

Stellungnahme des Bundesrates

Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz - StUmgBG)

Der Bundesrat hat in seiner 953. Sitzung am 10. Februar 2017 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zum Gesetzentwurf allgemein

- a) Der Bundesrat begrüßt das Vorhaben der Bundesregierung, die Steuerumgehung mittels ausländischer Briefkastenfirmen zu bekämpfen. Mit dem Gesetzentwurf werden die wesentlichen Punkte aus der Entschließung des Bundesrates zur Verbesserung der Transparenz bei Steueroasen und Briefkastenfirmen (BR-Drucksache 186/16) – die auf Antrag aller Länder zustande kam – umgesetzt. Diese Punkte sind insbesondere:
- die Erweiterung der Mitwirkungspflichten durch Offenlegung von Beteiligungen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Unternehmen in Offshore-Staaten sowie die Sanktionierung von Zuwiderhandlungen gegen diese Mitwirkungspflichten;

- die Anzeigepflicht von Banken und Dienstleistern, die Geschäftsbeziehungen in Offshore-Staaten vermitteln oder herstellen einschließlich der Sanktionierung bei Verletzung der Anzeigepflicht;
 - die Beseitigung von Hindernissen für eine effektive Betriebsprüfung hinsichtlich der Beziehungen zu Briefkastenfirmen.
- b) Der Bundesrat stellt gleichzeitig fest, dass über die im Gesetzentwurf enthaltenen Maßnahmen hinaus zügig weitere geeignete Schritte zur Erhöhung der Transparenz bei finanziellen Auslandsbeziehungen und zur Bekämpfung der internationalen Steuerumgehung notwendig sind.
- c) Die Förderung von Transparenz und der grenzüberschreitende Informationsaustausch zur Verhinderung von steuerunehrlichem oder unlauterem Verhalten sind aus Sicht des Bundesrates als Daueraufgaben zu betrachten. Das vorrangige Ziel muss darin bestehen, möglichst viele Staaten in den internationalen Informationsaustausch einzubeziehen. Durch ein konsequentes und international abgestimmtes Vorgehen muss sichergestellt werden, dass weitere Staaten kooperieren und internationale Vereinbarungen zur Teilnahme am automatischen Informationsaustausch und zur Herstellung von Transparenz über Eigentumsverhältnisse bei Unternehmen, Stiftungen usw. unterzeichnen. Nach Auffassung des Bundesrates ist möglichst rasch eine Liste nicht-kooperativer Staaten festzustellen; zudem sind Sanktionsmöglichkeiten zu prüfen.
- d) Neben der Notwendigkeit einer Ausweitung des Informationsaustauschs erinnert der Bundesrat darüber hinaus nochmals an die Notwendigkeit weiterer Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerumgehung. Das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen stellt einen ersten Schritt zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in Deutschland dar. Der Bundesrat hat in seiner EntschlieÙung den weiteren Handlungsbedarf deutlich gemacht (BR-Drucksache 717/16 (Beschluss)).

Dazu gehören insbesondere:

- Regelungen für eine gesetzliche Anzeigepflicht für Steuergestaltungen,
- Gesetzesänderungen zur Verhinderung hybrider Gestaltungen, die die Bundesregierung bereits zugesagt hat und die zu einer möglichst vollständigen Beseitigung unversteuerter Einkünfte bzw. eines doppelten Betriebsausgabenabzugs durch hybride Gestaltungen führen sollen und
- Maßnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, die als nationale Abwehrmaßnahmen zur Sicherung des Steuersubstrats zu ergreifen sind.

2. Zu Artikel 1 Nummer 5 (§ 117c Absatz 2 und 4 AO)

In Artikel 1 ist Nummer 5 wie folgt zu fassen:

"5. § 117c wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 2 Satz 2 wird gestrichen.
- b) In Absatz 4 Satz 2 werden die Wörter
... (weiter wie Regierungsentwurf)"

Begründung:

Die Verweisung in § 117c Absatz 2 Satz 2 AO auf § 30a Absatz 2 und 3 AO ist infolge der Aufhebung des § 30a AO ebenfalls zu streichen.

3. Zu Artikel 1 Nummer 7 (§§ 138b, 138c AO)

Artikel 1 Nummer 7 ist wie folgt zu ändern:

- a) In § 138b Absatz 4 Satz 1 sind nach den Wörtern "verwirklicht wurde" die Wörter ", nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erstatten" zu streichen.

- b) § 138c Absatz 2 ist wie folgt zu ändern:
 - aa) In Satz 1 sind nach den Wörtern "nach § 139b" die Wörter "oder die Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c" einzufügen.
 - bb) In Satz 2 sind nach den Wörtern "in § 139b Absatz 3" die Wörter "oder § 139c Absatz 3 bis 5a" einzufügen.
 - cc) In Satz 3 sind nach den Wörtern "die Identifikationsnummer" die Wörter "oder die Wirtschafts-Identifikationsnummer" und nach den Wörtern "nach § 139b Absatz 3" die Wörter "oder § 139c Absatz 3 bis 5a" einzufügen.
 - dd) In Satz 4 ist das Wort "Identifikationsnummer" durch das Wort "Identifikationsmerkmale" zu ersetzen.

Begründung:

Zu § 138b Absatz 4 AO

Es handelt sich um die Korrektur eines redaktionellen Fehlers.

Zu § 138c Absatz 2 AO

In § 138c AO - neu - ist – abweichend vom Referentenentwurf – keine Aussage mehr enthalten zu einer Abfragemöglichkeit der Wirtschafts-Identifikationsnummer (§ 139c AO). Da der Steuerpflichtige bzw. die mitteilungspflichtige Stelle diese grundsätzlich anzugeben hat (vgl. § 138b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, Absatz 6 Nummer 2 AO - neu -), sollte den mitteilungspflichtigen Stellen diese Abfragemöglichkeit auch eröffnet und schon jetzt vorgesehen werden, selbst wenn gegenwärtig noch nicht absehbar ist, wann die Wirtschafts-Identifikationsnummer vergeben werden wird.

4. Zu Artikel 1 Nummer 7 (§§ 138b, 138c AO-E)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in § 138b Absatz 1 AO-E und in der Rechtsverordnung gemäß § 138c AO-E bestimmt werden sollte, dass elektronische Mitteilungen von den mitteilungspflichtigen Stellen über von ihnen hergestellte oder vermittelte Beziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Drittstaaten-Gesellschaften an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu richten sind.

Begründung:

Gemäß § 138b Absatz 1 AO-E haben die mitteilungspflichtigen Stellen die Mitteilungen an das für ihre Einkommensbesteuerung zuständige Finanzamt zu senden. Gemäß § 138b Absatz 5 AO-E sind die Mitteilungen verwaltungsintern an das für die Einkommensbesteuerung zuständige Finanzamt des Steuerpflichtigen weiterzuleiten. Gemäß § 138c AO-E gilt diese Adressierung auch für ein zukünftiges elektronisches Mitteilungsverfahren.

Die Adressierung der Mitteilungen an das für die Einkommensbesteuerung der mitteilungspflichtigen Dritten zuständige Finanzamt hat zur Folge, dass den Dritten die Ermittlung des für die Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamtes erspart wird. Diese Verfahrensweise erfordert allerdings personelle Arbeiten in den Finanzämtern.

Bei einem elektronischen Mitteilungsverfahren kann die Zuordnung der Mitteilung zu dem für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamt automatisiert erfolgen, wenn - wie bei anderen elektronischen Mitteilungsarten (z. B. Mitteilungen über Kranken- oder Pflegeversicherung, Riestermitteilungen, Rürupmitteilungen) - die Mitteilungen an die beim BZSt angesiedelte Stelle nach § 5 Absatz 1 Nummer 18 FVG übermittelt werden. Dort kann aus der IdNr-Datenbank die aktuelle Bundesfinanzamtsnummer (BUFA-Nr.) des Steuerpflichtigen beigelegt und die Mitteilung danach über das Verfahren RMS-KMV an die Länderfinanzverwaltungen weitergeleitet werden.

Mit diesem Übermittlungsweg werden die Dritten ebenfalls von der Aufgabe, das zuständige Finanzamt der Steuerpflichtigen zu ermitteln, entbunden. Darüber hinaus wird die unnötige verwaltungsinterne Weiterleitung vermieden.

5. Zu Artikel 1 nach Nummer 10 (§ 175b AO)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die sich aus § 175b Absatz 1 und 2 AO ergebende Pflicht zur Änderung von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte dahingehend zu präzisieren ist, dass eine Änderung ausscheidet, wenn die Nichtberücksichtigung oder die nicht zutreffende Berücksichtigung der Daten nach Absatz 1 oder die Unrichtigkeit der Daten nach Absatz 2 auf einer nach Erlass des Bescheides eingetretenen Änderung der Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes oder einer nach Erlass des Bescheides eingetretenen Änderung einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Bundes- oder Landesbehörde beruht. Hierzu gehört auch die Prüfung, ob die sich aus § 93c Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 AO ergebende Pflicht zur Übermittlung korrigierter oder stornierter Datensätze in den Fällen entfallen soll, in denen die Unrichtigkeit der Daten auf einer nach Übermittlung eingetretenen Änderung der Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes oder einer nach Übermittlung eingetretenen Änderung einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Bundes- oder Landesbehörde beruht.

Begründung:

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurden die bislang in den Einzelsteuergesetzen enthaltenen verfahrensrechtlichen Vorschriften über die elektronischen Mitteilungspflichten weitgehend vereinheitlicht und in die Abgabenordnung aufgenommen. Hierzu gehört auch die Regelung des § 93c Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 AO, die bestimmt, dass mitteilungspflichtige Stellen die von ihnen übermittelten Daten zu korrigieren haben, wenn sie feststellen, dass die übermittelten Daten unzutreffend waren.

Zugleich wurde mit der Einführung des § 175b AO vor dem Hintergrund des überwiegend automationsgestützten Besteuerungsverfahrens als Massenvorgehen und einer wachsenden Zahl elektronischer Mitteilungspflichten eine über die bisherigen Einzelregelungen im Einkommensteuergesetz hinausgehende generelle Änderungsnorm geschaffen, die es ermöglicht, einen Steuerbescheid verschuldensunabhängig jederzeit bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist zugunsten als auch zuungunsten des Steuerpflichtigen ändern zu können, wenn die Daten aus einer elektronisch übermittelten erstmaligen, korrigierten oder stornierten Mitteilung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden. Ebenso wird eine Änderung ermöglicht, wenn sich herausstellt, dass der Steuerpflichtige eine Einwilligung in die Datenübermittlung nicht erteilt hat. Die Regelung wurde nach dem Vorbild des § 10 Absatz 2a Satz 8 EStG gestaltet und findet erstmals Anwendung auf elektronische Mitteilungen, die für das Kalenderjahr 2017 übermittelt werden.

Durch § 175b AO können in erster Linie Steuerfestsetzungen korrigiert werden, die auf im Zeitpunkt der Datenübermittlung fehlerhaften Mitteilungen beruhen, z. B. infolge eines Programmfehlers oder einer unzutreffenden Anwendung von Auslegungsvorschriften durch die mitteilungspflichtige Stelle.

Der Wortlaut des § 175b AO erlaubt es jedoch auch, Steuerfestsetzungen zu ändern, wenn sich nachträglich die Rechtsprechung oder die Verwaltungsauffassung ändert und die mitteilungspflichtigen Stellen daraufhin geänderte, an die nunmehr geltende Rechtslage angepasste Mitteilungen übermitteln. Ein Steuerbescheid muss nach § 175b AO aufgrund einer geänderten elektronischen Datenübermittlung, die zu einer Steuerminderung führen würde, selbst dann geändert werden, wenn die übermittelten geänderten Daten im ursprünglichen Bescheid wegen der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage nicht hätten berücksichtigt werden dürfen. Soweit Daten elektronisch übermittelt werden, kommen die betroffenen Steuerpflichtigen in den Genuss nachträglicher Rechtsprechungsänderungen zu ihren Gunsten für alle noch nicht festsetzungsverjährten Jahre. Hierdurch kommt es zu einer ungerechtfertigten verfahrensrechtlichen Besserstellung von Fällen, in denen steuermindernde Tatsachen dem Finanzamt durch Dritte elektronisch übermittelt werden, gegenüber solchen Fällen, in denen die steuermindernden Tatsachen auf andere Weise nachträglich – nach Erlass des Steuerbescheides – bekannt werden. Nach § 173 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO können nachträglich bekannt gewordene steuermindernde Tatsachen nämlich nur dann berücksichtigt werden, wenn sie im Zeitpunkt des Erlasses des zu ändernden Steuerbescheides rechtserheblich waren, also nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage steuermindernd angesetzt worden wären. Eine Korrektur des Steuerbescheides aufgrund nachträglicher Rechtsprechungsänderungen ist grundsätzlich nur zulässig, wenn die Steuerfestsetzung durch Einspruch offen gehalten wurde oder insoweit nach § 165 AO vorläufig ergangen ist.

Die Änderung nach § 175b AO ist nicht in das Ermessen der Finanzbehörde gestellt. Sie ist zwingend vorzunehmen, wenn die mitteilungspflichtigen Stellen korrigierte Mitteilungen übermitteln. Die mitteilungspflichtigen Stellen sind ihrerseits nach § 93c Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 AO zur Korrektur der von ihnen übermittelten Daten verpflichtet, wenn sie feststellen, dass die übermittelten Daten unzutreffend waren, was auch eine Korrektur wegen einer nachträglich eingetretenen Änderung der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung einschließt. Dies gilt selbst dann, wenn die übermittelten Daten im Zeitpunkt der ursprünglichen Übermittlung der geltenden Rechtslage entsprachen. Die mitteilungspflichtigen Stellen müssen also stets damit rechnen, trotz ordnungsgemäß erfüllter Übermittlungspflicht aufgrund einer geänderten Rechtslage für vergangene Kalenderjahre korrigierte Datensätze übermitteln zu müssen.

Beispielhaft wird auf die Verfahrensweise zur Umsetzung des BFH-Urteils vom 01.06.2016 - X R 17/15 - betreffend die steuerliche Behandlung von Bonuszahlungen einer gesetzlichen Krankenkasse für gesundheitsbewusstes Verhalten (§ 65a SGB V) im Zusammenhang mit den als Sonderausgaben abziehbaren Beiträgen zur Basiskrankenversicherung im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe a EStG verwiesen. Im Hinblick auf das Revisionsverfahren waren Einkommensteuerbescheide für Kalenderjahre ab 2010, die ab dem 05.11.2015 erlassen wurden, hinsichtlich der Kürzung der

Beiträge zur Basiskrankenversicherung im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe a EStG um Bonuszahlungen der Krankenkasse für gesundheitsbewusstes Verhalten (§ 65a SGB V) gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 4 AO vorläufig ergangen. Als Ergebnis der Erörterungen auf Bundesebene wurde jedoch entschieden, die mitteilungspflichtigen Stellen zu bitten, in sämtlichen betroffenen Fällen für die Jahre ab 2010 korrigierte Mitteilungen zu übersenden, mit der Folge, dass in all diesen Fällen die Steuerbescheide für die Jahre ab 2010 nach § 10 Absatz 2a Satz 8 EStG zu ändern sind, unabhängig davon, ob diese Bescheide insoweit nach § 165 AO vorläufig ergangen sind oder nicht.

Durch die vorgeschlagenen Präzisierungen der §§ 93c Absatz 3 Satz 1 Nummer 1, 175b Absatz 1 und 2 AO würde angesichts einer jährlich wachsenden Zahl elektronischer Mitteilungspflichten und einer Vielzahl von Verfahren vor den obersten Bundesgerichten sowohl auf Seiten der mitteilungspflichtigen Stellen als auch auf Seiten der Finanzverwaltung Rechtssicherheit geschaffen und die Systematik der verfahrensrechtlichen Korrekturvorschriften in der Abgabenordnung bewahrt. Da beide Regelungen erstmals für elektronische Mitteilungen gelten, die für Kalenderjahre ab 2017 übermittelt werden, könnten die Vorschriften angepasst werden, bevor sie tatsächlich Anwendung finden.

6. Zu Artikel 1 Nummer 16 Buchstabe b (§ 379 Absatz 4 AO)

In Artikel 1 Nummer 16 Buchstabe b ist in § 379 Absatz 4 die Angabe "Absatz 2 Nummer 1a und 1b" durch die Angabe "Absatz 2 Nummer 1a, 1b und 2" zu ersetzen.

Begründung:

In § 379 Absatz 4 AO ist keine Geldbuße für eine Ordnungswidrigkeit nach § 379 Absatz 2 Nummer 2 AO (Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit gemäß § 154 AO) mehr vorgesehen. Dieses redaktionelle Versehen ist zu berichtigen.

7. Zu Artikel 1a - neu - (§ 4i Satz 1 EStG)

- a) In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe zu Artikel 1 folgende Angabe einzufügen:

"Artikel 1a Änderung des Einkommensteuergesetzes"

- b) Nach Artikel 1 ist folgender Artikel 1a einzufügen:*

"Artikel 1a

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 23. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3191) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

Die Angabe "§ 4i Sonderbetriebsausgabenabzug" wird durch die Angabe "§ 4i Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug" ersetzt.

2. § 4i wird wie folgt geändert:

a) In der Überschrift wird die Angabe "§ 4i Sonderbetriebsausgabenabzug" durch die Angabe "§ 4i Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug" ersetzt.

b) In Satz 1 wird die Angabe "Gesellschafter einer Personengesellschaft" durch die Angabe "Mitunternehmers" ersetzt."

Begründung:

Zu Nummer 1 und Nummer 2 Buchstabe a:

Die geänderte Überschrift dient der präzisen Beschreibung des Regelungsgehalts der Vorschrift. Sie entspricht der Stellungnahme des Bundesrates in Ziffer 2 der Drucksache 406/16 (Beschluss).

* Bei Annahme von mindestens zwei der Ziffern 7 bis 10 ist Artikel 1a redaktionell anzupassen.

Zu Nummer 2 Buchstabe b:

Die Änderung stellt klar, dass die mit dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 23. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3000) eingefügte Regelung zur Vermeidung eines mehrfachen Abzugs der nämlichen (Sonder-)Betriebsausgaben auch in den Fällen zur Anwendung kommt, in denen zivilrechtlich keine Personengesellschaft vorliegt. Dies betrifft insbesondere die atypisch stille Gesellschaft, die steuerrechtlich der Personengesellschaft gleichgestellt ist. Anderenfalls droht die Missbrauchsvermeidungsnorm in diesen Fällen leerzulaufen.

8. Zu Artikel 1a – neu – (§ 32a Absatz 1 Satz 1 EStG)

- a) In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe zu Artikel 1 folgende Angabe einzufügen:

"Artikel 1a Änderung des Einkommensteuergesetzes"

- b) Nach Artikel 1 ist folgender Artikel 1a einzufügen: *

"Artikel 1a

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 23. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3191) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

In § 32a Absatz 1 Satz 1 wird die Angabe "im Veranlagungszeitraum 2018" durch die Angabe "ab dem Veranlagungszeitraum 2018" ersetzt."

Begründung:

Die Änderung bereinigt ein Redaktionsversehen im Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 23. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3000). Die 2. Stufe der mit diesem Gesetz vorgenommenen Tarifänderung gilt nicht nur für den Veranlagungszeitraum 2018, sondern auch für die folgenden Veranlagungszeiträume.

* Bei Annahme von mindestens zwei der Ziffern 7 bis 10 ist Artikel 1a redaktionell anzupassen.

9. Zu Artikel 1a - neu - (§ 39b Absatz 2 EStG)Artikel 6 (Inkrafttreten)

- a) In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe zu Artikel 1 folgende Angabe einzufügen:

"Artikel 1a Änderung des Einkommensteuergesetzes"

- b) Nach Artikel 1 ist folgender Artikel 1a einzufügen: *

"Artikel 1a**Änderung des Einkommensteuergesetzes**

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 23. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3191) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

Dem § 39b Absatz 2 werden folgende Sätze angefügt:

Darüber hinaus kann das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag zulassen, dass bei nach § 1 Absatz 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern mit Steuerklasse VI und ohne Freibetrag nach § 39a, die bei dem Arbeitgeber gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt werden und deren Dauer der Beschäftigung 24 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt, der während der Beschäftigung erzielte Arbeitslohn auf einen Jahresbetrag hochgerechnet und die sich ergebende Lohnsteuer auf den Lohnabrechnungszeitraum zurückgerechnet wird, wobei als Lohnabrechnungszeitraum der Zeitraum vom Beginn des Kalenderjahres bis zum Ende der Beschäftigung gilt. Bei Anwendung des Satzes 13 sind auch der im Kalenderjahr in etwaigen vorangegangenen und beendeten weiteren Dienstverhältnissen in der Steuerklasse VI bezogene Arbeitslohn und die darauf erhobene Lohnsteuer einzubeziehen, soweit dort bereits Satz 13 angewandt wurde. Voraussetzung für die Anwendung des Verfahrens nach Satz 13 ist zudem, dass der Arbeitnehmer vor Aufnahme der Beschäftigung

* Bei Annahme von mindestens zwei der Ziffern 7 bis 10 ist Artikel 1a redaktionell anzupassen.

- a) unter Angabe seiner Identifikationsnummer gegenüber dem Arbeitgeber schriftlich zustimmt,
- b) mit der Zustimmung den nach Satz 14 einzubeziehenden Arbeitslohn und die darauf erhobene Lohnsteuer erklärt und
- c) mit der Zustimmung versichert, dass ihm der Pflichtveranlagungstatbestand nach § 46 Absatz 2 Nummer 2 und 3a bekannt ist.

Die Zustimmungserklärung des Arbeitnehmers ist zum Lohnkonto zu nehmen."

- c) Artikel 6 ist wie folgt zu fassen:

"Artikel 6

Inkrafttreten

- (1) Dieses Gesetz tritt vorbehaltlich des Absatzes 2 am Tag nach der Verkündung in Kraft.
- (2) Artikel 1a tritt mit Wirkung zum 1. Januar 2018 in Kraft."

Begründung:

Allgemein

Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Lohnsteuerabzug nach einem besonderen Verfahren vorgenommen werden, dem sog. permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich. Dabei wird die Höhe der laufenden Lohnsteuer nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn und der entsprechenden Jahreslohnsteuer ermittelt. Durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I Seite 2592) wurde dieses Verfahren mit Blick auf die Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale auf Fälle beschränkt, bei denen seit Beginn des Kalenderjahres ein durchgängiges Dienstverhältnis zu demselben Arbeitgeber besteht.

Für kurzfristige Beschäftigungsverhältnisse mit Steuerklasse VI, die regelmäßig nicht das ganze Jahr über bestehen, ist ein permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht mehr möglich. Für die Jahre 2014 bis 2017 konnten bzw. können im Rahmen einer Übergangsregelung die Arbeitgeber die bisherige Praxis weiter anwenden. Durch eine Gesetzesänderung werden die Voraussetzungen dafür geschaffen, dass der permanente Lohnsteuer-Jahresausgleich grundsätzlich unter den bisherigen Voraussetzungen dauerhaft angewendet werden kann. Damit wird dem Bedürfnis der Praxis entsprochen.

Die Regelungen treten zum 1. Januar 2018 in Kraft (siehe Artikel 6 Absatz 2).

Im Einzelnen

Satz 13

Der permanente Lohnsteuer-Jahresausgleich kann auf Antrag des Arbeitgebers auch bei der Ermittlung des Lohnsteuerabzugs angewendet werden, wenn seit Beginn des Kalenderjahres kein durchgängiges Dienstverhältnis zu demselben Arbeitgeber besteht. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer nach § 1 Absatz 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und für den Lohnsteuerabzug des jeweiligen Arbeitnehmers bezüglich der nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit die Steuerklasse VI ohne Freibetrag nach § 39a maßgebend ist. Die Dauer der Beschäftigung darf 24 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigen.

Satz 14

Um der zutreffenden geschuldeten Steuer möglichst nahe zu kommen, werden vom Arbeitnehmer im laufenden Jahr bereits bezogene Löhne aus Nebenbeschäftigungen bei anderen Arbeitgebern einbezogen, soweit auf diese der permanente Lohnsteuer-Jahresausgleich nach Satz 13 angewendet wurde.

Satz 15

Dieser Satz regelt die vom Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber, der den permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich für die Nebenbeschäftigung anwendet, vor Aufnahme der Nebenbeschäftigung einzugehenden Verpflichtungen. Diese sind die Zustimmung zum permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich unter Angabe der Identifikationsnummer und die Erklärung der im laufenden Jahr von anderen Arbeitgebern erhaltenen Löhne für Nebenbeschäftigungen i.S.d. Satzes 14 sowie der dabei abgezogenen Lohnsteuer. Auch hat der Arbeitnehmer zu versichern, dass ihm bekannt ist, dass die Anwendung des permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleichs dazu führt, dass er eine Einkommensteuererklärung bei seinem Wohnsitzfinanzamt für dieses Jahr abzugeben hat (Pflichtveranlagungstatbestand).

Satz 16

Diese Vorschrift regelt die formelle Verpflichtung des Arbeitgebers, dass die Erklärungen des Arbeitnehmers i.S.d. Satzes 15 zum Lohnkonto zu nehmen sind.

10. Zu Artikel 1a - neu - (§ 39e Absatz 3 Satz 3 und § 52 Absatz 39 EStG)

- a) In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe zu Artikel 1 folgende Angabe einzufügen:

"Artikel 1a Änderung des Einkommensteuergesetzes"

- b) Nach Artikel 1 ist folgender Artikel 1a einzufügen: *

"Artikel 1a

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 23. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3191) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 39e Absatz 3 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

"Haben Arbeitnehmer im Laufe des Kalenderjahres geheiratet, wird für jeden Ehegatten automatisiert die Steuerklasse IV gebildet, wenn die Voraussetzungen des § 38b Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 oder Nummer 4 vorliegen."

2. § 52 Absatz 39 wird aufgehoben."

Begründung:

Allgemein

Heiraten Arbeitnehmer und ist nur ein Ehegatte als Arbeitnehmer tätig, soll dieser nach § 39e Absatz 3 Satz 3 Nummer 1 EStG programmgesteuert in die Steuerklasse III eingereiht werden. Die Regelung wurde durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592) mit Wirkung ab dem 1. Januar 2012 eingeführt.

* Bei Annahme von mindestens zwei der Ziffern 7 bis 10 ist Artikel 1a redaktionell anzupassen.

Weil eine programmgesteuerte "isolierte" Einreihung des als Arbeitnehmer tätigen Ehegatten in Steuerklasse III programmtechnisch nicht möglich ist, werden Ehegatten bisher abweichend vom Gesetzeswortlaut programmgesteuert stets in die Steuerklasse IV eingereiht. Diese Verfahrensweise sollte aus Sicht des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes eine vorübergehende sein und wurde durch eine entsprechende Übergangsregelung in § 52 Absatz 39 EStG in der Fassung des Kroatien-Anpassungsgesetzes vom 25. Juli 2014 (BGBl. I S. 1266) abgesichert, die mit dem Ablauf des Kalenderjahres 2017 ausläuft.

Die Zuordnung der Steuerklasse III ist nach derzeitigem Stand programmtechnisch nur in Kombination mit der Vergabe der Steuerklasse V für den anderen Ehegatten möglich. Dieses Ergebnis widerspricht dem Wortlaut des § 39e Absatz 3 Satz 3 EStG, der eine "isolierte" Einreihung des als Arbeitnehmer tätigen Ehegatten in Steuerklasse III fordert (III/--). Es steht ferner im Widerspruch zu § 38b Satz 2 Nummer 5 EStG, wonach eine Einreihung von Ehegatten in die Steuerklassenkombination III/V stets einen entsprechenden Antrag beider Ehegatten voraussetzt.

Als "Umgehungslösung" sieht die programmtechnische Umsetzung derzeit vor, bezogen auf den anderen Ehegatten die programmgesteuerte Vergabe der Steuerklasse V mit einer Vollsperrung zu belegen. Bei Aufnahme eines Arbeitsverhältnisses müsste der betreffende Ehegatte dann zunächst in Steuerklasse VI eingereiht werden. Dies führt für diesen Ehegatten neben einem finanziellen auch zu einem verfahrensrechtlichen Nachteil, da er einen Steuerklassenwechsel nur gemeinsam mit seinem Ehegatten beantragen kann. Eine solche Rechtsfolge ist für Steuerpflichtige ohne nähere Rechtskenntnis nicht nachvollziehbar und steht im Widerspruch zu einer familiengerechten Besteuerung.

Hinzu kommt, dass sich die automatisierte Einreihung von Arbeitnehmern bei Heirat in die Steuerklasse IV in der Praxis bewährt hat. Das Verfahren ist den Bürgern geläufig, nicht mit finanziellen oder verfahrensrechtlichen Nachteilen verbunden und weist keine besondere Fehleranfälligkeit auf. Gleichzeitig wird das Risiko eines Steuerausfalls durch unplausible (weil fehlerhafte) Steuerklassenkombinationen bei Heirat ausgeschlossen, die Anzahl der Pflichtveranlagungsfälle reduziert und ein Anreiz für die Inanspruchnahme des auf der Steuerklasse IV aufsetzenden Faktorverfahrens (§ 39f EStG) geschaffen.

Zu Nummer 1 (§ 39e Absatz 3 Satz 3)

Durch die Änderung von § 39e Absatz 3 Satz 3 EStG werden Arbeitnehmer bei Heirat programmgesteuert stets in die Steuerklasse IV eingereiht. Die bisherige Unterscheidung, ob nur ein Ehegatte als Arbeitnehmer tätig ist oder beide, entfällt. Dies führt nur formal zu einer Rechtsänderung. Faktisch wird die bisher als Übergangsregelung in der Rechts- und Verwaltungspraxis erprobte, bewährte und akzeptierte Verfahrensweise nunmehr als gesetzlicher Regelfall festgeschrieben. Dies gilt für die Begründung von Lebenspartnerschaften im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes entsprechend (vgl. § 2 Absatz 8 EStG).

Zu Nummer 2 (§ 52 Absatz 39)

Mit der Änderung des § 39e Absatz 3 Satz 3 laut Ziffer 1 im Sinne der bisherigen Übergangsregelung entfällt deren Regelungsgehalt. Sie ist daher aus redaktionellen Gründen ersatzlos zu streichen.

11. Zu Artikel 4 Nummer 1a - neu -, 1b - neu -, 3a - neu -, 3b - neu -, 3c - neu - und 4 (§ 3 Absatz 2 Nummer 4, § 9 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f, § 19 Absatz 2, § 21 Absatz 1 Satz 1, § 35 Absatz 4 und § 37 Absatz 15 - neu - ErbStG)

Artikel 4 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nach Nummer 1 sind folgende Nummern 1a und 1b einzufügen:

"1a. In § 3 Absatz 2 Nummer 4 werden die Wörter "gewährt wird" durch die Wörter "oder dafür gewährt wird, dass eine Rechtsstellung, insbesondere eine Erbenstellung, oder ein Recht oder ein Anspruch, die zu einem Erwerb nach Absatz 1 führen würden, nicht mehr oder nur noch teilweise geltend gemacht werden" ersetzt.

- 1b. § 9 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f wird wie folgt gefasst:

"f) in den Fällen des § 3 Absatz 2 Nummer 4 mit dem Zeitpunkt des Verzichts, der Ausschlagung, der Zurückweisung oder der Erklärung über das Nichtgeltendmachen,""

- b) Nach Nummer 3 sind folgende Nummern 3a bis 3c einzufügen:

"3a. In § 19 Absatz 2 wird die Angabe "und Absatz 3" gestrichen.

3b. In § 21 Absatz 1 Satz 1 wird die Angabe "und Absatz 3" gestrichen.

3c. In § 35 Absatz 4 wird die Angabe "und Absatz 3" gestrichen."

- c) Nummer 4 ist wie folgt zu fassen:

"4. Dem § 37 werden die folgenden Absätze 13, 14 und 15 angefügt:

"(13) § 17 in der am ... (weiter wie Regierungsentwurf)

(14) § 2 Absatz 1 Nummer 3 und § 16 Absatz 1 und 2 in der ... (weiter wie Regierungsentwurf)

(15) § 3 Absatz 2 Nummer 4 und § 9 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung sind auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Datum des Tages der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entstanden ist."

Begründung:

Zu Nummer 1a (§ 3 Absatz 2 Nummer 4)

Mit seinem Urteil vom 4. Mai 2011 - II R 34/09 - hat der Bundesfinanzhof die bisherige bereits vom Reichsfinanzhof begründete Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung zur Besteuerung von Abfindungen geändert, die ein Erbprätendent dafür erhält, dass er die Erbenstellung eines anderen nicht mehr bestreitet. Der Bundesfinanzhof sieht seitdem eine Steuerpflicht der Abfindung mangels Erfüllung eines Tatbestands in § 3 ErbStG als nicht gegeben an. Bis zur Änderung der ständigen Rechtsprechung wurde die Abfindungsvereinbarung wie ein Erbvergleich und damit der Erwerber der Abfindung wie ein Erbe behandelt. Die Abfindung unterlag demnach beim Abfindungsberechtigten der Erbschaftbesteuerung. Der danach verbleibende Erbe konnte entsprechend den Abfindungsbetrag als Nachlassverbindlichkeit abziehen.

Als Konsequenz aus der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wurde von der Finanzverwaltung korrespondierend ein Abzug des Abfindungsbetrags als Nachlassverbindlichkeit nicht mehr zugelassen. Mit seinem Urteil vom 15. Juni 2016 - II R 24/15 - hat der Bundesfinanzhof eine Abziehbarkeit des Abfindungsbetrags als Nachlassverbindlichkeit trotz fehlender Steuerbarkeit der Abfindung an den Erbprätendenten zugelassen. Aufgrund der beiden Urteile ist somit eine Besteuerungslücke entstanden, die mit der Änderung des § 3 Absatz 2 Nummer 4 ErbStG ausgeräumt wird.

Mit der Änderung des § 3 Absatz 2 Nummer 4 ErbStG unterliegen sämtliche Abfindungen der Besteuerung, die deshalb gewährt werden, weil zunächst behauptete Rechtsstellungen, Rechte oder Ansprüche, die zu einem Erwerb nach Absatz 1 führen würden, nicht mehr oder nur noch teilweise geltend gemacht werden. Dadurch wird insbesondere eine Rechtsgrundlage für die Besteuerung der Abfindung geschaffen, die jemand dafür erhält, dass er die Erbenstellung eines anderen nicht mehr bestreitet. Im Ergebnis wird damit die ursprüngliche Rechtslage wiederhergestellt und Gestaltungspotential ausgeräumt. Die Besteuerung der Abfindung ist sachgerecht, da der Abfindungsberechtigte anlässlich eines Todesfalls eine Bereicherung erfährt, die auf den Erblasser zurückzuführen ist. Um eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten werden alle Rechtsstellungen, Rechte oder Ansprüche, die zu einem Erwerb nach § 3 Absatz 1 ErbStG führen würden, miteinbezogen. Dies betrifft beispielsweise Fälle, in denen das Vorliegen eines Vermächtnisses streitig ist und die Streitigkeit durch Abfindungszahlung beigelegt wird.

Zu Nummer 1b (§ 9 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b)

Es handelt sich um eine Folgeänderung aus der Änderung des § 3 Absatz 2 Nummer 4 ErbStG. Bestimmt wird der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer in den dort genannten Erwerbsfällen.

Zu Nummer 3a (§ 19 Absatz 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung aus der Aufhebung des § 2 Absatz 3 ErbStG.

Zu Nummer 3b (§ 21 Absatz 1 Satz 1)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung aus der Aufhebung des § 2 Absatz 3 ErbStG.

Zu Nummer 3c (§ 35 Absatz 4)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung aus der Aufhebung des § 2 Absatz 3 ErbStG.

Zu Nummer 4 (§ 37 Absatz 15 – neu –)

Der neue Absatz 15 bestimmt, dass die geänderten Vorschriften des § 3 Absatz 2 Nummer 4 ErbStG und des § 9 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b ErbStG auf Erwerbe anzuwenden sind, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes entsteht.

12. Zu Artikel 4 Nummer 1a - neu -, 3, 4 (§ 13 Absatz 1 Nummer 16, § 17 Absatz 3, § 37 Absatz 14 ErbStG)

Artikel 4 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 1 ist folgende Nummer 1a einzufügen:

"1a. § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe c Satz 2 wird wie folgt geändert:

"Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 11 des EU-Amtshilfegesetzes in den für den jeweiligen Stichtag der Steuerentstehung geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes."

b) In Nummer 3 Buchstabe c ist § 17 Absatz 3 wie folgt zu fassen:

"(3) In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Absatz 1 Nummer 3) wird der besondere Versorgungsfreibetrag nach Absatz 1 oder 2 gewährt, wenn durch die Staaten, in denen der Erblasser ansässig war oder der Erwerber ansässig ist, Amtshilfe geleistet wird. Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 11 des EU-Amtshilfegesetzes in den für den jeweiligen Stichtag der Steuerentstehung geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes."

c) In Nummer 4 ist § 37 Absatz 14 wie folgt zu fassen:*

"(14) § 2 Absatz 1 Nummer 3, § 13 Absatz 1 Nummer 16c Satz 2 und § 16 Absatz 1 und 2 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung sind auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Datum des Tages der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht."

* vorbehaltlich Ziffer 13

Begründung:

Zu a:

Der im geltenden § 13 Absatz 1 Nummer 16c Satz 2 ErbStG enthaltene Verweis auf § 2 Absatz 2 EUAHiG ist aufgrund der Änderungen durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016, BGBl. I S. 3000 überholt. Er ist durch einen Verweis auf § 2 Absatz 11 EUAHiG zu ersetzen.

Zu b:

Mit der Änderung wird die Vorschrift an die Regelungen in § 13 Absatz 1 Nr. 16c Satz 2 ErbStG, § 10b EStG, § 9 GewStG sowie § 9 KStG angeglichen und klargelegt, dass die Norm nicht nur auf Steuerpflichtige aus EU-Mitgliedstaaten, sondern – wie von der Rechtsprechung des EuGH gefordert – auch auf Steuerpflichtige aus Drittstaaten Anwendung finden kann.

Der Verweis auf § 2 Absatz 2 EUAHiG ist zu ersetzen durch einen Verweis auf § 2 Absatz 11 EUAHiG (Begründung vgl. oben zu Nummer 1).

Zu c:

Mit der Änderung des § 37 Absatz 14 ErbStG - neu - umfasst die Regelung zum Inkrafttreten auch die Änderung des § 13 Absatz 1 Nr. 16c ErbStG.

13. Zu Artikel 4 Nummer 4 (§ 37 Absatz 13 und 14 ErbStG)

In Artikel 4 Nummer 4 ist § 37 wie folgt zu ändern:

a) In Absatz 13 Satz 1 und 2 sind jeweils die Wörter "entstanden ist" durch das Wort "entsteht" zu ersetzen.

b) Absatz 14 ist wie folgt zu ändern:

aa) In Satz 1 sind die Wörter "entstanden ist" durch das Wort "entsteht" zu ersetzen.

bb) Nach Satz 1 ist folgender Satz anzufügen:

"§ 2 Absatz 1 Nummer 3 und § 16 Absatz 1 und 2 in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung sind auf Antrag des Erwerbers auch auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer vor dem ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entstanden ist, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind."

Begründung:

zu Absatz 13

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung. Satz 1 regelt die Anwendung der geänderten Vorschrift für Erwerbe nach Inkrafttreten des Gesetzes, für die die Steuer erst entsteht, und Satz 2 für Erwerbe vor Inkrafttreten des Gesetzes, für die die Steuer bereits entstanden ist. Daher muss es in Satz 1 anstelle von "entstanden ist" lauten "entsteht". Im Satz 2 muss es anstelle von "entsteht" lauten "entstanden ist".

zu Absatz 14

In Satz 1 handelt es sich um eine redaktionelle Anpassung, da dieser die Anwendung der geänderten Vorschrift für Erwerbe nach Inkrafttreten des Gesetzes regelt. Daher muss es in Satz 1 anstelle von "entstanden ist" lauten "entsteht".

Um die Unvereinbarkeit mit Unionsrecht auch für die Fälle zu beseitigen, die vor dem Tag der Verkündung dieses Änderungsgesetzes entstanden sind und für die die Neuregelung von Vorteil ist, gelten nach dem neu angefügten Satz 2 auf Antrag der betroffenen Erwerber die Änderungen auch für diese Fälle, soweit sie noch nicht bestandskräftig veranlagt sind.

14. Zu Artikel 5a - neu - (§ 7 Absatz 1 Satz 4 und § 50 Absatz 4 - neu - InvStG)

- a) In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe zu Artikel 5 folgende Angabe einzufügen:

"Artikel 5a Änderung des Investmentsteuergesetzes"

- b) Nach Artikel 5 ist folgender Artikel 5a einzufügen:

"Artikel 5a

Änderung des Investmentsteuergesetzes

Das Investmentsteuergesetz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730) wird wie folgt geändert:

1. § 7 Absatz 1 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

"Im Übrigen ist gegenüber dem Investmentfonds vorbehaltlich der Regelung des § 50 Absatz 4 keine Kapitalertragsteuer zu erheben."

2. Nach § 50 Absatz 3 wird folgender Absatz 4 angefügt:

"(4) Soweit die ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträge inländische Immobilienerträge oder sonstige inländische Einkünfte enthalten und es sich bei dem Anleger um einen Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds handelt, ist hinsichtlich des Steuerabzugs nach Absatz 1 weder eine Abstandnahme noch eine Erstattung zulässig."

Begründung:

Nach § 33 Absatz 1 Satz 1 InvStG i. d. F. InvStRefG vom 19. Juli 2016 entfällt die Steuerpflicht für die inländischen Immobilienerträge eines Spezial-Investmentfonds, wenn der Spezial-Investmentfonds auf ausgeschüttete oder ausschüttungsgleiche inländische Immobilienerträge Kapitalertragsteuer gemäß § 50 InvStG i. d. F. InvStRefG erhebt, an die zuständige Finanzbehörde abführt und den Anlegern Steuerbescheinigungen gemäß § 45a Absatz 2 EStG ausstellt. Diese Regelung gilt gemäß § 33 Absatz 3 InvStG i. d. F. InvStRefG auch entsprechend für sonstige inländische Einkünfte, die bei Vereinnahmung durch den Spezial-Investmentfonds keinem Steuerabzug unterliegen.

Die Einbehaltungs- und Abführungspflicht gilt grundsätzlich auch dann als erfüllt, wenn der Spezial-Investmentfonds aufgrund einer gesetzlichen Regelung vom Steuerabzug Abstand nimmt. Eine derartige Abstandnahme ist insbesondere bei von der Körperschaftsteuer befreiten inländischen Körperschaften vorgesehen (vgl. § 50 Absatz 2 Satz 2 InvStG i. V. m. § 44a Absatz 7 Satz 1 EStG).

In der Literatur wird entgegen der gesetzgeberischen Absicht (vgl. Gesetzesbegründung zu § 7 Absatz 1 InvStG i. d. F. InvStRefG, BR-Drs. 119/16, Seite 83) die Auffassung vertreten, dass die Steuerpflicht eines Spezial-Investmentfonds auch dann entfällt, wenn er die inländischen Immobilienerträge an einen Dach-Spezial-Investmentfonds ausschüttet und dabei mit folgender Argumentation keinen Steuerabzug vornimmt: Die inländischen Immobilienerträge stellen auf Ebene des Dach-Spezial-Investmentfonds steuerfreie Spezial-Investmenterträge nach § 20 Absatz 1 Nummer 3a EStG i. d. F. InvStRefG dar, bei denen nach § 7 Absatz 1 Satz 4 InvStG i. d. F. InvStRefG eine Belastung mit Kapitalertragsteuer unterbleibe. Für den Ziel-Spezial-Investmentfonds sei dennoch der Anwendungsbereich des § 33 Absatz 1 Satz 1 InvStG i. d. F. InvStRefG eröffnet, da die Einbehaltungs- und Abführungspflicht wegen einer Abstandnahme als erfüllt gilt. Im Ergebnis käme es hier sowohl zu einer Steuerfreiheit auf Ebene des Ziel-Spezial-Investmentfonds als auch auf Ebene des Dach-Spezial-Investmentfonds. Die Literaturauffassung geht damit davon aus, dass die Steuerpflicht der inländischen Immobilienerträge durch Dach-Zielfonds-Konstruktionen umgangen werden könne. Gleiches würde auch für die sonstigen inländischen Einkünfte gelten, die bei Vereinnahmung durch den Ziel-Spezial-Investmentfonds keinem Steuerabzug unterliegen.

In der Tat bietet das Zusammenspiel der Regelungen des § 7 Absatz 1 Satz 4, § 33 Absatz 1 und § 50 Absätze 1 und 2 InvStG i. d. F. InvStRefG einen Interpretationsspielraum. Es bedarf daher einer eindeutigen Regelung, um etwaige Steuerumgehungsmöglichkeiten rechtssicher auszuschließen. Hierfür sieht die neue Regelung des § 50 Absatz 4 InvStG-E vor, dass ausgeschüttete oder ausschüttungsgleiche Erträge eines Ziel-Spezial-Investmentfonds, die auf inländische Immobilienerträge oder sonstige inländische Einkünfte zurückzuführen sind, einem definitiven Steuerabzug unterliegen, soweit diese Erträge einem Dach-Investmentfonds oder Dach-Spezial-Investmentfonds zuzurechnen sind. Eine Abstandnahme vom Steuerabzug als auch eine Erstattung des Steuerabzugs wird für diesen Fall explizit ausgeschlossen. Im Ergebnis wird damit die Besteuerung sichergestellt. Im Gegenzug kann auf Ebene des Ziel-Spezial-Investmentfonds hingegen eine Steuerpflicht nach § 33 Absatz 1 Satz 1 InvStG i. d. F. InvStRefG entfallen.

15. Zu Artikel 5b - neu - (§ 100a Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a StPO)
Artikel 5c - neu - (Einschränkung eines Grundrechts)

Nach dem neuen Artikel 5a sind folgende Artikel 5b und 5c einzufügen:

"Artikel 5b

Änderung der Strafprozessordnung

In § 100a Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a der Strafprozessordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. April 1987 (BGBl. I S. 1074, 1319), zuletzt geändert durch Artikel 3 Absatz 5 des Gesetzes vom 23. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3346), ist die Angabe "Nummer 5" zu streichen.

Artikel 5c

Einschränkung eines Grundrechts

Das Grundrecht des Fernmeldegeheimnisses (Artikel 10 Absatz 1 des Grundgesetzes) wird nach Maßgabe des Artikels 5b eingeschränkt."

Als Folge sind

in der Inhaltsübersicht nach der Angabe zu dem neuen Artikel 5a die Angaben "Artikel 5b Änderung der Strafprozessordnung" und "Artikel 5c Einschränkung eines Grundrechts" einzufügen.

Begründung:

Zu Artikel 5b

Durch die explizite Bezugnahme von § 100a Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a der Strafprozessordnung auf § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 der Abgabenordnung sind Telekommunikationsüberwachungen derzeit nur in Fällen der bandenmäßig durchgeführten Umsatz- oder Verbrauchsteuerhinterziehung zulässig. Entsprechende Maßnahmen sind damit in sonstigen besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung nicht möglich. Gleiches gälte ohne Gesetzesänderung künftig auch für die in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 6 Abgabenordnung-E enthaltenen besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung unter Verwendung einer Drittstaat-Gesellschaft.

Diese Einschränkung des Anwendungsbereiches des § 100a Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a der Strafprozessordnung auf das in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 der Abgabenordnung genannte Regelbeispiel der bandenmäßigen Umsatz- oder Verbrauchsteuerverkürzung ist nicht mehr zeitgerecht.

Jedwede Form der Wirtschaftskriminalität kann durch das Instrument der Telekommunikationsüberwachung effektiv verfolgt werden. Telekommunikationsüberwachungsmaßnahmen dienen insbesondere dem Nachweis kollusiven Zusammenwirkens. Ein solches kollusives Zusammenwirken besteht aber nicht nur im Bereich der bandenmäßig begangenen Umsatzsteuerhinterziehung (beispielsweise durch sogenannte Karussellgeschäfte), sondern tritt in jüngster Zeit immer stärker im Bereich der Ertragsteuerhinterziehung in großem Ausmaß zu Tage. Dies zeigen insbesondere die Aktienleerverkäufe um den Dividendenstichtag mit mehrfacher Anrechnung von Kapitalertragsteuer (sogenannte Cum-Ex-Geschäfte).

Überdies bestehen auch in den künftig unter § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 6 der Abgabenordnung-E fallenden besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung unter Verwendung einer Drittstaat-Gesellschaft erhebliche Probleme bei der Erkenntnisgewinnung, da es sich zumeist um Sachverhalte handelt, die nicht selten auf mündlichem Wege ohne das Vorhandensein schriftlicher Zeugnisse im Inland geschaffen werden. Insofern ist die wirksame Bekämpfung der Steuerkriminalität insbesondere bei der Nutzung sogenannter Domizilgesellschaften ohne die Zulässigkeit einer Telekommunikationsüberwachung erheblich erschwert. Dies gilt gleichermaßen für die übrigen in § 370 Absatz 3 Satz 2 der Abgabenordnung genannten Formen der besonders schweren Steuerhinterziehung. Insoweit sind alle Regelbeispiele in ihrem Unrechtsgehalt vergleichbar.

Zur Vermeidung praktischer und rechtlicher Probleme sollte der Anwendungsbereich des § 100a Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a der Strafprozessordnung damit nicht mehr auf das in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 der Abgabenordnung genannte Regelbeispiel beschränkt sein. Eine zwingende Notwendigkeit der Einschränkung ist auch aus systematischen Gründen nicht erkennbar. So ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne von § 370 der Abgabenordnung entstellungsgeschichtlich sehr eng mit dem des Betruges im Sinne von § 263 des Strafgesetzbuches verknüpft. Das Rechtsgut beider Erfolgsdelikte, das Vermögen, ist identisch. Ebenso weisen die Tatbestandsfassungen strukturelle Parallelen auf. Während allerdings die in § 263 Absatz 3 Satz 2 des Strafgesetzbuches genannten besonders schweren Fälle des Betrugs vollumfänglich und ausnahmslos in den Anwendungsbereich des § 100a Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe n der Strafprozessordnung fallen, bestehen im Bereich der schweren Steuerstraftaten wie dargestellt Lücken. Um dieses nicht nachvollziehbare Ungleichgewicht zu beseitigen, ist § 100a Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a der Strafprozessordnung entsprechend zu ändern.

Zu Artikel 5c

Der Vorschlag trägt dem Zitiergebot des Artikels 19 Absatz 1 Satz 2 GG Rechnung.