Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

10.16

56. Jahrgang
Oktober 2016
Seiten 281–312

www.StBpdigital.de

StBp
Die steuerliche Betriebsprüfung

Herausgeber:
Dr. Horst-Dieter Höppner,
Vizepräsident des Bundesamtes für Finanzen a. D.,
Bonn

Fachorgan für die
Wirtschafts- und Prüfungspraxis

Inhalt

283 **Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen gem. § 8 Nr. 1 GewStG**
Steuerberater Dipl.-Finanzwirt Roland Köhler, Brakel

289 **Die Kassenführung im bargeldintensiven Betrieb am Beispiel des Friseurs (§§ 158, 162 AO)**
Richter am FG a. D. Hermann Pump, Münster

293 **Progressionsvorbehalteim deutschen Steuerrecht und nach DBA-Recht**
Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München

303 **Ein Plädoyer für die Offene Ladenkasse**
Steuerberater Dipl.-Finanzwirt Michael Eichhorn, Chemnitz/Düsseldorf/Pirna

307 **Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung**
Richter am BFH Prof. Jürgen Brandt

282 **Impressum**

ESV ERICH SCHMIDT VERLAG

21019

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 31.05.2018 13:24

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

Progressionsvorbehalte im deutschen Steuerrecht und nach DBA-Recht

*Von Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München**

I. Einleitung

„Progressionsvorbehalte" sind Begriffe des Steuerrechts und seit 1975 im deutschen Steuerrecht[1] sowie seit Jahrzehnten in den meisten der mit anderen Staaten bilateral vereinbarten Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (DBA) verankert. Ihre Ausgestaltungen und Anwendungsregelungen sind teils nicht verständlich genug formuliert. Der Überblick hierzu soll dieses gesonderte Besteuerungselement im nationalen, im ausländischen und im internationalen Steuerrecht näher beleuchten und besser verständlich machen. Gesetzlich geregelte Progressionsvorbehalte sind ausgewählte Verfahren zur Berücksichtigung von steuerfreien Einnahmen bei der Ermittlung eines erhöhten, aber entsprechend der finanziellen Leistungsfähigkeit eines jeden gerechten Steuersatzes auf im Inland einkommensteuerpflichtige Einkünfte. Dieser persönliche Steuersatz bildet sodann einen Durchschnittssteuersatz nach der progressiven Einkommensteuertabelle.

Die steuerliche Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts zielt auf eine allgemeine Steuergerechtigkeit im Wohnsitz- oder Erwerbsland eines Steuerpflichtigen bei der Erzielung von steuerbaren Einnahmen ab. Seine möglicherweise jährlich weltweit erzielten Einkünfte sollen nach dessen finanzieller bzw. wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit veranlagt und besteuert werden.[2] Auf diese inlands- und auslandsbezogenen Erträge wird bei Verwirklichung der Voraussetzungen hierzu abweichend vom normalen Steuertarif ein besonderer nationaler Steuersatz (Steuertarif) angewandt, der von der national betroffenen Finanzbehörde in jedem Einzelfall und jährlich gesondert zu ermitteln und anzuwenden ist. Der auf diese Weise ermittelte (meist höhere) Steuersatz wird sodann in Realisierung des Progressionsvorbehalts auf die im Inland generell zu versteuernden Einkünfte ausgerichtet.

Dabei entscheidet sich allein nach dem jeweiligen innerstaatlichen Steuerrecht, ob ein gesetzlich verankerter Progressionsvorbehalt anzuwenden ist. Diese steuerfreien Erträge aus dem In- oder Ausland gehen folglich nicht in die allgemeinen Besteuerungsgrundlagen (die steuerlichen Bemessungsgrundlagen)

* Bis zu seiner, auf eigenem Wunsch etwas vorgezogenen, Pensionierung war der Autor Bundesbeamter in leitenden Funktionen in der Bundesfinanzverwaltung, u. a. Gruppenleiter für „Internationales Steuerrecht" in der Bundesbetriebsprüfung im ehemaligen „Bundesamt für Finanzen", dem heutigen „Bundeszentralamt für Steuern", beide mit Sitz in Bonn; zur prüfungsfreien Zulassung von ehemaligen Finanzbeamten in herausgehobenen Funktionen als „Steuerberater" (vgl. § 38 Abs. 1 StBerG sowie die ausführliche Begründung hierzu in BFH v. 25. 10. 2007 VII B 55/07, BFH/NV 2008, 411). Seither ist der Verfasser in München als RA/StB tätig (s. u. a.:www.langenmayr.de), seit längerem freiberuflich.

1 Progressionsvorbehalte nach § 32b EStG wurden durch das EStRG 1974 v. 5. 8. 1974, BGBl. I 1974, 1769 = BStBl. I 1974, 530, mit Wirkung ab dem VZ 1975 in das (deutsche) EStG eingefügt, und zwar zunächst zwecks Einbeziehung von nach DBA im Inland steuerfreien Erträgen aus dem Ausland in die Tarifberechnung auf inlandsbezogen zu versteuernde Einkünfte; erst einige Zeit später wurden diese um steuerbefreite inländische Sozialleistungen erweitert; zu Einzelheiten u. zur Rechtsentwicklung vgl. *Wagner*, in Blümich, EStG-Komm., § 32b Rz. 2–14c; Progressionsvorbehalte gibt es in den Einkommensteuerrechten Deutschlands, Österreichs, der Schweiz sowie einzelnen anderen Ländern.

2 Vgl. BVerfG. v. 3. 5. 1995 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758, in der das Gericht zugleich eine Verfassungswidrigkeit der Bestimmungen über die Anwendung von Progressionsvorbehalten in § 32b EStG und vergleichbaren Gesetzen verneint hat.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 31.05.2018 13:24

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

ein, sondern sollen lediglich für die Berechnung des (höheren) Steuerprogressionssatzes auf im Inland steuerpflichtige Einkünfte herhalten.

II. Hintergrund, Begriffsdefinitionen und Erläuterungen

1. Allgemeine Anmerkungen

Die Anwendung eines Progressionsvorbehalts entspricht dem Grundgedanken nach der Besteuerung inländischer Einkünfte mit einem, dem gesamten Welteinkommen entsprechenden (meist höheren) Steuersatz, wobei allerdings die Beträge aus dem Ausland, soweit ein DBA mit einer Regelung zum Progressionsvorbehalt Anwendung findet, nicht eigens besteuert werden, sondern nur herhalten müssen, um den besonderen Steuersatz rechnerisch nach dem jeweiligen landesspezifischen Steuertarif zu ermitteln. Deren im Inland steuerpflichtige Einkünfte sollen folglich nach dem Steuersatz besteuert werden, der für das gesamte Welteinkommen anzuwenden wäre. Dabei werden eben die aus dem Ausland stammenden Einnahmen lediglich im Rahmen eines solchen Progressionsvorbehalts zur Berechnung des „besonderen Steuersatzes" herangezogen, die im Inland normal zu versteuernden Einkünfte hingegen hier der vollen Besteuerung unter Anwendung des errechneten (meist höheren) Steuersatzes unterworfen.

Bei innerstaatlichen progressiven Einkommensteuer-Tarifverläufen, z. B. in stufenweisen Proportionalzonen, soll für höhere Einkünfte unter Berücksichtigung von im Inland steuerfreien Erträgen ein „Sondertarif" ermittelt werden. Ob im Einzelfall ein Progressionsvorbehalt zum Zuge kommt, richtet sich allein nach dem innerstaatlichen deutschen Steuerrecht, ggf. völkervertraglich in DBA vereinbartem zwischenstaatlichen Recht.[3] Hierdurch werden letztendlich indirekt auch steuerfrei gestellte Sozialleistungen oder ausländische Zusatzeinnahmen in die inländische Besteuerung einbezogen.

Nach § 32b Abs. 2 EStG gilt bei der Anwendbarkeit eines Progressionsvorbehalts in bestimmten Fällen gewollt ein „besonderer Steuersatz", bei dessen Errechnung mögliche, in Deutschland gesetzlich oder vertraglich steuerfrei gestellte oder nicht der inländischen Besteuerung unterliegende Einnahmen aus dem In- oder dem Ausland zwar nicht eigens besteuert werden, die aber zur Ermittlung dieses gesonderten Steuertarifs mit herangezogen werden. Nach den Motiven im Gesetzgebungsverfahren zur Einführung der Progressionsvorbehalte sollten durch dieses Besteuerungselement mögliche unangemessene Steuervorteile im Vergleich zur vollen Besteuerung von unbeschränkt Steuerpflichtigen mit ihren gesamten Einnahmen verhindert und ein Äquivalent für die jährlich volle Nutzbarkeit von Frei- oder Abzugsbeträgen auf die in der Regel um ausländische Einkünfte i. S. v. § 34d EStG verminderten Besteuerungsgrundlagen für die hier zu versteuernden Erträge geschaffen werden.[4]

Wenn auch die deutschen Bestimmungen in § 32b Abs. 1 EStG in der Fachliteratur hin und wieder für „verfassungswidrig" gehalten wurden, so teilt das Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe (BVerfG) diese Bedenken aus Art. 2 Abs. 1, Art. 3 und Art. 14 GG nicht.[5] Der BFH verneint überdies eine Unvereinbarkeit dieser Vorschrift mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht.[6]

2. Auslegungen des steuerrechtlichen Begriffs eines Progressionsvorbehalts

Unter dem Begriff eines Progressionsvorbehalts verstehen die nationalen Steuerrechte und die DBA-Absprachen wie auch ausländische Steuersysteme übereinstimmend Regelungen, nach denen

- steuerfreie Einkünfte zwar im Land nicht eigens besteuert werden, ihre Erträge aber der Höhe nach in die Steuertarif-Berechnung mit einbezogen werden, wenn es darum geht, die Progressions-Steuertarifsätze für die übrigen Einkünfte des betreffenden Steuerpflichtigen zu bestimmen, die im Lande steuerpflichtig bleiben,
- es das Ziel ist, Personen mit höheren Einkommen, von denen Teile im Inland aus gesetzlichen Gründen steuerbefreit sind, bei hier verbleibenden steuerpflichtigen Anteilen ihres Welteinkommens nicht nur mit einem Steuersatz zu besteuern, der eigentlich für geringer Verdienender gedacht ist.

3. Anwendung von Progressionsvorbehalten

Angewendet wird ein solcher Progressionsvorbehalt vorrangig

- sowohl bei jährlichen Einkünften (staatliche Sonderleistungen), die, wie erwähnt, aufgrund des nationalen Steuerrechts steuerfrei belassen bleiben (inlandsbezogen sind dies z. B. bei Arbeitslosengeld, Erziehungsgeld, Kurzarbeitergeld, Schlechtwettergeld, Wintergeld, Winterausfallgeld u. Ä.),
- als auch bei Einnahmen aus dem Ausland, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) oder eines ähnlichen völkerrechtlichen Vertrages im Inland steuerfrei gestellt bleiben (auslandsbezogen Einkünfte jeder Art, soweit nicht expressis verbis hiervon ausgeschlossen),

aber auch im Rahmen einzelner anderer, nachstehend unter Abschnitt III. näher beschriebener Anordnungen hierzu.

Erforderlich ist jedoch in beiden Auswahlbereichen, dass die Anwendbarkeit eines solchen Progressionsvorbehalts – stets auf den einzelnen Steuerfall bezogen – auf die fraglichen steuerbefreiten in- oder ausländischen Einkünfte ausdrücklich gesetzlich oder vertraglich vorgesehen ist (s. den Katalog in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nummern 2–5 EStG bzw. die Zuweisungen der Besteuerungsrechte in DBA, dort meist in den Art. 23 oder 24 eines jeden DBA verankert), und letztere ohne Beachtung ihrer tatsächlichen Versteuerung im Ausland oder nicht.[7]

Ausländische Einkünfte i. S. v. § 34d EStG und Vermögensteile bzw. inländische Lohnersatzleistungen (geldliche staatliche Transferleistungen, z. B. nach SGB III) scheiden dabei aus der inländischen Steuerbemessungsgrundlage aus, sie werden jedoch in die „Berechnung" des auf die übrigen, im Inland zu versteuernden Einkünfte bzw. Vermögensteile des betroffenen Steuerpflichtigen anzuwendenden „progressiven Steuersatzes" in der Weise einbezogen, dass rechnerisch zunächst ermittelt wird, wie hoch die Steuerschuld nach dem progressiven Tarif ausfiele, wenn die fraglichen Einkünfte hier voll steuerpflichtig wären. Einkünfte aus dem Ausland sind nach den allgemeinen Grundsätzen des deutschen Steuerrechts zu ermitteln bzw.

3 Vgl. auch BFH-Urteil v. 19. 12. 2001 I R 63/00, BFHE 197, 495, BFHE 197, 495 = BStBl. II 2003, 302 = DB 2002, 874, wonach § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG stets anwendbar ist, wenn ein DBA es nicht ausdrücklich verbietet (wie z. B. im DBA mit Griechenland durch die Formulierung. „… solche Vergütungen können nur in diesem Staat besteuert werden …").

4 Vgl. hierzu die BT-Drucks. 13/1558, 156.

5 Vgl. BVerfG v. 3. 5. 1995 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758 sowie BFH v. 9. 8. 2001 III R 50/00, BStBl. II 2001, 778 = FR 2001, 1228 sowie BFH v. 29. 4. 1988 VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674.

6 Vgl. BFH v. 15. 5. 2002 I R 40/01, BStBl. II 2002, 660 = FR 2002, 1008 (DATEV-Dok.-Nr. 0813093).

7 Vgl. BFH v. 15. 5. 2002 I R 40/01, BStBl. II 2002, 660 = FR 2002, 1008 (DATEV-Dok.-Nr. 0813093).

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 31.05.2018 13:24

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

abzugrenzen.[8] Danach berechnet die Finanzbehörde, wie hoch der durchschnittliche Steuersatz ausfiele, wenn das gesamte Einkommen (Welteinkommen) eines Veranlagungsjahres eines Steuerpflichtigen im Inland steuerpflichtig wäre. Dieser so bestimmte besondere (meist höhere) Steuersatz wird sodann auf das anteilige Inlandseinkommen angewandt, das hier uneingeschränkt zu besteuern ist.[9]

Gegenüber Steuerausländern ist zwar eine Anwendung des Progressionsvorbehalts im Inland nicht üblich. Wird allerdings von einem beschränkt steuerpflichtigen Ausländer nach § 1 Abs. 3 EStG freiwillig die Veranlagung seiner aus Deutschland bezogenen Einkünfte gewählt, kann es in ausgewählten Fällen jedoch auch bei ihm zur Anwendung des Progressionsvorbehalts (vgl. § 32b EStG) kommen.

4. Steuerrechtliche Anmerkungen im Rahmen von gesetzlich oder völker-vertraglich geregelten Progressionsvorbehalten

Einkünfte, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, werden im Rahmen eines Progressionsvorbehalts systembedingt lediglich rechnerisch berücksichtigt. Praktische Auswirkungen gibt es i. d. R. nur bei den Steuerarten, die gesetzlich einen „progressiven Tarif", folglich keine lineare Steuerbelastung aufweisen. Dies sind in der Bundesrepublik Deutschland grundsätzlich nur die Einkommensteuern, aber abgestuft auch die Erbschaft- und Schenkungsteuern. Zur Anwendbarkeit eines Progressionsvorbehalts bedarf es folglich stets einer diesbezüglichen ausdrücklichen gesetzlichen oder völkervertraglichen Anordnung, dass im steuerlichen Einzelfall ein Progressionsvorbehalt zu gelten hat.

Soweit in Deutschland für Einkünfte aus dem Ausland kein Besteuerungsrecht besteht (Regelfall, Ausnahme: Welteinkünfte außerhalb von DBA-Anwendungsregeln), werden diese Einkünfte in Deutschland folgerichtig zwar freigestellt, erhöhen hier aber den nach der progressiven Steuertabelle rechnerisch zu ermittelnden Anwendungs-Steuersatz (sog. Progressionsvorbehalt).

Bei inländischen Steuersachverhalten werden mögliche Tatbestände von Progressionsvorbehalten in persönlicher Hinsicht in aller Regel von unbeschränkt Steuerpflichtigen erfasst. In bestimmten Sonderfällen kann ein solcher Progressionsvorbehalt auch bei im Inland beschränkt Steuerpflichtigen anzuwenden sein.[10] Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Inland werden deren mögliche ausländischen Einkünfte bei der inländischen Einkommensteuerveranlagung lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt (§§ 46 Abs. 2 Nr. 1, 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG) und unabhängig davon, ob sie im anderen Land besteuert werden.[11]

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten erfolgt die Zuordnung des Besteuerungsrechtes der jeweiligen Einkünfte ggf. durch sogenannte Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) . Diese Abkommen weisen das Besteuerungsrecht an bestimmten, darin näher geregelten Einkünften vertraglich-verbindlich i. d. R. einem der beiden beteiligten Staaten zu. Soweit Deutschland an solchen Einnahmen nach DBA kein Besteuerungsrecht hat, werden diese Einkünfte in Deutschland von der Steuer freigestellt, erhöhen jedoch zugleich den Steuersatz in Deutschland (sog. Progressionsvorbehalt).

Soweit mit dem Herkunftsland von Einkünften kein DBA besteht[12], werden bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nach dem Grundsatz der Besteuerung des weltweiten Einkommens jährlich auch ihre ausländischen Einkünfte in Deutschland voll besteuert (sog. Welteinkommensprinzip). Allerdings werden hierbei nach § 34c EStG die im Ausland möglicherweise gezahlten Steuern auf die deutsche Einkommensteuer „angerechnet", soweit im Einzelfall die Höhe der dort entrichteten Quellen- oder Vollsteuern nachgewiesen wird und diese im Ausland erhobenen Steuern uneingeschränkt mit der deutschen Einkommensteuer vergleichbar sind, was in jedem Einzelfall und für jeden Veranlagungszeitraum zu prüfen ist.

In zeitlicher Hinsicht ist ein Progressionsvorbehalt zu dem Zeitpunkt anzuwenden, in dem steuerfreie Einnahmen bei inländischen Veranlagungen steuerfrei zu stellen sind, d. h. in dem Zeitpunkt, in dem mögliche ausländische Einkünfte i. S. v. § 34d EStG nach den steuerrechtlichen Regeln oder nach den Grundsätzen der bilanziellen Erfassung als zugeflossen anzusehen sind.

5. Vorrang von § 32b EStG und vergleichbaren Bestimmungen zu Progressionsvorbehalten

Aus § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG mit der Formulierung „… vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c …" lässt sich unschwer der Vorrang der Vorschriften über die Anwendung von Progressionsvorbehalten gegenüber den reinen Tarifbestimmungen in § 32a EStG herleiten.[13]

III. Nationale Steuerbestimmungen in Deutschland

1. Gesetzliche Vorschriften und betroffene Steuerpflichtige im Inland

a) § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (erste Alternative – unbeschränkt Steuerpflichtige)

Nach deutschem Steuerrecht ist der (positive) Progressionsvorbehalt gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auf unbeschränkt steuerpflichtige Personen bei Bezug von sog. steuerbefreiten Lohnersatzleistungen (z. B. Arbeitslosengeld, Kurzarbeitergeld, Winterausfallgeld, Arbeitslosenhilfe, Kurzarbeitergeld, Verdienstausfallentschädigung, Elterngeld, Krankengeld, Mutterschaftsgeld, Aufstockungsbeträge bei Altersteilzeiten, Übergangsgelder nach AFG/BVG, Insolvenzgeld, Verletztengeld u. Ä. – dort abschließende Aufzählung) anzuwenden.[14]

Nicht berücksichtigungsfähig sind hingegen bestimmte Ersatzleistungen, wie z. B. Überbrückungsbeihilfen, Gründungszu-

8 So können z. B. vorab BA oder WK, nicht aber SA abgezogen werden, vgl. auch BFH v. 14. 7. 2010 X R 37/08, BStBl. II 2011, 628, sowie *Wagner*, in Blümich, EStG-Komm., § 32b Rz. 11, 58 u. 65.

9 Der Progressionsvorbehalt wird in aller Regel zu einer Erhöhung des Anwendungssteuersatzes führen, weil sich aufgrund der Berücksichtigung der steuerfreien Einkünfte der Einnahmezufluss und damit der neu berechnete Steuersatz für den Betroffenen i. d. R. höher darstellen, als wenn man nur die im Inland steuerpflichtigen Einkommensteile zu berücksichtigen wären. In Ausnahmefällen kann es aber auch zu einer Absenkung des Ausgangssteuersatzes kommen, wenn nämlich die als steuerfrei unberücksichtigt gelassenen Erträge negativ sind (sog. „negativer Progressionsvorbehalt").

10 So die Kommentarmeinung von *Frotscher/Geurts*, Komm. zum EStG, § 32b Abs. 1 Satz 1, Rz. 3 ff., 7–9, z. B. in Fällen von § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG (Veranlagungen auf Antrag), sowie mit weiteren Fallbesprechungen.

11 Vgl. BFH v. 15. 5. 2002 I R 40/01, BStBl. II 2002, 660 = FR 2002, 1008 (DATEV-Dok.-Nr. 0813093).

12 Aktuelle Übersicht 2016 über bestehende DBA vgl. BMF-Schr. v. 19. 1. 2016 IV B 2 – S 1301/07/10017-07 – Dok. 2016/0028964, BStBl. I 2016, 76 ff.

13 Vgl. BFH v. 9. 8. 2001 III R 50/00, BStBl. II 2001, 778.

14 Vgl. auch BFH v. 13. 11. 2014 I R 36/13, BStBl. II 2015, 563 = FR 2015, 854, v. 25. 11. 2014 I R 84/13, BFH/NV 2015, 664, und v. 16. 9. 2015 I R 61/13, BFH/NV 2016, 401 = HFR 2016, 215; durch Gesetz v. 25. 7. 2014 (BGBl. I 2014, 1266 = BStBl. I 2014, 1126) sind „vergleichbare" ausländische Lohnersatzleistungen (z. B. dortiges Arbeitslosengeld) eines Rechtsträgers mit Sitz in einem EU-/EWR-Mitgliedsland (EWR = Island, Norwegen, Liechtenstein) oder der Schweiz im Inland zwar ebenso steuerfrei gestellt, aber dem Progressionsvorbehalt unterworfen worden.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 31.05.2018 13:24

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

schüsse nach § 93 SGB III, Kinderzuschläge, Erziehungsgeld, HIV-Hilfeleistungen, Krankentagegeld einer privaten Krankenkasse, Krankentagegelder von ihr, Wintergelder und Wohngelder.[15] § 32b Abs. 3 EStG verpflichtet überdies die Sozialleistungsträger i. S. v. Abs. 1 dazu, den Leistungsempfängern zur weiteren Verwendung bestimmte „Bescheinigungen" auszustellen (vgl. auch die Hinweise nachstehend unter Abschnitt VII).

Zur Verminderung steuerfreier Lohnersatzleistungen nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. j EStG um den „Arbeitnehmer-Pauschbetrag" bei der Berechnung eines Progressionsvorbehalts ist beim BVerfG auf Betreiben des BFH[16] eine Verfassungsbeschwerde zur Auffassung der Finanzverwaltung anhängig, ob der Arbeitnehmer-Pauschbetrag auch dann von dem Elterngeld (nach § 1 BEEG, eingeführt im Jahre 2006) abzuziehen ist, wenn bei der Ermittlung von Einkünften des Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit die tatsächlichen, den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigenden Werbungskosten angesetzt werden.[17] Nach BFH-Auffassung bestünde aus Gerechtigkeitsgründen auch die Möglichkeit, bei „allen Einkunftsarten" eine Kürzung des angesetzten Elterngeldes dann vorzunehmen, wenn die Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag spürbar übersteigen. Die ausstehende verfassungsrechtliche Prüfung dieser unterschiedlichen Rechtsmeinungen von Verwaltung und BFH-Rechtsprechung bleibt daher abzuwarten.

Gewinnanteile von Gesellschaftern (natürliche Personen) an nach DBA freigestellten oder aus sonstigen Gründen nicht der inländischen Besteuerung unterliegenden ausländischen Personengesellschaften werden jeweils diesen zugeordnet und unterliegen auch dann einem Progressionsvorbehalt nach deutschem Steuerrecht, wenn diese Personenvereinigung im anderen DBA-Vertragsstaat als Kapitalgesellschaft angesehen und besteuert wird.[18]

b) § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–5 EStG (zwischenstaatliche Vereinbarungen)

Die Regelungen in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG folgen aus § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG (Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht in einem Veranlagungsjahr), diejenigen in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG betreffen demgegenüber näher geregelte Steuerfreiheiten von ausländischen Bezügen i. S. v. § 2 Abs. 1 EStG, und dies in persönlichen Anwendungsbereichen nach den mit anderen Staaten abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (DBA), denen zufolge eine Anwendung von nationalen Progressionsvorbehalten nicht ausdrücklich ausgeschlossen worden ist.[19]

In den allermeisten DBA gibt es in den Art. 23 oder 24 konkret formulierte Hinweise darauf, dass der Vertragsstaat zur Vermeidung von doppelten Besteuerungen zwar Einkünfte aus dem anderen Land von seiner inländischen Steuer auszunehmen hat, dass er aber „das Recht behält, die so ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte zu berücksichtigen".[20]

Unter die Regelungen in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 EStG fallen insbesondere Sitzstaatabkommen mit Internationalen Organisationen sowie Übereinkommen mit diplomatischen oder konsularischen Vertretungen im Ausland.[21] Abweichend von den weiter gefassten DBA-Regelungen bedarf es bei diesen Sonder-Abkommen einer „ausdrücklichen Freistellung" von der Anwendbarkeit nationaler Progressionsvorbehalte.

Erfasst werden bei der Anwendung von Progressionsvorbehalten nach diesen drei Nummern lediglich mögliche Einnahmen aus dem Ausland i. S. v. § 34d EStG, soweit diese generell von der Besteuerung im Inland auszunehmen sind oder in Deutschland nicht nach § 49 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Bei einer Anwendbarkeit von Progressionsvorbehalten sind einerseits generell alle ausländischen Einnahmen zu berücksichtigen, die nach einem DBA oder einer sonstigen zwischenstaatlichen Vereinbarung i. S. v. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 EStG tatsächlich von der inländischen Besteuerung auszunehmen sind (gemäß dem sog. „DBA-Freistellungsprinzip"), andererseits aber gerade nicht nach „DBA-Anrechnungsregeln von ausländischen Steuern", so ebenso nicht i. S. einer Anrechenbarkeit ausländischer Steuern nach § 34c EStG.[22] Nicht zu berücksichtigen sind im Inland darüber hinaus ausländische Einkünfte, die nach sonstigen zwischenstaatlichen Vereinbarungen oder nach innerdeutschem Steuerrecht steuerfrei gestellt worden sind.[23]

Die Bestimmbarkeit der zu Progressionsvorbehalten heranzuziehenden Einkünfte aus dem Ausland setzt somit stets deren im Inland steuerbaren, aber hier nicht steuerpflichtigen Zufluss voraus, deren Höhe – nach einem zulässigen Abzug im Einzelfall von nachgewiesenen Aufwendungen – nach deutschen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ventilieren ist.[24] Nach dem BFH-Urteil v. 12. 1. 2011[25] unterliegen demgegenüber „negative Einnahmen" aus dem Ausland i. S. v. § 2a Abs. 1 Nr. 6 EStG, soweit diese nach einem DBA generell von der inländischen Besteuerung freigestellt sind oder nur mit bestimmten positiven Einkünften der jeweils gleichen Art im gleichen Staat verrechenbar sind[26], nicht der Einbeziehung in einen „negativen Progressionsvorbehalt" in Bezug auf die Versteuerung anderer inländischer Erträge.

Ob und wie hoch bei der Anwendung des deutschen Progressionsvorbehalts auch „negative Einkünfte" berücksichtigt werden können, richtet sich rein nach innerstaatlichem Steuerrecht. DBA-Vorschriften stehen dem nicht entgegen. Bei negativen Er-

15 Vgl. BFH v. 13. 11. 2014 III R 36/13, BStBl. II 2015, 563; Umkehrschluss: Krankengeld aus gesetzlichen Krankenversicherungen unterliegt dem Progressionsvorbehalt hingegen dennoch.

16 Vgl. BFH v. 25. 9. 2014 III R 61/12, BFHE 247, 146 = BFH/NV 2015, 182; der BFH vertritt hierzu die Meinung, treffen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Elterngeld zusammen, wird letzteres unabhängig von der Höhe der tatsächlichen Werbungskosten bei der Anwendung des Progressionsvorbehalts nicht um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag gekürzt; Bezieher anderer Einkunftsarten, insbesondere gewerblicher und selbstständiger Arbeit, erfahren hingegen in Höhe dieses Pauschbetrages eine Kürzung des Elterngeldes, unabhängig von der Höhe ihrer tatsächlichen Betriebsausgaben.

17 Vgl. BVerG 2 BvR 3057/14, Beschwerde zu den Fragen „Tarif, Progressionsvorbehalt, Arbeitnehmer-Pauschalbetrag", Entscheidungsstand dort z. Zt. nicht ventilierbar.

18 Vgl. BFH v. 4. 4. 2007 I R 110/05, BStBl. II 2007, 521 = DStR 2007, 1073, z. B. nach spanischem Steuerrecht.

19 Während der BFH in früheren Entscheidungen ausdrückliche Erlaubnisregelungen in DBA verlangte, rückte er in seinem Urteil v. 19. 12. 2001 I R 63/00, BStBl. II 2003, 302, hiervon gezielt ab und fokussierte Nichtanwendungen von Progressionsvorbehalten auf verbal gezielt formulierte Anwendungsverbote in DBA (derartige deutsche DBA-Vereinbarungen sind allgemein aber nur in ganz seltenen Ausnahmefällen bekannt); seither bedarf es seiner Meinung nach in DBA keiner materiell-rechtlich klärenden Anwendungsnorm für durchzuführende Progressionsvorbehalte mehr.

20 Standardformulierung nach OECD-MA zur Anwendbarkeit von nationalen Progressionsvorbehalten.

21 Eine aktuelle Übersicht hierzu gemäß Art. 28 OECD-MA (Fundstellen) gibt das BMF-Schr. v. 18. 3. 2013 IV B 4 – S-1311/07/10039, BStBl. I 2013, 404.

22 Vgl. *Frotscher/Geurts*, EStG-Komm., § 34c Rz. 2 sowie BFH v. 17. 12. 2003 I R 75/03, BStBl. II 2005, 96.

23 Vergleichsweise: Europagehälter an Europäischen Schulen in anderen EU-Ländern, vgl. z. B. rkr. FG Berlin v. 27. 4. 1998 8 K 8538/97, EFG 1998, 1475 (rkr.).

24 Vgl. BFH v. 20. 9. 2006 I R 59/05, BStBl. II 2007, 756 = FR 2007, 398, sowie v. 4. 4. 2007 I R 110/05, BStBl. II 2007, 521 = FR 2007, 923.

25 Vgl. BFH v. 12. 1. 2011 I R 35/10, BStBl. II 2011, 494 = FR 2011, 682.

26 Vgl. BFH v. 12. 1. 2011 I R 35/10, BStBl. II 2011, 494 = FR 2011, 682.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 31.05.2018 13:24

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

trägen wird er jedoch durch die Regelungen in § 2a Abs. 1 und 2 EStG eingeschränkt.[27] Werden bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes auf das im Inland normal zu versteuernde Einkommen ausländische Verluste einbezogen, die ihre Ursache in steuerfreigestellten Einkunftsarten haben, wird dies in aller Regel zu einem ermäßigten Steueransatz führen (ggf. bis zu null).

c) § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG (Ausschüttungen aus einer Organgesellschaft mit Sitz im Ausland)

Für Zwecke der Anwendung von Progressionsvorbehalten heranzuziehen sind nach dieser Sonderbestimmung im deutschen EStG seit dem Veranlagungszeitraum 1999 auch solche ausländischen Erträge aus einer Organgesellschaft, vergleichbar den Kapitalgesellschaften nach den §§ 14 oder 17 des KStG, die nach einem DBA im Inland von der eigenen Gewinnbesteuerung freigestellt werden, hier aber einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person entsprechend ihrer Beteiligungshöhe an dieser Obergesellschaft zuzurechnen sind und von ihr tatsächlich und unmittelbar bezogen wurden. Diese Neuregelung dient der Vermeidung von Steuerumgehungen durch Zwischenschalten von Kapitalgesellschaften mit Sitz in DBA-Ländern, mit deren eigenen Gewinnfreistellung nach solchen Abkommen die inländischen Beteiligten früher versucht hatten, die Anwendung eines Progressionsvorbehalts auf ihre ausländischen Anteilserträge zu verhindern.[28]

d) Auswirkungen von Progressionsvorbehalten auf mögliche Zusammenveranlagungen von Eheleuten und von eng verbundenen Partnerschaften

Wenn auch nur mittelbar wirkt sich bei Zusammenveranlagungen von Ehegatten nach § 26 bzw. von Partnerschaften nach § 2 Abs. 8 i. V. m. § 26 EStG die Anwendung von Progressionsvorbehalten auf steuerfrei gestellte Auslandseinkünfte eines Partners unvermeidbar auch auf den in diesem Fall für die Einkünfte beider Steuerpflichtiger zu errechnenden und anzuwendenden (meist höheren) Steuersatz auf im Inland insgesamt gemeinsam zu versteuernde Einnahmen aus.[29]

2. Besondere Vorschriften zur Anwendung eines Progressionsvorbehalts

a) Nach dem Investmentsteuergesetz

Nach § 4 Abs. 1 Sätze 2 und 3 des Investmentsteuergesetzes v. 15. 12. 2003[30] sind die auf ausländische Investmentanteile entfallenden Erträge bei inländischen ESt-Veranlagungen (ebenso in KSt-Bescheiden) entsprechend den Regeln der jeweilig abgeschlossenen DBA unberücksichtigt zu lassen, aber bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes auf im Inland zu versteuernde Einkünfte mit heranzuziehen (Progressionsvorbehalt), wobei die darin möglicherweise enthaltenen „außerordentlichen ausländischen Einkünfte" nach §§ 32a, 34 EStG steuerermäßigend nur mit einem „Fünftel" anzusetzen sind. Der so ermittelte Steuersatz ist dann voll auf die steuerpflichtigen Einkünfte anzuwenden. § 32b Abs. 1 Satz 2 und Abs. 1a EStG gelten hierbei entsprechend.[31]

b) Entsprechend § 2 Abs. 5 Außensteuergesetz (AStG)

Gemäß § 2 Abs. 5 AStG ist bei natürlichen Personen, welche als sog. Wegzügler und damit im Inland als erweitert beschränkt steuerpflichtig anzusehen sind und die in den letzten 10 Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht als Deutsche im Inland mindestens 5 Jahre lang voll steuerpflichtig waren, bezüglich ihrer Einnahmen aus dem Ausland ebenso der Progressionsvorbehalt anzuwenden, mit Ausnahme möglicher Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Steuertarif nach § 32d EStG von grundsätzlich 25 % zu unterwerfen sind.[32]

c) Sonderregelung im deutschen Erbschaftsteuergesetz (ErbStG)

Ist nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 ErbStG nach einem der wenigen ErbSt-DBA[33] ein Vermögensteil von der inländischen Besteuerung auszunehmen, ist nach § 19 Abs. 2 ErbStG der Steuersatz auf das im Inland zu versteuernde Erbvermögen anzuwenden, der für den gesamten Erwerb anfallen würde (in etwa vergleichbar einem ertragssteuerrechtlichen Progressionsvorbehalt).

d) Progressionsvorbehalte nach speziellem Verwaltungserlass

Durch den „Auslandstätigkeitserlass"[34] auf der Grundlage der Ermächtigungsregelung hierzu in § 34c Abs. 5 EStG i. V. m. § 50 Abs. 4 EStG wurde die deutsche Finanzverwaltung ermächtigt, unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer eines vorrangig inländischen Arbeitgebers[35], die eine gewisse Zeit lang im Ausland tätig sind, zwar mit ihren Arbeitseinkünften aus bestimmten, im Erlass enumerativ aufgeführten begünstigten Tätigkeiten in einem anderen Land von der inländischen Besteuerung freizustellen, das so von ihnen im Ausland erworbene und dort versteuerte Einkommen in Deutschland aber in den Progressionsvorbehalt mit einzubeziehen.

Dies soll allerdings nur für die im Erlass ausdrücklich begünstigten Fälle gelten, dass mit dem anderen Tätigkeitsstaat kein

27 Vgl. *Vogel* in Vogel/Lehner, DBA-Komm., 5. Aufl. 2008, OECD-MA-DBA, Einl. Rz. 74 u. Art. 23, Rz. 221, sowie *Schaumburg*, Lehrbuch „Internationales Steuerrecht", 3. Aufl. 2011 Rz. 16.537.

28 Vgl. auch *Lambrecht* in Kirchhof, EStG-Komm., § 32b, Rz. 19.

29 Vgl. BFH v. 6. 10. 1982 I R 121/79, BStBl. II 1983, 34; dies gilt daher auch dann, wenn nur einer von Beiden ausländische Einkünfte i. S. v. § 34d EStG bezogen hat.

30 BGBl. I 2003, 2724 = BStBl. I 2004, 5, in der seit dem 21. 7. 2013 geltenden Fassung, die Übergangsregelung nach Rz. 297 des BMF-Schreibens v. 18. 8. 2009 IV C 1 – S 1980-1/08/10019, DOK 2009/0539739 (BStBl. I 2009, 931); bzgl. des Bestandsschutzes nach § 22 Abs. 2 Satz 1 InvStG für Investmentvermögen wurde die Übergangsregelung durch das BMF-Schreiben v. 7. 4. 2016 IV C 1 – S 1980-1/14/10001:027 DOK 2016/0321933 nochmals, und zwar jetzt bis zum 31. 12. 2017 verlängert.

31 Vgl. BFH v. 22. 9. 2009 IX R 93/07, BStBl. II 2010, 1032; zur sog. integrierten Steuertarifberechnung gemäß der verpflichtenden Prüfung der steuerlichen Günstigerstellung vgl. BFH v. 17. 1. 2008 VI R 44/07, BStBl. II 2011, 21 = DB 2008, 557 (Steuerberechnung beim Zusammentreffen von Tarifermäßigung und positivem Progressionsvorbehalt).

32 *Wagner*, in Blümich, EStG-Komm., § 32b Rz. 20 u. 41, unter Bezugnahme auf den AStG-Anwendungserlass des BMF v. 14. 5. 2004 IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1, 3 ff., Tz. 2.5.3 ff.

33 Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern bestehen lediglich mit Dänemark, Frankreich, Griechenland, Schweden, der Schweiz und den Vereinigte Staaten von Nordamerika, vgl. den aktuellen Stand der ErbSt-DBA im Anhang zu BMF v. 19. 1. 2016 – IV B 2 – S 1301/07/10017-07 DOK 2016/0028964, BStBl. I 2016, 76 ff.

34 Vgl. Abschnitt IV. im sog. „Auslandstätigkeitserlass" (ATE) des BMF v. 31. 10. 1983 IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. I 1983, 470, gültig ab VZ 1984, entspricht inhaltlich in etwa dem früheren „Montageerlass" der Verwaltung, der nach dem BFH v. 11. 9. 1987 VI R 19/84, BStBl. II 1987, 856, bei Bestehen eines DBA mit dem Beschäftigungsland des entsandten Arbeitnehmers ohnehin nicht anwendbar wäre.

35 Der EuGH hat am 28. 2. 2013 C – 544/11, BStBl. II 2013, 847 im Fall „Petersen und Petersen" entschieden, dass die Beschränkung auf inländische Arbeitgeber nicht mit EU-Recht vereinbar ist (Art. 45, 56 AEUV: Freizügigkeiten von Dienstleistungen und Arbeitnehmertätigkeiten im EU-Bereich), die Regelung im ATE somit gleichermaßen für deutsche Arbeitnehmer von ausländischen Arbeitgebern zu gelten hat (im Streitfall ein dänischer Arbeitgeber mit Entwicklungshilfeprojekten in Benin, Afrika); Den Einwand Deutschlands, die Voraussetzungen der Vorschrift seien im ferneren Ausland nur schwer zu überprüfen ließ der Gerichtshof nicht gelten.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 31.05.2018 13:24

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

DBA besteht[36], die Dauer der Auslandstätigkeit ununterbrochen über mindestens drei Monate anhält und diese Tätigkeiten im unmittelbaren Zusammenhang mit der Aufstellung oder der Instandhaltung von Wirtschaftsgütern steht, dem Eruieren oder der Gewinnung von Bodenschätzen gilt oder dass Entwicklungshilfen geleistet werden.

Begünstigt werden hiernach folglich nur 1. die Planung, Errichtung, Inbetriebnahme, Erweiterung, Instandsetzung, Modernisierung, Überwachung oder Wartung von Fabriken, Bauwerken, ortsgebundenen großen Maschinen oder ähnlichen Anlagen sowie der Einbau, die Aufstellung oder Instandsetzung sonstiger Wirtschaftsgüter. Außerdem ist das Betreiben der Anlage bis zur Übergabe an den Auftraggeber (Probelauf) begünstigt, 2. das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen, 3. die Beratung (Consulting) ausländischer Auftraggeber oder Organisatoren im Hinblick auf Vorhaben der vorgenannten Nummern 1 oder 2, 4. Maßnahmen der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Kontext zu einer technischen oder finanziellen Zusammenarbeit sowie eine beratende Beteiligung an Ausschreibungen vor Ort.

Nicht begünstigt sind hingegen Tätigkeiten des Bordpersonals auf Seeschiffen, von Leiharbeitnehmern bei gewerblicher Arbeitnehmerüberlassung und bestimmte Arten von Beratungen (z. B. das Einholen von Aufträgen, Akquisitionen etc.). Die Anwendung des Progressionsvorbehalts nach diesem Erlass bedeutet, dass in den hiernach begünstigten Fällen aus dem inländisch zu versteuernden Einkünften und dem steuerbefreiten Auslandseinkommen ein Gesamteinkommen aufsummiert wird, das zu einem höheren Steuersatz führt, der folgerichtig auf die im Inland zu versteuernden Einnahmen angewandt wird.

3. Sonderfälle im inländischen Steuerrecht

a) Antragsveranlagung bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 4 im Inland nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, zweite Alternative – „beschränkt Steuerpflichtiger" i. V. m. § 50 Abs. 2 Nr. 4 EStG)

Wenn sich auch bei einem derartigen beschränkt Steuerpflichtigen eine Veranlagung grundsätzlich erübrigt, weil die im Inland anfallenden Steuern durch den üblichen Lohnsteuerabzug nach Grundtabelle (die Anwendung des Splittingtarifs ist hierbei ausgeschlossen) durch seinen inländischen Arbeitgeber[37] als abgegolten gelten (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG), kann ein solcher inländischer Lohnempfänger nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG – in Anlehnung an § 50 Abs. 2 Nr. 4 EStG sowie an die neuerlicher Rechtsprechung des EuGH – dennoch im Inland formlos schriftlich oder konkludent durch Abgabe einer Jahres-Einkommensteuererklärung im Inland eine „Veranlagung als unbeschränkt steuerpflichtig i. S. v. § 1 Abs. 3 EStG" beantragen. Und dies insbesondere dann, wenn er nachweisbar mindestens zu 90 % seiner jährlichen Gesamteinkünfte aus dem Inland bezieht (oder auch bei ausländischen Erträgen von unter dem Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 EStG von derzeitig 8.354 EUR liegenden Einnahmen von dort).[38] Hierzu dient eine „Einkommensteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige" auf amtlichem Vordruck.[39]

Eine solche ESt-Veranlagung erfolgt in diesen Fällen nach den allgemein gültigen Regeln. Diese sind allerdings ausschließlich in Form von Einzelveranlagungen nach Grundtabelle möglich, bei Verheirateten folglich nicht als Zusammenveranlagungen, erst recht nicht über die Grenze ins eigentliche Wohnsitzland. Auch gelten in diesen Fällen die sonst üblichen Mindeststeuersätze nach § 50a EStG i. H. v. 15, 25 oder 30 % nicht. Mögliche positive Einnahmen aus dem Ausland solcher beschränkt steuerpflichtiger Personen unterliegen im Inland einem Progressionsvorbehalt zur Ermittlung des abweichenden Steuersatzes auf die hier dann regulär zu versteuernden Bezüge.

b) Veranlagung im Inland auf Antrag nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG

Nicht so selten begehren beschränkt steuerpflichtige Lohnempfänger im Inland durch Abgabe einer Jahreseinkommensteuererklärung an Stelle des Lohnsteuerabzugsverfahrens im Inland eine Jahressteuerveranlagung, um gewisse Werbungskosten (z. B. höhere Reisekosten oder Aufwendungen für eine erforderliche doppelte Haushaltsführung) über die gesetzliche Werbungskostenpauschale hinaus einfordern zu können oder sogar durch Geltendmachung eines sog. „negativen Progressionsvorbehalts" eine Lohnsteuer-Erleichterung zu erwirken. Im Kontext hierzu findet die Palette an Progressionsvorbehaltsregeln in § 32b EStG volle Anwendung.[40]

c) Steuerliche Situation bei im Inland nur zeitweiser unbeschränkter und abschnittweiser beschränkter Steuerpflicht im Veranlagungsjahr

Bei einem Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht innerhalb eines Veranlagungsjahres (z. B. durch Wegzug ins Ausland oder Zuzug nach Deutschland) ist nach § 2 Abs. 7 EStG für alle Einnahmen aus Deutschland im gesamten Kalenderjahr nur eine, alle diese Jahreserträge umfassende Veranlagung nach den Regeln einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vorzunehmen. Dabei sind mögliche Einkünfte aus dem Ausland nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG dem inländischen Progressionsvorbehalt zu unterwerfen.

Inländische Einkünfte natürlicher Personen ohne einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland sind – last but not least – im Inland nach § 1 Abs. 4 EStG, vorbehaltlich dessen Absätze 2 und 3 und § 1a EStG, beschränkt steuerpflichtig, wenn sie unter den Katalog des § 49 EStG fallen.

Während die nach einer Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland erzielten Einkünfte nicht in die inländische Bemessungsgrundlage einbezogen werden dürfen, sind sie bei der Anwendung des Progressionsvorbehalts voll zu berücksichtigen.[41]

Anzumerken ist hierzu, dass sich eine informative Ländergruppen-Einteilung hierzu aus der tabellarischen Übersicht im BMF-Schreiben v. 9. 9. 2008[42] ergibt (ggf. Kürzungen nach § 1 Abs. 3 Satz 2 2. Halbsatz EStG, nach den steuerlichen Verhältnissen des jeweiligen ausländischen Staates um 1/4, 2/4 oder 3/3).

---

36 In den meisten DBA ist der Progressionsvorbehalt in den Zuteilungsregelungen des jeweiligen Besteuerungsrechtsausdrücklich geregelt; kein solches DBA besteht z. B. mit Brasilien, Hongkong, Nigeria, Saudi-Arabien sowie überwiegend mit afrikanischen Ländern; für Tätigkeiten in Frankreich, Österreich und der Schweiz gelten nach den DBA mit diesen Ländern besondere „Grenzgängerregelungen" (Einzelheiten vgl. dort).

37 Zu beachten ist hierbei, dass ein Arbeitgeber dann keinen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchführen darf, wenn sein Arbeitnehmer im Veranlagungsjahr Lohnersatzleistungen erhalten hat und/oder wenn wegen sonstiger steuerfrei gestellter Entgelte (z. B. nach DBA) ein Progressionsvorbehalt zur Anwendung kommt (s. hierzu auch Nr. 4 in DATEV-Dok-Nr. 5300436).

38 Erläuternd gilt es anzumerken, dass in diesen Fällen Lohnsteuerkarten wegen Fehlens eines Wohnsitzes im Inland nicht ausgestellt werden und der inländische Arbeitgeber den jeweiligen Lohnsteuerabzug nach Steuerklasse I bei seinem Betriebsstätten-Finanzamt anzeigen sowie dorthin abführen muss.

39 Hinweis: Eine Reihe von üblicherweise steuermindernden Steuertatbeständen gelten in diesen beantragten Veranlagungsfällen allerdings nicht, so z. B. nach den §§ 9a, 10, 10c, 16 Abs. 4, 20 Abs. 4, 24a, 32, 32a Abs. 6, 33, 33a, 33b, 33c sowie Teile von 34 EStG.

40 Vgl. BFH v. 5. 5. 1994 VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654.

41 Vgl. für beide Aussagen BFH v. 15. 5. 2002 I R 40/01, BStBl. II 2002, 660 = FR 2002, 1008, (DATEV-Dok.-Nr. 0813093).

42 BMF v. 9. 9. 2008 IV C 4 – S 2285/07/0005, BStBl. I 2008, 936 (ab VZ 2008).

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 31.05.2018 13:24

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

d) Einheitliche und gesonderte Feststellungen gem. § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO im Rahmen von normierten Progressionsvorbehalten

Neben der Feststellung im Inland der jeweils persönlichen Steuerpflicht bei mehreren Beziehern von ausländischen Einnahmen aus der gleichen Quelle im Ausland sind jeweils die Höhe der einem Progressionsvorbehalt zu unterwerfenden, steuerfrei gestellten oder der inländischen Besteuerung sonst nicht unterliegenden Einkünfte sowie ihre Einkunftsart, ihre steuerrechtliche Qualifikation (als normale oder außerordentliche Einkünfte) sowie die zeitliche Zurechnung im Rahmen von § 180 Abs. 5 AO einheitlich und gesondert festzustellen.[43] Bei nur Einzelberechtigten entfällt natürlich systemimmanent eine solche gesonderte Feststellung.[44]

e) Keine Anwendung von Progressionsvorbehalten auf inländische Kapitalerträge

Seit der Einführung im Jahre 2009 der Steuerabzugsverfahren an der Quelle auf inländische Kapitaleinkünfte mit einer vom Gesetzgeber gewollten Abgeltungswirkung ist für die Anwendung von Progressionsvorbehalten wohl kein Raum mehr. Auch eine systematische Auslegung von § 32b Abs. 2 Satz 1 EStG hilft nach Überzeugung des Verfassers hier nicht weiter.[45] Der vom Normgeber fokussierte Abgeltungscharakter der Besteuerung von im Inland steuerpflichtigen Kapitaleinnahmen nach § 43 ff. EStG (insbesondere nach Abs. 5 in § 43 EStG) bei Ausschüttungen bereits an der Quelle (meist durch auszahlende Banken oder Kreditinstitute in Deutschland) von in aller Regel linear 25 % lässt die Anwendung eines Progressionsvorbehalts mit einer möglichen steuerlichen Erhöhung des Steuersatzes hierauf aufsteigend bis zu 45 % (42 % Spitzensteuersatz, zuzüglich 3 % an sog. Reichensteuer nach § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG) bewusst außer Acht.

Auch bei im Inland nur „beschränkt Steuerpflichtigen" entfaltet der hier ebenso vorzunehmende Steuerabzug nach § 50 Abs. 2 EStG auf inländische Kapitaleinkünfte (wie nach § 50a EStG bei bestimmten sonstigen Vergütungen) volle steuerliche Abgeltungswirkung, es sei denn, ein solcher Steuerpflichtiger stellt ausdrücklich einen Antrag auf Veranlagung i. S. v. § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG i. V. m. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG (Ausnahmefall). Ähnliches gilt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für ausländische Kapitaleinnahmen bei nur zeitweiser unbeschränkter Einkommensteuerpflicht in einem Veranlagungszeitraum.

f) Negative Progressionsvorbehalte nach dem nationalen Steuerrecht

Infolge einer Gesetzesänderung in § 32b EStG im Jahre 2007[46], mit Rechtswirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2008, ist die frühere starke Beschränkung bei der Geltendmachung von „negativen Progressionsvorbehalten" etwas gelockert worden, derzufolge die Summe an Einkünften i. S. v. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG zwingend positiv sein mussten.

Bei steuerlich insgesamt negativen Ergebnissen bleibt ein eventuell negativ zu berücksichtigender Progressionsvorbehalt auf Aufwendungen wie Betriebsausgaben (BA) oder Werbungskosten (WK) beschränkt.[47] Ein negativer Progressionsvorbehalt kann steuerentlastend wirken und die generelle Steuerlast mindern. Denn bei Geltendmachung eines nachgewiesenen „negativen Progressionsvorbehalts" erfolgt eine Reduzierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage (sog. horizontale Steuergerechtigkeit) und hierdurch zugleich des zu errechnenden Steuersatzes (sog. vertikale Steuergerechtigkeit), im extremen Fall sogar bis auf null herunter.[48] Für gewisse Auslandseinkünfte aus anderen Ländern, auch aus DBA-Staaten, ist ein „negativer Progressionsvorbehalt" nach § 32b Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 EStG nicht zulässig.[49]

g) Wegweiser zur Ausfüllung von Anlagen „AUS" zu ESt-Erklärungen

Die Anlage „AUS" ist bezüglich steuerfreier Einkünfte mit Progressionsvorbehalten seit dem Veranlagungsjahr 1990 Einkommensteuererklärungen ausgefüllt beizufügen[50], soweit auch Einnahmen aus dem Ausland zu erklären sind, sei es, dass diese in Deutschland selbst uneingeschränkt steuerpflichtig sind, sei es, dass sie zum Zwecke der Anwendung eines normierten Progressionsvorbehalts heranzuziehen sind. Dieser Vordruck „AUS" wurde seinerzeit auf Beanstandungen durch einige Landesrechnungshöfe hin zur zusammengefassten gesonderten Erfassung speziell von ausländischen Erträgen entwickelt.

Dieser Vordruck „AUS" differenziert zwischen „ausländischen Einkünften aus Drittstaaten mit und ohne Abschluss eines DBA" sowie solchen Erträgen aus dem Ausland, die nach einem DBA im Inland steuerfrei bleiben, aber zum Zwecke der Anwendung von Progressionsvorbehalten heranzuziehen sind. Solche Einnahmen aus dem Ausland sind vor der Eintragung der Daten in den Vordruck „AUS" nach dem allgemeinen Zuflussprinzip sowie den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts zur Gewinnermittlung oder zur Berücksichtigung von Einnahme-Überschuss-Rechnungen aufzubereiten.[51]

In den Vordruckszeilen 36–40 sind Angaben zum ausländischen Staat, zu den Einkunftsquellen, zu der Einkunftsart und zur Höhe der Einkünfte (auch Erträge aus ausländischem Investmentvermögen) bezüglich der nach einem DBA steuerfreien Einnahmen zu machen, die im Inland nach § 32b EStG einem Progressionsvorbehalt unterliegen (negative Einkünfte in Zeilen 44–48). Steuerfreier Arbeitslohn aus dem Ausland ist hingegen in Zeile 21 anzugeben.

Wenn auch heutzutage die in diesem Formular einzutragenden steuerrelevanten Auslandsdaten von der Finanzverwaltung eher mittels Software-Programmen verarbeitet und berechnet werden, so sind die Anlagen „AUS" dennoch jeder ESt-Erklärung beizufügen, soweit Auslandserträge angefallen sind.[52]

---

43 Zu Besonderheiten hierbei vgl. ausführlich und mit Angaben von Literatur u. Rechtsprechung *Kuhn/Kühner*, in Herrmann/Heuer/Raupach, ESt/KSt-Komm., § 32b EStG, Rz. 50 sowie BFH v. 4. 4. 2007 I R 110/05, BStBl. II 2007, 521.

44 Vgl. BFH v. 10. 8. 2011 I R 45/10, BStBl. II 2012, 118.

45 Vgl. hierzu auch *Kühling/Gühne*, Kein ProVorb für Kapitaleinkünfte ab VZ 2009 – Notwendigkeit einer systematischen Auslegung des § 32b Abs. 2 Satz 1 EStG, Kurzbeitrag in NWB 2011, 226, Volltext durch NWB-Verlag unter 0115447 oder dessen Kopierdienst unter 0171868 (s. DATEV-Dok.-Nr. 4051644). Sowie *Hechtner/Hundsdoerfer*, Reichensteuer und Progressionsvorbehalt: …, BB 2007, 206 (Aktualisierung zu BB 2006, 2123 – s. diesbezüglich auch DATEV-Dok.-Nr. 0861064).

46 Gesetz v. 10. 12. 2007, BGBl. I 2007, 4210; vgl. *Lambrecht* in Kirchhof, EStG-Komm., § 32b, Rz. 17.

47 Vgl. BFH v. 16. 11. 2011 X R 15/09, BStBl. II 2011, 325, 328 sowie v. 18. 4. 2012 X R 62/09, FR 2013, 233 = BFH/NV 2012, 1527, 1531.

48 Vgl. *Kuhn/Kühner*, in Herrmann/Heuer/Raupach, ESt/KSt-Komm., § 32b EStG, Rz. 174, mit Zitierung von BFH-Rechtsprechung bis in die jüngste Zeit sowie diversen Hinweisen auf gesetzliche Beschränkungen von Verlustausgleichen über die Grenze i. S. v. § 2a EStG.

49 Vgl. *Wagner* in Blümich, EStG-Komm., § 32b Rz. 17 u. 66.

50 Anlagen „AUS" sind nur ESt-Erklärungen beizufügen, Bei Abgabe von einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärungen erfolgen derartige Datenangaben im Erklärungs-Vordruck selbst; körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen haben solche Auslandsinformationen in einer Anlage AE zu erklären. Alleinige Ausnahme gilt für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus dem Ausland, die zusätzlich in der üblichen Anlage „N" auszuweisen sind; mögliche Auslandssteuer hierauf werden wiederum ergänzend in der Anlage „AUS" eingetragen.

51 Vgl. BFH v. 24. 9. 1985, BStBl. II 1986, 287, sowie v. 13. 9. 1989, BStBl. II 1990, 57.

52 Vgl. ergänzend *Hensel*, ESt-Erklärung - Probleme mit der Anlage AUS meistern, in Praxis Internationale Steuerberatung, Jg. 2000, 242.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 31.05.2018 13:24

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

h) Aufteilung von Aufwendungen unter Progressionsvorbehalten auf mehrere Veranlagungszeiträume

Nach dem Urteil des Finanzgerichtes Köln v. 28. 1. 2015[53] sind Ausgaben bei steuerbefreiten Einnahmen, die auf mehrere Veranlagungszeiträume entfallen, auch im Rahmen der Anwendung von Progressionsvorbehalten nach Möglichkeit ihren unterschiedlichen Verursachungen gemäß aufzuteilen. Dies gilt spiegelbildlich auch anteilig für mögliche Rückzahlungsbeträge an Aufwendungen.

Wenn solche Zuordnungen nicht erreichbar oder opportun erscheinen, sollte hierbei der wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang im Vordergrund stehen, auch bei Einbeziehungen nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG in die Ermittlung des besonderen Steuersatzes auf sonst im Inland zu versteuernde Einkünfte. Einzelheiten hierzu werden hier nicht vertieft und ergeben sich aus der recht ausführlichen Begründung in dieser Entscheidung.

i) Grenzübergreifende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Nach dem BFH-Urteil v. 2. 4. 2014[54] können von Landwirten bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen im In- und Ausland Geschäftseinrichtungen i. S. v. § 12 AO (unternehmerische Betriebstätten) darstellen, mit der steuerrechtlichen Konsequenz, dass derartige genutzte Gebiete im Ausland selbst dann die Voraussetzungen von § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG erfüllen und damit der Anwendung eines Progressionsvorbehalts nach dieser Vorschrift entgegenstehen, wenn im anderen Land keine feste Einrichtung (z. B. eine Hofstätte) vorhanden ist.

Konsequenterweise sind alsdann aber die DBA-Regelungen zu Betriebsstätten im Ausland zu beachten, soweit mit dem Lageland solcher land- und forstwirtschaftliche Flächen ein DBA besteht, das die Anwendung inländischer Progressionsvorbehalte für anwendbar oder für nicht zutreffend erklären kann; im letzteren Fall oder bei Nichtbestehen eines DBA könnte ein in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtiger Land- oder Forstwirt jedoch nach seinem (weltweiten) Gesamteinkommen zu besteuern sein. Einen vergleichenden Durchblick hierzu vermittelt Holthaus in seinem die Rechtsprechung sowie die Fachliteratur analysierenden Aufsatz aus dem Jahre 2014.[55]

j) Keine steuerliche Auswirkungen von Progressionsvorbehalten speziell beim Edelmetall-Handel

Für diesen speziellen Steuerfall erlaubt sich der Verfasser, lediglich auf die Ausführungen vom Autor Schulte-Frohlinde zu Auswirkungen aus negativen Progressionsvorbehalten Bezug zu nehmen.[56]

k) Progressionsvorbehalte bei auf Zeit ins Ausland entsandten Personen

Das neue „Merkblatt des Finanzamtes Bonn-Innenstadt" (Stand 1. 2. 2016)[57] behandelt nahezu erschöpfend die steuerrechtlichen Fragen z. B. für Auslandsdienstlehrkräfte, Programmlehrkräfte und Fachberater, die von deutschen öffentlich-rechtlichen oder auch privaten Arbeitgebern zur Ableistung von Aufgaben vorrübergehend ins Ausland entsendet wurden und in Zukunft noch werden. Zur Vermeidung von Wiederholungen bietet sich daher hier eine kommentarlose Bezugnahme auf diese umfassende Veröffentlichung durch die Finanzverwaltung geradezu an.

l) Entfallen einer Anwendung von Progressionsvorbehalten nach § 32b EStG, auch bei Erträgen aus einem Organbereich

Keine Anwendung finden die diversen Bestimmungen zu den Progressionsvorbehalten in § 32b EStG im üblichen LSt-Abzugsverfahren des Arbeitgebers und beim LSt-Jahresausgleich im Unternehmen des Beschäftigten sowie auf Steuersubjekte, die der Körperschaftsteuer (§ 8 Abs. 1 KStG) oder der Gewerbesteuer (§§ 3 und 7 GewStG) unterliegen oder in einer in- oder ausländischen Körperschaft, die als Organträger fungiert, und schließlich nicht auf Investmentvermögen.[58]

Die Regelung in § 32b Abs. 1a EStG zielt, wie zuvor unter Abschnitt III 1. C) erwähnt, auf steuerfreie Einkünfte, die ein Organträger, z. B. eine natürliche unbeschränkt steuerpflichtige Person, aus einer Betriebsstätte im Ausland erzielt und die im Inland nach einem wirksamen DBA steuerbefreit sind, indem deren, nach DBA steuerfrei gestellten oder aus anderen Gründen nicht der inländischen Besteuerung unterliegenden Gewinneinnahmen als dem inländischen Organinhaber unmittelbar zugeflossen angesehen werden (vergleichbar einem sog. steuerlichen Durchgriff).[59]

IV. Bilaterale Bestimmungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und anderen Ländern

1. Regelungen in Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (DBA)

Nach den Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (DBA) zwischen der Bundesrepublik Deutschland und ausländischen Staaten (völkerrechtliche Verträge) ist die Anwendung eines Progressionsvorbehalts im Inland zulässig, wenn diese grenzübergreifenden Vereinbarungen ihn ausdrücklich oder unausgesprochen gestatten und diesen nicht ausdrücklich verbieten (allgemein sind aber keine DBA bekannt, in denen solche Progressionsvorbehalte expressis verbis ausgeschlossen worden wären). Es reicht folglich – auch ohne einen verbalen Bezug im DBA auf ein Progressionsvorbehalt – aus, dass derartige Einkommen im Inland durch eine Zuteilungsnorm – aus welchen Gründen auch immer – steuerfrei gestellt worden sind, sodass § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG auf die jeweils ausgehandelte Rechtslage abstellt.[60] Diesbezügliche Sonderregelungen in den meisten DBA der Bundesrepublik Deutschland mit Drittstaaten basieren in aller Regel auf der deklaratorischen Öffnungsklausel für einseitig nationale

53 FG Köln v. 28. 1. 2015 12 K 178/12, EFG 2015, 1532, NZ-B beim BFH unter VI B 28/15 (Entsch. des BFH hierzu war nicht auffindbar – vgl. hierzu auch DATEV-Dok.-Nr. 5018014).

54 Vgl. BFH v. 2. 4. 2014 I R 68/12, BStBl. II 2014, 875 = IStR 2014, 599, mit Hinweisen auf einschlägige Fachliteratur.

55 *Holthaus*, Grenzüberschreitende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: Anwendung von DBA, § 2a EStG und die Frage nach dem Progressionsvorbehalt, IStR 2014, 766, unter Würdigung auch des BFH v. 2. 4. 2014 I R 68/12.

56 Vgl. *Schulte-Frohlinde*, Übersicht zur bisherigen Rechtsprechung zum Edelmetallhandel (neg. Progressionsvorbehalt) in BB 2015, 287, u. a. zu BFH v. 25. 6. 2014 I R 24/13, BStBl. II 2015, 141 = BFH/NV 2014, 1998 = BB 2014, 2928.

57 Vgl. „Merkblatt des Finanzamtes Bonn-Innenstadt für Pädagogen, Auslandsdienstlehrkräfte, Programmlehrkräfte und Fachberater" (Auslandsarbeit – Stand 01. 02. 2016) – Steuern, unterwww.auslandsschulwesen.de, letzter Zugriff 20. 9. 2016.

58 Näheres hierzu vgl. *Kuhn/Kühner* in Herrmann/Heuer/Raupach, ESt/KSt-Komm., § 32b EStG, Rz. 22 sowie *Wagner* in Blümich, EStG-Komm., § 32b Rz. 19.

59 Vgl. auch die Ausführungen hierzu zuvor in Abschnitt III 1. c) sowie bei *Lambrecht* in Kirchhof, EStG-Komm., § 32b, Rz. 19; Hinweis: nach BFH v. 9. 6. 2010 IR 100/09, BStBl. II 2010, 1065 und I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744 = DB 2010, 1733 können finale ausländische BS-Verluste im Inland steuerlich nur im engen Rahmen Berücksichtigung finden.

60 Vgl. BFH v. 10. 12. 2008 I B 60/08, BFH/NV 2009, 769.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 31.05.2018 13:24

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

Steuersatzbestimmungen gem. Art. 23a Abs. 3 OECD-Musterabkommen.[61]

Voraussetzung hierfür ist danach allerdings die Anwendbarkeit der „DBA-Freistellungsmethode" (meist in den Art. 23 oder 24 eines DBA), nach der die entsprechenden Einkünfte aus dem anderen Land in Deutschland steuerfrei gestellt worden sind. Nicht in Frage kommt danach ein Progressionsvorbehalt, wenn nach einem DBA für ausländische Einkünfte i. S. v. § 34d EStG nur die sog. „Anrechnungsmethode" gilt. Denn dann sind die betreffenden Auslandseinkünften in Deutschland nicht steuerfrei und werden somit bei der Berechnung des inländischen Steuersatzes ohnehin schon voll mitberücksichtigt. Die Anwendbarkeit des Progressionsvorbehalts erstreckt sich zwar formal auf alle Steuerarten, die vom jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen erfasst sind. Sollten aber einmal diesbezügliche Regelungen in einem DBA fehlen, wären alle Einkünfte aus dem Ausland i. S. v. § 34d EStG nach dem Prinzip der Besteuerung des Welteinkommens zwingend im Inland steuerpflichtig, über eine Anwendbarkeit eines normierten oder nicht geregelten DBA-Progressionsvorbehalts hinaus.

2. Sonderfälle infolge grenzübergreifender oder internationaler Gestaltungen

a) Fehlen eines DBA-Abschlusses

§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–5 und Satz 2 EStG sowie ähnliche Regelungen zur Anwendung von Progressionsvorbehalten sind steuerrechtlich auch in Fällen zu beachten, in denen es mit dem Herkunftsland von ausländischen Einnahmen keine ausdrücklichen DBA-Verträge gibt, diese Einnahmen aber aus anderen Gründen hier im Inland nicht zu besteuern sind.[62] Andernfalls sind sie voll in die inländische Besteuerungsgrundlage einzubeziehen (Welteinkommensprinzip).

b) Einkünfte aus EU-Betriebsstätten

Zur Rechtsfrage, wie weit die seit dem Veranlagungsjahr 2008 geltende Ausnahme vom Progressionsvorbehalt bei Einkünften aus EU-Betriebsstätten (hier aus den Niederlanden) reicht, ist seit dem 19. 2. 2016 ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig (Az. I R 85/15). Das Finanzgericht Köln als Vorinstanz hatte in seinem Urteil v. 1. 7. 2015[63] über die Reichweite des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG 2002, i. d. F. des JStG 2009, oder begrenzte Ausnahmen hiervon bei Einkünften aus Beratungen durch EU-Betriebsstätten zu entscheiden und die Notwendigkeit deren Einbeziehung darin uneingeschränkt bejaht, so aber wohl nicht bei Einkünften aus einem Drittland. In gleicher Weise hatte das Finanzgericht Münster in seinem Urteil v. 21. 3. 2014[64], mit nachvollziehbarer Begründung, eine Anwendung von § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG auf Gewinnanteile größeren Ausmaßes aus einer EU-Betriebsstätte (hier in Polen) aus deren aktiver gewerblicher Tätigkeit bejaht. Die Anwendung des Progressionsvorbehalts auf positive Einkünfte aus aktiven Tätigkeiten ist nach Auffassung dieses Gerichtes vom Gesetzgeber als notwendig erachtet worden. Der BFH wird in seiner noch ausstehenden Entscheidung sicherlich für beide Alternativen (Einkünfte aus EU-Ländern sowie aus Drittstaaten) eine auslegende Zielrichtung vorgeben.

c) Interne Steuern des „Europäischen Patentamtes"

Die seitens des „Europäischen Patentamtes" (mit Sitz in München) von seinen Mitarbeitern gesondert erhobenen „internen Abgaben" sind mit der Folge als Steuern vom Einkommen i. S. v. § 12 Nr. 3 EStG anzusehen, dass diese Entgelte durchaus auch dem inländischen Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG unterworfen werden können, wenn der Bezieher hier mit weiteren Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig ist.[65]

d) Progressionsvorbehalte nach dem Kassenstaatsprinzip

Die Bestimmungen in § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG gelten grundsätzlich auch für Einnahmen aus dem Ausland, die nach dem „Kassenstaatsprinzip" in den DBA im anderen Land gezahlt und daher dort besteuert werden, es sei denn, ein DBA schließt eine derartige doppelte steuerliche Verwertung solcher Auslandseinkünfte ausdrücklich aus (z. B. durch die Formulierung – wie in Art. 17 Abs. 2 des DBA mit Griechenland – „… solche Vergütungen können nur in diesem Staat besteuert werden …"). Wenn auch die Anwendbarkeit eines Progressionsvorbehalts in Fällen konkreter Regelungen zum „Kassenstaatsprinzip" in der Fachliteratur umstritten ist, so hat das Finanzgericht Baden-Württemberg im (wohl noch nicht rechtskräftigen) Urteil v. 13. 5. 2014 5 K 259/13 – unter Berufung auf das BFH-Urteil v. 17. 12. 2003[66] das innerstaatliche Steuerrecht und folglich auch den Progressionsvorbehalt in § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG für anwendbar erklärt. Darüber hinaus hat das Gericht wegen der grundsätzlichen Bedeutung der streitigen Rechtsfrage die Revision an den BFH zugelassen, so dass sich das oberste Finanzgericht in München[67] nochmals mit der Rechtsfrage der Anwendbarkeit des Progressionsvorbehalts in solchen Fällen befassen wird.

e) Negative Progressionsvorbehalte nach bilateralen DBA

Nach dem BFH-Urteil v. 12. 1. 2011[68] unterliegen negative Einnahmen aus dem Ausland i. S. v. § 2a Abs. 1 Nr. 6 EStG, soweit diese nach einem DBA generell von der inländischen Besteuerung freigestellt sind oder nur mit bestimmten positiven Einkünften der jeweils gleichen Art im gleichen Staat verrechenbar sind[69], nicht der Einbeziehung in einen negativen Progressionsvorbehalt hinsichtlich der Versteuerung anderer inländischer Erträge.

§ 2a EStG regelt grundsätzlich Verlustausgleichsbeschränkungen für bestimmte negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten. § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG enthält wiederum eine Ausnahme, derzufolge solche Verluste unter der Voraussetzung ausgeglichen werden dürfen, dass der Steuerpflichtige im Einzelnen nachweist, dass die negativen Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte in einem Drittstaat stammen, die ausschließlich oder fast ausschließlich die Herstellung oder die Lieferung von Waren, außer Waffen, die Gewinnung von Bodenschätzen sowie die Bewirkung gewerblicher Leistungen zum Gegenstand hat, soweit

61 Vgl. auch BFH v. 19. 12. 2001 I R 63/00, BStBl. II 2003, 302 sowie v. 19. 11. 2003 I R 19/03, BStBl. II 2004, 549, aber auch die Übersicht hierzu bei *Vogel* in Vogel/Lehner, DBA-Komm., § 23 MA-DBA, Rz. 227; vgl. hierzu auch die Kommentierung v. 12. 8. 2016 des „Vereins für Internationale Steuern und Finanzen", München, DATEV-Dok.-Nr. 0401230.

62 Vgl. BFH v. 19. 11. 2003 I R 19/03, BStBl. II 2004, 549.

63 FG Köln v. 1. 7. 2015 1 K 555/13,EFG 2015, 2067 = IWB 2016, 122.

64 FG Münster v. 21. 3. 2014 4 K 2292/11 F, EFG 2014, 1003.

65 Vgl. rkr. Urteil des Finanzgerichtes München v. 27. 6. 2014 8 K 900/13, EFG 2015, 131 (der BFH hat die Nichtzulassungsbeschwerde mit Beschluss v. 17. 11. 2014 I B 69/14 als unzulässig verworfen).

66 BFH v. 17. 12. 2014 I R 14/02, BStBl. II 2004, 260, demzufolge die „Methodenartikel" in den DBA lediglich deklaratorische Bedeutung haben und kein Verbot für die Anwendung des Progressionsvorbehalts enthielten.

67 Revision beim BFH anhängig unter I R 50/14, Entscheidung steht noch aus; beim BVerfG ist im Übrigen seit kurzem unter 2 BvR 309/16 zum ablehnenden Urteil des BFH v. 16. 9. 2015 I R 61/13 zur Frage einer steuermindernden Berücksichtigung von Aufwendungen bei der Berechnung eines Progressionsvorbehalts beim Kassenstaatsgrundsatz ein Prüfungsverfahren anhängig.

68 Vgl. BFH v. 12. 1. 2011 I R 35/10, BStBl. II 2011, 494 = FR 2011, 682.

69 Vgl. BFH v. 12. 1. 2011 I R 35/10, BStBl. II 2011, 494.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 31.05.2018 13:24

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

diese nicht in der Errichtung oder dem Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, oder in der Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen bestehen (§ 2a Abs. 2 Satz 1 1. Halbsatz EStG, sog. eingeschränkter „Aktivitätsvorbehalt").

Das Finanzgericht München hatte jüngst über die Anwendbarkeit „negativer Progressionsvorbehalte" hinsichtlich der Verluste aus einem österreichischen Hotelbetrieb zu entscheiden[70] und diese mit ausführlicher Begründung ausdrücklich verworfen.

f) Progressionsvorbehalte bei ausländischen Veräußerungsverlusten

In Anlehnung an das BFH-Urteil v. 1. 2. 2012[71], demzufolge auf außerordentliche Aufgabeverluste aus dem Ausland nicht die sog. Nur-Fünftel-Methode nach § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG, wohl aber der Progressionsvorbehalt nach DBA anzuwenden ist, weist Kempermann[72] darauf hin, dass die Leitlinie dieser Rechtsprechung eine gleiche Auslegung zu außerordentliche Einkünfte in § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG wie nach § 34 EStG sei.

V. Berechnung des bei Progressionsvorbehalten anzuwendenden „besonderen Steuertarifs" (auch nach Tarifprogression)

Bei der Ermittlung und Berechnung des „besonderen Steuersatzes" gemäß § 32b Abs. 2 EStG auf die Besteuerungsgrundlage für die vom Steuerpflichtigen im Inland zu versteuernden Einkünfte wird in zwei Schritten, konkurrierend, stufenweise und integrierend[73] auf den nach § 32a EStG nach Progressionstarif anfallenden Steuersatz und zusätzlich auf die volle Höhe der hier zwar steuerfreien, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Erträge, z. B. aus Lohnersatzleistungen oder Einkünfte aus dem Ausland, abgestellt. In einem weiteren Schritt werden dann mögliche steuererhöhende oder steuermindernde Einflüsse in beiden Bestimmungen berücksichtigt.

Es erfolgt eine Addition aller hierbei zu berücksichtigender, im Inland teils steuerfreier Einnahmen zur Ermittlung des jeweils persönlichen Steuersatzes und damit der Höhe der individuellen Einkommensteuer eines Veranlagungsjahres. Die in den Progressionsvorbehalt einzubeziehenden Jahreseinkünfte werden dem im Inland ohnehin zu versteuernden Einkommen (zvE 1) hinzuaddiert (ergibt zvE 2), das dann nach dem jeweils geltenden progressiven Einkommensteuertarif nach gestaffelten Prozenten unterworfen wird und somit einen (meist höheren) Durchschnittssteuersatz auslöst. Mit diesem so ermittelten besonderen Steuersatz werden in einem weiteren Schritt die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte erhöht besteuert.

Auch nach den Regeln in den bilateralen DBA werden die im Inland nicht steuerpflichtigen Einkünfte im Hinblick auf deren Art, Höhe, persönliche, sachliche und zeitliche Zurechnung hin nach deutschem Steuerrecht ermittelt.[74]

Vorprogrammierte „Progressionsvorbehalt-Rechner" der Finanzverwaltung[75] (oder von Beratungsunternehmen) ermitteln nach den entsprechenden Dateneingaben die einkommensteuerliche Belastung (ohne Solidaritätszuschlag und ohne mögliche Kirchensteuern) des betroffenen unbeschränkt Steuerpflichtigen in einem vorgegebenen Veranlagungszeitraum unter zahlenmäßiger Berücksichtigung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden, steuerbefreiten Jahreseinkünften, ggf. vermindert um steuerlich zulässige Abzüge.

Außerordentliche Einkünfte aus dem Ausland auf Grund zwischenstaatlicher oder sonstiger bilateraler Vereinbarungen i. S. v. § 32b Abs. 1 Nr. 2–5 EStG werden nach § 32b Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG bei dieser Berechnung nur zu einem „Fünftel" herangezogen. Das gilt nach neuerer BFH-Rechtsprechung allerdings nicht für ausländische Veräußerungs- oder Aufgabenverluste.[76]

VI. Verfahrensrechtliches

Die Anwendung von Progressionsvorbehalten erfolgt ausschließlich im Wege einer steuerlichen Jahresveranlagung. Dabei haben die inländischen Finanzämter das Erfordernis der Anwendung eines Progressionsvorbehalts „von Amts wegen" zu prüfen und zu berücksichtigen, wenn hierfür die Voraussetzungen erkennbar gegeben sind (ab zusätzlichen Einnahmen von mindestens 410 EUR im Kalenderjahr). Irgendeines Antrags des betroffenen Steuerpflichtigen hierzu bedarf es daher verständlicherweise nicht. Dieser ist aber verpflichtet, seine steuerfrei gestellten Einnahmen aus Lohnersatzleistungen oder diejenigen aus dem Ausland in seiner Einkommensteuererklärung mitanzugeben; daneben haben die Zahlstellen von Sozialleistungen nach § 32b Abs. 3 EStG eine Datenübermittlungspflicht gegenüber der Finanzverwaltung (siehe auch Abschn. VII.).

Seit ihrer Einfügung in das EStG mit Wirkung ab dem Jahre 1975 sind die Bestimmungen in § 32b EStG mehrfach ergänzt oder redaktionell abgeändert worden, insbesondere in der Auflistung von sozialverträglichen Merkmalen und Sonderleistungen in Abs. 1 Nr. 1 dieser Vorschrift.[77]

VII. Mitteilungspflichten von Zahlstellen der steuerbefreiten Sozialleistungen

Gemäß § 32b Abs. 3 Sätze 1 u. 2 EStG haben die Zuwender von Sozialleistungen i. S. v. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dieser Vorschrift für jeden Empfänger im Inland jeweils bis Ende Februar des Folgejahres auf amtlichem Vordruck der zuständigen Finanzbehörde für Zwecke der Anwendung eines Progressionsvorbehalts die Daten über alle im Kalenderjahr ausgezahlten Sonderleistungen zu

70 FG München v. 23. 11. 2015 7 K 3198/14, Haufe Index 9157713 =BeckRS 2016, 94469 ; es sieht darin auch keinen Verstoß gegen EU-Gemeinschaftsrecht.

71 BFH v. 1. 2. 2012 I R 34/11, BFH/NV 2012, 850 = BStBl. II 2012, 405 = FR 2012, 534 (oder DATEV-Dok.-Nr. 0928505), zum Veräußerungsverlust aus einer in der Schweiz geführten Arztpraxis; für allgemein anwendbar erklärt durch BMF v. 6. 6. 2012, BMF-online.

72 Vgl. Anmerkungen von *Kempermann* in seiner Fachveröffentlichung „ Ausland: Ausländischer Veräußerungsverlust und Progressionsvorbehalt", FR 2012, 534 (oder DATEV-Dok.-Nr. 0634402).

73 Vgl. BFH v. 15. 11. 2007 VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375 und v. 11. 12. 2012 IX R 23/11, BStBl. II 2013, 370, mit Hinweisen auf weitere Entscheidungen des Gerichts.

74 Vgl. BFH v. 20. 9. 2006 I R 59/05, BStBl. II 2007, 756 = FR 2007, 398, und v. 16. 9. 2015 I R 62/13 und I R 62/13, DStR 2016, 113; zum Nebeneinander von „Progressionsvorbehalt und Tarifermäßigung" vgl. BFH v. 11. 12. 2012 IX R 23/11, BStBl. II 2013, 370 = FR 2013, 816.

75 Vgl. Näheres hierzu in Hinweisen des Bayerischen Landesamtes für Steuern von April 2016, mit Berechnungsbeispielen, sowie unter www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Steuerinfos/Steuerberechnung/Progressionsvorbehalt, letzter Zugriff 20. 9. 2016.

76 Vgl. BFH v. 1. 2. 2012 I R 34/11, BStBl. II 2012, 405 = FR 2012, 534 = IStR 2012, 311.

77 Zu diversen Änderungen, redaktionellen Veränderungen und Anfügungen hierzu in den letzten Jahren, 2013, 2014 u. 2015 vgl. *Lambrecht* in Kirchhof, EStG-Komm., § 32b, Rz. 6 u. 22, mit Hinweisen auf Besonderheiten an Abänderungen hierzu.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 31.05.2018 13:24

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

melden und zu übermitteln (ab 2011 z. B. durch abgesprochene Datenfernübertragungen[78]), soweit diese sich nicht schon aus der jeweiligen Jahres-Lohnsteuerbescheinigung nach § 41b Abs. 1 EStG ergeben; die Bestimmungen aus § 41b Abs. 2 und § 22a Abs. 2 EStG sind hierbei kongruent anzuwenden.[79]

VIII. Zusammenfassung

Progressionsvorbehalte sind steuertarifrechtliche Regulierungsinstrumente, die steuerfrei gestellte oder der inländischen Besteuerung nicht unterliegende Einnahmen aus dem Inland und/oder aus dem Ausland in die Ermittlung der jeweiligen Höhe von Steuertarifen auf die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte einbeziehen sollen.

Progressionsvorbehalte sind in Bezug auf im Inland steuerfrei gestellte Sonderbezüge gesetzlich in § 32b Abs. 1 EStG und bei grenzübergreifenden Erträgen aus anderen nationalen Gebieten völkervertraglich verankert, insbesondere in den allermeisten zwischenstaatlichen DBAs geregelt.

Über die gesetzlichen Regelungen in § 32b des (deutschen) EStG hinaus gibt es eine Reihe von Sonderbestimmungen des deutschen Gesetzgebers und der inländischen Finanzverwaltung zur Anwendung von Progressionsvorbehalten bezüglich steuerfrei gestellter oder nicht der inländischen Besteuerung unterliegender in- oder ausländischer Einnahmen.

Auch nach einem Antrag auf einkommensteuerliche Veranlagung eines im Inland nur „beschränkt Steuerpflichtigen" hin (z. B. durch Abgabe einer normalen Jahres-Einkommensteuer-Erklärung, zur Erlangung gewisser steuerlicher Erleichterungen nach inländischem Steuerrecht) unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen der Anwendung von Progressionsvorbehalten dessen steuerfrei gestellter bzw. aus anderen Gründen nicht der inländischen Besteuerung unterliegender Auslandseinkünfte.

Gesetzlich normierte Progressionsvorbehalte finden keine Anwendung auf Erträge von Körperschaftsteuersubjekten, von Organträger-Gesellschaften, auf Investmentvermögen und ebenso nicht auf Gewinne, die einer nationalen Gewerbesteuer unterliegen.

Anwendungsunterlegene Progressionsvorbehalte sind vom Finanzamt für jeden im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen oder auf eigenen Antrag im Inland als beschränkt steuerpflichtig zu veranlagende Person sowie für jedes Veranlagungsjahr „von Amts wegen" gesondert zu prüfen und zu berechnen.

Bei der Ermittlung von „Sondertarifen" aufgrund von konstitutiv wirkenden Progressionsvorbehalten auf im Inland verbleibend zu versteuernde Einkünfte werden alle vom Steuerpflichtigen im Ausland erzielten, dort versteuerten und im Inland insoweit steuerfrei gelassenen Einnahmen in die Progressions-Tarifstufen summiert mit einbezogen und hochgerechnet.

Bei Zusammenveranlagungen von Ehepartnern oder von eingegangenen Partnerschaften wirkt sich die Anwendung von Progressionsvorbehalten aus Auslandseinnahmen eines Teiles unvermeidlich mittelbar auch auf den Steuersatz für die im Inland von Beiden gemeinsam zu versteuernden Erträge aus.

Auch bei einheitlichen und gesonderten Feststellungen nach § 180 AO sind für Zwecke der Progressionsvorbehalte die Höhe und die Qualifizierung der im Inland steuerfrei gestellten Entgelte festzulegen.

Wegen des Abgeltungseffektes sind inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen aus Progressionsvorbehalten auszunehmen. Sog. negative Progressionsvorbehalte können sich steuerrechtlich nur in begrenztem Rahmen auswirken.

Möglichkeiten der steuerlichen Anwendbarkeit von Progressionsvorbehalten sind, wie geschildert, von den inländischen Finanzbehörden in jedem einzelnen Steuerfall und gesondert für jeden Veranlagungszeitraum „von Amts wegen" zu prüfen und Veränderungen hierdurch in den progressiven Steuertarifen sind im Einzelnen mitzuberechnen.

78 Vgl. BMF v. 22. 2. 2011 IV C 5 – S 2295/11/10001, BStBl. I 2011, 21 (ab VZ 2011); gleichzeitig ist auch der Empfänger solcher staatlichen Zusatzleistungen über diese Weitergabe seiner Daten zu unterrichten.

79 Zu technischen Einzelheiten vgl. auch *Lambrecht* in Kirchhof, EStG-Komm., § 32b, Rz. 23.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 31.05.2018 13:24