

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Aufnahme der neugeschaffenen Vorschrift des § 35c – StErmäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden – in die Liste der nicht anwendbaren Vorschriften in § 50 Abs. 1 Satz 3.
- ▶ Ausweitung der StBefreiungen für bestimmten Rentenversicherungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 auch auf beschränkt Stpfl.
- ▶ Synchronisierung von Pflichtveranlagungstatbeständen für beschränkt Stpfl. mit § 46 Abs. 2.
- ▶ **Fundstellen:**
 - ▷ Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektro-MobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).
 - ▷ Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht (KlimaschutzUmsG) v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138).

§ 50

Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019
(BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138)

(1) ¹Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Absatz 4 bis 8) oder Werbungskosten (§ 9) nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²§ 32a Absatz 1 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass das zu versteuernde Einkommen um den Grundfreibetrag des § 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 erhöht wird; dies gilt bei Einkünften nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 nur in Höhe des diese Einkünfte abzüglich der nach Satz 4 abzuziehenden Aufwendungen übersteigenden Teils des Grundfreibetrags. ³§ 10 Absatz 1, 1a Nummer 1, 3 und 4, Absatz 2 bis 6, die §§ 10a, 10c, 16 Absatz 4, die §§ 24b, 32, 32a Absatz 6, die §§ 33, 33a, 33b, **35a und 35c** sind nicht anzuwenden. ⁴Hiervon abweichend sind bei Arbeitnehmern, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4 beziehen, § 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a, Nummer 3 und Absatz 3 sowie § 10c anzuwenden, soweit die Aufwendungen auf die Zeit entfallen, in der Einkünfte im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4

erzielt wurden und die Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 nicht übersteigen. ⁵Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9a Satz 1 Nummer 1 und § 10c ermäßigen sich zeitanteilig, wenn Einkünfte im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4 nicht während eines vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats zugeflossen sind.

(2) ¹Die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten. ²Satz 1 gilt nicht

1. für Einkünfte eines inländischen Betriebs;
2. wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Sinne des § 1 Absatz 2 oder Absatz 3 oder des § 1a nicht vorgelegen haben; § 39 Absatz 7 ist sinngemäß anzuwenden;
3. in Fällen des § 2 Absatz 7 Satz 3;
4. für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4,
 - a) wenn als Lohnsteuerabzugsmerkmal ein Freibetrag nach § 39a Absatz 4 gebildet worden ist und der im Kalenderjahr insgesamt erzielte Arbeitslohn 11.900 Euro übersteigt
 - b) wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird (§ 46 Absatz 2 Nummer 8) oder
 - c) in den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 2, 5 und 5a;
5. für Einkünfte im Sinne des § 50a Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4, wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird;
6. für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 49 Abs. 1 Satz 1 Nummer 5 Buchstabe a, auf die § 20 Abs. 1 Nummer 6 Satz 2 anzuwenden ist, wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird.

³In den Fällen des Satzes 2 Nummer 4 erfolgt die Veranlagung durch das Betriebsstättenfinanzamt, das nach § 39 Absatz 2 Satz 2 oder Satz 4 für die Bildung und die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale zuständig ist. ⁴Bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war. ⁵Bei Arbeitnehmern mit Steuerklasse VI ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt unter Anwendung der Steuerklasse I beschäftigt war. ⁶Hat der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer keine elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39e Absatz 4 Satz 2) abgerufen und wurde keine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nach § 39 Absatz 3 *[aufgehoben: Satz 1]* oder

§ 39e Absatz 7 Satz 5 ausgestellt, ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war. ⁷Satz 2 Nummer 4 Buchstabe b und Nummer 5 gilt nur für Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. ⁸In den Fällen des Satzes 2 Nummer 5 erfolgt die Veranlagung durch das Bundeszentralamt für Steuern.

(3) bis (4) *unverändert*

§ 52

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138)

...

(46) ³§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 zufließen.

Autoren:

Dr. Klaus E. *Herkenroth*, LL.M. (Michigan), Rechtsanwalt, Steuerberater, Attorney at Law (New York), Frankfurt am Main,

Dipl.-Finw. (FH) Dr. Andreas *Striegel*, LL.M. Intl. Taxation (Miami);
Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht,
Attorney at Law (New York), Frankfurt am Main

Mitherausgeber:

Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht,
Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderung: Die durch das des Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 neuaufgenommene Vorschrift des § 35c – StErmäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden – wurde in die Liste der bei nur beschränkter StPfl. nicht anzuwendenden Vorschriften nach § 50 Abs. 1 Satz 3 aufgenommen.

J 20-1

Die StBefreiung (Ansatz nur der hälftigen Bemessungsgrundlage für bestimmte Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2) wird nun auch bei nur beschr. Stpfl. gewährt.

Die Bagatellgrenze für die Begr. einer Pflichtveranlagung bei geringem Arbeitslohn bis zu 11 600 € per anno aus § 46 Abs. 2 Nr. 4 wird in § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a überführt. Zudem werden die Pflichtveranlagungstatbestände für beschränkt Stpfl. an die für unbeschränkt Stpfl. geltenden Regelungen in § 46 Abs. 2 Nr. 2, 5 und 5a in § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b und c angepasst. Schließlich gibt es eine redaktionelle Folgeänderung in § 50 Abs. 2 Satz 6 und einen Verweis auf § 39 Abs. 3.

J 20-2 **Rechtsentwicklung:**

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2016** s. § 50 Anm. 3 und § 50 Anm. J 15-2.

► **BEPS-UmsG v. 20.12.2016** (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Siehe § 50 Anm. J 16-2.

► **KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019** (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138): Änderung von Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a, Einführung von Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c, Einführung von Abs. 2 Nr. 6.

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 ist in seiner geänderten Fassung erstmals für Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 zufließen (§ 52 Abs. 46 Satz 3 idF des WElektroMobFördG („JStG 2019“).

Die übrigen Änderungen treten am 1.1.2020 in Kraft (Art. 39 Abs. 2 WElektroMobFördG („JStG 2019“).

J 20-4 **Grund und Bedeutung der Änderung in Abs. 1 Satz 3:**

► **Grund der Änderung in Abs. 1 Satz 3:** Die durch das KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 neu aufgenommene Vorschrift des § 35c – StErmäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden – wurde in die Liste der nicht anzuwendenden Vorschriften nach § 50 Abs. 1 Satz 3 aufgenommen.

► **Bedeutung der Änderung in Abs. 1 Satz 3:** Die durch das KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 neu aufgenommene Vorschrift des § 35c war aus systematischen Gründen in die Liste der nicht anzuwendenden Vorschriften nach § 50 Abs. 1 Satz 3 aufzunehmen, da es sich auch bei der Vorschrift des § 35c um eine die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. betreffende Vorschrift handelt, deren Berücksichtigung Aufgabe des Wohnsitzstaats ist.

J 20-5 **Grund und Bedeutung der Änderung in Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a:**

► **Grund der Änderung in Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a:** Die Pflichtveranlagung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von beschränkt Stpfl. im Falle der Eintragung von Freibeträgen nach § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a soll erst ab einem Jahresarbeitslohn iHv. 11 900 € eingreifen und damit mit der Pflichtveranlagung für unbeschränkt Stpfl. nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 synchronisiert werden.

► **Bedeutung der Änderung in Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a:** § 46 Abs. 2 Nr. 4 lässt eine Veranlagung zu, wenn ein Freibetrag nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3, 5 oder 6 ermittelt worden ist und der Arbeitslohn im Kj. 11 900 € übersteigt.

Der StAbzug vom Lohn gilt bei beschränkt Stpfl. nach § 50 Abs. 2 Satz 1 als abgeltend. Nach Satz 2 Nr. 4 Buchst. a wird diese Abgeltungswirkung aufgehoben, wenn ein Freibetrag nach § 39a Abs. 4 gebildet wurde. § 39a Abs. 4 lässt die Eintragung von Freibeträgen bei beschränkt Stpfl. in bestimmten Fällen entsprechend zu.

Durch die Eintragung dieses Freibetrags nach § 39a Abs. 4 wird bislang die Abgeltungswirkung des StAbzugs vom Arbeitslohn nach § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a aufgehoben. Der beschränkt Stpfl. hat die Veranlagung durchzuführen.

Der beschränkt Stpfl. musste daher die Veranlagung durch Eintragung eines Freibetrags durchführen; der unbeschränkt Stpfl. musste die Veranlagung nur im Falle eines Jahresarbeitslohns von mehr als 11 900 € durchführen. Die Änderung in § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b und die Aufnahme der Mindesthöhe des jährlichen Arbeitslohns als weitere Tatbestandsvoraussetzung für die Veranlagung belassen es bei der Abgeltungswirkung bei niedrigen Arbeitslöhnen.

Dagegen bleibt der StAbzug vom Kapitalertrag und nach § 50a aufgrund der expliziten Regelung in Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, die auf Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit beschränkt ist, abgeltend.

Grund und Bedeutung der Änderung in Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c:

J 20-6

► **Grund der Änderung in Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c:** Die Pflichtveranlagung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von beschränkt Stpfl. im Falle des Arbeitslohns von mehreren ArbG, der Begünstigung außerordentlicher Einkünfte sowie beim Zusammentreffen sonstiger Bezüge und Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen soll mit der Pflichtveranlagung für unbeschränkt Stpfl. nach § 46 Abs. 2 Nr. 2, 5 und 5a synchronisiert werden.

► **Bedeutung der Änderung in Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c:** § 46 Abs. 2 sieht eine Veranlagung ua. vor,

- wenn gem. § 46 Abs. 2 Nr. 2 Arbeitslohn von mehreren ArbG bezogen wurde und mithin ein LStAbzug je nach Auswahl der StKlasse die festzusetzende ESt nicht abdeckt,
- wenn gem. § 46 Abs. 2 Nr. 5 die LSt für einen sonstigen (außerordentlichen) Bezug iSd. § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 und 4 nach § 39b Abs. 3 Satz 9 oder für einen sonstigen Bezug nach § 39c Abs. 3 ermittelt wurde, ohne dass der ArbG die Tatbestandsvoraussetzungen für die Begünstigungen abschließend prüfen konnte, oder

- wenn gem. § 46 Abs. 2 Nr. 5a die LSt von einem sonstigen Bezug berechnet und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kj. außer Betracht und damit der StAbzug ggf. hinter der festzusetzenden ESt zurückgeblieben ist.

Der StAbzug vom Lohn gilt bei beschränkt Stpfl. nach § 50 Abs. 2 Satz 1 als abgeltend. Nach Satz 2 Nr. 4 Buchst. a und b wurde diese Abgeltungswirkung aufgehoben, wenn ein Freibetrag nach § 39a Abs. 4 gebildet oder die Veranlagung beantragt wurde. Keine Aufhebung war in den Fallgestaltungen der § 46 Abs. 2 Nr. 2, 5 und 5a vorgesehen.

Nunmehr ist durch die Einfügung von § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. c die Veranlagung auch in diesen Fallgestaltungen durch die Aufhebung der Abgeltungswirkung für den StAbzug vorzunehmen.

J 20-7 **Grund und Bedeutung der Änderung in Abs. 2 Satz 2 Nr. 6:**

► **Grund der Änderung in Abs. 2 Nr. 6:** Die ungleiche Behandlung von beschränkt und unbeschränkt Stpfl. bei der Geltendmachung der StBefreiung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 verstößt u.E. gegen das Diskriminierungsverbot für EU-Bürger sowie gegen Gleichbehandlungsgebote in DBA, wenn und weil beide Personengruppen bislang wegen der abgeltenden Besteuerung nach Abs. 2 von der Steuerbefreiung ausgeschlossen waren und die Steuerbefreiung bei der Bemessung der KapESt nach § 43 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Hs. 2 nicht zu berücksichtigen war. Die Ergänzung in Abs. 2 Nr. 6 beseitigt diesen Verstoß, allerdings erst mW ab 2017 (§ 52 Abs. 46 Satz 2).

► **Bedeutung der Änderung in Abs. 2 Nr. 6:** § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 besteuert die Erträge aus Versicherungen in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge im Erlebensfall oder bei Rückkauf

- im Falle von Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht,
- bei Kapitalversicherungen mit Sparanteil,

wenn der Vertrag nach dem 31.12.2004 abgeschlossen worden ist.

Satz 2 beschränkt den Ansatz dieser Einkünfte auf die Hälfte des Unterschiedsbetrags, wenn

- die Versicherungsleistung nach Vollendung des 60. Lebensjahres und
- nach Ablauf von zwölf Jahren seit dem Vertragsabschluss ausgezahlt wird.

§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a erfasst diese Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Nr. 6 Satz 1 im Rahmen der beschränkten StPflicht, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.

Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 unterliegen nach § 43 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 dem StAbzug. Die StBefreiung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 ist bei der Bemessung des StAbzugs nach § 43 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 nicht zu berücksichtigen.

Somit kann die StBefreiung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 nur im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden. Die Veranlagung war allerdings bislang für beschränkt Stpfl. nach § 50 Abs. 2 Satz 1 ausgeschlossen, da der StAbzug vom Kapitalertrag ohne Berücksichtigung der Steuerbefreiung (§ 43 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2) abgeltend war.

§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 hebt nun diese Abgeltungswirkung der StAbzugs vom Kapitalertrag im Falle von Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 auf. Mithin kann der beschränkt Stpfl. im Rahmen der Veranlagung die StBefreiung geltend machen und ist insoweit dem unbeschränkt Stpfl. gleichgestellt.

