

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Wegfall der beschränkten StPflcht von Einkünften aus inländ. öffentlichen Kassen, die sog. „lokal Beschäftigte“ erzielen, die in einem Nicht-DBA-Staat tätig sind.
- ▶ Erweiterung der beschränkten StPflcht um bestimmte Dividendenkompensationszahlungen.
- ▶ Erweiterung der beschränkten StPflcht um Zinsen, die auf am Kapitalmarkt gehandelte Wandelanleihen und Gewinnobligationen gezahlt werden.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).

§ 49

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
(BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 4) sind

1. bis 3. *unverändert*
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die
 - a) *unverändert*
 - b) aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss; dies gilt nicht, wenn das Dienstverhältnis im Tätigkeitsstaat oder einem anderen ausländischen Staat begründet wurde, der Arbeitnehmer keinen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt auf Grund des Dienstverhältnisses oder eines vorangegangenen vergleichbaren Dienstverhältnisses aufgegeben hat und mit dem Tätigkeitsstaat kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht,

c) bis e) *unverändert*

5. ¹Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des

a) § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 4, 6 und 9, wenn

aa) der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat,

bb) in den Fällen des § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 4 der Emittent der Aktien Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder

cc) es sich um Fälle des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb handelt;

dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen,

b) *unverändert*

c) § 20 Absatz 1 Nummer 5 und 7, wenn

aa) ¹das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert sind. ²Ausgenommen sind Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen, soweit es sich nicht um Wandelanleihen oder Gewinnobligationen handelt, ausgegeben sind, oder

bb) *unverändert*

d) *unverändert*

6. bis 10. *unverändert*

(2) bis (4) *unverändert*

Autor:

Dr. Mathias *Link*, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater,
PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt am Main

Mitherausgeber:

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

Schrifttum: *Hörner/Marx*, Zinseinkünfte aus Wandelanleihen unterliegen der beschränkten Steuerpflicht, ISR 2019, 48; *Link*, Geplante Änderungen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht durch das JStG 2019 – Zugleich Anmerkungen zur Besteuerung von Wandelanleihen, SAM 2019, 187.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen:

J 20-1

► **Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b:** Durch die Ergänzung der Norm um einen neuen Halbsatz sollen zukünftig die sog. lokal Beschäftigten mit Einkünften aus inländ. öffentlichen Kassen von der beschränkten StPflcht ausgenommen werden, wenn sie in einem Nicht-DBA-Staat tätig sind.

► **Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. bb:** Durch die Ergänzung der Norm um einen neuen Doppelbuchst. bb sollen zukünftig Dividendenkompensationszahlungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 auch dann der beschränkten StPflcht unterliegen, wenn zwar der Schuldner der Kompensationszahlung nicht in Deutschland ansässig ist, sich jedoch die Geschäftsleitung oder der Sitz des Emittenten der Anteile, auf die sich die Kompensationszahlung bezieht, im Inland befindet.

► **Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa:** Zinsen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen unterliegen infolge der Ergänzung der Vorschrift um eine Rückausnahme zukünftig auch dann der beschränkten StPflcht, wenn diese Instrumente am Kapitalmarkt gehandelt werden.

Rechtsentwicklung:

J 20-2

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2018** s. § 49 Anm. 2.

► **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Durch die Ergänzung des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b werden zukünftig Einkünfte aus inländ. öffentlichen Kassen aus der beschränkten StPflcht ausgenommen, wenn der lokal beschäftigte Zahlungsempfänger in einem Nicht-DBA-Staat ansässig ist. Der neu eingefügte Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. bb (der erst nachträglich auf Empfehlung des Finanzausschusses des Bundestages v. 6.11.2019 aufgenommen wurde, BTDrucks. 19/14873, 41) unterwirft zukünftig bestimmte Dividendenkompensationszahlungen auch dann der beschränkten StPflcht, wenn der Schuldner der Kompensationszahlung im Ausland ansässig ist. Ferner unterliegen durch Ergänzung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa zukünftig Zinsen auf Wandelanleihen und Gewinnobligationen auch dann der beschränkten StPflcht, wenn das zugrundeliegende Instrument am Kapitalmarkt gehandelt wird.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Mangels spezialgesetzlicher Anwendungsvorschrift treten sämtliche Neuregelung am 1.1.2020 in Kraft (Art. 39 Abs. 2 WElektroMobFördG/„JStG 2019“).

J 20-3

Grund und Bedeutung der Änderung:

J 20-4

► **Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b:** Nach dieser Vorschrift unterliegen auch solche Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19) der beschränkten

StPflcht, die aus inländ. öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländ. öffentlichen Kasse bestehen muss. Vereinfacht gesprochen geht es bei diesem sog. Kassenstaatsprinzip darum, Bezüge, die den inländ. Haushalt belastet haben (zB von Diplomaten), unabhängig vom Ort der Ausübung der Tätigkeit im Inland zu besteuern (*Link, SAM 2019, 187 [190f.]*). Durch die Ergänzung der Vorschrift sollen nunmehr die sog. lokal Beschäftigten mit Einkünften aus inländ. öffentlichen Kassen von der Einkommensbesteuerung in Deutschland ausgenommen werden, wenn sie in einem Staat tätig sind, für den kein DBA anzuwenden ist. Nach der Gesetzesbegründung sei die Besteuerung dieses Personenkreises – anders als bei in das Ausland entsandtem Personal, für welches grds. das Kassenstaatsprinzip gelte – vorrangig Aufgabe des jeweiligen Tätigkeits- oder Wohnsitzstaats (BRDrucks. 356/19, 131). Würden diese Einkünfte (wie bisher) auch in Deutschland der (beschränkten) StPflcht unterliegen, bestünde die Gefahr einer Doppelbesteuerung, wenn der Tätigkeitsstaat diese Einkünfte im Rahmen der unbeschränkten EStPflcht des lokal Beschäftigten ebenfalls besteuert und kein DBA besteht, das eine Entlastung gewährt. Die Gefahr einer Doppelbesteuerung soll bei den lokal Beschäftigten (und nur bei diesen) durch die nunmehr statuierte Ausnahme von der beschränkten StPflcht a priori beseitigt werden.

► **Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. bb:** Diese erst durch den Finanzausschuss eingebrachte Ergänzung soll den Kreis der beschränkt stpfl. Dividendenkompensationszahlungen erweitern (BTDrucks. 19/14909, 46). Bereits bisher unterlagen uE Dividendenkompensationszahlungen insoweit der beschränkten StPflcht, als sie von einem Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland gezahlt wurden, denn diese Kompensationszahlungen wurden – als Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 – von Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a aF grds. erfasst (der Verweis auf den gesamten § 20 Abs. 1 Nr. 1 schloss uE Dividendenkompensationszahlungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 mit ein) – aber eben nur bei Zahlung durch einen inländ. Schuldner. Durch die Ergänzung von Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a um den Doppelbuchst. bb wird nunmehr geregelt, dass Kompensationszahlungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 auch dann inländ. Einkünfte sind, wenn der Schuldner der Kompensationszahlung weder Wohnsitz noch Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Das wird dadurch erreicht, dass bei Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 künftig unabhängig vom Sitz des Schuldners inländ. Einkünfte vorliegen, wenn sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des Emittenten der Anteile, auf die sich die Kompensationszahlung bezieht, im Inland befindet. Das entspricht der Regelung des § 43 Abs. 3 Satz 3, nach der solche Kompensationszahlungen bereits jetzt dem KapErtrStAbzug unterlegen haben

(uE bestand insoweit aber nur dann eine Berechtigung zum KapErtrStAbzug, wenn der Empfänger eine inländ. unbeschränkt stpfl. Person war). Die Regelung ist uE konstitutiv und gilt somit erst für Kompensationszahlungen ab dem 1.1.2020 (Art. 39 Abs. 2 WElektroMobFördG/„JStG 2019“). Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a wurde durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) insgesamt neu gefasst, um die Verständlichkeit der Vorschrift auch nach ihrer Erweiterung zu gewährleisten (so BTDrucks. 19/4909, 46). Die neuen Doppelbuchst. aa und cc sollen (uE zutr.) hierbei inhaltlich unverändert der bisher geltenden Regelung entsprechen.

► **Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa:** Hintergrund der Ergänzung war ein Streit um die beschränkte StPflcht von Zinsen aus am Kapitalmarkt gehandelten Wandelanleihen, wenn diese – wie regelmäßig der Fall – durch eine Sammelurkunde iSd. § 9a DepotG verbrieft oder in Bezug auf diese Teilschuldverschreibungen ausgegeben wurden und somit – isoliert betrachtet – der bisherige Wortlaut der sog. Kapitalmarktausnahme in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa erfüllt war, denn bislang war der nunmehr vorgesehene Einschub von „soweit es sich nicht um Wandelanleihen oder Gewinnobligationen handelt“ nicht enthalten. Das Problem rührte daher, dass die Zinsen (die zu den Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 zählen) – je nach Lesart – in unterschiedlichen Abschnitten von § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a geregelt werden: Ausdrücklich erwähnt werden sie in Nr. 5 Buchst. a – dort wird eine beschränkte StPflcht angeordnet, wenn der Emittent der Wandelanleihe oder Gewinnobligation im Inland ansässig ist. Darüber hinaus unterfallen Zinsen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 ganz allg. der Regelung in Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa. Der Streit ging dahin, ob die Kapitalmarktausnahme in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa auch für Wandelanleihen/Gewinnobligationen gilt, dh. ob trotz Anordnung der beschränkten StPflcht für Zinsen aus Wandelanleihen/Gewinnobligationen, die von einem inländ. Emittenten begeben wurden (so § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a), diese beschränkte StPflcht gleichwohl wieder entfällt, wenn (auch) die Voraussetzungen der Kapitalmarktausnahme in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa erfüllt sind (s. dazu ausführl. § 49 Anm. 833; *Link*, SAM 2019, 187 [188ff.]). Das FG Düss. hat sich mit Urt. v. 6.12.2017 (FG Düss. v. 6.12.2017 – 2 K 1289/15 H, EFG 2018, 1965, Revision, Az. BFH I R 6/18; s. *Hörner/Marx*, ISR 2019, 48) gegen die Anwendung der Kapitalmarktausnahme in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa entschieden (so zuletzt auch FG Köln v. 23.1.2019 – 2 K 1315/13, EFG 2019, 1764, Revision, Az. BFH I R 27/19). Das JStG 2019 greift – ohne dies ausdrücklich zu sagen – das Urt. des FG Düss. auf und regelt nunmehr ausdrücklich, dass die Kapitalmarktausnahme nicht für Wandelanleihen und Gewinnobligationen gilt. Unseres Erachtens handelt es sich dabei um eine neue Regelung, die erst ab dem 1.1.2020 gilt (Art. 39 Abs. 2 JStG 2019). Die Gesetzesbegründung spricht nicht von einer Klarstellung, sondern (lediglich) von ei-

ner „Präzisierung“ (BRDrucks. 356/19, 132). Unseres Erachtens lassen sich durch die Neuregelung daher keine Rückschlüsse auf die Zeit vor dem 1.1.2020 zeihen. Insoweit ist eine Klärung durch den BFH uE weiterhin erforderlich.

Die Änderungen im Detail

- **Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b (Wegfall der beschränkten Steuerpflicht von Einkünften aus inländischen öffentlichen Kassen, die sog. lokal Beschäftigte erzielen, die in einem Nicht-DBA-Staat tätig sind)**

J 20-5 **Wegfall der beschränkten Steuerpflicht bei lokal Beschäftigten:** Durch die Ergänzung der Norm um einen zweiten Halbsatz soll die beschränkte StPflcht für Einkünfte aus inländ. öffentlichen Kassen zukünftig nicht gelten, wenn das Dienstverhältnis im Tätigkeitsstaat oder einem anderen ausländ. Staat begründet wurde, der ArbN keinen inländ. Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt aufgrund des Dienstverhältnisses oder eines vorangegangenen vergleichbaren Dienstverhältnisses aufgegeben hat und mit dem Tätigkeitsstaat kein DBA besteht.

▶ **Begründung des Dienstverhältnisses im Tätigkeitsstaat oder einem anderen ausländischen Staat:** Zum Dienstverhältnis s. § 49 Anm. 767. Nach dem Gesetzeswortlaut ist (nur) entscheidend, dass das Dienstverhältnis im Ausland begründet wurde. Es muss nicht zwingend im (ausländ.) Tätigkeitsstaat begründet worden sein, dh., es sind uE auch Fälle erfasst, in denen das Dienstverhältnis im ausländ. Staat A begründet und der Beschäftigte dann in den ausländ. Staat B entsendet wurde.

▶ Der Arbeitnehmer hat keinen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt aufgrund des Dienstverhältnisses oder eines vorangegangenen vergleichbaren Dienstverhältnisses aufgegeben: Diese Tatbestandsvoraussetzungen definieren die „lokal Beschäftigten“. Es handelt sich bei ihnen um solche ArbN, die – im Gegensatz zu den „entsandten Mitarbeitern“ – vor Ort oder in der Region gewonnen werden und nicht zuvor einen inländ. Wohnsitz hatten (BTDrucks. 356/19, 131). Zu den lokal Beschäftigten gehören auch Personen, die ihren Wohnsitz in einem Nachbarstaat des Tätigkeitsstaats haben, diesen aber mit Blick auf das im Tätigkeitsstaat begründete Dienstverhältnis in den Tätigkeitsstaat verlegen (BTDrucks. 356/19, 131). Nach der Gesetzesbegründung soll die Regelung ua. für lokal Beschäftigte von deutschen Auslandsvertretungen und für lokal Beschäftigte, die im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit tätig sind, gelten (BTDrucks. 356/19, 131).

► **Mit dem Tätigkeitsstaat besteht kein DBA:** Gemeint ist (k)ein DBA, dass eine Doppelbesteuerung der Einkünfte (analog Art. 19 OECD-MA, vgl. § 49 Anm. 704) effektiv vermeidet. Unseres Erachtens ist es nach dem Wortlaut der Vorschrift unerheblich, ob der ausländ. Tätigkeitsstaat die Einkünfte trotz Nichtbestehens eines DBA tatsächlich besteuert.

■ **Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb (Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht um bestimmte Dividendenkompensationszahlungen)**

Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht im Hinblick auf bestimmte von ausländischen Schuldern geleistete Dividendenkompensationszahlungen: Durch die Ergänzung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a um einen neuen Doppelbuchst. b unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 zukünftig auch dann der beschränkten StPflcht, wenn der Emittent der Aktien Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (Konstellation des § 43 Abs. 3 Satz 3). Bislang bestand die beschränkte StPflcht uE nur, wenn der Schuldner der Kompensationszahlung Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hatte. J 20-6

- **Fälle des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4:** Siehe § 20 Anm. 110 ff.
- **Emittent der Aktien:** Siehe § 43 Anm. 74.
- **Geschäftsleitung oder Sitz im Inland:** Siehe § 43 Anm. 71.

■ **Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa (keine Kapitalmarktausnahme bei Zinsen auf Wandelanleihen und Gewinnobligationen)**

Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht im Hinblick auf Zinsen, die auf am Kapitalmarkt gehandelte Wandelanleihen und Gewinnobligationen gezahlt werden: Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa statuiert unter bestimmten Voraussetzungen eine beschränkte StPflcht für Zinsen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 (zu denen grds. auch Zinsen zählen, die auf Wandelanleihen oder Gewinnobligationen gezahlt werden). Satz 2 nimmt jedoch von der beschränkten StPflcht Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Sammelurkunden iSd. § 9a DepotG oder Teilschuldverschreibungen, ausgegeben sind, aus (sog. Kapitalmarktausnahme). Durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) wird mit dem Einschub „soweit es sich nicht um Wandelanleihen oder Gewinnobligationen handelt“ eine Gegen Ausnahme eingeführt, dh., Zinsen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen unterliegen zukünftig (bei inländ. Emittenten) auch dann der be- J 20-7

schränkten StPflcht, wenn sie durch Sammelurkunden iSd. § 9a DepotG verbrieft oder über sie Teilschuldverschreibungen ausgegeben worden sind.

▶ **Sammelurkunde iSd. § 9a DepotG/Teilschuldverschreibungen:** Siehe § 49 Anm. 847.

▶ **Wandelanleihen:** Siehe Definition in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 (§ 43 Anm. 18).

▶ **Gewinnobligationen:** Siehe Definition in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 (§ 43 Anm. 18).