

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Anpassung der Regelungen über die Datenübermittlung bei Vorsorgeaufwendungen an die umfassenden Änderungen der AO (VerfModG).
- ▶ Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht des Berechtigten für den Abzug von Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs (BEPS-UmsG).
- ▶ Korrektur eines fehlerhaft gewordenen Gesetzeszitats in § 30 EStDV (3. Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen).
- ▶ Fundstellen: Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (VerfModG) v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694); Dritte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1722; BStBl. I 2016, 725); Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen – BEPS-Umsetzungsgesetz (BEPS-UmsG) v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5).

## § 10

### Sonderausgaben

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. 3862; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5)

- (1) *unverändert*
- (1a) Sonderausgaben sind auch die folgenden Aufwendungen:
  - 1., 2. *unverändert*
  3. Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs nach § 6 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 und § 23 des Versorgungsausgleichsgesetzes sowie § 1408 Absatz 2 und § 1587 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, soweit der Verpflichtete dies mit Zustimmung des Berechtigten beantragt **und der Berechtigte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.** <sup>2</sup>Nummer 1 Satz 3 bis 5 gilt entsprechend;
  4. *unverändert*
- (2) *unverändert*

## ESTG § 10

(2a) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige hat in die Datenübermittlung nach Absatz 2 gegenüber der **mitteilungspflichtigen** Stelle schriftlich einzuwilligen, spätestens bis zum Ablauf des zweiten Kalenderjahres, das auf das Beitragsjahr (Kalenderjahr, in dem die Beiträge geleistet worden sind) folgt; **mitteilungspflichtige** Stelle ist bei Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b der Anbieter, bei Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nummer 3 das Versicherungsunternehmen, der Träger der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung, die Künstlersozialkasse oder eine Einrichtung im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a Satz 2. <sup>2</sup>Die Einwilligung gilt auch für die folgenden Beitragsjahre, es sei denn, der Steuerpflichtige widerruft diese schriftlich gegenüber der **mitteilungspflichtigen** Stelle. <sup>3</sup>Der Widerruf muss vor Beginn des Beitragsjahres, für das die Einwilligung erstmals nicht mehr gelten soll, der **mitteilungspflichtigen** Stelle vorliegen. <sup>4</sup>Die **mitteilungspflichtige** Stelle hat bei Vorliegen einer Einwilligung

1. nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 die Höhe der im jeweiligen Beitragsjahr geleisteten Beiträge nach Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b und die Zertifizierungsnummer **an die zentrale Stelle (§ 81) zu übermitteln,**
2. nach Absatz 2 Satz 3 die Höhe der im jeweiligen Beitragsjahr geleisteten und erstatteten Beiträge nach Absatz 1 Nummer 3 **sowie die in § 93c Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe c der Abgabenordnung genannten Daten mit der Maßgabe, dass insoweit als Steuerpflichtiger die versicherte Person gilt, an die zentrale Stelle (§ 81) zu übermitteln; sind Versicherungsnehmer und versicherte Person nicht identisch, sind zusätzlich die Identifikationsnummer und der Tag der Geburt des Versicherungsnehmers anzugeben,**

**jeweils** unter Angabe der Vertrags- oder Versicherungsdaten sowie des Datums der Einwilligung, **soweit diese Daten nicht mit der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung oder der Rentenbezugsmitteilung zu übermitteln sind.** <sup>5</sup>§ 22a Absatz 2 gilt entsprechend. <sup>6</sup>Wird die Einwilligung nach Ablauf des Beitragsjahres, **jedoch innerhalb der in Satz 1 genannten Frist** abgegeben, sind die Daten bis zum Ende des folgenden Kalendervierteljahres zu übermitteln. <sup>7</sup>**Bei einer Übermittlung von Daten bei Vorliegen der Einwilligung nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 finden § 72a Absatz 4 und § 93c Absatz 4 der Abgabenordnung keine Anwendung.** <sup>8</sup>Bei einer Übermittlung von Daten bei Vorliegen der Einwilligung nach Absatz 2 Satz 3 gilt Folgendes:

1. für § 72a Absatz 4 und § 93c Absatz 4 der Abgabenordnung gilt abweichend von der dort bestimmten Zuständigkeit das Bundeszentralamt für Steuern als zuständige Finanzbehörde,
2. wird in den Fällen des § 72a Absatz 4 der Abgabenordnung eine unzutreffende Höhe der Beiträge übermittelt, ist die entgangene

**Steuer mit 30 Prozent des zu hoch ausgewiesenen Betrags anzusetzen.**

(3) bis (4a) *unverändert*

(4b) <sup>1</sup>Erhält der Steuerpflichtige für die von ihm für einen anderen Veranlagungszeitraum geleisteten Aufwendungen im Sinne des Satzes 2 einen steuerfreien Zuschuss, ist dieser den erstatteten Aufwendungen gleichzustellen. <sup>2</sup>Übersteigen bei den Sonderausgaben nach Absatz 1 Nummer 2 bis 3a die im Veranlagungszeitraum erstatteten Aufwendungen die geleisteten Aufwendungen (Erstattungsüberhang), ist der Erstattungsüberhang mit anderen im Rahmen der jeweiligen Nummer anzusetzenden Aufwendungen zu verrechnen. <sup>3</sup>Ein verbleibender Betrag des sich bei den Aufwendungen nach Absatz 1 Nummer 3 und 4 ergebenden Erstattungsüberhangs ist dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. <sup>4</sup>**Nach Maßgabe des § 93c der Abgabenordnung haben** Behörden im Sinne des § 6 Absatz 1 der Abgabenordnung und andere öffentliche Stellen, die einem Steuerpflichtigen für die von ihm geleisteten Beiträge im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2, 3 und 3a steuerfreie Zuschüsse gewähren oder Vorsorgeaufwendungen im Sinne dieser Vorschrift erstatten **als mitteilungspflichtige Stellen, neben den nach § 93c Absatz 1 der Abgabenordnung erforderlichen Angaben, die zur Gewährung und Prüfung des Sonderausgabenabzugs nach § 10 erforderlichen Daten an die zentrale Stelle zu übermitteln.** <sup>5</sup>§ 22a Absatz 2 gilt entsprechend. <sup>6</sup>§ 72a Absatz 4 und § 93c Absatz 4 der Abgabenordnung finden keine Anwendung.

(5) *unverändert*

(6) <sup>1</sup>Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa ist für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Januar 2012 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Vertrag die Zahlung der Leibrente nicht vor der Vollendung des 60. Lebensjahres vorsehen darf. <sup>2</sup>Für Verträge im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 Buchstabe b, die vor dem 1. Januar 2011 abgeschlossen wurden, und bei Kranken- und Pflegeversicherungen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3, bei denen das Versicherungsverhältnis vor dem 1. Januar 2011 bestanden hat, ist Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 und Satz 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die erforderliche Einwilligung zur Datenübermittlung als erteilt gilt, wenn

1. die **mitteilungspflichtige** Stelle den Steuerpflichtigen schriftlich darüber informiert, dass sie
  - a) von einer Einwilligung ausgeht und
  - b) die Daten an die zentrale Stelle übermittelt und
2. der Steuerpflichtige dem nicht innerhalb einer Frist von vier Wochen nach Erhalt der Information nach Nummer 1 schriftlich widerspricht.

## **§ 30 EStDV**

### **Nachversteuerung bei Versicherungsverträgen**

idF der EStDV 2000 v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 595),  
zuletzt geändert durch Verordnung v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1722; BStBl. I 2016, 725)

<sup>1</sup>Eine Nachversteuerung ist durchzuführen, wenn **die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Absatz 2 Satz 2 des Gesetzes in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung nicht erfüllt sind.** <sup>2</sup>Zu diesem Zweck ist die Steuer zu berechnen, die festzusetzen gewesen wäre, wenn der Steuerpflichtige die Beiträge nicht geleistet hätte. <sup>3</sup>Der Unterschied zwischen dieser und der festgesetzten Steuer ist als Nachsteuer zu erheben.

Autor: Dr. Egmont **Kulosa**, Richter am BFH, München  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

## **Kompaktübersicht**

J 16-1 **Inhalt der Änderungen:** § 10 wird durch das VerfModG und das BEPS-UmsG geändert; § 30 EStDV wird durch die Dritte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen geändert.

► **VerfModG v. 18.7.2016:** In Abs. 2a, 4b und 6 werden Änderungen vorgenommen, die die Vorschriften über die Datenübermittlung bei Vorsorgeaufwendungen an die mit demselben Gesetz in der AO durchgeführten umfassenden Änderungen anpassen sollen.

► **BEPS-UmsG v. 20.12.2016:** In Abs. 1a Nr. 3 wird für den SA-Abzug von Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs das Erfordernis der unbeschränkten EStPflicht des Berechtigten eingeführt.

► **Dritte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 18.7.2016:** Der in § 30 Satz 1 EStDV enthaltene, aber schon durch eine im Jahr 2010 vorgenommene Gesetzesänderung fehlerhaft gewordene Verweis auf § 10 wird angepasst.

J 16-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2013** s. § 10 Anm. 4.

► **KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Abs. 1 Nr. 7 Satz 4, Abs. 2 Satz 3 und Abs. 2a Satz 1 werden neu gefasst; Abs. 6 wird angefügt.

► **ZollkodexAnpG v. 22.12.2014** (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Abs. 1 Nr. 1, 1a und 1b werden in Abs. 1a Nr. 1, 2, 4 überführt, die Regelung des Abs. 1a Nr. 3 wird neu geschaffen. In Abs. 1 Nr. 2 werden die Sätze 3 und 4 eingefügt. Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 sowie Abs. 3 Sätze 1 und 7 werden geändert.

► **Gesetz zur Modernisierung der Finanzaufsicht über Versicherungen v. 1.4.2015** (BGBl. I 2015, 434): Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Satz 3 wird geändert.

► **StÄndG 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): In Abs. 1a Nr. 1 werden die Sätze 7 bis 9 angefügt.

► **VerfModG v. 18.7.2016** (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): Abs. 2a sowie Abs. 4b Sätze 4 bis 6 werden neu gefasst; Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 wird geändert.

► **Dritte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 18.7.2016** (BGBl. I 2016, 1722; BStBl. I 2016, 725): § 30 Satz 1 EStDV wird geändert.

► **BEPS-UmsG v. 20.12.2016** (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Abs. 1a Nr. 3 Satz 1 wird geändert.

#### Zeitlicher Anwendungsbereich:

J 16-3

► **Abs. 1a Nr. 3 Satz 1** (Abzug von Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs setzt unbeschränkte StPflcht des Berechtigten voraus): Die Änderung tritt gem. Art. 19 Abs. 2 BEPS-UmsG am 1.1.2017 in Kraft.

► **Abs. 2a, 4b, 6** (Datenübermittlung bei Vorsorgeaufwendungen): Die Änderungen treten gem. Art. 23 Abs. 1 VerfModG zum 1.1.2017 in Kraft.

► **§ 30 Satz 1 EStDV** (Anpassung des Verweises auf § 10): Die Neufassung gilt bereits für den gesamten VZ 2016 (§ 84 Abs. 1 EStDV idF der Dritten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen). Darin liegt keine unzulässige Rückwirkung, weil die fehlerhaft gewordene Verweisung bei sachgerechter Auslegung schon bisher in dem nunmehr ausdrücklich korrigierten Sinne zu verstehen war. Eigentlich hätte der Korrektur sogar eine Rückwirkung bis zum VZ 2010 beigegeben werden müssen.

#### Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 16-4

► **Abs. 1a Nr. 3 Satz 1** (Abzug von Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs setzt unbeschränkte StPflcht des Berechtigten voraus): Die Änderung war während des laufenden Gesetzgebungsverfahrens zum VerfModG vom BRat unter Hinweis auf das Korrespondenzprinzip vorgeschlagen worden (BTDrucks. 18/9956, 10). Diese Begründung

ist uE überzeugend: Abs. 1a zählt in seinen vier Nummern Spezialfälle des SA-Abzugs auf; in allen vier Fällen ordnet § 22 Nr. 1a die korrespondierende Besteuerung der Leistungen beim Empfänger an. Die Nr. 1, 2 und 4 des Abs. 1a setzten für den Abzug schon bisher die unbeschränkte StPfl. des Empfängers ausdrücklich voraus, damit es auch tatsächlich zu der in § 22 Nr. 1a angeordneten korrespondierenden Versteuerung kommt. Ein entsprechendes Tatbestandsmerkmal fehlte indes in Nr. 3. Die dortige Rechtslage wird nun – mW für die Zukunft (VZ 2017) – an diejenige im übrigen Anwendungsbereich des Abs. 1a angeglichen. § 1a Abs. 1 Nr. 1 erweitert die Abzugsmöglichkeit allerdings auf nicht unbeschränkt stpfl. Empfänger mit der Staatsangehörigkeit eines EU-/EWR-Staats.

► **Abs. 2a** (Datenübermittlung bei Vorsorgeaufwendungen): Die Neufassung des Abs. 2a passt die Regelungen über die Datenübermittlung bei Vorsorgeaufwendungen an die gleichzeitig vorgenommenen umfassenden Änderungen der AO an. Insbesondere wird durch das VerfModG mit § 93c AO erstmals eine allgemeine Regelung über die Datenübermittlung durch Dritte eingefügt, so dass die zuvor über die Einzelsteuergesetze verstreuten Detailregelungen (zu denen auch Abs. 2a gehört) textlich entsprechend verkürzt werden können bzw. nur noch Abweichungen von den allgemeinen Regelungen zu enthalten brauchen.

- ▷ **Abs. 2a Sätze 1 bis 3** werden lediglich redaktionell geändert, indem der dort bisher mehrfach verwendete Begriff „übermittelnde Stelle“ durch den Begriff „mitteilungspflichtige Stelle“ ersetzt wird. Dies dient der Anpassung an den Sprachgebrauch im neu eingefügten § 93c AO (BTDrucks. 18/7457, 95).
- ▷ **Abs. 2a Satz 4** ist insoweit vereinfacht worden, als die Anordnung „nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz“, der Hinweis auf die Übermittlung der Identifikationsnummer sowie die Übermittlungsfrist (28. Februar des Folgejahres) entfallen sind. Diese Vorgaben finden sich nunmehr in § 93c AO, so dass sich inhaltlich nichts geändert hat.
- ▷ **Abs. 2a Satz 6**: Diese Vorschrift regelt wie bisher die Datenübermittlung in Fällen, in denen der Stpfl. seine Einwilligung erst nach Ablauf des Beitragsjahres erteilt. Diese Einwilligung kann nur bis zum Ende des zweiten KJ. nach dem Beitragsjahr erteilt werden (Abs. 2a Satz 1). An dieser Frist hat sich nichts geändert; jedoch ist in Abs. 2a Satz 6 der Hinweis auf die Zweijahresfrist entfallen. In den Gesetzesmaterialien heißt es hierzu, künftig müsse auch außerhalb der Frist eine Datenübermittlung bis zum Ende des Folgequartals vorgenommen werden; bisher sei der Anbieter insoweit an keine Frist gebunden gewesen (BTDrucks. 18/7457, 95). Unseres Erachtens geht die Datenübermittlung in diesen Fällen allerdings ins Leere, da gem. Abs. 2a Satz 1 nur eine fristgerecht erteilte Einwilligung

des Stpfl. den SA-Abzug eröffnet. Entgegen der Vorstellung des Gesetzgebers ist hier daher keine Änderung der Rechtslage eingetreten.

- ▷ **Wegfall von Abs. 2a Sätze 7 bis 13 aF:** Diese Regelungen konnten im EStG entfallen, weil sie nunmehr (einheitlich für alle in den Einzelsteuergesetzen angeordneten Datenübermittlungen) in der AO enthalten sind. Die Pflicht zur korrigierten Datenübermittlung bei Feststellung von Fehlern (bisher Abs. 2a Satz 7) findet sich nun in § 93c Abs. 3 AO; die Korrekturvorschrift für StBescheide bei Vorliegen von Daten oder Fehlen der Einwilligung (bisher Abs. 2a Satz 8) findet sich in § 175b AO; die Pflicht der mitteilungsrechtlichen Stelle zur Unterrichtung des Stpfl. über die Datenübermittlung (bisher Abs. 2a Satz 9) in § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO; die Ermächtigungsgrundlage für die verbindliche Anordnung der Datensätze (bisher Abs. 2a Satz 10 iVm. § 150 Abs. 6 AO) in § 87b Abs. 3 AO; die Befugnis der Finanzbehörde zur Prüfung der übermittelten Daten bei den Anbietern von Basis-Kranken- und Pflegeversicherungen (bisher Abs. 2a Satz 11) in § 93c Abs. 4 und die Regelung über die Haftung dieser Anbieter bei unzutreffender Datenübermittlung (bisher Abs. 2a Sätze 12 und 13) in § 72a Abs. 4 AO.
- ▷ **Abs. 2a Satz 7 nF:** Hier wird zugunsten der Anbieter einer zusätzlichen kapitalgedeckten Altersversorgung iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (sog. Rürup-Rente) nunmehr ausdrücklich geregelt, dass weder eine Befugnis der Finanzbehörde zur Überprüfung der Richtigkeit der übermittelten Daten (allgemein in § 93 Abs. 4 AO geregelt) noch eine Haftung der Anbieter selbst im Falle mindestens grob fahrlässig fehlerhaft übermittelter Daten (allgemein in § 72a Abs. 4 AO geregelt) besteht. Diese Rechtslage galt zwar im Erg. auch schon bisher, weil weder in § 10 noch an anderer Stelle in den Steuergesetzen eine Überprüfungsbefugnis oder Haftung ausdrücklich angeordnet war (s. § 10 Anm. 322). Die ausdrückliche Festschreibung eines derartigen „rechtsfreien Raumes“ durch den Gesetzgeber ist aber gleichwohl erstaunlich. In den Gesetzesmaterialien wird diese Privilegierung der privaten Rentenversicherungsanbieter nicht ausdrücklich begründet; es heißt lediglich, auf die Aufnahme entsprechender Regelungen werde „vorerst verzichtet“ (BTDrucks. 18/7457, 95).
- ▷ **Abs. 2a Satz 8 nF:** Für die Anbieter von Basis-Kranken- und Pflegeversicherungen gelten grds. die allgemeinen Vorschriften über die Prüfungsbefugnis der Finanzbehörden sowie die Haftung im Falle mindestens grob fahrlässig fehlerhaft übermittelter Daten. Abs. 2a Satz 8 trifft hierzu die Detailregelung, dass das BZSt. für diese Aufgaben zuständig ist, und die Höhe des Haftungsbetrags sich (wie bisher) auf 30 % des zu hoch ausgewiesenen Betrags beläuft.

► **Abs. 4a Sätze 4 bis 6** (Datenübermittlung bei Zuschüssen für oder Erstattung von Vorsorgeaufwendungen): Auch hier werden die Folgerungen aus den Änderungen der AO gezogen. In Abs. 4a Satz 4 wird die Anwendung des § 93c AO auch für diese Fälle angeordnet. Die allgemeine Ermittlungsbefugnis der Finanzbehörden (§ 72a Abs. 4 AO) und die Haftung für mindestens grob fahrlässig fehlerhaft übermittelte Daten (§ 93c Abs. 4 AO) wird auch hier ausgeschlossen. Dies ist hier aber vertretbar, weil es sich bei den Adressaten der Regelungen in Abs. 4a Sätze 4 bis 6 ausschließlich um Behörden und andere öffentliche Stellen handelt, die ohnehin an das Gesetz gebunden sind.

► **Abs. 6 Satz 2** (Fiktion der Erteilung der Einwilligung in die Datenübermittlung bei Altverträgen): Auch hier wird der Begriff „übermittelnde Stelle“ durch „mitteilungspflichtige Stelle“ ersetzt und damit an § 93c AO angepasst.

► **§ 30 Satz 1 EStDV** (Nachversteuerung bei Versicherungsverträgen): Diese Regelung nahm bisher „Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b des Gesetzes“ in Bezug. Damit waren bestimmte kapitalbildende Lebensversicherungen gemeint. Entsprechende Beiträge waren bis 2004 nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b begünstigt; für Altverträge führte § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b die Begünstigung übergangsweise fort. Schon mW ab VZ 2010 sind aber in der durch § 30 Satz 1 EStDV in Bezug genommenen Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b nicht mehr diese Altverträge, sondern die Beiträge zu gesetzlichen Pflegeversicherungen geregelt. Seitdem war der in § 30 Satz 1 EStDV enthaltene Verweis fehlerhaft. Nunmehr wird in dieser Vorschrift die Nachversteuerung dann angeordnet, wenn die Voraussetzungen für den SA-Abzug nach § 10 Abs. 2 Satz 2 in der am 31.12.2004 geltenden Fassung nicht erfüllt sind. Dies entspricht dem mit dieser Regelung schon zuvor Gewollten. Der fehlerhaft gewordene Verweis war uE bereits vor der nunmehr ausdrücklichen Änderung in diesem Sinne auszulegen.