezüge), wenn der Arbeitgeber weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden. Dies wird insbesondere angenommen, wenn Arbeitgeber und Dritter verbundene Unternehmen i.S. des Aktiengesetzes sind.

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber die von einem Dritten gewährten Bezüge am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums anzugeben. Macht der Arbeitnehmer keine oder eine erkennbar unrichtige Angabe, hat der Arbeitgeber dies dem Betriebsstättenfinanzamt mitzuteilen (§ 38 Abs. 4 Satz 2 EStG).

9. Erweiterung des inländischen Arbeitgeberbegriffs (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG)

Zum Lohnsteuerabzug verpflichteter inländischer Arbeitgeber ist in den Fällen der (grenzüberschreitenden) Arbeitnehmerentsendung ab 2004 auch das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen, das den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt. Voraussetzung hierfür ist nicht, dass das Unternehmen

dem Arbeitnehmer den Arbeitslohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszahlt. Die Änderung ist insbesondere bei einer grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen von Bedeutung.

10. Übertragung/Erfüllung lohnsteuerlicher Pflichten auf/durch Dritte (§ 38 Abs. 3 a EStG)

Ab 2004 ist auch ein Dritter zum Lohnsteuerabzug verpflichtet, der Arbeitnehmern eines anderen Arbeitgebers Arbeitslohn zahlt. Dies soll jedoch nur gelten, soweit der Dritte gegen sich gerichtete tarifvertragliche Geldansprüche der Arbeitnehmer erfüllt. Durch diese Gesetzesänderung will der Fiskus die Folgerungen aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH-Urteil v. 21.2.2003, BStBl. II, 496) ziehen, wonach bei Entschädigungszahlungen der Urlaubs- und Lohnausgleichskasse der Bauwirtschaft (ULAK) für verfallene Urlaubsansprüche nach geltendem Recht kein Lohnsteuerabzug vorzunehmen ist. Zur Erleichterung des Lohnsteuerabzugs in diesen Fällen ermöglicht der Gesetzgeber dem zum Lohnsteuerabzug verpflichteten Dritten (ULAK) bis zu einer Jahresarbeitslohngrenze von 10.000 € (bezogen auf die vom Dritten geleisteten Zahlungen), die Lohnsteuer für sonstige Bezüge mit einem festen Steuersatz von 20 % und unabhängig von einer Lohnsteuerkarte zu erheben. Schuldner der 20%igen Lohnsteuer bleibt im Gegensatz zur „klassischen“ Lohnsteuerpauschalierung (§ 40 ff. EStG) der Arbeitnehmer. Der versteuerte Arbeitslohn ist deshalb bei der Einkommensteuererklärung zu erfassen und die pauschale Lohnsteuer auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen. Deshalb hat der Dritte (ULAK) dem Arbeitnehmer eine Besondere Lohnsteuerbescheinigung auszustellen und dort den Arbeitslohn und die einbehaltene Lohnsteuer anzugeben.

Im Übrigen wird ab 2004 nach Antrag eines Dritten bei seinem Betriebsstättenfinanzamt und dessen Zustimmung (im Einvernehmen mit dem Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers) zugelassen, dass der Dritte mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland die Pflichten des Arbeitgebers im eigenen Namen erfüllt. Voraussetzung ist, dass sich der Dritte hierzu gegenüber dem Arbeitgeber verpflichtet hat, den Lohn auszahlt und die Steuererhebung nicht beeinträchtigt wird. Die Neuregelung soll nur dann zum Zuge kommen, wenn ein Dritter

- für Arbeitnehmer mit mehreren aufeinander folgenden kurzfristigen Dienstverhältnissen zu unterschiedlichen Arbeitgebern die Löhne zur Berechnung der Lohnsteuer zusammenfasst (z.B. studentische Arbeitsvermittlungen),
- für Arbeitnehmer mit mehreren gleichzeitig nebeneinander bestehenden Dienstverhältnissen die lohnsteuerlichen Arbeitgeberpflichten einschließlich der Lohnauszahlung als „Stammarbeitgeber“ übernimmt (Mehrfacharbeitsverhältnisse z.B. in der Versicherungsbranche),
- für Arbeitnehmer mit nur einem Dienstverhältnis die Arbeitgeberpflichten einschließlich der Lohnzahlung übernimmt (Konzernmitarbeiter, Auszahlung von Betriebsrenten).

Erfüllt ein Dritter die lohnsteuerlichen Pflichten des Arbeitgebers, haftet er neben dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer als Gesamtschuldner.

11. Wegfall der Regelung, wonach sonstige Bezüge bis zu 150 Euro bei der Lohnsteuerberechnung dem laufenden Arbeitslohn zuzurechnen waren (§ 39 b Abs. 3 Satz 8 EStG - alt -)

Mit der Änderung kommt der Gesetzgeber einem Anliegen der Software-Unternehmen nach. Bei maschineller Lohnsteuerberechnung erfordert die

Berechnung der Lohnsteuer auch für „kleinere“ sonstige Bezüge keinen besonderen Aufwand.

12. Berechnung der Lohnsteuer für steuerpflichtige Abfindung bei negativem Jahresarbeitslohn (§ 39 b Abs. 3 Satz 9 EStG)

§ 34 Abs. 1 Satz 3 EStG sieht eine modifizierte Anwendung der Fünftelregelung für den Fall vor, dass das zu versteuernde Einkommen negativ ist und erst durch Hinzurechnung der außerordentlichen Einkünfte positiv wird. Durch die sinnngemäße Anwendung des § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG auch bei der Lohnsteuerberechnung soll dem maßgebenden negativen Jahresarbeitslohn der volle sonstige Bezug hinzugerechnet werden. Der so erhöhte und deshalb positive Arbeitslohn wird durch fünf geteilt, die Lohnsteuer berechnet und mit fünf vervielfacht. Die Anpassung der Lohnsteuerberechnung an die Einkommensteuerberechnung soll Nachzahlungen vermeiden, die in diesen Sonderfällen bei der Einkommensteuerveranlagung auftreten können.

- **Beispiel:**

Bei einem Arbeitnehmer ergibt sich auf Grund eines hohen Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte ein negativer Jahresarbeitslohn von 20.000 €. Der Arbeitnehmer erhält eine tarifermäßig zu besteuernde Entschädigung von 100.000 €.

Für die Anwendung der Fünftelregelung auf den sonstigen Bezug ist ab 2004 statt bisher von 0 € (./. 20.000 € zzgl. 1/5 von 100.000 € = + 20.000 €) künftig von 16.000 € [(1/5 von (./. 20.000 € zzgl. 100.000 € =) 80.000 €] auszugehen. Die sich für 16.000 € nach der Jahreslohnsteuertabelle unter Berücksichtigung der maßgebenden Steuerklasse ergebende Lohnsteuer ist mit fünf zu multiplizieren und ergibt die auf die Entschädigung einzubehaltende Steuer.

13. Elektronische Lohnsteuerbescheinigung (ElsterLohn); Neufassung des § 41 b EStG mit Folgeänderungen

Das Verfahren ElsterLohn sieht die Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigungsdaten durch Datenfernübertragung vor. ElsterLohn ermöglicht es dem Arbeitgeber, die bisher auf der Rückseite der Lohnsteuerkarte zu bescheinigenden Angaben elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Dadurch wird die mit der Lohnsteuerkarte fest zu verbindende maschinell erstellte Lohnsteuerbescheinigung durch eine elektronische Form ersetzt.

Anstelle der Lohnsteuerbescheinigung auf der Lohnsteuerkarte müssen Arbeitgeber die entsprechenden Daten grundsätzlich der Finanzverwaltung elektronisch bis zum 28. Februar des Folgejahres (erstmalig also bis zum 28.2.2005) unmittelbar - ohne Umweg über die Lohnsteuerkarte und damit den Arbeitnehmer - übermitteln (elektronische Lohnsteuerbescheinigung). In das elektronische Übermittlungsverfahren werden solche Arbeitgeber einbezogen, die die Lohnabrechnung maschinell durchführen oder durchführen lassen.

Mit der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung sind im Wesentlichen die gleichen Daten zu übermitteln, die bisher in der besonderen Lohnsteuerbescheinigung anzugeben waren. Zusätzlich ist der Großbuchstabe S einzutragen, der dem Finanzamt anzeigt, dass für den Arbeitnehmer eine Veranlagung durchzuführen ist (§ 46 Abs. 2 Nr. 5 a EStG). Da bei einem Arbeitgeberwechsel im Laufe des Jahres der

Arbeitnehmer nicht mehr verpflichtet ist, seinem neuen Arbeitgeber die Ausfertigung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung aus vorangegangenen ersten Dienstverhältnissen desselben Kalenderjahres vorzulegen, soll der neue Arbeitgeber bei Zahlung von sonstigen Bezügen (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld) den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn durch Hochrechnung des aktuellen Arbeitslohns ermitteln können. Zur Vermeidung von Steuervorteilen ist in diesen Fällen eine Pflichtveranlagung (erkennbar am Großbuchstaben S in der Lohnsteuerbescheinigung) durchzuführen. In den Bescheinigungskatalog sind außerdem u.a. steuerfreie Verpflegungszuschüsse, steuerfreie Vergütungen bei doppelter Haushaltsführung, Zuschüsse zur freiwilligen Kranken- und Pflegeversicherung sowie der Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag aufzunehmen.

Für die elektronische Übermittlung der Daten ist ein unverzichtbares Ordnungsmerkmal (eTIN - electronic Taxpayer Identification Number) zu bilden und zu verwenden. Die eTIN wird aus den ohnehin bekannten Daten (Name, Vorname und Geburtsdatum des Arbeitnehmers) gebildet. Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer einen Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung mit Angabe der eTIN nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszuhändigen oder elektronisch bereitzustellen. Der Arbeitnehmer wird dadurch ebenso informiert wie durch die bisherige maschinelle Lohnsteuerbescheinigung auf der Lohnsteuerkarte. Auf der für den Arbeitnehmer bestimmten Ausfertigung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung soll zusätzlich Raum für eine vereinfachte Steuererklärung vorgesehen werden, die die typischerweise von Arbeitnehmern benötigten Eintragungsfelder vorsieht.

Arbeitgeber ohne maschinelle Lohnabrechnung dürfen Lohnsteuerbescheinigungen noch für einen Übergangszeitraum weiterhin manuell in der Lohnsteuerkarte erteilen. Diese Ausnahmeregelung ist jedoch nach dem Gesetzentwurf auf Lohnsteuerbescheinigungen befristet, die vor dem 1.1.2006 ausgestellt werden.

14. Verpflichtung zur Abgabe von Lohnsteuer-Anmeldungen 2005 in elektronischer Form (§ 41 a Abs. 1 Satz 2 EStG)

Ebenso wie die Lohnsteuerbescheinigung hat der Arbeitgeber - ab 2005 - auch die Lohnsteuer-Anmeldung grundsätzlich auf elektronischem Wege dem Finanzamt zu übermitteln. Zur Vermeidung von Härten kann das Finanzamt auf Antrag zulassen, die Erklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt einzureichen; dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn der Arbeitgeber nicht über die technischen Voraussetzungen verfügt, die für die Übermittlung nach der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung bereit- und eingehalten werden müssen.

15. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte bei Abfindungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 d EStG)

Zu den inländischen Einkünften eines beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers (weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland) gehören auch steuerpflichtige Abfindungen für die Auflösung des Arbeitsverhältnisses, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben.

Hinweis: Nach den DBA hat grundsätzlich der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Abfindungen. Besondere Vereinbarungen/Regelungen

bestehen allerdings mit der Schweiz und mit Österreich. Hier dürfte sich die Neuregelung auswirken.

II. Umsatzsteuer

1. Anerkennung der „Dienstleistungskommission“ im nationalen Umsatzsteuerrecht

Art. 6 Abs. 4 der 6. EG-Richtlinie bestimmt einen Unternehmer, der sich in die Erbringung einer sonstigen Leistung im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung einschaltet, fiktiv zum Empfänger der ersten und zum Erbringer der zweiten Leistung. Es wird also eine Leistungskette fingiert. Die beiden Leistungen sind vom Inhalt her gleich, jede aber gesondert für sich nach den allgemeinen Regeln des UStG zu beurteilen. Die Fiktion bezieht sich auf die Leistungen und nicht auf die leistenden Personen. Der Unternehmer erbringt daher nicht noch eine (andere) (Vermittlungs-)Leistung. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist die Dienstleistungskommission durch richtlinienkonforme Auslegung auch im deutschen Umsatzsteuerrecht anzuwenden (sog. Ferienhausfall). Dementsprechend wird § 3 Abs. 11 UStG wie folgt gefasst: „Wird ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet und handelt er dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung, gilt diese Leistung als an ihn und von ihm erbracht.“

2. Temporäre Steuerbefreiung von Umsätzen im Zusammenhang mit bestimmten Gegenständen, die in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden (§ 4 Nr. 4 a UStG)

Werden Gegenstände (Rohstoffe wie z.B. Getreide, Mineralöle, Eisen, Kupfer, aufgeführt in einer neuen Anlage 1 zum UStG), die nicht für eine endgültige Verwendung, einen Endverbrauch oder zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe bestimmt sind, in ein im Inland belegenes Steuerlager geliefert (Einlagerung), ist diese Lieferung steuerfrei (§ 4 Nr. 4 a UStG). Ebenso werden die Lieferungen von Gegenständen, die sich im Steuerlager befinden (Lagerlieferungen), sowie bestimmte damit unmittelbar zusammenhängende Leistungen (auch Beförderungen innerhalb eines Umsatzsteuerlagers) steuerfrei gestellt. Die Steuerbefreiung für die Lieferung gilt auch dann, wenn der Gegenstand der Lieferung vom liefernden Unternehmer oder seinem Abnehmer in ein anderes im Inland belegenes Steuerlager befördert oder versendet wird. Wird der Gegenstand aus dem Steuerlager ausgelagert, ist die der Auslagerung vorangegangene Lieferung zu besteuern. Steuerschuldner ist grundsätzlich der Auslagerer. Ihm obliegen auch die Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten für die Auslagerung. Gelangt der Gegenstand beim Verlassen des Steuerlagers in ein Drittland oder in einen anderen EU-Mitgliedstaat, ist die damit verbundene Lieferung entweder als Ausfuhrlieferung oder als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei (§ 4 Nr. 1, §§ 6, 6 a UStG).

3. Steuerbefreiung für heilberufliche Tätigkeit (§ 4 Nr. 14 UStG)

In § 4 Nr. 14 UStG wird der Verweis auf § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gestrichen. Die Änderung dient der Anpassung an die Rechtsprechung, nach der die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG unabhängig von der Rechtsform des Unternehmers ist. Eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit i.S. von § 4 Nr. 14 UStG kann somit auch dann vorliegen, wenn es sich nicht um eine freiberufliche Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt.

4. Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen (§ 13 c UStG)

Es wird ein Haftungstatbestand eingeführt, wenn ein Unternehmer Kundenforderungen abtritt und der Abtretungsempfänger die Forderung einzieht oder an einen Dritten überträgt. Mit der Festsetzung der Haftungsschuld wird ein Gesamtschuldverhältnis i.S. des § 44 AO begründet. Die Regelung dient der Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen, die dadurch entstehen, dass der abtretende Unternehmer häufig nicht mehr finanziell in der Lage ist, die von ihm geschuldete Umsatzsteuer zu entrichten, weil der Abtretungsempfänger die Forderung eingezogen hat. Der Abtretungsempfänger war bisher nicht verpflichtet, diese Umsatzsteuer, die zivilrechtlich Bestandteil der abgetretenen Forderung ist, an das Finanzamt abzuführen. Der Abtretungsempfänger wird nur dann Haftungsschuldner, wenn er Unternehmer ist. Nach der EuGH-Rechtsprechung ist auch der Unternehmer, der das Ausfallrisiko für die an ihn abgetretene Forderung übernimmt (echtes Factoring). Der Haftungstatbestand setzt voraus, dass der leistende Unternehmer die festgesetzte Steuer im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht entrichtet. In der festgesetzten Steuer muss die in der abgetretenen Forderung enthaltene Umsatzsteuer berücksichtigt sein. Der Abtretungsempfänger muss die abgetretene Forderung zudem ganz oder teilweise vereinnahmt haben. Hat er sie teilweise vereinnahmt, erstreckt sich die Haftung nur auf die Umsatzsteuer, die im tatsächlich vereinnahmten Betrag enthalten ist.

Entsprechendes gilt bei der Verpfändung oder Pfändung von Forderungen. An die Stelle des Abtretungsempfängers tritt im Fall der Verpfändung der Pfandgläubiger und im Fall der Pfändung der Vollstreckungsgläubiger.

5. Haftung bei Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 13 d UStG)

Der leistende Unternehmer haftet in den Fällen einer steuerpflichtigen Lieferung eines beweglichen Gegenstandes an einen anderen Unternehmer auf Grund eines Mietvertrags oder mietähnlichen Vertrags, wenn beim Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug aus diesem Umsatz berichtigt und die hierfür festgesetzte Steuer nicht (vollständig) entrichtet wird.

6. Umsetzung der EU-Rechnungsrichtlinie

Die Vorschriften zur Rechnungslegung in der Umsatzsteuer werden zur Umsetzung der EU-Richtlinie 2001/115/EG (Rechnungsrichtlinie) neu gefasst und sind zukünftig wie folgt gegliedert:

- § 14 UStG enthält die obligatorischen Angaben zur Ausstellung einer Rechnung.
- § 14 a UStG gibt zusätzliche Pflichten bei der Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen vor.
- § 14 b UStG enthält die Aufbewahrungsbestimmungen von Rechnungen.
- § 14 c UStG begründet die Umsatzsteuerschuld bei unrichtigem oder unberechtigtem Steuerausweis in der Rechnung und enthält die Voraussetzungen zur Rechnungskorrektur in den Fällen unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises.
- Als Folge der gesetzlichen Neubestimmungen zur Rechnungserteilung werden die §§ 31 - 34 UStDV neu gefasst.

Wichtiger Hinweis: In zeitlicher Nähe zur Verkündung zum Steueränderungsgesetz 2003 wird ein abgestimmtes BMF-Schreiben zu den neuen Rechnungsanforderungen und zum Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger ergehen. Dem Vernehmen nach soll es - insbesondere für den

Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger - bis zum 30.6.2004 nicht beanstandet werden, wenn in einer Rechnung lediglich die bisherigen Angaben gemacht worden sind.

Zu § 14 UStG: Die Definition des Begriffs der Rechnung wird an die Vorgaben der EU-Rechnungsrichtlinie angepasst. Danach sind Rechnungen auf Papier oder, vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers der Rechnung, auf elektronischem Weg zu übermitteln. Die Zustimmung des Empfängers der elektronischen Rechnung bedarf keiner besonderen Form; es muss lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger darüber bestehen, dass die Rechnung elektronisch übermittelt werden soll. An der qualifizierten elektronischen Signatur mit oder ohne Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz wird festgehalten. Neben dieser Form der elektronischen Rechnung sieht das Gesetz die Möglichkeit zusammenfassender elektronischer Rechnungen unter Beachtung eines von der EU-Kommission empfohlenen Standards zum elektronischen Datenaustausch vor. In diesem Fall verlangt man jedoch zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung auf Papier (Sammelrechnung).

Neu ist, dass der Unternehmer nicht mehr nur auf Verlangen des Leistungsempfängers, sondern stets verpflichtet ist, bei Leistungen an andere Unternehmer für deren Unternehmen und an juristische Personen, die nicht Unternehmer sind, Rechnungen auszustellen.

Eine Gutschrift soll nunmehr auch bei Abrechnungen über steuerfreie Umsätze erteilt werden können. Da der Empfänger der Gutschrift (der leistende Unternehmer) nicht mehr zum gesonderten Ausweis der Steuer berechtigt sein muss, kann eine Gutschrift nunmehr auch zu einem unberechtigten Steuerausweis führen. Wie schon bisher verliert die Gutschrift jedoch die Wirkung einer Rechnung, wenn der Empfänger der Gutschrift dem ihm zugeleiteten Dokument widerspricht.

Die Pflichtangaben in einer Rechnung sind zukünftig in § 14 Abs. 4 UStG geregelt. Neben den bisher schon nach § 14 Abs. 1 erforderlichen Angaben sind das Ausstellungsdatum (Rechnungsdatum), eine fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer) und der anzuwendende Steuersatz sowie in den Fällen der Zahlung vor Rechnungsausstellung der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts anzugeben. **Wichtig: Der leistende Unternehmer kann in der Rechnung wahlweise die ihm vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom BfF erteilte UStIdNr. angeben.**

Zu § 14 a UStG: § 14 a UStG ergänzt § 14 UStG. Die Rechnung über die innergemeinschaftliche Lieferung von neuen Fahrzeugen muss die in § 1 b Abs. 2 und 3 UStG bezeichneten Merkmale (Fahrzeugart, weniger als 6.000 km oder nicht älter als 6 Monate) enthalten. In den Fällen der Besteuerung von Reiseleistungen nach § 25 UStG oder der Differenzbesteuerung nach § 25 a UStG ist in der Rechnung auf die Anwendung der entsprechenden Sonderregelungen hinzuweisen.

Zu § 14 b UStG: § 14 b UStG regelt die Aufbewahrung von Rechnungen (10 Jahre). Sämtliche Ein- und Ausgangsrechnungen - sei es in Papierform oder elektronisch - sind grundsätzlich im Inland aufzubewahren. Rechnungen in elektronischer Form dürfen im übrigen Gemeinschaftsgebiet aufbewahrt werden, sofern eine vollständige Fernabfrage (Online-Zugriff) ermöglicht wird. Nicht im Inland ansässige Unternehmer müssen die vorgenannten Daten im Gemeinschaftsgebiet aufbewahren.

Zu § 14 c UStG: § 14 c UStG enthält die bisherigen Regelungen zum unrichtigen Steuerausweis und zum unberechtigten Steuerausweis. Wie bisher kann der Unternehmer in den Fällen des unrichtigen Steuerausweises den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigen. In diesem Fall ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden mit der Folge, dass der Leistungsempfänger eventuell zu hoch geltend gemachte Vorsteuerbeträge an das Finanzamt zurückzahlen muss. Die Steuer nach § 14 c UStG entsteht übrigens spätestens im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung.

Neu ist, dass der Unternehmer in den Fällen der Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG den dann insoweit unrichtigen Steuerausweis erst berichtigen darf, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist. Dies ist erst dann der Fall, wenn der Leistungsempfänger bereits geltend gemachte Vorsteuerbeträge an das Finanzamt zurückgezahlt hat. Erforderlich ist, dass der Aussteller der Rechnung die Berichtigung des unrichtig ausgewiesenen Steuerbetrages beim Finanzamt gesondert schriftlich beantragt. Nach Prüfung der Voraussetzungen durch das Finanzamt teilt dieses dem Antragsteller mit, ob und für welchen Besteuerungszeitraum und ggf. in welcher Höhe der Antragsteller den unrichtig ausgewiesenen Steuerbetrag berichtigen darf. Entsprechendes gilt bei einem unrichtigen Steuerausweis im Zusammenhang mit einer Geschäftsveräußerung im ganzen.

Neu ist außerdem, dass dem Schuldner eines unberechtigt ausgewiesenen Steuerbetrags nach § 14 c Abs. 2 UStG nach Beseitigung der Gefährdungslage für das Steueraufkommen die Möglichkeit zur Berichtigung des unberechtigt ausgewiesenen Steuerbetrages eingeräumt wird. Die Gefährdung des Steueraufkommens ist beseitigt, wenn ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist. Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages ist beim Finanzamt gesondert schriftlich zu beantragen und nach dessen Zustimmung in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Voraussetzungen der Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens eingetreten sind.

Zu § 31 UStDV: Die Änderungen beruhen auf der Neufassung des § 14 UStG. Eine Rechnung kann aus einem oder mehreren Dokumenten bestehen, mit denen über eine Lieferung oder sonstige Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG abgerechnet wird. Eine Rechnung, die nicht alle Pflichtangaben enthält, berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG (siehe jedoch o.g. [Übergangsfrist](#) 30.6.2004). Um jedoch den Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger zu ermöglichen, kann eine Rechnung berichtigt oder ergänzt werden. Dies kann durch ein Dokument geschehen, das lediglich die zu berichtigenden oder fehlenden Angaben enthalten muss, jedoch eindeutig und spezifisch auf die Rechnung bezogen sein muss.

Zu § 33 UStDV: Die Änderungen beruhen auf der Neufassung des § 14 UStG. Neu ist die Verpflichtung, auch in Kleinbetragsrechnungen das Ausstellungsdatum der Rechnung anzugeben. Außerdem ist im Fall einer Steuerbefreiung ein Hinweis auf die Steuerbefreiung auf die Kleinbetragsrechnung aufzubringen. Auf die ursprünglich vorgesehene Verpflichtung zur Angabe der dem leistenden Unternehmer erteilten

Steuernummer ist verzichtet worden. Die Angabe einer Rechnungsnummer war ohnehin nicht beabsichtigt.

7. Neuregelungen zum Vorsteuerabzug: Wegfall des Vorsteuerabzugsverbots für Reisekosten

Die Änderung dient der Rechtsbereinigung. Die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben v. 28.3.2001, BStBl. I, 251) hatte den Vorsteuerabzug aus Reisekosten nach der BFH-Entscheidung vom 23.11.2000, BStBl. II 2001, 266 im Vorgriff auf die Gesetzesänderung bereits in der Vergangenheit wieder gewährt. Auch der Vorsteuerabzug, soweit es sich um Fahrkosten für Fahrzeuge des Personals handelt und soweit der Unternehmer Leistungsempfänger ist, wird unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG wieder zugelassen.

8. Neuregelungen zum Vorsteuerabzug: Wegfall der Vorsteuerabzugsbeschränkung für Fahrzeuge, die dem Unternehmensvermögen zugeordnet sind und teilweise privat genutzt werden

Das Gesetz enthält den Wegfall der Vorsteuerabzugsbeschränkung auf 50 % für gemischt genutzte Fahrzeuge zum 1.1.2004. Gleichzeitig soll die private Nutzung wieder als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung unterworfen werden (Wegfall des § 3 Abs. 9 a Satz 2 UStG). Zu den Fahrzeugen, die nach dem 1.4.1999 und vor dem 1.1.2004 angeschafft worden sind und die unter die 50%ige Vorsteuerabzugsbeschränkung des § 15 Abs. 1 b UStG gefallen sind, soll zum 1.1.2004 von Gesetzes wegen eine Vorsteuerkorrektur nach § 15 a UStG ausgelöst werden, sofern der maßgebliche fünfjährige Berichtigungszeitraum nach § 15 a UStG noch nicht abgelaufen ist.

9. Neuregelungen zum Vorsteuerabzug: Gesetzliche Festschreibung des Flächenmaßstabes für die Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken

Der BFH hat mit Urteil vom 17.8.2001 (BStBl. II 2002, 833) entschieden, dass die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei Gebäuden nach dem Verhältnis der Ausgangsumsätze stets als sachgerechte Schätzung i.S. des § 15 Abs. 4 UStG anzuerkennen ist. Die Anwendung des Umsatzschlüssels als Regel-Aufteilungsmaßstab würde jedoch nach Auffassung des Gesetzgebers bei der Herstellung von gemischt genutzten Gebäuden zu unzutreffenden Aufteilungsergebnissen führen und zudem im Hinblick auf die nach § 15 a UStG vorzunehmende Vorsteuerberichtigung bei einem sich ändernden Umsatzschlüssel auch nicht praktikabel sein. Die Anwendung des Umsatzschlüssels als Regel-Aufteilungsmaßstab sei zudem durch die 6. EG-Richtlinie auch nicht zwingend vorgeschrieben und daher nicht verbindlich, weil die Mitgliedstaaten davon abweichende Aufteilungsmaßstäbe festlegen können. § 15 Abs. 4 UStG ist daher um folgenden Satz ergänzt worden:

“Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.”

Beim Erwerb von Gebäuden kommt allerdings weiterhin eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Ertragswerte zu den Verkehrswerten in Betracht.

10. Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen auf elektronischem Weg (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG)

Ebenso wie Lohnsteuer-Anmeldungen sollen grundsätzlich auch Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab 2005 auf elektronischem Weg dem Finanzamt übermittelt werden. Zur Vermeidung von Härten kann das Finanzamt aber auf Antrag gestatten, dass die Voranmeldung in herkömmlicher Form abgegeben wird; dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn der Unternehmer nicht über die technischen Voraussetzungen verfügt, die für die Übermittlung nach der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung eingehalten werden müssen.

11. Wegfall der Verpflichtung, Zusammenfassende Meldungen eigenhändig zu unterschreiben

§ 18 a Abs. 1 Satz 5 UStG ist aufgehoben worden. Mit der Änderung wird auf die bisherige Verpflichtung des Unternehmers, Zusammenfassende Meldungen eigenhändig zu unterschreiben, verzichtet. Die Änderung führt in Großunternehmen zu einer Entlastung der Geschäftsführung.

III. Sonstige Änderungen

1. Einführung eines bundeseinheitlichen Ordnungsmerkmals (§§ 139 ff AO)

Die Rechnungshöfe des Bundes und der Länder beanstanden seit Jahrzehnten die mangelhafte Auswertung steuererheblicher Informationen durch die Finanzämter. Die Auswertung unterbleibt in vielen Fällen, weil die vorhandenen Informationen überhaupt nicht zugeordnet werden können. Hier kann - bei föderalem Aufbau der Steuerverwaltung in Deutschland - nur die Einführung eines einheitlichen Identifikationsmerkmals für das Besteuerungsverfahren Abhilfe schaffen. Ein Steuernummernsystem, das die Identifikation der Steuerpflichtigen ermöglichen soll, setzt voraus, dass jeder Steuerpflichtige nur eine Nummer erhält (Eindeutigkeit), die Nummer sich während der gesamten Dauer der Steuerpflicht nicht ändert und das gesamte System dauerhaft Bestand hat (Beständigkeit, Unveränderlichkeit).

Die Vergabe erfolgt durch das BfF. Dies wird einige Zeit (mehrere Jahre) in Anspruch nehmen.

2. Abwicklung noch nicht erledigter „Masseneinspruchsverfahren“

Zur Verfahrensvereinfachung ist eine Rechtsgrundlage für eine erleichterte Abwicklung der wegen des Familienleistungsausgleichs anhängigen „Masseneinsprüche“ und „Massenanträge“ geschaffen worden. Die Regelungen betreffen nur Altfälle (Kinderbetreuungskosten für Veranlagungszeiträume vor 2000, Haushaltsfreibetrag für Veranlagungszeiträume vor 2002, Kinderfreibeträge für die Veranlagungszeiträume 1983 bis 1995) und sehen vor, dass die betreffenden Einsprüche und Änderungsanträge mit Wirkung vom 1.1.2004 (Kinderbetreuungskosten, Haushaltsfreibetrag) bzw. 1.1.2005 (Kinderfreibeträge) als zurückgewiesen gelten. Der Steuerpflichtige hat ab Zurückweisungsfiction ein Jahr Zeit sich hiergegen zu wehren.

3. Verkürzung der „Zahlungsschonfrist“ zur Vermeidung von Säumniszuschlägen

Die Zahlungsschonfrist in § 240 Abs. 3 Satz 1 AO wird ab 1.1.2004 von fünf auf drei Tage verkürzt werden. Sie ist ohnehin nur bei Banküberweisungen anwendbar.

4. Anpassung der Vorschriften des InvZulG 1999 an die Erfordernisse des Gemeinschaftsrechts

Die Förderung betrieblicher Investitionen i.S. des § 2 InvZulG 1999, die nach dem 31.12.2003 begonnen werden, stehen unter dem Vorbehalt der Genehmigung des nationalen Förderrahmens durch die EU-Kommission. Die Voraussetzungen für die Erteilung der Genehmigung sind geschaffen worden. Außerdem ist das Steuerrecht (z.B. sensible Sektoren) an die beihilferechtlichen Rahmenregelungen der EU anzupassen.