

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Umsetzung des EuGH-Urteils „Grünwald“ (Rs. C-559/13): Abzug von bestimmten Versorgungsleistungen für beschränkt Stpfl. nunmehr erlaubt; korrespondierend erstmals Stpfl. der Leistungen beim (unbeschränkt stpfl.) Empfänger.
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen – BEPS-Umsatzgesetz (BEPS-UmsG) v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5).

§ 50

Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige

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

(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. **§ 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 und 33b und 35a 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 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) bis (4) *unverändert*

§ 52

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2013, 3000; BStBl. I 2017, 5)

...

(46) **1§ 50 Absatz 1 Satz 3 in der Fassung des Artikels 8 des Gesetzes vom 20. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3000) ist erstmals für Versorgungsleistungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 geleistet werden.** ²Der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des § 50 Absatz 2 in der am 18. August 2009 geltenden Fassung wird durch eine Rechtsverordnung der Bundesregierung bestimmt, die der Zustimmung des Bundesrates bedarf; dieser Zeitpunkt darf nicht vor dem 31. Dezember 2011 liegen. ³§ 50 Absatz 4 in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

...

Autor: Dr. Mathias **Link**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater,
Hengeler Mueller, Frankfurt am Main
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Fischer, Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Versorgungsleistungen die als Gegenleistung zu einer Übertragung von Vermögen im Wege einer vorweggenommenen Erbfolge an Gebietsfremde gezahlt werden („Grünwald“), jurisPR-SteuerR 27/2015 Anm. 4; Heine, Ausschluss des Sonderausgabenabzugs für beschränkt Steuerpflichtige – EuGH, Urteil vom 24.2.2015 – Rs. C-559/13, Grünwald, IWB 2015, 499; Jehl-Magnus, Änderungen im Internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz I, Kritische Analyse ausgewählter Maßnahmen, NWB 2017, 179.

Kompaktübersicht

J 16-1 **Inhalt der Änderung:** Durch die (gesetzestechnisch missglückte) Einschränkung des Verweises auf Normen, die für beschränkt Stpfl. nicht anwendbar sind, wird erreicht, dass ab dem 1.1.2017 Versorgungsleistungen iSv. § 10 Abs. 1a Nr. 2 bei beschränkt Stpfl. als SA abzugsfähig sind. Dadurch wird das EuGH-Urteil „Grünwald“ (Rs. C-559/13) ins inländ. Recht umgesetzt. Als Reflex muss der unbeschränkt stpfl. Empfänger die Leistungen nunmehr (erstmalig) nach § 22 Nr. 1a versteuern.

J 16-2 **Rechtentwicklung:**

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

► **BEPS-UmsG v. 20.12.2016** (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Umsetzung des EuGH-Urteils „Grünwald“ (Rs. C-559/13); der Abzug von bestimmten Versorgungsleistungen für beschränkt Stpfl. ist nunmehr erlaubt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: § 50 Abs. 1 Satz 3 ist in seiner geänderten Fassung erstmals für Versorgungsleistungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 geleistet werden (§ 52 Abs. 46 Satz 1). J 16-3

Grund und Bedeutung der Änderung:

J 16-4

► **Grund der Änderung:** Der EuGH hat mit Urteil EuGH v. 24.2.2015 (C-559/13 – Grünwald, ABl. EU 2015 Nr. C 138, 14) auf Vorlage des BFH v. 14.5.2013 (I R 49/12, BStBl. II 2014, 22) entschieden, dass Art. 63 AEUV (Kapitalverkehrsfreiheit) einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der es einem gebietsfremden Stpfl. verwehrt ist, Versorgungsleistungen als Gegenleistung für im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übertragene Gesellschaftsanteile stl. zu berücksichtigen, während einem Gebietsansässigen dieser Abzug unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 gestattet wird. Mit § 50 Abs. 1 Satz 3 soll die EuGH-Entscheidung vollumfänglich umgesetzt werden (BTDrucks. 18/10506, 85).

► **Bedeutung der Änderung:** Bislang waren Steuerausländer, die bestimmte inländ. Betriebe oder Gesellschaftsanteile im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge gegen Zahlung von Versorgungsleistungen erworben haben, zwar mit den Einkünften aus diesem Betrieb/Gesellschaftsanteil beschränkt stpfl. (insbes. gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2a), konnten die geleisteten Versorgungsbeiträge aber nicht stl. gegenrechnen, da ein entsprechender SA-Abzug gem. § 10 Abs. 1a Nr. 2 ausdrücklich durch § 50 Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen war. Dies ändert sich ab dem 1.1.2017. Durch die nunmehr angeordnete (vollumfängliche) Anwendung des § 10 Abs. 1a Nr. 2 auch im Rahmen der beschränkten Stpfl. ist ein entsprechender SA-Abzug unter den (engen) Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 möglich (s. dazu § 10 Anm. 70 ff. und J 14-4; s. zur Frage, welche Fassung der Norm für zu welchem Zeitpunkt vereinbarte Vermögensübertragungen anwendbar ist, § 52 Abs. 18). § 10 Abs. 1a Nr. 2 setzt in seiner aktuellen Fassung insbes. voraus, dass der (beschränkt) Stpfl. auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen erbringt, die im Zusammenhang mit der Übertragung (i) eines Mitunternehmeranteils an einer PersGes., die eine Tätigkeit iSd. §§ 13, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 ausübt, (ii) eines Betriebs oder Teilbetriebs oder (iii) eines mind. 50 % betragenden Anteils an einer GmbH, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit übernimmt, stehen.

Die Änderung des § 50 Abs. 1 Satz 3 führt, als Reflex, zu einer StPfl. der entsprechenden Versorgungsleistungen beim unbeschränkt stpfl. Empfänger gem. § 22 Nr. 1a (s. dazu § 22 Anm. 361 ff.) ab dem 1.1.2017. Dies soll nach der Gesetzesbegründung selbst dann gelten, wenn die Einnahmen aufgrund von Verträgen zufließen, die vor der gesetzlichen Neuregelung

EStG § 50

Anm. J 16-4

abgeschlossen wurden (BTDrucks. 18/10506, 86). Dies erscheint verfassungsrechtl. problematisch.