

Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ Angabe der Steuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers auch beim Abzug von Versorgungsleistungen aufgrund einer Vermögensübergabe.
- ▶ Abzug von Vorsorgeaufwendungen auch bei Zusammenhang mit stfreiem Arbeitslohn aus der Schweiz.
- ▶ **Fundstelle:** Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6).

§ 10 Sonderausgaben

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. 3862; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) *unverändert*

(1a) Sonderausgaben sind auch die folgenden Aufwendungen:

...

2. ¹auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, wenn der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. ²Dies gilt nur für
 - a) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit im Sinne der §§ 13, 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder des § 18 Absatz 1 ausübt,
 - b) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs, sowie
 - c) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines mindestens 50 Prozent betragenden Anteils an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

³Satz 2 gilt auch für den Teil der Versorgungsleistungen, der auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft entfällt. ⁴Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist die Angabe der

erteilten Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) des Empfängers in der Steuererklärung des Leistenden; Nummer 1 Satz 8 und 9 gilt entsprechend;

...

(2) ¹Voraussetzung für den Abzug der in Absatz 1 Nummer 2, 3 und 3a bezeichneten Beträge (Vorsorgeaufwendungen) ist, dass sie

1. nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen; ungeachtet dessen sind Vorsorgeaufwendungen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2, 3 und 3a zu berücksichtigen, soweit

a) sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in der Schweizerischen Eidgenossenschaft erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit stehen,

...

(2a)–(6) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. 3862; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

...

(18) ... ⁴§ 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) ist in allen offenen Fällen anzuwenden. ...

...

Autor: Dr. Egmont *Kulosa*, Richter am BFH, München

Mitherausgeber: Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH, München

Kompaktübersicht

J 21-1 **Inhalt der Änderungen:**

► **Abs. 1a Nr. 2 Satz 4 (Angabe der Steuer-Identifikationsnummer des Empfängers von Versorgungsleistungen):** Der Abzug von Versorgungsleistungen nach einer Vermögensübergabe setzt nun voraus, dass der

Stpfl. dem FA die Identifikationsnummer des Leistungsempfängers mitteilt.

► **Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a (Vorsorgeaufwendungen bei steuerfreiem Arbeitslohn aus der Schweiz):** Vorsorgeaufwendungen können nun auch dann abgezogen werden, wenn sie in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit in der Schweiz erzielten stfreien Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit stehen.

Rechtsentwicklung:

J 21-2

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2017** s. § 10 Anm. 4.

► **„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Siehe Anm. J 18-2.

► **2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019** (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308): Siehe Anm. J 20-2.

► **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Siehe Anm. J 20-2.

► **JStG 2020 v. 21.12.2020** (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Anfügung von Abs. 1a Nr. 2 Satz 4; Änderung von Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a.

Zeitlicher Anwendungsbereich:

J 21-3

► **Abs. 1a Nr. 2 Satz 4 (Angabe der Steuer-Identifikationsnummer des Empfängers von Versorgungsleistungen):** Die Änderung gilt gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Art. 2 Nr. 15 JStG 2020 und Art. 50 Abs. 4 JStG 2020 ab dem VZ 2021.

► **Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a (Vorsorgeaufwendungen bei steuerfreiem Arbeitslohn aus der Schweiz):** Die Änderung ist rückwirkend in allen offenen Fällen anzuwenden (§ 52 Abs. 18 Satz 4 idF des Art. 1 Nr. 18 Buchst. e JStG 2020). Diese Rückwirkung ist verfassungsrechtl. unbedenklich, da sie die Stpfl. begünstigt.

Grund und Bedeutung der Änderung in Abs. 1a Nr. 2 Satz 4:

J 21-4

► **Angabe der Identifikationsnummer des Leistungsempfängers beim Abzug von Versorgungsleistungen nach einer Vermögensübergabe (Abs. 1a Nr. 2 Satz 4):** Der Abzug von Versorgungsleistungen nach einer Vermögensübergabe setzt nun voraus, dass der Leistende in seiner StErklärung die Identifikationsnummer des Leistungsempfängers angibt. Parallele Regelungen existieren schon seit VZ 2016 für den Abzug von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (Abs. 1a Nr. 1 Sätze 7 bis 9; vgl. dazu § 10 Anm. 235) und seit VZ 2020 für den Abzug von Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs (Abs. 1a Nr. 3 Satz 3; vgl. dazu § 10 Anm. J 20-6) sowie für den Abzug von Ausgleichszahlungen im Rahmen des

Versorgungsausgleichs (Abs. 1a Nr. 4 Satz 2). Zweck all dieser Regelungen ist es, die korrespondierende StPflcht der Unterhaltsleistungen beim Empfänger (§ 22 Nr. 1a) in der Praxis besser durchsetzen zu können (BTDrucks. 18/6094, 82; BTDrucks. 19/22850, 89). Die nunmehr vollzogene Änderung in Abs. 1a Nr. 2 war vom BRat schon in früheren Gesetzgebungsverfahren gefordert, aber bisher nicht vorgenommen worden (vgl. BTDrucks. 18/4902, 64; BTDrucks. 19/13436, 225).

► **Ergänzende Regelungen:** Der Leistungsempfänger ist zur Mitteilung seiner Identifikationsnummer an den Leistenden verpflichtet (Abs. 1a Nr. 2 Satz 4 Halbs. 2 iVm. Nr. 1 Satz 8). Kommt er dieser Pflicht nicht nach, darf der Leistende die Identifikationsnummer bei dem für ihn zuständigen FA erfragen (Abs. 1a Nr. 2 Satz 4 Halbs. 2 iVm. Nr. 1 Satz 9).

J 21-5 **Grund und Bedeutung der Änderung in Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a:**

► **Abzug von Vorsorgeaufwendungen auch bei steuerfreiem Arbeitslohn aus der Schweiz:** Nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 dürfen Vorsorgeaufwendungen grds. nur abgezogen werden, wenn sie nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit stfreien Einnahmen stehen. Europarechtlich problematisch war dieses Abzugsverbot, wenn der Stpfl. Arbeitslohn in einem anderen EU-Staat erzielt hatte, der nach dem einschlägigen DBA in Deutschland stfrei war, die Vorsorgeaufwendungen aber nicht in dem ausländ. Staat abgezogen werden konnten (zB weil sie in Deutschland gezahlt wurden). Schon das „JStG 2018“ hatte hier in Bezug auf Arbeitslohn aus anderen EU-/EWR-Staaten einen Abzug der Vorsorgeaufwendungen trotz StFreiheit des Arbeitslohns zugelassen (s. ausführl. § 10 Anm. J 18-4). Arbeitslohn aus der Schweiz war von dieser Regelung aber nicht erfasst, was aufgrund des zwischen der EU und der Schweiz bestehenden Freizügigkeitsabkommens v. 21.6.1999 (BGBl. II 2001, 811) rechtl. nicht haltbar war (vgl. BFH v. 5.11.2019 – X R 23/17, BStBl. II 2020, 762). Diese Lücke ist nun geschlossen worden. Das BMF hatte kurz zuvor bereits eine entsprechende Verwaltungsregelung erlassen, die die Gesetzesänderung vorweggenommen hat (BMF v. 19.11.2020 – IV C 3 - S 2221/14/10006:002, BStBl. I 2020, 1216).

► **Verbleibende Lücken in Abs. 2 Satz 1 Nr. 1:** Drittstaaten sind weiterhin vom Anwendungsbereich der Sonderregelung ausgenommen. Dies ist uE aber europarechtl. zulässig, weil die ArbN-Freizügigkeit nach Art. 45 AEUV nur innerhalb der EU (bzw. des EWR) gilt. Dass die Regelung allerdings auf Arbeitslohn beschränkt ist und es für alle anderen Einkunftsarten bei dem Abzugsverbot bleibt, ist uE europarechtl. zweifelhaft, da die Niederlassungsfreiheit (auf die sich zB Gewerbetreibende und Freiberufler stützen können) denselben Anwendungsbereich hat wie die ArbN-Freizügigkeit (vgl. zu beiden Fragen auch § 10 Anm. J 18-4).

► **Keine Ergänzung von Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a:** Diese Regelung lässt den Abzug von Vorsorgeaufwendungen, die an VU geleistet werden, nur dann zu, wenn das Unternehmen seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung in einem EU-/EWR-Staat hat. Die Schweiz ist hier bisher nicht genannt. Auch dies könnte gegen das Freizügigkeitsabkommen zwischen der EU und der Schweiz verstoßen, da die entscheidungserheblichen Gesichtspunkte hier uE dieselben sind wie bei Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a. Die mit dem JStG 2020 vorgenommene Gesetzesänderung dürfte daher noch nicht ausreichen, um den Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen zu beseitigen.

