

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Ausschluss bestimmter europäischer Einkunftsquellen vom Progressionsvorbehalt
- Redaktionelle Anpassungen an Änderungen in § 2a und § 50
- Fundstelle: JStG 2009, BGBl. I 2008, 2794

§ 32b

Progressionsvorbehalt

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

- (1) ¹Hat ein zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt Steuerpflichtiger oder ein beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 **Abs. 2 Satz 2 Nr. 4** 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 und 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) vergleichbare Lohnersatzleistungen nach dem Fünften, Sechsten oder Krankengeld, Mutterschaftsgeld, Verletztengeld, Übergangsgeld oder Siebten Buch Sozialgesetzbuch, der Reichsversicherungsverordnung, 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,

§ 32b

- e) Entschädigungen für Verdienstausfall 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) Verdienstausfallentschädigung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz,
 - i) (aufgehoben),
 - j) Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz oder
2. ausländische Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben; dies gilt nur für Fälle der zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle; ausgenommen sind Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen im Sinne der Nummer 4 steuerfrei sind und die nach diesem Übereinkommen nicht unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer stehen,
 3. Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind,
 4. Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer steuerfrei sind,
 5. Einkünfte, die bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 **Abs. 2 Satz 2 Nr. 4** im Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht der deutschen Einkommensteuer oder einem Steuerabzug unterliegen; ausgenommen sind Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen im Sinne der Nummer 4 steuerfrei sind und die nach diesem Übereinkommen nicht unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer stehen,

bezogen, so ist auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden. **²Satz 1 Nr. 3 gilt nicht für Einkünfte**

1. aus einer anderen als in einem Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte,
2. aus einer anderen als in einem Drittstaat belegenen gewerblichen Betriebsstätte, die nicht die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 erfüllt,
3. aus der Vermietung oder der Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, wenn diese in einem anderen Staat als in einem Drittstaat belegen sind, oder
4. aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen, sofern diese ausschließlich oder fast ausschließlich in einem anderen als ei-

nem Drittstaat eingesetzt worden sind, es sei denn, es handelt sich um Handelsschiffe, die

- a) von einem Vercharterer ausgerüstet überlassen, oder
 - b) an in einem anderen als in einem Drittstaat ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs erfüllen, überlassen, oder
 - c) insgesamt nur vorübergehend an in einem Drittstaat ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs erfüllen, überlassen worden sind, oder
5. aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Übertragung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts im Sinne der Nummern 3 und 4.

³§ 2a Abs. 2a gilt entsprechend.

(1a) ¹Als 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) ¹Der 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 bis 5 die dort bezeichneten Einkünfte, wobei die darin enthaltenen außerordentlichen Einkünfte mit einem Fünftel zu berücksichtigen sind. ²Bei der Ermittlung der Einkünfte im Fall des Absatzes 1 Nr. 2 bis 5
 - a) ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a) abzuziehen, soweit er nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar ist;
 - b) sind Werbungskosten nur insoweit abzuziehen, als sie zusammen mit den bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbaren Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a) übersteigen.

²Ist der für die Berechnung des besonderen Steuersatzes maßgebende Betrag höher als 250 000 Euro und sind im zu versteuernden Einkommen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 enthalten, ist für den Anteil dieser Einkünfte am zu versteuernden Einkommen der Steuersatz

§ 32b

im Sinne des Satzes 1 nach § 32a mit der Maßgabe zu berechnen, dass in Absatz 1 Satz 2 die Angabe „§ 32b“ und die Nummer 5 entfallen sowie die Nummer 4 in folgender Fassung anzuwenden ist:

„4. von 52 152 Euro an: $0,42 \cdot x - 7 914$.“

³Für die Bemessung des Anteils im Sinne des Satzes 2 gilt § 32c Abs. 1 Satz 2 und 3 entsprechend.

(3) ¹Die Träger der Sozialleistungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 haben die Daten über die im Kalenderjahr gewährten Leistungen sowie die Dauer des Leistungszeitraums für jeden Empfänger bis zum 28. Februar des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch amtlich bestimmte Datenfernübertragung zu übermitteln, soweit die Leistungen nicht auf der Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5) auszuweisen sind; § 41b Abs. 2 und § 22a Abs. 2 gelten entsprechend. ²Der Empfänger der Leistungen ist entsprechend zu informieren und auf die steuerliche Behandlung dieser Leistungen und seine Steuererklärungspflicht hinzuweisen. In den Fällen des § 188 Abs. 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch ist Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgeldes der Arbeitnehmer, der seinen Arbeitsentgeltanspruch übertragen hat.

(4) (aufgehoben)

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

...
(43a) ¹§ 32b Abs. 1 Nr. 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist bei Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, auf Antrag auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. ²**§ 32b Abs. 1 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.** ...

...

Autorin: Dr. Julia **Wilhelm**, Regierungsoberärztin,
Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Schrifttum: Ortman-Babel/Stelzer/Zipfel, Übersicht über die wesentlichen Änderungen des Jahressteuergesetzes 2009 – Regierungsentwurf, BB 2008, 1760; Rüping, Anpassung des Steuerrechts an Recht und Rechtsprechung der Europäischen Union durch Änderung der §§ 50, 50a im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009, IStR 2008, 575; Dörfner/Rautenstrauch/Adrian, Das Jahressteuergesetz 2009 – Ausgewählte Aspekte der Unternehmensbesteuerung, BB 2009, 580; Hechtner, Das neue Zusammenspiel von besonderer Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 2a EStG und Progressionsvorbehalt durch das JStG 2009: Progressi-

onsvorbehalt nur noch für steuerfreie Sozialleistungen und Immobilienfondsanleger, DStZ 2009, 47; Holthaus, Nationale Behandlung der nach DBA steuerfreien Einkünfte nach dem JStG 2009 – Progressionsvorbehalt, quo vadis?, DStZ 2009, 177; Melchior, Das Jahressteuergesetz 2009 im Überblick, DStR 2009, 4; Schmidt/Heinz, Neues zur Betriebsstättenbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009 – Unstimmigkeiten und Empfehlungen, IStR 2009, 43; Wichert, Neues beim Abzug und der Verrechnung von ausländischen Verlusten – § 2a EStG im Wandel; NWB 8/2009, 526; Wittkowski/Lindscheid, Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach dem JStG 2009, IStR 2009, 225.

Kompaktübersicht

Grundinformation: Durch das *JStG 2009 v. 19.12.2008* (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) wird § 32b in drei Bereichen geändert: J 08-1

- ▶ **Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatz und Nr. 5:** Im Einleitungssatz und in Nr. 5 wird jeweils „§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2“ durch „§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4“ ersetzt und damit eine redaktionelle Anpassung an die Neufassung des § 50 vollzogen.
- ▶ **Im neu eingefügten Abs. 1 Satz 2** werden bestimmte innerhalb der Mitgliedstaaten der EU bzw. des EWR-Abkommens erzielte Einkünfte, die nach einem DBA stfrei sind, vom Anwendungsbereich der Vorschrift ausgeschlossen.
- ▶ **Abs. 1 Satz 3** enthält einen Verweis auf § 2a Abs. 2a, der die Begriffe „Drittstaat“, „Drittstaaten-Körperschaft“ und Drittstaaten-Kapitalgesellschaft“ definiert.

Rechtsentwicklung: zur *Gesetzesentwicklung bis 2003* s. § 32b Anm. 2. J 08-2

- ▶ **BEEG v. 5.12.2006** (BGBl. I 2006, 2748; BStBl. I 2007, 3): In Abs. 1 Nr. 1 wird Buchst. j. angefügt, um der stfreien Leistung des Elterngelds nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz Rechnung zu tragen.
- ▶ **JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 Nr. 2 wird nach dem Semikolon der 2. Halbsatz angefügt. Abs. 1 Nr. 3 wird durch Abs. 1 Nr. 3–5 ersetzt. In Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 wird mit Satz 2 eine Regelung zur Berücksichtigung des ArbN-Pauschbetrags und von WK bei der Ermittlung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eingefügt. Außerdem werden in Abs. 2 die Sätze 2 und 3 angefügt.
- ▶ **JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): s. Anm. J 08-1.

J 08-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderungen im Einleitungssatz des Abs. 1 und Nr. 5 sind nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des JStG 2009 erstmals für den VZ 2009 anzuwenden. Die neu angefügten Sätze 2 und 3 sind nach dem neu eingefügten Satz 2 in § 52 Abs. 43a erstmals für den VZ 2008 anzuwenden (BTDrucks. 16/10189, 65). Für vor 2008 liegende VZ, die verfahrensrechtl. noch offen sind, gelten die Einschränkungen der Sätze 2 und 3 allerdings noch nicht, dh. der negative Progressionsvorbehalt kann in diesen Fällen noch berücksichtigt werden (BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 810).

J 08-4 **Grund der Änderungen:** Es ist zu unterscheiden zwischen den Änderungen in Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatz und Nr. 5 einerseits und den in Abs. 1 neu eingefügten Sätzen 2 und 3 andererseits.

- ▶ **Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatz und Nr. 5:** Die Verweise auf § 50 werden lediglich an die geänderte Fassung dieser Vorschrift angepasst. Allerdings war im ursprünglichen Gesetzentwurf noch eine Beschränkung der Anwendung der Vorschrift auf unbeschränkt stpfl. Personen vorgesehen (BTDrucks. 16/10189, 52). Diese stand im Zusammenhang mit der im RegE gleichzeitig beabsichtigten Änderung des § 50 Abs. 1 Satz 2, wonach bei beschränkt stpfl. ArbN der Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 unberücksichtigt bleiben sollte, wenn nicht eine Veranlagung zur unbeschränkten EStPflcht gem. § 1 Abs. 3 erfolgt. Der FinAussch. empfahl jedoch, beschränkt stpfl. ArbN weiterhin den Grundfreibetrag nach § 50 Abs. 1 Satz 2 zu gewähren, um der besonderen Situation dieser Personen Rechnung zu tragen, die häufig keine oder nur geringfügig andere Einkünfte erzielen und um anderenfalls eintretende erhebliche stl. Mehrbelastungen für gering verdienende ArbN zu vermeiden (BTDrucks. 16/11055, 47; BTDrucks. 16/11108, 28). Im Gegenzug empfahl der FinAussch., die Anwendung des Progressionsvorbehalts auf Einkünfte beizubehalten, die bei der Veranlagung unberücksichtigt bleiben (BTDrucks. 16/11055, 27; BTDrucks. 16/11108, 21).
- ▶ **Abs. 1 Sätze 2 und 3:** Ausweislich der Gesetzesbegründung ergänzen die Vorschriften die gemeinschaftsrechtl. erforderliche Neuregelung des § 2a. Durch die neu eingefügten Vorschriften werden der negative und der positive Progressionsvorbehalt bei bestimmten innerhalb der Mitgliedstaaten der EU bzw. des EWR-Abkommens verwirklichten Tatbeständen, in denen Einkünfte nach einem DBA freigestellt sind, ausgeschlossen. In diesen Fällen werden in Bezug auf diese Staaten erzielte Gewinne und erlittene Verluste bei der Ermittlung des Steuersatzes nicht berücksichtigt. Der Gesetzgeber geht hierbei davon aus, dass Auslandsverluste unter dem Gesichtspunkt der EG-Grundfreiheiten im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden müssen, wenn im Gegenzug auch Auslandseinkünfte im Rahmen des positiven Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden

(BTDrucks. 16/11055, 46, 53). Berücksichtigt man jedoch, dass es sich bei den in Abs. 1 Satz 2 aufgeführten Einkünften um verlustgeneigte handelt, erfolgte die Änderung wohl vornehmlich aus fiskalischen Gründen.

Bedeutung der Änderungen: Auch hier ist zu unterscheiden zwischen den Änderungen in Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatz und Nr. 5 einerseits und den in Abs. 1 neu eingefügten Sätzen 2 und 3 andererseits. J 08-5

- ▶ **Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatz und Nr. 5:** Die Vorschrift beinhaltet lediglich eine Anpassung des Verweises auf § 50 an die geänderte Fassung dieser Vorschrift. Der Regierungsentwurf sah jedoch weitergehende Änderungen vor (s. J 08-3). Der dort beabsichtigte Wegfall der Berechtigung beschränkt stpfl. ArbN, im Rahmen der Veranlagung zur beschränkten EStPflicht die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen, begegnet grundsätzlich auch keinen europarechtl. Bedenken, da durch die Anwendung des allgemeinen Tarifs anstelle des Mindeststeuersatzes der Grundfreibetrag bereits berücksichtigt ist und der beschränkt Stpfl. regelmäßig im Ausland den Großteil seiner Einkünfte bezieht (vgl. EuGH v. 14.12.1995 – Rs. C-279/93, Schumacker, EuGHE 1995, I-225) und daher sein Existenzminimum dort freigestellt wird. Eine weitere Freistellung des Existenzminimums im Inland ist demnach grundsätzlich nicht erforderlich bzw. würde zu einer Bevorzugung des Gebietsfremden führen (Schnitger, FR 2003, 745 [756]; Rüping, IStR 2008, 575). Bei beschränkt stpfl. ArbN besteht jedoch die Besonderheit, dass sie häufig keine oder nur in geringem Umfang andere Einkünfte im Ausland erzielen, so dass eine Berücksichtigung des Existenzminimums im Inland bei gleichzeitiger Anwendung des Progressionsvorbehalts uE zulässig ist.
- ▶ **Abs. 1 Satz 2 und 3:** Die Neuregelungen stehen im Zusammenhang mit dem geänderten Anwendungsbereich des § 2a.
- ▷ **Verhältnis zu § 2a:** Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 unterliegen Einkünfte, die nach einem DBA stfrei sind, dem Progressionsvorbehalt. Bislang waren hierbei nach Auffassung der FinVerw. negative Einkünfte nur nach Maßgabe des § 2a zu berücksichtigen (H 32b „Ausländische Verluste“ EStH 2005 mit Hinweis auf BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; s. auch § 32b Anm. 136). Danach ermäßigten die von § 2a Abs. 1 aF erfassten negativen Einkünfte und Gewinnminderungen den anzuwendenden Steuersatz nur beschränkt innerhalb der Rechtsfolgen der Vorschrift. Der Verlustausgleich war nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat möglich. Allerdings waren positive Einkünfte und Gewinne solange nicht in den positiven Progressionsvorbehalt einzubeziehen, als sie mit den vorher bezogenen negativen Einkünften verrechnet werden konnten. Durch das JStG 2009 wurde der Anwendungsbereich des § 2a als Reaktion auf das Urteil des EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 (Rewe Zentralfinanz, EuGHE 2007, I-2647) und das von

der Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland eröffnete Vertragsverletzungsverfahren wegen Verstoßes von § 2a aF gegen die EU-Grundfreiheiten auf Tatbestände begrenzt, die außerhalb von EU-/EWR-Staaten verwirklicht werden. Demzufolge schränkt § 2a die Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts nur noch bzgl. negativer Einkünfte aus Drittstaaten ein. Allerdings werden in Abs. 1 Satz 2 einige der in § 2a genannten Einkunftsquellen aufgeführt, für die, sofern sie aus EU-/EWR-Staaten stammen, die Anwendbarkeit des positiven und des negativen Progressionsvorbehalts ausgeschlossen ist. Für diese Gesetzesänderung bestand im Gegensatz zur Regelung des § 2a aF keine Notwendigkeit einer europarechtskonformen Anpassung (so auch Schmidt/Heinz, IStR 2009, 43 [45]); sie erfolgte uE vielmehr, um die fiskalischen Auswirkungen, die die Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 2a auf den Progressionsvorbehalt hat, abzuschwächen.

- ▷ *Verfassungsrechtliche Bedenken:* Sinn und Zweck des Progressionsvorbehalts bei stfreien ausländ. Einkünften ist es, die nicht befreiten Einkünfte des Stpfl. nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit zu besteuern, der durch die progressive Ausgestaltung des Steuertarifs zum Ausdruck kommt. Dem Stpfl. soll kein Progressionsvorteil entstehen, wenn er seine Einkünfte in verschiedenen Staaten erzielt und dadurch sein inländ. Gesamteinkommen in eine niedrigere Tarifstufe als bei Erzielung im Bereich eines Steuerhoheitsträgers gelangt. Entsprechendes gilt für die Berücksichtigung negativer ausländ. Einkünfte, die zur Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts führen (stRspr., zB BFH v. 25.5.1970 – I R 146/68, BStBl. II 1970, 755; s. auch § 32b Anm. 7 mwN.). Abs. 1 Satz 2 führt jedoch zu einer ungleichen Behandlung von Steuerinländern mit Einkünften iSd. Abs. 1 Satz 2 und Steuerinländern mit entsprechenden inländ. Einkünften für Zwecke des Progressionsvorbehalts, die je nachdem, ob in einem VZ Verluste oder Gewinne angefallen sind, für den einen oder den anderen der genannten Stpfl. nachteilig sein kann. Dies ist uE verfassungsrechtl. bedenklich. Zwar ist § 2a idF vor StÄndG 1992 nach der Rspr. des BFH mit der Verfassung vereinbar und seine Berücksichtigung beim Progressionsvorbehalt geboten, allerdings sieht der BFH die ungleiche Behandlung der Adressaten des § 2a gegenüber anderen Normadressaten des EStRechts, soweit diese Verluste erzielen, deswegen als sachlich gerechtfertigt an, weil der Grundsatz der Leistungsfähigkeit es nicht gebietet, eine Tätigkeit stl. zu berücksichtigen, die vornehmlich auf Steuerersparnis durch Erzielung von Verlusten gerichtet sei (BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136). Ob die Nichtberücksichtigung negativer und positiver Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 2 unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten gerechtfertigt ist, bleibt allerdings offen. Dieses Argument rechtfertigt uE jedoch nicht die Nichtberücksichtigung negativer *und* positiver Einkünfte beim Progressionsvorbehalt. Die Änderung stellt daher eine unter Leistungsfähigkeits-

gesichtspunkten bedenkliche Regelung dar (ähnlich Holthaus, DStZ 2009, 177).

- ▷ *Europarechtliche Bedenken:* Vor diesem Hintergrund ist die Neuregelung auch unter europarechtl. Gesichtspunkten nicht unbedenklich. Der Gesetzgeber geht zwar davon aus, dass Auslandsverluste unter dem Gesichtspunkt der EG-Grundfreiheiten im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden müssen, wenn im Gegenzug auch Auslandseinkünfte im Rahmen des positiven Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden (BTDrucks. 16/10189, 53). Allerdings führt diese Regelung dennoch zu einer ungleichen Behandlung von Steuerinländern mit Einkünften iSd. Abs. 1 Satz 2 und Steuerinländern mit entsprechenden inländ. Einkünften, die im Fall von Verlusten für erstgenannte Stöpl. nachteilig sein und damit einen Verstoß gegen europäische Grundfreiheiten (Art. 43 ff., 56 ff. EGV) bedeuten kann. Der Gesetzgeber scheint die Ungleichbehandlung unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz des nationalen Steuersystems für gerechtfertigt zu halten. Danach kann der Eingriff in eine Grundfreiheit gerechtfertigt sein, wenn dieser in einem unmittelbaren inneren Zusammenhang mit der Gewährung einer stl. Vergünstigung steht (EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 [Bachmann], EuGHE 1992, I-249). Diese Voraussetzung ist aufgrund der vom Gesetz zugleich angeordneten Nichtanwendung des positiven Progressionsvorbehalts in den in Abs. 1 Satz 2 genannten Fällen formal erfüllt. Es gilt jedoch zu bedenken, dass es sich bei den dort genannten Einkunftsquellen um verlustgeneigte Tätigkeiten handelt (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 14 im Rahmen des StBereinG 1999), so dass die generelle Nichtanwendung des Progressionsvorbehalts vornehmlich den Zweck hat, die steuermindernde Auswirkung, zu der die Anwendung des positiven und negativen Progressionsvorbehalts geführt hätte, abzuschwächen. Der Schutz des Steueraufkommens stellt jedoch keinen vom EuGH anerkannten Rechtfertigungsgrund dar (EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/2004 [Manninen], EuGHE 2004, I-7477).

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 2 (Ausschluss europäischer Einkunftsquellen vom Progressionsvorbehalt)

Abschließende Aufzählung: Abs. 1 Satz 2 enthält eine abschließende Aufzählung bestimmter Einkunftsquellen, auf die der in Satz 1 Nr. 3 geregelte (positive und negative) Progressionsvorbehalt für Einkünfte, die nach einem DBA stfrei sind, nicht anzuwenden ist. Die in Abs. 1 Satz 2 genannten Einkunftsarten sind dem § 2a entnommen. Diese ausländ. Einkünfte müssen

J 08-6

Stpfl. nun nicht mehr nach deutschen Einkunftsermittlungsvorschriften ermitteln, da sie in der deutschen EStErklärung nicht mehr angegeben werden müssen. Insoweit führt die Neuregelung für die Stpfl. zu Erleichterungen.

Nicht in einem Drittstaat belegen: Es handelt sich sämtlich um Einkunftsquellen, die nicht in einem Drittstaat belegen sind. Aufgrund des Verweises in Satz 3 auf § 2a Abs. 2a werden EWR-Staaten den Mitgliedstaaten der EU gleichgestellt, sofern zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem anderen Staat die für die Besteuerung erforderlichen Auskünfte erteilt werden

- ▶ **Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 (land- und forstwirtschaftliche Betriebsstätte):** Die Vorschrift entspricht § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Einzelheiten s. § 2a Anm. 52).
- ▶ **Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 (gewerbliche Betriebsstätte),** die nicht die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 erfüllt, dh. die (fast) ausschließlich aktive Tätigkeiten zum Gegenstand hat (Aktivitätsklausel). Die Vorschrift entspricht § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. Abs. 2 (Einzelheiten § 2a Anm. 57 ff.). Durch den Verweis auf § 2a Abs. 2 Satz 1 will der Gesetzgeber sicherstellen, dass insbes. negative Einkünfte passiver Betriebsstätten weiterhin nicht in den negativen Progressionsvorbehalt fallen (Wittkowski/Lindscheid, IStR 2009 225 [227]). Allerdings ist der Verweis auf § 2a Abs. 2 insoweit irreführend, als diese Vorschrift ausdrücklich nur für in Drittstaaten gelegene Betriebsstätten gilt, während § 32b Abs. 1 Satz 2 aber nur für Einkünfte aus Staaten gilt, die gerade keine Drittstaaten sind (Holt-haus, DStZ 2009, 177; ähnlich Schmidt/Heinz, IStR 2009, 43 [45]). Unge-nau ist der Verweis auch in der Hinsicht, als § 2a Abs. 2 nF nur für nega-tive Betriebsstätteneinkünfte gilt, § 32b Abs. 1 Satz 2 jedoch den negativen und den positiven Progressionsvorbehalt ausschließt. UE kann der Verweis nur dahingehend verstanden werden, dass der Pro-gressionsvorbehalt sowohl bei positiven als auch bei negativen passiven Betriebsstätteneinkünften iSd. § 2a Abs. 2 ausgeschlossen ist (so auch Schmidt/Heinz, IStR 2009, 43 [45] Fn. 12). Des Weiteren ist zu beachten, dass Deutschland im Methodenartikel einiger DBA mit Mitgliedstaaten der EU bzw. den entsprechenden Protokollen hierzu Aktivitätsklauseln für Betriebsstätteneinkünfte vereinbart hat (zB Art. 22 Abs. 1c DBA-Bulgarien, Art. 23 Abs. 1d DBA Malta, Art. 24 Abs. 1c DBA-Polen; Art. 23 Abs. 1c DBA Ungarn, Protokoll Ziff. 3 zu Art. 23 DBA-Zypern). Nach diesen Klauseln erfolgt eine Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte unter Progressions-vorbehalt regelmäßig nur, wenn die Betriebsstätte ihre Bruttoerträge ausschließ-lich oder fast ausschließlich (mindestens 90 %) aus aktiven Tätig-keiten iSd. jeweiligen DBA bezieht. Ist dies nicht der Fall, sehen die Abkommen die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppel-bestuerung vor, dh. die Einkünfte werden in die Bemessungsgrundlage der deutschen ESt. einbezogen und die ausländ. Steuer wird unter den

Voraussetzungen des § 34c auf die deutsche ESt. angerechnet. Demnach ist der Anwendungsbereich der Vorschrift stark eingeschränkt und hat in erster Linie nur für Betriebsstätteneinkünfte aus passiven Betriebsstätten Bedeutung, für die keine Aktivitätsklausel im DBA vereinbart wurde. Dies kann sowohl im Gewinn- als auch im Verlustfall zu einer Ungleichbehandlung von passiven Betriebsstätten mit oder ohne Aktivitätsklausel führen, was anhand folgender Beispiele erläutert werden soll.

Beispiel: Einzelunternehmer E mit Sitz im Inland unterhält jeweils eine Betriebsstätte in Frankreich und Polen, deren Bruttoerträge zu 20 % aus Lizenzannahmen stammen. Das inländ. Stammhaus erzielt im VZ 2008 einen Gewinn von 500 000 €; die Betriebsstätten jeweils einen Gewinn von 100 000 €.

Inländ. Einkünfte, § 15	500 000 €
Einkünfte aus der französischen Betriebsstätte:	0 €
Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Frankreich hat der Betriebsstättenstaat Frankreich das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Betriebsstätteneinkünfte. Deutschland muss diese Einkünfte gem. Art. 4 Abs. 1 Satz 3 DBA-Frankreich von der deutschen ESt. freistellen, da das DBA-Frankreich keine Aktivitätsklausel enthält.	
Einkünfte aus der polnischen Betriebsstätte:	100 000 €
Wie oben. Allerdings enthält das DBA-Polen eine Aktivitätsklausel, wonach gem. Art. 24 Abs. 1c DBA-Polen für die Einkünfte einer passiven Betriebsstätte die Anrechnungsmethode anzuwenden ist. Die Einkünfte erhöhen daher die Bemessungsgrundlage der deutschen ESt. Die polnische ESt. kann unter den Voraussetzungen des § 34c auf die deutsche ESt. angerechnet werden.	
Summe der Einkünfte	<u>600 000 €</u>
Der in Art. 20 Abs. 1 DBA-Frankreich vereinbarte (positive) Progressionsvorbehalt findet gem. § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 keine Anwendung, da es sich um passive Einkünfte einer innerhalb der EU belegenen Betriebsstätte handelt. Der französische Betriebsstättengewinn wird folglich bei der Ermittlung des Steuersatzes nicht berücksichtigt.	

Abwandlung: Die Betriebsstätten erzielen jeweils einen Verlust von 100 000 €.

Inländ. Einkünfte, § 15	500 000 €
Verlust aus der französischen Betriebsstätte:	0 €
Wie oben, dh. Deutschland muss diese Einkünfte gem. Art. 4 Abs. 1 Satz 3 DBA-Frankreich freistellen.	
Verlust aus der polnischen Betriebsstätte:	./100 000 €
Wie oben, dh. aufgrund der Aktivitätsklausel findet die Anrechnungsmethode Anwendung. Die Berücksichtigung des Verlusts bei der Bemessungsgrundlage für die deutsche ESt. ist auch nicht gem. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ausgeschlossen, da die Betriebsstätte innerhalb der EU belegen ist.	
Summe der Einkünfte	<u>400 000 €</u>
Keine Anwendung des in Art. 20 Abs. 1 DBA-Frankreich vereinbarten (negativen) Progressionsvorbehalts gem. § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, da es sich um passive Einkünfte einer innerhalb der EU belegenen Betriebsstätte handelt. Der französische Betriebsstättenverlust wird folglich bei der Ermittlung des Steuersatzes nicht berücksichtigt.	

Weitere Beispiele bei Wittkowski/Lindscheid, IStR 2009 225 (227), und Holthaus, DStZ 2009, 177.

- ▶ **Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 (Vermietung oder der Verpachtung)** von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen. Die Vorschrift entspricht § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a (Einzelheiten § 2a Anm. 90 ff.).
- ▶ **Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 (entgeltliche Überlassung von Schiffen)**, sofern diese nicht ausschließlich im Inland eingesetzt werden oder es sich um Handelsschiffe handelt, die von einem Vercharterer ausgerüstet überlassen oder an einen Ausrüster iSd. § 510 HGB überlassen worden sind. Die Vorschrift entspricht § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b (Einzelheiten § 2a Anm. 93 ff.). Zur Benachteiligung von Anlegern in offenen Immobilienfonds gegenüber Direktanlegern vgl. Hechtner, DStZ 2009, 47 (49 ff.).
- ▶ **Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 (Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder Übertragung eines zu einem BV gehörenden WG iSd. Nr. 3 und Nr. 4):** Die Vorschrift entspricht § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. c (Einzelheiten § 2a Anm. 105 ff.).
- ▶ **Sonstige Einkünfte:** Für alle anderen ausländ. und nach DBA stfreien Einkünfte aus EU/EWR-Staaten (zB Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit, Einkünfte aus aktiven Betriebsstätten) findet der Progressionsvorbehalt weiterhin Anwendung. Allerdings können sich bei der Beurteilung der Frage, ob die betreffenden Einkünfte in den Anwendungsbereich des Einkünftekatalogs des § 32b Abs. 1 Satz 2 fallen, Abgrenzungsprobleme ergeben, soweit nach dem jeweiligen DBA aufgrund vom nationalen Recht abweichender Subsidiaritätsklauseln die Zuordnung zu einer anderen Einkunftsart erfolgt (dazu Holthaus, DStZ 2009, 177). Für nach DBA stfreie Einkünfte aus Drittstaaten ändert sich die Rechtslage aufgrund der Änderungen in §§ 32b und 2a nicht (s. § 32b Anm. 85 ff., 111 ff.).