

§ 32b

Progressionsvorbehalt

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645;
BStBl. I 2003, 710)

(1) Hat ein zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt Steuerpflichtiger oder ein beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Anwendung findet,

1. a) Arbeitslosengeld, Teilarbeitslosengeld, Zuschüsse zum Arbeitsentgelt, Kurzarbeitergeld, Winterausfallgeld, Insolvenzgeld, Arbeitslosenhilfe, Übergangsgeld, Altersübergangsgeld, Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag, Unterhaltsgeld als Zuschuss, Eingliederungshilfe nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch oder dem Arbeitsförderungsgesetz, das aus dem Europäischen Sozialfonds finanzierte Unterhaltsgeld sowie Leistungen nach § 10 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch, die dem Lebensunterhalt dienen; Insolvenzgeld, das nach § 188 Abs. 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch einem Dritten zusteht, ist dem Arbeitnehmer zuzurechnen,
- b) Krankengeld, Mutterschaftsgeld, Verletztengeld, Übergangsgeld oder vergleichbare Lohnersatzleistungen nach dem Fünften, Sechsten oder Siebten Buch Sozialgesetzbuch, dem Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte oder dem Zweiten Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte,
- c) Mutterschaftsgeld, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld, die Sonderunterstützung nach dem Mutterschutzgesetz sowie den Zuschuss nach § 4a der Mutterschutzverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung,
- d) Arbeitslosenbeihilfe oder Arbeitslosenhilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz,
- e) Entschädigungen für Verdienstaufschlag nach dem Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I S. 1045),
- f) Versorgungskrankengeld oder Übergangsgeld nach dem Bundesversorgungsgesetz,
- g) nach § 3 Nr. 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge,
- h) Verdienstaufschlagentschädigung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz,
- i) Vorruhestandsgeld nach der Verordnung über die Gewährung von Vorruhestandsgeld vom 8. Februar 1990 (GBl. I Nr. 7 S. 42), die nach Anlage II Kapitel VIII Sachgebiet E Abschnitt III Nr. 5 des Einigungsvertrages vom 31. August 1990 in Verbindung mit Artikel 1 des Gesetzes vom 23. September 1990 (BGBl. 1990 II S. 885, 1209) mit Änderungen und Maßgaben fortgilt, oder
2. ausländische Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen haben; dies gilt nur für Fälle der

zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle,

3. Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer steuerfrei sind, oder bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, wenn deren Summe positiv ist,

bezogen, so ist auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden.

(1a) Als unmittelbar von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen bezogene ausländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nr. 3 gelten auch die ausländischen Einkünfte, die eine Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder des § 17 des Körperschaftsteuergesetzes bezogen hat und die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, in dem Verhältnis, in dem dem unbeschränkt Steuerpflichtigen das Einkommen der Organgesellschaft bezogen auf das gesamte Einkommen der Organgesellschaft im Veranlagungszeitraum zugerechnet wird.

(2) Der besondere Steuersatz nach Absatz 1 ist der Steuersatz, der sich ergibt, wenn bei der Berechnung der Einkommensteuer das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen vermehrt oder vermindert wird um

1. im Fall des Absatzes 1 Nr. 1 die Summe der Leistungen nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags (§ 9a Satz 1 Nr. 1), soweit er nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar ist;
2. im Fall des Absatzes 1 Nr. 2 und 3 die dort bezeichneten Einkünfte, wobei die darin enthaltenen außerordentlichen Einkünfte mit einem Fünftel zu berücksichtigen sind.

(3) ¹Die Träger der Sozialleistungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 haben bei Einstellung der Leistung oder spätestens am Ende des jeweiligen Kalenderjahres dem Empfänger die Dauer des Leistungszeitraums sowie Art und Höhe der während des Kalenderjahres gezahlten Leistungen mit Ausnahme des Insolvenzgeldes zu bescheinigen. ²In der Bescheinigung ist der Empfänger auf die steuerliche Behandlung dieser Leistungen und seine Steuererklärungspflicht hinzuweisen.

(4) ¹Die Bundesagentur für Arbeit hat die Daten über das im Kalenderjahr gewährte Insolvenzgeld für jeden Empfänger bis zum 28. Februar des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die amtlich bestimmte Übermittlungsstelle zu übermitteln; § 41b Abs. 2 gilt entsprechend. ²Der Arbeitnehmer ist entsprechend zu informieren und auf die steuerliche Behandlung des Insolvenzgeldes und seine Steuererklärungspflicht hinzuweisen. ³In den Fällen des § 188 Abs. 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch ist Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgeldes der Arbeitnehmer, der seinen Arbeitsentgeltanspruch übertragen hat.

Autor: Dr. Ulrich **Probst**, Vors. Richter am FG, München
Mitherausgeber: Dr. Wolfgang **Kumpf**, Dipl.-Kfm., Mannheim

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 32b

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| A. Überblick zu § 32b | 1 | II. Verhältnis des Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 zu § 2a Abs. 3 und 4 (bis VZ 1998) | 28 |
| B. Rechtentwicklung des § 32b | 2 | III. Verhältnis zu anderen Tarifvorschriften | 29 |
| C. Bedeutung des § 32b | | IV. Verhältnis zu § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 | 30 |
| I. Sinn und Zweck des Progressionsvorbehalts | | V. Verhältnis zum Auslands-tätigkeitserlaß | 31 |
| 1. Bei steuerfreien oder nichtsteuerbaren ausländischen Einkünften | 7 | VI. Verhältnis zum Pauschalierungserlaß | 32 |
| 2. Bei Lohn- und Einkommensersatzleistungen | 8 | VII. Verhältnis zu § 2 Abs. 5 AStG | 33 |
| 3. Bei der Besteuerung von Grenzpendlern und EU-/EWR-Angehörigen | 9 | F. Verfahrensfragen des § 32b | |
| II. Praktische Durchführung und Kritik | 13 | I. Pflichten des ArbG beim Lohnsteuerabzug | |
| III. Keine Besteuerung steuerfreier Einkünfte | 14 | 1. Bei den Leistungen nach Abs. 1 Nr. 1 | |
| D. Geltungsbereich des § 32b | | a) Aufzeichnung und Bescheinigung | 35 |
| I. Persönlicher Geltungsbereich | 17 | b) Folgewirkungen | 36 |
| II. Sachlicher Geltungsbereich | 18 | 2. Bei nach DBA steuerfreien Einkünften (Abs. 1 Nr. 3 Var. 1) | 37 |
| III. Räumlicher Geltungsbereich | 19 | II. Veranlagung von Arbeitnehmern (§ 46) | |
| E. Verhältnis des § 32b zu anderen Vorschriften | | 1. Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 7 | 38 |
| I. Verhältnis des Abs. 1 Nr. 2 und 3 zu zwischenstaatlichen Übereinkommen (insbes. DBA) | | 2. Antrags-Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 | 39 |
| 1. Verhältnis zum Abkommens-Progressionsvorbehalt | 25 | III. Einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO | |
| 2. Kein zwingender Progressionsvorbehalt aufgrund DBA oder sonstiger zwischenstaatlicher Übereinkommen | 26 | 1. Grund der Feststellung | 40 |
| | | 2. Inhalt der Feststellung | 41 |
| | | 3. Zuständigkeit | 42 |

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Besonderer Steuersatz bei Bezug bestimmter Leistungen und Einkünfte (Progressionsvorbehalt)**

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|---|------|
| A. Überblick zu Abs. 1 | 43 | | |
| B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 | | | |
| I. Zeitweise oder während des gesamten VZ unbeschränkt Steuerpflichtiger oder ein beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Anwendung findet | | | |
| 1. Systematik/DBA-Ansässigkeit | 44 | 2. Schnellübersicht über die Leistungen der Nr. 1 | 63 |
| 2. Unbeschränkt Steuerpflichtiger | | 3. Leistungen der Arbeitsförderung (Nr. 1 Buchst. a) | 66 |
| a) Unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 | 45 | 4. Leistungen der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung (Nr. 1 Buchst. b) | 67 |
| b) Sonderformen der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 und 3, § 1a) | 46 | 5. Leistungen bei Mutterschaft (Nr. 1 Buchst. c) | 68 |
| c) Zeitweise oder während des gesamten VZ | 47 | 6. Leistungen nach dem Soldatenversorgungsgesetz (Nr. 1 Buchst. d) | 69 |
| 3. Beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Anwendung findet | 49 | 7. Entschädigung für Verdienstausfall nach dem Infektionsschutzgesetz v. 20.7.2000 (Nr. 1 Buchst. e) | 70 |
| 4. Fassung bis VZ 1995: Beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Abs. 4 Anwendung findet (insbesondere Grenzpendler) | 50 | 8. Leistungen der Kriegsopferversorgung (Nr. 1 Buchst. f) | 71 |
| II. Bezogen | | 9. Nach § 3 Nr. 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge (Nr. 1 Buchst. g) | 72 |
| 1. Überblick | 53 | 10. Verdienstausfallentschädigung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz (Nr. 1 Buchst. h) | 73 |
| 2. Zurechnung | 54 | 11. Vorruhestandsgeld im Beitrittsgebiet (Nr. 1 Buchst. i) | 74 |
| 3. Zufluß | 55 | | |
| III. Bestimmte Sozialleistungen (Abs. 1 Nr. 1) | | IV. Ausländische Einkünfte, die im VZ nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben, bei zeitweiliger unbeschränkter Steuerpflicht (Abs. 1 Nr. 2) | |
| 1. Grundsätzliches zu der Aufzählung in Nr. 1 | | 1. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 2 | 76 |
| a) Einnahmen – Leistungen | 59 | 2. Ausländische Einkünfte | 77 |
| b) Abschließende Aufzählung | 60 | 3. Die im VZ nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben | 78 |
| c) Leistungsempfänger | 61 | 4. Nur für Fälle der zeitweise unbeschränkten Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle | 79 |
| d) Steuerbarkeit der Leistungen der Nr. 1 | 62 | | |

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| V. Nach einem DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfreie Einkünfte oder bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 im VZ nicht der deutschen Besteuerung unterliegende Einkünfte (Abs. 1 Nr. 3) | | | |
| 1. Einkünfte | | | |
| a) Bedeutung des Begriffs „Einkünfte“ | 81 | | |
| b) Ermittlung der Einkünfte im besonderen | 82 | | |
| 2. Nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfreie Einkünfte (Nr. 3 Var. 1) | 82a | | |
| a) Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung | 83 | | |
| b) Ausländische Einkünfte (bis einschließlich VZ 1995) | 84 | | |
| c) Steuerbefreiung der Einkünfte | 85 | | |
| 3. Nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfreie Einkünfte (Nr. 3 Var. 2) | | | |
| a) Nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen | 86 | | |
| b) Steuerbefreiung der Einkünfte | 87 | | |
| 4. Unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer | | | |
| | | a) Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 und DBA-Progressionsvorbehalt | 88 |
| | | b) Abs. 1 Nr. 3 Var. 2 und Übereinkommens-Progressionsvorbehalt | 88a |
| | | 5. Bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 im VZ nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, wenn deren Summe positiv ist (Nr. 3 Var. 3) | |
| | | a) Bedeutung der Regelung | 89 |
| | | b) Bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 | 90 |
| | | c) Im Veranlagungszeitraum | 91 |
| | | d) Nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte | 92 |
| | | e) Fassung bis VZ 1995: Nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte iSd. § 50 Abs. 4 | 93 |
| | | f) Wenn deren Summe positiv ist | 94 |
| | | C. Rechtsfolge: Anwendung eines besonderen Steuersatzes auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen (Abs. 1 aE) | |
| | | I. Anwendung eines besonderen Steuersatzes (ProgrVorb.) | 99 |
| | | II. Auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen | 101 |

**Erläuterungen zu Abs. 1a:
Progressionsvorbehalt für DBA-steuerfreie
Einkünfte der Organgesellschaft**

| | Anm. | | Anm. |
|--|------------|---|------|
| A. Überblick zu Abs. 1a | 102 | | |
| I. Keine Einkunftserzielung des Organträgers | 103 | II. Rechtslage vor Einführung des Abs. 1a | 104 |
| | | III. Bedeutung des Abs. 1a | 105 |

| | |
|---|------|
| | Anm. |
| B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1a | 106 |
| C. Rechtsfolge des Abs. 1a | |
| I. Geltung als unmittelbar von einem unbeschränkt Steuer- | |

| | |
|---|------|
| | Anm. |
| pflichtigen bezogene ausländische Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 3 | 107 |
| II. Zurechnung beim unbeschränkt Steuerpflichtigen . . | 108 |

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Ermittlung des besonderen Steuersatzes**

| | |
|---|------|
| | Anm. |
| A. Überblick zu Abs. 2 | 110 |
| B. Vermehrung oder Verminderung des zu versteuernden Einkommens bei der Berechnung der Einkommensteuer (Abs. 2 erster Teil) | |
| I. Ermittlung eines Steuersatz-Einkommens | |
| 1. Vermehrung oder Verminderung um Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 und Einkünfte des Abs. 1 Nr. 2 und 3 – Hinzurechnungsmethode | 111 |
| 2. Fassung bis VZ 1995: Einbeziehung der Leistungen und Einkünfte des Abs. 1 in eine Schatzenveranlagung | 112 |
| II. Ermittlung des besonderen Steuersatzes aus dem Steuersatz-Einkommen . . | 114 |
| C. Umfang der einzubeziehenden Einkünfte und Leistungen (Abs. 2 zweiter Teil) | |
| I. Einzubeziehende Einkünfte im Falle des Abs. 1 Nr. 1 (Abs. 2 Nr. 1) | |

| | |
|--|------|
| | Anm. |
| 1. Überblick | 121 |
| 2. Summe der Leistungen . . | 122 |
| 3. Nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags . . | 123 |
| 4. Soweit der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar ist | 124 |
| II. Hinzu- oder abzurechnende Einkünfte im Falle des Abs. 1 Nr. 2 und 3 (Abs. 2 Nr. 2) | |
| 1. Die in Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 bezeichneten Einkünfte | 131 |
| 2. Berücksichtigung außerordentlicher Einkünfte (ab VZ 2001) | 132 |
| 3. Ausnahme: außerordentliche Einkünfte (bis VZ 2000) | 133 |
| a) Bedeutung der Regelung | 134 |
| b) Begriff der außerordentlichen Einkünfte . | 135 |
| D. ABC der Ermittlung des besonderen Steuersatzes . . | 136 |

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Bescheinigungspflicht des Trägers der Leistungen iSd. Abs. 1 Nr. 1**

| | |
|--|------|
| | Anm. |
| A. Bescheinigungspflicht bei Sozialleistungen iSd. Abs. 1 Nr. 1 (Abs. 3 Satz 1) | |

| | |
|--|------|
| | Anm. |
| I. Überblick | 141 |
| II. Aussteller: Träger der Sozialleistungen | 142 |

| | | | |
|---|------|---|------|
| | Anm. | | Anm. |
| III. Zeitpunkt der Ausstellung | 143 | 3. Höhe der Leistung | 147 |
| IV. Adressat: Leistungsempfänger | 144 | 4. Während des Kalenderjahrs gezahlte Leistungen | 148 |
| V. Inhalt der Bescheinigung | | | |
| 1. Dauer des Leistungszeitraums | 145 | | |
| 2. Art der Leistung | 146 | | |
| | | B. Steuerliche Hinweispflichten in der Bescheinigung (Abs. 3 Satz 2) | 149 |

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Datenübermittlungspflicht der
Bundesagentur für Arbeit**

| | | | |
|--|------|---|------|
| | Anm. | | Anm. |
| A. Übermittlung der Daten des gewährten Insolvenzgeldes (Abs. 4 Satz 1) | 156 | C. Arbeitnehmer als Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgeldes (Abs. 4 Satz 3) | 158 |
| B. Information des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 2) | 157 | | |

Allgemeine Erläuterungen zu § 32b

Schrifttum:

Bis 1990: DEBATIN, Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, AWD 1965, 49; MÖSSNER, Zur Rechtsnatur des Progressionsvorbehalts, AWD 1970, 569; EGGESIEKER/BÄTTENHAUSEN, Zur konsequenten Anwendung des Progressionsvorbehalts bei der Einkommensteuer und Vermögensteuer, AWD 1974, 608; –KAV–, Lohnsteuerrechtliche Probleme bei der Zahlung von Arbeitslosengeld, FR 1978, 217; HERZIG, Negativer Progressionsvorbehalt im Körperschaftsteuerrecht, RIW/AWD 1979, 545; WOLF, Aufgaben des Arbeitgebers beim Progressionsvorbehalt für Lohnersatzleistungen, DB 1982, 821; WIRTZ, Anmerkung zum Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG, DStR 1985, 662; SCHRÖDER, Beschränkung des Verlustabzugs nach §§ 2a und 15a EStG und negativer Progressionsvorbehalt, StBp. 1986, 127; APITZ, Zweifelsfragen zum Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG, DStZ 1987, 327; HAHN, Ungleichbehandlung bei Anwendung des Progressionsvorbehalts für den Bezug von Lohnersatzleistungen, BB 1987, 314; KÜBLER, Zur Frage, wie sozial § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG ist, DB 1988, 986; MIENERT, Die nicht soziale Bestimmung des § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG sollte beseitigt, wenigstens aber gemildert werden, DB 1988, 24; STOBBE, Besteuerung ausländischer Einkünfte, Erfahrungen aus der Prüfung eines Rechnungshofs, DStZ 1988, 325; URBAN, Die Besteuerung des Arbeitslohns bei gesetzlichem Forderungsübergang auf Sozialleistungsträger, DB 1989, 1438; CÖSTER/MEYER, Der einkommensteuerliche Progressionsvorbehalt bei steuerbefreiten Auslandseinkünften, RIW 1990, 45; PUHL, Wegfall des Krankengeldes wegen rückwirkender Zubilligung einer Rente, DB 1990, 1111; URBAN, Zur Lohnbesteuerung bei gesetzlichem Forderungsübergang, DB 1990, 506.

1991–2000: DZIADKOWSKI, Nichtsteuerbarkeit von Einkünften und Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 EStG, BB 1991, 2195; DB, Progressionsvorbehalt bei Verlustrücktrag – Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 13.11.1991 I R 3/93, DStR 1992, 458; GUMPP, Steuerbelastungsrechnung bei Anwendung des Progressionsvorbehalts, DB 1992, 1005; SCHEFFLER/ZUBER, Zur Steuerplanung bei Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte, DStR 1992, 193; Voss/Voss, Steuerbelastungsrechnung bei Anwendung des Progressionsvorbehalts, DB 1992, 645; BEYER, Vergütung für mehrjährige Tätigkeit ist im Jahr ihrer Zahlung dem

Progressionsvorbehalt zu unterwerfen, DStR 1994, 1489; GRÜTZNER, Ausländische Einkünfte im gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren, IStR 1994, 65; KRABBE, Das Grenzpendlergesetz, IStR 1994, 377; MASSBAUM/MEYER-SCHARENBERG/PERLET, Die deutsche Unternehmensbesteuerung im europäischen Binnenmarkt, Neuwied 1994, 371 ff.; RASCHE, Einkommensteuerliche Auswirkungen der rückwirkenden Zubilligung von Renten und des rückwirkenden Wegfalls des Anspruchs auf Krankengeld, FR 1994, 427; HEUERMANN, Arbeitnehmer-Pauschbetrag und Progressionsvorbehalt, DStR 1995, 1662; KAEFER, Neuregelung der Besteuerung Nichtansässiger im Grenzpendlergesetz II, BB 1995, 1615; KISCHEL, Die Umsetzung des Schumacker-Urteils v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 im Jahressteuergesetz 1996, IStR 1995, 368; KLINKE, Diener, Dienen und Verdienen: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 217; NIEMEYER, Zur Verfassungsmäßigkeit der Anwendung des Progressionsvorbehaltes bei Ehegatten, von einer Arbeitslosengeld erhält, FuR 1995, 236; HELLWIG, Das Facelifting des § 32b EStG, DStZ 1996, 385; KUMPF/ROTH, Wahlbesteuerung für beschränkt Einkommensteuerpflichtige, StuW 1996, 259; LAUDAN, Grenzen des Progressionsvorbehalts für steuerfreie Auslandseinkünfte in Verlustabzugsfällen, DB 1996, 856; MARSCHNER, Der Anspruch auf Konkursausfallgeld, DB 1996, 780; SASS, Die Regelungen für Ausländer nach dem Jahressteuergesetz 1996 vor dem Hintergrund des „Schumacker-Urteils“ des EuGH, DB 1996, 295; URBAN, Die Neuregelung der steuerlichen Behandlung von Lohnersatzleistungen und gesetzlichem Forderungsübergang, DB 1996, 1893; WASSERMAYER, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996), 151; MÖSSNER, Die Neuregelung der temporären Steuerpflicht durch die Jahressteuergesetze 1996 und 1997, IStR 1997, 225; APEL/OLTMANN, Diskriminiert das deutsche Steuerrecht den Zu- und Wegzug?, DB 1998, 2560; HENSEL, Anwendung des § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des JStG 1996, IWB F. 3 Gr. 3, 1183 (1998); SCHMITZ, Zur Erweiterung des Progressionsvorbehaltes bei Entsendung/Rückkehr von Arbeitnehmerin ins/aus dem Ausland, IStR 1998, 533; WOTSCHOFSKY, Der Progressionsvorbehalt – Eine quantitative Analyse unter besonderer Berücksichtigung der Systemkonformität, Hamburg 1998; LÜDICHE, Doppelansässigkeit, Ansässigkeitswechsel und Progressionsvorbehalt, in: Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999, 731; KROPPE/SCHREIBER, Internationale Aspekte des Steuerlastungsgesetzes, IWB F. 3 Gr. 3, 1233 (1999); KUSSMAUL/RICHTER, Wesenszüge einer körperschaftsteuerlichen grenzüberschreitenden Organshaft, StuB 1999, 807; WENDT, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Änderungen bei betrieblichen und privaten Veräußerungsgeschäften, FR 1999, 333; DJANANI/HARTMANN, Der Progressionsvorbehalt im Nichtansässigkeitsstaat und bei subjektiven Qualifikationskonflikten, IStR 2000, 321; WILK, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Auslandsverlusten – Eine systematisch-methodische, verfassungs- und europarechtliche Untersuchung, Berlin 2000; WOTSCHOFSKY/PASCH, Zur Systemwidrigkeit des Progressionsvorbehalts, StuB 2000, 932.

Seit 2001: BUCIEK, Auslandseinkünfte bei Zuzugs- und Wegzugsfällen, DStZ 2001, 819; GRÜTZNER, Einkommensbesteuerung bei Auslandsbeziehungen eines Steuerinländers, NWB F. 3, 11723 (2001); HAGEN/SCHYNOL, Die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach dem Steuersenkungsgesetz und dem Steuersenkungsergänzungsgesetz, DB 2001, 405; SCHNELL, Progressionsvorbehalt, StWK Gruppe 4, 197 (2001); SCHLÜTER, Halbteilungsgrundsatz bei Progressionsvorbehalt unbeachtlich?, DB 2001, 119; ZOLL, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung bei gewerblichen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften, Köln 2001; ACHTER, Zur Vereinbarkeit des Progressionsvorbehalts bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht und bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG mit Verfassungs- und Völkerrecht am Beispiel von Arbeitnehmer-Entsendungen, IStR 2002, 73; ANDRESEN, Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG bei unterjährigem Wechsel der Ansässigkeit und Doppelansässigkeit – Oder die neue Unmaßgeblichkeit des Ansässigkeitsstaates, IStR 2002, 627; BENECKE/SCHNITGER, Progressionsvorbehalt bei Zu- und Wegzug – Anmerkung zu BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, FR 2002, 606; HAASE, Subjektive Qualifikationskonflikte bei der Behandlung von Einkünften einer Limited Liability Company nach dem DBA Deutschland-USA, IStR 2002, 733; SABATSCHUS, Zweifel an der BFH-Rechtsprechung zum Progressionsvorbehalt, IStR 2002, 623; STRAUB/ACKSTALLER, Progressionsvorbehalt bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht, NWB F. 3, 12061 (2002); WASSERMAYER, Der BFH und der Progressionsvorbehalt, IStR 2002, 289; WOTSCHOFSKY, Belastungssätze in der Steuerplanung bei progressivem Tarifverlauf, DB 2002, 2497; ACHTER, Der Salto mortale des ersten Senats hinweg

über die Dogmatik des Progressionsvorbehalts, IStR 2003, 203; AIGNER/REINISCH, Progressionsvorbehalt und Steuerabsetzbeträge – ein EU-Problem, SWI 2003, 539; BENECKE/SCHNITGER, Gemeinschaftsrechtlich bedingte Anrechnung von Körperschaftsteuer bei fiktiv unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht? – Zugleich Anmerkung des BFH-Urteils vom 13.11.2002 – I R 67/01, IStR 2003, 649; CORDEWENER, Auslandsverluste und EG-Grundfreiheiten: Kurskorrektur am falschen Fall? – Kritische Anmerkungen zum Vorlagebeschluss des BFH vom 13.11.2002, IStR 2003, 413; HEURUNG/MÖBUS, Einkommensermittlung bei Organschaften: Gestaltungsmöglichkeiten bei Umwandlungen und grenzüberschreitenden Sachverhalten im Kontext der neueren Entwicklungen im Unternehmenssteuerrecht, BB 2003, 766; JANN/WEIDLICH, Das Verschwinden des negativen Progressionsvorbehalts, SWI 2003, 263; LOHSE/MADLE, Rechtsprechungsänderungen des BFH bei Ertragsteuern und Umsatzsteuer im Jahre 2002, DStR 2003, 661; LOUKOTA, Progressionsvorbehalt und Steuerabsetzbeträge – ein EU-Problem?, SWI 2003, 488; PULS, Zur Frage des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG bei Doppelansässigkeit, DStZ 2003, 755; VOGEL, Progressionsvorbehalt, Progressionserhöhung und Progressionserstreckung, IStR 2003, 419; ZIESECKE, Minderung der Auswirkung des Progressionsvorbehalts in Fällen des Zu- und Wegzuges von Steuerpflichtigen durch den Abzug ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG, IStR 2003, 115; WASSERMAYER, Zur „Selbsterherrlichkeit“ des BFH, IStR 2003, 421; CORDEWENER, Das EuGH-Urteil „Gerritse“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 3.11.2003 – Steine statt Brot für die Besteuerungspraxis!, IStR 2004, 109; GROTHERR, Auswirkungen der geänderten BFH-Rechtsprechung zum Progressionsvorbehalt in Wegzugs-, Zuzugs- und Doppelwohnsitzfällen, IWB F. 3 Gr. 3, 1397 (2004); KOREZKIJ, Progressionsvorbehalt bei der Steuerberechnung nach § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG – ein unlösbares Problem?, BB 2004, 194; SIEGEL, Einkommensteuer bei Zusammenreffen von Progressionsvorbehalt und Fünftelregel, BB 2004, 914.

Verwaltungsanordnung: LEITFADEN zur Besteuerung ausländischer Einkünfte bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, Stand Juli 2004, OFD München/OFD Nürnberg, www.ofd.bayern.de (im folgenden: Leitfaden der FinVerw.).

A. Überblick zu § 32b

1

Besonderer Steuersatz: Erzielt ein unbeschränkt Stpfl. steuerbare und stpfl. Einkünfte, so löst dies nach deutschem EStRecht zwei Rechtsfolgen aus: Die Einkünfte finden zum einen Eingang in die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (zvE) und erhöhen zum anderen (innerhalb der Progressionszone) den Steuersatz für alle Einkünfte. Denn dieser ist progressiv gestaltet, die relative Belastung steigt nach Maßgabe des § 32a Abs. 1 Satz 2 mit zunehmendem zvE (vgl. dazu WOTSCHOFSKY, DB 2002, 2497).

Das zvE ist sonach im Normalfall gleichzeitig Steuer-Bemessungsgrundlage und Steuersatz-Bemessungsgrundlage. Bleiben Einkünfte bei der Steuer-Bemessungsgrundlage außer Ansatz, kann dies folglich auch zur Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes führen. Dem wirkt § 32b entgegen. Er gebietet im Interesse der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit die Anwendung eines besonderen Steuersatzes auf die Steuer-Bemessungsgrundlage, der unter Einbeziehung der von § 32b bestimmten, im zvE nicht enthaltenen Einkünfte in die Steuersatz-Bemessungsgrundlage (seit VZ 1996 durch einfache Hinzu- oder Abrechnung) als Durchschnittssteuersatz ermittelt wird. § 32b ist also hinsichtlich des Steuersatzes *lex specialis*, der allgemeine Steuersatz des § 32a Abs. 1 Satz 2 gilt „vorbehaltlich des § 32b“ (§ 32a Abs. 1 Satz 1).

Negativer Progressionsvorbehalt: Aus dem Vorstehenden folgt, daß die Berücksichtigung von § 32b unterliegenden Einkünften (bzw. Einnahmen) den Steuersatz (und damit die ESt.) nicht nur erhöhen, sondern – wenn die Einnahmen oder Einkünfte negativ sind – auch (ggf. sogar bis auf 0 €) vermindern

kann (vgl. BFH v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660, Grundsatz-Entscheidung) – sog. negativer ProgrVorb.

Kein allgemeiner Progressionsvorbehalt: § 32b enthält keinen allgemeinen ProgrVorb. für stfreie Bezüge, sondern bildet nur unter den dort genannten Voraussetzungen und nur für die dort bezeichneten Einnahmen/Einkünfte eine Rechtsgrundlage, um diese bei der Berechnung des Steuersatzes zu berücksichtigen (BFH v. 15.12.1999 – I R 80/98, BFH/NV 2000, 832).

Zweistufige Veranlagung: Ist für Einkünfte oder Leistungen der ProgrVorb. zu beachten, muß deshalb die Ermittlung der (tariflichen) ESt. in zwei Stufen durchgeführt werden; vgl. H 185 „Allgemeines“ EStH 2003:

- ▶ 1. *Stufe:* Ermittlung des zvE nach allgemeinen Grundsätzen.
- ▶ 2. *Stufe:* Berechnung und Anwendung des besonderen Steuersatzes nach Maßgabe des § 32b.

Aufbau des § 32b:

- ▶ *Abs. 1* regelt die Anwendung eines besonderen Steuersatzes auf das zvE (sog. ProgrVorb.), wenn der Stpfl. bezogen hat:
 - *Nr. 1:* bestimmte, in Abs. 1 Nr. 1 aufgezählte (zuvor nach § 3 stbefreite) soziale Einkommens-/Lohnersatzleistungen, bzw.
 - *Nr. 2:* ausländ. Einkünfte, die bei nur zeitweiser unbeschränkter StPflcht im VZ nicht der deutschen ESt. unterlegen haben, bzw.
 - *Nr. 3, Var. 1 und 2:* Einkünfte, die aufgrund von DBA und/oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen stfrei sind, bzw.
 - *Nr. 3, Var. 3:* Einkünfte, die bei Anwendung von § 1 Abs. 3, § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 nicht der deutschen ESt. unterliegen, wenn deren Summe positiv ist.
- ▶ *Abs. 1a* bezieht DBA-stfreie Einkünfte einer Organgesellschaft beim Organträger in den ProgrVorb. ein.
- ▶ *Abs. 2* regelt die Ermittlung des besonderen Steuersatzes.
- ▶ *Abs. 3* verpflichtet flankierend zu Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 die Träger der Sozialleistungen, dem Stpfl. Dauer, Art und Höhe der Leistungen für Zwecke des ProgrVorb. zu bescheinigen.
- ▶ *Abs. 4* verpflichtet die Bundesagentur für Arbeit (ab VZ 2005) zur Übertragung der Daten des gewährten Insolvenzgeldes je Empfänger an die FinVerw.

Zum Begriff „Progressionsvorbehalt“:

- ▶ *Gesetzesprache des EStG:* Die Sprache des EStG und die Praxis verwenden den Begriff „Progressionsvorbehalt“ iS von Anwendung eines besonderen Steuersatzes auf das zvE, der sich unter Einbeziehung bestimmter Leistungen und Einkünfte auf Grund des progressiven Steuertarifs des § 32a Abs. 1 Satz 2 berechnet (s. die Gesetzesüberschrift des § 32b und den Wortlaut der § 34 Abs. 3 Satz 2, § 34b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, § 46 Abs. 2 Nr. 1, R 180e und R 185 EStR 2003 sowie H 185 „Allgemeines“ EStH 2003).
- ▶ *Ursprüngliche Wortbedeutung:* Ursprünglich bezog sich der Begriff „Progressionsvorbehalt“ nur auf einen (in einem DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen enthaltenen) „Vorbehalt“ der Vertragsstaaten, Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. So behält nach Art. 23A Abs. 3, Art. 23B Abs. 2 OECD-MA („können ... einbezogen werden“) der Wohnsitzstaat (Art. 4 OECD-MA) das Recht, die von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte einer im Vertragsstaat ansässigen Person „bei der Fest-

setzung der Steuer für das übrige Einkommen“ einzubeziehen (abkommensrechtlicher ProgrVorb.).

B. Rechtsentwicklung des § 32b

2

EStrG 1974 v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Mit der neuen Vorschrift des § 32b wurde der ProgrVorb. bei ausländ. Einkünften mit Wirkung ab 1.1.1975 ausdrücklich im EStG gesetzlich geregelt. Von einem solchen ProgrVorb. gingen bereits davor die Richtlinien v. 21.2.1957 zur Anwendung des DBA USA 1954 (BStBl. I 1954, 154 – Abschn. 20), die EStR 1969/72 (vgl. Abschn. 185) und die BFH-Rspr. (grundlegend BFH v. 9.11.1966 – I 29/65, BStBl. III 1967, 88; s. Anm. 25 mwN) aus. Diese Rechtsauffassung wurde allerdings angezweifelt. Die Einfügung einer ausdrücklichen Regelung in das EStG in Gestalt des § 32b sollte dazu dienen, eine sichere Rechtsgrundlage für den ProgrVorb. zu schaffen (so BMF v. 29.11.1974, BStBl. I 1974, 946 Tz. 13.5); der BTFinAussch. begründete sie wie folgt (BTDrucks. 7/2180, 20):

„Der Finanzausschuß erachtet es aus Gründen der Rechtssicherheit für zweckmäßig, die Anwendung des Progressionsvorbehalts, der in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vereinbart ist, im Gesetz zu regeln. Die Neuregelung entspricht der bisherigen Verwaltungspraxis.“

Zweites HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Dieses Gesetz bezog in den ProgrVorb., der bis dahin ausschließlich nach DBA stfreie ausländ. Einkünfte erfaßte (diese Regelung wurde infolgedessen zu Abs. 1 Nr. 2, heute Abs. 1 Nr. 3 Var. 1), mit Wirkung ab VZ 1982 auch den „Kernbereich“ der stfreien „Lohnersatzleistungen“ ein (von da an Abs. 1 Nr. 1), und zwar das Arbeitslosengeld, das Kurzarbeitergeld, das Schlechtwettergeld, ferner die Arbeitslosenhilfe nach dem Arbeitsförderungsgesetz (AFG) v. 25.6.1969 (BGBl. I 1969, 582, mit späteren Änderungen).

Die Ermittlung des besonderen Steuersatzes regelte der neue Abs. 2 – und zwar Abs. 2 Nr. 1 für die Lohnersatzleistungen und Abs. 2 Nr. 2 (entsprechend der bisherigen Regelung) für ausländ. Einkünfte.

Achtes Gesetz zur Änderung des AFG v. 14.12.1987 (BGBl. I 1987, 2602; BStBl. I 1988, 6): Ebenfalls dem ProgrVorb. unterworfen wurden damit

- das Überbrückungsgeld nach § 55a AFG (Erweiterung des Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a; rückwirkend ab VZ 1986)
- sowie die Arbeitslosenbeihilfe und die Arbeitslosenhilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz (SVG – Nr. 1 Buchst. b neu eingefügt). Diese beiden Leistungen bezog das Gesetz rückwirkend ab VZ 1987 in den ProgrVorb. ein. Für diese Zeit leitete er sich bereits aus dem dann aufgehobenen § 86a SVG (BGBl. I 1987, 2078) ab (vgl. BTDrucks. 11/1161, 14).

Die Rückwirkung regelte § 52 Abs. 1a EStG idF des 8. AFG-ÄndG.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Anwendung des ProgrVorb. wurde mit Wirkung ab VZ 1990 in Abs. 1 Nr. 1 auf nahezu alle stfreien sozialen Lohn- und Einkommensersatzleistungen erstreckt.

- ▷ *Zusätzlich erfaßt in Buchst. a* wurden mithin folgende weitere AFG-Lohn-/Einkommens-Ersatzleistungen: Konkursausfallgeld, Übergangsgeld, Unterhaltsgeld als Zuschuß und Krankengeld.
- ▷ *Unter Buchst. b* wurden folgende Leistungen der Sozialversicherung im übrigen einbezogen:

- Krankengeld,
- Mutterschaftsgeld,
- Verletztengeld,
- Übergangsgeld und
- vergleichbare Lohnersatzleistungen

nach der Reichsversicherungsordnung (RVO), dem Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte (KVLG), dem Angestelltenversicherungsgesetz oder dem Reichsknappschaftsgesetz.

Zwar wurde seit dem 1.1.1989 kein Krankengeld mehr nach der RVO oder dem KVLG, sondern nach dem diese ablösenden Fünften Buch des Sozialgesetzbuches (SGB V) oder dem Zweiten Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte (KVLG 1989) gezahlt (vgl. Gesundheitsreformgesetz v. 20.12.1988, BGBl. I 1988, 2477). Die mangelnde Aufnahme der neuen Gesetze in den Text des § 32b änderte jedoch dank der Überleitungsbestimmung des Art. 77 Abs. 1 des Gesundheitsreformgesetzes nichts an der Einbeziehung des Krankengeldes in den ProgrVorb. bereits ab VZ 1990 (vgl. näher BFH v. 30.8.1995 – I R 113/94, BStBl. II 1996, 96, und die Vorinstanz, FG Schl.-Holst. v. 8.12.1993, EFG 1995, 890).

- ▷ *Neu erfaßt in Buchst. c* wurden:
 - Mutterschaftsgeld,
 - Zuschuß zum Mutterschaftsgeld und die
 - Sonderunterstützung
 nach dem Mutterschutzgesetz.
- ▷ *Umgegliedert nach Buchst. d* wurden die bisher in Nr. 1 Buchst. b aufgeführte Arbeitslosenbeihilfe und Arbeitslosenhilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz.
- ▷ *Neu erfaßt in Buchst. e* wurden die Entschädigung für Verdienstausschlag nach dem BSeuchG.
- ▷ *Neu erfaßt in Buchst. f* wurden das
 - Versorgungskrankengeld und
 - Übergangsgeld
 - nach dem Bundesversorgungsgesetz.
- ▷ *Neuer Abs. 3*: Ferner verpflichtete man die Leistungsträger, dem Stpfl. Bescheinigungen über die von ihm empfangene Sozialleistung und deren steuerliche Behandlung auszustellen.

Altersteilzeitgesetz v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2343): Die dem ArbN vom ArbG nach diesem Gesetz gewährten Aufstockungsbeträge wurden mit Wirkung ab VZ 1989 in den ProgrVorb. einbezogen.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Der ProgrVorb. wurde ab VZ 1990 (§ 52 Abs. 1) ausgedehnt auf das Eingliederungsgeld nach dem AFG (Erweiterung des Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a), die Verdienstausschlagentschädigung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz (USG – neuer Abs. 1 Nr. 1 Buchst. h) und die nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen stfreien Bezüge des Personals internationaler Organisationen (als klarstellende Erweiterung des Abs. 1 Nr. 2 gedacht).

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Dieses Gesetz bezog in den ProgrVorb. ein: das in den neuen Bundesländern gezahlte Altersübergangsgeld (Erweiterung des Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a), den an Beamtinnen gezahlten Zuschuß nach § 4a Mutterschutzverordnung oder einer entsprechen-

den Landesregelung (Erweiterung des Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c), ferner das in den neuen Bundesländern nach der DDR-Verordnung v. 8.2.1990 geleistete Vorruchstangsgeld (neuer Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i). Die Leistungen wurden jeweils mit rückwirkender Geltung ab VZ 1991 erfaßt (§ 52 Abs. 21e idF des StÄndG 1992); davor waren sie stfrei ohne ProgrVorb. (BMF v. 28.2.1991, BStBl. I 1991, 663; ab VZ 1991 überholt, vgl. BMF v. 31.1.1994, BStBl. I 1994, 140).

Ferner trug das StÄndG 1992 auch im Text des § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b dem bereits zum 1.1.1989 stattgefundenen Wechsel der Rechtsgrundlagen des Krankengeldes von der RVO und dem KVLG zum SGB V und SGB VI und dem Zweiten Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte Rechnung. Nach dem Wort „Reichsversicherungsordnung“ wurden die Wörter „nach dem Fünften oder Sechsten Buch des Sozialgesetzbuches“ und nach dem „Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte“ die Wörter „nach dem Zweiten Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte“ eingefügt (vgl. dazu BFH v. 30.8.1995 – I R 113/94, BStBl. II 1996, 96, als Vorinstanz FG Schl.-Holst. v. 8.12.1993, EFG 1995, 890, und vorstehend StReformG 1990 zu Buchst. b).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a erfaßte nunmehr (ab VZ 1994, § 52 Abs. 1 idF des StMBG) auch die Eingliederungshilfe nach dem AFG. Die Aufnahme der Überbrückungshilfe nach dem SVG und dem ZivildienstG sowie den Fortfall der Arbeitslosenhilfe nach dem SVG in § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d machte das 2. SKWPG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2374; BStBl. I 1994, 111) rückgängig. Denn diese Hilfen waren nur gesetzlich geplant, wurden aber nicht verwirklicht, s. § 3 Nr. 2a Anm. 1.

GrenzpendlerG v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440): Dieses Gesetz erweiterte den ProgrVorb. nach § 32b auf beschränkt Stpfl., die ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland stpfl. Einkünfte erzielten (im folgenden vereinfacht: Grenzpendler) und dafür eine der unbeschränkten StPflcht angenäherte, in § 50 Abs. 4 neu geregelte besondere Besteuerung beantragten; hierzu war hinsichtlich der in Abs. 1 Nr. 2 neu erfaßten Einkünfte idS. § 50 Abs. 4 ein (allerdings nur) positiver ProgrVorb. vorgesehen. Die Neuregelung galt grds. ab VZ 1994 (§ 52 Abs. 1) und erwies sich als kurzlebig (nur für VZ 1994 und 1995; zur Rückwirkung s. § 52 Abs. 30a idF des GrenzpendlerG); sie wurde bereits durch das JStG 1996 modifiziert und erweitert.

► *Rückwirkende Anwendung:* § 32b idF des GrenzpendlerG war auf Antrag des Stpfl. auch für VZ vor 1994 anzuwenden, soweit StBescheide noch nicht bestandskräftig waren oder eine bestandskräftige Entscheidung über einen vor dem 13.10.1993 (Datum des Gesetzesbeschlusses) gestellten Antrag auf Billigkeitsmaßnahmen noch nicht vorlag (§ 52 Abs. 30a Satz 2). Allerdings bestimmte § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 Buchst. a Satz 2 Halbs. 2 idF des GrenzpendlerG die singemäße Anwendung von § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG 1990, wonach der Antrag auf Durchführung einer StVeranlagung bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden zweiten KJ. durch Abgabe einer EStErklärung zu stellen war (vgl. dazu BFH v. 28.2.2001 – I R 94/00, BFH/NV 2001, 1023).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Dieses Gesetz brachte eine wesentliche Neugestaltung des § 32b:

► *Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag:* Der in § 3 Nr. 2 stbefreite Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag wurde in den ProgrVorb. des § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a mit Wirkung ab VZ 1995 (§ 52 Abs. 2a und Abs. 23 Satz 1 idF JStG 1996) ein-

bezogen. Zugleich wurden das außer Kraft getretene Angestelltenversicherungs- und Reichsknappschaftsgesetz in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b gestrichen.

► *Neue Nr. 2 des Abs. 1:* Ausländ. Einkünfte von Personen, die nicht während des gesamten VZ unbeschränkt stpfl. waren, bezog die neue Nr. 2 des Abs. 1 in den ProgrVorb. ein. Die bisherige Nr. 2 wurde zur Nr. 3.

► *Geänderter Personenkreis:* Darüber hinaus führte das JStG 1996 in Abs. 1 Nr. 3 den positiven ProgrVorb. für die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte der „Grenzpendler“ (von Personen, die ihre stpfl. Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland erzielen) weiter. Die Regelung des § 50 Abs. 4 aF wurde nunmehr durch § 1 Abs. 3 ersetzt, der diesen Personenkreis als unbeschränkt stpfl. fingierte. Ferner erfaßte der positive ProgrVorb. des neuen Abs. 1 auch die Einkünfte der Ehegatten von unbeschränkt stpfl. Staatsangehörigen eines Staates der EU oder des EWR, wenn diese gem. § 1a, §§ 26, 26b Zusammenveranlagung beantragten. Beschränkt stpfl. Angehörige dieser Staaten, selbst wenn sie wesentliche ausländ. Einkünfte hatten (über die in § 1 Abs. 3 und § 1a Abs. 1 Nr. 2 genannten Höchstsätze hinaus), konnten nach § 50 Abs. 5 Satz 4 (heute Satz 2) Nr. 2 eine Einzelveranlagung mit ihren inländ. ArbNEinkünften beantragen; flankierend fielen die Welteinkünfte dieses Personenkreises unter den positiven ProgrVorb.

► *Weitere Änderungen des Abs. 1 Nr. 3:* Das Tatbestandsmerkmal „ausländisch“ entfiel im Zusammenhang mit den nach DBA stfreien Einkünften. Halbs. 1, der die ersten beiden Varianten der Nr. 3 enthält, wurde gestrafft.

► *Hinzurechnungsmethode:* Die bisher gültige Technik der Schattenveranlagung wurde in der neuen Fassung des Abs. 2 aus Vereinfachungsgründen durch die Hinzurechnungsmethode ersetzt.

► *Zeitliche Geltung:* Die Neuregelung des § 32b galt grundsätzlich gemäß § 52 Abs. 1 ab VZ 1996 (vgl. auch § 52 Abs. 23 idF des JStG 1996, der allein für den Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag und den Übergang zur Hinzurechnungsmethode Sonderregelungen vorsah; s. zu letzterer Anm. 136 „Verlustabzug“).

▷ *ProgrVorb. bei rückwirkender Anwendung der familienbezogenen Vergünstigungen für EU- und EWR-Angehörige:* Unbeschränkt oder beschränkt stpfl. Staatsangehörige eines Staates der EU oder des EWR konnten nach näherer Maßgabe des § 52 Abs. 2 die Anwendung des § 1a Abs. 1 rückwirkend auf VZ vor 1996 beantragen, soweit die StBescheide noch nicht bestandskräftig waren (vgl. dazu BFH v. 19.1.2000 – I R 30/99, BStBl. II 2000, 657, und v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321). Dies galt nach Verwaltungsauffassung entsprechend, soweit eine bestandskräftige Entscheidung über einen vor dem 13.10.1993 gestellten Billigkeitsantrag noch nicht vorlag (OFD Düss. v. 9.2.1996, FR 1996, 257 unter Verweis auf § 52 Abs. 30a Satz 2 EStG idF des GrenzpendlerG v. 24.6.1994; ebenso OFD Köln v. 17.7.1996, DB 1996, 2521).

Ein ProgrVorb. war hierbei nur in der jeweils im VZ geltenden Fassung des § 32b anzuwenden (BMF v. 6.12.1995, BStBl. I 1995, 490; v. 30.12.1996, BStBl. I 1996, 1506). Da die auf § 1a Bezug nehmende Neufassung des § 32b erst ab VZ 1996 galt, konnten bei Rückwirkung die Einkünfte des zusammenveranlagten Ehegatten nicht in den positiven ProgrVorb. einbezogen und die eigenen nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte des Stpfl. nur dann erfaßt werden, wenn im VZ der Rückwirkung unbeschränkte StPflcht iSd. § 1 aF gegeben war (OFD Düss. v. 9.2.1996, FR 1996, 257 unter Nr. 2b); denn die Fiktion der unbeschränkten StPflcht des neuen § 1 Abs. 3 galt erst

ab 1996, und § 50 Abs. 4 EStG 1994/1995 konnte nicht eingreifen, wenn § 1a Anwendung fand.

- ▷ *ProgrVorb. bei rückwirkender EU-/EWR-Arbeitnehmerveranlagung*: Beschr. stpfl. ArbN aus den EU-/EWR-Staaten können nach § 50 Abs. 5 Satz 4 (heute Satz 2) Nr. 2 eine Veranlagung zur ESt. beantragen (s. Anm. 49). Dies war auch rückwirkend zulässig, „soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind“ (§ 52 Abs. 31 iVm. Abs. 2; vgl. dazu BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321). Beschränkt stpfl. ArbN, die wegen der Abgeltungswirkung des LStAbzugs keinen StBescheid erhalten hatten, konnten daher innerhalb der Zweijahresfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 auch für VZ vor 1996 einen solchen Antrag stellen; die Zweijahresfrist begann mit Ablauf des Jahres 1995 (vgl. BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321). Bei solchen rückwirkenden Veranlagungen war der ProgrVorb. ebenfalls nur in der im jeweiligen VZ geltenden Fassung anzuwenden (BMF v. 6.12.1995, BStBl. I 1995, 490, und v. 30.12.1996, BStBl. I 1996, 1506). Nach Verwaltungsauffassung waren aber Einkünfte einzubeziehen, die dem StAbzug vom Kapitalertrag oder aufgrund des § 50a unterlagen (so OFD Düss. v. 9.12.1996, FR 1996, 257). Auch für solche ArbN, die die Einkommensgrenzen für eine Pflichtveranlagung nach § 46 idF vor 1996 überschritten, waren ausschließlich Antragsveranlagungen innerhalb der Zweijahresfrist durchzuführen (OFD Berlin v. 20.9.1996, DB 1996, 2205).

Zweites Gesetz zur Änderung des Arbeitsförderungsgesetzes im Bereich des Baugewerbes v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1809): Durch Ergänzung des § 3 Nr. 2 und § 32b wurde das Winterausfallgeld von der ESt. befreit und in den ProgrVorb. einbezogen; Befreiung und ProgrVorb. galten ab VZ 1995 (§ 52 Abs. 1; vgl. auch Art. 5 dieses Gesetzes).

Unfallversicherungs-Einordnungsgesetz v. 7.8.1996 (BGBl. I 1996, 1254; BStBl. I 1996, 1165): Art. 14 dieses Gesetzes ersetzte mit Wirkung ab 1.1.1997 in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b die Wörter „der Reichsversicherungsordnung“ durch die Wörter „dem Siebten Buch Sozialgesetzbuch“. Dies war eine Folge der Umgliederung des gesetzlichen Unfallversicherungsrechts aus der RVO in das SGB (s. dazu PLAGEMANN, NJW 1996, 3173).

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): „Aus Landesmitteln ergänzte Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds zur Aufstockung der Leistungen nach § 55a des Arbeitsförderungsgesetzes“ wurden von der ESt. befreit und flankierend in den ProgrVorb. einbezogen.

▶ *Zeitliche Geltung*: ProgrVorb. und Befreiung galten für solche Leistungen, für die der Bewilligungsbescheid nach dem 31.12.1995 erteilt worden ist (§ 52 Abs. 23 Satz 3). Auf diesen Termin stellte man zur klaren zeitlichen Abgrenzung sowie zur einheitlichen Behandlung der in Teilbeträgen auszuzahlenden Leistungen ab; damit sollte eine Geltung ab VZ 1996 erreicht werden (vgl. BTFinAussch., BTDrucks. 13/5952, 106, und FinMin. Thüringen v. 2.5.1997, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 87).

- ▶ *Nicht weiter verfolgter Änderungsvorschlag*: Der Gesetzentwurf hatte ferner vorgeschlagen, beschr. stpfl. Personen, die dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 unterliegen (Sportler, Künstler usw.), ein Veranlagungswahlrecht einzuräumen und flankierend deren ausländ. Einkünfte in den ProgrVorb. einzubeziehen (BRDrucks. 390/96, 27 und 77 f.). Darauf verzichtete man indessen auf Vorschlag des BTFinAussch. und führte statt dessen für diesen Personenkreis ein Erstattungsverfahren ein (§ 50 Abs. 5 Satz 4 [heute Satz 2] Nr. 3 idF des JStG 1997; BTDrucks. 13/5951, 7 und 13/5952, 98 und 102).

Erstes SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970; BStBl. I 1997, 1523): Das Arbeitsförderungs-Reformgesetz v. 24.3.1997 (BGBl. I 1997, 594) hatte die Leistungen der Arbeitsförderung grundlegend reformiert und zum 1.1.1998 in das SGB als Drittes Buch (SGB III) eingegliedert. Ab diesem Zeitpunkt löste das SGB III das AFG aus dem Jahre 1969 ab. Erst Art. 29 des Ersten SGB III-ÄndG paßte den Katalog des § 32b Abs. 1 Nr. 1 daran mit Wirkung ab VZ 1998 an (§ 52 Abs. 23 Satz 1). Gestrichen wurden dort die nicht mehr aktuellen AFG-Leistungen Schlechtwettergeld, Eingliederungshilfe und Krankengeld. Neu aufgenommen wurden als Leistungen des SGB III das Teilarbeitslosengeld und das Insolvenzgeld sowie ferner das aus dem Europäischen Sozialfonds finanzierte Unterhaltsgeld.

BBVAnpG 1998 v. 6.8.1998 (Bundesbesoldungs- und -versorgungsanpassungsG 1998, BGBl. I 1998, 2026; BStBl. I 1998, 1125): Dieses Gesetz erfaßte in § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g nunmehr auch die Zuschläge auf Grund des § 6 Abs. 2 des BBesG (Altersteilzeitzuschläge zu den Dienstbezügen bei Beamten) und unterwarf damit diese Lohnersatzleistungen mit Wirkung ab dem 14.8.1998 ebenfalls dem ProgrVorb. (vgl. Art. 10 Nr. 2 iVm. 14 Abs. 2 BBVAnpG 1998). Erfaßt wurden die ab diesem Zeitpunkt gezahlten Zuschläge.

EGInsOÄndG v. 19.12.1998 (Ges. zur Änderung des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung und anderer Gesetze, BGBl. I 1998, 3836; BStBl. I 1999, 118): Art. 9 Nr. 3 dieses Gesetzes strich in § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a die Lohnersatzleistung Konkursausfallgeld mit Wirkung ab 1.1.1999 (Art. 12 EGInsOÄndG). Das EGInsOÄndG berücksichtigte damit das Außerkrafttreten der (in der vormaligen Konkursordnung enthaltenen) Vorschriften über das Konkursausfallgeld mit Wirkung ab 1.1.1999 (vgl. Anm. 66 „Konkursausfallgeld“). Das an dessen Stelle getretene (in der InsO geregelte) Insolvenzgeld war bereits vom Ersten SGB III-ÄndG dem ProgrVorb. unterworfen worden (s.o.).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Dieses Gesetz (und zwar dessen Art. 1 Nr. 33) fügte in § 32b einen neuen Abs. 1a ein (wonach DBA-stfreie Einkünfte der Organgesellschaft beim Organträger in den ProgrVorb. einzubeziehen sind) und ersetzte in Abs. 2 Nr. 1 als bloße Folgeänderung die Angabe „(§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a)“ durch „(§ 9a Satz 1 Nr. 1)“. Die Änderungen wurden ab dem VZ 1999 wirksam (vgl. § 52 Abs. 1 und BTDrucks. 14/23, 182).

SeuRNeuG v. 20.7.2000 (BGBl. I 2000, 1045 [1072]): Dieses Gesetz (dessen Art. 3 § 7) ersetzte in § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e die Verweisung auf das „Bundes-Seuchengesetz“ durch Verweisung auf das „Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I, 1045)“, welches das erstere mit Wirkung zum 1.1.2001 ablöste (vgl. Art. 5 Abs. 1 Satz 1 SeuRNeuG sowie § 3 Nr. 25 Anm. 1 aE). Die Änderung war uE erstmals ab dem VZ 2001 anzuwenden (vgl. zur zeitl. Geltung von Gesetzen BFH v. 18.5.1988 – X R 63/82, BStBl. II 1988, 967).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Dieses änderte § 32b Abs. 2 Nr. 2 und bezog erstmals außerordentliche ausländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 und 3, und zwar mit einem Fünftel in den ProgrVorb. ein. Die Änderung war ab VZ 2001 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 iDF des StSenkG).

Halbeinkünfteverfahren und ProgrVorb.: Die Absicht, die nach § 3 Nr. 40 stfreien Einkünfte (Halbeinkünfteverfahren) in den ProgrVorb. einzubeziehen (so der FraktionsE des StSenkG, BTDrucks. 14/2683, 6 und 115; vgl. dazu RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 353) wurde nicht verwirklicht (vgl. die Beschlußempfehlung des BTFinAussch., BTDrucks. 14/3366, 119 f.). Davon wären in erster Linie Anteilseigner mit mittlerem

Einkommen betroffen gewesen, die ohnehin durch das Halbeinkünfteverfahren mehr belastet wurden.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des § 32b wurde auf Leistungen nach § 10 SGB III, „die dem Lebensunterhalt dienen“, und Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g auf sämtliche nach § 3 Nr. 28 stfreien Aufstockungsbeträge und Zuschläge (zur Förderung der Altersteilzeit) erweitert.

► *Anwendung ab VZ 2001*: Diese Änderungen waren (mangels besonderer Anwendungsvorschrift) gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei Inkrafttreten des StÄndG 2001 zum 23.12.2001 (vgl. Art. 39 Abs. 1 StÄndG 2001) geltenden Fassung (durch das StSenkG v. 23.10.2000) erstmals ab dem VZ 2001 anzuwenden (OFD Berlin v. 30.1.2002, StEK EStG § 32b Nr. 81 zu Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a). Die Rückwirkung auf im VZ 2001 vor dem 23.12.2001 gezahlte Leistungen nach § 10 SGB III ist verfassungsrechtlich str. (s. Einf. ESt. Anm. 524). Hinsichtlich der neu einbezogenen Altersteilzeitleistungen ist hingegen für den betroffenen Stpfl. eine Änderung von voller StPflicht zu StFreiheit mit ProgrVorb. und damit eine Verbesserung eingetreten, die ihn nicht beschwert.

Fünftes StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715, BStBl. I 2002, 714): Dieses Gesetz holte in § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 eine versehentlich unterlassene lediglich redaktionelle Anpassung an eine Änderung des § 50 Abs. 5 nach (s. dazu § 50 Anm. 361 „StSenkG v. 23.10.2000“), indem es die Angabe „§ 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2“ durch die Angabe „§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2“ ersetzte (Art. 2 Nr. 6 des Fünften StBAG-ÄndG; vgl. auch Bericht BTFinAussch., BTDrucks. 14/887, 25).

► *Vorher keine Verweisungslücke*: Dennoch hat hier uE materiell keine Verweisungslücke bestanden. Die Änderung war zwar mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei Inkrafttreten des Fünften StBAG-ÄndG am 27.7.2002 (vgl. Art. 17 Abs. 1 des Fünften StBAG-ÄndG) geltenden Fassung durch das StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3) erstmals ab VZ 2002 anzuwenden. Indes sollte bei verständiger Würdigung von einer Verweisung auf § 50 Abs. 5 Satz 2 bereits mit der entsprechenden Änderung des § 50 Abs. 5 durch das StSenkG v. 23.10.2000 (zeitlich der letztmaligen Anwendung des kstl. Anrechnungsverfahrens nachfolgend, § 52 Abs. 58 idF des StSenkG [vgl. zu letzterem BMF v. 6.11.2003, FR 2003, 1254]) auszugehen sein, da seit dieser Änderung in § 50 Abs. 5 kein Satz 4 mehr existierte und der bisherige Satz 4 infolge des Wegfalls der bisherigen Sätze 2 und 3 mit unverändertem Inhalt zum neuen Satz 2 geworden war.

Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4621, BStBl. I 2003, 3): Dieses Gesetz (dessen Art. 8 Nr. 6) dehnte § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a auf die gem. § 3 Nr. 2 stfreien „Zuschüsse zum Arbeitsentgelt“ aus (die gem. § 421j SGB III für ältere ArbN in Höhe von 50 vH der monatlichen Nettoentgeltdifferenz gewährt werden).

► *Zeitliche Anwendung ab VZ 2003*: Die Änderung ist ab Inkrafttreten zum 1.1.2003 (Art. 17 Abs. 1 Ges. v. 23.12.2002) und damit erstmals ab VZ 2003 anzuwenden (vgl. zur zeitl. Geltung von Gesetzen BFH v. 18.5.1988 – X R 63/82, BStBl. II 1988, 967; im übrigen wird die einzubeziehende Leistung erst ab 2003 gewährt (vgl. Art. 1 Nr. 43 iVm. Art. 13 Abs. 1 des Ersten Gesetzes für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002, BGBl. I 2002, 4607).

Kleinunternehmerförderungsgesetz v. 31.7.2003 (BGBl. I 2003, 1550; BStBl. I 2003, 398): Dieses entfernte aus § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a das

„Überbrückungsgeld“ sowie „die aus Landesmitteln ergänzten Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds zur Aufstockung des Überbrückungsgeldes nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch oder dem Arbeitsförderungs-gesetz“ (Art. 1 Nr. 3, Art. 10 KleinUntFG). Die Wirkung trat uE mangels besonderer Anwendungsvorschrift mit dem Inkrafttreten des KleinUntFG (1.1.2003, Art. 16 dieses Gesetzes) ab VZ 2003 ein (OFD Frankfurt v. 30.8.2004, DB 2004, 2073; vgl. zur zeitl. Geltung von Gesetzen BFH v. 18.5.1988 – X R 63/82, BStBl. II 1988, 967).

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710):

► *Vorfinanziertes Insolvenzgeld*: § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a wurde ein Halbs. angefügt, wonach auch Insolvenzgeld, das nach § 188 Abs. 1 SGB III einem Dritten zusteht, dem ArbN zuzurechnen ist (Art. 1 Nr. 12 Buchst. a StÄndG 2003). Die Regelung war erstmals für den VZ 2004 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 EStG idF des Art. 1 Nr. 34 Buchst. a StÄndG 2003).

► *Anfügung eines neuen Abs. 4*: Nach Maßgabe des (durch Art. 1 Nr. 12 Buchst. c StÄndG 2003) neu angefügten Abs. 4 hat die Bundesagentur für Arbeit die Daten über das im Kj. gewährte Insolvenzgeld einer amtlich bestimmten Stelle auf elektronischem Weg zu übermitteln und den ArbN darüber zu informieren. Als Folgeänderung wird das Insolvenzgeld von der Bescheinigungspflicht des Sozialleistungsträgers nach Abs. 3 ausgenommen (Art. 1 Nr. 12 Buchst. b StÄndG 2003). Beide Regelungen sind erstmals für Leistungen des Kj. 2005 anzuwenden (§ 52 Abs. 43a EStG idF des Art. 1 Nr. 34 Buchst. i StÄndG 2003).

3–6 Einstweilen frei.

C. Bedeutung des § 32b

I. Sinn und Zweck des Progressionsvorbehalts

7 1. Bei steuerfreien oder nicht steuerbaren ausländischen Einkünften

Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit: Sinn und Zweck des ProgrVorb. – entwickelt bei von ausländ. und von internationalen Organisationen bezogenen stfreien Einkünften – ist es, die anderen, nicht befreiten Einkünfte des Stpfl. nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit zu besteuern, der in den meisten Staaten insbes. durch progressive Gestaltung des Tarifs zum Ausdruck kommt (vgl. § 32a und Einf. ESt. Anm. 35; zu auf die Leistungsfähigkeit bezogenen Steuerbelastungsrechnungen bei Anwendung des ProgrVorb. s. Voss/Voss, DB 1992, 645). Dem Stpfl. soll kein Progressionsvorteil (Steuersatzvorteil) entstehen, wenn er seine Einkünfte in verschiedenen Staaten erzielt und dadurch sein Gesamteinkommen in eine niedrigere Tarifstufe als bei Erzielung im Bereich eines Steuerhoheitsträgers gelangt.

StRspr., zB BFH v. 25.5.1970 – I R 146/68, BStBl. II 1970, 755; v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84; v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113, und v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302. Dem Stpfl. soll dadurch aber – bei Verlusten – grds. auch kein Progressionsnachteil entstehen, vgl. BFH v. 25.5.1970 – I R 146/68, BStBl. II 1970, 755; DEBATIN, AWD 1965, 41; RICHTER, AWD 1967, 191; BECKER, AWD 1969, 411; RAUPACH, DStZ 1969, 229; EGGESIECKER/BÄTTENHAUSEN, AWD 1974, 607; SCHRÖDER, StBp. 1986, 127 (129).

Der Steuersatz im Wohnsitzstaat wird daher so bemessen, wie wenn die erfaßten stfreien Einkünfte „die Steuer im Rahmen der inländ. unbeschränkten Steuer-

pfl. getragen hätten“ (BFH v. 25.5.1970 – I R 146/68, BStBl. II 1970, 755). Diese bereits vor Einführung des § 32b gewonnene Erkenntnis (s. Anm. 2 und die Rspr. in Anm. 25) gilt ebenso für dessen Auslegung (BFH v. 30.5.1990 – I R 179/86, BStBl. II 1990, 907). Sie führt insbes. auch zum sog. negativen ProgrVorb. (Anm. 1).

► *Ausnahme für beschr. Stpfl.*: Eine Ausnahme von diesem Grundsatz läßt sich für beschr. stpfl. Personen mit Praktikabilitätserwägungen rechtfertigen, weil es häufig unmöglich ist, deren Welteinkommen zu ermitteln (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302).

Verfassungsrechtliche Beurteilung: Die grds. Einbeziehung nicht steuerbarer oder stfreier Einkünfte des Abs. 1 Nr. 2 und 3 in den ProgrVorb. verstößt aufgrund ihrer Zielsetzung insbes. nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG, auch wenn sie zu einer höheren Gesamtbelastung der in- und ausländ. Einkünfte führen kann, als wenn nur inländ. Einkünfte erzielt worden wären (BFH v. 4.8.1976 – I R 152–153/74, BStBl. II 1976, 662; v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302, und v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549). Denn der ProgrVorb. will lediglich eine Gleichstellung mit den Beziehern ausschließlich inländ. Einkünfte herstellen. Der Gesetzgeber ist aber nicht gehindert, Einkommenssurrogate in die Besteuerung oder nur in den Tarif einzubeziehen (BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758). Die Einbeziehung von Einkünften des Ehegatten in den ProgrVorb. verstößt nicht gegen Art. 6 GG, wenn die Anwendung der Splittingtabelle den Nachteil des ProgrVorb. aufwiegt (vgl. BVerfG v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589).

► *Einzelfragen:* Zur Verfassungsmäßigkeit

- des Abs. 1 Nr. 2 s. Anm. 76,
- des Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 (verfassungskonforme Interpretation) s. Anm. 88,
- der Hinzurechnungsmethode des Abs. 2 s. Anm. 111,
- des Anfalls von ESt. auch auf ein zvE unterhalb des Grundfreibetrags s. Anm. 136 „Grundfreibetrag“ und
- der Beschränkung des negativen ProgrVorb. in Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 und durch § 2a Abs. 1 s. Anm. 94 und 136 „Verlustausgleich“.

2. Bei Lohn- und Einkommensersatzleistungen

8

Zweck der Einbeziehung der Lohn- und Einkommensersatzleistungen in den ProgrVorb. ist es, zu verhindern, daß durch Inanspruchnahme von sozialen Ersatzleistungen nach Steuern ein höheres Einkommen erzielt werden kann als durch Arbeitsleistung.

Steuersatzanpassung bei partieller Steuerpflicht: Ziel der Einbeziehung der Lohn- und Einkommensersatzleistungen in den ProgrVorb. ist es, mittels Erhöhung des Steuersatzes Steuererstattungen zu verringern, die als indirekte Folge der Abschnittsbesteuerung eintraten, weil der Stpfl. nur während eines Teils des Kj. stpfl. Einkünfte bezogen hat (vgl. die Begr. des 2. HStruktG, BTDrucks. 9/842, 67, und des StReformG 1990, BTDrucks. 11/2157, 149; BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 676). Denn Tarif sowie Frei- und Pauschbeträge sind darauf ausgerichtet, daß das gesamte verfügbare Jahreseinkommen der Besteuerung unterliegt.

Ausgangslage: Die StFreiheit ohne ProgrVorb. der (als erste in den ProgrVorb. einbezogenen, s. Anm. 2 „Zweites HStruktG v. 22.12.1981“) Leistungen nach dem AFG (insbes. Arbeitslosengeld und -hilfe) gestattete es Leistungsempfän-

gern, die nur während eines Teils des Kj. stpfl. Arbeitslohn bezogen, je nach Dauer der Beschäftigungslosigkeit ein ähnliches oder (bei Bezug von Arbeitslosengeld) höheres Nettoeinkommen zu erreichen als bei Vollbeschäftigung; so die Begründung des 2. HStruktG, BTDrucks. 9/842, 67; FG Nds. v. 11.12.1985, EFG 1986, 238, rkr.; WOLF, DB 1982, 821; zweifelnd BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 676 unter Nr. III.1.b der Gründe.

Vgl. zu den Belastungsunterschieden vor und nach Anwendung des § 32b, allerdings vor Wegfall der Hochrechnung (s. Anm. 122), die Beispiele bei o.V., DB 1982, 508 und DOHRMANN, NSt. 1986, 33.

Daß Bezieger von Lohnersatzleistungen ein gleiches oder höheres Einkommen wie vollbeschäftigte ArbN beziehen konnten, widersprach arbeitsmarkt- und sozialpolitischen Zielen, wonach einerseits zwar dem ArbN bei Arbeitslosigkeit oder -ausfall ein bestimmter Hundertsatz seines Nettolohns garantiert sein soll, andererseits aber „ein deutlicher Abstand zu dem Einkommen der beschäftigten Arbeitnehmer erhalten bleiben muß, damit die Bereitschaft zur Arbeitsaufnahme nicht beeinträchtigt wird“ (Begründung des 2. HStruktG, BTDrucks. 9/842, 67; vgl. auch BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758, und BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II, 674).

„Verringerung“ der Wirkungen des Jahresprinzips:

► *Grundkonzept*: Das EStG hält zur Verfolgung des vorgenannten Ziels an der StFreiheit der einbezogenen sozialen Lohn- bzw. Einkommensersatzleistungen fest und sucht statt dessen die Auswirkungen der StFreiheit durch Aufnahme der Leistungen in den ProgrVorb. zu „verringern“ bzw. „abzuschwächen“, damit über die eigentliche Sozialleistung hinaus keine zusätzlichen Vorteile entstehen (Begr. 2. HstruktG, BTDrucks. 9/842, 67; BVerfG v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589, und v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. I 1995, 758; –KAV–, FR 1978, 217).

Systemgerechter (aber auch aufwendiger) wäre es uE auch gewesen, die Lohn- bzw. Einkommensersatzleistungen mit dem Bruttobetrag (s. Anm. 122) zu besteuern und die darin enthaltene Steuer fiktiv gem. § 36 Abs. 2 bei der Veranlagung anzurechnen.

► *Allmähliche Erweiterung*: Das 2. HStruktG beschränkte den ProgrVorb. zunächst – ohne Verstoß gegen das Willkürverbot (BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 676) – auf den „Kernbereich“ der stfreien Ersatzleistungen bei Arbeitslosigkeit (Arbeitslosengeld und -hilfe) und Teilarbeitslosigkeit (Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld) in dem Bewußtsein, daß daneben „auch andere Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz und der Reichsversicherungsordnung Lohnersatzfunktion erfüllen“ (Begr. aaO). Über diesen „Kernbereich“ hinaus wurden „aus Gründen der Gleichbehandlung“ (Begr. StReformG 1990, BTDrucks. 11/2157, 149; Begr. WoBauFG, BTDrucks. 11/5970, 40) schrittweise – mit dem Ziel vollständiger Erfassung – weitere soziale Lohn- und Einkommensersatzleistungen dem ProgrVorb. unterworfen. Den Beginn dieser offenbar unerschöpflichen Entwicklung (zuletzt idS das 2. Ges. für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002) legten das 8. Ges. zur Änderung des AFG v. 14.12.1987 und vor allem das StReformG 1990 v. 25.7.1988 (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2).

Verfassungsrechtliche Beurteilung:

► *Einbeziehung verfassungsmäßig*: Gegen die Einbeziehung sozialer Lohnersatzleistungen durch Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 in den ProgrVorb. bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758, und v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589, sowie v. 21.12.1996 – 2 BvR 2152/96 (Nichtannahmebeschluß), StED 1997, 94; BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 676; v. 9.9.1996 – VI B 86/96, BFH/NV 1997, 22, und v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778. Der ProgrVorb. berücksichtige das Leistungsvermögen in der verfassungsrechtlich gebotenen Weise, da ein Stpfl., der im Kj. neben eigenen Einkünften Lohnersatzleistungen bezogen habe, wirtschaftlich leistungsfähiger sei als Stpfl., die gleich hohe Einkünfte ohne Lohnersatzleistungen erzielt haben (BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; BFH v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778). Die Regelung sei auch nicht wegen mangelnder Eignung zur Förderung der Bereitschaft zur Arbeitsaufnahme willkürlich (BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758). Die Einbeziehung von Sozialleistungen des Ehegatten in den ProgrVorb. verstoße nicht gegen Art. 6 GG, da die Anwendung der Splittingtabelle den Nachteil des ProgrVorb. aufwiege (BVerfG v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589).

Die Versteuerung selbst kleiner, ansonsten unbesteuert bleibender Einkommensbeträge aufgrund der Einbeziehung der Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 ist systembedingte Folge des ProgrVorb. und sozialpolitisch gewollt (vgl. KÜBLER, DB 1988, 986; kritisch MIENERT, DB 1988, 24; GUMPP, DB 1992, 1005; SCHLÜTER, DB 2001, 119, sowie WOTSCHOFSKY/PASCH, StuB 2000, 932, die auf die Steuerbelastungswirkung des ProgrVorb. im unteren Einkommensbereich hinweisen).

3. Bei der Besteuerung von Grenzpendlern und EU-/EWR-Angehörigen 9

Der (positive) ProgrVorb. wurde bei der grundsätzlich ab VZ 1994 durch das GrenzpendlerG v. 24.6.1994 (s. Anm. 2) eingeführten Einzelveranlagung auf Antrag von beschränkt Stpfl. iSd. § 50 Abs. 4 vorgesehen, um eine Besserstellung gegenüber unbeschränkten Stpfl. zu vermeiden, zumal die ausländ. Einkünfte jenes Personenkreises für die Besteuerung ohnehin zu ermitteln waren (BTDrucks. 12/6476, 10f. [17]). Insofern diene der ProgrVorb. bei den beschränkt Stpfl. iSd. § 50 Abs. 4 ebenfalls der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Dieser Gedanke wurde fortgeführt bei der Besteuerung der nur zeitweise unbeschränkt stpfl. Personen des Abs. 1 Nr. 2 und bei der Besteuerung der Personen, bei denen § 1 Abs. 3, § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 (vormals Satz 4) Nr. 2 Anwendung findet. Bei nur zeitweilig unbeschr. StPfl. (während Steuersatz, Frei- und Abzugsbeträge jahresbezogen sind) sollen ebenso wie beim Splitten des Welteinkommens auf mehrere Staaten entsprechend dem Sinn des ProgrVorb. Steuersatzvorteile vermieden werden.

Einstweilen frei.

10–12

II. Praktische Durchführung und Kritik

13

Erheblicher Vollzugsaufwand: § 32b bringt, da differenziert und komplex, für die Anwender und Betroffenen (FÄ, Stpfl., ArbG, Sozialleistungsträger) erheblichen Vollzugsaufwand mit sich (vgl. WOLF, DB 1982, 821 [823], und STOBBE, DSStZ 1988, 324f.). Die Anwendung der Vorschrift dürfte inzwischen selbst für Anwender, „die auf dem Gebiete des Steuerrechts tätig oder hierfür vorgebildet sind“ (BFH v. 10.8.1988 – IX R 219/84, BStBl. II 1989, 131 [133]), nicht mehr zu überblicken sein. § 32b führt ferner – auch wegen der komplizierten Steuersatzberechnung – zu für den Stpfl. schwer vorhersehbaren Nachzahlungen.

Im einzelnen:

► *Unüberschaubare Kasuistik des Abs. 1 Nr. 1:* Erheblichen Aufwand verlangt die umfangreiche Kasuistik des Abs. 1 Nr. 1 – insbes. seit der permanenten Erwei-

terung seit dem StReformG 1990 (vgl. Anm. 2). Die Nr. 1 knüpft an das kaum überschaubare und sich ebenfalls ständig im Fluß befindliche Sozialrecht an und legt dem ArbG weitere Pflichten beim LStAbzug auf (vgl. WOLF, DB 1982, 821 [823]). In bezug auf Abs. 1 Nr. 1 hat der Gesetzgeber indes ausdrücklich der „Gleichmäßigkeit der Besteuerung Vorrang vor der damit verbundenen Verwaltungsschwernis eingeräumt“ (BTDrucks. 11/2157, 149). Diesen Weg des Perfektionismus geht der Gesetzgeber – wie die ständigen Gesetzesänderungen zeigen (s. Anm. 2) – unbeirrbar weiter.

► *Komplizierte Besteuerung der Grenzpendler und EU-/EWR-Angehörigen:* Die mit dem GrenzpendlerG v. 24.6.1994 (s. Anm. 2) eingeführte besondere Besteuerung (damals nach § 50 Abs. 4 aF) mit positivem ProgrVorb. führte „zu einer erheblichen Verkomplizierung des Steuerrechts“ (Stellungnahme BRat, BTDrucks. 12/6476, 15; vgl. auch KAEFER, BB 1994, 613) – auch auf der Ebene des § 32b. Diese Entwicklung wurde durch die Neuregelungen des JStG 1996 (ua. auch wegen der Sonderbehandlung der EU-/EWR-Angehörigen) weiter verschärft.

► *Unabsehbare Zweifelsfragen:* Die Prognose der Voraufgabe, die Neufassung durch das JStG 1996 werde sicherlich – auch wegen der komplexen Konkurrenzen und Vernetzungen – noch viele Zweifelsfragen aufwerfen, hat sich bewahrheitet (vgl. insbes. die heftige Diskussion im Zusammenhang mit der neuen Nr. 2 des Abs. 1 in der Literatur).

Vollzugsdefizite:

► *Bei Lohnersatzleistungen:* Nach Feststellungen des Bundesrechnungshofs (BRH) wurde von den Stpfl. nur ein geringer Teil des Insolvenzgeldes (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) in den StErklärungen angegeben, was zu geschätzten Steuerausfällen von rd. 420 Mio. DM für 1998–2000 und rd. 137 Mio. DM bzw. rd. 70 Mio. € jährlich geführt habe (s. BRH-Bem. 2001, BTDrucks. 15/60, Tz. 70). Deshalb hat der BRH eine elektronische Übermittlung der bei der Bundesanstalt für Arbeit gespeicherten Daten über Lohnersatzleistungen an die FinVerw. angeregt (vgl. BRH-Bem. aaO, Tz. 70.3), was zum neuen Abs. 4 geführt hat (s. Anm. 2 „StÄndG 2003“ und Anm. 156 ff.).

► *Bei Abs. 1 Nr. 2* dürfe ebenfalls ein erhebliches Vollzugsdefizit bestehen (s. Anm. 77).

III. Keine Besteuerung steuerfreier Einkünfte

Die Anwendung des § 32b bedeutet keine Besteuerung an sich stfreier oder nicht steuerbarer Einnahmen/Einkünfte; vielmehr werden infolgedessen ausschließlich die stpfl. Einkünfte auf der Grundlage eines besonderen Steuersatzes entsprechend einer höheren oder (beim negativen ProgrVorb. niedrigeren) persönlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. besteuert (BFH v. 26.8.1994 – I B 35/94, BFH/NV 1995, 381; BENECKE/SCHNITGER, FR 2002, 606; DJANANI/HARTMANN, IStR 2000, 321; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 121; aA EuGH v. 16.12.1960 – Rs. 6/60 „Humblet“, EuGHE 1960, 1163; ACHTER, IStR 2002, 73).

D. Geltungsbereich des § 32b

I. Persönlicher Geltungsbereich

17

§ 32b gilt für unbeschränkt Stpfl. aller Arten und für beschränkt Stpfl., die nach § 50 Abs. 5 Satz 2 (vormals Satz 4) Nr. 2 besteuert werden (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 44 ff.). § 32b ist (auch im Falle des Abs. 1 Nr. 1) nicht auf ArbN beschränkt (s. Anm. 61).

II. Sachlicher Geltungsbereich

18

Tarifvorschrift: § 32b ist Tarifvorschrift. Er wirkt sich daher nur auf die Ermittlung des Steuersatzes aus und ist ohne Einfluß auf das zvE; dies folgt auch aus der Stellung im IV. Abschnitt des EStG („Tarif“) und der unmittelbaren Nachbarschaft zu § 32a.

Körperschaftsteuer:

► *Keine Geltung:* § 32b gilt nach ganz hM nicht für die KSt. (vgl. Abschn. 32 KStR 2004 und die Gesetzes-Begr. zu § 32b Abs. 1a, BTDrucks. 14/23, 181; ebenso DEBATIN, AWD 1965, 49; WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 124; aA HERZIG, RIW/AWD 1979, 545, der bei DBA-stfreien, das zvE neutralisierenden Verlusten von einem Nullsteuersatz ausgeht, und die österr. Rechtsauffassung, s. LOUKOTA, SWI 2001, 374; JANN/WEIDLICH, SWI 2003, 263). Denn das KStG verweist nicht auf § 32b. Dieser ist keine Vorschrift zur Durchführung der Besteuerung iSd. § 31 KStG (dh. keine Verfahrensvorschrift) und keine Vorschrift zur Ermittlung des Einkommens iSd. § 8 Abs. 1 KStG.

► *Organschaft:* S. § 32b Abs. 1a (Anm. 102 ff.).

Sammelbegriff: Die Formulierung „Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen“ wird als Sammelbegriff für einen Teil des verfügbaren Einkommens des Stpfl. verwendet, der sonst nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkünfteermittlungen erfaßt wird. So gelten als Bezüge iSd. § 32 Abs. 4 Satz 2 (der eine Grenze der Einkünfte und Bezüge für die Berücksichtigung von Kindern regelt) insbesondere Einkünfte und Leistungen, soweit sie dem ProgrVorb. unterliegen (R 180e Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStR 2003).

§ 34 Abs. 3 Satz 2 und § 34b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 beziehen die „dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte“ in die Berechnung des ermäßigten bzw. halben Steuersatzes ein (s. Anm. 29 und 132 ff.).

Progressionsvorbehalt in anderen Vorschriften: ProgrVorbehalte finden sich ferner im sog. Auslandstätigkeitserlaß (Anm. 31), in § 2 Abs. 5 AStG (Anm. 33), in § 5 AGGrenzGNL (bis VZ 1995), in § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 Investmentsteuergesetz v. 19.12.2003 (BGBl. I 2003, 2724, BStBl. I, 2004, 5 – die Regelung gilt für Investmenterträge, soweit sie DBA-stfreie Erträge enthalten, und entspricht § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 1; sie verweist dabei auch auf § 32b Abs. 1a) und in § 19 Abs. 2 ErbStG.

Zitiert ist § 32b in § 32a, § 34c, § 50 und § 52 EStG.

III. Räumlicher Geltungsbereich

Abs. 1 Nr. 2 erfasst aus dem Ausland stammende Einkünfte und Nr. 3 vornehmlich aus dem Ausland stammende Einkünfte. Abs. 1 Nr. 1 erstreckt sich auf aus dem Inland stammende Leistungen inländ. Arbeitgeber und öffentlicher Träger von Sozialleistungen. Die Vorschrift bezog sich nicht auf Einkünfte/Leistungen aus der (ehemaligen) DDR und Berlin-Ost (TÖBEN, DB 1985, 2324; vgl. auch BFH v. 23.6.1976 – I R 165/74, BStBl. II 1976, 676) und dem bis Ende 1990 bestehenden sog. Beitrittsgebiet (Anm. 84).

20–24 Einstweilen frei.

E. Verhältnis des § 32b zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis des Abs. 1 Nr. 2 und 3 zu zwischenstaatlichen Übereinkommen (insbes. DBA)

25 1. Verhältnis zum Abkommens-Progressionsvorbehalt

§ 32b unabhängig vom DBA:

► *DBA deklaratorisch*: § 32b ist unabhängig davon anzuwenden, ob das jeweilige Abkommen ausdrücklich der Bundesrepublik als Ansässigkeits- oder Quellenstaat ein Besteuerungsrecht mit ProgrVorb. einräumt (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302, und v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549 – Änderung der Rspr.). Art. 23A Abs. 3 OECD-MA enthält lediglich eine „deklaratorische“ Öffnungsklausel, die den Vertragsstaat zu einer nationalen Steuersatzregelung legitimiert, nicht aber verpflichtet (BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; LIEBER, IWB F 3a Gr. 1, 1023; WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 123). Auch wenn die Voraussetzungen des Abkommens-ProgrVorb. nicht erfüllt sind, dürfen freigestellte Einkünfte nach § 32b berücksichtigt werden. Anderes gilt allenfalls dann, wenn die Anwendung des ProgrVorb. vom Abkommen (ausnahmsweise) ausgeschlossen wird (BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549), was – soweit ersichtlich – bislang in keinem DBA der Fall ist (WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 122).

► *Geltung für alle DBA-Steuerbefreiungen*: Der ProgrVorb. gilt auch für solche Einkünfte, die nach dem DBA „nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden“, mithin bereits durch die sog. Zuteilungsnorm und nicht erst durch die sog. Vermeidungsnorm (Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA) im Wohnsitzstaat freigestellt sind (BFH v. 17.12.2003 – I R 14/02, BStBl. II 2004, 260; aA GROTHERR, IWB F. 3 Gr. 2, 673).

► *§ 32b konstitutiv*: Nach aktueller, gefestigter Rspr. ist Rechtsgrundlage des ProgrVorb. für ausländ. Einkünfte § 32b, der nicht lediglich deklaratorisch den ProgrVorb. des Abkommens wiederholt (vgl. BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549, unter II.3.a aa). Der BFH trägt damit dem gewandelten Verständnis der DBA Rechnung, die grundsätzlich Steuerbefreiungs- und Steuerermäßigungsverfahren, nicht aber steuerbegründende oder steuerverschärfende Vorschriften enthalten (vgl. auch FG Köln v. 10.12.2002, EFG 2003, 699, IStR 2003, 272, rkr.; WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 123; LIEBER, IWB F. 3a Gr. 1, 1023).

Frühere Rechtsprechung: Die Anwendung eines besonderen Steuersatzes, der unter Einbeziehung der nach einem DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen stfreien Einkünfte ermittelt wurde, folgte nach früherer stRspr., die sich vor Einführung des § 32b entwickelt hatte (s. Anm. 2 „EStRG 1974“), aus dem ProgrVorb. des Übereinkommens und dem Tarif des EStG. Mit dem DBA-ProgrVorb. wurde dieser Rspr. zufolge zum Ausdruck gebracht, daß die weitere Rechtsfolge des § 32a Abs. 1 Satz 2, die Besteuerung der inländ. Einkünfte nach dem Steuersatz, wie er dem gesamten zu versteuernden Einkommen einschließlich der freigestellten ausländ. Einkünfte entspricht, nicht beseitigt werden sollte.

Grundlegend BFH v. 9.11.1966 – I 29/65, BStBl. III 1967, 88; ferner BFH v. 4.10.1967 – I 422/62, BStBl. II 1968, 101; v. 11.10.1967 – I R 86/67, BStBl. III 1967, 729; v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660; v. 4.8.1976 – I R 152–153/74, BStBl. II 1976, 662; v. 11.7.1979 – I R 149/76, BFHE 128, 248; v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531; v. 28.4.1982 – I R 151/78, BStBl. II 1982, 566; v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34; v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; v. 13.11.1991 – I R 3/91, BStBl. II 1992, 345; BVerfG v. 10.3.1971 – 2 BvL 3/68, BVerfGE 30, 272, BStBl. II 1973, 431; kritisch zB WEIGELL, RIW 1987, 122 [137 f.]; o.V., HFR 1990, 183; DB, DStR 1992, 458.

► *Teilweiser Vorrang des § 32b bereits vor Rspr.-Änderung:* Deklaratorisch war § 32b gegenüber DBA ohnehin nicht mehr in bezug auf die Einbeziehung der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte der Grenzpendler (für VZ 1994 und 1995, s. Anm. 50), der EU-EWR-Arbeitnehmer, die (Einzel-)Veranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 2 (vormals Satz 4) Nr. 2 wählen können (s. Anm. 49), und der nach § 1a zusammenveranlagten Ehegatten (s. Anm. 46). Deklaratorisch war § 32b ferner nicht mehr für die Regelung des Abs. 1 Nr. 2, der ua. während der beschränkten StPfl. erzielte ausländ. Einkünfte in den ProgrVorb. einbezieht (s. Anm. 76). In allen diesen Fällen ist § 32b als *lex specialis posterior* konstitutiv und entfaltet auch bei Abweichen vom DBA gegenüber dem Stpfl. Wirkung; denn das in innerstaatliches Recht umgesetzte DBA zeitigt im Verhältnis zum Stpfl. die Qualität eines einfachen Gesetzes, das der Gesetzgeber mit einem späteren, spezielleren Gesetz ändern kann und in den vorgenannten Fällen auch wollte (vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129; WASSERMEYER, DStJG 19 [1996], 151 [152]).

2. Kein zwingender Progressionsvorbehalt aufgrund DBA oder sonstiger zwischenstaatlicher Übereinkommen 26

Grundsatz: DBA oder sonstige zwischenstaatliche Übereinkommen zwingen demnach nicht dazu, Einkünfte bei der Berechnung des Steuersatzes zu berücksichtigen (s. Anm. 25). Die Einbeziehung ausländ. Einkünfte in den ProgrVorb. beruht auf einseitigem deutschem Recht, das der deutsche Gesetzgeber ändern und auch gegenüber der Wirkung des DBA-ProgrVorb. einschränken kann (vgl. auch BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136, und v. 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl. II 1993, 790).

Wortlaut der DBA ohne Einfluß: Wenn DBA (oder sonstige Übereinkommen) ihrem Wortlaut nach die Berücksichtigung freigestellter ausländ. Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes nicht – wie die meisten DBA (vgl. Art. 23A Abs. 3, Art. 23B Abs. 2 OECD-MA; „können ... einbezogen werden“) – lediglich vorbehalten, sondern diese Rechtsfolge ausdrücklich zu gebieten scheinen (so die DBA mit Luxemburg – Art. 20 Abs. 2 Satz 2 – und der Tschechoslowakei – Art. 23 Abs. 1 Buchst. a – bzw. Slowakischen und Tschechischen Republik), so folgt auch daraus kein Zwang zur Einbeziehung (o.V., HFR 1991, 201; aA WEIGELL, RIW 1987, 122 [138]; SAUREN/SCHULTZE, RIW 1989, 553 [555]).

mwN). Denn DBA dienen regelmäßig nicht der Steuerbegründung oder -verschärfung, sondern der Vermeidung einer doppelten Besteuerung (s. Anm. 25).

27 Einstweilen frei.

28 II. Verhältnis des Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 zu § 2a Abs. 3 und 4 (bis VZ 1998)

Ausschluß des negativen Progressionsvorbehalts: § 2a Abs. 3 (vor VZ 1990: § 2 AIG) gestattete bis einschließlich des VZ 1998 den Ausgleich oder Abzug nach DBA steuerfreier ausländ. gewerblicher Betriebsstättenverluste (aus aktiver Tätigkeit) bei Ermittlung der Steuer-Bemessungsgrundlage unter dem Vorbehalt späterer Hinzurechnung positiver Betriebsstättenergebnisse gem. § 2a Abs. 3 Satz 3 sowie Abs. 4 (s. im einzelnen die Erl. zu § 2a Abs. 3 und 4). Die Verlustverrechnung nach § 2a Abs. 3 schloß (als *lex specialis*) die Berücksichtigung des ausländ. Verlusts nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 aus (vgl. § 2a Anm. 279 ff., 335 und das Schaubild im Leitfaden der FinVerw., Anlage 6). Zum Verhältnis der Nachversteuerung gem. § 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 3 Satz 3 zum ProgrVorb. im Nachversteuerungsjahr (bis einschließlich VZ 2008) s. § 2a Anm. 267 „Nachversteuerung und Progressionsvorbehalt“.

Reaktivierung der Regelung des § 2a Abs. 3 und 4 für Verluste aus EG-Staaten?: Dem EuGH liegt die Frage vor, ob die mangelnde Berücksichtigung ausländischer Verluste bei der Bemessungsgrundlage infolge DBA-StFreiheit der Einkünfte den EG-Grundfreiheiten widerspricht (BFH-Vorlage v. 13.11.2002 – I R 13/02, BStBl. II 2003, 795, mit Anm. CORDEWENER, IStR 2003, 413, und HEY, RIW 2003, 557; s. ferner § 2a Anm. 12 und 33). Bejahendenfalls erschiene uE eine Wiederherstellung des § 2a Abs. 3 und 4 EStG für DBA-“freigestellte“ Verluste aus EG-Staaten EGV-konform, der nicht nur eine Verrechnung DBA-steuerfreier Betriebsstätten-Verluste bei der Bemessungsgrundlage gestattete, sondern diese auch bei Anfall positiver Einkünfte und bei im DBA-Staat zulässigem Verlustabzug wieder neutralisierte (§ 2a Anm. 32 „StEntG 1999/2000/2002“; ebenso HEY, RIW 2003, 557, und CORDEWENER, DStR 2004, 1634). Diese Regelung kann allerdings ohne das vormalige Wahlrecht (dh. ohne die Antragsvoraussetzung des § 2a Abs. 3 Satz 1 aF) zwischen einer solchen Regelung und dem negativen ProgrVorb. zu steuerlichen Nachteilen führen (vgl. dazu JANN/WEIDLICH, SWI 2003, 263); denn der negative ProgrVorb. kann zur Nullsteuer im VZ ohne die Folge der Nachversteuerung führen.

Wahlrecht des Stpfl.:

► *Grundsätze:* Die ausländ. Verluste waren (bei Vorliegen von dessen Voraussetzungen) nach § 2a Abs. 3 von der Steuerbemessungsgrundlage abzusetzen, wenn ein entsprechender Antrag gestellt wurde (vgl. dazu näher § 2a Anm. 243). Ohne einen solchen Antrag kam (bei Vorliegen von dessen Voraussetzungen) § 32b zur Anwendung (womit auch die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 ausgeschlossen war).

► *Nachversteuerung (§ 53 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 3 Satz 3) und ProgrVorb.:* S. § 2a Anm. 267 „Verhältnis zu anderen Vorschriften“, Anm. 269 „Aus in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätten“ sowie Anm. 270.

III. Verhältnis zu anderen Tarifvorschriften

§ 31 (Kindergeld): In die Günstigerprüfung nach § 31 Satz 4 (die für den Fall anzustellen ist, daß der Abzug der Kinderfreibeträge günstiger ist als der Anspruch auf Kindergeld) sind die dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte einzu beziehen (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 111/01, BFH/NV 2004, 331).

§ 32a: Der besondere Tarif des § 32b geht dem allgemeinen des § 32a im Rang vor; der lediglich „vorbehaltlich“ des § 32b gilt (BFH v. 1.8.1986 – VI R 181/83, BStBl. II 1986, 902, und v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778 – s. auch Anm. 18 „Tarifvorschrift“).

§ 34:

► *Fünftelregelung* (§ 34 Abs. 1): Der dort vorgesehene Berechnungsmodus zur Ermittlung des ermäßigten Steuerbetrages verweist auf die allgemeinen Tarifregelungen und damit auch auf § 32b (so BFH v. 18.5.1994 – I R 99/93, BStBl. II 1994, 845 zum § 34 Abs. 1 nF vergleichbaren § 34 Abs. 3 aF). Bei Berechnung des auf außerordentliche (ao.) inländische Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes sind daher ebenso Lohn-/Einkommensersatzleistungen des § 32b Abs. 1 Nr. 1 zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 17.2.2003 – XI B 140/02, BFH/NV 2003, 772).

▷ *Doppelte Anwendung des § 32b*: Die (der inländ. Besteuerung unterliegenden) ao. Einkünfte des § 34 Abs. 1 nF bleiben (entsprechend dem Gesetzesbefehl des § 34 Abs. 1 Satz 2) für die Ermittlung des Steuerbetrages auf das „verbleibende zVE“ (also dasjenige ohne die ao. inländ. Einkünfte) unter Anwendung des § 32b (Steuerbetrag 1) unberücksichtigt, werden aber in die Ermittlung des Steuerbetrages auf das (nicht verminderte) zVE erneut unter Anwendung des § 32b (Steuerbetrag 2) einbezogen; die Differenz der Steuerbeträge ist dann (infolge § 34 Abs. 1 Satz 2) mit Fünf zu multiplizieren und zum Steuerbetrag 1 zu addieren. (R 198 Abs. 1 Satz 3 EStR 2003 sowie H 198 EStH 2003, dort [Berechnungs-]Beispiel 3 unter zutr. Verweis auf BFH v. 18.5.1994 – I R 99/93, BStBl. II 1994, 845 [das zur entsprechenden Regelung des § 34 Abs. 3 aF erging]; ebenso § 34 Anm. 28 mit Rechenbeispielen; zur Kritik SIEGEL, BB 2004, 914 mwN).

▷ *Ist das zVE insgesamt zwar positiv, das verbleibende zVE aber negativ* (unter Einbeziehung der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte), dann beträgt die ESt. gemäß § 34 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 32b das Fünffache des auf ein Fünftel des zVE (einschließlich der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte) entfallenden Steuerbetrages (str., vgl. dazu Sächs. FG v. 14.2.2002, DStRE 2002, 1178 [Rev. VI R 35/02]; FG Düss. v. 13.5.2002, EFG 2002, 1454, DStRE 2002, 1378 [Rev. XI R 15/02]; KOREZKIJ, BB 2004, 1994, und SIEGEL, BB 2004, 914; zur systematischen Kritik an den Regelungen des § 34 Abs. 1 Satz 2 und 3 s. § 34 Anm. 27). Im Fall des negativen ProgrVorb. sollen von dem Fünftel des zVE die dem negativen ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte voll abzuziehen und nicht etwa zu fünfteln sein (FG Brandenb. v. 11.12.2002, EFG 2003, 395, rkr., mit Anm. BÜCHTER-HOLE; kritisch KOREZKIJ, BB 2004, 1994).

► *Ermäßigter Steuersatz* (§ 34 Abs. 3): Beantragt der Stpfl. den erm. Steuersatz nach § 34 Abs. 3, dann berechnet sich dieser nach einem Vomhundertsatz des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche ESt. nach dem gesamten zVE zuzüglich der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, mindestens jedoch 16 vH (vgl. § 34 Abs. 3 Satz 2 – s. dazu § 34

Anm. 84). Einzubeziehen sind dabei alle dem ProgrVorb. des § 32b unterliegenden Einnahmen und Einkünfte, insbes. auch ao. ausländische Einkünfte.

30

IV. Verhältnis zu § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3

Schrifttum: CORDEWENER, Das EuGH-Urteil „Gerritse“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 3.11.2003 – Steine statt Brot für die Besteuerungspraxis!, IStR 2004, 109.

Berücksichtigung des § 32b: Im vereinfachten Steuererstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 für beschr. Stpfl. mit Einkünften, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 unterliegen (beschr. stpfl. Künstler, Sportler, Journalisten usw.), das zur Umsetzung von EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 – Gerritse (FR 2003, 779, IStR 2003, 458) angeordnet ist (BMF v. 3.11.2003, BStBl. I 2003, 553), errechnet sich die Steuererstattung unter Anwendung des § 32b (vgl. FG Berlin v. 25.8.2003, IStR 2003, 740 [Rev. I R 87/03]; aA CORDEWENER, IStR 2004, 109, und GRAMS/MOLENAAR, IStR 2003, 745). Gleiches gilt für eine evtl. durchzuführende Antragsveranlagung analog § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 (vgl. dazu FG Berlin v. 25.8.2003, IStR 2003, 740 – s. auch Anm. 2, JStG 1997/Nicht weiter verfolgter Änderungsvorschlag⁶). Denn die Abzugsbesteuerung muß sich an dem Steuersatz messen lassen, der sich für den Stpfl. aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs für „Gebietsansässige“ auf die Nettoeinkünfte (zuzüglich eines Betrages in Höhe des Grundfreibetrags) ergeben würde (vgl. EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01, FR 2003, 779; BFH v. 19.11.2003 – I R 34/02, BFH/NV 2004, 722).

31

V. Verhältnis zum Auslandstätigkeitserlaß

Schrifttum: LÜDICKE, Zum Progressionsvorbehalt nach dem Auslandstätigkeitserlaß, DB 1985, 78; REINHART/LÜDICKE, jeweils: Nochmals – Zum Progressionsvorbehalt nach dem Auslandstätigkeitserlaß, DB 1985, 1316; FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, Kommentar zum Außensteuerrecht, Anhang zu § 34c Abs. 5 EStG (Auslandstätigkeitserlaß).

Konkurrenz zum Auslandstätigkeitserlaß?: § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 konkurriert nicht mit dem Auslandstätigkeitserlaß (ATE – BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470 – vgl. dazu § 34c Anm. 191); denn der ATE ist ausdrücklich nicht anzuwenden, wenn die (sonst von ihm begünstigte) nichtselbständige Tätigkeit in einem DBA-Staat ausgeübt wird, unabhängig davon, ob sie im Einzelfall nach dem DBA freigestellt ist oder nicht (Abschn. V Nr. 2 ATE); § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 betrifft hingegen nach einem DBA stfreie Einkünfte. Ebenso wenig bezieht sich der ATE auf die inländ. Sozialleistungen des Abs. 1 Nr. 1.

Denkbar erscheint indes eine Konkurrenz zwischen dem ATE (dieser ist dann uE nachrangig) und § 32b Abs. 1 Nr. 2 sowie Abs. 1 Nr. 3 Var. 3, wenn ArbN eines inländ. ArbG im VZ nur teilweise unbeschränkt stpfl. sind oder dem Personenkreis der § 1 Abs. 3, § 1a, § 50 Abs. 5 Satz 2 (vormals Satz 4) Nr. 2 angehören.

Progressionsvorbehalt des ATE: Der durch den ATE von der ESt. freigestellte Arbeitslohn unterliegt bei unbeschränkt stpfl. ArbN einem ProgrVorb. (Abschn. IV ATE), der nach dem Vorbild des § 32b Abs. 2 aF (vor VZ 1996) formuliert ist (mithin Schattenveranlagung und nicht Hinzurechnungsmethode). Auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen ist der Steuersatz anzuwenden, der sich ergibt, wenn die begünstigten Einkünfte aus nichtselbst.

Arbeit „bei der Berechnung der Einkommensteuer einbezogen werden“. Damit werden die vom ATE erfaßten ArbN (unter günstigeren Voraussetzungen) denen gleichgestellt, die in einem DBA-Staat arbeiten. Der ATE-ProgrVorb. hat seine Rechtsgrundlage nicht in § 32b, sondern in § 34c Abs. 5 (REINHART, DB 1985, 1316, gegen LÜDICKE, DB 1985, 78 mwN). § 32b schließt einen ProgrVorb. aufgrund anderweitiger Vorschriften oder Billigkeitsmaßnahmen (hier: aufgrund § 34c Abs. 5) zugunsten der Stpfl., die sich an einer Steuerbefreiung unter ProgrVorb. orientieren, nicht aus (BFH v. 15.12.1999 – I R 80/98, BFH/NV 2000, 832, unter II.2.). Die Ermittlung der Einkünfte ist im ATE nach dem Vorbild des § 32b Abs. 2 Nr. 1 eigenständig geregelt: Der Arbeitslohn darf nur um die Freibeträge (§ 19 Abs. 3 und 4 aF) und den ArbNPauschbetrag gekürzt werden (vgl. Anm. 123 f.).

VI. Verhältnis zum Pauschalierungserlaß

32

Kein Progressionsvorbehalt: Der sog. Pauschalierungserlaß (BMF v. 10.4.1984, BStBl. I 1984, 252, Anhang 26 EStH 2003 – s. dazu § 34c Anm. 192) beruht auf § 34c Abs. 5. Nach diesem Erlaß werden unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag die ausländ. Einkünfte nur mit 25 vH besteuert, ein ProgrVorb. ist nicht vorgesehen (Abschn. 8 Pauschalierungserlaß).

Konkurrenz zu § 32b: Es ergibt sich keine Konkurrenz zu Abs. 1 Nr. 3 Var. 1, da der Pauschalierungserlaß nicht anwendbar ist, wenn die Einkünfte aus einem Staat stammen, mit dem ein die erfaßten Einkünfte abdeckendes DBA besteht; s. Abschn. 10 Pauschalierungserlaß.

VII. Verhältnis zu § 2 Abs. 5 AStG

33

Schrifttum: KALIGIN, Zum Progressionsvorbehalt in § 32b und § 2 Abs. 5 AStG, RIW/AWD, 1982, 32; VOGEL, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 23 Rz. 223.

Regelung des § 2 Abs. 5 AStG: Er erweitert die beschränkte StPfl. in der Weise, daß bei der Festsetzung des Steuersatzes über die der erweiterten beschränkten StPfl. unterliegenden Einkünfte (die auch schon in die Bemessungsgrundlage eingehen) hinaus alle ausländ. Einkünfte (§ 34c Abs. 1 iVm. § 34d) des Stpfl. in die Berechnung des Steuersatzes einzubeziehen sind (§ 2 Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 aE AStG; BMF v. 14.5.2004 – Grundsätze zur Anwendung des AStG, BStBl. I 2004, Sondernummer 1, Tz. 2.5.3). Dieser ProgrVorb. dürfte auch ohne DBA-Erlaubnis zulässig sein (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302).

Verhältnis zu § 32b Abs. 1 Nr. 3: Der ProgrVorb. nach § 2 Abs. 5 AStG gilt für ehemals unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Satz 1, deren unbeschränkte StPfl. durch Wohnsitzwechsel in das Ausland beendet wurde, und kann daher uE auch unbeschränkt Stpfl. nach § 1 Abs. 3 und § 1a sowie beschränkt Stpfl. nach § 50 Abs. 4 aF i dF des GrenzpendlerG (gültig grds. für VZ 1994 und 1995, s. Anm. 2) und nach § 50 Abs. 5 Satz 2 (vormals Satz 4) Nr. 2 erfassen. Im Verhältnis zwischen dem ProgrVorb. des § 2 Abs. 5 AStG und dem des § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 dürfte der weitergehenden Regelung der Vorrang zukommen.

Verhältnis zu § 32b Abs. 1 Nr. 2: Bei Wohnsitzwechsel in das Ausland im Laufe eines VZ oder umgekehrt erscheint ferner eine Konkurrenz zwischen § 2

Abs. 5 AStG (vgl. insoweit BMF v. 14.5.2004, BStBl. I Sondernr. 1, Tz. 2.5.4.2) und § 32b Abs. 1 Nr. 2 denkbar, wobei die Besteuerung nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 (die sich von der nach Abs. 1 Nr. 2 nicht unterscheidet, s. Anm. 76 „Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 3“) bei entsprechendem Nachweis durch den Stpfl. die Grenze bilden dürfte (vgl. § 2 Abs. 6 AStG und BMF v. 14.5.2004, BStBl. I Sondernr. 1, Tz. 2.6).

34 Einstweilen frei.

F. Verfahrensfragen des § 32b

I. Pflichten des ArbG beim Lohnsteuerabzug

1. Bei den Leistungen nach Abs. 1 Nr. 1

35 a) Aufzeichnung und Bescheinigung

Lohnersatzleistungen des Arbeitgebers:

► *Lohnkonto*: Der ArbG hat in das von ihm zu führende Lohnkonto bei jeder Lohnabrechnung bestimmte Lohnersatzleistungen, nämlich das Kurzarbeitergeld, das Schlechtwettergeld (zum 31.12.1995 ausgelaufen), das Winterausfallgeld (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a), den Zuschuß zum Mutterschaftsgeld nach dem MutterschutzG, den Zuschuß nach § 4 MSchVO oder einer entsprechenden Landesregelung (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c), die Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem „Infektionsschutzgesetz v. 20.7.2000“ (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e) sowie die nach § 3 Nr. 28 stfreien Aufstockungsbeträge und Zuschüsse (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g – bei Altersteilzeit) einzutragen (§ 41 Abs. 1 Satz 5 EStG, § 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV). Es handelt sich dabei um dem ProgrVorb. unterliegende Leistungen, die der ArbG beantragt bzw. selbst auszahlt, von deren Auszahlung er mithin Kenntnis hat.

► *Lohnsteuerbescheinigung*: Der ArbG muß diese Leistungen ferner im Rahmen der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (grds. ab VZ 2004, s. aber § 52 Abs. 52c EStG 2004) aufgrund der Eintragungen im Lohnkonto bis zum 28.2. des Folgejahres der amtlich bestimmten Stelle übermitteln oder auf der Lohnsteuerkarte gesondert bescheinigen oder – falls ihm eine Lohnsteuerkarte nicht vorliegt – darüber eine besondere Bescheinigung ausstellen (vgl. § 41b, insbes. Abs. 1 Satz 2 Nr. 5; R 135 Abs. 3 Nr. 4 LStR 2004).

Wegfall des Lohnanspruchs:

► *Lohnkonto*: Ist während der Dauer des Dienstverhältnisses in anderen Fällen (als vorgenannt unter „Lohnersatzleistungen des Arbeitgebers“) der Anspruch auf ArbLohn für mindestens fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage im wesentlichen weggefallen, so ist der ArbG gehalten, dies bei jeder Lohnabrechnung durch Eintrag des Großbuchstabens U (U steht für Unterbrechung) im Lohnkonto zu vermerken (§ 41 Abs. 1 Satz 6 EStG, § 4 Abs. 2 Nr. 2 LStDV, R 131 LStR 2004).

► *Lohnsteuerbescheinigung*: Aufgrund dessen bescheinigt der ArbG die Dauer des Dienstverhältnisses während des Kj. sowie die Anzahl der vermerkten Großbuchstaben U (vgl. § 41b, insbes. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2; R 135 Abs. 1 Satz 3 LStR 2004).

b) Folgewirkungen

36

Hinweisfunktion: Die dem ArbG auferlegten Pflichten (s. Anm. 35) sollen vor allem sicherstellen, daß die von ihm gezahlten Lohnersatzleistungen und solche, die aufgrund von Arbeitsausfall gewährt werden, dem FA für Zwecke des ProgrVorb. bekannt werden. Die Regelungen ergänzen § 32b Abs. 3, der die Sozialleistungsträger zur Bescheinigung der von ihnen gezahlten, dem ProgrVorb. unterliegenden Leistungen verpflichtet (s. Anm. 141 ff.).

Kein ArbG-LSJA: Der ArbG darf den LSJA nicht durchführen, wenn der ArbN im Ausgleichsjahr die vorgenannten Leistungen (Anm. 35 „Lohnersatzleistungen des Arbeitgebers“) bezogen hat (§ 42b Abs. 1 Satz 4 Nr. 4) oder mindestens ein „U“ eingetragen oder bescheinigt ist (§ 42b Abs. 1 Satz 4 Nr. 4a). In diesem Fall kann auch kein sog. permanenter LSJA auf der Grundlage des § 39b Abs. 2 Satz 13 stattfinden (R 121, insbes. Satz 2 Nr. 5 und 6 LStR 2004). Der ArbG läuft Gefahr zu haften, wenn ESt. wegen fehlerhafter Angaben im Lohnkonto oder in der LStBescheinigung verkürzt wird (vgl. § 42d Abs. 1 Nr. 3).

2. Bei nach DBA steuerfreien Einkünften (Abs. 1 Nr. 3 Var. 1)

37

Pflichten des ArbG: Bezieht der ArbN nach DBA stfreie Einkünfte (vgl. Abs. 1 Nr. 3 Var. 1), so hat der ArbG diese ebenfalls bei jeder Lohnabrechnung im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 41 Abs. 1 Satz 3 EStG; § 4 Abs. 2 Nr. 5 LStDV) und auf der Lohnsteuerkarte gesondert zu bescheinigen (Abschn. 135 Abs. 3 Nr. 4 LStR).

Folge: Insbes. kein LSJA durch ArbG zulässig (§ 42b Abs. 1 Satz 4 Nr. 6; R 121 Satz 2 Nr. 8 LStR 2004).

II. Veranlagung von Arbeitnehmern (§ 46)**1. Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 7**

38

Veranlagungspflicht bei Progressionsvorbehalt (§ 46 Abs. 2 Nr. 1): Hat der Stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen, von denen ein Lohnsteuerabzug vorgenommen worden ist, so besteht (seit VZ 1990) eine Pflicht zur EStVeranlagung, wenn die Summe der (daneben bezogenen) Einkünfte und Leistungen, die dem ProgrVorb. unterliegen, mehr als 410 € (davor: mehr als 800 DM) beträgt (vgl. § 46 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2; ferner § 46 Anm. 74 ff.). Hierbei sind bei Zusammenveranlagung die Einkünfte beider Ehegatten zu berücksichtigen (BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84). Diese Veranlagungspflicht besteht selbst dann, wenn ein Stpfl. Arbeitslohn bezog, von dem wegen geringer Höhe keine Lohnsteuer einzubehalten war (OFD Münster v. 15.3.1993, FR 1993, 278; OFD Düsseldorf v. 4.3.1993, StEK EStG § 46 Nr. 62).

Veranlagungspflicht bei EU-/EWR-Angehörigen und Grenzpendlern (§ 46 Abs. 2 Nr. 7): Hat der Stpfl. ua. lohnstpf. Einkünfte bezogen, so besteht (seit VZ 1996) nach § 46 Abs. 2 Nr. 7 EStG eine Pflicht zur EStVeranlagung (insb. zur Sicherung des ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Nr. 3) für

- ▶ *einen unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1*, wenn für ihn auf der Lohnsteuerkarte ein Ehegatte nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 berücksichtigt worden ist, oder
- ▶ *für einen Stpfl., der zum Personenkreis des § 1 Abs. 3 oder § 1a gehört*, wenn eine Bescheinigung nach § 39c Abs. 4 (Lohnsteuerkartenersatz) erteilt wurde.

Veranlagungspflichtig danach sind mithin nicht nach § 1 Abs. 1 (Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland) oder § 1 Abs. 2 (Auslandsbedienstete des diplomatischen oder konsularischen Dienstes), sondern nur nach § 1 Abs. 3 unbeschränkt stpfl. Arbeitnehmer, ggf. nach Maßgabe des § 1a zusammen mit ihren Ehegatten, die (weil nicht im Inland ansässig) beim Betriebsstättenfinanzamt ihres Arbeitgebers eine die Lohnsteuerkarte ersetzende Bescheinigung nach Maßgabe des § 39c Abs. 4 beantragen konnten. Vgl. näher § 46 Anm. 135 ff.

Härteausgleich: Die Freistellung gem. § 46 Abs. 3 und der (erweiterte) Härteausgleich gem. § 46 Abs. 5 gelten nicht für die Einkünfte und Leistungen des § 32b (BFH v. 5.5.1994 – VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654; H 218 „Lohnersatzleistung“ EStH 2003; § 46 Anm. 195; anders für die Zeit vor VZ 1990 BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84). Die vom Gesetzgeber bewußt vorgenommene Beschränkung auf estpfl. Einkünfte, zu denen die dem ProgrVorb. unterliegenden Leistungen nicht gehören, ist verfassungsgemäß (BFH v. 5.5.1994 – VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654).

39 2. Antrags-Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8

Zur Erlangung des negativen ProgrVorb.: Mit der fristgebundenen Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 kann – soweit zulässig – der negative ProgrVorb. (Anm. 1) beantragt werden (vgl. R 217 Abs. 3 EStR 2003 für ausl. Verluste, die nach einem DBA beim zVE außer Ansatz geblieben sind). Der ProgrVorb. des § 32b ist auch im Rahmen des § 46 Abs. 2 Nr. 8 uneingeschränkt anzuwenden (BFH v. 5.5.1994 – VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654), wobei diese Vorschrift (anders als § 46 Abs. 2 Nr. 1) keinen Mindestbetrag erfordert.

EU-/EWR-Arbeitnehmerveranlagung: Die fristgebundene Antrags-Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 ua. mit der Folge des positiven ProgrVorb. ist auch für die Arbeitnehmerveranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 oder § 1a Abs. 1, § 1 Abs. 3 maßgeblich. Sie kommt auch rückwirkend für VZ vor 1996 in Betracht (s. Anm. 2, „JStG 1996/Zeitliche Geltung“).

III. Einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO

40 1. Grund der Feststellung

Feststellung für Zwecke des Progressionsvorbehalts: Nach DBA stfreie Einkünfte sind gem. § 180 Abs. 5 Nr. 1 iVm. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 3 AO insbes. für Zwecke des ProgrVorb. einheitlich und gesondert festzustellen (AO-Kartei § 180 Karte 1 Nr. 4), wenn an den erfaßten Einkünften (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 1) mehrere (mindestens zwei) unbeschränkt stpfl. beteiligt, die Einkünfte diesen steuerlich zuzurechnen und bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen von Bedeutung sind (BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566; v. 18.12.1989 – IV B 37/89, BFH/NV 1990, 570, und v. 21.8.1991 – VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126; AEAO zu § 180 Nr. 5, BMF v. 20.7.1992, BStBl. I 1992, 430; OFD München/Nürnberg v. 9.12.2003, AO-Kartei § 180 Karte 1 Tz. 1.3 – uE sind deshalb Körperschaften nicht einzurechnen, s. Anm. 18). Eine Ausnahme gilt bei Geringfügigkeit (§ 180 Abs. 3 Nr. 2 AO). § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist deshalb „entsprechend“ anzuwenden (vgl. § 180 Abs. 5 AO), weil keine stpfl., sondern nach DBA stfreie Einkünfte festzustellen sind.

Personengesellschaften: Eine Feststellung kommt vor allem in Betracht, wenn unbeschränkt Stpfl. entweder an einer ausländ. (im Inland weder Sitz noch Geschäftsleitung) oder einer inländ. PersGes. beteiligt sind, die DBA-stffreie Einkünfte erzielt (vgl. dazu auch Leitfaden der FinVerw., Anhang 6 Tz. 1). In einem gerichtlichen Verfahren zur Feststellung ist die Personengesellschaft notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 FGO, BFH v. 17.4.1996 – I R 107/95, BFH/NV 1996, 767).

2. Inhalt der Feststellung

41

Persönliche StPfl. Der Feststellungsbescheid entscheidet zunächst (bis VZ 1998 auch für Zwecke des § 2a Abs. 3) über die persönliche StPfl., wobei für beschränkt Stpfl. (uE auch nicht für Grenzpendler) eine Feststellung nach § 180 Abs. 5 AO nicht in Betracht kommt (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663).

Art (Entstehungsgrund), Höhe und zeitliche Zuordnung der Einkünfte sind festzustellen. Die Feststellung muß weiter Auskunft geben, ob die Voraussetzungen des § 32b (insbes. DBA-Freistellung) vorliegen, ob in den Einkünften außerordentliche enthalten sind sowie ob und inwieweit Verlustbeschränkungen, wenn sie sich auf den negativen ProgrVorb. (Anm. 1) auswirken (§ 2a Abs. 1 u. 2, § 15 Abs. 4, § 15a), zu beachten sind (BFH v. 18.12.1989 – IV B 37/89, BFH/NV 1990, 570, und v. 23.1.1991 – I B 35/90, BFH/NV 1992, 108; Leitfaden der FinVerw., Anhang 6 Tz. 1; BMF v. 20.7.1992, BStBl. I 1992, 430). Es sind daher (uE außer bei Auswirkung erst ab VZ 1996, s. Anm. 136 „Verlustausgleich“) auch die Voraussetzungen dieser Beschränkungen festzustellen.

3. Zuständigkeit

42

Zur örtlichen Zuständigkeit des FA bei gesonderten Feststellungen s. zunächst § 18 AO. Für Beteiligungen an einer ausländ. PersGes. (s. Anm. 40) vgl. BMF v. 11.12.1989, BStBl. I 1989, 470, geändert durch BMF v. 2.1.2001, BStBl. I 2001, 49, und Leitfaden der FinVerw. Anhang 6 Tz. 2).

Erläuterungen zu Abs. 1: Besonderer Steuersatz bei Bezug bestimmter Leistungen und Einkünfte (Progressionsvorbehalt)

A. Überblick zu Abs. 1

43

Abs. 1 bestimmt die Anwendung eines besonderen (erhöhten oder ermäßigten) Steuersatzes (der nach Abs. 2 zu ermitteln ist) auf das zu versteuernde Einkommen, wenn ein zeitweise oder während des gesamten VZ unbeschränkt Stpfl. oder ein beschränkt Stpfl., auf den § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Anwendung findet, bestimmte Einkommens- oder Lohnersatzleistungen bzw. Einkünfte, die nicht der deutschen ESt. unterliegen, bezogen hat (s. dazu bereits Anm. 1 „Aufbau des § 32b“).

B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1

I. Zeitweise oder während des gesamten VZ unbeschränkt Steuerpflichtiger oder ein beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Anwendung findet

44 1. Systematik/DBA-Ansässigkeit

Allgemeine Geltung: § 32b gilt für alle unbeschr. Stpfl. sowie für eine bestimmte Gruppe beschr. Stpfl. Es reicht nach der Eingangsformulierung zunächst einmal für alle Varianten des Abs. 1 aus, wenn der Stpfl. entweder (zeitweise oder während des gesamten VZ) unbeschr. stpfl. oder beschr. stpfl. nach Maßgabe des Einleitungssatzes des Abs. 1 ist.

Unbeschränkt Steuerpflichtige: § 32b gilt (ebenso wie zB § 26, § 34c, § 39a Abs. 3 oder § 39b) für unbeschr. Stpfl.. Zwischen den Arten der unbeschr. StPflcht (§ 1 Abs. 1, § 1 Abs. 2, § 1 Abs. 3, § 1a) besteht kein Unterschied, denn es gibt rechtsfolgemäßig nur eine einheitliche unbeschr. StPflcht (BFH v. 16.3.1994 – I B 155/93, BFH/NV 1994, 852).

PersGes.: Bei diesen kommt es auf die unbeschr. StPflcht des jeweiligen Mitunternehmers an (BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663, und zB v. 18.12.2002 – I R 92/01, BFH/NV 2003, 964); erst bei dessen Veranlagung kommt der besondere Steuersatz zur Anwendung.

Bestimmte beschränkt Steuerpflichtige:

► *Beschränkt stpfl. EU-/EWR-Arbeitnehmer:* Der ProgrVorb. gilt für beschränkt stpfl. Arbeitnehmer aus den EU-/EWR-Staaten, die wesentliche ausl. Einkünfte haben, wenn sie nach Maßgabe des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 eine Veranlagung zur ESt. beantragen (s. Anm. 49). Die Einbeziehung erscheint genauso wie die Einbeziehung der Grenzpendler gerechtfertigt, da die Besteuerung (zugunsten dieses Personenkreises) der unbeschränkten StPflcht weitgehend angenähert ist.

► *Zeitweise beschränkt Stpfl.:* § 32b gilt für beschränkt Stpfl. (§ 1 Abs. 4), wenn sie daneben während eines Teils des Kj. unbeschränkt stpfl. waren (§ 32b Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 2 Abs. 7 Satz 3, s. Anm. 76).

► *Grenzpendler des § 1 Abs. 3:* § 32b gilt für die Personen, bei denen § 1 Abs. 3 Anwendung findet (s. Anm. 46). Diese werden zwar vom Gesetz als unbeschränkt estpfl. behandelt (sog. fiktive unbeschr. StPflcht), die Besteuerung erstreckt sich aber nur auf deren beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. § 49.

Eine entsprechende Regelung galt (bis VZ 1995) für niederländische Grenzgänger und Grenzpendler des dem § 1 Abs. 3 vorhergehenden § 50 Abs. 4 aF, auf die eine Sonderform der beschränkten StPflcht Anwendung fand (s. Anm. 50).

► *Erweiterte beschränkte StPflcht* iSd. §§ 2–5 AStG: s. Anm. 33.

► *Beschränkt Stpfl. im übrigen* unterliegen keinem ProgrVorb.:

► *Grenzgänger:* Abgesehen von den Grenzpendlern (s. vorstehend), ist dieser Personenkreis grundsätzlich beschränkt stpfl. ohne ProgrVorb. (vgl. § 50 Anm. 84, und zB KAEFER, BB 1994, 613; s. auch unten Anm. 46).

► *Andere beschränkt Stpfl.:* Die Besteuerung beschränkt Stpfl. steht im übrigen nicht unter ProgrVorb., denn sie hat ihren Ursprung nicht darin, daß der Steuerausländer entsprechend seiner Leistungsfähigkeit zur Deckung der Kosten des Staates beitragen muß, weil er als im Inland Lebender die staatlichen Leistungen in Anspruch nimmt (BFH v. 14.4.1993 – I R 29/92, BStBl. II

1994, 27). Indes ist auch hier durch den internationalen Austausch und das Zusammenwachsen der Staaten ein Wandel eingetreten, der in Richtung einer Abstimmung der Besteuerung durch Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat auch unter dem Aspekt der Leistungsfähigkeit führt, so daß inzwischen darauf abgestellt wird, daß es nicht praktikabel wäre, bei beschr. StPfl. für den ProgrVorb. das Welteinkommen ermitteln zu müssen (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302).

Vgl. die Begründung des BTFinAussch. zum GrenzpendlerG, BTDrucks. 12/7427, 30: Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gelte „in erster Linie“ für unbeschränkt Stpfl. und „erst in zweiter Linie“ für beschränkt Stpfl.; vgl. auch GIERLICH, DB 1994, 1257.

DBA-Ansässigkeit keine Voraussetzung des Progressionsvorbehalts nach Abs. 1 Nr. 3:

► *Die DBA-Ansässigkeit ist kein Tatbestandsmerkmal* des § 32b (so schon BFH v. 4.10.1967 – I 422/62, BStBl. II 1968, 101). Abkommensrechtlich ist lediglich Voraussetzung, daß das einschlägige DBA die Berücksichtigung eines ProgrVorb. nicht verbietet (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302, und v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549). Der ProgrVorb. ist mithin nicht nur bei Personen zulässig, die in Deutschland iSd. DBA „ansässig“ sind (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302 – RsprÄnderung unter Aufgabe von BFH v. 23.10.1985 – I R 274/82, BStBl. II 1986, 133; vgl. auch WASSERMEYER, IStR 2002, 289).

2. Unbeschränkt Steuerpflichtiger

a) Unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1

45

Begriff: Natürliche Personen sind nach § 1 Abs. 1 unbeschr. stpfl., wenn sie Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland haben (s. dazu die Erl. zu § 1).

b) Sonderformen der unbeschränkten Steuerpflicht

46

(§ 1 Abs. 2 und 3, § 1a)

Im Ausland ansässige öffentlich Bedienstete des § 1 Abs. 2: Diese können auf Grund der BFH-Rspr. Änderung trotz mangelnder DBA-Ansässigkeit in der Bundesrepublik unter den ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 fallen (s. Anm. 44 aE).

Falls Zusammenveranlagung beantragt wird, sind auch die Einkünfte der Ehegatten in den ProgrVorb. einzubeziehen, (vgl. § 26 Abs. 1 Satz 1, § 26b).

Sonstige im Ausland ansässige öffentlich Bedienstete: Erfüllen im Ausland ansässige deutsche Staatsangehörige des öffentlichen Dienstes nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2, können sie nach Maßgabe des § 1 Abs. 3 unbeschr. stpfl. werden und ihre Einkünfte sowie die Einkünfte ihrer Ehegatten nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 iVm. § 1a Abs. 1 oder Abs. 2, § 26 Abs. 1 Satz 1, § 26b in den ProgrVorb. einzubeziehen sein.

„Grenzpendler“ iSd. § 1 Abs. 3: Als unbeschr. stpfl. werden unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 auf ihren Antrag im Ausland ansässige natürliche Personen behandelt, soweit sie Einkünfte iSd. § 49 haben. Die gesetzliche Formulierung „als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt“ (statt unbeschr. stpfl. „sind“ in § 1 Abs. 1 und auch Abs. 2) ändert nichts daran, daß dieser Personenkreis für die Anwendung des § 32b als unbeschr. stpfl. anzusehen ist (vgl. BFH v. 16.3.1994 – I B 155/93, BFH/NV 1994, 852 unter Nr. 2 – sog. fiktive

unbeschr. StPfl.) Soweit ein solcher StPfl. Einkünfte bezieht, die nicht unter § 49 fallen, werden diese lediglich in den ProgrVorb. einbezogen (s. Anm. 89 ff.).

► *Einzelveranlagung:* Der ProgrVorb. kommt bei unbeschr. StPfl. iSd. § 1 Abs. 3 nur im Rahmen einer Einzelveranlagung gemäß § 25 zur Anwendung; Grenzpendler iSd. § 1 Abs. 3 können nur dann mit ihren Ehegatten gem. § 26, § 26b zusammen veranlagt werden, wenn § 1a eingreift.

► *Verhältnis zum DBA-Recht:*

▷ *Verhältnis zum DBA-ProgrVorb.:* Die Einbeziehung von Einkünften Nichtansässiger in den ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 iVm. § 1 Abs. 3 läuft dem Wortlaut der DBA-ProgrVorb.-Regelungen zuwider, die einen ProgrVorb. nur bei Personen zulassen, die in diesem Vertragsstaat „ansässig“ iSd. DBA sind (vgl. Art. 23a Abs. 3 OECD-MA). Der Personenkreis des § 1 Abs. 3 ist aber nicht im Vertragsstaat des ProgrVorb. ansässig.

Dies ändert indes nichts an der Rechtswirksamkeit des ProgrVorb. gemäß Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 (hier: iVm. § 1 Abs. 3) gegenüber dem StPfl. Ein ProgrVorb. ist auch bei beschr. StPfl. zulässig (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302). Nach Nr. 56 OECD-MK schließt Art. 23a Abs. 3 OECD-MA nicht aus, daß der Quellenstaat sein innerstaatliches Recht bezüglich der Progression anwendet (WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 122).

Im Verhältnis zum StPfl., der ja nicht DBA-Vertragspartner ist, wirkt im übrigen das DBA nur über das Zustimmungsgesetz und genießt dabei den Rang eines einfachen Gesetzes, das der Gesetzgeber jederzeit mit Wirkung für den StPfl. ändern oder einschränken kann, ohne daß sich der StPfl. demgegenüber auf einen Verstoß gegen das DBA berufen kann, denn dieses ist kein höherrangiges, insbesondere kein supranationales Recht (BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129 mwN; WASSERMAYER, DStJG 19 [1996], 151 [153 ff.]; aA BEUL, IStR 1997, 1). Der deutsche Gesetzgeber wollte aber mit Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 (hier: iVm. § 1 Abs. 3) etwa widerstreitende DBA-ProgrVorb.-Regelungen einschränken, wie aus dem Sinn und Zweck des Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 folgt (so auch HELMWIG, DStZ 1996, 385 [388], und KUMPF/ROTH, StuW 1996, 259 [264] für inländ. Quelleneinkünfte, jedoch nicht für zeitlich nachfolgende DBA). Denn erkennbares Ziel des Gesetzgebers ist es, die StPfl. des § 1 Abs. 3 auch beim ProgrVorb. mit den unbeschr. StPfl. des § 1 Abs. 1 gleichzubehandeln (vgl. BTDrucks. 12/6478, 10). Dem widerspräche es, die Wirkung des ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 nur auf nicht abkommensberechtignte StPfl. zu beschränken und damit für wesentliche Anwendungsbereiche leerlaufen zu lassen (aA ACHTER, IStR 2002, 7378 f.: kein wirksames treaty overriding durch Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 mangels ausdrücklicher Kennzeichnung desselben).

▷ *DBA-Grenzgänger:* Im Inland tätige beschr. stpfl. ArbN aus Staaten mit DBA-Grenzgängerregelung (Art. 15 Abs. 3 Nr. 1 DBA Belgien [aufgehoben ab 1.1.2004, vgl. OFD Koblenz v. 22.12.2003, IStR 2004, 175], Art. 13 Abs. 5 DBA Frankreich, Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich, Art. 15a DBA Schweiz), werden faktisch nicht unter § 1 Abs. 3 fallen, da deren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur im Wohnsitzstaat besteuert werden dürfen und damit nicht der deutschen ESt. unterliegen (vgl. § 50 Anm. 84; GIERLICH, DB 1994, 1257); solche ArbN erzielen also nicht nahezu ihre gesamten Einkünfte im Inland.

Staatsangehörige eines Staates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums (§ 1a Abs. 1):

► *Unbeschr. StPfl.:* Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staates (auch deutsche Staatsangehörige, vgl. BTDrucks. 13/1558, 148 und 151) sind dann für die

Anwendung des § 32b Abs. 1 unbeschr. stpfl., wenn sie entweder die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 erfüllen oder nach Maßgabe des § 1 Abs. 3 als unbeschr. stpfl. behandelt werden.

► *ProgrVorb. bei beschr. StPflcht:* EU- und EWR-Angehörige unterliegen dem ProgrVorb., auch wenn sie beschr. stpfl. sind, sofern § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Anwendung findet (s. Anm. 49). Im Unterschied zu § 1a Abs. 1 ist nur Einzelveranlagung und allein für Arbeitnehmereinkünfte möglich.

► *Einbeziehung der Ehegatten-Einkünfte:* Die im Hoheitsgebiet eines anderen EU-/EWR-Staates ansässigen Ehegatten der vorgenannten unbeschr. stpfl. Personen werden für Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 als unbeschr. stpfl. behandelt, wenn sie die Anwendung des § 1a Abs. 1 Nr. 2 und ferner die Zusammenveranlagung gemäß § 26 Abs. 1, § 26b wählen. Dies hat die Einbeziehung der Einkünfte der Ehegatten in den ProgrVorb. zur Folge (vgl. § 32b Abs. 1 Nr. 3). Darin liegt uE in bezug auf § 32b die eigentliche Wirkung des § 1a. Die Einbeziehung bleibt auch wirksam, soweit sie gegen den Wortlaut einer DBA-ProgrVorb.-Regelung verstößt; die vorstehenden Ausführungen gelten insoweit entsprechend.

c) Zeitweise oder während des gesamten VZ

47

Nach diesem (ab VZ 1996 geltenden) Tatbestandsmerkmal reicht es, wenn lediglich während eines – noch so geringen – Teils des Kj. unbeschr. StPflcht gemäß § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 bzw. § 1a vorlag (s. auch Anm. 89 „Verhältnis zu Nr. 2“). Dieses Tatbestandsmerkmal des Eingangssatzes des Abs. 1 steht im Zusammenhang mit Abs. 1 Nr. 2 (s. Anm. 76 ff.).

Einstweilen frei.

48

3. Beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Anwendung findet

49

Beschränkt Stpfl.: Beschränkt stpfl. sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber inländ. Einkünfte iSd. § 49 erzielen und auf die auch § 1 Abs. 2 oder 3 oder § 1a keine Anwendung finden (§ 1 Abs. 4 – s. näher § 1 Anm. 336 ff.).

Keine Anwendung bei zeitweiser unbeschr. StPflcht: Ein beschränkt Stpfl., der im VZ auch nur zeitweise unbeschränkt stpfl. gem. § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 bzw. § 1a ist, wird für das gesamte Kj. veranlagt, und die während der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte werden den während der unbeschränkten StPflcht erzielten Einkünften hinzugerechnet (§ 1 Abs. 4, § 2 Abs. 7 Satz 3 – § 50 Anm. 366). Er unterliegt dem ProgrVorb. bereits nach § 32b Abs. 1 Nr. 2.

Auf den § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Anwendung findet:

► *Zur Regelung des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2:* Beschränkt stpfl. Arbeitnehmer, die EU- oder EWR-Staatsangehörige (einschließlich deutscher Staatsangehöriger) mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Hoheitsgebiet dieser Staaten sind, haben danach auf Antrag einen Anspruch auf Einzelveranlagung für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterliegen, auch wenn sie nur einen Teil ihrer gesamten Einkünfte im Inland erzielen (vgl. näher Erl. zu § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2). Dabei ist eine Veranlagung für das gesamte Kj. durchzuführen (vgl. § 2 Abs. 7 Satz 2, § 25).

► *Einkünfte, die dem KEStAbzug oder dem Abzug nach § 50a unterliegen* (s. dazu § 50d Anm. 32 ff.), werden nur im Rahmen des § 32b berücksichtigt; die Aufhebung der Abgeltungswirkung erstreckt sich nicht auf diese Einkünfte (vgl. § 50 Abs. 5

Satz 2 Nr. 2 Satz 6; s. näher § 50 Anm. 384). Letzteres ist allerdings inzwischen in Frage gestellt, soweit der StPfl. sich dadurch schlechter stellen würde (s. Anm. 30 und § 50 Anm. 364).

► *Anwendung findet*: Das ist der Fall, wenn auf Antrag des StPfl. (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 iVm. § 46 Abs. 2 Nr. 8 – s. Anm. 39) die Veranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 durchgeführt wird (s. dazu näher § 50 Anm. 376 ff.). Das Tatbestandsmerkmal „Anwendung findet“ im Eingang des § 32b ist identisch mit „bei Anwendung von“ in Abs. 1 Nr. 3 Var. 3.

Beschr. StPfl., auf die § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 Anwendung findet (mithin Künstler, Sportler, Journalisten u. ä. iS des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 und 2): s. dazu Anm. 30.

50 4. Fassung bis VZ 1995: Beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Abs. 4 Anwendung findet (insbesondere Grenzpendler)

Überblick: § 32b Abs. 1 Nr. 3 unterwarf auch solche beschränkt StPfl. dem ProgrVorb., bei denen die besondere Besteuerung nach § 50 Abs. 4 idF des GrenzpendlerG v. 24.6.1994 zur Anwendung kam.

► *Zeitliche Geltung*: Die Regelung galt für die VZ 1994 und 1995 (s. Anm. 2 „GrenzpendlerG v. 24.6.1994“).

► *Besteuerungsverfahren*: Der ProgrVorb. kam nur in einer Einzelveranlagung auf Antrag gemäß § 25 zur Anwendung (vgl. § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 Buchst. a Satz 2 idF des GrenzpendlerG v. 24.6.1994; BFH v. 17.5.2000 – I R 107/99, BFH/NV 2000, 1454, und den E-GrenzpendlerG, BTDrucks. 12/6476, 13); eine Ehegattenveranlagung gem. §§ 26 ff. kam hier bei Grenzpendlern (anders als bei niederländischen Grenzgängern) nicht in Betracht. Zu der sinngemäßen Anwendung des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 (Zweijahresfrist) siehe Anm. 2 „GrenzpendlerG v. 24.6.1994“.

51–52 Einstweilen frei.

II. Bezogen

53 1. Überblick

Begriffliche Parallelen im EStG: Der Wortlaut des § 32b Abs. 1 setzt voraus, daß ein StPfl. Leistungen der Nr. 1 bzw. Einkünfte der Nr. 2 und 3 „bezogen“ hat (dieser Begriff findet sich ferner ua. in § 11 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, § 25 Abs. 1, § 32 Abs. 1a und § 38a Abs. 1). Der Begriff „bezogen hat“ entspricht im Ergebnis – unbeschadet der unterschiedlichen Zeitformen (Perfekt bzw. Präsens) – dem Begriff „erzielen“ der Einkünfteebene in § 2 Abs. 1 Satz 1 (vgl. § 2 Anm. 58 und BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201).

Grundlage für Zurechnung und Zuordnung: Das Tatbestandsmerkmal „bezogen hat“ bestimmt dementsprechend insbes. die Zurechnung zu einem bestimmten Steuersubjekt (vgl. § 2 Anm. 57, 100 ff.) und die Zuordnung zu einem bestimmten VZ (BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201). Bezogen bedeutet insoweit nicht allein „zugeflossen“, sondern allgemein zeitliche Zuordnung nach den Regeln der jeweiligen Einkünftsart (vgl. BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763, und v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201; § 25 Anm. 44). Die zeitliche Zuordnung (aber auch die Höhe der Leistungen und Einkünfte) hängt sonach von den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs oder – insbes. bei den Leistungen der Nr. 1 – vom Zufluß ab.

2. Zurechnung

54

Das Tatbestandsmerkmal „bezogen“ bestimmt die (persönliche) Zurechnung der Leistungen und Einkünfte des Abs. 1 (nicht hingegen die Zuordnung zu den Einkunftsarten).

Nr. 1: Der Stpfl. hat Leistungen der Nr. 1 „bezogen“, wenn sie ihm als Einnahmen (auch als Betriebseinnahmen bzw. Ertrag) estrechtlich zuzurechnen sind (vgl. § 2 Anm. 125 ff.).

Nr. 2 und 3: Er hat Einkünfte der Nr. 2 und 3 „bezogen“ (synonym zu „erzielt“), wenn ihm die entsprechenden Einnahmen (einschließlich Betriebseinnahmen) und die dadurch veranlaßten Ausgaben (einschließlich Betriebsausgaben) estrechtlich zuzurechnen sind, aus denen sich die maßgeblichen „Einkünfte“ zusammensetzen (die Begriffe Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben umfassen dabei auch Ertrag und Aufwand iSd. Grundsätze des Betriebsvermögensvergleichs – vgl. das Merkmal „bezogen“ in § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 und im einzelnen § 2 Anm. 125 ff.).

3. Zufluß

55

Funktion: Der Zufluß bestimmt auch für § 32b die zeitliche Zuordnung zum VZ und die Höhe der zu erfassenden Einnahmen, soweit sie im Rahmen der Überschußeinkünfte oder des § 4 Abs. 3 anzusetzen sind (vgl. § 8 und § 11); im übrigen gelten für die zeitliche Zuordnung von Einkünften die Grundsätze des Betriebsvermögensvergleichs.

Zeitliche Zuordnung: Einnahmen im Zusammenhang mit den Überschußeinkünften sind gemäß § 32b innerhalb des Kj. bezogen, in dem sie dem Stpfl. zugeflossen (insbes. gezahlt worden) sind (§ 11 Abs. 1 Satz 1 und 4). Bei den Leistungen der Nr. 1 dürfte die zeitliche Zuordnung durch Zufluß mittels Zahlung der Regelfall sein (vgl. BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201; FG Hamb. v. 19.2.2001, DStRE 2001, 740, rkr.); § 32b Abs. 3 spricht daher von den während des Kj. „gezählten“ Leistungen. Soweit Einnahmen allerdings nicht bei den Überschußeinkünften angefallen oder nach § 4 Abs. 3 anzusetzen sind, gelten für die zeitliche Zuordnung die Grundsätze des Betriebsvermögensvergleichs (§ 11 Abs. 1 Satz 4).

► *Nach Ablauf des VZ zufließende Einnahmen:* Zugeflossene Einnahmen der Überschußeinkünfte, insbes. Leistungen der Nr. 1 unterliegen selbst dann dem im Zuflußzeitpunkt geltenden ProgrVorb., wenn sie für Zeiträume davor gezahlt werden (OFD Nürnberg v. 23.10.1991, DStR 1992, 70). Folglich unterlag zB nach dem VZ 1989 zufließendes Krankengeld oder Konkursausfallgeld (ProgrVorb. dafür erst ab VZ 1990, s. Anm. 2) dem ProgrVorb., auch wenn es für Zeiträume davor gezahlt wurde (BMF v. 15.1.1990, StEK EStG § 32b Nr. 30; vgl. aber unmittelbar nachfolgend). Dies war in den Bescheinigungen nach Abs. 3 zu berücksichtigen (BMF aaO).

► *Laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:* Soweit insbes. die Leistungen der Nr. 1 laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen (vgl. Anm. 62), sind § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3 anzuwenden (§ 11 Abs. 1 Satz 3), dh. sie gelten als in dem Kj. bezogen, für das sie geleistet werden. Dies dürfte unmittelbar zumindest für die vom ArbG ausgezahlten Leistungen (s. Anm. 35) gelten. Bei den von den Sozialleistungsträgern ausgezahlten Leistungen handelt es sich nicht um Arbeitslohn (dh. um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit), sondern um Leistungen Dritter, die nicht als Gegenleistung (für nichtselbständige Arbeit) gezahlt werden (s. BFH v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985,

529, v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337 „Streikunterstützung“, und v. 25.5.1998 – VI R 9/96, BStBl. II 1998, 581; ferner THOMAS, KFR F. 3 EStG § 32b, 1/88, 253; im einzelnen für die Leistungen der Nr. 1 ungeklärt). Insofern spricht aber einiges für eine sinngemäße Anwendung des § 38a Abs. 1 Sätze 2 u. 3 und damit eine Zuordnung laufender Leistungen zum Zeitraum des Lohnersatzes (vgl. KIESCHKE ua., DStZ 1982, 78) – Arbeitslosengeld oder -hilfe wäre danach dem Kj. zuzuordnen, in dem der Lohnausfallzeitraum endet. In jedem Fall können die Leistungen der Nr. 1 regelmäßig wiederkehrende Leistungen iSd. § 11 Abs. 1 Satz 2 darstellen und nach Maßgabe dieser Bestimmung dem Kj. zuzuordnen sein, dem sie wirtschaftlich zugehören (OFD Nürnberg v. 23.10.1991, DStR 1992, 70).

► *Nachzahlungen*: Vorstehendes gilt allerdings gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 38a Abs. 1 Satz 3 nicht für Nachzahlungen für Zeiträume eines bereits abgelaufenen Jahres oder noch früherer Jahre, hier gilt vielmehr das Zuflußprinzip (FG Hamb. v. 19.2.2001, DStRE 2001, 740, rkr.; FG Berlin v. 2.10.2003, EFG 2004, 185 [Rev. VI R 66/03]).

► *Rückfluß oder Rückgewähr von Leistungen*: s. Anm. 136 „Rückzahlung von Leistungen“.

56–58 Einstweilen frei.

III. Bestimmte Sozialleistungen (Abs. 1 Nr. 1)

1. Grundsätzliches zu der Aufzählung in Nr. 1

59 a) Einnahmen – Leistungen

Einnahmen: Nr. 1 bezieht sich (anders als Nr. 2 und 3) auf Einnahmen (vgl. BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 676, und v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201) und nicht auf den Saldoposten „Einkünfte“ (Einnahmen abzüglich Ausgaben, § 2 Abs. 2). Die Ebene der Einkünfte stellt für die Nr. 1 erst Abs. 2 Nr. 1 her (BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201); insoweit besteht vom logischen Aufbau her ein Unterschied zu Abs. 1 Nr. 2 und 3. Bei den Einnahmen der Nr. 1 sind überdies regelmäßig die darauf anfallenden Abgaben (Sozialabgaben, Lohn- und Kirchensteuer) bereits durch das jeweilige Sozialgesetz pauschal und fiktiv abgesetzt (vgl. zB § 133 SGB III).

Leistungen: Das Gesetz (§ 32b Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3, aber auch § 3 Nr. 1 und 2 sowie § 46 Abs. 2 Nr. 1) spricht von „Leistungen“ (Nr. 1 Buchst. b von Lohnersatz-“leistungen“), wenn es die Einnahmen der Nr. 1 meint.

60 b) Abschließende Aufzählung

Enumerationsprinzip: Der Katalog der Nr. 1 ist abschließend (Begr. StReformG 1990, BTDrucks. 11/2157, 149); dort nicht aufgeführte Leistungen unterliegen nicht dem ProgrVorb. Dies folgt auch aus der Aufzählung der erfaßten Leistungen im einzelnen und der schrittweisen Entwicklung der Regelung (vgl. Anm. 2 und BFH v. 14.8.1991 – I R 133/90, BStBl. II 1992, 88). Lediglich Nr. 1 Buchst. b („vergleichbare Lohnersatzleistungen“) enthält eine Generalklausel. Die Rechtsgrundlagen für die erfaßten Leistungen ergeben sich mithin nur aus den in Nr. 1 genannten Sozialgesetzen.

Ordnungskriterien:

- ▶ *Lohn- oder Einkommensersatzleistungen:* Bei den nach Abs. 1 Nr. 1 dem ProgrVorb. unterliegenden Bezügen handelt es sich ausnahmslos um Lohn- oder Einkommensersatzleistungen (vgl. R 185 EStR 2003).
- ▶ *Leistungen vorübergehender Natur:* Die Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 sind ihrer leistungsgesetzlichen Bestimmung nach vorübergehender Natur, also keine Dauerleistungen („für eine gewisse Zeit“ – so die Begründung des 8. AFGÄndG, BTDrucks. 11/1161, 14). Denn Leistungen, die typischerweise auf Dauer (über Jahre hinweg) zu gewähren sind, also Sozialrenten und Beamtenpensionen (stpfl. nach Maßgabe der § 22 Nr. 1 bzw. § 19) oder Kriegsoffizierrenten (stfrei nach § 3 Nr. 6), unterwirft das Gesetz nicht dem ProgrVorb. Dies erscheint auch mit Blick auf den Zweck des ProgrVorb. (s. Anm. 8) konsequent, da (bei typisierender Betrachtung) keine abschnittsbezogenen Effekte zu erwarten sind.
- ▶ *Kriterien für die Zusammenfassung* der einzelnen Leistungen innerhalb der Nr. 1 sind – allerdings im Rahmen des permanenten Wachstums der Vorschrift (vgl. Anm. 2) nicht konsequent durchgehalten – der Sozialversicherungszweig bzw. das „versicherte“ Risiko (Buchst. a [Arbeitslosigkeit] und b [Krankheit]), der Leistungsgrund (Buchst. c [Mutterschaft]) oder das Leistungsgesetz (Buchst. a, d–i).

c) Leistungsempfänger

61

Nr. 1 erfaßt nicht nur Leistungen an ArbN iSd. Steuerrechts, sondern ebenso an selbständig Tätige (so BTDrucks. 11/2157, 150 aE; OFD Berlin v. 3.3.1993, DB 1993, 1009; OFD Frankfurt v. 12.2.1993, StEK EStG § 32b Nr. 51; OFD München v. 30.4.1992, StEK EStG § 32b Nr. 47; vgl. auch R 185 EStR 2003 „Lohn- oder Einkommensersatzleistungen“), dh. ebenso an (natürliche) Personen, die nicht ArbN iSd. Steuer- bzw. Sozialversicherungsrechts sind (zum Verhältnis s. § 19 Anm. 61).

d) Steuerbarkeit der Leistungen der Nr. 1

62

Zuordnung zu den Einkunftsarten ungeklärt: Die Leistungen des Abs. 1 Nr. 1, soweit sie nicht an Selbständige gezahlt werden, sind entweder nach § 19 (dazu ergänzend Anm. 55) oder als sonstige wiederkehrende Bezüge nach § 22 Nr. 1 oder als Entschädigungen an ArbN für entgangene Einnahmen nach § 24 Nr. 1 Buchst. a steuerbar (vgl. BFH v. 14.8.1991 – I R 133/90, BStBl. II 1992, 88, v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201, oder v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199; § 3 Nr. 1 Anm. 3 und § 3 Nr. 2 Anm. 2). Leistungen an Selbständige – wie das Überbrückungsgeld – gehören zu den Betriebseinnahmen im Rahmen des § 15 oder § 18 (vgl. Anm. 66 „Überbrückungsgeld“ und § 3 Nr. 2 Anm. 2).

Der Gesetzgeber hat die Zuordnung für § 32b offengelassen. Die Leistungen können auch – wie das Übergangsgeld nach SGB VI – überhaupt nicht steuerbar sein (s. § 3 Nr. 1 Anm. 3).

Einkünfte steuerbar: Der Gesetzgeber geht jedenfalls davon aus, daß die Leistungen der Nr. 1 grds. zu steuerbaren Einkünften führen (vgl. Begr. StReformG 1990, BTDrucks. 11/2157, 150 aE). Nach dem mit Abs. 1 Nr. 1 verfolgten Zweck (s. Anm. 8) ist indes Steuerbarkeit nicht zwingend als Voraussetzung des ProgrVorb. geboten; der Gesetzgeber wäre nicht gehindert, nicht steuerbare Leistungen ebenso dem ProgrVorb. zu unterwerfen (BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674, und v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201).

63 2. Schnellübersicht über die Leistungen der Nr. 1

Alters-, Pensions- oder Unterstützungskassen, Leistungen von: kein ProgrVorb. (s. Anm. 67).

Altersteilzeitgesetz

- *Altersteilzeitzuschläge zu den Dienstbezügen der Beamten:* ProgrVorb. (s. Anm. 72).
- *Aufstockungsbeträge nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 72)
- *Beiträge zur Höherversicherung nach dem:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 72).

Altersübergangsgeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Arbeitslosenbeihilfe nach dem SoldatenVG: ProgrVorb. (s. Anm. 69).

Arbeitslosengeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Arbeitslosengeld II: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Arbeitslosenhilfe“)

Arbeitslosenhilfe

- *nach dem AFG oder SGB III:* ProgrVorb. (s. Anm. 66)
- *nach dem Soldatenversorgungsgesetz:* ProgrVorb. (s. Anm. 69).

Asylbewerberleistungsgesetz: Kein ProgrVorb. für die Leistungen nach diesem Gesetz (OFD Frankfurt v. 23.1.1998, StEK EStG § 32b Nr. 68).

Aufstockungsbeträge nach dem AltersteilzeitG: ProgrVorb. (s. Anm. 72).

Ausbildungsgeld zur Eingliederung behinderter Menschen (§§ 104 ff. SGB III): kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Eingliederungshilfe“).

Ausgleichsgeld nach dem FELEG: kein ProgrVorb. (s. Anm. 72).

Ausländische Leistungen bei Arbeitslosigkeit: kein ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 1, aber evtl. nach Abs. 1 Nr. 2 und 3 (vgl. Anm. 66).

Ausländische Sozialversicherung, Leistungen einer: kein ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 1, aber evtl. nach Abs. 1 Nr. 2 und 3 (s. Anm. 67).

Aussperrungsunterstützungen: kein ProgrVorb. (s. „Streikunterstützungen“).

Beiträge zur Höherversicherung nach dem AltersteilzeitG: kein ProgrVorb. (s. Anm. 72).

Berufsausbildungsbeihilfe (§§ 59 ff. SGB III): kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Eingliederungshilfe“).

Berufskrankheitenverordnung, Leistungen nach der: kein ProgrVorb. Diese Leistungen (vgl. auch § 7 Abs. 1 SGB VII) sind keine Lohnersatzleistungen und fallen somit nicht unter Nr. 1 (R 185 Abs. 1 Satz 3 EStR 2003, vormals Abschn. 91 Abs. 1 Satz 2 LStR).

Bundesversorgungsgesetz

- *Übergangsgeld nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 71)
- *Versorgungskrankengeld nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 71)
- Verweisungen auf das Bundesversorgungsgesetz: kein ProgrVorb. (s. Anm. 71).

DDR-Mutterschaftsleistungen: kein ProgrVorb. (s. Anm. 68).

Eingliederungsgeld nach dem AFG: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Eingliederungshilfe nach dem AFG oder SGB III: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Eingliederungszuschuß: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Eingliederungshilfe“).

Entbindungsgeld: kein ProgrVorb. (s. Anm. 67).

Erziehungsgeld: kein ProgrVorb. (s. Anm. 68).

Europäischer Sozialfonds

- *aus Landesmitteln ergänzte Leistungen zur Aufstockung des Überbrückungsgeldes*: kein ProgrVorb. mehr uE ab 2003 (s. Anm. 66 „Überbrückungsgeld“)
- *Unterhaltsgeld, aus dem E. finanziert*: ProgrVorb. ab VZ 1998 (s. Anm. 66).

Existenzgründungszuschuß: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66).

HIV-Hilfeleistungen: Leistungen, die von der Stiftung „Humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen“ aufgrund des HIV-Hilfegesetzes v. 24.7.1995 (BGBl. I 1995, 972) gezahlt werden, sind steuerfrei und unterliegen nicht dem ProgrVorb. (OFD Rostock v. 1.9.1995, StEK EStG § 32b Nr. 64, FR 1995, 870); s. auch Erl. zu § 3 Nr. 69.

Infektionsschutzgesetz, Verdienstausfallentschädigung nach dem: ProgrVorb. (s. Anm. 70).

Insolvenzgeld: ProgrVorb. ab VZ 1999 (s. Anm. 66).

Konkursausfallgeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Krankengeld

- *ausländisches*: Das von einer dänischen Kommune gezahlte Krankengeld unterliegt nicht dem ProgrVorb. (FinSen. Berlin v. 1.7.1994, FR 1994, 800; Schl.-Holst. FinMin. v. 2.6.1994, StEK EStG § 34d Nr. 12); ebensowenig Krankentagegeld, das ein Arbeitnehmer als Mitglied einer ausländischen (schweizerischen) Betriebskrankenkasse aufgrund eigener Beiträge selbst beanspruchen kann (vgl. BFH v. 25.5.1998 – VI R 9/96, BStBl. II 1998, 581)
- *nach dem AFG*: ProgrVorb. (s. Anm. 66)
- *nach dem Bundesversorgungsgesetz*: ProgrVorb. (s. Anm. 71)
- *der gesetzl. Krankenversicherung*: ProgrVorb. (s. Anm. 67)
- *einer privaten Krankenversicherung*: kein ProgrVorb. (s. Anm. 67).

Künstlersozialversicherung, Leistungen der: ProgrVorb., soweit Leistungen der Nr. 1 Buchst. b (s. Anm. 67).

Kurzarbeitergeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66)

- *Zuzahlungen zum*: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Kurzarbeitergeld“).

Leibrenten, die nach DBA und nach § 3 Nr. 6 stfrei sind: kein ProgrVorb. (BFH v. 22.1.1997 – I R 152/94, BStBl. II 1997, 358; H 185 „Steuerfreiheit einer Leibrente“ EStH 2003).

Leistungen nach § 10 SGB III, die dem Lebensunterhalt dienen: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Mehraufwands-Wintergeld: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Wintergeld“).

Mutterschaftsgeld

- *der gesetzlichen Krankenversicherung*: ProgrVorb. (s. aber Anm. 67)
- *nach dem Mutterschutzgesetz*: ProgrVorb. (s. Anm. 68)
- *Zuschuß zum*: ProgrVorb. (s. Anm. 68).

Mutterschaftshilfe: kein ProgrVorb. (s. Anm. 67)

Mutterschaftsleistungen nach übergeleitetem DDR-Recht: kein ProgrVorb. (s. Anm. 68).

Mutterschutzgesetz

- *Mutterschaftsgeld nach dem*: ProgrVorb. (s. Anm. 68)
- *Sonderunterstützung nach dem*: ProgrVorb. (s. Anm. 68).

Mutterschutzverordnung, Zuschuß nach § 4a der: ProgrVorb. (s. Anm. 68).

Neue Bundesländer

- *Altersübergangsgeld:* ProgrVorb. (s. Anm. 66)
- *Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag:* ProgrVorb. (s. Anm. 66)
- *Mutterschaftsleistungen nach übergeleitetem DDR-Recht:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 68)
- *Vorrubestandsgeld nach übergeleitetem DDR-Recht:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 74)
- *Zuzahlungen zum Kurzarbeitergeld:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Kurzarbeitergeld“)
- *Zuzahlungen zum Unterhaltsgeld als Zuschuß:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Kurzarbeitergeld“).

„Overhevelingstoelag“: Nach niederländischem Recht ist der Arbeitgeber verpflichtet, dem Arbeitnehmer einen Zuschuß („Overhevelingstoelag“) zum Gesamtsozialversicherungsbeitrag zu zahlen; dieser Zuschuß ist nach § 3 Nr. 62 EStG stfrei und nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen (OFD Frankfurt v. 10.2.1999, StEK EStG § 1 Nr. 65, und OFD Düss. v. 14.7.1998, FR 1998, 964, StEK EStG § 32b Nr. 69).

Private Krankenversicherung, Leistungen einer: kein ProgrVorb. (s. Anm. 67).

Schlechtwettergeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Soldatenversorgungsgesetz

- *Arbeitslosenbeihilfe nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 69)
- *Arbeitslosenbeihilfe nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 69)

Sonderunterstützung nach dem MuSchG: ProgrVorb. (s. Anm. 68).

Sozialzuschlag zu den AFG-Leistungen: ProgrVorb. fraglich (s. Anm. 66).

Streikunterstützungen: kein ProgrVorb. (Streikunterstützungen werden von Gewerkschaften bei Arbeitsausfall wegen eines von diesen ausgerufenen Streiks gezahlt; s. auch Erl. § 3 ABC und vorstehend „Aussperrungsunterstützung“).

Teilarbeitslosengeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Überbrückungsgeld nach dem AFG oder SGB III: kein ProgrVorb. mehr ab 2003 (s. Anm. 66).

Überbrückungsgeld nach dem SGB IX: ProgrVorb. fraglich (s. Anm. 66).

Übergangsgeld allgemein: s. die Aufstellung unter R 10 LStR 2004 und ferner § 3 Nr. 10; § 32b erfaßt ausschließlich die in Nr. 1 aufgezählten Übergangsgelder, also das Übergangsgeld, das Altersübergangsgeld und den Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag nach dem AFG bzw. SGB III (Nr. 1 Buchst. a), die Übergangsgelder der gesetzlichen Renten- und Unfallversicherung (Nr. 1 Buchst. b), das Übergangsgeld der Kriegspopferversorgung (Nr. 1 Buchst. f).

Übergangsgeld

- *Arbeitsförderungsgesetz oder SGB III:* ProgrVorb. (s. Anm. 66)
- *Bundesversorgungsgesetz:* ProgrVorb. (s. Anm. 71)
- *Rentenversicherung:* ProgrVorb. (s. Anm. 67)
- *Unfallversicherung:* ProgrVorb. (s. Anm. 67).
- *SGB IX:* ProgrVorb. fraglich (s. Anm. 66).

Unterhaltsgeld

- *als Darlehen:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Unterhaltsgeld als Zuschuß“)

- als Zuschuß: ProgrVorb. (s. Anm. 66)
- aus dem Europäischen Sozialfonds: ProgrVorb. ab VZ 1998 (s. Anm. 66 „Unterhaltsgeld aus dem Europäischen Sozialfonds“).

Unterhaltsgeld als Zuschuß, Zuzahlungen zum: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Unterhaltsgeld als Zuschuß“).

Unterhaltssicherungsgesetz, Verdienstauffallentschädigung nach dem: ProgrVorb. (s. Anm. 73).

Verdienstauffallentschädigung

- nach dem Infektionsschutzgesetz: ProgrVorb. (s. Anm. 70).
- durch die gesetzliche Krankenversicherung: ProgrVorb. fraglich (s. Anm. 67).
- nach dem Unterhaltssicherungsgesetz: ProgrVorb. (s. Anm. 73).
- nach dem ZivildienstG: ProgrVorb. fraglich (s. Anm. 73).

Verletztengeld: ProgrVorb. (s. Anm. 67).

Verletztenrente: kein ProgrVorb. (s. Anm. 67).

Versorgungskrankengeld nach dem Bundesversorgungsgesetz: ProgrVorb. (s. Anm. 71).

Vorruhestandsgeld

- nach DDR-Recht: ProgrVorb. (s. Anm. 74)
- nach dem Vorruhestandsgesetz: kein ProgrVorb. (s. Anm. 72).

Winterausfallgeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Winterausfallgeld“).

Winterausfallgeld-Vorausleistung: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Winterausfallgeld-Vorausleistung“).

- Zuschuß zu einer Winterausfallgeld-Vorausleistung: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Winterausfallgeld-Vorausleistung“).

Wintergeld: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Wintergeld“).

Zivildienstgesetz, Verdienstauffallentschädigung nach dem: ProgrVorb. fraglich (s. Anm. 73).

Zuschuß nach § 4a Mutterschutzverordnung: ProgrVorb. (s. Anm. 68).

Zuschuß-Wintergeld: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Wintergeld“).

Zuschuß zum Mutterschaftsgeld: ProgrVorb. (s. Anm. 68).

Zuschüsse zum Arbeitsentgelt (§ 421j SGB III): ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Zuzahlungen zum Kurzarbeitergeld in den neuen Bundesländern: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Kurzarbeitergeld“).

Zuzahlungen zum Unterhaltsgeld als Zuschuß in den neuen Bundesländern: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66 „Unterhaltsgeld als Zuschuß“).

Einstweilen frei.

64–65

3. Leistungen der Arbeitsförderung (Nr. 1 Buchst. a)

66

Allgemeines: Nr. 1 Buchst. a erfaßt nur die in der Vorschrift aufgeführten (nach § 3 Nr. 2 stfreien) Leistungen des SGB III (ab 1.1.1998) oder (davor) des Arbeitsförderungsgesetzes v. 25.6.1969 (AFG – BGBl. I 1969, 582, m. spät. Änd.) – sowie aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds. Diese Leistungen werden vor allem von der Bundesagentur für Arbeit bzw. (bis 31.12.2003) Bundesanstalt für Arbeit (BfA) und ihren Dienststellen, den Agenturen für Arbeit (vormals Arbeitsämter), insbesondere an ArbN geleistet.

Die Leistungen der Arbeitsförderung sind durch das Arbeitsförderungs-Reformgesetz v. 24.3.1997 (BGBl. I 1997, 594 – AFRG) mit Wirkung ab 1.1.1998 als SGB III in das Sozialgesetzbuch aufgenommen worden (s. Anm. 2 „1. SGB-ÄndG v. 16.12.1997“).

Ersatz von Arbeitsförderungs-Leistungen durch Sozialrente: Fällt wegen rückwirkender Zubilligung einer Sozialrente der Anspruch auf Leistungen der Arbeitsförderung rückwirkend weg und steht der BfA gegenüber dem Rentenversicherungsträger ein Anspruch auf Erstattung der gezahlten Leistungen zu, so gelten die Ausführungen unter Anm. 67 „Ersatz von Krankengeld durch Sozialrente“ sinngemäß (vgl. R 185 Abs. IV Satz 2 EStR 2003, vormals Abschn. 91 Abs. 5 Satz 1 LStR).

ABC der Leistungen:

Altersübergangsgeld: Anspruch darauf hatten ArbN im Beitrittsgebiet, die bis zum 31.12.1992 nach Vollendung des 55. Lebensjahres aus einer Beschäftigung ausschieden (vgl. §§ 249e und 249f AFG sowie VO v. 26.6.1992, BGBl. I 1992, 1177; zum Begriff „Beitrittsgebiet“ s. Anm. 84); es wurde für bisherige Bezieher ggf. auch über den 31.12.1997 hinaus gezahlt (vgl. § 429 SGB III, aufgehoben durch Ges. v. 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2848, zum 1.1.2004) und unterlag dem ProgrVorb. rückwirkend ab VZ 1991; davor (im VZ 1990) war es stfrei ohne ProgrVorb. (vgl. Anm. 2). Das Altersübergangsgeld war den Regeln über die Gewährung des Arbeitslosengeldes nachgebildet (§ 249e Abs. 3 AFG; Begr. StÄndG 1992, BTDrucks. 12/1108, 60; FinMin. Thüringen v. 25.3.1992, DStR 1992, 1018). Zu weiteren Vorruhestandsleistungen vgl. Anm. 72 und 74. Zur Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Geltung ab VZ 1991 vgl. Anm. 74.

Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag: Nach § 249e Abs. 4a AFG erhielten Bezieher von (stfreiem und dem ProgrVorb. unterliegendem) Altersübergangsgeld (s. vorstehend), die zum frühestmöglichen Zeitpunkt aus dem Erwerbsleben ausschieden und Altersrente der gesetzlichen Rentenversicherung in Anspruch nahmen, anstelle des wegfallenden Altersübergangsgeldes ab 1.1.1995 einen genauso nach § 3 Nr. 2 stfreien Ausgleichsbetrag, wenn die Rente geringer als das Altersübergangsgeld war. Dieser Ausgleichsbetrag unterlag ab VZ 1995 (s. Anm. 2) dem ProgrVorb. (BMF v. 10.1.1995, BStBl. I 1995, 133).

Arbeitslosengeld: Es handelt sich um eine Geldleistung der Arbeitslosenversicherung, die unter bestimmten Voraussetzungen an arbeitslose, versicherte ArbN gezahlt wird (vgl. §§ 117 ff. SGB III und vor dem 1.1.1998 §§ 100–133 AFG). Ab 1.1.2005 wurde ein „Arbeitslosengeld II“ eingeführt, das die Arbeitslosenhilfe ablöste (s. „Arbeitslosenhilfe“).

Nachweise:

- ▶ **Lohnsteuerkarte:** Die Zeiten der Arbeitslosigkeit sind in der Lohnsteuerkarte vermerkt (vgl. Anm. 35).
- ▶ **Arbeitsbescheinigung, Ablehnungsbescheid:** Hat ein ArbN trotz Arbeitslosigkeit weder Arbeitslosengeld noch -hilfe erhalten, weil sein Antrag abgelehnt wurde, so ist Beleg dafür der Ablehnungsbescheid und, wenn kein Antrag gestellt wurde, das Original der vom Arbeitgeber nach § 312 SGB III ausgestellten Arbeitsbescheinigung (R 185 Abs. 5 Satz 1 EStR 2003, vormals Abschn. 91 Abs. 6 Satz 1 LStR).
- ▶ **Einholung einer Negativbescheinigung durch FA:** Weist ein ArbN weder durch geeignete Unterlagen nach oder macht in sonstiger Weise glaubhaft, daß er keine Lohn- oder Einkommensersatzleistungen erhalten hat (s. vorstehend), soll das FA bei der zuständigen Agentur für Arbeit (vormals Arbeitsamt) eine Bescheini-

gung nach § 327 SGB III darüber anfordern (R 185 Abs. 5 Satz 2 EStR 2003, vormals Abschn. 91 Abs. 6 Satz 2 LStR).

► *Bescheinigung gem. § 32b Abs. 3*: Hat der ArbN hingegen Arbeitslosengeld erhalten, stellt ihm die Agentur für Arbeit eine Bescheinigung gem. § 32b Abs. 3 (s. Anm. 141 ff.) aus.

Arbeitslosenhilfe: Diese Leistung erhielten Arbeitslose, die sich bei der Agentur für Arbeit (vormals Arbeitsamt) arbeitslos gemeldet hatten, keinen Anspruch auf Arbeitslosengeld hatten, weil sie die Anwartschaftszeit nicht erfüllten, und bedürftig waren (vgl. näher §§ 190 ff. SGB III aF und vor dem 1.1.1998 §§ 134–141 AFG); ProgrVorb. Zu den Nachweisen s. „Arbeitslosengeld“.

„*Arbeitslosengeld II*“: Mit Einführung des die Arbeitslosenhilfe ersetzenden sog. Arbeitslosengeldes II (durch Ges. v. 24.12.2003, BGBl. I 2003, 2954 – „Hartz IV“) ab 1.1.2005 und nach Ablauf der Übergangsregelung gibt es keine Ansprüche auf Arbeitslosenhilfe mehr. Das Arbeitslosengeld II ist im SGB II geregelt (dazu zB RICHTER ua., DStR 2004, 236, oder KÜTTNER, Personalbuch 2004 „Arbeitslosenhilfe“ Rn. 7). Da es keine Lohnersatzleistung ist, dürfte es auch de lege ferenda nicht in den ProgrVorb. einbezogen werden.

Ausländische Leistungen bei Arbeitslosigkeit: Solche Leistungen fallen nicht unter Nr. 1 Buchst. a, da sie dort nicht aufgeführt sind, insbes. nicht auf dem SGB III (oder vormals dem AFG) beruhen. Ausländisches Arbeitslosengeld ist bereits bei der Steuer-Bemessungsgrundlage als wiederkehrender Bezug gemäß § 22 Nr. 1 zu erfassen; es kann aber – wenn mit dem ausländ. Staat ein DBA besteht und der Empfänger danach im Ausland ansässig ist – unter Anwendung der Auffangklausel (vgl. Art 21 OECD-MustAbk.) im Inland DBA-stfrei sein und unter § 32b Abs. 1 Nr. 3 fallen (vgl. auch OFD Frankfurt. v. 10.2.1999, StEK EStG § 1 Nr. 65, und OFD Düss. v. 14.7.1998, FR 1998, 964, StEK EStG § 32b Nr. 69).

Eingliederungsgeld: Diese Leistung erhielten arbeitslose und bedürftige Aus- und Übersiedler (vgl. §§ 62a–62c AFG); ProgrVorb. Ab 1993 ersetzte das AFG-ÄndG v. 18.12.1992 (BGBl. I 1992, 2044) das Eingliederungsgeld des AFG durch die nachstehend genannte Eingliederungshilfe. Wegen noch bewilligter Leistungen war das Eingliederungsgeld bis einschl. VZ 1997 in § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a weiter enthalten.

Eingliederungshilfe: Die (finanzielle) Hilfe zur beruflichen Eingliederung insbesondere von Spätaussiedlern (vgl. §§ 418, 420 SGB III [aufgehoben ab 1.1.2005 durch Ges. v. 24.12.2003, BGBl. I 2003, 2954 – „Hartz IV“]; vor dem 1.1.1998 gem. § 62a AFG) wurde ab VZ 1994 in den ProgrVorb. einbezogen (s. Anm. 2). UE schließt die Formulierung „Eingliederungshilfe nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch oder dem Arbeitsförderungsgesetz“ an die bereits im AFG geregelte Eingliederung von Spätaussiedlern, nicht aber an die Leistungen zur beruflichen Eingliederung Behinderter (§§ 97 ff. SGB III, s. dazu § 3 Nr. 2 Anm. 20) an; dies zeigt auch die gesonderte Erwähnung des Übergangsgeldes (zur Eingliederung behinderter Menschen) in § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a. Das Ausbildungsgeld zur Eingliederung behinderter Menschen (§§ 104 ff. SGB III) fällt daher uE ebensowenig wie die Berufsausbildungsbeihilfe (§§ 59 ff. SGB III), auf die es verweist (§ 104 Abs. 2 SGB III), unter den ProgrVorb., da beide Leistungen in § 32b nicht gesondert erwähnt sind.

► *Eingliederungszuschuß*: Davon zu unterscheiden ist der Eingliederungszuschuß an ArbG, die förderungsbedürftige ArbN einstellen (§§ 217 ff. SGB III; vor dem 1.1.1998 § 54 AFG), der nicht vom ProgrVorb. erfaßt wird.

Existenzgründungszuschuß: Diese Sozialleistung, die ihre Rechtsgrundlage in § 4211 SGB III hat, ist zwar stfrei nach § 3 Nr. 2, unterliegt aber nicht dem ProgrVorb. (Gesetzesbegr. KleinUntFG, BTDrucks. 15/537, 9; OFD Münster v. 21.3.2003, StEK EStG § 3 Nr. 816).

Unterstützung sog. „Ich-AGs“: Durch das Zweite Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (s. Anm. 2) wurde ab 1.1.2003 (bis Ende 2005 befristet) ein Anspruch auf einen Existenzgründungszuschuß zur Unterstützung sog. „Ich-AGs“ eingeführt. Die Förderung richtet sich an vormalige Bezieher von Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe oder Beschäftigte in Arbeitsbeschaffungs- und Struktur Anpassungsmaßnahmen, die eine selbstständige Tätigkeit aufnehmen. Vgl. dazu ferner OFD Münster v. 21.3.2003, StEK EStG § 3 Nr. 816.

Insolvenzgeld erhalten ArbN in Höhe des Nettoarbeitsentgelts, wenn sie bei Eintritt eines Insolvenzereignisses für die vorausgehenden drei Monate noch Ansprüche auf Arbeitsentgelt haben (vgl. §§ 183 ff. SGB III). Das Insolvenzgeld wird also ausschließlich für den Zeitraum von drei Monaten vor Eintritt des Insolvenzereignisses geleistet, um den Beschäftigten eines in Zahlungsschwierigkeiten geratenen Unternehmens das Netto-Arbeitsentgelt zu gewährleisten (Bem. BRH 2002, BT-Drucks. 15/60, Tz 70.1).

► *Rechtsentwicklung:* Die Vorschriften zum Insolvenzgeld traten erst zum 1.1.1999 in Kraft (Art. 83 Abs. 5 AFRG). Das Insolvenzgeld wurde aber vorsorglich bereits zum VZ 1998 in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a aufgenommen.

► *Zahlung des Lohnes durch InsV an BfA:* Zahlt der Insolvenzverwalter später aus der Masse den Arbeitslohn aufgrund gesetzlichen Forderungsübergangs nach § 187 SGB III an die BfA (vgl. auch R 4 Abs. 2 LStR 2004), gelten die Ausführungen unter „Konkursausfallgeld“ entsprechend.

► *Insolvenzgeld, das nach § 188 Abs. 1 SGB III einem Dritten zusteht,* ist dem Arbeitnehmer zuzurechnen, der seinen Arbeitsentgeltsanspruch auf den Dritten übertragen hat (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Halbs. 2; vgl. ergänzend § 32b Abs. 4 Satz 3). § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a HS 2 wurde mit Wirkung für den VZ 2004 neu eingefügt (§ 52 Abs. 1, s. Anm. 2 „StÄndG 2003“).

▷ *Inhalt des § 188 SGB III:* Danach steht der Anspruch auf Insolvenzgeld nicht dem Arbeitnehmer, sondern einem Dritten zu, wenn der Arbeitnehmer seinen Arbeitslohnanspruch vor dem Antrag auf Insolvenzgeld auf einen Dritten (zB ein Kreditinstitut zur Vorfinanzierung) übertragen hat. Dies gilt allerdings nur, wenn die Agentur für Arbeit (vormals: das Arbeitsamt) der Übertragung zustimmt (§ 188 Abs. 4 SGB III).

▷ *Bisherige Rechtsauslegung:* Das infolge des § 188 SGB III an den Dritten ausgezahlte Insolvenzgeld war schon vor der vorgenannten gesetzlichen Regelung in § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Halbs. 2 für Zwecke des ProgrVorb. dem ArbN zuzurechnen (OFD Hann. v. 19.6.2002, DB 2002, 1477; uE zutr.). Aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung kann Insolvenzgeld nicht allein deshalb außer Ansatz bleiben, weil Arbeitsentgelt vorfinanziert worden ist (so zutr. die Begr. StÄndG 2003, BTDrucks. 11/2157, 33). Das BMfAuS und die BfA vertraten demgegenüber, wie OFD Hann. v. 19.6.2002 (DB 2002, 1477) berichtet, zunächst die Auffassung, daß nicht mehr der ArbN sondern der Abtretungsempfänger (das vorfinanzierende Kreditinstitut) Anspruchsinhaber sei, weshalb § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a nicht einschlägig und daher keine Bescheinigung nach § 32b Abs. 3 zu erteilen sei. Die BfA stellte dann aber doch ab 1.1.2003 entsprechende Bescheinigungen aus (so OFD Hann. v. 3.2.2003, StEK EStG § 32b Nr. 85, auch zum Inhalt dieser Bescheinigungen).

- ▷ *Motiv der gesetzlichen Regelung:* Der neu angefügte Halbs. 2 des § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a will die bisherige Rechtsauffassung der FinVerw. einerseits klarstellen, aber andererseits (vorsorglich) der Verwaltungspraxis eine gesetzliche Grundlage verschaffen (vgl. Begr. StÄndG 2003, aaO).

Konkursausfallgeld:

- ▶ *Altes Recht:* Dieses unterlag dem ProgrVorb., war aber mit Wirkung ab VZ 1999 nicht mehr in § 32b enthalten (s. Anm. 2 „Gesetz zur Änderung des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung“). Die Institution des Konkursausfallgeldes, dessen Vorschriften am 1.1.1999 außer Kraft traten, wurde durch das „Insolvenzgeld“ (s. vorstehend) ersetzt.
- ▶ *Inhalt der Leistung:* ArbN und ähnliche Personen (zB Handelsvertreter) erhielten bei Zahlungsunfähigkeit des ArbG Konkursausfallgeld für die letzten drei Monate vor Konkurseröffnung (oder Ablehnung des Konkursantrags mangels Masse) in Höhe des letzten Nettolohns (§§ 141a–141n AFG; s. zum Anspruch auf Konkursausfallgeld MARSCHNER, DB 1996, 780).
- ▶ *Zahlung des Lohnes durch KOV an BfA:* Zahlte der Konkursverwalter später aus der Konkursmasse den Arbeitslohn aufgrund gesetzlichen Forderungsübergangs nach § 141m AFG an das Arbeitsamt, so war dies (beim ArbN nach § 3 Nr. 2 stfreier Lohn und im Ergebnis zugleich) Rückzahlung des Konkursausfallgeldes, die als negative Einnahme im VZ der Rückzahlung anzusetzen war und ggf. zum negativen ProgrVorb. führte (URBAN, DB 1989, 1438; vgl. auch BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201, und Anm. 136 „Rückzahlung von Leistungen“). Als negative Einnahme war dabei der Nettobetrag, dh. der an das Arbeitsamt gezahlte Betrag zu berücksichtigen (URBAN, DB 1990, 506).

Krankengeld wurde bei Arbeitslosigkeit im Anschluß an diese und in Höhe des Arbeitslosengeldes oder der -hilfe gezahlt, wenn der ArbN aufgrund Krankheit arbeitsunfähig war (vgl. §§ 105b, 155, 158, 164 AFG); ProgrVorb. bis einschl. VZ 1997.

Kurzarbeitergeld: Diese Leistung wird ArbN bei vorübergehendem Arbeitsausfall und dadurch vermindertem Lohn von der Agentur für Arbeit (vormals: vom Arbeitsamt) gewährt (vgl. §§ 169 ff. SGB III; vor dem 1.1.1998 §§ 63–73, 162, 166 AFG; s. ergänzend § 3 Nr. 2 Anm. 15). Die Kurzarbeit ist vom ArbG der Agentur für Arbeit (vormals: dem Arbeitsamt) anzuzeigen. Die Zahlung des Kurzarbeitergeldes ist auf der Lohnsteuerkarte einzutragen (s. Anm. 36); ProgrVorb.

Zuzahlungen zum Kurzarbeitergeld in den neuen Bundesländern aufgrund von Tarifverträgen sind stpfl. Arbeitslohn und unterliegen daher nicht dem ProgrVorb. (FinMin. Sachsen-Anhalt v. 16.5.1991, StEK EStG § 19 Nr. 230).

Leistungen nach § 10 SGB III, die dem Lebensunterhalt dienen: Nach § 10 Abs. 1 SGB III können die Agenturen für Arbeit (vormals Arbeitsämter) „aus den im Eingliederungstitel enthaltenen Mitteln“ (also insbesondere für Langzeitarbeitslose, schwerbehinderte Menschen, Ältere mit Vermittlungserschwernissen, Berufsrückkehrer und Geringqualifizierte – vgl. § 11 SGB III) „freie Leistungen der Arbeitsförderung“ erbringen (sog. freie Förderung). Die Leistungen sind als „übrige Leistungen nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch“ nach § 3 Nr. 2 stfrei (OFD Berlin v. 16.3.2001, DB 2001, 1392).

- ▶ *Grund der Einbeziehung:* Sofern die Leistungen nach § 10 SGB III dem Lebensunterhalt dienen, will sie der Gesetzgeber wie andere stfreie Lohnersatzleistungen in den ProgrVorb. einbeziehen (BTD Drucks. 14/6877, 26). Ob dies ange-

sichts des betroffenen Personenkreises und der zu erwartenden Auswirkungen wirklich notwendig war, erscheint indes fraglich.

► *Zeitliche Geltung:* Die Leistungen sind ab dem VZ 2001 einbezogen (s. Anm. 2 „StÄndG 2001“). Davor unterlagen sie nicht dem ProgrVorb. (OFD Berlin v. 16.3.2001, DB 2001, 1392).

► *Dem Lebensunterhalt dienend:* Vgl. dazu § 3 Nr. 44 Anm. 15 aE. § 10 SGB III enthält keine inhaltliche Konkretisierung. Die Bescheinigung der Bundesagentur nach § 32b Abs. 3 ist insoweit nicht bindend (s. Anm 141).

Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit nach dem Zweiten Buch des SGB: Es handelt sich dabei um das sog. Arbeitslosengeld II und Leistungen gem. § 16 SGB II, die ab VZ 2005 stfrei sind (s. § 3 Nr. 2b Anm. J 03), für die aber bislang keine Einbeziehung in den ProgrVorb. ersichtlich ist (s. oben „Arbeitslosenhilfe“).

Schlechtwettergeld: Diese Leistung lief zum 31.12.1995 aus. Sie wurde in Betrieben des Baugewerbes bei Arbeitsausfall in der Schlechtwetterzeit (1.11.–31.3.) vom Arbeitsamt gewährt (vgl. §§ 83–89, 162, 166 AFG vor Änd. durch das Gesetz v. 15.12.1995, BGBl. I 1995, 1809). ProgrVorb. bis einschl. VZ 1997.

Sozialzuschlag zu den AFG-Leistungen: Der (stfreie) Sozialzuschlag nach Anlage 2 Kap. VIII Sachgebiet E Abschn. III Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ff. Einigungsvertrag, der in bestimmten Fällen im Beitrittsgebiet (zum Begriff s. Anm. 84) den Leistungsbeträgen der Arbeitslosenhilfe und des Arbeitslosen-, Kurzarbeiter-, Schlechtwetter-, Übergangs-, Unterhalts- und Eingliederungsgeldes hinzugerechnet wird, unterlag nach Verwaltungsmeinung ebenfalls dem ProgrVorb. (so BMF v. 22.3.1991, StEK EStG § 32b Nr. 36, FR 1991, 248 mwN; uE fraglich, da Rechtsgrundlage nicht in Nr. 1 aufgeführt, s. allg. Anm. 60).

Teilarbeitslosengeld (neu ab 1.1.1998) soll ArbN, die eine von mehreren nebeneinander ausgeübten versicherungspflichtigen Beschäftigungen verlieren, das wegen der Teilarbeitslosigkeit ausgefallene Arbeitsentgelt angemessen ersetzen (vgl. § 150 SGB III). Das Teilarbeitslosengeld ist ab VZ 1998 in den ProgrVorb. einbezogen (s. Anm. 2 „Erstes SGB III-ÄndG v. 16.12.1997“). Es ist neben dem Arbeitslosengeld gesondert in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a genannt, da es sich um eine eigenständige Leistung der Arbeitslosenversicherung handelt (BTDrucks. 13/8994, 75).

Überbrückungsgeld:

► Überbrückungsgeld nach dem SGB III (vormals AFG):

- ▷ *ProgrVorb. von VZ 1986 bis 2002:* Diese Leistung unterliegt (uE ab dem VZ 2003) nicht mehr dem ProgrVorb. (s. Anm. 2 „KIU-Förderungsgesetz v. 31.7.2003“). Damit will der Gesetzgeber das Überbrückungsgeld mit dem Existenzgründungszuschuß nach § 421f SGB III (zur Unterstützung sog. „Ich-AGs“) gleichbehandeln (s. dazu vorstehend), der ebenfalls nicht dem ProgrVorb. unterliegt (E-KIU-Förderungsgesetz, BTDrucks. 15/537, 9). Die Entlassung aus dem ProgrVorb. wird als gesetzgeberisch inkonsequent kritisiert (v. CAMPENHAUSEN, DB 2003, 632 [634]). Das Überbrückungsgeld war rückwirkend ab VZ 1986 dem ProgrVorb. unterworfen worden (s. Anm. 2 „Achstes Gesetz zur Änderung des AFG v. 14.12.1987“), da es sich um eine Arbeitslosengeld und -hilfe vergleichbare Leistung „für eine gewisse Zeit“ handele (so BTDrucks. 11/1161, 14).

- ▷ *Inhalt der Leistung:* Überbrückungsgeld können ArbN, die durch Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit die Arbeitslosigkeit beenden oder vermeiden, zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur sozialen Sicherung in der Zeit nach der Existenzgründung erhalten (vgl. § 57 SGB III und vor dem 1.1.1998 § 55a AFG; s. auch § 3 Nr. 2 Anm. 21 und HOEHL, NZSozR 2003, 635).
- ▶ *Europäischer Sozialfonds, aus Landesmitteln ergänzte Leistungen zur Aufstockung des Überbrückungsgeldes:*
- ▷ *ProgrVorb. bis 2002:* Die „aus Landesmitteln ergänzten Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds zur Aufstockung des Überbrückungsgeldes“ (zum Überbrückungsgeld s. vorstehend) werden ebenfalls (uE ab VZ 2003) nicht mehr von § 32b erfaßt (s. Anm. 2 „KIU-Förderungsgesetz v. 31.7.2003“). Diese Leistungen wurden von den Ländern nach Maßgabe ihrer Zuschuß-Richtlinien bewilligt und waren gemäß § 3 Nr. 2 stfrei unter ProgrVorb., wenn der Bewilligungsbescheid nach dem 31.12.1995 erteilt worden war (s. Anm. 2 „JStG 1997“ sowie OFD Erfurt v. 23.2.1999, StEK EStG § 32b Nr. 71, und v. 2.5.1997, Haufe-Index: 50978, vgl. auch § 3 Nr. 2 Anm. 25). Insoweit oblag die Bescheinigungspflicht nach § 32b Abs. 3 den zuständigen Landesbehörden (vgl. zB FinSen. Berlin v. 15.7.1999, StEK EStG § 32b Nr. 74, und OFD Frankfurt v. 30.8.2004, DB 2004, 2073).
- ▷ *Existenzgründungsbeihilfen:* Unter Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a fielen auch Existenzgründungsbeihilfen, die teilweise aus Landesmitteln und teilweise aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds im Anschluß an das Überbrückungsgeld erbracht wurden und dessen Aufstockung dienten (BTDrucks. 13/4839, 77 f.; vgl. FinMin. Thüringen v. 2.5.1997, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 87). Wurde die Existenzgründungsbeihilfe wegen Schaffung von Arbeitsplätzen erhöht, unterlag diese sog. Einstellungsbeihilfe nicht dem ProgrVorb. (FinMin. Thüringen v. 2.5.1997, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 87).
- ▶ *Überbrückungsgeld nach dem SGB IX:* Beim Überbrückungsgeld, das behinderten oder von Behinderung bedrohten Menschen nach § 33 Abs. 3 Nr. 5 SGB IX gewährt wird, soll es sich um eine stfreie Leistungen nach dem SGB III, SGB VI, SGB VII oder dem Bundesversorgungsgesetz handeln, die dem ProgrVorb. unterliegt (R 185 Abs. 1 Satz 2 EStR 2003; uE unzut., aber keine Beschwerde des Stpf., da er sich auf Grund des Zusammenwirkens der StFreiheit mit dem ProgrVorb. besser stellen dürfte).
- Nach § 33 Abs. 3 Nr. 5 SGB IX wird Überbrückungsgeld „entsprechend“ § 57 SGB III (s.o.) durch Rehabilitationsträger (BfA, Träger der gesetzlichen Unfallversicherung, Träger der gesetzlichen Rentenversicherung und der Alterssicherung für Landwirte, Träger der Kriegsopferversorgung und Träger der Kriegsopferfürsorge) gewährt. Jedoch handelt es sich dabei uE um eine Leistung nach dem SGB IX, welches nicht zu den von § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a oder Buchst. b erfaßten Gesetzen gehört.
- Übergangsgeld:** Diese Leistung wird während berufsfördernder Maßnahmen an Behinderte als Ersatz für Verdienstausschlag gezahlt (§§ 160 ff. SGB III; vor dem 1.1.1998 §§ 59–59e AFG); ProgrVorb. Das Teilübergangsgeld sowie das Anschlußübergangsgeld (§ 160 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 SGB III, bis 30.6.2001) sind im Gegensatz zum Teilarbeitslosengeld nicht in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a gesondert genannt, da diese vom Begriff Übergangsgeld erfaßt werden (BTDrucks. 13/8994, 75).

Übergangsgeld nach dem SGB IX: Beim Übergangsgeld, das behinderten oder von Behinderung bedrohten Menschen nach den §§ 45 bis 52 SGB IX gewährt wird, soll es sich um eine stfreie Leistung nach dem SGB III, SGB VI, SGB VII oder dem Bundesversorgungsgesetz handeln, die dem ProgrVorb. unterliegt (R 185 Abs. 1 Satz 2 EStR 2003). UE handelt es sich dabei um eine Leistung nach dem SGB IX, welches nicht zu den von § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a oder Buchst. b erfaßten Gesetzen gehört.

Unterhaltsgeld aus dem Europäischen Sozialfonds: Das von der BfA aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds an Teilnehmer einer beruflichen Qualifizierungsmaßnahme gewährte Unterhaltsgeld (stfrei nach § 3 Nr. 2) unterliegt erst seit der Aufnahme in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a mit Wirkung ab VZ 1998 dem ProgrVorb. (s. Anm. 2 „Erstes SGB III-ÄndG“ und § 3 Nr. 2 Anm. 24), nicht aber für VZ davor (FinMin. Sachsen-Anhalt v. 19.11.1992, StEK EStG § 32b Nr. 50, sowie FinSen. Berlin v. 15.7.1998 und OFD Erfurt v. 23.2.1999, jeweils StEK EStG § 32b Nr. 71). Insoweit besteht Bescheinigungspflicht nach § 32b Abs. 3 für die BfA (vgl. zB FinSen. Berlin v. 15.7.1999, StEK EStG § 32b Nr. 74, und OFD Frankfurt v. 30.8.2004, DB 2004, 2073).

Unterhaltsgeld als Zuschuß (dh. ohne Rückzahlungsverpflichtung) erhalten Teilnehmer an Maßnahmen der BfA zur berufl. Fortbildung (§ 153 SGB III; vor dem 1.1.1998 § 44 AFG, s. ergänzend § 3 Nr. 2 Anm. 19); ProgrVorb. Das Teilunterhaltsgeld (§ 154 SGB III) sowie das Anschlußunterhaltsgeld (§ 156 SGB III – aufgegeben durch Ges. v. 23.12.2002, BGBl. I 2002, 4609 mWv. 1.1.2003) sind im Gegensatz zum Teilarbeitslosengeld nicht in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a gesondert genannt, da diese Leistungen vom Begriff Unterhaltsgeld erfaßt werden (BTDrucks. 13/8994, 75). Das Unterhaltsgeld ist als eigenständige Leistung auf Grund des Ges. v. 23.12.2003 (BGBl. I 2003, 2848) mit Wirkung ab 1.1.2005 entfallen. Ab diesem Zeitpunkt werden Arbeitslosengeld und Unterhaltsgeld zu einer einheitlichen Versicherungsleistung bei Arbeitslosigkeit und beruflicher Weiterbildung zusammengefaßt (VOELZKE in KÜTTNER, Personalbuch 2004, „Unterhaltsgeld“ Rn. 5).

Ähnliche Leistungen, die nicht unter den ProgrVorb. fallen:

- *Zuzahlungen* zum Unterhaltsgeld als Zuschuß in den neuen Bundesländern aufgrund von Tarifverträgen sind stpfl. Arbeitslohn und unterliegen daher nicht dem ProgrVorb. (FinMin. Sachsen-Anhalt v. 16.5.1991, StEK EStG § 19 Nr. 230).
- *Unterhaltsgeld als Darlehen*, wenn die Teilnahme an der Fortbildung lediglich „zweckmäßig“ ist, fällt nicht unter den ProgrVorb. Wurde das Unterhaltsgeld als Darlehen verschentlich dem ProgrVorb. unterworfen, gestattet die FinVerw. die Änderung der Bescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO (OFD Münster v. 12.4.1991, StEK EStG § 32b Nr. 39).

Keine vergleichbare Leistungen: Nr. 1 Buchst. a erstreckt sich seinem Wortlaut nach – anders als Nr. 1 Buchst. b – nicht auf vergleichbare Leistungen, wie zB Streikunterstützungen bei Arbeitsausfall oder das „Uitkering“, das in den Niederlanden an arbeitslose Staatsbedienstete gezahlt wird (vgl. BFH v. 14.8.1991 – I R 133/90, BStBl. II 1992, 88; FinMin. NRW v. 10.10.1994, IStR 1994, 146 unter 2. 2. 3).

Winterausfallgeld: Die BfA gewährt seit 1996 (anstelle des „Schlechtwettergeldes“) ein Winterausfallgeld an Arbeiter im Baugewerbe bei witterungsbedingtem Arbeits- und Entgeltausfall in der Schlechtwetterzeit (vgl. seit 1.1.1998 § 209 Nr. 2, §§ 214 ff. SGB III; davor § 74 Abs. 2, §§ 81 ff. AFG idF v. 15.12.1995,

BGBI. I 1995, 1809; Höhe entsprechend Kurzarbeitergeld), das sich zeitlich an die „Winterausfallgeld-Vorausleistung“ nach deren Ausschöpfung anschließt (§ 214 Abs. 1 Nr. 2 SGB III). Schlechtwetterzeit ist dabei die Zeit vom 1.11. bis 31.3. (§ 211 Abs. 2 SGB III; vor dem 1.1.1998 § 75 Abs. 2 AFG). Die Zahlung des Winterausfallgeldes ist auf der Lohnsteuerkarte einzutragen (s. Anm. 35); ProgrVorb.

Winterausfallgeld-Vorausleistung: Es handelt sich um eine Überbrückungsleistung im Baugewerbe, die das Arbeitsentgelt bei witterungsbedingten Arbeitsausfällen in der Schlechtwetterzeit für mindestens 100 Stunden ersetzt und arbeitsvertraglich geregelt ist (vgl. § 211 Abs. 3 SGB III; vor dem 1.1.1998 § 74 Abs. 2 Satz 2, §§ 81 ff. AFG idF v. 15.12.1995, BGBI. I 1995, 1809); kein ProgrVorb., da vom Arbeitgeber gewährter Arbeitslohn.

Wintergeld:

Zuschuß-Wintergeld: Die BfA gewährt für in der Schlechtwetterzeit aus Witterungsgründen ausgefallene Arbeitsstunden zur Aufstockung einen Zuschuß zur Winterausfallgeld-Vorausleistung des Arbeitgebers von 1,03 Euro (davor 2 DM) je Ausfallstunde (§ 209 Nr. 1 Buchst. b, § 213 SGB III und vor dem 1.1.1998 § 74 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b, § 78 AFG). Dieser unterliegt nicht dem ProgrVorb., da nicht in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a erwähnt.

Mehraufwands-Wintergeld: Zu den stfreien Leistungen nach AFG gehört auch das Wintergeld, das die BfA im Baugewerbe zur Abgeltung witterungsbedingter Mehraufwendungen bei Arbeit in der witterungsgünstigen Jahreszeit zahlt (§ 209 Nr. 1a, § 212 SGB III und vor dem 1.1.1998 § 74 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a, §§ 77, 80 AFG, Abschn. 4 Abs. 3 LStR). Dieses Wintergeld fällt mangels Erwähnung in Abs. 1 Nr. 1 ebenfalls nicht unter den ProgrVorb.

Der Vorschlag des BTFinAussch. zum E-StReformG 1999, beide Lohnersatzleistungen in den ProgrVorb. einzubeziehen (BTDrucks. 13/8023, 32 u. 110), wurde nicht wieder aufgegriffen.

Zuschüsse zum Arbeitsentgelt: Solche nach § 3 Nr. 2 stfreien Zuschüsse, die nach Maßgabe des § 421j SGB III für ältere Arbeitnehmer in Höhe von 50 vH der monatlichen Nettoentgeldifferenz gewährt werden, unterliegen mit Wirkung vom 1.1.2003 dem ProgrVorb. (s. Anm. 2 „Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002“). Dabei handelt es sich um Lohnersatzleistungen, die Anreize zur Arbeitsaufnahme für ältere Arbeitslose oder von Arbeitslosigkeit bedrohte ältere Arbeitnehmer schaffen (s. die Begr. zum Zweiten G für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt, BTDrucks. 15/26, 29).

4. Leistungen der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung (Nr. 1 Buchst. b)

67

Überblick: Nr. 1 Buchst. b betrifft nur die in der Vorschrift aufgezählten (nach § 3 Nr. 1 stfreien) Leistungen der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung.

► *Auch freiwillig Versicherte:* Lohn- oder Einkommensersatzleistungen der gesetzlichen Krankenkassen unterliegen auch insoweit dem ProgrVorb. nach Nr. 1 Buchst. b, als sie freiwillig Versicherten gewährt werden (R 185 Abs. 1 Satz 1 EStR 2003).

► *Erfasst werden* ab VZ 1990 (s. Anm. 2) die Leistungen Krankengeld, Mutterschaftsgeld, Verletztengeld, Übergangsgeld und „vergleichbare Lohnersatzleistungen“.

- ▶ *Leistungsgrundlagen*: Nr. 1 Buchst. b erfaßt ausschließlich Leistungen aufgrund der dort genannten Rechtsgrundlagen, das sind das Fünfte, Sechste und Siebte Buch Sozialgesetzbuch (SGB V [gesetzliche Krankenversicherung], SGB VI [gesetzliche Rentenversicherung] und SGB VII [gesetzliche Unfallversicherung]) sowie das Gesetz und das Zweite Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte (KVLG und KVLG 1989).
- ▶ *Dynamische Verweisung*: Auf die vorgenannten Gesetze verweist Nr. 1 Buchst. b – anders als Nr. 1 Buchst. e und i – ohne Angabe von Datum und Fundstelle (sog. dynamische Verweisung).

Die vormalig in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b erwähnten Gesetze Angestelltenversicherungs- und Reichsknappschaftsgesetz sind außer Kraft getreten und wurden deshalb durch das JStG 1996 mit Wirkung ab VZ 1996 gestrichen. Der Verweis auf die Reichsversicherungsordnung (RVO) in Abs. 1 Nr. 1b wurde durch das Unfallversicherungseinordnungsgesetz v. 7.8.1996 (BGBl. I 1996, 1254 – UVEG) mit Wirkung ab 1997 gestrichen (s. Anm. 2). Das Zweite Buch der RVO (betr. Leistungen bei Schwangerschaft und Mutterschaft) hat das UVEG allerdings nicht aufgehoben (vgl. Art. 35 UVEG).

ABC der Leistungen:

Alters-, Pensions- oder Unterstützungskassen: Leistungen in- oder ausländ. Alters-, Pensions- oder Unterstützungskassen fallen nicht unter den ProgrVorb. (nach Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b), da nicht auf den vorgenannten Gesetzen beruhend (s. „vergleichbare Lohnersatzleistungen“).

Ausländische Sozialversicherung: Leistungen einer ausländ. Sozialversicherung fallen ebenfalls nicht unter Nr. 1 Buchst. b, da nicht auf dem in Bezug genommenen inländ. Sozialversicherungsrecht beruhend (s. „vergleichbare Lohnersatzleistungen“). Es kommt allerdings Steuerbarkeit der Leistungen nach § 22 Nr. 1 und sachliche Steuerbefreiung nach DBA, mithin ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 2 und 3 in Betracht.

Entbindungsgeld: Das in § 200b RVO bzw. § 31 KVLG geregelte Entbindungsgeld für Versicherte, die keinen Anspruch auf Mutterschaftsgeld haben (zB Familienversicherte), ist kein „Mutterschaftsgeld“, damit nicht nach § 3 Nr. 1 Buchst. d stfrei (s. § 3 Nr. 1 Anm. 26), und unterliegt nicht dem ProgrVorb. Das E. wurde durch Ges. v. 14.11.2003 (BGBl. I 2003, 2190) ab 2004 ersatzlos gestrichen.

Krankengeld: Es handelt sich um eine nach § 3 Nr. 1 Buchst. b stfreie Geldleistung der gesetzlichen Krankenversicherung, die den wegen Arbeitsunfähigkeit ausfallenden Lohn ersetzen soll (§§ 44–51 SGB V; §§ 12, 13 KVLG 1989 – Bemessung: 80 vH des Regelentgelts, höchstens Nettoentgelt).

Das Krankengeld ist ungeachtet des „Bekanntgabefehlers“ in der Bekanntmachung des EStG v. 7.9.1990 (BGBl. I 1990, 1898, BStBl. I 1990, 453) ab VZ 1990 in den ProgrVorb. einbezogen (vgl. näher oben Anm. 2 zum StReformG 1990 und BFH v. 30.8.1995 – I R 113/94, BStBl. II 1996, 96). Der ProgrVorb. auf Krankengeld begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (BFH v. 9.9.1996 – VI B 86/96, BFH/NV 1997, 22; BVerfG v. 21.12.1996 – 2 BvR 2111/96 [Nichtannahmeschluss] und oben Anm. 8).

- ▶ *Ersatz von Krankengeld durch Sozialrente*: Fällt wegen rückwirkender Gewährung einer Sozialrente der Anspruch auf Krankengeld rückwirkend ganz oder teilweise weg, so unterliegt das gezahlte Krankengeld nicht dem ProgrVorb., soweit der Krankenkasse ein Erstattungsanspruch gegenüber dem Rentenversicherungsträger nach § 103 SGB X zusteht und deshalb der Rentenanspruch des Berechtigten als erfüllt gilt (§ 107 Abs. 1 SGB X); das bisher gezahlte Krankengeld

ist insoweit unter rückwirkender Umwandlung desselben als nach Maßgabe des § 22 Nr. 1 stpfl. Rentenzahlung anzusehen (vgl. BFH v. 10.7.2002 – X R 46/01, BStBl. II 2003, 39; R 185 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStR 2003, vormals Abschn. 91 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 LStR; PUHL, DB 1990, 1111). Diese Auffassung erscheint indes mit Blick auf das Zuflußprinzip problematisch (s. näher RASCHE, FR 1994, 427; vgl. auch BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201, und Anm. 136 „Rückzahlung von Leistungen“). Ergangene und nicht mehr „offene“ Steuerbescheide ändert das FA nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (R 185 Abs. IV Satz 1 Nr. 1 EStR 2003, vormals Abschn. 91 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 LStR; PUHL, DB 1990, 1111).

Gezahltes und die Rentenleistung übersteigendes Krankengeld iSd. § 50 Abs. 1 Satz 2 SGB V sowie Krankengeld, das vom Empfänger infolge rückwirkender Zahlung einer Rente aus einer ausländ. gesetzlichen Rentenversicherung nach § 50 Abs. 1 Satz 3 SGB V an die Krankenkasse zurückzuzahlen ist, unterliegt hingegen auch nach Auffassung der FinVerw. im Zeitpunkt des Zu- oder Abflusses beim Empfänger im Wege der „Vermehrung“ oder „Verminderung“ des zu versteuernden Einkommens dem ProgrVorb. (R 185 Abs. IV Satz 1 Nr. 2 EStR 2003, vormals Abschn. 91 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 LStR).

► *In den Bescheinigungen* nach § 32b Abs. 3 der Krankenkassen für die Rentempfänger verlangt die FinVerw. die Angabe des Rentenanspruchs, der zur Erstattung oder Rückzahlung des Krankengeldes führte, sowie des Beginns des Rentenanspruchs (BMF v. 23.8.1990, StEK EStG § 32b Nr. 31).

Künstlersozialversicherung: Diese beruht auf dem Künstlersozialversicherungsgesetz v. 27.7.1981 (BGBl. I 1981, 705, mit späteren Änderungen). Danach unterliegen ab 1.1.1983 selbständige Künstler und Publizisten in den ersten fünf Jahren der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Renten- und Krankenversicherung (s. näher § 3 Nr. 57 Anm. 8). Die Leistungen der Nr. 1 Buchst. b an diesen Personenkreis (zB Krankengeld) unterliegen uE ebenfalls dem ProgrVorb., da sie auf den dort in Bezug genommenen Sozialgesetzen beruhen (vgl. § 5 Nr. 4 SGB V und § 2 Nr. 6 SGB VI).

Mutterschaftsgeld: Gesetzlich Krankenversicherte erhalten Mutterschaftsgeld als Ersatz für entgangenen Lohn idR für die Zeit von sechs Wochen vor bis acht Wochen nach der Entbindung (s. allgemein § 3 Nr. 1 Anm. 26).

Nr. 1 Buchst. b erfaßt uE seit 1997 nurmehr das Mutterschaftsgeld der gesetzlichen Krankenversicherung der Landwirte (§ 29 KVLG).

Die Regelung des Mutterschaftsgeldes nach § 200 RVO ist zwar durch das UVEG (s. vorstehend „Überblick“) nicht aufgehoben worden (vgl. Art. 35 UVEG); jedoch fehlt es seitdem an einer Rechtsgrundlage in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b zur Einbeziehung in den ProgrVorb., da dieser keine Leistungen nach der RVO mehr erfaßt (s. oben). Es handelt sich aus diesem Grund auch um keine „vergleichbare Lohnersatzleistung“ (vgl. dort). Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c gilt hingegen nur für das Mutterschaftsgeld nach den dort genannten Gesetzen (insbes. Mutterschutzgesetz, s. Anm. 68), nicht aber für das RVO-Mutterschaftsgeld, denn § 13 Abs. 1 MSchG ist insoweit nur deklaratorisch; maßgeblich sind die sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen (REINECKE in KÜTTNER, Personalbuch 2004, „Mutterschaftsgeld“ Rn. 1).

Mutterschaftshilfe: Die Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherung nach §§ 195 ff. RVO (ärztliche Betreuung, Versorgung mit Arzneimitteln, häusliche Pflege, Haushaltshilfe usw.) unterliegen nicht dem ProgrVorb., da sie medizinische Versorgung und keine Lohnersatzleistungen darstellen.

Private Krankenversicherung: Leistungen, insbes. Krankentagegelder einer privaten Krankenversicherung, fallen nicht unter den ProgrVorb., da sie nicht

auf den in Nr. 1 Buchst. b genannten Sozialversicherungsgesetzen beruhen (R 185 Abs. 1 Satz 3 EStR 2003; OFD Berlin v. 3.3.1993, DB 1993, 1009; aA THOMAS in KÜTTNER, Personalsbuch 2004 „Krankengeld“ Rn. 10).

Überbrückungsgeld nach dem SGB IX: s. Anm. 66.

Übergangsgeld: Übergangsgeld wird während medizinischer oder beruflicher Rehabilitation als Geldleistung der gesetzlichen Unfall- und Rentenversicherung gezahlt (§§ 49 ff. SGB VII, §§ 20–27 SGB VI; s. ferner Anm. 66 „Übergangsgeld“ und § 3 Nr. 1 Anm. 23; zum Übergangsgeld nach der Berufskrankheitenverordnung s. Anm. 63); ProgrVorb.

Übergangsgeld nach dem SGB IX: s. Anm. 66.

Verdienstausfall, Erstattung durch die Krankenversicherung:

► *Bei Inanspruchnahme einer Haushaltshilfe:* Erstattet die gesetzliche Krankenkasse nach § 38 Abs. 4 Satz 2 SGB V einem Versicherten den Verdienstausfall, weil ein Verwandter oder Verschwägerter bis zum zweiten Grad oder der Ehepartner oder Lebenspartner (iS des Lebenspartnerschaftsgesetzes) Haushaltshilfe bei Erkrankung leistet und hierfür unbezahlten Urlaub nimmt, soll diese Erstattung als „vergleichbare Lohnersatzleistung“ beim Helfer dem ProgrVorb. unterliegen (vgl. FG Münster v. 21.10.1999, EFG 2000, 1005 [Rev. VI R 109/00], sowie OFD Frankfurt v. 15.1.2004, DB 2004, 407, OFD Chemnitz v. 13.1.2004, Haufe-Index: 1090316, und OFD Stuttgart v. 2.9.2003, StEK EStG § 32b Nr. 91).

Hintergrund: Kann die Krankenkasse keine Haushaltshilfe stellen oder besteht Grund, davon abzusehen, sind den Versicherten die Kosten für eine selbstbeschaffte Haushaltshilfe in angemessener Höhe zu erstatten (§ 38 Abs. 4 Satz 1 SGB V). In diesem Fall obliegt es dem Versicherten, einen Dienst- oder Arbeitsvertrag mit der Haushaltshilfe abzuschließen und die Vergütung an diese zu zahlen (FG Münster v. 21.10.1999, EFG 2000, 1005). Für Verwandte und Verschwägte bis zum zweiten Grad werden keine Kosten erstattet; die Krankenkasse kann jedoch die erforderlichen Fahrkosten und den Verdienstausfall erstatten, wenn die Erstattung in einem angemessenen Verhältnis zu den sonst für eine Ersatzkraft entstehenden Kosten steht (§ 38 Abs. 4 Satz 2 SGB V).

UE unterliegt die Leistung nicht dem ProgrVorb. beim Helfer, weil die Erstattung, auch wenn sie nachweisbar vom Versicherten an den Helfer weitergegeben worden ist, nicht durch den Helfer vom Träger der Sozialleistung bezogen worden ist; zwischen letzteren besteht – wie auch die Regelung des § 38 Abs. 4 Satz 1 SGB V zeigt – keine Leistungsbeziehung (so auch OFD Chemnitz v. 13.1.2004, Haufe-Index: 1090316). Abs. 1 Nr. 1 verlangt aber – wie aus § 32b Abs. 3 folgt – eine Leistungsbeziehung zwischen dem Träger der Sozialleistung und dem Leistungsempfänger.

Eine Bescheinigung nach § 32b Abs. 3 soll dennoch der Leistungsträger auf den Namen der Person ausstellen, die den Verdienstausfall hat, also auf den Namen des Helfers (OFD Chemnitz v. 13.1.2004, Haufe-Index: 1090316).

► *Bei Verdienstausfall-Erstattung durch die Krankenversicherung in folgenden Fällen soll ferner der ProgrVorb gelten* (vgl. OFD Frankfurt v. 15.1.2004, DB 2004, 407, und OFD Berlin v. 15.7.2003, Juris):

▷ *bei häuslicher Krankenpflege* nach § 37 Abs. 4 SGB V, sofern es sich bei der Pflegeperson um Verwandte und Verschwägte bis zum zweiten Grad oder die Ehepartner oder die Lebenspartner iS des Lebenspartnerschaftsgesetzes handelt, und bei Mitaufnahme einer Begleitperson zur stationären Behandlung aus medizinischen Gründen nach § 11 Abs. 3 SGB V (OFD Frankfurt v. 15.1.2004, DB 2004, 407);

- ▷ an *Lebend-Organ-Spender* und an Begleitpersonen, die aus medizinischen Gründen zur stationären Behandlung mit aufgenommen werden;
- ▷ bei *Schwangerschaft* und *Mutterschutz* im Fall der Gewährung häuslicher Pflege nach § 198 RVO bzw. Haushaltshilfe nach § 199 RVO, sofern es sich um Verwandte und Verschwägerter bis zum zweiten Grad oder Ehepartner oder die Lebenspartner iS des Lebenspartnerschaftsgesetzes handelt.

Vergleichbare Lohnersatzleistungen: Solche Leistungen müssen in wesentlichen Punkten mit denen der Nr. 1 Buchst. b zu vergleichen sein; es muß sich deshalb

- ▶ um *Lohnersatzleistungen* (dh. Ersatz für Arbeitslohn, der einem ArbN im steuerrechtlichen Sinn aus dem Dienstverhältnis zufließt, § 2 Abs. 1 Satz 1 LStDV)
- ▶ von *vorübergehender Dauer* (s. Anm. 60, dh. keine Alterssicherungsleistungen) und
- ▶ die in Nr. 1 Buchst. b aufgeführten Sozialgesetze handeln.

Verletztengeld: Es handelt sich um eine subsidiäre Leistung der gesetzlichen Unfallversicherung, die der Verletzte bei unfallbedingter Arbeitsunfähigkeit anstelle des Krankengeldes und bis zum Beginn der „Verletztenrente“ erhält (vgl. §§ 45 ff., 55 SGB VII; Berechnung vergleichbar „Krankengeld“); ProgrVorb.

Verletztenrente: Sie wird uE nicht vom ProgrVorb. erfaßt. Verletztenrente ist in Nr. 1 Buchst. b nicht aufgeführt und auch keine „vergleichbare Lohnersatzleistung“, da keine nur vorübergehende Leistung (s. Anm. 60). Sie entschädigt in der Unfallversicherung den Verlust oder die Minderung der Erwerbsfähigkeit durch Arbeitsunfall oder Berufskrankheit (§§ 56 ff. SGB VIII).

5. Leistungen bei Mutterschaft (Nr. 1 Buchst. c)

68

Nr. 1 Buchst. c betrifft (gültig ab VZ 1990 bzw. 1991, s. Anm. 2) nur die in der Vorschrift aufgezählten (nach § 3 Nr. 1 Buchst. d stfreien) Leistungen nach dem Mutterschutzgesetz (inzwischen v. 20.6.2002 – MuSchG, BGBl. I 2002, 2318, mit späteren Änderungen, zuletzt durch Ges. v. 14.11.2003, BGBl. I 2003, 2190), dh. Mutterschaftsgeld, Zuschuß zum Mutterschaftsgeld, Sonderunterstützung und den Zuschuß nach § 4a der Mutterschutzverordnung (MuSchV) oder einer entsprechenden Landesregelung.

DDR-Mutterschafts-Leistungen: Bei Geburten vor 1991 wurden Schwangerschafts-, Wochengeld und Mutterunterstützung nach DDR-Vorschriften (nunmehr von den Krankenkassen) weiter gewährt. Solche Leistungen unterlagen nicht dem ProgrVorb. (FinMin. Thüringen v. 1.4.1992, FR 1992, 384).

Erziehungsgeld: Diese nach dem BundeserziehungsgeldG (inzwischen v. 7.12.2001, BGBl. I 2001, 3358m. spät. Änd.), oder nach Landesrecht zu gewährende Sozialleistung ist stfrei (§ 3 Nr. 67), unterliegt aber nicht dem ProgrVorb. Denn das Erziehungsgeld stellt keine übliche Hilfe zum Lebensunterhalt dar, sondern dient in erster Linie familienpolitischen Zwecken; da es auch an nicht erwerbstätig gewesene Elternteile gezahlt wird, kommt ihm anders als zB dem Mutterschaftsgeld keine Funktion als Lohn- oder Einkommensersatz zu (vgl. BFH v. 24.11.1994 – III R 37/93, BStBl. II 1995, 527). Zu näheren Einzelheiten dieser Leistung s. § 3 Nr. 67 Anm. 8–15.

Mutterschaftsgeld: Es wird gem. § 13 Abs. 2 MuSchG Frauen, die kein Mitglied einer Krankenkasse sind (zB Geringverdiener oder privat Versicherte), aber in einem Arbeitsverhältnis stehen oder in Heimarbeit beschäftigt sind, durch das Bundesversicherungsamt nach den Grundsätzen der gesetzlichen Krankenversicherung gewährt (s. Anm. 67 „Mutterschaftsgeld“).

Beamtinnen erfaßt das MuSchG nicht; die ihnen während der Schutzfrist gezahlten Dienstbezüge sind als Arbeitslohn zu versteuern.

Sonderunterstützung nach dem MuSchG: Die Sonderunterstützung für im Familienhaushalt Beschäftigte gem. § 12 MuSchG (s. § 3 Nr. 1 Anm. 27), die ab 1997 weggefallen ist (vgl. Ges. v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2110, und ZMARZLIK, DB 1997, 474), aber nach wie vor in § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c erwähnt ist, zahlte die Krankenkasse, bei der die Beschäftigte versichert ist; ProgrVorb.

Zuschuß nach § 4a Mutterschutzverordnung, inzwischen v. 25.4.1997 (MuSchV – BGBl. I 1997, 986, mit späteren Änderungen) oder einer entsprechenden Landesregelung: Dieser Zuschuß (13 €/Kalendertag) ist vom Dienstherrn für Beamtinnen zu leisten, soweit diese während ihrer Schwangerschaft nicht beschäftigt werden dürfen und diese Zeiten in einen Erziehungsurlaub fallen; ansonsten werden die Dienstbezüge gezahlt (§ 4 MuSchV – s. auch § 3 Nr. 1 Anm. 28). Der ProgrVorb. gilt für diesen Zuschuß rückwirkend ab VZ 1991 (s. Anm. 2). Die Zahlung ist auf der Lohnsteuerkarte zu vermerken (s. Anm. 35).

Zuschuß zum Mutterschaftsgeld: Nach § 14 MuSchG hat der ArbG (kraft öffentlich-rechtl. Verpflichtung) insbes. Mitgliedern der gesetzlichen Krankenversicherung, die in einem Arbeitsverhältnis stehen, einen Zuschuß zum Mutterschaftsgeld der Krankenversicherung (s. Anm. 67 „Mutterschaftsgeld“ – Höhe: § 14 MuSchG – zu leisten (s. § 3 Nr. 1 Anm. 28). Die Zahlung des Zuschusses ist auf der Lohnsteuerkarte zu vermerken (s. Anm. 35); ProgrVorb.

69 6. Leistungen nach dem Soldatenversorgungsgesetz (Nr. 1 Buchst. d)

Arbeitslosenbeihilfe und Arbeitslosenhilfe nach dem SVG: Das Soldatenversorgungsgesetz idF v. 5.3.1987 (SVG – BGBl. I 1987, 842, mit spät. Änd., neu gefaßt durch Bek. v. 9.4.2002, BGBl. I 2002, 1258, 1909) regelt die Versorgung ehemaliger Soldaten der Bundeswehr und ihrer Hinterbliebenen. Nur die in Nr. 1 Buchst. d aufgeführten Leistungen Arbeitslosenbeihilfe (§ 86a Abs. 1 SVG) und Arbeitslosenhilfe (§ 86a Abs. 2 SVG – fällt zum 1.1.2005 weg), die arbeitslose ehemalige Zeitsoldaten erhalten, werden vom ProgrVorb. erfaßt. Beide Leistungsarten unterliegen rückwirkend ab VZ 1987 dem ProgrVorb. (s. Anm. 2). Zum Leistungsinhalt und zur StFreiheit s. § 3 Nr. 2a Anm. 2.

70 7. Entschädigung für Verdienstausschlag nach dem Infektionsschutzgesetz v. 20.7.2000 (Nr. 1 Buchst. e)

Überblick: Die Verdienstausschlagentschädigung nach dem Infektionsschutzgesetz (IfSG) v. 20.7.2000 (BGBl. I 2000, 1045) ist nach § 3 Nr. 25 stfrei und unterliegt (seit dem VZ 2001) dem ProgrVorb. (s. Anm. 2 „SeuRNeuG“).

Rechtslage bis VZ 2000: Davor erfaßte § 32b stattdessen die „Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem Bundes-Seuchengesetz“.

Das Bundesseuchengesetz idF v. 18.12.1979 (BGBl. I 1979, 2262, mit späteren Änderungen – BSeuchG) diente der Verhütung und Bekämpfung übertragbarer Krankheiten. Es regelte Entschädigungen aus öffentlichen Mitteln für Personen (ArbN und Selbständige), denen infolge Verbots der Erwerbstätigkeit ein Verdienstausschlag entstand (§§ 49 ff. BSeuchG). Die Entschädigung zahlte bei ArbN der ArbG für die Dauer des Arbeitsverhältnisses, längstens für sechs Wochen (Höhe: Entgelt minus gesetzliche Abgaben, vgl. § 49 Abs. 3 BSeuchG). Die Entschädigungen waren nach § 3 Nr. 25 stfrei und fielen seit dem VZ 1990 unter den ProgrVorb. (s. Anm. 2 „StReformG 1990“).

Grund und Bedeutung der Rechtsänderung: Die geänderte Verweisung in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e (auf das IfSG anstatt auf das BSeuchG) ist Teil einer Neuordnung des Seuchen-

rechts (vgl. BTDrucks. 14/2530, 90). Eine materiell-rechtliche Änderung war damit nicht beabsichtigt (vgl. § 3 Nr. 25 Anm. 7).

Verdienstausfallentschädigung nach dem IfSG: Zu Inhalt und Umfang dieser Leistung siehe § 3 Nr. 25 Anm. 8. Die Zahlung ist vom ArbG auf der Lohnsteuerkarte einzutragen (s. Anm. 35).

„Nach dem Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I S. 1045)“: Damit hat der Gesetzgeber – anders als sonst in § 32b Abs. 1 Nr. 1 (mit Ausnahme des Buchst. i, s. Anm. 67 „Dynamische Verweisung“), aber wohl ohne tiefergehende Überlegungen – eine sog. statische Verweisung geregelt, dh. eine Neufassung des IfSG würde nicht ohne weiteres von § 32b erfaßt. § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 idF des Ges. v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645), der die Ausstellung von diesbezüglichen Lohnsteuerbescheinigungen regelt, erfaßt im Unterschied dazu „Entschädigungen für Verdienstausfall nach dem Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I S. 1045), zuletzt geändert durch Artikel 11 § 3 des Gesetzes vom 6. August 2002 (BGBl. I S. 3082), in der jeweils geltenden Fassung“.

8. Leistungen der Kriegsopferversorgung (Nr. 1 Buchst. f)

71

Nr. 1 Buchst. f erfaßt nur die in der Vorschrift aufgeführten (nach § 3 Nr. 6 streifen) Leistungen Versorgungskrankengeld und Übergangsgeld nach dem Bundesversorgungsgesetz idF v. 22.1.1982 (BVG – BGBl. I 1982, 21, mit späteren Änderungen). Die Leistungen werden Kriegsopfern und Hinterbliebenen gewährt. Die Durchführung obliegt den Versorgungsämtern.

Versorgungskrankengeld: Die Leistung steht während einer Heilbehandlung oder Krankenbehandlung nach dem BVG zu, solange Arbeitsunfähigkeit besteht (vgl. §§ 16–16f BVG).

Übergangsgeld: Diese Leistung erhalten Kriegsopfer, wenn sie wegen Teilnahme an berufsfördernden Maßnahmen (zB Umschulung) keine ganztägige Erwerbstätigkeit ausüben können (vgl. § 26a BVG).

Übergangsgeld nach dem SGB IX: S. Anm. 66.

Entsprechende Leistungen anderer Gesetze: Fraglich ist, ob unter Nr. 1 Buchst. f auch entsprechende Leistungen aufgrund von Gesetzen fallen, die das BVG für anwendbar erklären (zB §§ 47, 49 ZivildienstG; vgl. die Aufstellung in R. 8 Abs. 1 LStR 2004); uE ist dies aufgrund des vom Gesetz verfolgten Enumerationsprinzips (s. Anm. 60) zu verneinen, soweit nur Rechtsfolgeverweisungen vorliegen und der Rechtsgrund, dh. das entsprechende Gesetz, in Abs. 1 Nr. 1 nicht aufgeführt ist.

Überbrückungsgeld nach dem SGB IX: s. Anm. 66.

9. Nach § 3 Nr. 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge (Nr. 1 Buchst. g)

72

Altersteilzeit-Leistungen: Nr. 1 Buchst. g betrifft vom Arbeitgeber bzw. Dienstherrn an Arbeitnehmer bzw. Beamte gewährte Leistungen im Rahmen der Altersteilzeit (Aufstockungsbeträge und Zuschläge), die nach § 3 Nr. 28 stfrei sind.

Rechtentwicklung: Nr. 1 Buchst. g erfaßte mit Wirkung ab dem VZ 1989 die Aufstockungsbeträge nach dem Altersteilzeitgesetz (s. Anm. 2 „Altersteilzeitgesetz v. 20.12.1988“) und mit Wirkung ab dem 14.8.1998 ferner die (von da an gezahlten) „Zuschläge auf Grund des § 6 Abs. 2 des Bundesbesoldungsgesetzes“, also die Altersteilzeitzuschläge zu den Dienstbezügen der Beamten (s. Anm. 2 „BBVAnpG 1998“).

Nach § 3 Nr. 28 stfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge: Mit Wirkung ab dem VZ 2001 erstreckt sich Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g auf sämtliche nach § 3 Nr. 28 stfreien Aufstockungsbeträge und Zuschläge (s. Anm. 2 „StÄndG 2001“).

► § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g erfasst mithin die:

▷ *Aufstockungsbeträge* iS des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des Altersteilzeitgesetzes (s. dazu die Erl. zu § 3 Nr. 28 sowie R 18 LStR 2004 und H 18 LStH 2004). Der Aufstockungsbetrag des Arbeitgebers zur Höherversicherung in der Rentenversicherung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b AltersteilzeitG unterliegt nicht dem ProgrVorb. (OFD Frankfurt v. 8.11.2000, StEK EStG § 32b Nr. 79).

▷ *Zuschläge*, die versicherungsfrei Beschäftigte iSd. § 27 Abs. 1 Nr. 1–3 SGB III zur Aufstockung der Bezüge bei Altersteilzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften oder Grundsätzen erhalten.

► *Beamtenähnliche Beschäftigte:* Die Leistungen an diese Personen (Zuschläge) sind seit dem VZ 2001 ebenfalls nach § 3 Nr. 28 stfrei und unterliegen in entsprechender Weise dem ProgrVorb. (s. näher § 3 Nr. 28 Anm. J 01–2 f.).

In der Zeit davor (ab 14.8.1998) gezahlte Zuschläge, die Kirchenbeamte und Pfarrer zur Aufstockung ihrer Bezüge bei Altersteilzeit erhielten, stellte die FinVerw. aus sachlichen Billigkeitsgründen unter ProgrVorb. stfrei, wenn die kirchlichen Regelungen für die Altersteilzeit und für die damit zusammenhängenden Zuschläge den Regelungen des BBeamtG entsprachen (FinMin. Bayern v. 29.3.2001, Haufe-Index: 591653, OFD München v. 10.4.2001, StEK EStG § 32b Nr. 80, und OFD Münster v. 31.8.2001, StEK EStG § 3 Nr. 760).

► *Rückwirkende Bewilligung von Altersteilzeit:* Wird Altersteilzeit im Blockmodell rückwirkend mit Wirkung für einen bereits abgelaufenen VZ bewilligt, sind der in diesem VZ gezahlte Arbeitslohn bzw. die in diesem VZ gezahlten Beamtenbezüge, soweit er/sie der Höhe nach auf die Aufstockungsbeträge oder Zuschläge entfällt/entfallen, als (nach § 3 Nr. 28) stfrei unter ProgrVorb. zu behandeln (FinVerw., zB OFD Erfurt v. 23.8.2000, Haufe-Index: 448403, und OFD Frankfurt v. 8.11.2000, StEK EStG § 32b Nr. 79, jeweils für ArbN; OFD Hamburg v. 25.1.2001, Juris, OFD Magdeburg v. 29.3.2001, FR 2001, 662, und OFD Berlin v. 27.6.2001, Haufe-Index: 638226, jeweils für Beamte).

Weitere Vorruhestands-Leistungen:

► *Altersübergangsgeld und Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag:* Zu diesen im Beitrittsgebiet gewährten Leistungen s. Anm. 66 „Altersübergangsgeld“ und „Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag“.

► *Ausgleichsgeld nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit (FELEG):* ArbN, die in der gesetzlichen Rentenversicherung versichert sind und deren Beschäftigung in einem landwirtschaftlichen Unternehmen wegen Stilllegung oder Aufgabe endet, erhalten nach Maßgabe des § 9 FELEG idF v. 15.12.1995 (BGBl. I 1996, 1814) ein monatlich auszuzahlendes Ausgleichsgeld in Höhe von grundsätzlich 65 vH ihres Bruttoarbeitsentgelts, das nach § 3 Nr. 27 bis zu einem Gesamtbetrag von 36 000 DM bzw. 18 407 € stfrei ist (s. im einzelnen Erl. zu § 3 Nr. 27). Dieses Ausgleichsgeld unterliegt nicht dem ProgrVorb., da es nicht in der abschließenden Aufzählung des Abs. 1 Nr. 1 aufgeführt ist (OFD Erfurt v. 7.10.1996, FR 1996, 799; OFD Magdeburg v. 14.1.1999, FR 1999, 326).

► *Vorruhestandsgeld nach übergeleitetem DDR-Recht:* Zu dieser im Beitrittsgebiet gewährten Leistung s. Anm. 74.

10. Verdienstauffallentschädigung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz (Nr. 1 Buchst. h)

73

Verdienstauffallentschädigung nach dem USG: Die (nach § 3 Nr. 48 EStG, § 15 Abs. 1 USG stfreie) Verdienstauffallentschädigung gem. §§ 2 Nr. 3, 13 USG, die bei „Wehrdienst in der Verfügungsbereitschaft“, Wehrdienst oder Wehrübung geleistet wird (vgl. dazu § 3 Nr. 48 Anm. 9), fällt ab VZ 1990 (s. Anm. 2) unter den ProgrVorb. Das Unterhaltssicherungsgesetz (USG) idF v. 14.12.1987 (BGBl. I 1987, 2614 mit Änderungen) sichert den Lebensunterhalt von Wehrdienstleistenden und ihren Angehörigen. Grund für die Einbeziehung der Verdienstauffallentschädigung nach § 13 USG war, daß sie ab 1990 in Höhe des vollen Nettoarbeitsentgelts gezahlt wurde, während sie vorher nur in Höhe eines Vomhundersatzes desselben bemessen wurde (Begr. WoBauFG, BTDrucks. 11/5970, 40).

Verdienstauffallentschädigung nach dem ZivildienstG: Eine Verdienstauffallentschädigung für die Zeit des Zivildienstes erhalten gem. § 35 ZivildienstG iVm. USG auch Zivildienstleistende. Diese fällt uE nicht unter den ProgrVorb., da es sich dabei nicht – wie erforderlich (vgl. Anm. 60) – um eine Entschädigung nach dem USG, sondern nach dem ZivildienstG handelt.

11. Vorruhestandsgeld im Beitrittsgebiet (Nr. 1 Buchst. i)

74

Nr. 1 Buchst. i dürfte inzwischen leerlaufen, da die zugrundeliegende DDR-VO über die Gewährung von Vorruhestandsgeld v. 8.2.1990 (GBl. I 1990 Nr. 7, 42) durch § 1 Nr. 8 des G v. 30.1.2002 (BGBl. I 2002, 567) mWv. 7.2.2002 aufgehoben wurde.

Vorruhestandsgeld nach übergeleitetem DDR-Recht: Dieses von § 32b Nr. 1 Buchst. i erfaßte Vorruhestandsgeld wurde Arbeitern und Angestellten im Beitrittsgebiet (zum Begriff s. Anm. 84) auch nach dem 3.10.1990 nach § 2 der DDR-VO über die Gewährung von Vorruhestandsgeld v. 8.2.1990 (GBl. I 1990 Nr. 7, 42) gezahlt, wenn die entsprechenden Voraussetzungen (Beendigung des Arbeitsverhältnisses ab dem fünften Jahre vor Erreichen des Rentenalters) bereits vor Wirksamwerden des Beitritts erfüllt waren (Begr. StÄndG 1992, BTDrucks. 12/1108, 60; § 3 Nr. 28 Anm. 3). Die VO galt nach Maßgabe der Anlage II Kap. VIII Sachgebiet E Abschn. III Nr. 5 EinigungsV v. 31.8.1990 iVm. Art. 1 Gesetz v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885 [1209]) in der Bundesrepublik weiter. Dieses Vorruhestandsgeld (nach § 5 der VO stfrei) war den Regeln über die Gewährung des Arbeitslosengeldes nachgebildet, war mithin eine „Lohnersatzleistung“ (Begr. StÄndG 1992 aaO; OFD Cottbus v. 21.1.1992, DB 1992, 351; FinMin. Thüringen v. 25.3.1992, DStR 1992, 1018) und unterlag dem ProgrVorb.

Sonstige Vorruhestandsleistungen (s. Anm. 72) werden von Nr. 1 Buchst. i nicht erfaßt.

Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Geltung: Die rückwirkende Einbeziehung des Altersübergangsgeldes und des DDR-Vorruhestandsgeldes ab VZ 1991 (s. Anm. 2) war verfassungsmäßig, da der Gesetzesbeschluß des BT bereits am 8.11.1991 vorgelegen und damit ein Vertrauen auf die für den VZ 1991 bestehende Gesetzeslage nicht schutzwürdig gewesen sei (BFH v. 18.4.1996 – VI R 104/95, nv; FG Brandenburg v. 2.11.1994, [Vorinstanz], EFG 1995, 328).

Einstweilen frei.

75

**IV. Ausländische Einkünfte, die im VZ nicht der deutschen
Einkommensteuer unterlegen haben, bei zeitweiliger unbeschränkter
Steuerpflicht (Abs. 1 Nr. 2)**

76 **1. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 2**

Grundsatz: Nach Abs. 1 Nr. 2 ist bei der Festsetzung der ESt. dann ein besonderer Steuersatz (Abs. 2) anzuwenden, wenn ein zeitweise unbeschr. StPfl. ausländ. Einkünfte bezogen hat, die im VZ nicht der deutschen ESt. unterlegen haben.

Folgeänderung zu § 2 Abs. 7 Satz 3: Abs. 1 Nr. 2 ist im Zusammenhang mit der Neufassung des § 2 Abs. 7 Satz 3 durch das JStG 1996 entstanden, erfaßt indes alle Fälle lediglich zeitweiser unbeschränkter StPfl. im VZ und nicht nur die in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelte Situation, in der ein StPfl. in einem Teil des Kalenderjahres unbeschr. steuerpflichtig ist und im anderen beschr. stpfl. Einkünfte iSd. des § 49 erzielt (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302). Zu Inhalt und Zweck des § 2 Abs. 7 Satz 3 s. näher § 2 Anm. 915 ff.

Vermeidung Steuersatzvorteil:

► *Grundgedanke:* Die Einbeziehung der ausländ. Einkünfte in den ProgrVorb. bei zeitweiser unbeschr. StPfl. dient der Einebnung der Steuersatzvorteile, die bei auf mehrere Staaten und Ermittlungszeiträume gesplitteten Einkünften (wegen des jahresbezogenen Tarifs sowie der Frei-, Höchst- und Abzugsbeträge) entstehen können, und damit der Gleichheit der Besteuerung (Bericht BTFinAussch., BTDrucks. 13/1558, 156; krit. MÖSSNER, IStR 1997, 225). Man wollte dem zeitweise unbeschr. StPfl. mithin nicht nur den Vorteil auf der Ebene der Bemessungsgrundlage nehmen, die jahresbezogenen Frei-, Höchst- und Abzugsbeträge ggf. mehrmals zu bekommen (mittels Neufassung des § 2 Abs. 7 Satz 3), sondern darüber hinaus auch für das gesamte Kj. einen Steuersatz nach der weltweiten Leistungsfähigkeit erreichen. Letzteres entspricht dem Grundgedanken des ProgrVorb. (s.o. Anm. 7) – nicht nur in den Fällen, in denen der StPfl. außerhalb des Zeitraums der unbeschr. StPfl. beschränkt stpfl. Einkünfte erzielt, sondern gleichermaßen dann, wenn vor Beginn oder nach Ende der unbeschr. StPfl. keine inländischen Einkünfte anfallen (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302).

► *Einschränkung des ProgrVorb. auf ausländ. Einkünfte inkonsequent:* Insoweit ist die in Abs. 1 Nr. 2 enthaltene Einschränkung des ProgrVorb. auf ausländ. Einkünfte inkonsequent. Richtigerweise müßten ihm auch alle inländischen Einkünfte unterliegen (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302). Aus diesem „Systemfehler“ ergeben sich jedoch keine weitergehenden (verfassungsrechtlichen) Konsequenzen, weil von ihm alle Personen gleichermaßen begünstigt bzw. benachteiligt werden (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302).

Verhältnis zur Verfassung: Abs. 1 Nr. 2 ist nicht verfassungswidrig (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302, und v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; FG Hamb. v. 12.2.2003, EFG 2003, 857 [nachgehend BFH v. 19.11.2003 aaO]; FG Köln v. 10.12.2002, EFG 2003, 699, rkr.; MÖSSNER, IStR 2002, 242; aA ACHTER, IStR 2002, 73 und IStR 2003, 203; LÜDICKE in FS Fischer, 1999, 731; SABATSCHEUS, IStR 2002, 623). Dies gilt insbesondere für das Vergleichspaar des ganzjährig und des lediglich zeitweilig im Inland unbeschr. StPfl. (BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549).

Verhältnis zum EG-Recht: Die Berücksichtigung des ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 2 verstößt auch nicht gegen das europäische Gemeinschaftsrecht, da der

Stpfl. dadurch keinen wegzugsbedingten Nachteil erleidet (BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660 mit Anm. KB, IStR 2002, 637, SCHNITGER, IStR 2002, 638, und BENECKE/SCHNITGER, FR 2002, 606; aA APEL/OLTMANN, DB 1998, 2560; SABATSCHUS, IStR 2002, 623).

Verhältnis zum DBA-Recht:

► *Kein DBA mit dem Herkunftsstaat:* Der ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 2 kommt tatbestandsmäßig (im Gegensatz zu Abs. 1 Nr. 3 Var. 1) auch dann in Betracht, wenn mit dem Herkunftsstaat der ausländischen Einkünfte kein DBA abgeschlossen wurde (BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549).

► *Mit DBA vereinbar:* Die Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 in bezug auf Einkünfte aus einem DBA-Staat setzt lediglich voraus, daß das einschlägige DBA die Berücksichtigung eines ProgrVorb. – ausnahmsweise – nicht verbietet (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302). Ein solches Verbot würde aber einen ausdrücklichen abkommensrechtlichen Ausschluß der Einbeziehung von Einkünften in den ProgrVorb. verlangen (BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; GOSCH, BFH-PR 2002, 179; WASSERMEYER, IStR 2002, 289). Nicht erforderlich ist, daß das DBA Deutschland ausdrücklich ein Besteuerungsrecht mit ProgrVorb. einräumt (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302). Ein ProgrVorb. ist auch zulässig für während der beschr. StPflcht erzielte ausländische Einkünfte (OECD-MK, Tz. 56; DJANANI/HARTMANN, IStR 2000, 321 mwN).

Die Auffassung, daß der ProgrVorb. regelmäßig nur bei Personen zulässig ist, die in Deutschland iSd. DBA „ansässig“ sind (so zB BFH. v. 23.10.1985 – I R 274/82, BStBl. II 1986, 133), hat der BFH aufgegeben (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302). Abs. 1 Nr. 2 kann also auch einen (teilweise) unbeschr. Stpfl. erfassen, der nach einem DBA in beiden Vertragsstaaten als ansässig gilt (BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549).

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 3:

► *Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 und 2:* Bei unbeschr. StPflcht während des gesamten VZ kann nur Abs. 1 Nr. 3 eingreifen. Bei zeitweiser unbeschr. StPflcht während des VZ kann nach der Rspr.-Änderung des BFH (s. vorstehend) offenbleiben, ob Nr. 2 oder 3 anzuwenden ist, da sich keine abweichenden Rechtsfolgen ergeben (vgl. WASSERMEYER, IStR 2002, 289).

► *Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 3 Var. 3:* Soweit sich die unbeschr. StPflcht auf § 1 Abs. 3 oder § 1a gründet, dürfte während eines VZ mangels teilweiser unbeschr. StPflcht grds. keine Konkurrenz auftreten (s. aber Anm. 89).

Negativer Progressionsvorbehalt: Abs. 1 Nr. 2 kann ebenso wie Nr. 1 und Nr. 3 Var. 1 und 2 zum negativen ProgrVorb. führen; im Gegensatz zu Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 wird er vom Gesetz nicht ausgeschlossen (vgl. Anm. 94).

Praktische Probleme:

► *Vollzugsdefizit:* Die deutsche FinVerw. kann – selbst mittels der Amtshilfe zwischen den EG- oder DBA-Staaten – die ausländ. Einkünfte des Stpfl. nur unvollkommen ermitteln und dürfte im wesentlichen auf die Erklärung des Stpfl. angewiesen sein. Insoweit darf man in bezug auf Abs. 1 Nr. 2 ein erhebliches Vollzugsdefizit vermuten.

Noch ein Gesetzesvorschlag zur Antragsveranlagung für beschr. stpfl. Künstler ua. (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 und 2), der einen ProgrVorb. vorsah, wurde dem entsprechend – wie SCHEUERLE (IStR 1997, 65) berichtet – aus Gründen der Praktikabilität nicht weiterverfolgt (s. Anm. 2 „JStG 1997“). Die empirische Ineffizienz dürfte indes im Falle des Abs. 1 Nr. 2 nicht ohne weiteres zur Verfassungswidrigkeit führen (vgl. BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, FR 2004, 470).

► *Steuervermeidung*: Abs. 1 Nr. 2 kann zu einer erheblichen Steuerverschärfung für den Betroffenen führen (außer er hat ausländ. Verluste). Dem läßt sich allenfalls mit tatsächlicher Gestaltung entgegensteuern, indem eine unbeschr. StPflcht im Inland entweder während des gesamten VZ vermieden oder zumindest die teilweise unbeschr. StPflcht (durch rechtzeitigen Wegzug oder verzögerten Zuzug) auf möglichst wenige VZ begrenzt wird.

77 2. Ausländische Einkünfte

Einkünfte: Abs. 1 Nr. 2 erfaßt nur Einkünfte, die – wenn sie der deutschen ESt. unterliegen (Anm. 78) – auch nach § 2 Abs. 1 steuerbar wären (s. im einzelnen Anm. 81 f.). Hingegen müssen sie – dem Sinn und Zweck des Abs. 1 Nr. 2 entsprechend – nicht von der unbeschr. oder beschr. StPflcht erfaßt sein (WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 122).

► *Kein Abzug der ausländ. Steuer nach § 34c Abs. 2*: Die ausländ. Steuer, die auf die nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 in den ProgrVorb. einzubeziehenden ausländ. Einkünfte entfällt, kann nicht gemäß § 34c Abs. 2 bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden (Leitfaden der FinVerw., Tz. 3.4.3.1; aA ZIESECKE, IStR 2003, 115 – vgl. dazu allgemein § 34c Anm. 111).

Ausländische Einkünfte iS der Nr. 2 sind solche, die in entsprechender Anwendung des § 34d im Ausland erzielt werden. Das Tatbestandsmerkmal „ausländisch“ ist jedenfalls nicht identisch mit „nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben“, denn sonst wäre dieses Tatbestandsmerkmal in Nr. 2 (s. Anm. 78) nicht verständlich.

► *Erweiterte Inlandseinkünfte*: Insbesondere Einkünfte, die weder unter § 49 fallen noch ausländische sind, werden sonach auch nicht in die Bemessung des Steuersatzes einbezogen (zB Zinsen aus inländ. Quelle, die nicht von § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst c erfaßt werden). Einen Anhalt für diese sog. erweiterten Inlandseinkünfte gibt die Auflistung in BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sondernummer 1 – Grundsätze zur Anwendung des AStG, Tz. 2.5.0.1.

► *Keine Abgrenzungskriterien sind*:

▷ *DBA-Recht*: Die Abgrenzung inländisch/ausländisch orientiert sich nicht am jeweiligen DBA, zumal ein solches bei Abs. 1 Nr. 2 nicht eingreifen muß.

▷ *StPflcht im Ausland*: Unerheblich ist im Gegensatz zu § 1 Abs. 3 aF auch (vgl. dazu BFH v. 19.6.1991 – I R 37/90, BStBl. II 1991, 914, und § 1 Anm. 211), ob die Einkünfte im Ausland einer Steuer vom Einkommen unterliegen und dieser dort tatsächlich unterworfen worden sind.

78 3. Die im VZ nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben

Nicht der deutschen ESt. unterlegen haben: Das ist bei Abs. 1 Nr. 2 der Fall, wenn der Stpfl. ausländ. Einkünfte (Anm. 77) erzielt, die nicht von der unbeschr. und nicht von der beschr. StPflcht erfaßt werden (vgl. § 1 Abs. 4).

Abgrenzung: Einkünfte unterliegen nur dann der unbeschr. StPflcht, wenn sie während der Zeit derselben erzielt werden (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302 – s. Anm. 55). Werden Einkünfte nicht während der Zeit der unbeschr. StPflcht erzielt, können sie der beschr. StPflcht gemäß § 1 Abs. 4 (nur) unterliegen, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zum Inland nach Maßgabe des § 49 besteht (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; GOSCH, BFH-PR 2002, 179).

Im Veranlagungszeitraum: Die während des gesamten VZ (= Kj., § 25 Abs. 1) und nicht nur die außerhalb der Zeit der unbeschränkten StPflcht bezo-

genen ausländ. Einkünfte, die nicht der deutschen ESt. unterlegen haben, sind in den ProgrVorb. einzubeziehen. Darin scheint ebenso wie in Nr. 3 Var. 3 (s. Anm. 91) der Sinn des eigens eingefügten Tatbestandsmerkmals „im Veranlagungszeitraum“ zu liegen.

4. Nur für Fälle der zeitweise unbeschränkten Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle

79

Zeitweise unbeschränkte StPfl.: Weitere Voraussetzung für die Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 ist, daß die unbeschr. StPfl. nicht während des gesamten VZ bestand.

▶ *Zeitweise unbeschränkte StPfl.*, dh. der ProgrVorb. kommt zur Anwendung, wenn der Stpfl. in einem Teil des VZ (Kj.) der unbeschr. StPfl. (s. dazu Anm. 46 und 47) unterlegen hat, selbst wenn er in diesem Kj. daneben nicht auch beschränkt stpfl. war, weil er keine Einkünfte nach § 49 erzielt hat (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302, und v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549).

▶ *Systematik*: Das Tatbestandsmerkmal der zeitweisen unbeschr. StPfl. korrespondiert mit dem Tatbestandsmerkmal „zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt Steuerpflichtiger“ im Einleitungssatz des Abs. 1 (s. Anm. 47).

▶ *Unbeschr. StPfl. nach § 1 Abs. 3 bzw. § 1a*: Abs. 1 Nr. 2 greift nicht ein, weil diese Regelungen kalenderjahresbezogen sind, eine zeitweise unbeschr. StPfl. während eines Kj. (iS eines Wechsels zwischen unbeschr. StPfl. nach § 1 Abs. 3 bzw. § 1a und beschr. StPfl.) mithin regelmäßig nicht auftreten kann (s. näher Anm. 89).

Einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle:

▶ *Unbeschr. und beschr. StPfl. im VZ*: Durch diesen Zusatz wird klargestellt, daß Abs. 1 Nr. 2 auch dann eingreift, wenn eine Person während ein und desselben Kj. sowohl unbeschränkt als auch beschränkt stpfl. war, wie dies § 2 Abs. 7 Satz 3 voraussetzt, der in diesen Fällen (seit VZ 1996) eine einheitliche Veranlagung vorsieht (s. Anm. 76).

▶ *Unbeschr. ohne beschr. StPfl. im VZ*: Aus dem Wort „einschließlich“ leitet sich ferner ab, daß Abs. 1 Nr. 2 nicht nur die in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelte Situation erfaßt, in der ein Stpfl. in einem Teil des Kj. unbeschr. stpfl. und in einem anderen Teil beschr. stpfl. Einkünfte iSd. § 49 erzielt (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302, und v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549).

Einstweilen frei.

80

V. Nach einem DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfreie Einkünfte oder bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 im VZ nicht der deutschen Besteuerung unterliegende Einkünfte (Abs. 1 Nr. 3)

1. Einkünfte

a) Bedeutung des Begriffs „Einkünfte“

81

Steuerbarkeit: Die „Einkünfte“ der Nr. 3 müssen zu den Arten des § 2 Abs. 1 gehören (BFH v. 28.4.1982 – I R 151/78, BStBl. II 1982, 566).

Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben:

► *Grundsatz:* Im Gegensatz zur Nr. 1 erfaßt Nr. 3 (wie auch Nr. 2) „Einkünfte“, dh. daß von den Einnahmen die Ausgaben abzusetzen sind (vgl. BFH v. 15.5.2002 – I B 73/01, BFH/NV 2002, 1295). Gemäß § 2 Abs. 2 sind nämlich Einkünfte bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4–7k), der Saldo zwischen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben und bei den übrigen Einkunftsarten der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a; vgl. BFH v. 17.12.2003 – I R 75/03, BFHE 204, 481, BFH/NV 2004, 721). Diese Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dürfen die inländischen Einkünfte gemäß § 3c Abs. 1 nicht mindern (Leitfaden der FinVerw., Tz. 3.4.3.1 und Anhang 3 Tz. 1.3.4).

► *Vorab entstandene Ausgaben:* Zu berücksichtigen sind folglich auch die sog. vorab entstandenen BA und WK (BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; Leitfaden der FinVerw., Anhang 3, Tz. 1.3.4; aA wohl BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865).

► *Negative Einkünfte (Verluste):* Diese führen zum sog. negativen ProgrVorb., der den Steuersatz bis auf Null mindern kann (s. Anm. 1 und 136).

Ehegatten: Einkünfte zusammenveranlagter Ehegatten sind für Zwecke des § 32b zusammenzurechnen; denn diese sind hinsichtlich ihrer Einkünfte nach § 26b gemeinsam als Stpfl. zu behandeln (vgl. auch BFH v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 123). Da § 26b Einkunftsermittlungsvorschrift ist, gilt die Zusammenrechnung uE nicht nur bei der bis VZ 1995 durchzuführenden Schattenveranlagung (s. Anm. 112), sondern auch bei der ab VZ 1996 eingeführten Hinzurechnungsmethode (s. Anm. 111).

Außerordentliche Einkünfte: Der Begriff „Einkünfte“ erfaßt auch außerordentliche (s. dazu Anm. 132 ff.).

82 b) Ermittlung der Einkünfte im besonderen

Maßgeblichkeit deutschen Steuerrechts: Die für Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3, Abs. 2 Nr. 2 maßgeblichen Einkünfte (Art und Höhe) sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln und abzugrenzen (stRspr., zB BFH v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34; v. 24.9.1985 – IX R 143/83, BStBl. II 1986, 287; v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94, und v. 15.5.2002 – I B 73/01, BFH/NV 2002, 1295; H 185 „Ausländische Einkünfte“ EStH 2003) – und zwar unabhängig davon, welche Schwierigkeiten dessen Anwendung im Einzelfall nach sich zieht (BFH v. 1.10.1992 – I B 42–43/92, BFH/NV 1993, 156). Die maßgeblichen Einkünfte können daher nicht endgültig nach Art und Höhe dem Steuerbescheid eines ausländ. Staates entnommen werden.

► *Keine Ausnahme bei Grenzpendlern (§ 1 Abs. 3):* Im Fall des § 1 Abs. 3, der nur zur Anwendung kommt, wenn eine Bescheinigung der ausländ. Steuerbehörde über die ausländ. Einkünfte vorgelegt wird (§ 1 Abs. 3 Satz 4), sind die ausländ. Einkünfte für die Grenzwerte des § 1 Abs. 3 und die systematisch damit zusammenhängende Einbeziehung der Einkünfte in den ProgrVorb. gleichermaßen nach deutschem Recht zu ermitteln (glA KAEFER, BB 1995, 1615; aA GRÜTZNER, NWB Fach 3, 9563). Die Finanzverwaltung läßt indes zur Vereinfachung die Übernahme der in der Bescheinigung der ausländ. Steuerbehörde genannten Beträge zu (BMF v. 30.12.1996, BStBl. I 1996, 1506).

► *Besondere Vorschriften der Einkünfte-Ermittlung:* Es kommen nicht nur die deutschen Vorschriften über Einnahmen/Betriebseinnahmen und Werbungskosten/

Betriebsausgaben, sondern genauso die weiteren Vorschriften zur Ermittlung der Einkünfte zur Anwendung:

- ▷ *Bei Kapitaleinkünften* ist mithin sowohl der Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 2) als auch der Sparerfreibetrag (§ 20 Abs. 4) auf der Ebene des ProgrVorb. abzuziehen (vgl. FinMin. Nds. v. 14.11.1994, FR 1995, 35 unter 2.3; vgl. ferner Anm. 111 „Frei- und Pauschbeträge“).
- ▷ *Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft* kommt die Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen (§ 13a) bei ausländ. Einkünften mangels maßgebenden Einheitswertes (§ 13a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Satz 1), der nur für inländ. Grundbesitz festgestellt wird (§ 19 Abs. 1 BewG), nicht in Betracht.
- ▷ *Nach § 3 stfreie Einnahmen* sind nicht in die Einkünfteermittlung einzubeziehen und damit (anders als DBA-stfreie Einkünfte) auch nicht beim ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 2 und 3 (wohl aber ggf. nach Abs. 1 Nr. 1) zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 22.1.1997 – I R 152/94, BStBl. II 1997, 358 mit Anm. –sch, DStR 1997, 654; vgl. auch BFH v. 15.12.1999 – I R 80/98, BFH/NV 2000, 832).
- *Eine Leibrente*, die sowohl nach einem DBA als auch nach § 3 Nr. 6 stfrei ist (zB eine von der französischen Fremdenlegion gezahlte Invaliditätsrente), ist sonach nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen (BFH v. 22.1.1997 – I R 152/94, BStBl. II 1997, 358; H 185 „Steuerfreiheit einer Leibrente“ EStH 2003).
- *Das Halbeinkünfteverfahren* nach § 3 Nr. 40 ist auf der Ebene des ProgrVorb. anzuwenden, wenn zB in den nach einem DBA freizustellenden Einkünften aus einer gewerblichen Betriebsstätte Einnahmen enthalten sind, die gemäß § 3 Nr. 40 nur zur Hälfte zu berücksichtigen sind (GRÜTZNER, NWB F. 3, S. 11723 [11743]).

Vereinbarkeit mit DBA-Recht: Ein DBA steht der Ermittlung der Einkünfte nach deutschem Recht nicht entgegen, zumal der Begriff „Einkünfte“ im ProgrVorb. des DBA (zB Art. 23A Abs. 3 OECD-MustAbk.) sich regelmäßig nach dem Recht des anwendenden Staates (vgl. zB Art. 3 Abs. 2 OECD-MustAbk.) bestimmt.

Währungsumrechnung: vgl. § 2a Anm. 48 „Währungsumrechnung“.

Personengesellschaft: Der Gewinn aus Gewerbebetrieb einer ausländ. PersGes. mit unbeschränkt stpfl. Gesellschaftern, die im Inland keine Betriebsstätte hat, ist auch für die Ebene des ProgrVorb. nach § 4 Abs. 1 (sofern der Stpfl. nicht § 4 Abs. 3 wählt) und nicht etwa nach § 5 Abs. 1 iVm. ausländ. HandelsR zu bestimmen (stRspr., BFH v. 9.8.1989 – I B 118/88, BStBl. II 1990, 175; v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57, und v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; R 12 Abs. 4 Satz 1 EStR 2003 und H 12 Gewinnermittlung EStH 2003; zustimmend BARANOWSKI, DB 1992, 240; kritisch MATHIAK, DStR 1990, 255 und 1992, 449). Dabei sind die Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung (Grundsatz der Einzelbewertung, Realisationsprinzip, Anschaffungskostenprinzip, Imparitäts- und Niederstwertprinzip, Stichtagsprinzip) zu beachten (BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57). Insbes. Rücklagen und Abschreibungen können nicht berücksichtigt werden, soweit es dafür an einer Rechtsgrundlage im deutschen Steuerrecht fehlt; die Höhe der GewStRückstellung bestimmt sich nach ausländ. Gewerbesteuerrecht (BFH v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94).

Ausländische Betriebsstätte: Die vorstehenden Grundsätze zur ausländ. PersGes. gelten für die ausländ. Betriebsstätte eines Einzelunternehmers entsprechend.

82a **2. Nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfreie Einkünfte (Nr. 3 Var. 1)**

Solche Einkünfte unterliegen dem ProgrVorb., *wenn und soweit* sie nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerfrei sind.

83 **a) Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Verträge (Art. 59 Abs. 1 GG) mit dem Ziel, eine doppelte Besteuerung (insbes. estpfl. Einkünfte) Ansässiger durch die Vertragsstaaten (Steuerhoheitsträger) zu vermeiden. Mittels Zustimmungsgesetz wird das DBA in innerstaatliches Recht mit Wirkung für den einzelnen Stpfl. transformiert (BFH v. 14.3.1989 – I R 20/87, BStBl. II 1989, 649; vgl. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG). Dem Rang nach wirken umgesetzte DBA als einfache Gesetze, für die Art. 25 GG nicht gilt (BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129; TIPKE/KRUSE, AO, § 2 Tz. 1 und 38 mwN). Sie können als Spezialnormen hinsichtlich der Rechtsfolge dem übrigen EStRecht vorgehen (WASSERMAYER, StuW 1990, 404 [411]; TIPKE/KRUSE, AO, § 2 Tz. 1 und 38; vgl. näher zu Rechtsqualität, Funktion und Aufbau von DBA Einf. ESt. Anm. 141). Die neueren von Deutschland abgeschlossenen DBA orientieren sich am OECD-Musterabkommen (OECD-MA); s. Einf. ESt. Anm. 140.

Zum Stand der DBA und Doppelbesteuerungsverhandlungen vgl. Dok. 3 und die jeweils am Jahresbeginn im BStBl. I veröffentlichte aktuelle Übersicht des BMF.

Zwischenstaatliche Übereinkommen: „Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ im materiellen Sinn sind auch die „sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen“ des Abs. 1 Nr. 3 (BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84 – s. Anm. 86).

84 **b) Ausländische Einkünfte (bis einschließlich VZ 1995)**

Wegfall des Tatbestandsmerkmals „ausländische“ (ab VZ 1996): Abs. 1 Nr. 3 idF des JStG 1996 (s. Anm. 2) enthält das Tatbestandsmerkmal „ausländische“ nicht mehr. Denn der damals neu aufgenommene Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 soll von seinem systematischen Zusammenhang her auch inländische Einkünfte erfassen (s. Anm. 92). Für Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 ist dieses Merkmal entbehrlich erschienen, da sich die damit bezweckte Rechtsfolge genauso aus dem Erfordernis der Steuerfreiheit nach DBA ergibt (s. nachfolgend).

Ehemalige DDR und Beitrittsgebiet: § 32b Abs. 1 Nr. 2 (heute Abs. 1 Nr. 3 Var. 1) erfaßte keine Einkünfte aus der ehemaligen DDR und Berlin (Ost), da diese nicht nach einem DBA, sondern nach dem vormaligen § 3 Nr. 63 stfrei waren und überdies kein ausländ. Staatsgebiet vorlag (BVerfG v. 31.7.1973 – 2 BvF 1/73, BVerfGE 36, 1 [17], und v. 22.10.1985 – 1 BvL 2/82, BVerfGE 71, 66). § 32b galt ebenfalls nicht für Einkünfte aus dem Beitrittsgebiet iSd. Art. 3 des Einigungsvertrags v. 31.8.1990 (BStBl. II 1990, 654 [666]). Der besondere Status des Beitrittsgebiets endete gem. Anlage 1 Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 des Einigungsvertrags mit Ablauf des 31.12.1990; ab VZ 1991 wurden die neuen Bundesländer estrechtlich Inland.

85 **c) Steuerbefreiung der Einkünfte**

Freistellung als Voraussetzung der Nr. 3: Einkünfte sind nur dann iSd. Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 nach einem DBA (oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen) stfrei, wenn dieses die Einkünfte von der deutschen Besteuerung freistellt.

Beispiel: Zinsen aus britischen Bausparguthaben sind in Deutschland nicht freigestellt (Art. VII Abs. 1, Art. XVIII Abs. 2 DBA Großbritannien); sie unterliegen folglich nicht lediglich dem ProgrVorb., sondern sind im Inland nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 stpfl. (FG Nds. v. 9.9.1992, EFG 1993, 317, rkr.).

► **Regelmäßig nach DBA freigestellte Einkünfte:** Freigestellt sind in den deutschen DBA für hier Ansässige regelmäßig die Einkünfte aus ausländ. Grundvermögen (vgl. dazu Leitfaden der FinVerw., Anhang 2), ausländ. Betriebsstätten, ausländ. freiberuflichen Einrichtungen, ferner aus im Ausland ausgeübter unselbständiger Arbeit, die länger als 183 Tage dauert (vgl. dazu Leitfaden der FinVerw., Anhang 3; vgl. allgemein Einf. ESt. Anm. 146 ff. und das im Einzelfall maßgebliche DBA).

Umfang der Einbeziehung: Die Einkünfte sind nur in den ProgrVorb. einzu-beziehen, *soweit* sie nach dem jeweiligen DBA steuerfrei sind (vgl. auch BFH v. 2.11.1999 – I B 163/98, BFH/NV 2000, 692). Denn die einerseits DBA-stfreien und andererseits dem ProgrVorb. zu unterwerfenden Einkünfte müssen identisch sein (vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 122). Dafür ist der Begriff der Einkünfte in Abs. 1 Nr. 3 nicht nach innerstaatlichen steuerlichen Regelungen zu verstehen, sondern eigenständig abkommensrechtlich auszulegen (vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865). Insoweit kann gegenüber dem allgemeinen Einkünftebegriff (s. Anm. 81 f.) eine weitere Einschränkung des Umfangs der einzubeziehenden Einkünfte eintreten.

Negative Einkünfte (Verluste): Nach stRspr. nimmt die DBA-Steuerbefreiung nicht nur die positiven, sondern genauso die negativen Einkünfte von der inländ. Besteuerung aus (s. aber nunmehr Anm. 111 „Negativer Progressionsvorbehalt“!).

BFH v. 11.3.1970 – I B 50/68, I B 3/69, BStBl. II 1970, 569; ferner zB BFH v. 25.2.1976 – I R 150/73, BStBl. II 1976, 454; v. 12.1.1983 – I R 90/70, BStBl. II 1983, 382, und v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; WASSERMEYER, StuW 1990, 404 [411]).

DBA-Rückfallklauseln: Soweit in einem DBA eine sog. Rückfallklausel enthalten ist (vgl. dazu Leitfaden der FinVerw., Tz. 3.4.2), sind Einkünfte, die nach dem DBA im ausländ. Staat stpfl. sind, aber dort deshalb nicht versteuert werden, weil der Stpfl. keine Steuererklärung abzugeben hat, nicht unter ProgrVorb freizustellen, sondern im Inland voll zu besteuern (OFD München/Nürnb. v. 5.12.2002, AO-Kartei, § 157 Karte 2 Rn. 6.1). Nach BFH v. 17.12.2003 – I R 14/02 (BStBl. II 2004, 260) ist die Rückfallklausel nur mehr im Verhältnis zu Italien (Abs. 16d. Schlußprotokoll DBA Italien), Schweiz (Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz) und Österreich (Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich 2000) anzuwenden.

3. Nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfreie Einkünfte (Nr. 3 Var. 2)

a) Nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen

„Übereinkommen“ als Oberbegriff: Übereinkommen ist nach der gesetzlichen Terminologie Oberbegriff für die DBA und sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen. Die in Abs. 1 Nr. 3 Var. 2 genannten „sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen“ sind im materiellen Sinn ebenfalls „Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“, soweit sie diesbezügliche Vereinbarungen enthalten.

86

Die Regelung in Abs. 1 Nr. 3 Var. 2, die solche Übereinkommen den DBA gleichstellt, soll nur klarstellend sein (Gesetzesbegr., BTDrucks. 11/5970, 40), dh. die durch sonstige zwischenstaatliche Übereinkommen stbefreiten Einkünfte waren schon vor dem VZ 1990 (s. Anm. 2) aufgrund des ProgrVorb. des Übereinkommens in die Ermittlung des Steuersatzes einzubeziehen (offengelassen in BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84; s. aber nunmehr Anm. 88a).

Sonstige zwischenstaatliche Übereinkommen: Es handelt sich um internationale Verträge, an denen Deutschland beteiligt ist und in denen Steuerbefreiungen (insbes. für die Bezüge von Bediensteten internationaler Organisationen) vereinbart sind. Sie unterscheiden sich von den DBA durch ihren multilateralen Charakter; zudem enthalten sie idR nicht nur steuerliche Regelungen. Dabei können – anders als bei DBA – drei Steuergewalten beteiligt sein: die der Organisation, die des Herkunftsstaates und die des Beschäftigungsstaates (vgl. KLINKE, IStR 1995, 217). Rechte und Pflichten für den StPfl. begründen solche Übereinkommen gleich den DBA nur, wenn die Vereinbarungen in innerstaatliches Recht transformiert wurden (vgl. Anm. 83 und § 1 Anm. 31 ff.).

Fundstellennachweis: Die für § 32b maßgeblichen Übereinkommen und ihre Fundstellen sind in der umfangreichen Anlage zu BMF v. 18.4.2001, BStBl. I 2001, 286, Anhang 25 LStH 2004, aufgelistet.

87 b) Steuerbefreiung der Einkünfte

Steuerbefreiung: Die für Abs. 1 Nr. 3 Var. 2 erforderliche Steuerbefreiung der Einkünfte ergibt sich aus dem jeweiligen Übereinkommen, zB für Einkünfte aus einer Tätigkeit beim Europäischen Patentamt aus Art. 16 Abs. 1 Satz 2 des Immunitätenprotokolls (s. weiter Anm. 88a).

Einkünfte: Zum Begriff der Einkünfte vgl. Anm. 81. Sie sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln (Anm. 82), sofern sich nicht aus dem jeweiligen Übereinkommen anderes ergibt.

► *Beschränkung auf die nach dem Übereinkommen stfreien Einkünfte:* Der ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 3 Var. 2 bezieht sich nur auf die nach dem Übereinkommen stfreien Einkünfte, nicht etwa auf darüber hinaus erzielte Einkünfte des StPfl. (vgl. BFH v. 2.11.1999 – I B 163/98, BFH/NV 2000, 692).

► *Bruttolohn einschließlich Steuer:* Bei Anwendung des ProgrVorb. (zB auf Bezüge des StPfl. vom Europäischen Patentamt) ist vom Bruttolohn einschließlich der organisationsinternen Steuer auszugehen (FG München v. 24.4.2001, EFG 2001, 1133, rkr.).

4. Unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer

88 a) Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 und DBA-Progressionsvorbehalt

Kein DBA-ProgrVorb. für Abs. 1 Nr. 3 erforderlich: Der Bezug auf Einkünfte, die nach einem DBA „unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer“ stfrei sind, verlangt lediglich, daß das jeweils einschlägige DBA die Anwendung des § 32b Abs 1 Nr. 3 (ausnahmsweise) nicht verbietet (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302, und v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549 – RsprÄnderung; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 123; aA ACHTER, IStR 2003, 203, GROTHERR, IWB F. Gr. 3, 1397, LIEBER, IWB F. 3a Gr. 1, 1023, SABATSCHUS, IStR 2002, 623). Darin liegt sozusagen der „Vorbehalt der Einbezie-

hung“. Ein solches Verbot ist derzeit – soweit ersichtlich – in keinem DBA enthalten (WASSERMEYER, IStR 2002, 289). Bei diesem Verständnis des § 32b Abs 1 Nr. 3 Var. 1 ist keine ausdrückliche Erlaubnis des ProgrVorb. durch das DBA mehr erforderlich.

► *Verfassungskonforme systematische Interpretation:* Die darin liegende Reduktion des Wortlautes des § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 gründet sich auf gleichheitsrechtliche Gründe, weil ansonsten beim Wohnsitzwechsel während des VZ die Nr. 2 des § 32b Abs. 1 sehr viel weiter als die Nr. 3 im Fall der Doppelansässigkeit reichen würde (WASSERMEYER, IStR 2002, 289). Insoweit hat der BFH der verfassungskonformen Interpretation Vorrang vor der historischen Auslegung eingeräumt (bezüglich letzterer Anm. 2 „EStG 1974“ und Anm. 25).

► *„Doppelansässigkeit“:* Der ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 greift sonach selbst dann, wenn der Stpfl. im Inland unbeschr. stpfl. ist, aber der andere DBA-Staat (in dem der Stpfl. ebenfalls ansässig ist) als Ansässigkeitsstaat gilt und das DBA (üblicherweise) den ProgrVorb. von der DBA-Ansässigkeit abhängig macht (anders die frühere einhellige Auffassung, zB BFH v. 23.10.1985 – I R 274/82, BStBl. II 1986, 133 [aufgegeben durch BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302], und zB OFD Frankfurt v. 28.9.2000, StEK EStG § 32b Nr. 78, FR 2001, 50).

Die FinVerw. folgt der neuen Sicht des BFH und führt in allen noch offenen Fällen solcher doppelter Ansässigkeit die Besteuerung unter ProgVorb. durch (OFD Hann. v. 3.7.2002, StEK EStG § 32b Nr. 83, FR 2002, 1038; OFD Koblenz v. 21.1.2003, StEK EStG § 32b Nr. 87; OFD Berlin v. 21.1.2003, Haufe-Index: 934145). Die FinVerw. wendet die geänderte Rechtsauffassung wegen Vertrauensschutzes allerdings erst ab VZ 2002 an (Leitfaden der FinVerw., Tz. 3.2; OFD Nürnberg v. 26.8.2002, StEK EStG § 32b Nr. 84, FR 2002, 1255). In bezug auf Änderungsbescheide ist § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO zu beachten.

► *Negativer ProgrVorb.:* Die neue BFH-Rspr. hat Doppelwirkung; sie erweitert in Fällen der „Doppelansässigkeit“ nicht nur den positiven, sondern auch den negativen ProgrVorb.

► *Kein DBA ohne ProgrVorb.:* Inzwischen weisen alle deutschen DBA einen ProgrVorb. auf. Die BFH-Rechtsprechungsänderung entfaltet daher vor allem Wirkung in Fällen doppelter DBA-Ansässigkeit.

Keinen solchen gab es vormalig im DBA Italien 1925. Im aktuellen DBA Italien v. 18.10.1989 findet sich nunmehr ebenfalls ein ProgrVorb. (Art. 24 Abs. 3a Satz 2 – wirksam ab VZ 1993 [vgl. Art. 31 Abs. 2 DBA Italien 1989]).

b) Abs. 1 Nr. 3 Var. 2 und Übereinkommens-Progressionsvorbehalt

88a

Progressionsvorbehalt im Übereinkommen erforderlich?: Fraglich ist, ob für die Einbeziehung von nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen stfreien Einkünften in die Steuersatzberechnung nach der BFH-RsprÄnderung ebenfalls kein Übereinkommens-ProgrVorb. mehr erforderlich ist (vgl. oben Anm. 88; offengelassen in BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84, und v. 27.9.1990 – I R 104/89, BFH/NV 1991, 729). Dem kann entgegenstehen, daß solche Übereinkommen (in einem anderen Sinn als DBA) Vorrang vor den nationalen Steuergesetzen haben können (vgl. § 1 Anm. 31).

► *Beispiele:*

▷ *Europäische Patentorganisation:* Einen ProgrVorb. enthält zB Art. 16 Abs. 1 Satz 3 des Protokolls über Vorrechte und Immunitäten der Europäischen Patentorganisation (BGBl. II 1976, 985; vgl. BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84, und v. 26.8.1994 – I B 35/94, BFH/NV 1995, 381; FG München v. 11.5.1995, IStR 1995,

441 [NZB zurückgewiesen, BFH v. 13.12.1995 – I B 83/95, BFH/NV 1996, 548]). Im Inland wohnhafte Bedienstete des Europäischen Patentamts sind mit ihren Dienstbezügen (nicht aber mit ihren anderen Einkünften) unter ProgrVorb. von der deutschen ESt. befreit (BFH v. 2.11.1999 – I B 163/98, BFH/NV 2000, 692).

- ▷ *Europäische Gemeinschaft*: Keinen ProgrVorb. läßt zB das Protokoll über Vorrechte und Befreiungen des Personals der Europäischen Gemeinschaften v. 8.4.1965 zu (BGBl. II 1965, 1482; 1967, 2156 – vgl. EuGH v. 16.12.1960 – Rs. 6/60 – Humblet, EuGHE 1960, 1163; zum insoweit inhaltsgleichen EGKS-Immunitätenprotokoll; KLINKE, IStR 1995, 217), wobei dieses Protokoll vorrangiges Primärrecht der EG darstellt (vgl. § 1 Anm. 38).
- ▷ *Exekutivagenturen*: Kein ProgrVorb. soll daher für die im Ansässigkeitsstaat sfreien Einkünfte der Mitarbeiter der (mit Aufgaben der EG-Verwaltung betrauten) sog. Exekutivagenturen bestehen (OFD München/Nürnb. v. 22.8.2003, IStR 2003, 859).
- ▷ *Dolmetscher bei der EG*: Zum ProgrVorb. für als Dolmetscher bei den Europäischen Gemeinschaften tätige Personen s. FinSen. Bremen v. 14.5.2001, StEK IntStR Nr. 103.
- ▷ *Tagegelder für Abgeordnete Beamte*: Zur Behandlung der Tagegelder, die von Organen der EU an in ihrem Bereich verwendete deutsche Beamte gezahlt werden, s. Anm. 136.
- ▷ *Europäisches Währungsinstitut (EWI)*: War der Mitarbeiter des EWI vor Antritt seiner Tätigkeit bereits im Inland ansässig, sollen seine von der deutschen ESt. befreiten Dienstbezüge auch nicht im Rahmen des ProgrVorb. zu berücksichtigen sein (vgl. OFD Frankfurt v. 12.1.1999, StEK EStG § 32b Nr. 73 – s. auch Anm. 89).
Zur StFreiheit und zum ProgrVorb. bei Gehältern und Bezügen von Bediensteten Europäischer Organisationen s. ferner § 3 ABC „Europäische Organisationen“.

5. Bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 im VZ nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, wenn deren Summe positiv ist (Nr. 3 Var. 3)

89 a) Bedeutung der Regelung

Vermeidung von Steuersatzvorteilen: Nr. 3 Var. 3 dient der Vermeidung von Steuersatzvorteilen, die sich wegen des progressiven Steuersatzes beim Aufsplitten von Einkünften auf mehrere Staaten sowie wegen der jahresbezogenen Gestaltung des Tarifs und der Frei- und Pauschbeträge ergeben können (vgl. KIRSCHEL, IStR 1995, 368 [372]). Der erfaßte Personenkreis der sog. fiktiv unbeschr. Stpfl. soll hinsichtlich des Steuersatzes nicht besser stehen als Steuerinländer (KAEFER, BB 1995, 1615).

Konkurrenz innerhalb des Abs. 1:

► *Verhältnis zu Nr. 3 Var. 1*: Nach der RsprÄnderung des BFH (s. Anm. 88) erscheint ein Vorrang von Var. 1 gegenüber Var. 3 denkbar, soweit die nicht der deutschen Steuer unterliegenden Einkünfte nach einem DBA stfrei sind. Das insoweit mögliche Nebeneinander zwischen Var. 1 und 3 kann deshalb von Bedeutung sein, weil Var. 3 im Gegensatz zu Var. 1 den negativen ProgrVorb. abschließt.

Die 1. und die 3. Variante schlossen einander nach dem bei Einführung der Var. 3 herrschenden, neuerdings aber vom BFH aufgegebenen Rechtsverständnis grundsätzlich aus. Var. 1 gilt zwar nach dem Einleitungssatz des Abs. 1 ebenso für unbeschr. Stpfl. nach § 1 Abs. 3 oder § 1a oder für beschr. Stpfl. nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2. Indes sind diese Personen nicht iSd. DBA im Inland ansässig (vgl. BTDrucks. 13/1558, 150, und KUMPF/ROTH, StuW 1995, 259 [264]), so daß Var. 1 nach früherer Auffassung mangels Zulässigkeit des DBA-ProgrVorb. nicht zur Anwendung kommen konnte (s. Anm. 88 „Doppelansässigkeit“ und zB OFD Frankfurt v. 28.9.2000, StEK EStG § 32b Nr. 78, FR 2001, 50; ACHTER, IStR 2002, 73).

► *Verhältnis zu Nr. 3 Var. 2:* Hat die internationale Organisation ihren Sitz im Inland, während der Stpfl. im Ausland ansässig ist, aber im Inland nach § 1 Abs. 3, § 1a besteuert wird, erscheint eine Konkurrenz zwischen 2. und 3. Var. vorstellbar. UE geht dann die Var. 2 für die nach dem zwischenstaatlichen Übereinkommen stfreien Einkünfte vor.

Beispiel: Ausländische Mitarbeiter des Europäischen Währungsinstituts (EWI) sind nach Maßgabe des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften v. 8.4.1965 (BGBl. II 1965, 1482 – EG-Privilegienprotokoll) trotz Zuzugs in das Inland nur beschr. stpfl. iSd. § 1 Abs. 4 (vgl. OFD Frankfurt v. 12.1.1999, StEK EStG § 32b Nr. 73). Bei Antragsveranlagung nach Maßgabe des § 1 Abs. 3 (vgl. dazu OFD Frankfurt v. 12.1.1999, StEK EStG § 32b Nr. 73 mwN) ist der ausländ. Mitarbeiter uE während des gesamten VZ fiktiv unbeschr. stpfl. iSd. § 1 Abs. 3 und damit auch während des gesamten VZ unbeschr. stpfl. iSd. § 32b. Seine Einkünfte, die im VZ nicht der deutschen ESt. unterliegen (s. Anm. 92), sind grds. in den ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 einzubeziehen. Zu diesen Einkünften gehören an sich auch die stfreien Einkünfte vom EWI. Jedoch fallen diese uE nur gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 2 unter den ProgrVorb. – und nur, falls es das EG-Privilegienprotokoll erlaubt. Andernfalls würde dieses unterlaufen (vgl. aber auch Anm. 88a).

► *Verhältnis zu Nr. 1:* Inländ. stfreie Sozialleistungen iSd. § 3, § 32b Abs. 1 Nr. 1 an den Personenkreis, bei dem § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Anwendung findet, unterliegen dem ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 1.

► *Verhältnis zu Nr. 2:* Die Nr. 3 Var. 3 scheint nach der Konzeption des Gesetzes gegenüber der Nr. 2 vorrangig. Da die § 1 Abs. 3 und § 1a sowie § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 (von deren Anwendung die Nr. 3 Var. 3 ausgeht) jahresbezogen sind (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 2, § 1a Abs. 1 sowie § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Satz 5 iVm. § 50 Abs. 1 Satz 6; OFD Berlin v. 25.6.2004, IStR 2004, 614), kommt es zu keiner zeitweisen unbeschr. StPfl. (während des VZ), wie sie Abs. 1 Nr. 2 voraussetzt (s. Anm. 79 und zu § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Anm. 90 aE). Anderes gilt allerdings für Stpfl., insbes. ArbN aus den neuen EG-Mitgliedstaaten; deren in der Zeit vom 1.1.–30.4.2004 bezogenen Einkünfte unterliegen dem ProgrVorb. nach Maßgabe des Abs. 1 Nr. 2 (OFD Berlin v. 25.6.2004, IStR 2004, 614).

Beispiel: Nichtdeutsche Mitglieder und technische Fachkräfte der ausländischen NATO-Streitkräfte und deren nichtdeutsche Ehegatten und Kinder begründen in Deutschland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, wenn ihre Anwesenheit im Inland allein auf dem Umstand beruht, dass einer der Ehegatten bei den Streitkräften beschäftigt ist (vgl. OFD Frankfurt v. 28.9.2000, StEK EStG § 32b Nr. 78, FR 2001, 50, und § 1 Anm. 35 zum NATO-Truppenstatut). Dieser Personenkreis ist dann als beschr. stpfl. anzusehen, soweit inländische Einkünfte iSd. § 49 vorliegen.

Beim Wechsel der Steuerpflicht eines NATO-Angehörigen zur unbeschr. StPfl. (zB durch Beziehen einer Familienwohnung außerhalb der Kaserne) im Laufe eines Kalenderjahres unterliegen sämtliche Einkünfte aufgrund der NATO-Zugehörigkeit sowie ggf. weitere ausländische Einkünfte dem ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 (vgl. OFD Frankfurt v. 28.9.2000, StEK EStG § 32b Nr. 78).

Bei einer Antragsveranlagung nach § 1 Abs. 3 und/oder § 1a, die den gesamten VZ umfaßt, unterliegen die NATO-Einkünfte dem ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 3.

Bei ganzjähriger unbeschr. StPfl. eines Mitglieds der NATO-Streitkräfte nach § 1 Abs. 1 findet nicht das NATO-Truppenstatut, sondern das jeweilige DBA Anwendung. Die NATO-Bezüge sind hiernach idR als solche aus öffentlichen Kassen von der deutschen ESt. befreit, unterliegen aber dem ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 (vgl. zB BFH v. 24.2.1988 – I R 121/84, BFH/NV 1988, 632).

► *Einkünfte des gesamten Kj.:* Der bei Anwendung der § 1 Abs. 3, § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 eintretende ProgrVorb. erstreckt sich wie Abs. 1 Nr. 2 auf

die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte des gesamten Kj. (s.o. Anm. 79).

90 **b) Bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2**

Bei Anwendung von: Dieses Tatbestandsmerkmal ist erfüllt, wenn der Stpfl. jeweils auf seinen (bzw. im Falle des § 1a auf gemeinsamen) Antrag entweder

- nach § 1 Abs. 3 allein oder nach § 1a zusammen mit seinem Ehegatten als unbeschränkt stpfl. behandelt oder
- nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 als beschränkt Stpfl. zur ESt. veranlagt wird.

§ 1 Abs. 3 (Grenzpendler): s. Anm. 46.

§ 1a (Ehegatten von EU-/EWR-Angehörigen und öffentlich Bediensteten bei geringen Auslandseinkünften): s. Anm. 46

Die Einbeziehung der Einkünfte des Ehegatten in den positiven ProgrVorb. setzt bei Var. 3 voraus, daß beide Zusammenveranlagung nach § 1a iVm. § 26 Abs. 1, § 26b wählen. Dies erscheint selbstverständlich, wenn auch dem Wortlaut des § 32b nicht ohne weiteres zu entnehmen.

§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 (Einzelveranlagung von EU-/EWR-Angehörigen mit wesentlichen Auslandseinkünften): Zu § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 s. Anm. 49. Diese Regelung (und infolgedessen § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 3) findet insbesondere wegen § 2 Abs. 7 Satz 3 schon dann keine Anwendung mehr, wenn auch nur für einen Teil des Kj. unbeschränkte StPfl. in irgendeiner Form vorlag (§ 50 Anm. 366). In diesem Fall kann aber § 32b Abs. 1 Nr. 2 eingreifen.

91 **c) Im Veranlagungszeitraum**

Einkünfte des gesamten Kj.: Die während des gesamten Kj. (= VZ, § 2 Abs. 7 Satz 1 und 2, § 25 Abs. 1) bezogenen, nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte sind in den ProgrVorb. der Var. 3 einzubeziehen. Darin könnte der Sinn des Tatbestandsmerkmals „im Veranlagungszeitraum“ liegen, das nur in Nr. 2 und in Nr. 3 Var. 3 auftritt (s. auch Anm. 78). Auch die § 1 Abs. 3, § 1a und § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2, von deren Anwendung die Var. 3 des § 32b Abs. 1 Nr. 3 ausgeht, sind jahresbezogen (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 2, § 1a Abs. 1 sowie § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Satz 5 iVm. § 50 Abs. 1 Satz 6).

92 **d) Nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte**

Nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend:

► *Nicht unter § 49 fallende Einkünfte:* Nicht der deutschen ESt. unterliegen die Einkünfte, die nicht unter § 49 fallen; das sind die ausländ. und die erweiterten Inlandseinkünfte (s. Anm. 77). Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 kann also anders als Abs. 1 Nr. 2 auch inländische Einkünfte erfassen.

► *Nicht stpfl. Einkünfte:* Nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen ferner solche Einkünfte, die nach einem DBA sachlich steuerbefreit sind (vgl. BFH v. 19.1.2000 – I R 30/99, BStBl. II 2000, 657, und v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321). Von den nach § 3 stfreien Einkünften sind ggf. die in Abs. 1 Nr. 1 aufgezählten Lohn- und Einkommensersatzleistungen nach Maßgabe dieser Vorschrift in den ProgrVorb. einzubeziehen.

► *Nach DBA beschränkt steuerbare Einkünfte:* Einkünfte, die nach einem DBA (im Quellenstaat) nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen (insbes. Einkünfte aus Zinsen und Dividenden, bei denen nach den DBA regelmäßig

nur ein der Höhe nach begrenzter Steuerabzug des Quellenstaates zulässig ist – vgl. § 50d Anm. 35 – und aus Lizenzen), sind bereits in die Bemessungsgrundlage und nicht lediglich in den ProgrVorb. einzubeziehen (vgl. BFH v. 13.11.2002 – I R 67/01, BStBl. II 2003, 587).

Nach Auffassung des BFH soll § 1 Abs. 3 Satz 3 (vor allem aus EG-rechtlicher Rücksicht) nur für § 1 Abs. 3 Satz 2 und nicht für § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 iVm. § 1 Abs. 3 gelten (aA FG Köln v. 27.6.2001, EFG 2001, 1288 als Vorinstanz, BENECKE/SCHNITGER, IStR 2003, 649, und die Voraufgabe), obwohl § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 wortgleich mit § 1 Abs. 3 Satz 2 auf nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte abstellt. § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 verbleibt demnach ein eigenständiger Regelungsgehalt nur für solche Einkünfte, die in Deutschland keiner Besteuerung unterliegen (BFH v. 13.11.2002 – I R 67/01, BStBl. II 2003, 587).

► *Nachweis der ausländ. Einkünfte:* Bei Anwendung des § 1 Abs. 3 und des § 1a erlangt das FA von den ausländ. Einkünften des Stpfl. Kenntnis, weil dieser dafür die Höhe der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. Steuerbehörde nachweisen muß (§ 1 Abs. 3 Satz 4, § 1a).

► *Besonderheiten bei § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2:*

▷ *Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a unterliegen* (s. dazu § 50d Anm. 32 ff.), werden bei der Einzelveranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 (nur) im Rahmen des § 32b berücksichtigt (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Satz 6 – s. Anm. 49 und ausführlich § 50 Anm. 384). Bedenken sieht KISCHEL (IStR 1995, 368 (375)) hinsichtlich der Einbeziehung inländ. Kapitalerträge, da es wegen der inländ. Quellenbesteuerung und der Besteuerung im Wohnsitzstaat zu einer Steerkumulierung kommen könne. Die Erkenntnis des BFH v. 13.11.2002 – I R 67/01 (BStBl. II 2003, 587) trägt dem im Bereich des § 1 Abs. 3 Rechnung. Im Bereich des § 50 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 dürfte indes einer Einbeziehung in die Veranlagung der ausdrückliche Wortlaut des § 50 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 Satz 6 entgegenstehen (vgl. BENECKE/SCHNITGER, IStR 2003, 649), es sei denn man setzt sich darüber aus EG-rechtlichen Gründen hinweg (vgl. dazu etwa FG Berlin v. 25.8.2003, IStR 2003, 740 [Rev., I R 87/03]).

▷ *Auch weitere – insbes. ausländ. – Einkünfte* werden hier durch Einbeziehung in den positiven ProgrVorb. nach Abs. 1 Nr. 3 berücksichtigt (BTFinAussch., BTDrucks. 13/1558, 159).

Einkünfte: Dieser Begriff bedeutet auch hier, daß der Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben anzusetzen ist (vgl. näher Anm. 81 und 82).

e) Fassung bis VZ 1995: Nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte im Sinne des § 50 Abs. 4 93

Die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte (s. Anm. 92) waren in den positiven ProgrVorb. (s. Anm. 94) einzubeziehen, wenn § 50 Abs. 4 Anwendung fand (vgl. BTDrucks. 12/6476, 12 und Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 idF des JStG 1996).

f) Wenn deren Summe positiv ist 94

Ausschluß des negativen ProgrVorb.: Dieses Tatbestandsmerkmal soll den negativen ProgrVorb. (s. Anm. 1) bei den Einkünften der Var. 3 „zur Verhinderung unangemessener Steuergestaltungen“ ausschließen (vgl. BTDrucks. 12/

6476, 11 zu § 32b idF des GrenzpendlerG). Außerdem soll im Ausschluß eine wesentliche Vereinfachung liegen.

Summe der Einkünfte positiv: Negative, nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte sind nicht schlechthin unbeachtlich, sondern nur, wenn und soweit die Verrechnung mit anderen Einkünften der Var. 3 insgesamt zu einem negativen Ergebnis führt. Negative, unter Var. 3 fallende Einkünfte dürfen also bis zum Ergebnis Null mit positiven Einkünften der Var. 3 verrechnet werden.

Geltung nur für Var. 3: Der Ausschluß des negativen ProgrVorb. bezieht sich nur auf die bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 einzubeziehenden Einkünfte (Abs. 1 Nr. 3 Var. 3), gilt mithin nicht bei Einkünften, die nach einem DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfrei sind (Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 oder 2).

Die Beschränkung des Ausschlusses auf Var. 3 folgt auch aus dem systematischen Zusammenhang. Denn nur bei Var. 3 besteht die Möglichkeit, einem unerwünschten Ausschluß des negativen ProgrVorb. durch Verzicht auf einen Antrag nach § 1 Abs. 3, § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 zu entgehen. Von der weiteren Existenz des negativen ProgrVorb. bei den anderen Varianten geht auch die Gesetzesbegründung aus (vgl. den RegE, BTDrucks. 13/1173 = Fraktionsentwurf der CDU/CSU-FDP, BTDrucks. 13/901, 136).

Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit mit EG-Recht: Der Ausschluß des negativen ProgrVorb. für den Personenkreis der Var. 3 kann – insbesondere falls § 2a Abs. 1 den negativen ProgrVorb. nicht ausschließt (s. Anm. 136 „Verlustausgleich“) – zu einer ungleichen Besteuerung von Steuerausländern, insbes. von Staatsangehörigen anderer EG-Mitgliedstaaten gegenüber Steuerinländern führen, denen auch hinsichtlich der nach DBA oder sonstigen Übereinkommen steuerfreien negativen Einkünfte der ProgrVorb. zugebilligt wird. Dies erscheint verfassungsrechtlich nicht ohne Risiko (vgl. KRABBE, IStR 1994, 377 [381], und KAEFER, BB 1995, 1615 [1619]) und dürfte gegen EG-Recht verstoßen (vgl. EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 – Gerritse, FR 2003, 779). EG-rechtlich ist im jeweiligen Einzelfall ein Verstoß gegen die Diskriminierungsverbote der EG-Grundfreiheiten (Freizügigkeit der Arbeitnehmer, Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit, freier Kapitalverkehr – Art. 39, 43, 49 und 56 EGV) zu prüfen (vgl. allgemein § 2a Anm. 12). Die Ungleichbehandlung kann jedenfalls vorliegend nicht mit der mangelnden Ansässigkeit (unbeschr. StPfl.) der betroffenen Personen im Inland begründet werden. Denn die § 1 Abs. 3, § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 (die § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 lediglich ergänzt) bezwecken gerade als Reaktion auf EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 – Schumacker, EuGHE 1995, I-225, FR 1995, 224, eine Gleichbehandlung dieser Personen mit den unbeschr. Stpfl. (s. Vor §§ 1, 1a Anm. 35 ff.). Beide Gruppen befinden sich also „in einer vergleichbaren Situation“ (vgl. EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 – Gerritse, FR 2003, 779, Rn. 27 und 49). Deutschland ist es aber nicht erlaubt, bei der Erhebung der direkten Steuern die Grenzpendler schlechter zu behandeln als eigene Staatsangehörige, die sich in gleicher Lage befinden (vgl. EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 – Schumacker, EuGHE 1995, I-225, FR 1995, 224, Rn. 24). Von der EuGH-Rspr. akzeptierte Rechtfertigungen für die Ungleichbehandlung sind nicht erkennbar (vgl. zB EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-385/00 – de Groot, BFH/NV Beilage 2003, 75, Rn. 98 ff. und 103, sowie § 2a Anm. 12 „Rechtfertigung der Ungleichbehandlung“). Der Hinweis auf eine mit dem Ausschluß des neg. ProgrVorb. beabsichtigte „Verhinderung unangemessener Steuergestaltungen“ (vgl. BTDrucks. 12/6476, 11 zu § 32b idF des GrenzpendlerG) er-

scheint zu unbestimmt; „Liebhaber“-Einkünfte sind ohnehin ausgeschlossen (s. Anm. 136 „Liebhaberei“). Ebensovienig sollen innerhalb der EG Ermittlungsprobleme der deutschen Steuerbehörden eine ungleiche Behandlung begründen können (st. EuGH-Rspr., zB EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 – Schumacker, EuGHE 1995, I-225, FR 1995, 224).

Einstweilen frei.

95–98

C. Rechtsfolge: Anwendung eines besonderen Steuersatzes auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen (Abs. 1 am Ende)

I. Anwendung eines besonderen Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) 99

Progressionsvorbehalt: Abs. 1 regelt bei Bezug der dort erfaßten Einkünfte und Leistungen als zwingende Rechtsfolge die Anwendung eines besonderen Steuersatzes auf das zu versteuernde Einkommen. Diese Rechtsfolge nennt das EStG „Progressionsvorbehalt“ (s. die Überschrift des § 32b).

Anwendung von Amts wegen: Der besondere Steuersatz ist von Amts wegen anzuwenden. Dem FA ist dabei kein Ermessen eingeräumt. Die Anwendung setzt auch keinen Antrag des Stpfl. voraus. Anderes galt/gilt nur, wenn – bei gewerblichen Verlusten aus einer im Ausland belegenen Betriebsstätte – auf Antrag des Stpfl. stattdessen die Rechtsfolge des § 2a Abs. 3 eintrat (s. Anm. 28) oder in den Fällen des Abs. 1 Nr. 3 Alt. 3, die Anträge nach § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 voraussetzen.

Die Ermittlung des besonderen Steuersatzes erfolgt nach Maßgabe des Abs. 2 (s. Anm. 110).

Einstweilen frei.

100

II. Auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen

101

Zu versteuerndes Einkommen nach § 32a Abs. 1 Satz 1: Der besondere Steuersatz ist auf das nach § 32a Abs. 1 Satz 1 zu versteuernde Einkommen (zvE) anzuwenden, das nach § 2 Abs. 5 Satz 1 die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer und damit auch für den Sondertarif des § 32b bildet. § 32b Abs. 1 verweist zwar uneingeschränkt auf § 32a Abs. 1; nach dem Sinn und Zweck des ProgrVorb. beschränkt sich indes die Verweisung auf Satz 1, der das zvE als Bemessungsgrundlage der tariflichen Einkommensteuer nennt.

Abrundung des zvE: Das zvE ist für die Anwendung des besonderen Steuersatzes auf einen vollen Euro-Betrag abzurunden (analog § 32a Abs. 1 Satz 2 ff.).

Abrundung auf den Stufenmittelwert (bis VZ 2003): Letztmals für den VZ 2003 war das zvE (als Steuerbemessungsgrundlage) vor Anwendung des besonderen Steuersatzes (s. Anm. 114) auf den sog. Stufenmittelwert nach Maßgabe des § 32a Abs. 2 abzurunden (s. § 52 Abs. 42 – davor bis VZ 2000 Abrundung auf den Anfangsbetrag eines Tabellenprungs), auch wenn § 32b Abs. 1 nicht darauf verwies (vgl. zB FG Münster v. 13.6.1989, EFG 1990, 110, rkr., und die Beispielsrechnungen unter H 185 „Allgemeines“ und H 198 „Berechnungsbeispiele“, Beispiel 3, EStH 2003). Zu den Versionen des

§ 32a Abs. 2 siehe § 32a Anm. 37 und insbesondere für 2003 § 32a J 02 sowie zB die Textfassung des § 32a in EStH 2003.

Tarifliche Einkommensteuer: Die Anwendung des besonderen Steuersatzes nach § 32b auf das zvE ergibt (ggf. zusammen mit der Steuer nach §§ 34, 34b) einen Steuerbetrag, die tarifliche ESt. iSd. § 2 Abs. 6 Satz 1 (vgl. R 4 Pos. 1 Buchst. b und Pos. 3 EStR 2003; vgl. auch die Stellung des § 32b im Abschn. IV. EStG mit der Überschrift „Tarif“).

Abrundung des Steuerbetrags: Der sich ergebende Steuerbetrag ist ebenfalls auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden (§ 32a Abs. 1 Satz 6 analog).

Erläuterungen zu Abs. 1a: Progressionsvorbehalt für DBA-steuerfreie Einkünfte der Organgesellschaft

102

A. Überblick zu Abs. 1a

Regelungsinhalt: Abs. 1a bezieht (nach näherer Maßgabe) DBA-stfreie Einkünfte einer Organgesellschaft beim Organträger in den ProgrVorb. ein.

► *Zeitliche Anwendung:* Abs. 1a gilt ab dem VZ 1999 (s. Anm. 2 „StEntG 1999/2000/2002“).

Geltungsbereich:

► *Nur natürliche Personen und PersG:* Abs. 1a wirkt sich nur für natürliche (unbeschr. stpfl.) Personen sowie Personengesellschaften als Organträger aus, soweit daran natürliche (unbeschr. stpfl.) Personen beteiligt sind. Ist Organträger eine Körperschaft, kommt § 32b ohnehin nicht zur Anwendung (s. Anm. 18). Letzteres gilt auch, soweit an einer PersGes. kstpfl. Gesellschafter beteiligt sind. Die Vorschrift betrifft mithin nur die ESt., nicht aber die KSt.

► *Investmentvermögen:* § 4 Abs. 1 Satz 3 Investmentsteuergesetz v. 19.12.2003 (InvStG, BGBl. I 2003, 2724, BStBl. I, 2004, 5) erklärt § 32b Abs. 1a für den (in § 4 Abs. 1 Satz 2 InvStG geregelten) ProgrVorb. für Investorerträge anwendbar, soweit sie DBA-stfreie Einkünfte enthalten

103

I. Keine Einkunftserzielung des Organträgers

Einkommens-Zurechnungstheorie: Der Organträger erfüllt hinsichtlich der Einkünfte der Organgesellschaft nicht den Tatbestand der Einkunftserzielung; diese werden trotz Organschaft nach wie vor von der Organgesellschaft erzielt (BFH v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817; v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9; v. 13.11.2002 – I R 9/02, BStBl. II 2003, 489, und v. 22.1.2004 – III R 19/02, BFH/NV 2004, 724; vgl. ferner Abschn. 29 Abs. 1 Pos. 16 KStR 2004). Gemäß der herrschenden Zurechnungstheorie ist das Einkommen des Organs bei diesem selbständig und getrennt zu ermitteln und dem eigenen Einkommen des Organträgers ungeteilt hinzuzurechnen (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG und BFH v. 22.1.2004 – III R 19/02, BFH/NV 2004, 724). Davor ist es um die DBA-stfreien Einkünfte zu mindern (Nettomethode – FROTSCHER, EStG, § 32b Rn. 49). Von der Organgesellschaft erzielte DBA-stfreie Einkünfte können mithin dem Organträger nicht als eigene zugerechnet

und demzufolge auch nicht ohne weiteres dessen Steuersatz-Einkommen gemäß § 32b Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 1 Nr. 3 vermehren oder vermindern.

II. Rechtslage vor Einführung des Abs. 1a

104

Kein Progressionsvorbehalt für DBA-stfreie Einkünfte der Organgesellschaft: Solche Einkünfte konnten sich nach hM beim Organträger auch dann nicht auf den ProgrVorb. auswirken, wenn Organträger eine natürliche Person oder PersGes. war (OFD Hann. v. 22.7.1994, DB 1994, 1699; GRÜTZNER, GmbHR 1995, 502; OTTERSBAACH/HANSEN, DB 1997, 1792; PYSZKA, IStR 1997, 18; KROPPE/SCHREIBER, IWB F. 3 Gr. 3, 1233; WALTER in ERNST & YOUNG, KStG, § 14 Rn. 942 f. mwN; ebenso Begr. zu § 32b Abs. 1a, BTDrucks. 14/23, 181). Denn der Organträger erfüllte (und erfüllt) hinsichtlich der Einkünfte der Organgesellschaft nicht den Tatbestand der Einkunftserzielung (s. Anm. 103).

Beispiel (OFD Hann. v. 22.7.1994, DB 1994, 1699): Eine inländ. GmbH bezog positive, nach dem DBA-Irland stfreie Einkünfte aus einer in Irland belegenen Betriebsstätte. Zwischen der GmbH und einer KG, deren Mitunternehmer unbeschr. stpfl. waren und die 75 vH der Geschäftsanteile der GmbH hielt, bestand eine steuerlich anerkannte Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag.

Beurteilung:

- ▶ *Kein ProgrVorb. bei Organgesellschaft:* Die DBA-stfreien Einkünfte der GmbH (Organgesellschaft) unterlagen bei dieser als KapGes. keinem ProgrVorb. (s. Anm. 18).
- ▶ *Kein ProgrVorb. beim Organträger:* Die DBA-stfreien Einkünfte der Organgesellschaft waren beim Organträger (bzw. den Mitunternehmern) ebensowenig in die Ermittlung des Steuersatzes einzubeziehen. Die Regelungen der kstlichen Organschaft (§§ 14 ff. KStG) boten dafür nach hM keine Rechtsgrundlage.

III. Bedeutung des Abs. 1a

105

Sinn und Zweck:

- ▶ *Einbeziehung beim ProgrVorb. des Organträgers:* Es erscheint folgerichtig, bei Organschaft die mittelbar über die Einkommenszurechnung eintretende Verrechnung der (stpfl.) Einkünfte der Organgesellschaft mit denen des Organträgers nicht nur auf der Ebene der Bemessungsgrundlage, sondern ebenso bei DBA-stfreien Einkünften auf der Ebene des Steuersatz-Einkommens zur Ermittlung des Steuersatzes nach § 32b durchzuführen, da diese Einkünfte die Leistungsfähigkeit des Organträgers erhöhen (oder bei Verlusten vermindern).
- ▶ *Vermeidung von Umgehungen:* Abs. 1a soll vermeiden, „daß es durch entsprechende Konstruktionen zu nicht gewollten Steuerausfällen kommt“ (BTDrucks. 14/23, 182). Aufgrund der bisherigen Rechtslage (s. Anm. 104) konnte der (positive) ProgrVorb. durch Zwischenschalten einer KapGes. (insbes. als Organgesellschaft) vermieden werden (so die Gestaltungshinweise von OTTERSBAACH/HANSEN, DB 1997, 1792, oder KUSSMAUL/RICHTER, StuB 1999, 807). Würden die DBA-stfreien Einkünfte hingegen statt von der Organgesellschaft vom Organträger (über eine Betriebsstätte im DBA-Staat) direkt erzielt (und war dieser EStSubjekt), dann galt der ProgrVorb. Die damit verbundene Gestaltungswahl will der neue Abs. 1a beseitigen.

Systematische Wirkung: Der neue Abs. 1a bestätigt die Zurechnungstheorie bei der kstl. Organschaft (s. dazu Anm. 103), da er die Einkünfte der Organgesellschaft lediglich fiktiv als eigene des Organträgers behandelt („Als unmittelbar

... bezogene Einkünfte ... *gelten*“). Die Neuregelung bekräftigt ferner die hM, daß § 32b nicht für die KSt. gilt (s. Anm. 18; so auch ausdrücklich die Begr. zu § 32b Abs. 1a, BTDrucks. 14/23, 181).

106

B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1a

Ausländische Einkünfte einer Organgesellschaft:

► *Ausländische Einkünfte*: Die Einkünfte der Organgesellschaft müssen aus dem Ausland stammen. Dieses Tatbestandsmerkmal ergibt sich bereits daraus, daß die Einkünfte nach einem DBA stfrei sein müssen. Zum Begriff der ausländischen Einkünfte s. Anm. 107.

► *Organgesellschaft iSd. § 14 oder § 17 KStG*: Organgesellschaften nach § 14 KStG können Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland sein. Organgesellschaften nach § 17 KStG sind andere KapGes. (also GmbH, § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland. Die Voraussetzungen der kstl. Organschaft nach § 14 oder § 17 KStG müssen erfüllt sein, damit die Rechtsfolge der Organschaft und damit die Notwendigkeit des § 32b Abs. 1a eintritt.

Bezogen: Die DBA-stfreien Einkünfte muß die Organgesellschaft bezogen haben (vgl. Anm. 53 f.).

Nach einem DBA steuerfrei: Voraussetzung des Abs. 1a ist ferner, daß die von der Organgesellschaft bezogenen Einkünfte nach einem DBA stfrei sind (s. Anm. 83 und 85). Die anderen Einkünfte und Leistungen des § 32b Abs. 1 werden von Abs. 1a nicht erfaßt. Nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen stfreie Einkünfte können zwar rechtlich (s. Anm. 83), aber kaum faktisch unter Abs. 1a fallen. Da die Organgesellschaft iSd. §§ 14, 17 KStG nach der herrschenden Zurechnungstheorie selbst Steuersubjekt ist (s. Anm. 103), gilt sie für die DBA-Anwendung als eine in Deutschland ansässige Person (vgl. die Art. 4 OECD-MA nachgebildeten DBA-Regelungen).

C. Rechtsfolge des Abs. 1a

107 I. Geltung als unmittelbar von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen bezogene ausländische Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Nr. 3

Hinzurechnung zum Steuersatz-Einkommen des Organträgers: Das zVE des Organträgers ist für die Ermittlung des besonderen Steuersatzes nach Maßgabe des Abs. 1a um die (anteiligen) DBA-stfreien Einkünfte der Organgesellschaft zu vermehren oder zu vermindern (Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 1 Nr. 3).

Unmittelbar bezogen iSd. Abs. 1a bedeutet, daß die DBA-stfreien Einkünfte der Organgesellschaft dem Organträger über Abs. 1 Nr. 3 für die Ermittlung des besonderen Steuersatzes wie eigene zuzurechnen sind (zum Begriff „bezogen“ s. Anm. 53 f.). Sie sind also nicht lediglich mittelbar über die Einkommenszurechnung bezogen (vgl. Anm. 103).

Ausländische Einkünfte:

► *Ausländische*: Vgl. Anm. 77. Bei der Formulierung des Abs. 1a wurde übersehen, daß Abs. 1 Nr. 3 keine ausländischen Einkünfte mehr voraussetzt (s. Anm. 84).

- ▶ *Einkünfte*: Die Zurechnung nach Abs. 1a bezieht sich anders als § 14 KStG nicht auf das Einkommen, sondern nur auf die Einkünfte der Organgesellschaft.
- ▷ *Die zeitliche Zuordnung* der Einkünfte beim Organträger deckt sich mit derjenigen bei der Organgesellschaft.
- ▷ *Halbeinkünfteverfahren*: Bezüglich entsprechender von Abs. 1a erfaßter Einkünfte der Organgesellschaft dürfte das Halbeinkünfteverfahren nach Maßgabe des § 3 Nr. 40, § 3c und nicht etwa § 8b KStG in Betracht kommen, weil die Einkünfte bei § 32b letztlich für natürliche Personen von Bedeutung sind (vgl. § 32b Abs. 1a: „unmittelbar“, und HEURUNG/MÖBUS, BB 2003, 766; vgl. auch § 15 Nr. 2 KStG). Insoweit nach dem Halbeinkünfteverfahren stfreie Einkünfte sind nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen.
- ▶ *Negativer Progressionsvorbehalt*: Der negative ProgrVorb. beim Organträger aufgrund negativer DBA-stfreier Einkünfte der Organgesellschaft ist uE infolge des Abs. 1a ebenfalls zulässig
- ▷ § 14 Satz 1 Nr. 5 KStG, dessen Anwendungsbereich völlig unklar ist (vgl. TÖBEN/SCHULTE-RUMMEL, FR 2002, 425), greift uE hier nicht. Die Berücksichtigung negativer DBA-stfreier Einkünfte (der Organgesellschaft) ist schon keine „inländische Besteuerung“ des Organträgers.
- ▷ *Die Verrechnungsbeschränkung des § 2a Abs. 1* ist ausgehend von der Auffassung der FinVerw. zu beachten. Dieser beschränkt vor allem bei passiven ausländ. Betriebsstättenverlusten (vgl. § 2a Abs. 2) den neg. ProgrVorb. (vgl. näher Anm. 136 „Verlustrausgleich“).
- *Verrechnung mit Einkünften derselben Art aus demselben Staat*: Folgt man der Auffassung der FinVerw., dann darf aber der Verlust der Organgesellschaft im aktuellen oder in späteren VZ mit positiven Einkünften des Organträgers (und auch mit diesem nach Abs. 1a zuzurechnenden positiven Einkünften anderer Organgesellschaften) derselben Art aus demselben Staat auf der Ebene des ProgrVorb. verrechnet werden (vgl. § 2a Abs. 1 Satz 1 und 3). Von daher eröffnet der neue Abs. 1a wiederum Möglichkeiten, um die Zurechnung von Einkünften zu gestalten und damit § 2a Abs. 1 Nr. 2 zu unterlaufen.
- *Keine Beschränkung aktiver Betriebsätteneinkünfte*: § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 greift nicht ein, wenn eine ausländ. gewerbliche Betriebsstätte der Organgesellschaft aktive Einkünfte iSd. § 2a Abs. 2 erzielt. Sind die ausländischen Betriebsätteneinkünfte hingegen passiv nach § 2a Abs. 2 und dem DBA-Aktivitätsvorbehalt (vgl. die DBA-Übersicht in OFD Münster v. 25.9.1998, IStR 1999, 81, und von SCHIEBER/WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Art. 23 A/B MA Anl. 1), dann sind die Einkünfte nicht DBA-stfrei und damit für § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 und Abs. 1a irrelevant.

Im Sinne des Abs. 1 Nr. 3: Die erfaßten Einkünfte der Organgesellschaft gelten als solche des Abs. 1 Nr. 3, und zwar der Var. 1 (Einkünfte, die nach einem DBA stfrei sind); denn der neue Abs. 1a bezieht sich nur auf DBA-stfreie Einkünfte.

„**Gelten**“: Abs. 1a regelt eine gesetzliche Fiktion (s. Anm. 105 „Systematische Wirkung“).

II. Zurechnung beim unbeschränkt Steuerpflichtigen

Zurechnung:

► *Einzelunternehmer*: Ist Organträger eine (natürliche) Einzelperson, so sind ihr die DBA-stfreien Einkünfte der Organgesellschaft in voller Höhe zuzurechnen (FROTSCHER, EStG, § 32b Rn. 52).

► *Bei Personengesellschaften* iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 KStG sowie DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1970) sind den Gesellschaftern (Mitunternehmern) die Einkünfte der Organgesellschaft – vergleichbar § 19 Abs. 3 Satz 2 KStG – entsprechend ihrem Anteil am zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft im VZ zuzurechnen. Insofern ist die allgemeine Gewinnverteilungsabrede maßgebend (Frotscher, EStG, § 32b Rn. 52). Das Einkommen der Organgesellschaft ist dafür auf der Ebene der Personengesellschaft gesondert festzustellen (§ 180 Abs. 5 Nr. 1 AO; FROTSCHER, EStG, § 32b Rn. 52).

Unbeschränkt Steuerpflichtiger: Eine solche (anteilige) Zurechnung findet nur für unbeschr. Stpfl. statt.

109 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Ermittlung des besonderen Steuersatzes

A. Überblick zu Abs. 2

Ermittlung eines besonderen Steuersatzes: Nach dem Wortlaut und Sinnzusammenhang des Abs. 2 ist der nach Abs. 1 auf das zvE anzuwendende „besondere Steuersatz“ in drei Schritten zu ermitteln:

► *Ermittlung eines Steuersatz-Einkommens*: Zunächst ist ein allein für die Berechnung des Steuersatzes maßgebliches zu versteuerndes Einkommen zu ermitteln, das sog. Steuersatz-Einkommen (zum Begriff BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113, und v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100). Abzustellen ist, da die Vermehrung oder Verminderung des zvE „bei der Berechnung der Einkommensteuer“ geschehen soll, auf die Ergebnisse des jeweiligen Kalenderjahres (vgl. § 2 Abs. 7, § 25 Abs. 1). Zunächst ist das zvE ohne die dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte gemäß § 32a, § 2 Abs. 5 iVm. Abs. 1 bis 4 zu ermitteln (vgl. BFH v. 17.12.2003 – I R 75/03, FR 2004, 602). Dann ist das vorgegebene zvE, die Steuer-Bemessungsgrundlage (s. Anm. 101), um das zusammengefaßte Ergebnis aus den Leistungen (abzüglich des ArbNPauschbetrags) nach Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 und den positiven/negativen Einkünften nach Maßgabe des Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 2 Nr. 2 im Wege einfacher Hinzu- oder Abrechnung zu verändern (H 185 „Allgemeines“ EStH 2003).

► *Ermittlung eines besonderen Steuerbetrags*: Auf das Steuersatz-Einkommen ist in einem zweiten Schritt der allgemeine Einkommensteuertarif des § 32a anzuwenden („bei der Berechnung der Einkommensteuer“) und dadurch ein Steuerbetrag zu bestimmen.

► *Berechnung eines besonderen Steuersatzes*: Der prozentuale Anteil des besonderen Steuerbetrags am Steuersatz-Einkommen ergibt den besonderen Steuersatz, ei-

nen Durchschnittssatz (s. Anm. 114), der nach dem Gesetzesbefehl des § 32b Abs. 1 auf das zvE als Steuer-Bemessungsgrundlage anzuwenden ist (s. Anm. 101). Das Steuersatz-Einkommen ist für die Berechnung des Durchschnittssatzes abzurunden (s. Anm. 101 „Abrundung“).

Terminologie: Zu unterscheiden ist mithin zwischen der Ermittlung des zvE für Zwecke der Anwendung des Steuersatzes (Steuer-Bemessungsgrundlage) und für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (Steuersatz-Einkommen oder Steuersatz-Bemessungsgrundlage); so zB BFH v. 11.10.1989 – I R 124/86, BStBl. II 1990, 157, und v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113.

Ergänzung durch Nr. 1: Die spezielle Funktion der Nr. 1 des Abs. 2 liegt im Herstellen der Einkunftsebene für die Leistungen iSd. Abs. 1 Nr. 1 (s. Anm. 59): Summe der bezogenen Leistungen nach Abs. 1 Nr. 1 abzüglich des verbliebenen ArbNPauschbetrags.

Ergänzung durch Nr. 2: Die Nr. 2 des Abs. 2 vervollständigt den Berechnungsmodus, wenn der Stpfl. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 bezogen hat. Abs. 2 Nr. 2 geht dafür von den bereits in Abs. 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 vorgegebenen „Einkünften“ (Einnahmen abzüglich Ausgaben) aus und enthält eine Sonderregelung für die Berücksichtigung der außerordentlichen Einkünfte.

B. Vermehrung oder Verminderung des zu versteuernden Einkommens bei der Berechnung der Einkommensteuer (Abs. 2 erster Teil)

I. Ermittlung eines Steuersatz-Einkommens

1. Vermehrung oder Verminderung um Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 und Einkünfte des Abs. 1 Nr. 2 und 3 – Hinzurechnungsmethode 111

Vermehrung oder Verminderung des zu versteuernden Einkommens: Dem bereits als Steuer-Bemessungsgrundlage ermittelten zvE als Ausgangsgröße (s. § 32a Abs. 1 Satz 1, § 2 Abs. 5 Satz 1) ist das positive Ergebnis der Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 und der Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 und 3 hinzuzurechnen („zu vermehren“) oder ein negatives Ergebnis jeweils nach Maßgabe des Abs. 2 davon abzuziehen („zu vermindern“), ohne daß – wie vor dem VZ 1996 (s. Anm. 112) – das zvE im Wege einer Schattenveranlagung weiter zu modifizieren wäre (vgl. BFH v. 15.5.2002 – I B 73/01, BFH/NV 2002, 1295, und H 185 „Allgemeines“ EStH 1996/2003 – Hinzurechnungsmethode). Einkünfte des Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 können dabei allerdings nur als positives Teilergebnis einfließen (s. aber Anm. 94).

► *Vereinfachungszweck der Hinzurechnungsmethode:* Die vorstehende Auslegung der ab VZ 1996 neu in § 32b enthaltenen Formulierung, wonach „das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen vermehrt oder vermindert wird um ...“, entspricht auch dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers; anders wäre die Änderung des Gesetzeswortlauts ohne Sinn (vorher lautete die entsprechende Stelle in § 32b Abs. 2: „einbezogen werden...“). Die damit geregelte bloße Hinzurechnung der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte dient der Vereinfachung:

„Da die Technik der Schattenveranlagung sowohl für den Stpfl. als auch die Steuerverwaltung mit einem erheblichen Aufwand verbunden ist, wird sie durch die Methode der Hinzurechnung ersetzt“ (Begründung BReg, BTDrucks. 13/1173 = Fraktionsentwurf der CDU/CSU-FDP, BTDrucks. 13/901, 136).

► *Ausschluß des Verlustabzugs*: Das neu eingeführte Tatbestandsmerkmal schließt vor allem den Vor- oder Rücktrag von negativen, den Gesamtbetrag der Einkünfte oder das zvE übersteigenden Ergebnissen aus (s. näher Anm. 136 „Verlustabzug“).

► *Frei- und Pauschbeträge* sind – vorbehaltlich des Abs. 2 Nr. 1 – seit Geltung der Hinzurechnungsmethode jeweils getrennt für die in den ProgrVorb. einzurechnenden und für die in die Steuer-Bemessungsgrundlage einzubeziehenden Einkünfte anzusetzen und nicht etwa im Verhältnis aufzuteilen (vgl. BFH v. 17.12.2003 – I R 75/03, FR 2004, 602; aA die Voraufgabe). Der Auffassung der FinVerw., beim ProgrVorb. nur die Werbungskosten zum Ansatz kommen zu lassen, die insgesamt einen bei der Ermittlung der inländischen Einkünfte bereits berücksichtigten Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen (vgl. Leitfaden der FinVerw., Anhang 3, Tz. 1.3.4; OFD Koblenz v. 21.1.2003, StEK EStG § 32b Nr. 87; OFD Berlin v. 21.1.2003, Haufe-Index: 934145, und v. 28.9.2001, RIW 2002, 808), ist die Rspr. nicht gefolgt, die den mit Einführung der Hinzurechnungsmethode beabsichtigten Vereinfachungseffekt in den Vordergrund gerückt hat (BFH v. 17.12.2003 – I R 75/03, FR 2004, 602; FG Berlin v. 27.1.2000, EFG 2000, 495, rkr., mit Anm. –si–, EFG-Beil. 10/2000, 77 – anderes regelt Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 für die Leistungen des Abs. 1 Nr. 1, s. Anm. 124).

Beispiel (nach BFH v. 17.12.2003 – I R 75/03, FR 2004, 622) zu den unterschiedlichen Auswirkungen der Auffassungen des BFH und der FinVerw.:

| | ESt 2001 (DM) | Ermittlung Steuersatz nach § 32b | | |
|-------------------|---------------|----------------------------------|-----------------------|----------|
| | | SchattenV | Hinzurechnungsmethode | |
| | Einkommen | | BFH | FinVerw. |
| Einnahmen nsA | | | | |
| Inland | 29 880 | 29 880 | | |
| Ausland | | 19 415 | 19 415 | 19 415 |
| WK-Pauschbetrag | -2 000 | | | |
| WK-Inland | | -686 | | |
| WK-Ausland | | -8 700 | -8 700 | -7 386 |
| Einkünfte | 27 880 | 39 909 | | |
| Einkünfte Ausland | | | 10 715 | 12 029 |
| Sonderausgaben | -108 | -108 | | |
| zvE | 27 772 | | 27 772 | 27 772 |
| Stufenmittelwert | 27 883 | | | |
| Steuersatz-Eko | | 39 801 | 38 487 | 39 801 |
| Stufenmittelwert | | 39 825 | 38 475 | 39 825 |
| EST-Grundtabelle | 3 234 | 6 544 | 6 153 | 6 544 |
| DS-Satz | | 16,4319 | 15,9922 | 16,4319 |
| Tarifliche ESt | | 4 582 | 4 459 | 4 582 |

Die FinVerw. hat im obigen Beispiel beim ProgrVorb. im Rahmen der Hinzurechnungsmethode die tatsächlichen WK von 8 700 DM um den den nicht durch tatsächliche WK belegten WK-Pauschbetrag (ArbN-Pauschbetrag) gekürzt (8 700–2 000 + 686 = 7 386).

► *Behandlung als nicht steuerbefreit, aber keine Besteuerung*: Sowohl bei der Hinzurechnung oder Abrechnung als auch bei der bis einschließlich VZ 1995 geltenden Schattenveranlagung werden die von Abs. 1 erfaßten Leistungen und Einkünfte be-

handelt, als seien sie nicht stbefreit (stRspr., zB BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; v. 13.11.1991 – I R 3/91, BStBl. II 1992, 345; v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113, und v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100). Die erfaßten Einkünfte und Leistungen werden aber damit nicht „der Einkommensteuer unterworfen“ (vgl. BFH v. 11.9.1987 – VI R 19/84, BStBl. II 1987, 856, und v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674 [679]); sie „unterliegen“ nicht der Einkommensteuer (sonst wäre der Wortlaut des Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 widersinnig) und sind auch nicht „einkommensteuerpflichtig“ (vgl. BFH v. 5.5.1994 – VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654). Bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, auf die der besondere Tarif anzuwenden ist, bleiben diese Einkünfte und Leistungen nach wie vor stfrei.

► *Negativer Progressionsvorbehalt:* Mit der Formulierung „bei der Berechnung der Einkommensteuer das ... zu versteuernde Einkommen ... vermindert wird um ... Einkünfte“ bestätigt das Gesetz den sog. negativen ProgrVorb.. Der Gesetzgeber geht mithin davon aus, daß DBA-freigestellte Einkünfte auch dann nicht bei der Bemessungsgrundlage (sondern nur im Rahmen des ProgrVorb.) zu berücksichtigen sind, wenn deren Ergebnis negativ ist (s. § 2a Anm. 33). Sollte dies den EG-Grundfreiheiten widersprechen (BFH-Vorlage an den EuGH v. 13.11.2002 – I R 13/02, BStBl. II 2003, 795 mit Anm. CORDEWENER, IStR 2003, 413, und HEY, RIW 2003, 557), müßte dies zum Verschwinden des negativen ProgrVorb. bei Verlusten aus EG-Staaten führen (s. auch Anm. 28).

Verfassungsmäßigkeit: Die in der bloßen Hinzurechnung der Einkünfte und Leistungen gegenüber der bisher notwendigen Schattenveranlagung (s. Anm. 112) liegenden Verwerfungen (aufgrund mangelnder Fein-Differenzierung) erscheinen wegen der damit verbundenen Vereinfachung grundsätzlich tragbar (so auch BFH v. 15.5.2002 – I B 73/01, BFH/NV 2002, 1295). Zum Ausschuß der Verlustabzugs des § 10d s. Anm. 136 „Verlustabzug“.

Vereinbarkeit mit DBA-Recht: Die Vertragsstaaten wollen sich in den DBA lediglich iS einer „deklaratorischen“ Öffnungsklausel die Option des ProgrVorb. offenhalten, sich aber nicht bei dessen Ermittlung bis in jedes Detail ihrer jeweiligen Steuersysteme gegenseitig binden (vgl. Anm. 25). § 32b Abs. 2 ist überdies für die Anwendung der Hinzurechnungsmethode *lex specialis* gegenüber den Vorschriften der Abkommen (so ausdrücklich die Begr. der BReg., BTDrucks. 13/1173 = FraktionsE CDU/CSU-FDP, BTDrucks. 13/901, 136), mithin selbst dann vorrangig, wenn der ProgrVorb. des DBA von der Notwendigkeit der Schattenveranlagung ausgehen sollte (s. auch Anm. 46 „Verhältnis zum DBA-Recht“).

Von daher ist es unerheblich, daß sich den DBA keine einheitliche Aussage zur Ermittlung des besonderen Steuersatzes entnehmen läßt und sich die Formulierungen des ProgrVorb. in den einzelnen DBA unterscheiden. Manche gestatten es, den Steuersatz entsprechend dem „Gesamteinkommen“ oder „unter Einbeziehung der steuerfreien Einkünfte“ zu ermitteln, d. i. die nach deutschem Einkommensteuerrecht ermittelte Steuerbemessungsgrundlage unter Einbeziehung der stfreien ausländ. Einkünfte (BFH v. 11.10.1967 – I R 86/67, BStBl. III 1967, 729 zum DBA Niederlande; v. 28.4.1982 – I R 151/78, BStBl. II 1982, 566 zum DBA Frankreich, und v. 30.5.1990 – I R 179/86, BStBl. II 1990, 906 zum DBA Österreich). Nach anderen DBA berücksichtigt Deutschland die „so ausgenommenen Einkünfte“ bei der Festsetzung des Steuersatzes für die „nicht so ausgenommenen Einkünfte“. Da es keine Festsetzung eines Steuersatzes „für Einkünfte“ gibt, kann es sich ebenfalls nur um die Berücksichtigung dieser Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes handeln (vgl. FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 2 AStG Rn. 117).

112 2. Fassung bis VZ 1995: Einbeziehung der Leistungen und Einkünfte des Abs. 1 in eine Schattenveranlagung

Die Einkünfte und Leistungen des Abs. 1 waren für VZ vor 1996 nicht lediglich der bisher ermittelten Steuerbemessungsgrundlage hinzuzurechnen („Hinzurechnungsmethode“); vielmehr war das zvE aufgrund einer Schattenveranlagung umfassend neu zu bestimmen (zum Begriff der Schattenveranlagung zB BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100; CÖSTER/MEYER, RIW 1990, 45 mit Rechenbeispielen zu den unterschiedlichen Auswirkungen beider Methoden; s. auch Anm. 111 Beispiel). Dies galt uE nicht anders für die Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 (s. Anm. 136 „Verlustabzug (bis einschließlich VZ 1995)“; aA FinVerw., vgl. H 185 „Besteuerungsgrundlage“ EStH 1993 und Begründung der BReg zu § 32b Abs. 2 idF des JStG 1996, BTDrucks. 13/1173 = Fraktionsentwurf der CDU/CSU-FDP, BTDrucks. 13/901, 136).

113 Einstweilen frei.

114 II. Ermittlung des besonderen Steuersatzes aus dem Steuersatz-Einkommen

Durchschnittssatz:

► *Grundsatz:* Der besondere Steuersatz des § 32b ist der durchschnittliche Steuersatz (und kein Grenzsteuersatz), der sich ergibt, wenn dafür die tarifliche ESt. nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der § 32b unterliegenden Einkünfte bemessen wird (vgl. die Formulierung des § 34 Abs. 3 Satz 2). § 32b enthält zwar keine technische Anleitung zur Ermittlung; die angegebene Vorgehensweise folgt indes aus dem Sinn und Zweck des ProgrVorb. (vgl. Anm. 7 und 110).

► *Abrundung:* Zur Ermittlung des besonderen Steuersatzes ist das Steuersatz-Einkommen auf einen vollen Euro-Betrag abzurunden (analog § 32a Abs. 1 Satz 2 ff; s. dazu Anm. 101 „Abrundung des zvE“). Dies folgt aus dem Tatbestandsmerkmal „bei der Berechnung der Einkommensteuer“.

► *Dezimalstellen:* Die FinVerw. setzt den besonderen Steuersatz mit vier Stellen nach dem Komma an (vgl. die Beispielsrechnungen unter H 185 „Allgemeines“ und H 198 „Berechnungsbeispiele“, Beispiel 3 EStH 2003).

► *Steuerermäßigungen:* Diese sind erst nach Anwendung des ohne sie berechneten besonderen Steuersatzes auf das zvE zu berücksichtigen (vgl. § 2 Abs. 6 Satz 1 und R 4 Pos. 4 ff. EStR 2003; aA VOGEL, DBA, 3. Aufl. 2003, Art. 23 Rz. 212). Dafür spricht auch die Stellung der Steuerermäßigungen in einem eigenen Abschn. des EStG nach den Tarifvorschriften. Es ist deshalb unerheblich, daß die im RegE des JStG 1996 beabsichtigte entsprechende Klarstellung letztlich unterblieb; dort sollte es in § 32b heißen „bei der Berechnung der ‚tariflichen Einkommensteuer‘“ (BTDrucks. 13/1173 = FraktionsE der CDU/CSU-FDP, BTDrucks. 13/901 zu § 32b Abs. 2). Die Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften nach § 32c (aufgehoben ab VZ 2001, vgl. § 52 Abs. 44) beeinflusste uE den Steuersatz des § 32b ebenfalls nicht (vgl. § 2 Abs. 6 Satz 1 idF bis VZ 2000, R 4 Pos. 4 EStR 1996/1999 und ausführl. § 32c Anm. 12). Dies gilt ebenso für § 35 (Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb), vgl. R 4 Pos. 5 EStR 2003).

Bei Berücksichtigung der Steuerermäßigungen vor Berechnung des besonderen Steuersatzes käme es im Ergebnis nur zu einer anteiligen Berücksichtigung der

selben (vgl. AIGNER/REINISCH, SWI 2003, 539). Dies wird mit Blick auf EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-385/00 – de Groot, BFH/NV Beilage 2003, 75, für gemeinschaftswidrig gehalten (vgl. AIGNER/REINISCH, SWI 2003, 539; aA LOUKOTA, SWI 2003, 488).

Besondere tarifliche Einkommensteuer: Aus der Anwendung des besonderen Steuersatzes auf die Steuerbemessungsgrundlage errechnet sich (ggf. nach Addition der Steuer nach den §§ 34, 34b) die tarifliche Einkommensteuer (§ 2 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 und Abs. 6 Satz 1; vgl. R 4 Pos. 1 Buchst. b und Pos. 3 EStR 2003). Der sich dabei ergebende Steuerbetrag ist in entsprechender Anwendung des § 32a Abs. 1 Satz 6 auf den nächsten vollen DM-Betrag abzurunden.

Einstweilen frei.

115–120

C. Umfang der einzubeziehenden Einkünfte und Leistungen (Abs. 2 zweiter Teil)

I. Einzubeziehende Einkünfte im Falle des Abs. 1 Nr. 1 (Abs. 2 Nr. 1)

1. Überblick

121

Abs. 2 Nr. 1 verlangt die Vermehrung oder Verminderung des zu versteuernden Einkommens um die Summe der Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 nach Abzug des noch nicht verbrauchten ArbNPauschbetrags (s. Anm. 124). Damit werden bei den Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 letztlich ebenfalls (wie bei Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3) nicht die Einnahmen, sondern die Einkünfte in den ProgrVorb. einbezogen. Abs. 2 Nr. 1 stellt also bei den Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 die Ebene der Einkünfte her (vgl. Begr. des 2. HStruktG, BTDrucks. 9/842, 68; Begr. StReformG 1990, BTDrucks. 11/2157, 150; BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201), während dies bei den Einkünften der Nr. 2 und 3 bereits in Abs. 1 geschieht (s. auch Anm. 59).

2. Summe der Leistungen

122

Leistungen iSd. Abs. 2 Nr. 1 sind die dem Stpfl. estrechtl. zuzurechnenden und dem jeweiligen VZ zeitlich zuzuordnenden Sozialleistungen des Abs. 1 Nr. 1 (insbes. zur zeitl. Abgrenzung s. Anm. 55) – der Höhe nach begrenzt auf die Beträge, die als Leistungsbeträge nach den einschlägigen Leistungsgesetzen festgestellt werden (R 185 Abs. 2 Satz 1 EStR 2003, vormals Abschn. 91 Abs. 2 Satz 1 LStR).

Kürzungen dieser Leistungsbeträge, die sich im Fall der Abtretung oder – beim Kranken- und Übergangsgeld der Sozialversicherung (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b) oder beim Versorgungskrankengeld (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f) – durch den Abzug von Versichertenanteilen zur gesetzlichen Renten-, Arbeitslosen- und ggf. zur Kranken- und Pflegeversicherung ergeben, sind den ausgezahlten Beträgen hinzuzurechnen (R 185 Abs. 2 Satz 2 EStR 2003, vormals Abschn. 91 Abs. 2 Satz 2 LStR; FG Berlin v. 16.2.1995, EFG 1995, 674, rkr.). Sonach unterliegen nicht die ggf. geringeren Auszahlungsbeträge, sondern die nach den Leistungsgesetzen vorgesehenen (ungekürzten) Leistungsbeträge dem ProgrVorb.

Diese sind nicht mit den „Bruttobeträgen“ zu verwechseln, die bis einschließlich VZ 1989 dem ProgrVorb. unterlagen (FinMin. Sachsen v. 6.1.1992, OFD Cottbus v. 25.11.1991, je StEK EStG § 32b Nr. 41; dazu s. nachfolgend).

Allerdings kam im Rahmen der bis VZ 1995 geltenden Schattenveranlagung ein Sonderausgabenabzug dieser Versichertenanteile nach Maßgabe des § 10 bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens in Betracht (vgl. WIRTZ, DStR 1985, 662, und Anm. 136 „Sonderausgaben“).

Außerordentliche Einnahmen im Fall des Abs. 1 Nr. 1 waren und sind nach dem Gesetzeswortlaut nicht vom ProgrVorb. ausgenommen. Sie werden mangels einer Abs. 2 Nr. 2 entsprechenden Regelung in voller Höhe erfaßt. Zum Verhältnis zu § 34 vgl. Anm. 132.

Summe: Sämtliche Leistungen, die der Stpfl. im jeweiligen VZ bezogen hat, sind demnach zu addieren.

Rechtslage bis einschließlich VZ 1989 (Hochrechnung auf einen fiktiven Bruttobetrag):

► *Verfahren:* Bis einschließlich VZ 1989 waren die Leistungen der (damaligen) Nr. 1 nicht mit dem Betrag der gesetzlichen Leistung anzusetzen, sondern auf einen fiktiven Bruttobetrag hochzurechnen (§ 32b Abs. 2 Nr. 1 aF; BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674, und v. 29.4.1988 – VI R 68/86, BFH/NV 1988, 774). Denn die Leistungsgesetze bemessen die (von § 32b erfaßten) Sozialleistungen nach einem Prozentsatz des um die gesetzlichen Abzüge verminderten (zuletzt bezogenen) Arbeitslohns (vgl. damals § 111 AFG [heute § 133 SGB III]). Um diese Abzüge war der ausgezahlte Betrag nach § 32b Abs. 2 Nr. 1 aF wieder zu erhöhen; die Hinzurechnungen wurden dafür nicht individuell, sondern pauschal nach den Sätzen ermittelt, die für die Errechnung der Leistung selbst maßgebend waren (BFH aaO; vgl. zu den technischen Einzelheiten WOLF, DB 1982, 821).

► *Tabellen für die Hochrechnung:* Die hochgerechneten Beträge waren Tabellen zu entnehmen, die das BMF jährlich aufgrund der Befugnis in § 51 Abs. 4 Nr. 2 herausgab (s. zuletzt BStBl. I 1988, 552 für 1989; ferner BMF v. 12.10.1982, BB 1982, 1843 zu den Beträgen des Kurzarbeitergeldes für Heimarbeiter; zu den Pflichten des ArbG und zur Ableitung der Tabellenbeträge vgl. WOLF, DB 1982, 821).

► *Verfassungsrecht:* Die Hochrechnung mittels einer Verwaltungsregelung anstatt einer Rechtsverordnung war verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (BVerfG v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589, und v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674, und v. 29.4.1988 – VI R 68/86, BFH/NV 1988, 774; s. auch Anm. 9).

Wegfall der Hochrechnung ab VZ 1990: Das StReformG 1990 verzichtete „aus Gründen der Gleichbehandlung“ mit anderen Leistungen der Nr. 1 ab VZ 1990 auf die Hochrechnung. Bei den Aufstockungsbeträgen des AltersteilzeitG galt der Verzicht auf die Hochrechnung bereits ab VZ 1989 (§ 52 Abs. 21a). Die Hochrechnung habe auf neu einbezogene Ersatzleistungen nicht übertragen werden können, weil diese nach unterschiedlichen Regeln bemessen würden (Begründung des StReformG 1990, BTDrucks. 11/2157, 150 – diese Begründung zielt wohl darauf ab, daß nicht alle Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 [zB diejenigen nach dem USG und die Aufstockungsbeträge nach dem AltersteilzeitG] von Gesetzes wegen bereits um die darauf entfallenden Abgaben gekürzt sind). Vor allem aber habe damit das Besteuerungsverfahren erleichtert werden sollen (BTDrucks. 11/2157 aaO).

123 3. Nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags

Überblick: Von der Summe der bezogenen Leistungen ist der bei den stpfl. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch nicht ausgeschöpfte Teil des ArbNPauschbetrags (§ 9a Satz 1 Nr. 1 – ab VZ 2004: 920 €, für die VZ 2003 und 2002: 1044 €, davor: 2000 DM) abzuziehen. Damit werden bei den Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 ebenfalls (wie bei Abs. 1 Nr. 2 und 3) nicht die Einnahmen, sondern die Einkünfte in den ProgrVorb. einbezogen (BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201).

Einzelheiten:

▶ *Kein Abzug tatsächlich angefallener WK:* Ein solcher Abzug ist beim ProgrVorb. – obwohl die erfaßten Leistungen steuerbare Einkünfte darstellen (s. Anm. 62) – nach der Konzeption des Gesetzes nicht vorgesehen. Der Gesetzgeber ging wohl davon aus, daß bei den Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 typischerweise keine Erwerbsaufwendungen anfallen.

▶ *Abzug unabhängig von der Einkunftsart:* Der bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht ausgeschöpfte ArbNPauschbetrag ist auch von *Einkommensersatzleistungen* abzuziehen (R 185 Abs. 2 Satz 3 EStR 2003). Abs. 2 Nr. 1 verlangt nach seinem Wortlaut für den Abzug des verbleibenden ArbNPauschbetrags – wohl aus Vereinfachungsgründen – nicht, daß die Leistung tatsächlich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört (s. Begründung StReformG 1990, BTDrucks. 11/2157, 150). Die Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 sind mithin auch dann um den nicht ausgeschöpften ArbNPauschbetrag zu kürzen, wenn die Leistungen – wären sie stpfl. – zu anderen Einkünften als denen aus nichtselbständiger Arbeit gehörten (Begr. StReformG 1990 aaO; HEUERMANN, DStR 1995, 1662).

▶ *Kein Abzug von Freibeträgen:* Ein Abzug von Freibeträgen kommt nicht in Betracht.

Bis zum VZ 1990 konnten bei den Leistungen der Nr. 1 der ArbNFreibetrag von 480 DM (§ 19 Abs. 3 aF) und der Weihnachtsfreibetrag von 600 DM (§ 19 Abs. 4 aF) abgezogen werden; diese sind ab VZ 1990 zugunsten des ArbNPauschbetrags entfallen. Der Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) kann nicht von den Leistungen der Nr. 1 abgezogen werden, da er nur für Versorgungsbezüge gilt.

▶ *Abzug bis zur Höhe der bezogenen Leistungen?:* Der ArbNPauschbetrag darf nach § 9a Satz 2 nur bis zur Höhe der Einnahmen, dh. bis auf null DM abgezogen werden, es könnte also *insoweit* zu keinem negativen ProgrVorb. (Anm. 1) kommen. Diese Rechtsfolge ist indes für den ProgrVorb. in Frage gestellt, da Abs. 2 Nr. 1 auf „§ 9a Satz 1 Nr. 1“ verweist und damit § 9a Satz 2 nicht mit einbezieht (ebenso SCHMIDT/HEINICKE XXiii. § 32b Rn. 46). Die Gesetzgebung äußert sich nicht zum Hintergrund. Jedenfalls ist damit die Rechtsfrage obsolet, ob negative Leistungen (s. Anm. 136 „Rückzahlung von Leistungen des Abs. 1 Nr. 1“) vor oder nach Abzug des (verbleibenden) ArbNPauschbetrags abzuziehen sind.

▶ *Kein Ansatz des Pauschbetrags nach § 9a Satz 1 Nr. 3:* Dieser für Einnahmen iSd. § 22 Nr. 1, 1a und 5 vorgesehene Pauschbetrag kommt nach dem Wortlaut des Abs. 2 Nr. 1 nicht zum Ansatz.

4. Soweit der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar ist 124

Der ArbNPauschbetrag darf, um eine doppelte Berücksichtigung auszuschließen, nur abgezogen werden, soweit er nicht bei der Ermittlung „der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ abziehbar ist, dh. die Summe der stpfl. Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit übersteigt. Er wird dafür auch „verbraucht“, soweit bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit tatsächliche Werbungskosten nachgewiesen werden – und zwar auch, wenn es sich um vorab entstandene Werbungskosten handelt (vgl. näher HEUERMANN, DStR 1995, 1662; ferner auch Thüringer FG v. 26.7.1995, EFG 1995, 1012, rkr.). Insoweit besteht ein Vorrang der Einkünftermittlung auf der Ebene der Steuerbemessungsgrundlage (HEUERMANN, DStR 1995, 1662).

Einstweilen frei.

125–130

II. Hinzu- oder abzurechnende Einkünfte im Falle des Abs. 1 Nr. 2 und 3 (Abs. 2 Nr. 2)

131 1. Die in Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 bezeichneten Einkünfte

Rechtsfolge des Abs. 2 Nr. 2: Dieser bezieht in das Steuersatz-Einkommen (vgl. Anm. 110 f.) und damit in die Ermittlung des besonderen Steuersatzes die in Abs. 1 Nr. 2 und 3 festgelegten ausländ., nach DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen stfreien oder sonstigen nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte ein. Zu Art, Umfang und Ermittlung der einzubeziehenden Einkünfte s. oben Anm. 81 ff.

132 2. Berücksichtigung außerordentlicher Einkünfte (ab VZ 2001)

Mit einem Fünftel: In den Einkünften des Abs. 1 Nr. 2 und 3 enthaltene außerordentliche (ao.) Einkünfte sind beim ProgrVorb. mit einem Fünftel zu berücksichtigen (so Abs. 2 Nr. 2). Das zvE ist demnach um ein Fünftel der betroffenen ao. Einkünfte zu vermehren (oder zu vermindern).

► *Zeitliche Geltung:* Diese Regelung galt erstmals ab dem VZ 2001 (s. Anm. 2 „StSenkG v. 23.10.2000“): Davor waren außerordentliche ausländische/DBA-stfreie Einkünfte vom ProgrVorb. des § 32b ausgenommen (s. Anm. 133 ff.).

► *Negative ao. Einkünfte:* Abs. 2 Nr. 2 gilt uE ebenso für negative ao. ausländ. Einkünfte. Das Steuersatz-Einkommen ist um diese zu vermindern, und zwar ebenfalls um ein Fünftel derselben.

Grund und Bedeutung der Einbeziehung:

► *Berücksichtigung erhöhter Leistungsfähigkeit:* Die ao. ausländischen/DBA-stfreien Einkünfte sollen damit in die Ermittlung des auf das zvE anzuwendenden Steuersatzes und zugleich in die Berechnung der Steuerermäßigung nach § 34 für inländische ao. Einkünfte in geminderter Höhe einbezogen werden (Begr. E-StSenkG, BTDrucks. 14/2683, 115). Damit sollte ein „Fauxpas“ des Gesetzgebers, eingetreten mit Wirkung für den VZ 1990, beseitigt werden (HAGEN/SCHYNOL, DB 2001, 405 – dazu s. Anm. 134 „Verhältnis zu § 34 Abs. 1 aF“).

Ohne die Einbeziehung über § 32b Abs. 2 Nr. 2 würden die ao. ausländ./DBA-stfreien Einkünfte auch nicht (abgesehen von der Sonderregelung des § 34 Abs. 3 nF) – wie bis einschließlich VZ 1989 (s. Anm. 134) – über § 34 berücksichtigt.

Die Einbeziehung erscheint sachgerecht, weil der Stpfl. durch diese Einkünfte wirtschaftlich leistungsfähiger wird (Begr. E-StSenkG, BTDrucks. 14/2683, 115).

► *Vorbild Fünftelungsregelung des § 34 Abs. 1 nF:* Die Berücksichtigung lediglich eines Fünftels der ao. ausländischen/DBA-stfreien Einkünfte lehnt sich an die Fünftelungsregelung des § 34 Abs. 1 nF an; sie soll sicherstellen, daß durch die Einbeziehung dieser Einkünfte keine übermäßige Progressionsverschärfung eintritt (Begr. E-StSenkG, BTDrucks. 14/2683, 115; HAGEN/SCHYNOL, DB 2001, 405 – vgl. dazu ferner Anm. 134 „Konzept“ aE).

Unvollkommene Analogie: Die Fünftelungsregelung, die in § 34 Bestandteil einer Progressionsglättung vermittels einer typisierten Verteilung der ao. Einkünfte über einen Zeitraum von fünf Jahren ist, wurde in § 32b Abs. 2 Nr. 2 (wohl aus Gründen der Vereinfachung) nur unvollkommen verwirklicht. Es sind nicht etwa – was einer perfekten Analogie zu § 34 Abs. 1 Satz 2 entspräche – zwei Steuerbeträge zu ermitteln, derjenige auf das „verminderte“ Steuersatz-Einkommen sowie derjenige auf das um ein Fünftel der ao. Einkünfte erhöhte „normale“

Steuersatz-Einkommen und dann das Fünffache der Differenz zu der ESt. für das „normal“ besteuerte Steuersatz-Einkommen zu addieren und erst daraus der Durchschnittssatz des § 32b zu ermitteln.

Außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 2 sind solche nach §§ 34, 34b (vgl. BFH v. 28.4.1992 – I R 151/78, BStBl. II 1992, 566, und v. 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl. II 1993, 790; Leitfaden der FinVerw., Tz. 3.4.3.1). Zu den außerordentlichen Einkünften gehören neben Veräußerungsgewinnen nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 auch Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit im Ausland iS von § 34 Abs. 2 Nr. 4 (BFH v. 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl. II 1993, 790).

Verhältnis zu § 34: Da die Einbeziehung der ao. ausländ. Einkünfte in den ProgrVorb. durch § 32b Abs. 2 Nr. 2 ab VZ 2001 gilt, kann sie sich (ab diesem VZ) auf die (zum 1.1.1999 eingeführte) Fünftelungsregelung des § 34 Abs. 1 nF (s. § 34 Anm. 2 „StEntlG 1999/2000/2002“) und den ab VZ 2001 geltenden § 34 Abs. 3 nF (ermäßigter Steuersatz für bestimmte inländ. ao. Einkünfte – s. § 34 Anm. 2 „StSenkErG v. 10.12.2000“) ab diesem VZ auswirken. Zum allgemeinen Verhältnis des § 32b zu § 34 s. oben Anm. 29.

3. Ausnahme: außerordentliche Einkünfte (bis VZ 2000)

133

Keine Einbeziehung ao. Einkünfte: Solche Einkünfte, soweit sie ausländische, nach DBA oder Übereinkommen stfreie oder nicht der deutschen ESt. unterliegende Einkünfte des Abs. 1 Nr. 2 oder 3 darstellen, waren (bis einschließlich VZ 2000) nicht in den ProgrVorb. des § 32b einzubeziehen.

a) Bedeutung der Regelung

134

Konzept:

Dem lag der Gedanke zugrunde, daß ao. Auslandseinkünfte bei der Ermittlung von ermäßigten Steuersätzen für andere – inländ. oder nicht stfreie ausländ. – begünstigte Einkünfte iS des § 34 Abs. 2, des § 34b und des § 34c Abs. 4 zu berücksichtigen seien (vgl. Abschn. 185 Abs. 3 Satz 2 EStR 1990). § 34 (idF bis 1989) erfaßte daher die nach einem DBA von der ESt. freigestellten ausländischen Einkünfte – gleichgültig, ob laufende oder außerordentliche (vgl. FG Münster v. 14.6.1996, EFG 1996, 979, rkr.). Der ProgrVorb. sollte bei diesen ao. Einkünften nur über die ermäßigten Steuersätze verwirklicht werden. Die ao. Einkünfte des Abs. 2 Nr. 2 konnten aber dann keine den (ermäßigten) Steuersatz beeinflussende Wirkung haben, wenn der Stpfl. keine der inländ. ESt. unterliegenden ao. Einkünfte bezog. Der Grund für die mangelnde Einbeziehung könnte insoweit darin liegen, daß die zusammengeballte Berücksichtigung solcher Einkünfte beim Steuersatz-Einkommen – entgegen der Intention des § 34 Abs. 3 – sich übermäßig verschärfend auf die Progression auswirken würde (BFH v. 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl. II 1993, 790).

► *Verhältnis zu § 34 Abs. 1 aF (ab VZ 1990 bis einschl. VZ 1998):* Bei der Berechnung des Steuersatzes für außerordentliche inländ. Einkünfte gemäß § 34 Abs. 1 Satz 2 (in der ab VZ 1990 geltenden Fassung) waren vom ProgrVorb. gemäß § 32b Abs. 2 Nr. 2 ausgenommene ao. ausländ. Einkünfte (zB eine nach DBA stfreie Vergütung für mehrjährige Tätigkeit im Ausland) nicht einzurechnen (FG Münster v. 14.6.1996, EFG 1996, 979, rkr.; aA Abschn. 185 Abs. 3 Satz 2 EStR 1990 [seit den EStR 1993 keine Regelung mehr dazu in den EStR]). Denn § 34 Abs. 1 Satz 2 bezog in der ab VZ 1990 geltenden Fassung nicht mehr „nach einem DBA von der Einkommensteuer freigestellte ausländische Einkünfte“, sondern die dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte ein. Zu letzteren zählten

aber nach der damaligen Fassung des § 32b Abs. 2 Nr. 2 nicht die ao. ausländischen Einkünfte (vgl. HAGEN/SCHYNOL, DB 2001, 405).

► *Verhältnis zu § 34 Abs. 3 aF* (ab VZ 1990 bis einschl. VZ 1998 – s. § 34 Anm. 2): Die zur Ermittlung der Steuerermäßigung bei (der deutschen ESt. unterliegenden) Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit nach Maßgabe des § 34 Abs. 3 aF zu saldierenden Steuerbeträge waren in der Weise zu berechnen, daß auf das sog. verbleibende zvE einerseits und das verbleibende zvE zuzüglich 1/3 der Entlohnung für mehrjährige Tätigkeit jeweils der besondere Steuersatz nach § 32b anzuwenden war, sofern der Stpfl. Leistungen und Einkünfte nach § 32b Abs. 1 bezog (BFH v. 18.5.1994 – I R 99/93, BStBl. II 1994, 845 mit Anm. BEYER, DStR 1994, 1489; R 200 Abs. 5 Satz 3 EStR 1996/1998 und das Berechnungsbeispiel in H 200 „Progressionsvorbehalt“ EStH 1996). Die Tarifermäßigung des § 34 Abs. 3 war für nachgezahlte Lohnersatzleistungen auch im Rahmen des § 32b zu berücksichtigen (FG Hamb. v. 19.2.2001, DStRE 2001, 740, rkr.).

Kein Günstigkeitsprinzip: Ao. Einkünfte waren auch dann nicht zu- oder abzurechnen, wenn dies im Einzelfall für den Stpfl. günstiger gewesen wäre (FG Düss. v. 25.5.1993, EFG 1993, 664, rkr.).

Kein Verstoß gegen DBA: Die Ausnahme der ao. Einkünfte verstieß schon deshalb nicht gegen das Abkommensrecht (uE auch nicht bei „zwingendem“ DBA-ProgrVorb.), weil das Abkommensrecht die deutsche StPflcht nicht gebietet, sondern lediglich aufrechterhält (BFH v. 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl. II 1993, 790) und zudem die Regelung des Abs. 2 Nr. 2 *lex specialis* war (vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129).

135 b) Begriff der außerordentlichen Einkünfte

Einkünfte nach §§ 34, 34b: Außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 2 aF waren solche nach §§ 34, 34b (s. BFH v. 28.4.1992 – I R 151/78, BStBl. II 1992, 566, und v. 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl. II 1993, 790).

Vergütung für mehrjährige Tätigkeit: Ao. und vom ProgrVorb. freigestellte Einkünfte waren demnach auch die in § 34 Abs. 3 aF (idF ab VZ 1990 bis einschl. VZ 1998 – s. § 34 Anm. 2) genannten Einkünfte, wenn sie Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit darstellten und ausländ., nach DBA oder Übereinkommen stfreie oder nicht der deutschen ESt. unterliegende des Abs. 1 Nr. 2 oder 3 waren (vgl. BFH v. 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl. II 1993, 790).

Negative ao. ausländ. Einkünfte: Die Ausnahme des Abs. 2 Nr. 2 galt nach hM nicht für negative ao. ausländ. Einkünfte (s. zB CÖSTER/MEYER, RIW 1990, 45 [50]; RICHTER, FR 1974, 605; wohl auch STOBBE, DStZ 1989, 81). Denn von §§ 34, 34b erfaßte ao. Einkünfte seien nur solche, auf die ein ermäßigter Steuersatz anzuwenden sei; das aber sei bei Verlusten nicht der Fall (s. CÖSTER/MEYER, RIW 1990, 45 [50]; STOBBE, DStZ 1989, 81). UE war der hM nicht zu folgen; der Gesetzesbegriff „Einkünfte“ umfaßt stets auch negative (vgl. zB BFH v. 8.2.1995 – I R 17/94, BStBl. II 1995, 692 [693]).

136 D. ABC der Ermittlung des besonderen Steuersatzes

Abrundung:

► *Steuersatz-Einkommen:* Zur Ermittlung des besonderen Steuersatzes ist das Steuersatz-Einkommen (s. Anm. 110 f.) auf einen vollen Euro-Betrag abzurunden (s. Anm. 114).

► *Zu versteuerndes Einkommen:* Bei Anwendung des besonderen Steuersatzes ist das zvE in gleicher Weise abzurunden (s. Anm. 101).

Abzugsverbote: Da die StPflcht der erfaßten Einkünfte zu unterstellen ist (Anm. 111), greifen das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 (bei Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 ohnehin nur ArbNPauschbetrag absetzbar, vgl. Abs. 2 Nr. 1) und (Bedeutung bis einschließlich VZ 1995) das Abzugsverbot für Vorsorgeaufwendungen des § 10 Abs. 2 Nr. 1 bei der Ermittlung des Steuersatz-Einkommens nicht ein (BFH v. 29.4.1992 – I R 102/91, BStBl. II 1993, 149, und v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; unklar BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865 unter II.2.a).

Aktionsoptionsrechte: Zur Einbeziehung von Einkünften aus der Überlassung von nicht handelbaren Aktionsoptionsrechten an Arbeitnehmer, die sich teilweise im Ausland aufgehalten und für die Auslandstätigkeit DBA-stfreie Einkünfte bezogen haben, in den ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 siehe FinMin. NRW v. 27.3.2003, StEK EStG § 8 Nr. 475, und BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509).

Außerordentliche Einkünfte: s. Anm. 132 ff.

Betriebsausgaben: Ausländ. Personensteuern, auch in Form von Quellensteuern (zB die luxemburgische Abzugsteuer auf Aufsichtsratsvergütungen), sind nicht als BA abziehbar (Hess. FG v. 8.6.1988, EFG 1989, 24, rkr.); s. auch „Werbungskosten“.

Diplomaten und Konsularbeamte:

► *Ausländische Vertretungen im Inland:* Für Personen, die die Voraussetzungen des WÜD oder WÜK erfüllen (vgl. die Übersicht bei OFD Berlin v. 20.7.2000, StEK IntStR Nr. 99), verneint die FinVerw. einen ProgrVorb. (vgl. OFD Berlin v. 20.7.2000, StEK IntStR Nr. 99).

Nach dem Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen (WÜD) v. 18.4.1961 (BGBl. II 1964, 957) und dem Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen (WÜK) v. 24.4.1963 (BGBl. II 1969, 1585) unterliegen Bedienstete an ausländischen diplomatischen und konsularischen Vertretungen, sofern sie weder die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen noch im Geltungsbereich des EStG ständig ansässig sind, im Inland nur mit ihren inländischen Einkünften iSd. § 49 der deutschen ESt., und auch dann nur, soweit diese Einkünfte nicht nach § 3 Nr. 29 oder nach DBA stfrei sind (vgl. § 1 Anm. 37, § 3 Nr. 29 Anm. 3f. sowie H 6 Nr. 29 EStH 2003 und ausführlich OFD Berlin v. 20.7.2000, StEK IntStR Nr. 99). Diese Personen sind somit im Geltungsbereich des EStG nur beschr. stpfl. (BFH v. 13.11.1996 – I R 119/95, BFH/NV 1997, 664; H 6 Nr. 29 EStH 2003; aA § 3 Nr. 29 Anm. 3 mwN: die Abgrenzung zwischen beschr. und unbeschr. StPflcht richte sich nach den allgemeinen Regeln des § 1). Nach Maßgabe des § 3 Nr. 29 und des vorrangigen Völkerrechts sind jedoch das Gehalt und die Bezüge dieser Personen stfrei (vgl. Erl. § 3 Nr. 29).

► *Eigene Auffassung:* Geht man (wie der BFH und die FinVerw.) von beschränkter StPflcht für die Personen aus, die die Voraussetzungen des WÜD oder WÜK erfüllen, kommt ein ProgrVorb. allenfalls nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 infolge einer Antragsveranlagung in Betracht (oder bei eventueller teilweiser unbeschr. StPflcht im VZ nach § 32b Abs. 1 Nr. 2). Dabei wird man die sachlich steuerbefreiten Gehälter und Bezüge auszunehmen haben (vgl. OFD Berlin v. 20.7.2000, StEK IntStR Nr. 99), nicht aber andere nicht der deutschen Besteuerung unterliegende Einkünfte.

Geht man (mit der uE zutr. Gegenmeinung) davon aus, daß sich die Abgrenzung beschr./unbeschr. StPflcht nach den allgemeinen Regeln des § 1 richtet, wird idR unbeschr. StPflcht vorliegen, da es zur Dienstausbübung dieser Personen erforderlich ist, einen Wohnsitz (§ 8 AO) zu begründen oder sich im Inland ständig aufzuhalten (§ 9 AO). In diesem Fall kommt zwar der ProgrVorb. nach allen Var. des § 32b Abs. 1 in Betracht, die nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte können aber als sachlich stfreie nicht in den ProgrVorb. einbezogen werden (s. Anm. 77 und 82).

► *Werden die Voraussetzung von WÜD oder WÜK nicht erfüllt* (zB wegen deutscher Staatsangehörigkeit oder ständiger Ansässigkeit im Inland), kommt auch § 3 Nr. 29 nicht zum Tragen. Es ist dann (wobei von unbeschr. StPflcht nach § 1 Abs. 1 auszugehen sein wird) anhand des jeweiligen DBA zu prüfen, ob eine sachliche Befreiung in Frage kommt (vgl. OFD Berlin v. 20.7.2000, StEK IntStR Nr. 99, und Art. 19 OECD-MustAbk.). Insoweit kann § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 1 eingreifen.

► *Deutscher konsularischer oder diplomatischen Dienst* (im Ausland) s. oben Anm. 46.

Ehegatten:

► *Grundsatz:* Bei Zusammenveranlagung (§ 26b) sind die dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte beider Ehegatten zu addieren, selbst wenn ein Ehegatte nur stfreie Einkünfte bezogen hat (vgl. BFH v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660, und v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34 und BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758). Da § 26b Einkunftsermittlungsvorschrift ist, kommt die Zusammenrechnung nicht nur im Rahmen der bis VZ 1995 geltenden Schattenveranlagung (s. Anm. 112), sondern genauso bei der ab VZ 1996 anzuwendenden Hinzurechnungsmethode (s. Anm. 111) zum Tragen. Eine unterschiedliche Wahl der Veranlagungsart für die Steuersatzermittlung und die Steuer-Bemessungsgrundlage ist nicht zulässig.

► *Auslandspersonal im öffentlichen Dienst:* Die Einkünfte beider Ehegatten sind gemäß § 26 Abs. 1, § 26b bei antragsgemäßer Zusammenveranlagung für die Anwendung des ProgrVorb. zu addieren, soweit § 1 Abs. 2 oder § 1a eingreift (s. Anm. 46).

► *Grenzpendler und Grenzgänger:* Die Zusammenrechnung kommt hingegen nicht bei den Grenzpendlern nach § 1 Abs. 3 (s. Anm. 46) in Betracht, da bei deren Besteuerung nur Einzelveranlagung statthaft ist.

► *Staatsangehörige eines Staates der EU oder des EWR:* Die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte dieser Personen und ihrer Ehegatten sind ebenfalls gemäß § 26b für die Anwendung des ProgrVorb. zu addieren, wenn § 1a Abs. 1 Nr. 2 seinen Voraussetzungen nach eingreift (s. Anm. 46) und Zusammenveranlagung beantragt wird.

► *DBA-Recht:* Der Zusammenrechnung von Ehegatten-Einkünften steht das Abkommensrecht grds. nicht entgegen (vgl. Kommentar zum OECD-MustAbk., Art. 23A Tz. 55; BFH v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34 zum DBA Österreich).

► *Verfassungsrecht:* Die Zusammenrechnung der Einkünfte mit der Folge eines erhöhten Steuersatzes, selbst wenn ein Ehegatte nur stfreie, aber dem ProgrVorb. unterliegende Einkünfte bezieht, verstößt nicht gegen Art. 6 Abs. 1 GG, denn die steuerliche Mehrbelastung können die Ehegatten vermeiden, indem sie getrennte Veranlagung wählen (BVerfG v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589, und BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 83).

► *Kirchensteuer*: Zu den Auswirkungen des ProgrVorb. auf die Kirchensteuer glaubensverschiedener Ehen s. FinMin. Ba.-Württ. v. 11.4.1983, StEK EStG § 32b Nr. 12, und OFD Düss. v. 10.10.1983 = OFD Köln v. 12.10.1983, StEK EStG § 32b Nr. 16.

Einkunftsarten: Die Zuordnung zu den Einkunftsarten konnte insbesondere für die bis einschließlich VZ 1995 notwendige „Schattenveranlagung“ ausländ. Einkünfte (Abs. 1 Nr. 2 aF, Abs. 2 Nr. 2) wegen der davon abhängigen Frei- und Pauschbeträge von Bedeutung sein. Insoweit konnte zB § 15 Abs. 3 Nr. 2 der Einordnung als LuF-Einkünfte entgegenstehen (Fw, IStR 1994, 80).

Europäische Schulen im Ausland: Das so genannte Europegehalt (die Zulagen) von Lehrern an Europäischen Schulen im Ausland (das neben dem nationalen Gehalt bezogen wird) ist nicht in die Ermittlung des Steuersatzes einzubeziehen (BFH v. 15.12.1999 – I R 80/98, BFH/NV 2000, 832; OFD Berlin v. 9.5.2000, StEK EStG § 32b Nr. 76; OFD München v. 10.11.1999, StEK IntStR Nr. 97). Dieses Europegehalt ist nach § 1 der (nationalen) Verordnung über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an die Direktoren und Lehrer bei den Europäischen Schulen im Ausland v. 18.8.1995 (BGBl. II 1995, 676, BStBl. I 1995, 416) stfrei.

Europäisches Währungsinstitut: Im Inland tätige ausländische Mitarbeiter und ProgrVorb. s. Anm. 89.

Grundfreibetrag: Der „besondere Steuersatz“ kommt auch dann (auf das zVE als Steuerbemessungsgrundlage) zur Anwendung, wenn zwar die stpfl. Einkünfte bei der Steuerbemessungsgrundlage den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) nicht übersteigen, die von § 32b erfaßten Einkünfte/Leistungen ihn aber zusammen mit den anderen Einkünften (beim Steuersatz-Einkommen) übersteigen (BFH v. 1.8.1986 – VI R 181/83, BStBl. II 1986, 902, und v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778 mit Anm. KANZLER, FR 2001, 1230 und HEGGER, HFR 2002, 24; FG München v. 13.12.2000, EFG 2001, 438, rkr.; H 185 „Grundfreibetrag“ EStH 2003). Auch auf ein zVE unterhalb des Grundfreibetrags kann ESt. anfallen, da der Grundfreibetrag nicht als bei Ermittlung des zVE abzusetzender Steuerfreibetrag, sondern als Teil des Tarifs ausgestaltet ist (vgl. BFH v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778; FG München v. 13.12.2000, EFG 2001, 438). Daran hat weder der mit Wirkung ab dem VZ 1996 neugefaßte § 32b Abs. 2 (Wegfall der Schattenveranlagung – s. Anm. 111) noch der Fortfall des § 32d etwas geändert (BFH v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778; aA SCHMIDT/GLANEGGER XXIII. § 32a Rn. 8). Diese Gesetzesfolge ist verfassungsgemäß (BFH v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778); denn der auf den ProgrVorb. entfallende Teil der Steuer beruht auf der Leistungsfähigkeit, die in den dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünften zum Ausdruck kommt (ZOLL, Grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung, 2001, 44 Fn. 179). Der Grundfreibetrag bleibt indes auch beim ProgrVorb. nicht ohne Wirkung; er senkt den besonderen Steuersatz.

Konkursausfallgeld, Rückzahlung: Zahlte der Konkursverwalter später aus der Konkursmasse den Arbeitslohn (aufgrund gesetzlichen Forderungsübergangs) an das Arbeitsamt, so war dies Rückzahlung des Konkursausfallgeldes, die beim ProgrVorb. als negative Einnahme im VZ der Rückzahlung anzusetzen war (s. Anm. 66 „Konkursausfallgeld“ und BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201).

Konsularbeamte: Die Bezüge der sog. Ortskräfte griechischer Konsulate unterliegen nach dem DBA Griechenland nur dem ProgrVorb., es sei denn, sie werden an Personen geleistet, die nur die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen (vgl.

OFD München/Nürnb. v. 20.8.2003, IStR 2004, 29). S. im übrigen oben „Diplomaten und Konsularbeamte“.

Leistungen nach Abs. 1 Nr. 1 (s. die Schnellübersicht über die einzelnen Leistungen in Anm. 63):

- ▶ *Kürzungen von Leistungsbeträgen* (wegen Abtretung oder Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen) sind den ausgezahlten Beträgen hinzuzurechnen (s. Anm. 122).
- ▶ *Negative Einkünfte*: s. „Negative Einkünfte bei Abs. 1 Nr. 1“.
- ▶ *Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen*: s. Anm. 55.
- ▶ *Rückzahlung*: s. „Rückzahlung von Leistungen“.
- ▶ *Zufluß*: s. Anm. 55.

Liebhaberei: In die Berechnung des Steuersatzes fließen wegen Liebhaberei nicht steuerbare Einkünfte nicht ein (BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100). Diese Einschränkung ist für Leistungen nach Abs. 1 Nr. 1 schon deshalb ohne praktische Bedeutung, da dort negative Einkünfte wegen Abs. 2 Nr. 1 allenfalls im Ausnahmefall und in geringfügiger Höhe vorkommen.

NATO-Angehörige: s. Anm. 89.

Negative Einkünfte bei Abs. 1 Nr. 1: Ein negativer ProgrVorb. kommt auch für die Leistungen nach Abs. 1 Nr. 1 in Betracht (Abschn. 91 Abs. 4 Satz 2 LStR), soweit negative Einnahmen anzusetzen sind (s. „Rückzahlung von Leistungen“). Ein negativer Posten kann sich dabei ergeben, wenn die negative Einnahme höher ist als im selben Jahr bezogene Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 abzüglich des verbleibenden ArbNPauschbetrags (s. Anm. 124) oder wenn der negativen Einnahme keine bezogenen Leistungen gegenüberstehen (vgl. dazu das Rechenbeispiel, Fall B, bei H 185 EStH 2003).

Negativer Progressionsvorbehalt: s. Anm. 1, „Negative Einkünfte bei Abs. 1 Nr. 1“, „Null-Steuersatz“, „Rückzahlung von Leistungen“ und „Verlustausgleich“.

Null-Steuersatz: Bei konsequenter Durchführung kann § 32b über den negativen ProgrVorb. (bei entspr. Höhe der neg. Einkünfte) auch zum Steuersatz von Null führen (BFH v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660, Grundsatz-Entscheidung, und v. 25.5.1970 – I R 146/68, BStBl. II 1970, 755; v. 13.11.1991 – I R 3/91, BStBl. II 1992, 345; H 185 „Ausländische Verluste“ Nr. 1 EStH 2003).

Rückzahlung von Leistungen:

- ▶ *Grundsatz*: Werden Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 zurückgewährt, so sind sie im Kj. der Rückzahlung von den bezogenen Leistungsbeträgen abzusetzen (BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201), unabhängig davon, ob die zurückgezählten Beträge im Kalenderjahr ihres Bezugs dem ProgrVorb. unterlegen haben oder nicht (R 185 Abs. 3 Satz 1 EStR 2003, vormals Abschn. 91 Abs. 4 Satz 1 LStR). Die Rückzahlung im Bereich der Überschusseinkünfte läßt also den ursprünglichen Zufluß unberührt; damit scheidet die Annahme einer steuerlich in die Vergangenheit wirkenden Rückgewähr aus (BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201).
- ▶ *Negativer ProgrVorb.*: Insoweit kann es auch zum negativen ProgrVorb. (Anm. 1) kommen, sofern die Rückzahlungen höher sind als die im selben Jahr bezogenen Leistungen und/oder Einkünfte des Abs. 1 oder weil den zurückgezählten keine empfangenen Beträge gegenüberstehen (R 185 Abs. 3 Satz 2 EStR

2003 und das Rechenbeispiel, Fall B, bei H 185 EStH 2003; vormalig Abschn. 91 Abs. 4 Satz 2 LStR; –sch–, DStR 1996, 462). BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94 (BStBl. II 1996, 201) hat ausdrücklich offengelassen, ob die Rückgewähr von Leistungen im VZ der Rückgewähr negative Einnahmen oder Werbungskosten auslöst. Bei Werbungskosten würde sich die Rückzahlung nicht auswirken, da diese bereits durch den ArbNPauschbetrag abgegolten sind, obwohl die Vereinnahmung seinerzeit den positiven ProgrVorb. auslöste. Dies erscheint im Rahmen des § 32b bei hohen Rückzahlungen, die sich in früheren VZ steuersatzerhöhend auswirkten, als nicht sachgerecht.

Ansatz bei den Bruttobeträgen früheren Rechts: Rückzahlungen sind auch dann nur mit dem rückgezählten Betrag zu berücksichtigen, wenn die Leistungen seinerzeit mit einem nach § 32b Abs. 2 Nr. 1 aF hochgerechneten Bruttobetrag (s. Anm. 122) dem ProgrVorb. unterlagen (Abschn. 91 Abs. 4 Satz 2 LStR 1993).

► *Arbeitslosengeld, Rückzahlung:* Nach § 143 Abs. 3 Satz 1 SGB III (vormalig § 117 Abs. 4 Satz 1 AFG) gewährt die Agentur für Arbeit (vormalig: das Arbeitsamt) Arbeitslosengeld, soweit der Arbeitslose sein Arbeitsentgelt (laufendes Arbeitsentgelt, Urlaubsabgeltung, Abfindung) aus tatsächlichen Gründen nicht vom ArbG bekommt (s. § 3 Nr. 2 Anm. 25). In diesem Umfang geht der Entgeltsanspruch des ArbN gemäß § 115 SGB X im Wege des gesetzlichen Forderungsübergangs auf die Agentur für Arbeit über. Zahlt der ArbG aufgrund dessen das Arbeitsentgelt an die Agentur für Arbeit, so ist dies beim ArbN Arbeitslohn, der nach Maßgabe des § 3 Nr. 2 (dafür aber insbes. Insolvenzeröffnung über das Vermögen des ArbG erforderlich) stfrei sein kann (R 4 Abs. 1 Satz 2 LStR 2004; s. § 3 Nr. 2 Anm. 25). Es soll aber in einem solchen Fall schon kein Zufluß beim ArbN vorliegen mit der Folge, daß auch kein negativer ProgrVorb. wegen Rückzahlung des gewährten Arbeitslosengeldes in Frage kommt (FG Berlin v. 2.10.2003, EFG 2004, 185 [Rev. VI R 66/03]; aA uE zutr. H 4 LStH 2004; § 3 Nr. 2 Anm. 25).

Hat der ArbG das Arbeits-Entgelt (laufendes Arbeitsentgelt oder Abfindung) mit befreiender Wirkung dem ArbN ausgezahlt, obwohl der vorgenannte gesetzliche Forderungsübergang eingetreten war, so muß der ArbN oder sonstige Empfänger desselben das Arbeitslosengeld gemäß § 143 Abs. 3 Satz 1 SGB III (vormalig § 117 Abs. 4 Satz 2 AFG) der Agentur für Arbeit zurückerstatten. Die Rückerstattung des ArbN an die Agentur für Arbeit ist dann beim ProgrVorb. abzusetzen (R 4 Abs. 1 Satz 3 LStR 2004; vgl. dazu näher URBAN, DB 1996, 1893 [1898]).

► *Gesetzlicher Forderungsübergang:* Haben Sozialleistungsträger Arbeitsentgelt in Form von Lohnersatzleistungen verauslagt, dann geht der Entgeltsanspruch des ArbN gegen den ArbG im Umfang der Sozialleistung aufgrund gesetzlichen Forderungsübergangs (insbesondere gemäß § 115 SGB X) auf den Sozialleistungsträger über (s. im besonderen „Konkursausfallgeld, Rückzahlung“ und „Arbeitslosengeld, Rückzahlung“ – vgl. zu den sozialversicherungsrechtlichen Regelungen VOELZKE in KÜTTNER, Personalbuch 2004 „Erstattungsanspruch der Agentur für Arbeit“ Rn. 18 ff.). Zahlt der ArbG an den Träger, dann ist die Nachzahlung als Rückerstattung der Lohnersatzleistung zu behandeln und beim ProgrVorb. abzuziehen, uE auch, wenn insoweit stfreier Arbeitslohn gemäß § 3 Nr. 2 EStG vorliegt (vgl. ausführlich URBAN, DB 1996, 1893 [1898]).

► *Konkursausfallgeld, Rückzahlung:* s. dort.

► *Krankengeld, rückwirkender Wegfall des Anspruchs:* s. Anm. 67 „Krankengeld“.

► *Vereinfachung der zeitlichen Zuordnung:* Zur Vereinfachung können die Finanzämter zurückgezahlte Beträge dem Kj. zurechnen, in dem der Rückforderungsbescheid erlassen wurde (R 185 Abs. 3 Satz 3 EStR 2003, vormals Abschn. 91 Abs. 4 Satz 3 LStR). Beantragt der Stpfl., die zurückgezahlten Beträge dem Kj. zuzurechnen, in dem sie tatsächlich abgeflossen sind, verlangt die FinVerw. die Glaubhaftmachung des tatsächlichen Abflusses anhand von Unterlagen, zB Aufhebungs-/Erstattungsbescheide oder Zahlungsbelege (R 185 Abs. 3 Satz 4 EStR 2003, vormals Abschn. 91 Abs. 4 Sätze 4 und 5 LStR). Eine Rechtsgrundlage für diese Vereinfachungsregelung besteht indes uE nicht; rechtlich kommt es regelmäßig auf den Abfluß an (vgl. Anm. 55 und URBAN, DB 1996, 1893 [1898]).

Sonderausgaben (bis einschließlich VZ 1995):

Ab VZ 1996 sind Fragen des Sonderausgabenabzugs für den ProgrVorb. ohne Bedeutung, da keine Schattenveranlagung mehr durchzuführen ist. Bis einschließlich VZ 1995 galt folgendes:

► *Kein Abzugsverbot:* Bei der Ermittlung des Steuersatz-Einkommens war ein Abzugsverbot gem. § 10 Abs. 2 Nr. 1 nicht zu berücksichtigen, soweit mit Sozialversicherungsbeiträgen in Zusammenhang stehende stfreie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Berechnung der ESt. einzubeziehen waren, weil sie dort als fiktiv stpfl. zu behandeln waren (BFH v. 29.4.1992 – I R 102/91, BStBl. II 1993, 149; DB, DStR 1993, 1227). Entsprechend kam auch nach Maßgabe des § 10 ein Sonderausgabenabzug der den Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 hinzugerechneten Beiträge (Versichertenanteile) zur gesetzlichen Renten-, Arbeitslosen- und ggf. zur Krankenversicherung bei der Ermittlung des Steuersatz-Einkommens in Betracht (vgl. Anm. 122 und WIRTZ, DStR 1985, 662).

► *Vorsorgeaufwendungen:* Aufwendungen für die Zukunftssicherung von Bediensteten internationaler Organisationen, deren Einkünfte stfrei sind, konnten zwar nicht bei der Steuerbemessungsgrundlage (BMF v. 27.2.1979, BStBl. I 1979, 139), wohl aber beim Steuersatz-Einkommen berücksichtigt werden.

► *Höchstbeträge:* Die Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen und Spenden (§ 10 Abs. 3 Nr. 2 und § 10b) waren innerhalb des Steuersatzeinkommens eigenständig zu verändern (s. APRTZ, DStZ 1993, 365).

► *Steuerbegünstigung nach § 10e:* Die Grenze des GdE von 120 000/240 000 DM für die Steuerbegünstigung des selbstgenutzten Wohneigentums (§ 10e Abs. 5a) war innerhalb des Steuersatzeinkommens eigenständig zu bestimmen (s. PAUS, FR 1993, 565).

Steuerbarkeit: Die Einkünfte des Abs. 1 Nr. 2 und 3 müssen zu den Arten des § 2 Abs. 1 gehören, damit sie in den ProgrVorb. einzubeziehen sind (s. Anm. 81); bei den Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 kann dies offenbleiben (s. Anm. 62).

Tagegelder:

► *An die EU zugewiesene deutsche Beamte:* Tagegelder, die von Organen der EU an in ihrem Bereich verwendete (zugewiesene) deutsche Beamte gezahlt werden, sind weder nach Art. 13 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften v. 8.4.1965 (BGBl. II 1965, 1482) noch gemäß § 3 Nr. 64 steuerbefreit (vgl. BFH v. 15.3.2000 – I R 28/99, BStBl. II 2000, 238). Ist das EU-Tagegeld nach dem DBA (mit Belgien oder Luxemburg) von der deutschen Steuer freizustellen, ist gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 2 und 3 bei unbeschr. StPfl. der Steuersatz anzuwenden, der sich unter Berücksichtigung des EU-Tagegeldes ergibt (BFH v. 15.3.2000 – I R 28/99, BStBl. II 2000, 238; FG Ba.-Württ. v. 5.2.1999, EFG 1999, 458, rkr.; BMF v. 12.3.2002, BStBl. II 2002, 483);

dies gilt nicht, soweit das EU-Tagegeld gemäß § 9a Abs. 2 BBesG auf stfreie (vom deutschen Dienstherrn gezahlte) Auslandsdienstbezüge (§ 3 Nr. 64) angerechnet wird (vgl. BMF v. 12.3.2002, BStBl. II 2002, 483).

► *An die UN zugewiesene deutsche Beamte:* Tagegelder, die von der UN vor Ort an im Ausland (hier: Bosnien-Herzegowina, Kosovo) eingesetzte deutsche Polizeibeamte gezahlt werden, sollen gemäß dem Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen v. 21.11.1947 (BGBl. II 1954, 640) als stfrei ohne ProgrVorb. zu behandeln sein (vgl. OFD Koblenz v. 8.5.2002, StEK EStG § 9 Nr. 775).

Steuerermäßigungen: s. Anm. 114.

Verlustabzug (ab VZ 1996):

Als Folge der gesetzlichen Hinzurechnungsmethode beim ProgrVorb. (s. Anm. 111) werden ab VZ 1996 Verluste beim ProgrVorb. nur noch im Entstehungsjahr berücksichtigt. Es gibt mithin keinen Verlustvor- oder rücktrag (Verlustabzug) im Rahmen einer Schattenveranlagung mehr (vgl. H 185 „Allgemeines“ EStH 2003). Damit wurde auch ein Verlustrücktrag von 1996 auf 1994 und 1995 ausgeschlossen. Genauso ist uE ab VZ 1996 für den ProgrVorb. der besondere Verlustvortrag des § 2a Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen (aA FinVerw, zB H 185 „Ausländische Verluste“, Nr. 2 EStH 2003; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.2.4).

► *Übergangsregelung:* § 52 Abs. 23 Satz 2 idF des JStG 1996 ist dahin zu verstehen, daß auch vor dem VZ 1996 erzielte Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 für VZ ab 1996 nicht mehr nach Maßgabe des § 10d bei der Berechnung des Steuersatzes einbezogen werden dürfen (so die Gesetzesbegründung der BReg., BTDrucks. 13/1173 = Fraktionsentwurf der CDU/CSU-FDP, BTDrucks. 13/901, 136; OFD Frankfurt v. 7.2.1997, StEK EStG § 32b Nr. 67). Hinsichtlich der Sozialleistungen des Abs. 1 Nr. 1 trifft § 52 Abs. 23 Satz 2 keine Regelung, da bei diesen schon in der Vergangenheit die Hinzurechnungsmethode angewandt worden sei (vgl. OFD Frankfurt v. 7.2.1997, StEK EStG § 32b Nr. 67). Diese Prämisse trifft uE nicht zu (s. nachfolgend „Verlustabzug“); insoweit erschien ein Verlustvortrag aus VZ vor 1996 zulässig.

► *Verfassungsmäßigkeit:* Die Versagung des Verlustabzugs (hier: auf der Ebene des Steuersatzeinkommens), der aus Gründen der Steuergerechtigkeit die Abschnittsbesteuerung durchbricht, erscheint bei gravierenden steuerlichen Auswirkungen nicht unproblematisch, ist aber von Verfassungs wegen hinzunehmen, da zumindest ein Verlustausgleich mit anderen Einkünften gegeben ist (vgl. BFH v. 12.2.1998 – I R 81/97, BStBl. I 1998, 485 unter II.2.b, mwN, und v. 9.5.2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552). Ein gegen Art. 3 GG verstoßender völliger Ausschluß der Verlustverrechnung ist damit nicht gegeben (vgl. BVerfG v. 20.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88).

Der Ausschluß von in VZ vor 1996 erzielten Verlusten dürfte als sog. unechte Rückwirkung verfassungsrechtlich zulässig sein (vgl. § 2a Anm. 259 „Verfassungsrechtliche Fragen der Aufhebung/Auswirkungen auf die Vergangenheit“).

Verlustabzug (bis einschließlich VZ 1995):

► *Allgemeiner Verlustabzug:* Von § 32b Abs. 1 Nr. 2 aF (heute Nr. 3 Var. 1 und 2) erfaßte Verluste, soweit sie sich im Entstehungsjahr nicht auswirkten, waren im Wege des Verlustvor- bzw. -rücktrags nach Maßgabe des § 10d bei der Festsetzung des Steuersatzes für das Abzugsjahr zu berücksichtigen.

Siehe BFH v. 25.5.1970 – I R 146/68, BStBl. II 1970, 755; FG Ba.-Württ. v. 20.9.1990, EFG 1991, 118, bestätigt durch BFH v. 13.11.1991 – I R 3/91, BStBl. II 1992, 345; H

185 „Ausländische Verluste“ Nr. 2 und 3 EStH 1995; OFD Düss. v. 16.1.1992, FR 1992, 182; kritisch DB, DStR 1992, 458; PAUS, DStZ 1993, 126.

Nichts anderes galt für negative Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 (FG Nürnberg v. 30.5.1994, EFG 1994, 1044, rkr., und FG München v. 17.9.1997, EFG 1998, 37, rkr.; o.V., EFG-Beilage 13/1994, 51; aA FG Rhld.-Pf. v. 1.6.1994, EFG 1994, 1044, rkr., und die FinVerw., OFD Frankfurt v. 7.2.1997, StEK EStG § 32b Nr. 67).

Der Verlustabzug kam nicht zum Tragen, wenn und soweit stpfl. inländ. Verlusten dem ProgrVorb. unterliegende positive Einkünfte gegenüberstanden, weil dann im Verlustentstehungsjahr auf der Ebene des Steuersatz-Einkommens kein Verlust zustande kam (BFH v. 13.11.1991 – I R 3/91, BStBl. II 1992, 345; LAUDAN, DB 1996, 856).

Beispiele (OFD Düss. aaO):

1. A bezog in 03 stpfl. Einkünfte von minus 50000 DM; ferner hatte er stfreie, dem ProgrVorb. unterliegende Einkünfte von 30000 DM. Rechtsfolge: Bei der Schattenveranlagung 03 ergab sich ein neg. Gesamtbetrag der Einkünfte von 20000 DM, der im Wege des Verlustrücktrags zunächst bei der Schattenveranlagung 01 wie Sonderausgaben abzuziehen war.

2. A erlitt in 03 einen stpfl. Verlust von 50000 DM; ferner hatte er stfreie, dem ProgrVorb. unterliegende Einkünfte von 100000 DM. Bei der Schattenveranlagung 03 war ein (positiver) Gesamtbetrag der Einkünfte von 50000 DM anzusetzen, insoweit ergab sich kein Verlustabzug. Bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage 01 war hingegen ein Verlustabzug von 50000 DM zu berücksichtigen.

Vgl. auch die Beispiele in BFH v. 13.11.1991 – I R 3/91, BStBl. II 1992, 345 (346), und in H 185 EStH 1995.

► *DBA-Recht*: Es beschränkte die Verrechnung von Verlusten nicht auf die Festsetzung des Steuersatzes für das Entstehungsjahr (BFH v. 13.11.1991 – I R 3/91, BStBl. II 1992, 345).

► *Kein Abzug bei der Bemessungsgrundlage*: Nach DBA stfreie Verluste dürfen nicht mit früheren oder späteren positiven Einkünften aus dem Inland oder aus Nicht-DBA-Staaten auf der Ebene der Steuerbemessungsgrundlage verrechnet werden.

► *Abzug bei beschränkter StPfl.*: Die Verluste konnten bei der Ermittlung des Steuersatzes selbst dann berücksichtigt werden, wenn sie in einer Zeit entstanden, zu der der Stpfl. noch nicht unbeschränkt stpfl. war (s. FG Düss. Az. IX R 102/103/65 E zit. nach VOGEL, DBA, 4. Aufl. 2003, Rn. 222; vgl. ferner BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113).

► *Verfahren*: § 10d Abs. 1 Sätze 2 und 3 (Änderung bereits ergangener Bescheide) waren sinngemäß anzuwenden (s. BFH v. 10.11.1989 – I R 124/86, BStBl. II 1990, 157; H 185 „Ausländische Verluste“ Nr. 2 Satz 2 EStH 1995); sinngemäß war ferner § 10d Abs. 3 anzuwenden, dh. ein am Schluß des VZ verbleibender Verlustabzug war auch für Zwecke des ProgrVorb. gesondert festzustellen – nicht nur die jeweils noch bei der StBemessungsgrundlage abziehbaren, sondern auch die Teile des Verlustes, die sich (nur) auf den StSatz auswirkten, mußten also festgehalten werden (DB, DStR 1992, 458).

► *Verlustabzugsbeschränkung durch § 2a Abs. 1 Satz 1 (bei Abs. 1 Nr. 2 aF [bente: Abs. 1 Nr. 3 Var. 1])*: Diese Bestimmung beschränkte bis einschließlich VZ 1995 auch den Abzug der von § 2a Abs. 1 erfaßten negativen ausländ. Einkünfte und Gewinnminderungen mit Wirkung für den (negativen) ProgrVorb., dh. die von § 2a Abs. 1 erfaßten Einkünfte/Gewinnminderungen ermäßigten den anzuwendenden Einkommensteuersatz nur beschränkt innerhalb der Grenzen des besonderen Verlustabzugs gemäß § 2a Abs. 1 Satz 3. Ab VZ 1996 kommt uE die Abzugsbeschränkung nicht mehr zum Tragen, da § 32b Abs. 2 ohnehin keinen

Verlustabzug mehr zuläßt und überdies § 2a Abs. 1 auf der Ebene des ProgrVorb. nicht mehr eingreift (aA FinVerw. – s. dazu nachfolgend „Verlustausgleich“).

► *Beschränkter besonderer Verlustabzug:*

- ▷ *Nach § 2a Abs. 1 Satz 3:* Danach war ein besonderer Verlustabzug iS eines Verlustvortrags (ebenso wie der allgemeine des § 10d) sinngemäß auf der Ebene des Steuersatz-Einkommens durchzuführen (s. BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136). Beschränkte daher § 2a Abs. 1 Satz 1 den Verlustausgleich beim Steuersatz-Einkommen des Entstehungsjahres, so kam ein Verlustabzug beim Steuersatz-Einkommen in folgenden VZ in Betracht, sofern der Stpfl. positive Einkünfte der jeweils selben Art aus demselben Staat erzielte. Nach Auffassung der FinVerw gilt dieser Verlustvortrag weiterhin (zB H 185 „Ausländische Verluste“, Nr. 2 EStH 2003; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.2.4).
- ▷ *Nach § 15 Abs. 4 Satz 2 und § 15a Abs. 2:* Diese Vorschriften regeln ebenfalls einen § 2a Abs. 1 Satz 3 vergleichbaren besonderen Verlustabzug; das Vorstehende gilt daher entsprechend.
- ▷ *Gesonderte Feststellung:* Für Zwecke des beschränkten Verlustabzugs waren uE die am Schluß eines VZ verbleibenden negativen Einkünfte in sinngemäßer Anwendung der § 2a Abs. 1 Satz 5, § 15 Abs. 4 iVm. § 10d Abs. 3 (jetzt Abs. 4) bzw. § 15a Abs. 4 gesondert festzustellen.
- *Übergangsregelung (ab VZ 1996):* Aufgrund des § 52 Abs. 23 Satz 2 idF des JStG 1996 dürfen uE vor dem VZ 1996 erzielte, nach § 2a Abs. 1 (oder nach § 15 Abs. 4 und § 15a Abs. 2) nicht verrechenbare negative ausländ. Einkünfte ab 1996 ebenfalls nicht mehr nach Maßgabe des § 2a Abs. 1 Sätze 3 bis 5 bei der Berechnung des Steuersatzes mit positiven Einkünften verrechnet werden.

Verlustausgleich:

- *Negativer Progressionsvorbehalt:* Auch negative Einkünfte (Verluste) aus von § 32b erfaßten Leistungen und/oder Tätigkeiten (insbes. aus nach einem DBA stfreien ausländ. Einkünften) sind im Wege des Verlustausgleichs bei der Ermittlung des Steuersatz-Einkommens abzusetzen und können den Steuersatz bis auf Null mindern (stRspr., zB BFH v. 25.5.1970 – I R 146/68, BStBl. II 1970, 755; v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660; v. 13.11.1991 – I R 3/91, BStBl. II 1992, 345; s. ergänzend „Null-Steuersatz“).
- *Verlustabzug:* Verlustabzug bedeutet die Verrechnung von Verlusten in anderen Jahren als dem Entstehungsjahr; dieser ist ab VZ 1996 ausgeschlossen, s. „Verlustabzug“.
- *Beschränkung des Verlustausgleichs durch § 2 Abs. 3 Satz 2 ff.* (aufgehoben mit Wirkung ab VZ 2004, vgl. § 52 Abs. 2a idF des sog. Korb II-Gesetzes v. 22.12.2003, BGBl. I 2003, 2840): Diese galt uE nicht bei der Ermittlung der Summe der Hinzurechnungen zum ProgrVorb., da § 32b Abs. 2 insoweit eine Spezialregelung enthielt (vgl. auch BFH v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BFH/NV 2004, 695).
- *Beschränkung des Verlustausgleichs durch § 2a Abs. 1:*
- ▷ *Rechtslage bis einschließlich VZ 1995:* § 2a Abs. 1 beschränkt den Ausgleich (und Abzug, s. „Verlustabzug“) der dort erfaßten – passiven (vgl. § 2a Abs. 2) – negativen ausländ. Einkünfte und Gewinnminderungen mit Wirkung für den (negativen) ProgrVorb. des § 32b Abs. 1 Nr. 2 aF (heute Abs. 1 Nr. 3 Var. 1); die von § 2a Abs. 1 erfaßten negativen Einkünfte/Gewinnminderungen ermäßigen sonach den anzuwendenden Einkommensteuersatz nur beschränkt

innerhalb der Rechtsfolgen der Vorschrift, insbes. ist der Ausgleich nur zulässig mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat (BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136 mwN; ferner BFH v. 12.12.1990 – I R 127/88, BFH/NV 1992, 104, v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100, und v. 13.11.2002 – I R 13/02, BStBl. II 2003, 795; H 185 „Ausländische Verluste“ Nr. 2 EStH 2003, zustimmend MÖSSNER, IWF F. 3a Gr. 1, 301; kritisch zB PAUS, DStZ 1991, 342). Andererseits sind spätere Gewinne daraus solange nicht in den positiven ProgrVorb. einzubeziehen, als sie mit den vorher bezogenen negativen Einkünften verrechnet werden können.

Der ProgrVorb. des jeweiligen DBA steht dieser Wirkung des § 2a Abs. 1 nicht entgegen (BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136), und zwar auch nicht bei „zwingendem“ Wortlaut (s. Anm. 26; aA zB WEIGELL, RIW 1987, 122 [138 f.]).

- ▷ § 2a Abs. 1 ist verfassungsmäßig, soweit er den negativen ProgrVorb. einschränkt (§ 2a Anm. 11).
- ▷ *Wirkung gegenüber Verlusten aus EG-Staaten?*: Fraglich ist, ob die mangelnde Berücksichtigung von Verlusten aus DBA-freigestellten Einkünften aus EG-Staaten bei der Bemessungsgrundlage (s. § 2a Anm. 33) oder hilfsweise (wegen § 2a) im Rahmen des negativen ProgrVorb. den EG-Grundfreiheiten widerspricht (BFH-Vorlage an den EuGH v. 13.11.2002 – I R 13/02, BStBl. II 2003, 795 mit Anm. CORDEWENER, IStR 2003, 413; s. ferner § 2a Anm. 12). Die FinVerw. läßt insoweit Einspruchsverfahren gemäß 363 Abs. 2 Satz AO ruhen, gewährt aber keine Aussetzung der Vollziehung (Leitfaden der FinVerw., Tz. 5.1; OFD Frankfurt v. 17.6.2003, DStR 2003, 1395).
- ▷ *Kein Ausschuß mehr ab VZ 1996*: Ab VZ 1996 wird uE der negative ProgrVorb. ohnehin nicht mehr durch § 2a Abs. 1 beschränkt (anders die FinVerw., H 5 „Allgemeines“ und H 185 „Ausländische Verluste“ EstH 2003 sowie zB OFD Chemnitz v. 26.2.2004, Haufe-Index: 1115258). Dies folgt aus dem Wortlaut des § 32b Abs. 2, wonach das zVE um die in Abs. 2 Nr. 1 („die Summe der Leistungen nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrages ...“) und in Abs. 2 Nr. 2 („die dort bezeichneten Einkünfte“) genannten Saldobeträge lediglich zu vermehren oder zu vermindern ist; die Ausgleichsbeschränkung insbes. des § 2a Abs. 1 kann (anders als bei der vormaligen Schattenveranlagung) nicht mehr eingreifen, da sie systematisch erst nach der Einkunftsermittlung ansetzt (vgl. auch BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136 unter B. I. 1. a). Ob dieses Ergebnis vom Gesetzgeber beabsichtigt ist, dazu schweigt die Gesetzesbegründung. Indes entspricht es dem Vereinfachungszweck der ab VZ 1996 neu eingeführten Hinzurechnungsmethode (vgl. BTDrucks. 13/1173 = BTDrucks. 13/901, 136), der insbes. auch auf die Vermeidung von Verlustabzügen und damit auch auf die Vermeidung des besonderen Verlustvortrags des § 2a Abs. 1 Satz 3 gerichtet ist. Diesen Vereinfachungszweck hebt auch BFH v. 17.12.2003 – I R 75/03 (BFH/NV 2004, 721, FR 2004, 602) hervor. Das Ergebnis erscheint zwar nicht im Einklang mit der Zielsetzung des § 2a Abs. 1, unerwünschte Steuersparmöglichkeiten zu beseitigen, die sich aus der Beteiligung an Auslands-Verlustzuweisungsmodellen ergaben (vgl. BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136 unter B. III.1.b). Solche Steuersparmöglichkeiten sind jedoch ohnehin erheblich eingeschränkt durch die inzwischen bei Verlustzuweisungsgesellschaften geltende Vermutung, daß bei deren Gründung keine Gewinnerzielungsabsicht besteht (BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219).

► *Beschränkung des Verlustausgleichs durch § 15 Abs. 4, § 15a:* In gleicher Weise wie § 2a Abs. 1 wirken sich andere Verlustausgleichs-Beschränkungen des EStG, insbes. § 15 Abs. 4, § 15a beim Steuersatz-Einkommen aus, insbes. wenn der StPfl. an einer ausländ. PersGes. beteiligt ist und seine Haftung mit derjenigen eines Kommanditisten einer Kommanditgesellschaft nach deutschem Recht vergleichbar ist (§ 15a Abs. 5; vgl. auch R 138d Abs. 5 EStR 2003). Nur ein ausgleichsfähiger Verlust (iS des § 15a Abs. 1) berechtigt zur Inanspruchnahme des negativen Progressionsvorbehalts (vgl. BFH v. 16.5.2002 – IV R 58/00, BStBl. II 2002, 748 [Streitjahr 1989]).

Werbungskosten:

► *Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1:* Bei den Sozialleistungen ist nur der nicht ausgeschöpfte ArbNPauschbetrag abziehbar (s. Anm. 123 f.)

► *Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 2 Nr. 2:* Sog. vorab entstandene oder vorweggenommene WK, die durch eine nichtselbständige Tätigkeit im Ausland veranlaßt sind (mit ihr in unlösbarem Zusammenhang stehen), mindern die jeweils hinzuzurechnenden Einkünfte, und zwar auch dann, wenn künftig die inländ. (persönliche) StPfl. (vgl. § 1) entfällt oder aus der ausländ. Einkunftsquelle keine steuerbaren Einkünfte fließen (BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113 m. Anm. B. MEYER, FR 1994, 96; FG München v. 26.11.1993, EFG 1995, 247, rkr.); es reicht Verausgabung während des Bestehens der inländ. StPfl.

Einstweilen frei.

137–140

Erläuterungen zu Abs. 3: Bescheinigungspflicht des Trägers der Leistungen iSd. Abs. 1 Nr. 1

A. Bescheinigungspflicht bei Sozialleistungen iSd. Abs. 1 Nr. 1 (Abs. 3 Satz 1)

I. Überblick

141

Durch Abs. 3 werden die „Träger der Sozialleistungen“ gesetzl. verpflichtet, den Empfängern der Leistungen nach Abs. 1 Nr. 1 Bescheinigungen zur Vorlage beim FA auszustellen (Begr. StReformG 1990, BTDrucks. 11/2157, 150). Die Bescheinigungen dienen der stl. Erfassung der Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 beim ProgrVorb., sind also nur für diesem unterliegende Leistungen auszustellen.

Zeitliche Abgrenzung: Die Bescheinigungspflicht gilt ab VZ 1990 (s. Anm. 2). Ihr unterliegen alle Leistungen, die den Empfängern nach dem 31.12.1989 zufließen; dazu gehören sowohl davor bewilligte Leistungen, deren Bezugsdauer sich über den 31.12.1989 hinaus erstreckt, als auch solche, die für vor dem 1.1.1990 endende Bezugszeiträume nach dem 31.12.1989 nachgezahlt wurden (BMF v. 31.5.1989, StEK EStG § 32b Nr. 27).

Ausnahme Insolvenzzgeld: Dieses ist mit Wirkung ab dem VZ 2005 von der Bescheinigung ausgenommen, da ab dann die Daten für das Insolvenzzgeld von der BfA elektronisch an die FinVerw. übermittelt werden (s. Anm. 2 „StÄndG 2003“ und Anm. 156 ff.).

Kein Grundlagenbescheid: Die Bescheinigung ist uE kein Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO, die Beurteilung des Sozialleistungsträgers darin ist mithin für das FA nicht bindend.

Praxis vor VZ 1990: Die Begründung zum StReformG 1990 (aaO) führt aus, ein Bescheinigungs-Verfahren sei davor bereits von der BfA bei den damals dem ProgrVorb. unterliegenden Leistungen (vgl. Anm. 2) angewandt worden (vgl. dazu BMF v. 20.6.1983 und FinMin. Nds. v. 16.12.1982, StEK EStG § 32b Nr. 11 und 9) und habe sich in der Praxis bewährt. Dennoch bleiben offensichtlich bei einer Bescheinigung, die lediglich dem Leistungsempfänger erteilt wird, erhebliche Vollzugsdefizite (s.o. Anm. 13).

142

II. Aussteller: Träger der Sozialleistungen

Öffentlich-rechtlicher Leistungsträger: Träger der Sozialleistungen, der die Bescheinigung nach Abs. 3 auszustellen hat, ist derjenige öffentlich-rechtliche Träger, der im Einzelfall die Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 gewährt hat. Der Begriff „Sozialleistungsträger“ ist insoweit in § 12 („Leistungsträger“) iVm. §§ 18–29 SGB I definiert; er findet sich korrespondierend in § 45d Abs. 2 EStG („Sozialleistungsträger“).

Keine Bescheinigungspflicht des ArbG: Der ArbG ist von der Pflicht nach Abs. 3 ausgenommen, obwohl er ebenfalls in eigenem Namen Leistungen des Abs. 1 Nr. 1 auszahlt. Dies folgt aus der gesetzlichen Systematik und dem feststehenden Begriff „Träger der Sozialleistungen“. Soweit der ArbG (auch der beamtenrechtliche Dienstherr) Leistungen iSd. Abs. 1 Nr. 1 erbringt, muß er diese bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren bescheinigen (s. Anm. 35). Die Lohnsteuerkarte muß bei der Veranlagung ohnehin vorgelegt werden, so daß es auch keines Hinweises iSd. Abs. 3 Satz 2 an den Stpfl. bedarf.

Einzelne Leistungsträger: Träger der Sozialleistungen iSd. Abs. 3 sind sonach zB bei der gesetzlichen Krankenversicherung (vgl. Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) die Orts-, Betriebs-, Innungskrankenkassen, die Seekrankenkasse, die landwirtschaftlichen Krankenkassen, die Bundesknappschaft und die Ersatzkassen (§ 21 Abs. 2 SGB I), bei der gesetzl. Unfallversicherung (vgl. ebenfalls Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) die Berufsgenossenschaften, die staatl. und gemeindl. Ausführungsbehörden, Gemeindeunfallversicherungsverbände usw. (vgl. § 22 Abs. 2 SGB I), bei der gesetzl. Rentenversicherung (vgl. Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) die Landesversicherungsanstalten, die Bundesbahnversicherungsanstalt, die Seekasse, die Bundesversicherungsanstalt für Angestellte, die Bundesknappschaft und die landwirtschaftl. Alterskassen usw. (vgl. § 23 Abs. 2 SGB I), bei der gesetzl. Arbeitslosenversicherung (vgl. Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) die Agenturen für Arbeit (vormals Arbeitsämter – § 19 Abs. 2 SGB I).

143

III. Zeitpunkt der Ausstellung

Die Bescheinigung ist – unabhängig vom Zahlungszeitpunkt – bei Einstellung der Leistung oder spätestens am Ende des „jeweiligen“ Kj. zu erteilen. Damit ist sie grds. am Jahresende auszustellen, es sei denn, der Leistungszeitraum, der auch insgesamt kürzer als ein Kj. sein kann, endet vorher.

IV. Adressat: Leistungsempfänger

144

Grundsatz: Die Bescheinigung ist dem Empfänger der Sozialleistung, dem Adressaten des Leistungsbescheides, zu erteilen, also nicht dem FA unmittelbar zu übersenden.

Rechtsanspruch der Leistungsempfänger: Der Leistungsempfänger hat uE – anders als beim Anspruch des Leistungsempfängers auf Erteilung einer Rechnung in § 14 UStG – keinen Rechtsanspruch gegen den Sozialleistungsträger, da von einer solchen Bescheinigung keine stl. Rechte des Leistungsempfängers abhängen (wie der Vorsteuerabzug von der Rechnung nach § 14 UStG).

V. Inhalt der Bescheinigung**1. Dauer des Leistungszeitraums**

145

Anzugeben ist die Dauer des Leistungszeitraums, für den die Sozialleistung gezahlt wird. Davon zu unterscheiden ist der Zeitpunkt der Zahlung. Wenn die Zahlung zB von Übergangsgeld unterbrochen wird und dadurch mehrere Leistungszeiträume entstehen, verlangt die FinVerw. ihre Angabe im einzelnen in der Bescheinigung (BMF v. 31.5.1989, StEK EStG § 32b Nr. 27; vgl. auch das Muster einer Bescheinigung über den Bezug von Insolvenzgeld in OFD Hann. v. 3.2.2003, StEK EStG § 32b Nr. 85).

2. Art der Leistung

146

Bescheinigung der Art bedeutet Angabe der genauen Bezeichnung der Leistung entsprechend dem jeweiligen Sozialgesetz. Damit lassen sich die bescheinigten Leistungen mit den von Abs. 1 Nr. 1 erfaßten abgleichen und Verwechslungen mit Leistungen ausschließen, die nicht dem ProgrVorb. unterliegen (zB Unterhaltsgeld als Darlehen, s. Anm. 66 „Unterhaltsgeld als Zuschuß“).

3. Höhe der Leistung

147

In den Bescheinigungen Abs. 3 sind die ungekürzten gesetzl. Leistungsbeträge (vor Abzug der Versichertenbeiträge zur Sozialversicherung und ungeachtet von Abtretungen, s. Anm. 122) anzugeben (FinMin. Schl.-Holst. v. 26.6.1990, DStR 1990, 676; BMF v. 15.1.1990, StEK EStG § 32b Nr. 29). Zu bescheinigen ist auch die Rückzahlung und der rückwirkende Wegfall von Leistungen (s. Anm. 66 „Ersatz von Arbeitsförderungsleistungen durch Sozialrente“, Anm. 67 „Ersatz des Krankengeldes durch Sozialrente“, Anm. 136 „Rückzahlung von Leistungen“).

4. Während des Kalenderjahrs gezahlte Leistungen

148

Zufluß: Es sind die während des Kj. (dh. im jeweiligen VZ) gezahlten (s. Anm. 55) und nicht nur die auf das Kj. als Bezugszeitraum anteilig entfallenden Leistungen zu bescheinigen (vgl. OFD Düss. v. 29.4.1983, StEK EStG § 32b Nr. 14). Bagatellgrenzen gibt es nicht; soweit Leistungen wegen Geringfügigkeit nicht zur Auszahlung gelangen, brauchen sie nicht bescheinigt zu werden (BMF v. 31.5.1989, StEK EStG § 32b Nr. 27).

Leistungen: Die Bescheinigungspflicht der Sozialleistungsträger erstreckt sich nicht auf die vom ArbG ausgezahlten Leistungen (BMF v. 8.2.1989, StEK EStG § 32b Nr. 26), auch wenn sie von einem Sozialleistungsträger (insbes. der BfA)

finanziert werden. Diese Leistungen – Kurzarbeiter-, Schlechtwetter- und Winterausfallgeld (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a), Zuschuß zum Mutterschaftsgeld nach dem MutterschutzG und Zuschuß nach § 4 MSchVO oder einer entsprechenden Landesregelung (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c), Verdienstausschlag-Entschädigung nach dem Infektionsschutzgesetz (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e) – sind vom ArbG beim LStAbzug zu bescheinigen (s. Anm. 35).

149

B. Steuerliche Hinweispflichten in der Bescheinigung (Abs. 3 Satz 2)

Hinweispflicht: Die Bescheinigung muß den Empfänger nach Satz 2 auf „die steuerliche Behandlung dieser Leistungen“ und „seine Steuererklärungspflicht“ hinweisen (vgl. als Muster die Bescheinigung in OFD Hann. v. 3.2.2003, StEK EStG § 32b Nr. 85). Beide Hinweise dienen der steuerlichen Erfassung der vom ProgrVorb. erfaßten Leistungen des Abs. 1 Nr. 1. Der Hinweis auf die steuerliche Behandlung muß sich darauf beziehen, daß die Leistung dem ProgrVorb. unterliegt. Eine Steuererklärungspflicht besteht, wenn die Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem ProgrVorb. unterliegen, die der Empfänger und – bei Zusammenveranlagung (§ 26b) – sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte im selben Kalenderjahr bezogen haben, 410 € übersteigt (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 – s. Anm. 38). Vermittels beider Hinweise sollen die Leistungsempfänger zur Angabe in der Steuererklärung veranlaßt werden. Die Hinweispflicht trägt auch der Erkenntnis Rechnung, daß dem Stpfl. die steuer(satz)erhöhende Wirkung der von ihm empfangenen Sozialleistungen nicht ohne weiteres erkennbar sein dürfte.

Keine Kontrollmitteilungen: Von Kontrollmitteilungen der Leistungsträger an die Finanzämter sah der Gesetzgeber – vergleichbar der Behandlung bei den Kapitaleinkünften (vgl. § 30a AO) – ab. Die Fülle solcher Mitteilungen hätte bei den Finanzämtern zu großem Aufwand verursacht, zumal nicht in jedem Fall steuerliche Folgen eintreten.

150–155 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4:

Datenübermittlungspflicht der Bundesagentur für Arbeit

156

A. Übermittlung der Daten des gewährten Insolvenzgeldes (Abs. 4 Satz 1)

Regelungsinhalt: Die Bundesagentur für Arbeit (BfA) hat die Daten über das im Kalenderjahr gewährte Insolvenzgeld für jeden Empfänger bis zum 28.2. des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die amtlich bestimmte Übermittlungsstelle zu übermitteln (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1). Der ArbN ist auch dann als Empfänger anzusehen, dessen Daten zu übermitteln sind, wenn er seinen Anspruch auf einem Dritten übertragen hat (s. Anm. 158).

Zeitliche Geltung: Die vorgenannte Verpflichtung der BfA gilt ab dem VZ 2005 (§ 52 Abs. 43a).

Motive des Gesetzgebers:

► *Sicherstellung der Erfassung:* Das vorgenannte elektronische Mitteilungsverfahren zwischen der Arbeitsverwaltung und der FinVerw. soll den Vollzug des § 32b mit verhältnismäßig geringem Verwaltungsaufwand sicherstellen und der gleichmäßigen Besteuerung dienen (Begr. StÄndG 2003, BTDrucks. 11/2157, 32). Es könne nicht hingenommen werden, daß eine große Zahl von Leistungsempfängern die vorschriftsmäßige stl. Erfassung verhindere (Begr. StÄndG 2003 aaO).

► *„Testfall“ Insolvenzgeld:* Der neue Abs. 4 sieht zunächst lediglich die Übermittlung von Daten über das Insolvenzgeld vor. Deren Übermittlung sah der Gesetzgeber insofern als besonders eilbedürftig an, als aus der dem FA vorliegenden LStBescheinigung (s.o. Anm. 35) – anders als zB beim Arbeitslosengeld oder der Arbeitslosenhilfe – nicht erkennbar sei, daß der ArbN insolvent geworden sei und der ArbN vermutlich Insolvenzgeld erhalten habe. Die Regelung geht auf Untersuchungen des Bundesrechnungshofs zurück (s. Anm. 13). Bevor auch andere Lohnersatzleistungen in die elektronische Übermittlung einbezogen werden, sollen erst die Erfahrungen dieses neuen Verfahrens abgewartet werden (Begr. StÄndG 2003 aaO).

Verhältnis zu Abs. 3: Die elektronische Übermittlung nach Abs. 4 tritt an die Stelle der Bescheinigung nach Abs. 3, von der das Insolvenzgeld ab VZ 2005 ausgenommen ist (s. Anm. 141 „Zeitliche Abgrenzung“).

Parallele zur elektronischen Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigungen: Die Datenfernübertragung soll nach Vorstellung des Gesetzgebers auf dem gleichen Weg und nach den gleichen Regeln erfolgen wie schon ab 2004 die elektronische Übermittlung der LStBescheinigungen gem. § 41b (Begr. StÄndG 2003, BTDrucks. 11/2157, 33). Parallelen bestehen auch zu § 45d betreffend die Datenübermittlung für Zwecke der KESt.

Insolvenzgeld: s. Anm. 66 „Insolvenzgeld“ und Anm. 141 „Zeitliche Abgrenzung“.

Entsprechende Geltung des § 41b Abs. 2:

► *Elektronische Steuernummer:* Für die Datenfernübertragung hat die BfA aus dem Namen, Vornamen und Geburtsdatum des ArbN ein Ordnungsmerkmal nach amtlich festgelegter Regel für den ArbN zu bilden und zu verwenden (§ 32b Abs. 4 iVm. § 41b Abs. 2 Satz 1). Für die Zuordnung der zu übermittelnden Daten für das Insolvenzgeld reicht nach Vorstellung des Gesetzgebers im Hinblick auf die begrenzte Empfängerzahl das vorgenannte dreigliedrige Ordnungsmerkmal (sog. eTIN – electronic Taxpayer Identification Number) aus (Begr. StÄndG 2003, BTDrucks. 11/2157, 32 – vgl. demgegenüber die in § 139b AO geregelte Identifikationsnummer).

► *Datenschutz:* Das vorgenannte Ordnungsmerkmal darf nur erhoben, gebildet, verarbeitet oder genutzt werden für die Zuordnung der gemäß § 32b Abs. 4 elektronisch übermittelten Daten zu einem bestimmten Steuerpflichtigen und für Zwecke des Besteuerungsverfahrens (§ 32b Abs. 4 i.V.m. § 41b Abs. 2 Satz 2).

B. Information des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 2)

157

Regelungsinhalt: Der ArbN, der das Insolvenzgeld empfangen hat (vgl. § 32b Abs. 4 Satz 3 „Empfänger“), ist von der BfA über die übermittelten Daten zu informieren, ferner über die stl. Behandlung des Insolvenzgelds und seiner

StErklärungspflicht. Diese Verpflichtung des Sozialleistungsträgers entspricht der in Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 149), dient aber nur der Information des Leistungsempfängers, nachdem die maßgeblichen Daten bereits direkt von der BfA an die FinVerw. übermittelt werden. Der ArbN ist auch dann über das im Kj. gewährte Insolvenzgeld zu informieren, wenn er seinen Anspruch auf einen Dritten übertragen hat (s. Anm. 158).

158

C. Arbeitnehmer als Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgeldes (Abs. 4 Satz 3)

In den Fällen des § 188 Abs. 1 SGB III: Nach § 188 SGB III steht der Anspruch auf Insolvenzgeld nicht dem ArbN, sondern einem Dritten zu, wenn der ArbN seinen Arbeitslohnanspruch vor dem Antrag auf Insolvenzgeld auf einen Dritten übertragen hat. Nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Halbs. 2 ist das an den Dritten ausgezahlte Insolvenzgeld dennoch dem ArbN zuzurechnen, der seinen Lohnanspruch übertragen hat (s.o. Anm. 66 „Insolvenzgeld“).

Empfänger iSd. Abs. 4 Satz 1, für den die Daten zu melden sind und der nach Abs. 4 Satz 2 zu informieren ist, ist auch in diesen Fällen nicht der Dritte, dem das Insolvenzgeld ausgezahlt wird, sondern der ArbN, der seinen Arbeitsentgeltanspruch übertragen hat. Dies folgt bereits aus Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Halbs. 2. Die Regelung des Abs. 4 Satz 3 erschien aber offenbar deshalb notwendig, weil das BMfAuS und die BfA eine andere Auffassung vertreten hatten und deshalb zunächst die Bescheinigung nach § 32b Abs. 3 verweigerten (s. Anm. 66 „Insolvenzgeld“).