



Bundesverband Lohnsteuerhilfvereine e.V.
Reinhardtstr. 23 · 10117 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Michael Sell
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Bundesverband
Lohnsteuerhilfvereine e.V.
Reinhardtstr. 23 · 10117 Berlin
Telefon 030 / 585 84 04 – 0
Telefax 030 / 585 84 04 – 99
E-Mail info@bvl-verband.de
Web www.bvl-verband.de

Berlin, 13. Juli 2018

per E-Mail: IVA2@bmf.bund.de

Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018

GZ IV A 2 - S 1910/18/10024-02

DOK 2018/0454148Absatz

Sehr geehrter Herr Sell,

wir bedanken uns für die Übersendung des Referentenentwurfs eines Jahressteuergesetzes 2018 verbunden mit der Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme. Der Bundesverband Lohnsteuerhilfvereine e.V. übermittelt Ihnen nachfolgend seinen Standpunkt zu ausgewählten Änderungsvorschriften.

Artikel 2

Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Nummer 3 - Ergänzung des § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 durch neuen Halbsatz

Mit der Ergänzung des § 10 Buchstabe 2 Satz 1 Nummer 1 EStG soll eine Anpassung an das Urteil des EuGH vom 22.06.2017 - C-20/16 („Bechtel und Bechtel“; BStBl II 2017, 1271) erfolgen. Mit der vorgeschlagenen Änderung wird das EuGH-Urteil jedoch nicht umgesetzt. Die Gesetzesänderung geht über die Feststellungen im EuGH-Urteil hinaus und steht insoweit in Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH. Des Weiteren birgt die Regelung neben den Rechtsfragen auch in der Durchführung erhebliches Streitpotential.

1. Urteil des EuGH

Der EuGH entschied mit Urteil vom 22.06.2017 - C-20/16 (a.a.O.), dass ein Verstoß gegen die unionsrechtliche Grundfreiheit der Arbeitnehmer vorliegt, wenn

- ein in Deutschland wohnender Arbeitnehmer
- die Sozialversicherungsbeiträge, die im Zusammenhang mit (aufgrund Regelungen des betreffenden DBA) steuerfreiem Arbeitslohn stehen,
- in Deutschland nicht als Sonderausgaben abziehen darf.

Demnach widerspricht § 10 Absatz 2 Nummer 1 EStG den Grundsätzen der in der EU geltenden Arbeitnehmerfreizügigkeit gem. Artikel 45 AEUV.

Der EuGH hat in seiner Entscheidung ausdrücklich darauf hingewiesen, der Wohnsitzstaat eines Steuerpflichtigen sei verpflichtet, sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren (Rn. 55 des Urteils). Hierzu gehören nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates Deutschland die Abzugstatbestände für Vorsorgeaufwendungen wie den Sozialversicherungsbeiträgen.

Mitgliedsstaaten der Europäischen Union könnten durch Doppelbesteuerungsabkommen eine Vereinbarung zur Aufteilung der Steuerhoheit treffen (Rn. 66 des Urteils). Dies sei im Urteilsfall durch das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Frankreich geschehen, in dem eine Regelung zur Zuweisung des Besteuerungsrechts des Arbeitslohns festgelegt wurde. Des Weiteren verpflichte das Doppelbesteuerungsabkommen aber den Tätigkeitsstaat nicht, die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (Rn. 67 des Urteils). Mit dem Doppelbesteuerungsabkommen habe die Bundesrepublik Deutschland diese Aufteilung akzeptiert. In der Folge sei Deutschland nicht davon entbunden, die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen steuermindernd zu würdigen (Rn. 68 des Urteils). Deutschland könne sich der Verantwortung der steuerlichen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation nicht entziehen, solange dem Tätigkeitsstaat hierzu keine Verpflichtung im Rahmen eines bilateralen Abkommens übertragen worden sei (Rn. 71 des Urteils).

Im Urteilsfall war nicht bekannt, ob Frankreich die in Frage stehenden Sozialversicherungsbeiträge im Rahmen der Steuerfestsetzung berücksichtigt. Die Steuerfreistellung der maßgeblichen ausländischen Einkünfte in Deutschland und Berücksichtigung im Progressionsvorbehalt sei jedenfalls keine zulässige Begründung dafür, die Berücksichtigung der persön-

lichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen auf die Aufwendungen zu beschränken, die im Zusammenhang mit den im Wohnsitzstaat versteuerten Einkünften stehen, und den Sonderausgabenabzug für die Versicherungsbeiträge, die mit dem ausländischen Lohn zusammenhängen, zu versagen (Rn. 75 und 77 des Urteils).

Nach dem EuGH-Urteil vom 22.06.2017 - C-20/16 (a.a.O.) ist demnach der Sonderausgabenabzug für Sozialversicherungsbeiträge stets zu gewähren, solange im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zur Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge keine ausdrückliche Regelung getroffen wurde. Es kommt weder darauf an, ob die ausländischen Einkünfte in Deutschland steuerpflichtig oder steuerfrei sind, noch darauf, ob die Sozialversicherungsbeiträge im ausländischen Staat steuerlich berücksichtigt wurden.

2. Rechtsauffassung des Bundesministeriums der Finanzen

Das BMF hat mit Schreiben vom 11.12.2017 (BStBl I 2017, 1624) angekündigt, es sei eine gesetzliche Anpassung des Sonderausgabenabzugsverbotes von Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 EStG beabsichtigt.

Bis zu einer gesetzlichen Neuregelung sind Sonderausgaben trotz des Abzugsverbots nach § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 EStG zu berücksichtigen, wenn

- solche Beiträge in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem Mitgliedsstaat der EU oder EWR erzielten Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit stehen,
- diese Einnahmen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland steuerfrei sind,
- der Beschäftigungsstaat keinerlei Abzug der mit den steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Beiträge im Besteuerungsverfahren zulässt und
- auch das Doppelbesteuerungsabkommen die Berücksichtigung der persönlichen Abzüge nicht dem Beschäftigungsstaat zuweist.

Mit diesem Schreiben schränkt das BMF die Anwendung des EuGH-Urteils vom 22.06.2017 - C-20/16 ein. Das BMF setzt für einen Sonderausgabenabzug in Deutschland voraus, dass der Beschäftigungsstaat für die Versicherungsbeiträge keinerlei Abzug zulässt. Diese Einschränkung steht - wie oben ausgeführt - in Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH.

3. Weitere Entscheidung durch den BFH

Nach dem Urteil des EuGH muss der BFH über die Umsetzung des EuGH-Urteils in Deutschland entscheiden. Das Verfahren ist noch nicht abgeschlossen.

In diesem Verfahren wird der BFH auch eine Bewertung des BMF-Schreibens vom 11.12.2017 vornehmen müssen. Nach den Rechtsgrundsätzen des BMF-Schreibens wären die Sozialversicherungsbeiträge im Ausgangsverfahren nicht in Deutschland abziehbar, weil sie nach der Auffassung des BMF (Schreiben an die Obersten Finanzbehörden der Länder vom 22.01.2018) in Frankreich steuerlich berücksichtigt wurden.

Das Revisionsverfahren wird beim BFH unter dem bisherigen Az. I R 62/13 geführt.

4. Vorliegender Gesetzentwurf

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 soll nunmehr eine der Rechtsauffassung des BMF entsprechende gesetzliche Regelung eingeführt werden. Damit wird in das laufende BFH-Verfahren eingegriffen, denn die Anwendung des ergänzten § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG soll für alle offenen Fälle erfolgen.

Während Buchstabe a und Buchstabe b der vorgeschlagenen Änderung zu einer Umsetzung des EuGH-Urteils führen, widerspricht Buchstabe c dem EuGH-Urteil. Der EuGH machte deutlich, der Ansässigkeitsstaat müsse stets sämtliche an die persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen gewähren (Rn. 55). Laut Buchstabe c ist der Sonderausgabenabzug hingegen abhängig von der steuerlichen Berücksichtigung im Tätigkeitsstaat und wird nur im Ausnahmefall gewährt.

Buchstabe c wirft zudem die Frage auf, wie bei unterschiedlicher Berücksichtigung von Sonderausgaben im Wohnsitz- und Tätigkeitsstaat zu verfahren ist. Nach dem Gesetzentwurf darf keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Tätigkeitsstaat vorliegen. Wenn der Tätigkeitsstaat beispielsweise Krankenversicherungsbeiträge steuerlich berücksichtigt, Rentenversicherungsbeiträge hingegen nicht, würde dies nach dem Wortlaut des Buchstaben c dennoch zu einem Ausschluss des Sonderausgabenabzugs führen. Gleiches würde gelten, wenn der Tätigkeitsstaat beispielsweise nur einen geringen Teil gegenüber dem in Deutschland verfassungsrechtlich gebotenen Abzug der gesamten Beiträge zum

Basis-Krankenversicherungsschutz zuließe. In diesem Fall würden im Wohnsitzstaat nicht sämtliche an die persönliche Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen gewährt.

Es ist daher davon auszugehen, dass der vorgesehene Buchstabe c EU-rechtswidrig ist, indem er gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit in der EU verstößt.

Darüber hinaus ergeben sich aus der Regelung Nachweisprobleme im Steuervollzug:

Um den Sonderausgabenabzug für Vorsorgeaufwendungen in Anspruch nehmen zu können, muss nach Buchstabe c künftig nachgewiesen werden, dass der Tätigkeitsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen zulässt. Unseres Erachtens kann weder bei den Steuerpflichtigen noch auf Seiten der Steuerverwaltung das entsprechende Fachwissen zum ausländischen Steuerrecht vorausgesetzt werden. Zudem ist unklar, welche Nachweise für die Nichtberücksichtigung beigebracht werden können und sollen.

Auch die Liste aus dem Schreiben des BMF an die Obersten Finanzbehörden der Länder vom 22.01.2018 zur steuerlichen Berücksichtigung im Ausland ist nicht aussagekräftig. Darin wird nicht zwischen den jeweiligen Arten der Sozialversicherungsbeiträge (RV, AV, KV, PV) unterschieden.

5. Fazit

Der Bundeverband Lohnsteuerhilfvereine e.V. schlägt vor, die vorgesehene Änderung auf die Buchstaben a und b zu begrenzen, weil die Regelung unter Buchstabe c gegen EU-Recht verstößt und zu weiteren Streitfällen und Abgrenzungsfragen führen wird.

Fehlende Regelungen - § 10 Absatz 2a Satz 1 EStG

Ergänzung des § 175 b Abgabenordnung

Die gesetzliche Rentenversicherung und die berufsständischen Versorgungseinrichtungen sind zurzeit nicht verpflichtet, Einzahlungen elektronisch zu melden.

Die in § 10 Absatz 2a Satz 1 EStG enthaltene Mitteilungspflicht verweist u. a. auf Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b (private Basisrente), nicht jedoch auf Nummer 2 Buchstabe a (u. a. gesetzliche Rentenversicherung und berufsständische Versor-

gungseinrichtungen). Die Beiträge hierfür werden nur dann vom Arbeitgeber gemeldet, wenn sie Bestandteil der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung sind.

Zahlungen in die gesetzlichen Rentenversicherungen oder berufsständischen Versorgungseinrichtungen werden nicht elektronisch übermittelt, wenn der Arbeitgeber die Zahlungen - beispielsweise aufgrund fehlender gesetzlicher Versicherungspflicht - nicht vom Lohn einbehält und die Beiträge deshalb nicht Bestandteil der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung sind. Dies betrifft Fälle, in denen freiwillig in die gesetzliche Versicherung eingezahlt wird oder der Steuerpflichtige zusätzliche Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung oder in berufsständische Versorgungseinrichtungen einzahlt, so bei Weiterzahlung nach einem Berufswechsel oder zum Auffüllen der Rentenansprüche.

Die nicht erfolgende Datenübermittlung führt in der Praxis häufig zu Fehlern, beispielsweise weil Papierbescheinigungen, die sowohl gemeldete als auch nicht gemeldete zusätzliche Beiträge enthalten, fehlerhaft ausgewertet werden oder weil ohne Nachfrage beim Steuerpflichtigen oder Berater - abweichend von den zutreffenden Angaben in der Steuererklärung - aufgrund der E-Daten veranlagt wird und die nicht gemeldeten Daten somit unberücksichtigt bleiben.

Anders als bei Fehlern im Zusammenhang mit elektronisch gemeldeten Beitragsdaten kann die Korrektur einer fehlerhaften Steuerfestsetzung hinsichtlich nicht übermittlungspflichtiger Daten nicht auf § 175b AO gestützt werden. Die Korrektur eines bestandskräftigen Steuerbescheides wäre nur nach § 173 Absatz 1 Nummer 2 AO möglich, wobei im Gegensatz zu § 175b AO zu prüfen ist, ob grobes Verschulden vorliegt. Die neu eingeführte Korrekturvorschrift § 173a AO kommt ebenfalls nicht zum Tragen, da es sich bei den beschriebenen Problemfällen nicht um Schreib- oder Rechenfehler handelt.

Im Interesse einer einheitlichen Verfahrensweise und Rechtssicherheit regt der Bundesverband Lohnsteuervereine e.V. an, § 10 Absatz 2a Satz 1 EStG dahingehend zu ergänzen, dass auch Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a elektronisch zu übermitteln sind.

Bis zur Umsetzung sollte übergangsweise die Korrekturvorschrift § 175b AO auf Fälle erweitert werden, in denen Beiträge nach § 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG (noch) nicht elektronisch gemeldet, sondern mit Papierbescheinigungen nachgewiesen werden.

Artikel 14

Änderung des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes

Nummer 3 - Änderung des § 7a AltZertG

Zur laufenden Nummer 3 des Gesetzentwurfs steht die Begründung im Besonderen Teil unter „Zu Nummer 4“. Die Nummer 3 fehlt. Der fehlerhafte Verweis setzt sich in den folgenden Nummern fort, d.h. zur laufenden Nummer 4 findet sich die Begründung unter Nummer 5 u.s.w.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink, which appears to read 'Uwe Rauhöft'. The signature is written in a cursive style.

Uwe Rauhöft
Geschäftsführer