

§ 32b

Progressionsvorbehalt

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366 [3862]; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Verbesserung der Eingliederungschancen in den Arbeitsmarkt v. 20.12.2011 (BGBl. I 2011, 2854; BStBl. I 2011, 1314)

(1) ¹Hat ein zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt Steuerpflichtiger oder ein beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 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 sowie Leistungen nach § 10 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch, die dem Lebensunterhalt dienen; Insolvenzgeld, das nach § 170 Absatz 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, der Reichsversicherungsordnung, 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 bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor oder nach einer Entbindung sowie für den Entbindungstag während einer Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften,
- 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 Nummer 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge,
- h) Verdienstaufschlagentschädigung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz,
- i) (weggefallen)
- 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 Ab-

satz 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 Absatz 3 oder § 1a oder § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 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 Absatz 1 zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden. ²Satz 1 Nummer 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 Absatz 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 einem 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 ansässigen Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs erfüllen, überlassen oder
 - c) insgesamt nur vorübergehend an in einem Drittstaat ansässigen Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Absatz 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 Absatz 2a gilt entsprechend.

(1a) Als unmittelbar von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen bezogene ausländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nummer 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 Absatz 1 zu versteuernde Einkommen vermehrt oder vermindert wird um

1. im Fall des Absatzes 1 Nummer 1 die Summe der Leistungen nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags (§ 9a Satz 1 Nummer 1), soweit er nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar ist;
2. im Fall des Absatzes 1 Nummer 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 Nummer 2 bis 5
 - a) ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 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 Nummer 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 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 enthalten, ist für den Anteil dieser Einkünfte am zu versteuernden Einkommen der Steuersatz 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 Absatz 1 Satz 2 und 3 entsprechend.

(3) ¹Die Träger der Sozialleistungen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 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 Absatz 1 Satz 2 Nummer 5) auszuweisen sind; § 41b Absatz 2 und § 22a Absatz 2 gelten entsprechend. ²Der Empfänger der Leistungen ist entsprechend zu informieren und auf die steuerliche Behandlung dieser Leistungen und seine Steuererklärungspflicht hinzuweisen. ³In den Fällen des § 170 Absatz 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch ist Empfänger des an Dritte ausbezahlten Insolvenzgeldes der Arbeitnehmer, der seinen Arbeitsentgeltanspruch übertragen hat.

Autoren: Dr. Thorsten **Kuhn**, RA/StB/WP, Frankfurt am Main, und
 Dr. Christian **Kühner**, Dipl.-Kfm. (FH), RA/StB, Nackenheim bei Mainz
 Mitherausgeber: Dr. Wolfgang **Kumpf**, Dipl.-Kfm., Weinheim

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32b

	Anm.		Anm.
I. Grundinformationen zu § 32b	1	IV. Geltungsbereich des § 32b	
II. Rechtentwicklung des § 32b	2	1. Sachlicher Geltungsbereich ..	21
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32b		2. Persönlicher Geltungsbereich	22
1. Bedeutung des Progressionsvorbehalts	3	V. Verhältnis des § 32b zu anderen Vorschriften	
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit bei Lohn- und Einkommensersatzleistungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	9	1. Verhältnis zu § 2a	23
3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit bei nur zeitweise unbeschränkter Steuerpflicht im Veranlagungszeitraum (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	10	2. Verhältnis zu § 3 und zu nicht steuerbaren Einkünften	24
4. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Progressionsvorbehalts bei Einkünften, die aufgrund von DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfrei sind (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4)	11	3. Verhältnis zu § 4h (Zinsschranke)	25
5. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Progressionsvorbehalts bei der Besteuerung von Grenzpendlern und EU-/EWR-Angehörigen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)	12	4. Verhältnis zu § 10d bei endgültigen ausländischen Verlusten	26
6. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit bei Organgesellschaften (Abs. 1a)	13	5. Verhältnis zu § 15 Abs. 4 und § 15a	27
7. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsmethode (Abs. 2)	14	6. Verhältnis zu § 15b	28
8. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Bescheinigungs- und Datenübermittlungspflichten (Abs. 3 nF bzw. Abs. 3 und 4 aF)	15	7. Verhältnis zu § 32a	29
		8. Verhältnis zu § 32d	30
		9. Verhältnis zu § 34	31
		10. Verhältnis zu § 34a	32
		11. Verhältnis zu § 2 Abs. 5 und § 20 Abs. 2 AStG	33
		12. Verhältnis zur Gewerbesteuer	34
		13. Verhältnis zu DBA-Regelungen	
		a) Konstitutive Wirkung und Geltungsumfang des § 32b	35
		b) Wirkung des § 32b bei beschränkt und fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen	36
		c) Verhältnis zu einzelnen DBA-Regelungen	37
		14. Verhältnis des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 4 zu sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen	38

	Anm.
15. Verhältnis zu § 34c Abs. 5 (Auslandstätigkeits- und Pauschalierungserlass)	
a) Verhältnis zum Aus- landstätigkeitserlass	39
b) Verhältnis zum Pauscha- lierungserlass	40
16. Verhältnis innerhalb des § 32b	41

VI. Verfahrensfragen zu § 32b	
1. Pflichten des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug . . .	47
2. Veranlagung von Arbeitnehmern (§ 46)	
a) Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 7	48
b) Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8	49
3. Einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO	50

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

	Anm.
I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1	
1. Zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt Steuerpflichtige oder ein beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 4 Anwendung findet	
a) Unbeschränkt Steuerpflichtige	56
b) Beschränkt Steuerpflichtige	57
2. Bezogene Einkünfte	58
3. Bestimmte Sozialleistungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	
a) Vorbemerkung zu der Aufzählung in Nr. 1	
aa) Einnahmen – Leistungen	59
bb) Abschließende Aufzählung und innere Ordnung	60
cc) Leistungsempfänger	61
dd) Steuerbarkeit der Leistungen der Nr. 1	62
b) Leistungen der Arbeitsförderung (Nr. 1 Buchst. a)	
aa) Vorbemerkung zu Leistungen der Arbeitsförderung	63

	Anm.
bb) Arbeitslosengeld/Teilarbeitslosengeld	64
cc) Zuschüsse zum Arbeitsentgelt	65
dd) Kurzarbeitergeld	66
ee) Winterausfallgeld	67
ff) Insolvenzgeld (Nr. 1 Buchst. a)	68
gg) Arbeitslosenhilfe (Nr. 1 Buchst. a)	69
hh) Übergangsgeld (Nr. 1 Buchst. a)	70
ii) Altersübergangsgeld, Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag (Nr. 1 Buchst. a)	71
jj) Unterhaltsgeld als Zuschuss (Nr. 1 Buchst. a)	72
kk) Eingliederungshilfe nach SGB III oder AFG (Nr. 1 Buchst. a)	73
ll) Aus dem Europäischen Sozialfonds finanziertes Unterhaltsgeld (Nr. 1 Buchst. a)	74
mm) Leistungen nach § 10 des SGB III aF, die dem Lebensunterhalt dienen (Nr. 1 Buchst. a)	75
nn) Vergleichbare Leistungen	76
c) Leistungen der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung (Nr. 1 Buchst. b)	

	Anm.
aa) Vorbemerkung	82
bb) Krankengeld	83
cc) Mutterschaftsgeld	84
dd) Verletztengeld	85
ee) Übergangsgeld	86
ff) Vergleichbare Lohnersatzleistungen	87
gg) Nicht in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b einzubeziehende Leistungen	88
d) Leistungen bei Mutterschutz	
aa) Mutterschaftsgeld, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld, Sonderunterstützung nach dem Mutterschutzgesetz	89
bb) Zuschuss bei Mutterschutz nach beamtenrechtlichen Vorschriften	90
cc) Leistungen bei Mutterschutz ohne Progressionsvorbehalt	91
e) Leistungen nach dem Soldatenversorgungsgesetz (Nr. 1 Buchst. d)	96
f) Entschädigung für Verdienstausfall nach dem Infektionsschutzgesetz v. 20.7.2000 (Nr. 1 Buchst. e)	97
g) Versorgungskrankengeld oder Übergangsgeld nach dem Bundesversorgungsgesetz (Nr. 1 Buchst. f)	98
h) Nach § 3 Nr. 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge (Nr. 1 Buchst. g)	99
i) Verdienstausfallentschädigung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz (Nr. 1 Buchst. h)	100
j) Vorruhestandsgeld im Beitrittsgebiet (Nr. 1 Buchst. i; aufgehoben)	101
k) Elterngeld nach dem Bundeselterngesetz und Elternzeitgesetz (Nr. 1 Buchst. j)	102
4. Ausländische Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben, bei zeitweiliger	

	Anm.
unbeschränkter Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	
a) Ausländische Einkünfte	109
b) Im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen	110
c) Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle	111
d) Keine nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfreien Einkünften	112
5. Einkünfte, die nach einem DBA steuerfrei sind (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)	
a) Einkünfte	
aa) Erfasste Einkünfte	118
bb) Ermittlung der Einkünfte	119
b) Nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie Einkünfte	
aa) Doppelbesteuerungsabkommen	120
bb) Steuerbefreiung der Einkünfte	121
c) Keine Einkünfte aus bestimmten europäischen Einkunftsquellen vom Progressionsvorbehalt (Abs. 1 Satz 2 und 3)	
aa) Übersicht zu dem den Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 einschränkenden Tatbestandsmerkmal	127
bb) Einkünfte aus einer land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	128
cc) Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte, die nicht die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 erfüllt (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	129
dd) Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)	130

Anm.	Anm.
<ul style="list-style-type: none"> ee) Entgeltliche Überlassung von Schiffen, sofern diese ausschließlich oder fast ausschließlich in einem anderen als einem Drittstaat eingesetzt worden sind (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4) 131 ff) Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder Übertragung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und Nr. 4 (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5) 132 gg) Andere Einkünfte 133 <p>6. Nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Überkommen steuerfreie Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen 139 b) Steuerbefreiung der Einkünfte 140 	<ul style="list-style-type: none"> c) Unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer 141 <p>7. Einkünfte bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 . 147 b) Im Veranlagungszeitraum 148 c) Nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte 149 d) Dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte 150 e) Ausgenommene Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 151 <p>II. Rechtsfolge: Anwendung eines besonderen Steuersatzes auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen (Abs. 1 Satz 1 aE)..... 157</p>

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

Anm.	Anm.
<p>I. Tatbestandsmerkmal des Abs. 1a: Bezug nach DBA-steuerfreier, ausländischer Einkünfte durch eine Organgesellschaft 163</p> <p>II. Rechtsfolge des Abs. 1a</p>	<ul style="list-style-type: none"> 1. Einkünfte gelten als unmittelbar von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen bezogen ... 164 2. Zurechnung beim unbeschränkt Steuerpflichtigen ... 165

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

Anm.	Anm.
<p>I. Steuersatz unter Berücksichtigung des zu versteuernden Einkommens und bestimmter Hinzurechnungen und Kürzungen (Abs. 2 Satz 1)</p>	<ul style="list-style-type: none"> 1. Gegenstand und Ermittlung des besonderen Steuersatzes . 172 2. Steuerermäßigungen 173 3. Verlustausgleich und Verlustabzug 174

	Anm.		Anm.
<p>II. Hinzurechnungen und Kürzungen im Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1)</p> <p>1. Summe der Leistungen 180</p> <p>2. Abzug des Arbeitnehmerpauschbetrags 181</p> <p>3. Negativer Progressionsvorbehalt bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 182</p> <p>4. Rückzahlung von Leistungen 183</p>		<p>Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2)</p> <p>1. Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 189</p> <p>2. Berücksichtigung außerordentlicher Einkünfte 190</p>	
<p>III. Hinzurechnungen und Kürzungen im Fall des</p>		<p>IV. Nur Für VZ 2007: Für die Berechnung des besonderen Steuersatzes maßgebender Betrag höher als 250 000 € (Abs. 2 Satz 2 und 3) 196</p>	

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:
Bescheinigung nach Abs. 3**

	Anm.		Anm.
<p>I. Verpflichtung zur Datenübermittlung durch die Träger der Sozialleistungen (Abs. 3 Satz 1)</p> <p>1. Träger der Sozialleistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 197</p> <p>2. Daten über im Kalenderjahr gewährte Leistungen</p>		<p>und Dauer des Leistungszeitraums 198</p> <p>3. Arbeitnehmer als Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgelds (Abs. 3 Satz 3) 204</p>	
		<p>II. Inkrafttreten der Neuregelung 205</p>	

**F. Erläuterungen zu Abs. 3 und 4 aF:
Datenübermittlungspflichten bis zum JStG 2008**

	Anm.		Anm.
<p>I. Bescheinigungspflicht bei Sozialleistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Abs. 3 Satz 1 aF) 211</p>		<p>Insolvenzgelds (Abs. 4 Satz 1 aF)</p> <p>1. Daten über im Kalenderjahr gewährten Leistungen und Dauer des Leistungszeitraums 213</p> <p>2. Im Kalenderjahr gewährtes Insolvenzgeld 214</p>	
<p>II. Steuerliche Hinweispflichten in der Bescheinigung (Abs. 3 Satz 2 aF) 212</p>		<p>VI. Arbeitnehmer als Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgelds (Abs. 4 Satz 3 aF) . . . 215</p>	
<p>III. Datenübermittlungspflicht der Bundesagentur für Arbeit bezüglich des</p>			

G. Schluss-ABC 216

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32b

Schrifttum: DEBATIN, Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, AWD 1965, 41; 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; MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1990, 255; DZIADKOWSKI, Nichtsteuerbarkeit von Einkünften und Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 EStG, BB 1991, 2195; GUMPP, Steuerbelastungsrechnung bei Anwendung des Progressionsvorbehalts, DB 1992, 1005; Voss/Voss, Steuerbelastungsrechnung bei Anwendung des Progressionsvorbehalts, DB 1992, 645; HELLWIG, Das Facelifting des § 32b EStG, DStZ 1996, 385; WASSERMAYER, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, DStjG 19 (1996), 151; BEUL, Beschränkung europäischer Niederlassungsfreiheit und Art. 220 EGV, IStR 1997, 1; WOTSCHOFSKY/PASCH, Zur Systemwidrigkeit des Progressionsvorbehalts, StuB 2000, 932; SCHLÜTER, Halbteilungsgrundsatz bei Progressionsvorbehalt unbeachtlich?, DB 2001, 119; WOTSCHOFSKY, Belastungssätze in der Steuerplanung bei progressivem Tarifverlauf, DB 2002, 2497; AIGNER/REINISCH, Progressionsvorbehalt und Steuerabsetzbeträge – ein EU-Problem, SWI 2003, 539; LOUKOTA, Progressionsvorbehalt und Steuerabsetzbeträge – ein EU-Problem?, SWI 2003, 488; VOGEL, Progressionsvorbehalt, Progressionserhöhung und Progressionserstreckung, IStR 2003, 419; HECHTNER/SIEGEL, Grenzsteuersätze im Tarifgeflecht der §§ 32a, 32b und 34 Abs. 1 EStG – Sinkende Einkommensteuer bei steigendem Einkommen möglich, DStR 2010, 1593.

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

I. Grundinformationen zu § 32b

1

Durch den ProgrVorb. werden bestimmte Leistungen, die bei der Ermittlung des zVE als Bemessungsgrundlage der ESt. unberücksichtigt bleiben, in die Ermittlung des Steuersatzes einbezogen. Im Rahmen des progressiven EStTarifs unterliegen diese Leistungen zwar nicht der Besteuerung; sie werden jedoch zur Ermittlung der leistungsgerechten Steuerbelastung der steuerpflichtigen Einkünfte berücksichtigt, indem der Steuersatz ermittelt wird, der bei StPflcht dieser Leistungen anzuwenden wäre. Dieser so ermittelte Steuersatz wird dann auf die übrigen Einkünfte angewandt. Der enumerative Katalog der für den ProgrVorb. zu berücksichtigenden Leistungen umfasst heute Lohn- und Einkommensersatzleistungen, Einkünfte bei zeitweiser unbeschr. EStPflcht, nach DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Abkommen steuerfreie Einkünfte und bei Anwendung von § 1 Abs. 3, § 1a oder § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 unberücksichtigt bleibende Einkünfte. Flankiert wird § 32b durch Bescheinigungs- und Datenübermittlungspflichten der Träger bestimmter ProgrLeistungen.

II. Rechtsentwicklung des § 32b

2

EStRG 1974 v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Mit Wirkung ab VZ 1975 wurde durch § 32b der ProgrVorb. bei ausländ. Einkünften gesetzlich normiert. Zuvor gingen BFH-Rspr. (grundlegend BFH v. 9.11.1966 – I 29/65, BStBl. III 1967, 88, mwN) und FinVerw. (Richtlinien v. 21.2.1957 zur Anwendung des DBA USA 1954, BStBl. I 1953, 154, Abschn. 20; EStR 1969/72) bereits von einem solchen ProgrVorb. aus. Diese Rechtsauffassung wurde allerdings angezweifelt. Durch die Regelung in § 32b wurde eine gesetzli-

che Rechtsgrundlage für den ProgrVorb. geschaffen (BTDrucks. 7/2180, 20; BMF v. 29.11.1974, BStBl. I 1974, 946 – Tz. 13.5).

Zweites HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Ab VZ 1982 wurden erste stfreie Lohn- und Einkommensersatzleistungen in den ProgrVorb. einbezogen (Abs. 1 Nr. 1: Arbeitslosengeld, Kurzarbeitergeld, Schlechtwettergeld, Arbeitslosenhilfe nach dem AFG (AFG) v. 25.6.1969, BGBl. I 1969, 582, mit späteren Änderungen). Gemäß Abs. 2 war ein besonderer Steuersatz zu ermitteln (Abs. 2 Nr. 1: Lohnersatzleistungen, Abs. 2 Nr. 2: ausländ. Einkünfte).

Achtes Gesetz zur Änderung des AFG v. 14.12.1987 (BGBl. I 1987, 2602; BStBl. I 1988, 6): Durch das AFG-ÄndG wurden das Überbrückungsgeld nach § 55a AFG (rückwirkend ab VZ 1986) sowie die Arbeitslosenbeihilfe und die Arbeitslosenhilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz in den ProgrVorb. (rückwirkend ab VZ 1987) einbezogen (§ 52 Abs. 1a EStG idF des 8. AFG-ÄndG).

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

► *Zusätzlich erfasst in Buchst. a:* Konkursausfallgeld, Übergangsgeld, Unterhaltsgeld als Zuschuss und Krankengeld.

► *Zusätzlich erfasst in Buchst. b:* Leistungen der Sozialversicherung, Krankengeld, Mutterschaftsgeld, Verletztengeld, Übergangsgeld und vergleichbare Lohnersatzleistungen nach der Reichsversicherungsordnung (RVO), dem Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte (KVLG), dem Angestelltenversicherungsgesetz oder dem Reichsknappschaftsgesetz. Zur Anwendung auf Zahlungen aufgrund des Fünften Buches des Sozialgesetzbuches (SGB V) oder dem Zweiten Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte (KVLG 1989) s. Art. 77 Abs. 1 des Gesundheitsreformgesetzes v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2477); 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 – II 763/91, EFG 1995, 890.

► *Neu erfasst in Buchst. c:* Mutterschaftsgeld, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld und die Sonderunterstützung nach dem Mutterschutzgesetz.

► *Umgliedert nach Buchst. d:* Arbeitslosenbeihilfe und Arbeitslosenhilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz.

► *Neu erfasst in Buchst. e:* Entschädigung für Verdienstausfall nach dem BSeuchG.

► *Neu erfasst in Buchst. f:* Versorgungskrankengeld und Übergangsgeld nach dem Bundesversorgungsgesetz.

► *Neuer Abs. 3:* Leistungsträger sind verpflichtet, dem Stpfl. Bescheinigungen über die von ihm empfangene Sozialleistung und deren stliche Behandlung auszustellen.

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

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Mit Wirkung ab VZ 1990 wurde der ProgrVorb. auf das Eingliederungsgeld nach dem AFG und die Verdienstausfallentschädigung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz ausgedehnt. Als Klarstellung wurden auch die nach sonstigen zwischen-

staatlichen Übereinkommen stfreien Bezüge des Personals internationaler Organisationen in Abs. 1 Nr. 2 aF aufgenommen.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Mit Rückwirkung für VZ 1991 (§ 52 Abs. 21e idF des StÄndG 1992) wurden das Altersübergangsgeld (betr. neue Bundesländer), der an Beamtinnen gezahlte Zuschuss nach § 4a Mutterschutzverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung und das Vorruhestandsgeld (betr. DDR-Verordnung v. 8.2.1990) in den ProgrVorb. einbezogen. Die Leistungen waren zuvor 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). Außerdem wurde durch das StÄndG 1992 der Text der Vorschrift an den Wechsel bestimmter Rechtsgrundlagen angepasst, der zum 1.1.1989 stattgefunden hatte (RVO und KVLG wurden in das SGB V, SGB VI sowie das Zweite Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte überführt).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Mit Wirkung ab VZ 1994 wurde die Eingliederungshilfe nach dem AFG in den ProgrVorb. einbezogen. Die zunächst im Gesetzestext berücksichtigte Überbrückungsbeihilfe nach dem SVG und dem ZivildienstG sowie der Fortfall der Arbeitslosenhilfe nach dem SVG wurden durch das 2. SKWPG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2374; BStBl. I 1994, 111) wieder rückgängig gemacht; denn diese lediglich geplanten Hilfen wurden nicht umgesetzt, s. § 3 Nr. 2a Anm. 1.

GrenzpendlerG v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440): Durch das GrenzpendlerG wurde der ProgrVorb. mW ab VZ 1994 auf sog. „Grenzpendler“ erweitert (§ 52 Abs. 30a idF des GrenzpendlerG). Der ProgrVorb. fand als positiver ProgrVorb. auch bei beschr. Stpfl. Anwendung, die ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland stpfl. Einkünfte erzielten und in diesem Zusammenhang eine der unbeschr. StPfl. angenäherte besondere Besteuerung beantragten (§ 50 Abs. 4 neu).

► *Rückwirkende Anwendung:* Auf Antrag des Stpfl. war § 32b idF des GrenzpendlerG auch für VZ vor 1994 anzuwenden (§ 52 Abs. 30a Satz 2; 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): Durch das JStG 1996 wurden wesentliche Teile des ProgrVorb. neu geregelt:

► *Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag:* Mit Wirkung ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 2a und Abs. 23 Satz 1 idF des JStG 1996) wurde der stbefreite Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag (§ 3 Nr. 2) in den ProgrVorb. einbezogen. Das außer Kraft getretene Angestelltenversicherungs- und Reichsknappschaftsgesetz wurde gestrichen (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b aF).

► *Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht:* Ausländ. Einkünfte von Personen, die nicht während des gesamten VZ unbeschr. stpfl. waren, wurden in den ProgrVorb. einbezogen (neue Nr. 2 des Abs. 1).

► *Anpassungen Grenzpendler:* Die Regelungen für Grenzpendler wurden an die neuen Vorschriften des § 1 Abs. 3 angepasst. Unter den Voraussetzungen der Zusammenveranlagung (§ 1a, § 26, § 26b) erfasste der positive ProgrVorb. auch die Einkünfte der Ehegatten von unbeschr. stpfl. Staatsangehörigen eines Staates der EU oder des EWR.

► *Hinzurechnungsmethode:* Das bislang angewendete Verfahren der Schattenveranlagung (s. Anm. 172 „Schattenveranlagung“) wurde durch die Hinzurechnungsmethode ersetzt.

► *Zeitliche Geltung*: Die Neuregelung des § 32b galt grds. ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 1).

Zweites Gesetz zur Änderung des Arbeitsförderungsgesetzes im Bereich des Baugewerbes v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1809): Mit Wirkung ab VZ 1995 wurde das Winterausfallgeld von der ESt. befreit und in den ProgrVorb. einbezogen (§ 3 Nr. 2 und § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a aF).

Unfallversicherungs-Einordnungsgesetz v. 7.8.1996 (BGBl. I 1996, 1254; BStBl. I 1996, 1165): Vor dem Hintergrund der Umgliederung des gesetzlichen Unfallversicherungsrechts aus der RVO in das SGB wurden in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b aF die Wörter „der Reichsversicherungsordnung“ durch die Wörter „dem Siebten Buch Sozialgesetzbuch“ mW ab VZ 1997 ersetzt.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Durch das JStG 1997 wurden die aus Landesmitteln ergänzten Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds zur Aufstockung der Leistungen nach § 55a AFG von der ESt. befreit und in den ProgrVorb. einbezogen. Befreiung und ProgrVorb. fanden auf Leistungen Anwendung, für die der Bewilligungsbescheid nach dem 31.12.1995 erteilt worden ist, um eine Anwendung mW ab VZ 1996 zu erreichen (§ 52 Abs. 23 Satz 3 idF des JStG 1997; vgl. BTFinAussch., BTDrucks. 13/5952, 51).

Erstes SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970): Vor dem Hintergrund der Reform der Arbeitsförderungen und der Eingliederung in das SGB III durch das Arbeitsförderungs-Reformgesetz v. 24.3.1997 (BGBl. I 1997, 594) war der Katalog des § 32b Abs. 1 Nr. 1 mW ab VZ 1998 anzupassen (§ 52 Abs. 23 Satz 1). Anstelle der zu streichenden AFG-Leistungen Schlechtwettergeld, Eingliederungshilfe und Krankengeld wurden die Leistungen des SGB III Teilarbeitslosengeld und das Insolvenzgeld sowie das aus dem Europäischen Sozialfonds finanzierte Unterhaltsgeld in den Katalog des ProgrVorb. aufgenommen.

Bundesbesoldungs- und -versorgungsanpassungsG 1998 (BBVAnpG 1998) v. 6.8.1998 (BGBl. I 1998, 2026; BStBl. I 1998, 1125): Durch das BBVAnpG wurden die Zuschläge aufgrund des § 6 Abs. 2 des BBesG (Alterszeitzuschläge zu den Dienstbezügen bei Beamten) in den ProgrVorb. mW ab 14.8.1998 (Zeitpunkt der Zahlung, vgl. Art. 10 Nr. 2 iVm. 14 Abs. 2 BBVAnpG 1998) einbezogen (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g).

Ges. zur Änderung des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung und anderer Gesetze (EGInsOÄndG) v. 19.12.1998 (BGBl. I 1998, 3836; BStBl. I 1999, 118): Streichung des Konkursausfallgelds in § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a mW ab 1.1.1999 (Art. 12 EGInsOÄndG). Das an dessen Stelle getretene Insolvenzgeld war bereits vom Ersten SGB III-ÄndG in den Katalog des ProgrVorb. einbezogen worden.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Mit Wirkung ab VZ 1999 (vgl. § 52 Abs. 1 und BTDrucks. 14/23, 182) wurde Abs. 1a eingefügt, wodurch nach DBA stfreie Einkünfte der OG beim OT in den ProgrVorb. einzubeziehen sind. Als Folgeänderung wurde der Bezug auf § 9a aktualisiert.

SeuRNeuG v. 20.7.2000 (BGBl. I 2000, 1045 [1072]): Mit Wirkung ab VZ 2001 verweist § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e auf das „Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I 2000, 1045)“.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Ab VZ 2001 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StSenkG) wurden erstmals außerordentliche ausländ.

Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 und 3, und zwar mit einem Fünftel, in den ProgrVorb. einbezogen.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Durch das StÄndG 2001 wurde der ProgrVorb. einerseits auf Leistungen nach § 10 SGB III, „die dem Lebensunterhalt dienen“, und andererseits auf sämtliche nach § 3 Nr. 28 stfreien Aufstockungsbeträge und Zuschläge (zur Förderung der Alterszeit) erweitert. Mangels besonderer Anwendungsvorschriften waren die Änderungen ab VZ 2001 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2001).

Fünftes StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): Redaktionell wurde in § 32b Abs. 1 Nr. 3 Var. 3 der Verweis auf § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 durch die Angabe § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 ersetzt (Art. 2 Nr. 6 des Fünften StBAG-ÄndG).

► *Vorher keine Verweisungslücke:* Vor der Anpassung bestand uE keine materielle Verweisungslücke. Zwar waren die Änderungen mangels besonderer Anwendungsvorschrift erstmals ab VZ 2002 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF bei Inkrafttreten des Fünften StBAG-ÄndG am 27.7.2002). Bei verständiger Würdigung nahm die vorige Verweisung jedoch bereits auf § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Bezug, weil 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): Durch dieses Gesetz wurde der ProgrVorb. auf die gem. § 3 Nr. 2 stfreien „Zuschüsse zum Arbeitsentgelt“ ausgedehnt (§ 417 SGB III; § 421j SGB aF).

► *Zeitliche Anwendung ab VZ 2003:* Die Änderung ist erstmals ab VZ 2003 anzuwenden (Art. 17 Abs. 1 Ges. v. 23.12.2002); im Übrigen werden die einzubeziehenden Leistungen 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): Durch das Kleinunternehmerförderungsgesetz wurde das „Überbrückungsgeld“ (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) sowie „die aus Landesmitteln ergänzten Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds zur Aufstockung des Überbrückungsgeldes nach dem Dritten Buch SGB oder dem Arbeitsförderungsgesetz“ (Art. 1 Nr. 3, Art. 10 KleinUntFG) aus dem ProgrVorb. herausgenommen. Mangels besonderer Anwendungsvorschrift trat die Wirkung der Änderung ab VZ 2003 ein (Art. 16 KleinUntFG; s. auch OFD Frankfurt/Main 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):

► *Vorfinanzierendes Insolvenzgeld:* Mit Wirkung ab VZ 2004 (§ 52 Abs. 1 EStG idF des Art. 1 Nr. 34 Buchst. a StÄndG 2003) ist Insolvenzgeld, das nach § 188 Abs. 1 SGB III (ab 1.4.2012 § 170 Abs. 1 SGB III) einem Dritten zusteht, dem ArbN zuzurechnen (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a; Art. 1 Nr. 12 Buchst. a StÄndG 2003).

► *Datenübermittlung:* Erstmals für Leistungen des Kj. 2005 (§ 52 Abs. 43a EStG idF des Art. 1 Nr. 34 Buchst. i StÄndG 2003) hat die Bundesagentur für Arbeit die Daten über das im Kj. gewährte Insolvenzgeld auf elektronischem Weg an eine amtlich bestimmte Stelle zu übermitteln und den ArbN darüber zu infor-

mieren. Als Folgeänderung wurde das Insolvenzgeld von der Bescheinigungspflicht des Sozialleistungsträgers nach Abs. 3 ausgenommen.

Gesetz zur Einf. des Elterngeldes v. 5.12.2006 (BGBl. I 2006, 2748): Mit Wirkung ab VZ 2007 (Art. 3 Abs. 1 Gesetz zur Einf. des Elterngeldes) wird die stfreie Leistung des Elterngelds nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz in den ProgrVorb. einbezogen (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. j).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28):

► *Sonstige zwischenstaatliche Übereinkommen (Abs. 1 Nr. 2)*: Ausschluss des ProgrVorb. für Einkünfte, welche nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen stfrei sind und nach diesen Übereinkommen nicht unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der ESt. stehen, mW ab VZ 2007 (Art. 20 Abs. 6 JStG 2007).

► *Erweiterung des Progressionsvorbehalts (Abs. 1 Nr. 3–5)*: Regelungen zum ProgrVorb. bei DBA-Einkünften/Einkünften nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen wurden mW ab VZ 2007 in Abs. 1 Nr. 3–5 statt in Abs. 1 Nr. 3 geregelt. Eine inhaltliche Änderung ergab sich in Bezug auf Abs. 1 Nr. 3; DBA-Steuerfreistellung unter ProgrVorb. ist nicht mehr Voraussetzung für den deutschen ProgrVorb. Bei Abs. 1 Nr. 5 wurden auch Einkünfte, die einem Steuerabzug unterliegen, in den ProgrVorb. einbezogen.

► *Berücksichtigung des Arbeitnehmerpauschbetrags und von Werbungskosten*: In Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 wurde mit Satz 2 eine Regelung zur Berücksichtigung des ArbNPauschbetrags und von WK bei der Ermittlung der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eingefügt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3; BStBl. I 2008, 218):

► *Mutterschaftsgeld (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b)*: Die Wörter „der Reichsversicherungsordnung“ wurden ergänzt, um den ProgrVorb. auch für Mutterschaftsgeld sicherzustellen, das nach den Vorschriften der RVO gezahlt wird.

► *Vorrubestandsgeld (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i)*: Der ProgrVorb. für Vorrubestandsgeld nach der VO über die Gewährung von Vorrubestandsgeld v. 8.2.1990 (GBl. I Nr. 7, 42; EinigungsV v. 31.8.1990 iVm. Art. 1 des Ges. v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885, 1209) wurde mW ab VZ 2008 (§ 52 Abs. 1 idF des JStG 2008) aufgrund fehlender praktischer Bedeutung aufgehoben.

► *Negativer ProgrVorb. bei Einkünften gem. Abs. 1 Nr. 5*: Vor dem Hintergrund der Rspr. des EuGH (Urt. v. 18.7.2007 – C-182/06 – Lakebrink, IStR 2007, 642), wurden die Wörter „wenn deren Summe positiv ist“ gestrichen. Gegen den zuvor bestehenden Ausschluss des negativen ProgrVorb. bestanden bereits vor der Entsch. „Lakebrink“ aufgrund des EuGH-Urteils v. 14.2.1995 (C-279/93 – Schumacker, IStR 1995, 126) europarechtl., jedoch auch verfassungsrechtl. Bedenken, weil die betroffenen Personen gerade nicht den unbeschr. Stpfl. gleichgestellt wurden (Sass, DB 1996, 295).

► *Pflicht zur Datenübermittlung (Abs. 3 und 4)*: Zur Sicherstellung des Steueranspruchs wurden die Pflichten zur Datenübermittlung durch die Träger von Sozialleistungen hinsichtlich Einkommensersatzleistungen, die dem ProgrVorb. unterliegen, neu gefasst. Die Neufassung des Abs. 3 nahm den Regelungsinhalt des bisherigen Abs. 4 auf. Die Sonderregelung für die elektronische Übermittlung des Insolvenzgelds durch die Bundesagentur für Arbeit wurde deshalb entbehrlich und aufgehoben. Wie in § 52 Abs. 43a Satz 2 vorgesehen, hat das BMF den Zeitpunkt der erstmaligen Übermittlung der Daten gem. Abs. 3 mit BMF-Schreiben v. 22.2.2011 (BStBl. I 2011, 214) bestimmt. Demnach sind Mitteilun-

gen für die im KJ. 2011 gewährten Leistungen bis zum 28. Februar 2012 zu übermitteln.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74):

► *Anpassung an § 50*: Im Einleitungssatz und in Nr. 5 wurden jeweils „§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2“ durch „§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4“ ersetzt und redaktionell an die Neufassung des § 50 angepasst (Wirkung ab VZ 2008; Art. 39 Abs. 8 JStG 2009; zu den Anpassungen in § 50 RÜPING, IStR 2008, 575).

► *Ausschluss bestimmter EU-/EWR-Einkünfte vom ProgrVorb. (Abs. 1 Satz 2)*: Mit Wirkung ab VZ 2008 (Art. 1 Nr. 15, Art. 39 Abs. 5 JStG 2009) wurden bestimmte Einkünfte, die innerhalb der Mitgliedstaaten der EU bzw. des EWR-Abkommens erzielt wurden und die nach einem DBA stfrei sind, vom ProgrVorb. ausgeschlossen.

► *Drittstaatsdefinition (Abs. 1 Satz 3)*: In Abs. 1 Satz 3 wurde ein Verweis auf § 2a Abs. 2a aufgenommen, der die Begriffe „Drittstaat“, „Drittstaaten-Körperschaft“ und „Drittstaaten-Kapitalgesellschaft“ definiert.

DNeuG v. 5.2.2009 (BGBl. I 2009, 160): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c wurde die Angabe „Zuschuss nach § 4a der Mutterschutzverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung“ durch die Wörter „Zuschuss bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor oder nach einer Entbindung sowie für den Entbindungstag während der Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften“ ersetzt.

Gesetz zur Verbesserung der Eingliederungschancen am Arbeitsmarkt v. 20.12.2011 (BGBl. I 2011, 2854; BStBl. I 2011, 1314): Der bisherige Verweis auf § 188 SGB III bezüglich der Zurechnung des Insolvenzgelds, das einem Dritten zusteht, zum ArbN wurde in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und Abs. 3 Satz 3 durch einen Verweis auf § 170 SGB III redaktionell ersetzt.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32b

1. Bedeutung des Progressionsvorbehalts

3

Natur des Progressionsvorbehalts: Der ProgrVorb. gem. § 32b führt als Tarifvorschrift zur Anwendung eines besonderen Steuersatzes, wenn der Stpfl. bestimmte Einkünfte oder Leistungen bezogen hat, die im Rahmen der Ermittlung des zvE noch nicht berücksichtigt wurden. Die Ermittlung und Anwendung dieses besonderen Steuersatzes ist Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips und dient der Vermeidung unangemessener Steuervorteile und -nachteile im Rahmen des progressiven Tarifs der ESt.

Progressionswirkung des Einkommensteuertarifs: Die ESt. bemisst sich ab dem stfreien Grundfreibetrag nach einem progressiven Tarif (§ 32a Abs. 1). Das heißt, dass die relative, prozentuale Steuerbelastung mit steigendem zvE nicht linear, sondern progressiv nach Maßgabe des § 32a Abs. 1 zunimmt (s. §32a Anm. 23). Die Höhe der Einkünfte findet bei der Berechnung der tariflichen ESt. deshalb in zweifacher Hinsicht Berücksichtigung: Zum einen bilden die Einkünfte als zvE die Bemessungsgrundlage, auf die ein bestimmter prozentualer Faktor, der Steuersatz, anzuwenden ist. Zum anderen bestimmen die Einkünfte auch die (variable) Höhe eben dieses (prozentualen) Steuerfaktors, des Steuersatzes, der auf das zvE zur Ermittlung der ESt. anzuwenden ist.

Prinzip der Leistungsfähigkeit: Durch die doppelte Berücksichtigung der Höhe der Einkünfte wird dem Gedanken der individuellen Leistungsfähigkeit der

einzelnen Stpfl. Rechnung getragen; denn die höheren Einkünfte ermöglichen es dem einzelnen Stpfl., einen relativ höheren Anteil an der Finanzierung der Staatskosten zu tragen.

Vermeidung eines doppelten Vorteils bei steuerfreien Einkünften: Auf Basis der Höhe des zVE (als Maßstab der Leistungsfähigkeit des einzelnen Stpfl.) hat der Gesetzgeber durch § 32a Abs. 1 bestimmte Steuersätze festgesetzt und dadurch ein standardisiertes System geschaffen, bei dem das zVE als Ausdruck einer bestimmten Leistungsfähigkeit mit einem bestimmten Steuersatz korrespondiert. Im Normalfall entspricht der Steuersatz der Leistungsfähigkeit des Stpfl. Bleiben bestimmte Einkünfte bei der Steuerbemessungsgrundlage (zVE) aufgrund spezieller Vorschriften zur Steuerfreiheit außer Ansatz, führt dies wegen der Progression grds. zur Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes. Stehen jedoch die außer Acht gelassenen Einkünfte zur Verfügung und tragen diese damit zu seiner Leistungsfähigkeit bei, stellt sich die Leistungsfähigkeit des Stpfl. wirtschaftlich als nicht gemindert dar. Der anzuwendende Steuersatz ist dann nicht mehr korrekt abgestimmt. Dem wirkt § 32b entgegen. Im Interesse der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit regelt die Vorschrift die Anwendung eines besonderen Steuersatzes auf die Steuerbemessungsgrundlage, um einen doppelten Vorteil aus der Steuerbefreiung zu vermeiden. Dies gilt bei negativen ProgrVorbEinkünften entsprechend (sog. negativer ProgrVorb.). Durch die Einbeziehung in den ProgrVorb. soll die steuerliche Belastung ermittelt werden, die sich unter Berücksichtigung der im zVE noch nicht erfassten leistungsfähigkeitsbestimmenden Faktoren ergibt.

BFH v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660; v. 11.9.1987 – VI R 19/84, BStBl. II 1987, 856; v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778; v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660; v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; FG Berlin v. 27.1.2000 – 7 K 7423/99, EFG 2000, 495, rkr.; FG München v. 13.2.2000 – 1 K 5536/99, EFG 2001, 438, rkr.; FG Hamb. v. 19.2.2001 – II 189/00, DStRE 2001, 740, rkr.; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 32.

Dabei wird durch Hinzurechnung oder Kürzung bestimmter in § 32b aufgezählter Leistungen, welche im zVE nicht enthalten sind, ein Durchschnittssteuersatz ermittelt, der als Faktor auf die Bemessungsgrundlage „zVE“ angewendet wird. § 32b ist damit hinsichtlich des Steuersatzes *lex specialis*, so dass der allgemeine Steuersatz des § 32a Abs. 1 Satz 2 stets vorbehaltlich des § 32b gilt (§ 32a Abs. 1 Satz 1). Im Ergebnis werden durch § 32b keine an sich stfreien oder nicht stbaren Leistungen oder Einkünfte besteuert, sondern die Besteuerung der stpfl. Einkünfte erfolgt auf Grundlage eines besonderen Steuersatzes entsprechend einer höheren oder (beim negativen ProgrVorb. niedrigeren) persönlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl.

BFH v. 26.8.1994 – I B 35/94, BFH/NV 1995, 381; BENECKE/SCHNITGER, FR 2002, 606; DJANANI/HARTMANN, IStR 2000, 321; WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 23A MA Rn. 121; aA EuGH v. 16.12.1960 – Rs. 6/60, Humblet, EuGHE 1960, 1163; ACHTER, IStR 2002, 73.

Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts: Ist für Einkünfte oder Leistungen der ProgrVorb. zu beachten, ist die Ermittlung der (tariflichen) ESt. in zwei Stufen durchzuführen. Zunächst ist das zVE nach allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln. Sodann ist der besondere Steuersatz nach Maßgabe des § 32b zu ermitteln und auf das zVE anzuwenden.

Negativer Progressionsvorbehalt: Bei negativen Einnahmen oder Einkünften wird der Steuersatz durch § 32b gemindert (ggf. sogar bis auf 0 €) (s. Anm. 174).

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 Leistungen und Einkünfte eine Rechtsgrundlage, um diese bei der Berechnung des Steuersatzes zu berücksichtigen (s. Anm. 21 „Abschließende Aufzählung“).

Verfassungsmäßigkeit des Progressionsvorbehalts allgemein:

► *Art. 3 GG:* Der ProgrVorb. soll die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gewährleisten und verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG (BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; BFH v. 4.8.1976 – I R 152, 153/74, BStBl. II 1976, 662; v. 29.7.2005 – VI B 199/04, BFH/NV 2005, 2002).

► *Art. 14 GG:* § 32b EStG verstößt nicht gegen Art. 14 GG, da die Vorschrift nicht erdrosselnd wirkt (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, 674).

Einstweilen frei.

4–8

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit bei Lohn- und Einkommensersatzleistungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

9

Schrifttum: 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; GUMPP, Steuerbelastungsrechnung bei Anwendung des Progressionsvorbehalts, DB 1992, 1005; WOTSCHOFSKY/PASCH, Zur Systemwidrigkeit des Progressionsvorbehalts, StuB 2000, 932; SCHLÜTER, Halbteilungsgrundsatz bei Progressionsvorbehalt unbeachtlich?, DB 2001, 119.

Bedeutung: Durch den ProgrVorb. bei Lohn- und Einkommensersatzleistungen soll verhindert werden, dass aufgrund der Inanspruchnahme von sozialen Ersatzleistungen ein höheres Einkommen nach Steuern erzielt werden kann als durch Arbeitsleistung. Insoweit wird an der StFreiheit der einbezogenen sozialen Lohn- bzw. Einkommensersatzleistungen festgehalten. Damit jedoch über die eigentliche Sozialleistung hinaus keine zusätzlichen Vorteile entstehen, werden die Auswirkungen der StFreiheit durch den ProgrVorb. begrenzt (BTDrucks. 9/842, 67; BVerfG v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589; BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. I 1995, 758; BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674; -KAV-, FR 1978, 217).

► *Begründung für ProgrVorb. bei AFG-Leistungen:* Die zunächst ohne ProgrVorb. bestehende StFreiheit der Leistungen nach dem AFG (insbes. Arbeitslosengeld und -hilfe) gestattete es den Leistungsempfängern, 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 (BTDrucks. 9/842, 67; FG Nds. v. 11.12.1985 – II 763/91, EFG 1986, 238, rkr.; Wolf, DB 1982, 821; zweifelnd BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674 unter Nr. III.1.b der Gründe). Dies widersprach arbeitsmarkt- und sozialpolitischen Zielen, wonach einerseits zwar dem ArbN bei Arbeitslosigkeit oder -ausfall ein bestimmter Prozentsatz seines Nettolohns garantiert sein soll, andererseits aber „ein deutlicher Abstand zu dem Einkommen der beschäftigten ArbN erhalten bleiben muss, damit die Bereitschaft zur Arbeitsaufnahme nicht beeinträchtigt wird“ (BTDrucks. 9/842, 67; vgl. auch 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, 674).

► *Allmähliche Erweiterung der erfassten Leistungen:* Im Rahmen des 2. HStruktG wurde der 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, 674) – nur auf die stfreien Ersatzleistungen bei Arbeitslosigkeit (Arbeitslosengeld und -hilfe) und Teilarbeitslosigkeit (Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld) erstreckt, wobei dem Gesetzgeber bewusst war, dass daneben „auch andere Leistungen nach dem AFG und der RVO Lohnersatzfunktion erfüllen“ (BTDrucks. 9/842, 67). Später wurden „aus Gründen der Gleichbehandlung“ (BTDrucks. 11/2157, 149; BTDrucks. 11/5970, 40) schrittweise weitere soziale Lohn- und Einkommensersatzleistungen dem ProgrVorb. unterworfen.

Verhältnis zur Verfassung:

► *Einbeziehung sozialer Lohnersatzleistungen verfassungsgemäß:* Gegen die Einbeziehung sozialer Lohnersatzleistungen durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589; BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674; v. 9.9.1996 – VI B 86/96, BFH/NV 1997, 22; v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778; FG Nds. v. 11.12.1985 – IV 249/84, EFG 1986, 238, rkr.; FG Münster v. 13.6.1989 – VI 7815/88 E, EFG 1990, 110, rkr.; FG Hamb. v. 19.2.2001 – II 189/00, DStRE 2001, 740, rkr.).

► *Berücksichtigung des Leistungsvermögens:* Das Leistungsvermögen wird durch den ProgrVorb. in der verfassungsrechtlich gebotenen Weise berücksichtigt, da ein Stpfl., der im Kj. neben eigenen Einkünften Lohnersatzleistungen bezogen hat, wirtschaftlich leistungsfähiger ist als Stpfl., die gleich hohe Einkünfte ohne Lohnersatzleistungen erzielt haben (BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589; BFH v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778).

► *Keine Willkür:* Die Regelungen sind zur Förderung der Bereitschaft zur Arbeitsaufnahme geeignet und angemessen (BTDrucks. 9/842, 67; 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, 674).

► *Keine umfassende Einbeziehung:* Die Tatsache, dass nicht alle Lohn- bzw. Einkommensersatzleistungen in den ProgrVorb. einbezogen sind, soll keinen Verstoß gegen Art. 3 GG begründen (BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589; krit. HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 54).

▷ *Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds/Ergänzung aus Landesmitteln:* Für die Einbeziehung der Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds bei gleichzeitigem Außenvorlassen der aus Landesmitteln ergänzten Leistungen (s. Anm. 74) ist eine sachliche Differenzierung schwer erkennbar (HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 55).

▷ *Zuschüsse zum Arbeitsentgelt/Existenzgründungszuschuss/Gründungszuschuss:* Für die Differenzierung zwischen den Zuschüssen zum Arbeitsentgelt gem. § 417 SGB III (§ 421j SGB III aF) (ProgrVorb., s. Anm. 65) und dem Existenzgründungszuschuss gem. § 421l SGB III aF (kein ProgrVorb., s. Anm. 76) sind keine Sachgründe ersichtlich (HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 55); fraglich dürfte insoweit auch die Behandlung des Gründungszuschusses gem. § 57 SGB III sein (kein ProgrVorb.; s. Anm. 76).

- ▷ *Mutterschaftsgeld*: Die Einbeziehung von Mutterschaftsgeld nach § 200 RVO (s. Anm. 84 „Mutterschaftsgeld nach § 200 RVO“) in den ProgrVorb. ab dem 29.12.2007 erfolgte laut Gesetzesbegründung „klarstellend“ (BTDrucks. 16/6290, 56). Bis zu diesem Datum fehlte es jedoch tatsächlich an einer Rechtsgrundlage für die Einbeziehung in den ProgrVorb., weil Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b keinen Verweis auf Leistungen nach der RVO enthielt. Gegenüber anderen Mutterschaftsleistungen war die vorherige Rechtslage aus Sicht des Art. 3 GG problematisch (so auch HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 56a).
- ▶ *Kein Verstoß gegen Art. 6 GG*: Bei Einbeziehung von Sozialleistungen des Ehegatten in den ProgrVorb. liegt kein Verstoß gegen Art. 6 GG vor, weil die Anwendung der Splittingtabelle den Nachteil des ProgrVorb. aufwiegt (BVerfG v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589; FG Brandenb. v. 29.7.1993 – 2 V 203/93 A (E), EFG 1994, 44, rkr.).
- ▶ *Verhältnismäßigkeit*: Auch die Versteuerung kleiner, ansonsten unbesteuert bleibender Einkommensbeträge aufgrund der Einbeziehung der Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist systembedingte Folge des ProgrVorb. und sozialpolitisch gewollt (vgl. KÜBLER, DB 1988, 986; krit. 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. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit bei nur zeitweise unbeschränkter Steuerpflicht im Veranlagungszeitraum (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

10

Schrifttum: 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; LÜDICKE, Doppelansässigkeit, Ansässigkeitswechsel und Progressionsvorbehalt, in: Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999, 731; 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; BENECKE/SCHNITGER, Progressionsvorbehalt bei Zu- und Wegzug – Anmerkung zu BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, FR 2002, 606; MÖSSNER, Unbeschränkte bzw. beschränkte Steuerpflicht innerhalb eines Veranlagungszeitraums und Progressionsvorbehalt nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG – Anmerkung zu BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, IStR 2002, 242; SABATSCHUS, Zweifel an der BFH-Rechtsprechung zum Progressionsvorbehalt, IStR 2002, 623; SCHNITGER, Anwendung des Progressionsvorbehalts für nach dem Wegzug in anderen EU-Staat erzielte Einkünfte, IStR 2002, 638; ACHTER, Der Salto mortale des ersten Senats hinweg über die Dogmatik des Progressionsvorbehalts, IStR 2003, 203; VOGEL, Progressionsvorbehalt, Progressionserhöhung und Progressionserstreckung, IStR 2003, 419.

Bedeutung: Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist bei der Festsetzung der ESt. ein besonderer Steuersatz (Abs. 2) anzuwenden, wenn ein zeitweise unbeschr. Stpfl. ausländ. Einkünfte bezogen hat, die im VZ nicht der deutschen ESt. unterlegen haben. Dies dient der Eliminierung von Steuersatzvorteilen, die sich ansonsten wegen des jahresbezogenen Tarifs sowie der Frei-, Höchst- und Abzugsbeträge zugunsten dieser Stpfl. ergeben würden. So soll die Gleichheit der Besteuerung sichergestellt und für das gesamte Kj. ein Steuersatz nach der weltweiten Leistungsfähigkeit erreicht werden (BTDrucks. 13/1558, 156; BTDrucks. 9/842, 67; BTDrucks. 11/2157, 149; BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674; HANDZIK in LBP, § 32b

Rn. 6; krit. MÖSSNER, IStR 1997, 225; s. zum Verhältnis zu Art. 3 GG auch WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 27).

► *Beschränkung des ProgrVorb. auf ausländische Einkünfte inkonsequent?*: Nach Ansicht des BFH ist die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 enthaltene Einschränkung des ProgrVorb. auf ausländ. Einkünfte insoweit inkonsequent, als dem ProgrVorb. auch alle inländ. Einkünfte unterliegen müssten (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302). Jedoch ergäben sich hieraus keine 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).

► *Ausgenommene Einkünfte*: Soweit Einkünfte nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 (kein DBA) stfrei sind und das Übereinkommen nicht vorsieht, dass diese Einkünfte unter ProgrVorb. stehen, findet der ProgrVorb. des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 keine Anwendung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 3). Dies wird damit begründet, dass bei Verhandlungen über sonstige zwischenstaatliche Übereinkommen die Vereinbarung eines ProgrVorb. stets sehr umstritten sei und die Parteien davon ausgingen, dass kein ProgrVorb. gelte, es sei denn, dieser sei ausdrücl. vereinbart (BTDrucks. 16/2712, 53).

▷ *Zum Verhältnis nationaler Regelungen zum ProgrVorb. gegenüber DBA* s. Anm. 35 ff.

Verhältnis zur Verfassung: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist nicht verfassungswidrig.

BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; FG Hamb. v. 12.2.2003 – V 194/98, EFG 2003, 857 (nachfolgend BFH v. 19.11.2003 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302); FG Köln v. 10.12.2002 – 7 K 1169/99, EFG 2003, 699, rkr.; MÖSSNER, IStR 2002, 242; aA ACHTER, IStR 2002, 73 und IStR 2003, 203; LÜDICKE in FS Fischer, 1999, 731; SABATSCHUS, IStR 2002, 623.

► *Kein Verstoß gegen Art. 3 GG*: Die Einbeziehung nicht stbarer oder stfreier Einkünfte in den ProgrVorb. verstößt aufgrund ihrer Zielsetzung insbes. nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG (BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; 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; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549). Dies gilt insbes. 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).

► *Kein Verstoß gegen Art. 6 GG*: 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).

► *Verfassungsrechtliche Bedenken*: Durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 können, wenn die unbeschr. StPflcht nur für einen Teil des Jahres bestand (Fall 2 s. Anm. 111 „Zeitweise unbeschr. StPflcht/Fallgruppen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2“), Einkünfte in den ProgrVorb. einbezogen werden, welche an sich keine beschr. StPflcht nach § 49 auslösen würden. Wäre der Stpfl. das ganze Jahr unbeschr. stpfl., würden diese Einkünfte nicht durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in den ProgrVorb. einbezogen (HEINICKE in SCHMIDT XXXI, § 32b Rn. 30; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 102a; BUCIEK, DStZ 2001, 819). Im Ergebnis wird die ganzjährige unbeschr. StPflcht anders als die teilweise unbeschr. StPflcht behandelt. Dieses Ergebnis ist nicht unproblematisch (WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 123; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 109b; VOGEL, IStR 2003, 419; s. auch HEINICKE in SCHMIDT XXXI, § 32b Rn. 30).

Verhältnis zum Unionsrecht: Die Regelung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verstößt nicht gegen Unionsrecht, da der Stpfl. keinen wegzugsbedingten Nachteil erleidet.

det (BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660; SCHNITGER, IStR 2002, 638; BENECKE/SCHNITGER, FR 2002, 606; aA APEL/OLTMANN, DB 1998, 2560; SABATSCHUS, IStR 2002, 623). Dies gilt auch für die Regelung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (BFH v. 19.7.2010 – I B 10/10, BFH/NV 2011, 17).

4. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Progressionsvorbehalts bei Einkünften, die aufgrund von DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfrei sind (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4)

11

Schrifttum: DEBATIN, Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, AWD 1965, 41; EGGESIECKER/BÄTTENHAUSEN, Zur konsequenten Anwendung des Progressionsvorbehalts bei der Einkommen- und Vermögensteuer, AWD 1974, 606; SCHRÖDER, Beschränkung des Verlustabzugs nach §§ 2a und 15a EStG und negativer Progressionsvorbehalt, StBp 1986, 127; Voss/Voss, Steuerbelastungsrechnung bei Anwendung des Progressionsvorbehalts, DB 1992, 645; 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; WASSERMAYER, Der BFH und der Progressionsvorbehalt, IStR 2002, 289.

Bedeutung: Einkünfte, die aufgrund von DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen stfrei sind, werden in den ProgrVorb. einbezogen, um die anderen, nicht befreiten Einkünfte des Stpfl. nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit zu besteuern. 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.

St.Rspr., 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. 4.8.1976 – I R 152, 153/74, BStBl. II 1976, 662; v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34; v. 11.9.1987 – VI R 19/84, BStBl. II 1987, 856; v. 30.5.1990 – I R 179/86, BStBl. II 1990, 906; v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84; v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 27.9.1990 – I R 104/89, BFH/NV 1991, 729; Voss/Voss, DB 1992, 645; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 6.

Dem Stpfl. soll jedoch andererseits bei Verlusten 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, 219 (229); EGGESIECKER/BÄTTENHAUSEN, AWD 1974, 606; SCHRÖDER, StBp. 1986, 127 (129).

► *Ausnahme für beschr. Steuerpflichtige:* Weil es häufig unmöglich ist, das Welteinkommen von beschr. stpfl. Personen zu ermitteln, rechtfertigen Praktikabilitäts-erwägungen für beschr. Stpfl. eine Ausnahme vom Grundsatz der Leistungsfähigkeit (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302).

Anwendungsausschluss gem. Abs. 1 Satz 2, 3: Siehe „Verhältnis zum Unionsrecht“.

Verhältnis zur Verfassung: Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 sind nicht verfassungswidrig (s. allg. Anm. 10 „Verhältnis zur Verfassung“).

► *Verfassungskonforme Auslegung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bezüglich DBA-Vorbehalt:* Zur Frage der Anwendbarkeit des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 entschied der BFH, dass Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 konstitutive Wirkung hat und unabhängig vom DBA anzuwenden ist, um zu vermeiden, dass beim Wohnsitzwechsel während des VZ Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sehr viel weiter reicht als Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 im Fall der

Doppelansässigkeit (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; WASSERMEYER, ISrR 2002, 289; ANDRESEN, ISrR 2002, 627; s. auch Anm. 35).

Verhältnis zum Unionsrecht: Vor dem Hintergrund des Urteils des EuGH v. 21.2.2006 – C-152/03 – Ritter-Coulais, FR 2006, 466 (folgend BFH v. 20.9.2006 – I R 13/02, BFH/NV 2007, 410), das die Versagung eines negativen ProgrVorb. bei Berücksichtigung positiver Einkünfte (im Urteilsfall Einkünfte aus VuV Frankreich eines in Deutschland Ansässigen) als Verstoß gegen Art. 48 EGV (nunmehr Art. 45 AEUV) wertete, wurde Abs. 1 Nr. 3 aF durch Abs. 1 Satz 2 und 3 derart ergänzt, dass in den dort genannten Fällen weder der positive noch der negative ProgrVorb. anzuwenden ist (vgl. BTDrucks. 16/10189, 53; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 32). In der Annahme, dass Auslandsverluste unter dem Gesichtspunkt der EU-Grundfreiheiten im Rahmen des negativen ProgrVorb. nicht berücksichtigt werden müssen, wenn im Gegenzug Auslandsgewinne im Rahmen des positiven ProgrVorb. nicht berücksichtigt werden, führt die Gesetzesbegründung aus, dass diese Regelungen die gemeinschaftsrechtl. erforderliche Neuregelung des § 2a ergänzen (BTDrucks. 16/11055, 46 [53]). Berücksichtigt man jedoch, dass es sich bei den in Abs. 1 Satz 2 aufgeführten Einkünften um verlustgeneigte Einkünfte handelt, erfolgte die Änderung wohl vornehmlich aus fiskalischen Gründen (WILHELM, JB 2009, § 32b Rn. J08-5; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 32).

► *Europarechtliche Bedenken:* Der Gesetzgeber geht zwar davon aus, dass Auslandsverluste unter dem Gesichtspunkt der EG-Grundfreiheiten im Rahmen des negativen ProgrVorb. nicht berücksichtigt werden müssen, wenn im Gegenzug Auslandsgewinne im Rahmen des positiven ProgrVorb. nicht berücksichtigt werden (BTDrucks. 16/10189, 53). Dennoch führt diese Regelung zu einer Ungleichbehandlung von Steuerinländern mit Einkünften iSd. Abs. 1 Satz 2 und Steuerinländern mit entsprechenden inländ. Einkünften. So kann der Ausschluss im Verlustfall für die Steuerinländer mit Einkünften iSd. Abs. 1 Satz 2 nachteilig sein und damit einen Verstoß gegen europäische Grundfreiheiten (Art. 49 ff., 63 ff. AEUV) begründen. Der Gesetzgeber geht offenbar davon aus, dass die Ungleichbehandlung unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz des nationalen Steuersystems dadurch gerechtfertigt ist, dass der Eingriff in die Grundfreiheiten in unmittelbarem innerem Zusammenhang mit der Gewährung einer stl. Vergünstigung, nämlich der Nichtanwendung des positiven ProgrVorb. in den Fällen des Abs. 1 Satz 2, steht (vgl. EuGH v. 28.1.1992 – C-204/90 – Bachmann, EuGHE 1992, I-249). Zwar besteht dieser Zusammenhang formal, jedoch ist zu berücksichtigen, dass es sich bei den dort genannten Einkunftsquellen um verlustgeneigte Tätigkeiten handelt (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 14 im Rahmen des StBereinG 1999) und die generelle Nichtanwendung des ProgrVorb. vornehmlich den Zweck hat, die steuermindernde Auswirkung abzuschwächen, zu der die Anwendung des positiven und negativen ProgrVorb. geführt hätte. Der Schutz des Steueraufkommens stellt jedoch keinen vom EuGH anerkannten Rechtfertigungsgrund dar (EuGH v. 7.9.2004 – C-319/2004 – Manninen, EuGHE 2004, I-7477). Siehe zum Ganzen auch WILHELM, JB 2009, § 32b Rn. J08-5; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 32.

► *Vollzugsdefizit:* Die deutsche FinVerw. kann – selbst mittels der Amtshilfe zwischen den EU- oder DBA-Staaten – die ausländ. Einkünfte des Stpfl. nur unvollkommen ermitteln, so dass die FinVerw. im Wesentlichen darauf angewiesen ist, dass Stpfl. ordnungsgemäß erklären. Es liegt nahe, dass dies bei der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu einem erheblichen Vollzugsdefizit führt. Die

empirische Ineffizienz dürfte indes im Falle des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht ohne weiteres zur Verfassungswidrigkeit führen (vgl. BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, FR 2004, 470).

5. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Progressionsvorbehalts bei der Besteuerung von Grenzpendlern und EU-/EWR-Angehörigen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5) 12

Schrifttum: GIERLICH, Grenzpendlergesetz: Die Änderungen bei der Einkommensteuer und beim InvZulG 1993, DB 1994, 1257; KAEFER, Regierungsentwurf Grenzpendlergesetz, BB 1994, 613; KAEFER, Neuregelung der Besteuerung Nichtansässiger im Grenzpendlergesetz II, BB 1995, 1615; GRÜTZNER, Die Einkommensbesteuerung von Grenzgängern nach dem Jahressteuergesetz 1996, NWB 1995 Fach 3, 9563; KUMPF/ROTH, Wahlbesteuerung für beschränkt Einkommensteuerpflichtige, StuW 1996, 259.

Bedeutung: Der (zunächst ausschließlich positive) ProgrVorb. diene vor dem Hintergrund der ab VZ 1994 durch das GrenzpendlerG v. 24.6.1994 eingeführten Einzelveranlagung von beschr. Stpfl. gem. § 50 Abs. 2 der Vermeidung einer Besserstellung gegenüber unbeschr. Stpfl. (BTDrucks. 12/6476, 10 [17]; WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 73). Insofern sichert der ProgrVorb. ebenfalls die Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit. Dieser Gedanke wurde bei der Besteuerung der nur zeitweise unbeschr. stpfl. Personen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und bei der Besteuerung von Personen, bei denen § 1 Abs. 3, § 1a oder § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Anwendung findet, fortgeführt. Wie beim Splitten des Weltinkommens auf mehrere Staaten sollen Steuersatzvorteile vermieden werden (HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 6). Freilich wird der Vorteil aus jahresbezogenen Beträgen nunmehr bereits durch § 50 Abs. 1 Satz 5 relativiert.

Verhältnis zur Verfassung:

► *Steuerpflichtige, die nicht unter § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 fallen:* Einkünfte von Stpfl., die nicht unter § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 fallen, werden nicht dem ProgrVorb. unterworfen (s. Anm. 57 „Andere beschr. Steuerpflichtige“). Die damit verbundene Ungleichbehandlung beschr. Stpfl. soll durch den sachlichen Differenzierungsgrund „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ und die damit verbundene Inanspruchnahme der staatlichen Infrastruktur begründet sein (BFH v. 14.4.1993 – I R 29/92, BStBl. II 1994, 27). Ob dieses Differenzierungsmerkmal die ungleiche Behandlung rechtfertigt, ist indessen zweifelhaft (so auch HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 6; HEINICKE in SCHMIDT XXXI, § 32b Rn. 37). Offen ist auch, ob die angeführten Zweckmäßigkeitssichtspunkte (s. Anm. 57 „Andere beschr. Steuerpflichtige“) für eine Rechtfertigung ausreichend sind.

► § 32b Abs. 1 Nr. 5 aF: In den Fällen des Abs. 1 Nr. 5 aF griff der ProgrVorb. nur, wenn der Saldo der zu berücksichtigenden Einkünfte positiv war. Gegen diese Regelung bestanden erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken. Mit der Neufassung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 (positiver wie negativer ProgrVorb. zulässig) sind diese Bedenken ab VZ 2008 ausgeräumt.

13 6. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit bei Organgesellschaften (Abs. 1a)

Schrifttum: OTTERSBACH/HANSEN, Ausländische Betriebsstätten bzw. Tochtergesellschaften und DBA-Freistellung – Organschaft einer Mutterpersonengesellschaft mit einer GmbH als Zwischenholding, DB 1997, 1792; KUSSMAUL/RICHTER, Wesenszüge einer körperschaftsteuerlichen grenzüberschreitenden Organschaft, StuB 1999, 807.

Bedeutung: Nach Abs. 1a gelten von einer OG bezogene Einkünfte, die nach einem DBA steuerbefreit sind, als unmittelbar von einem unbeschr. Stpfl. bezogene Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3. Dabei ist das Verhältnis maßgebend, in welchem dem unbeschr. Stpfl. das Einkommen der OG zugerechnet wird. Abs. 1a soll Steuerausfälle vermeiden, die ansonsten durch die Zwischenschaltung einer KapGes. aufgrund der Zurechnung des Einkommens zur zwischengeschalteten KapGes. und der damit umgangenen Wirkung des ProgrVorb. auftreten können (BTDrucks. 14/23, 182; vgl. zu den Gestaltungen OTTERSBACH/HANSEN, DB 1997, 1792; KUSSMAUL/RICHTER, StuB 1999, 807; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 6).

► *Einkommens-Zurechnungstheorie:* Nach der herrschenden Zurechnungstheorie ist das Einkommen des Organs bei diesem selbständig und getrennt zu ermitteln und dann dem eigenen Einkommen des Organträgers ungeteilt hinzuzurechnen (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG; BFH v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515). Der OT erfüllt deshalb hinsichtlich der Einkünfte der OG nicht den Tatbestand der Einkunftserzielung; vielmehr werden diese nach wie vor von der OG 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; v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515; vgl. ferner Abschn. 29 Abs. 1 Pos. 16 KStR 2004.

Das dem OT zuzurechnende Einkommen ist vor der Zurechnung um die DBA-stfreien Einkünfte zu mindern (Nettomethode – DANKMEYER in FROTSCHER, § 32b Rn. 66). Mithin können die von der OG erzielten DBA-stfreien Einkünfte dem OT nicht als eigene zugerechnet werden und auch nicht ohne Weiteres dessen Steuersatz-Einkommen erhöhen oder mindern.

► *Systematische Wirkung:* Durch Abs. 1a wird die Zurechnungstheorie bei der kstl. Organschaft bestätigt, denn die Einkünfte der OG werden lediglich fiktiv als eigene des Organträgers behandelt.

Verhältnis zur Verfassung: Abs. 1a ist vor dem Hintergrund des Zwecks der Norm verfassungskonform. Insbesondere ist die umfassende Berücksichtigung der Einkünfte der OG beim OT auch für das Steuersatz-Einkommen zur Ermittlung des Steuersatzes nach § 32b folgerichtig, weil diese Einkünfte die Leistungsfähigkeit des Organträgers erhöhen (oder bei Verlusten vermindern).

14 7. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsmethode (Abs. 2)

Bedeutung: Abs. 2 fingiert, dass die stpfl. Einkünfte mit dem Steuersatz versteuert werden, der sich ergäbe, wenn die ProgrVorbEinkünfte den stpfl. Einkünften hinzugerechnet (bei positiven ProgrVorbEinkünften) bzw. davon abgezogen (bei negativen ProgrVorbEinkünften) werden, sog. Hinz- bzw. Abrechnungs- oder Kürzungsmethode. Diese Methode löste die bis VZ 1995 geltende

Regelung der sog. Schattenveranlagung (s. Anm. 172 „Schattenveranlagung“) aus Vereinfachungsgründen ab (BTDrucks. 13/1173, BTDrucks. 13/901, 136). Bei der Hinzurechnungsmethode ergibt sich der besondere Steuersatz aus der Berechnung des durchschnittlichen Steuersatzes unter Berücksichtigung der gesamten zVE zuzüglich der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte.

Verhältnis zur Verfassung:

- ▶ *Hinzurechnungsmethode:* Die in der bloßen Hinzurechnung der Einkünfte und Leistungen (bzw. deren Kürzung) gegenüber der Schattenveranlagung (s. Anm. 100 „Schattenveranlagung“) liegenden Verwerfungen (aufgrund mangelnder Fein-Differenzierung) erscheinen durch die damit verbundenen Vereinfachungen gerechtfertigt (so auch BFH v. 15.5.2002 – I B 73/01, BFH/NV 2002, 1295; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 62).
- ▶ *Versagung des Verlustabzugs:* Die Versagung des Verlustabzugs auf Ebene des Steuersatz Einkommens (s. Anm. 174 „Ausschluss des Verlustabzugs“) scheint bei gravierenden steuerlichen Auswirkungen nicht unproblematisch. Nachdem jedoch 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; v. 9.5.2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552), liegt ein gegen Art. 3 GG verstößender völliger Ausschluss der Verlustverrechnung nicht vor (vgl. BVerfG v. 20.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88).
- ▶ *Grundfreibetrag:* Nachdem der Grundfreibetrag nicht als abzusetzender Steuerfreibetrag, sondern als Teil des Tarifs ausgestaltet ist, kann auch auf ein zVE unterhalb des Grundfreibetrags ESt. anfallen (vgl. BFH v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778; v. 1.8.1986 – VI R 181/83, BStBl. II 1986, 902; v. 17.6.2003 – X B 173/02, BFH/NV 2003, 1325; FG München v. 13.12.2000 – 1 K 5536/99, EFG 2001, 438, rkr.). Diese Gesetzesfolge ist verfassungsgemäß (BFH v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778). Siehe auch Anm. 29 „Vorrang von § 32b“.

8. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Bescheinigungs- und Datenübermittlungspflichten (Abs. 3 nF bzw. Abs. 3 und 4 aF)

15

Bedeutung: Abs. 3 nF bzw. Abs. 3 und 4 aF regeln für die Träger der Sozialleistungen bestimmte Bescheinigungs- und Datenübermittlungspflichten, um die ordnungsgemäße Besteuerung und den Vollzug des ProgrVorb. mit verhältnismäßig geringem Verwaltungsaufwand und die gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen (Begr. StÄndG 2003, BTDrucks. 11/2157, 32).

Verhältnis zur Verfassung: Die Regelungen des Abs. 3 nF bzw. Abs. 3 und 4 aF werden grds. durch das Erfordernis des Vollzugs der Steuergesetze gerechtfertigt.

- ▶ *Erheblicher Vollzugsaufwand bei Lohnersatzleistungen:* Nach Feststellungen des Bundesrechnungshofs (BRH) wurde von den Stpfl. nur ein geringer Teil des Insolvenzgelds (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) in den StErklärungen angegeben, was zu geschätzten Steuerausfällen von umgerechnet 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 BfA gespeicherten Daten über Lohnersatzleistungen an die FinVerw. angeregt (vgl. BRH-Bem. 2001 BTDrucks. 15/60 – Tz. 70.3); dies hat zur Einf. des Abs. 4 aF geführt, der Grundlage des Abs. 3 nF.

Einstweilen frei.

16–20

IV. Geltungsbereich des § 32b

21 1. Sachlicher Geltungsbereich

Abschließende Aufzählung: Ausschließlich die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-5 genannten stfreien Einkünfte oder Leistungen werden durch die Regelungen zum ProgrVorb. erfasst (ggf. Ausschluss des ProgrVorb. durch Abs. 1 Satz 2). Der Katalog der Abs. 1 und 1a ist abschließend (vgl. BFH v. 15.12.1999 – I R 80/98, BFH/NV 2000, 832; s. auch Anm. 60). Andere stfreie Einkünfte oder Leistungen unterliegen nicht dem ProgrVorb.

Vorab entstandene Werbungskosten und Verluste: Vorab entstandene WK im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Tätigkeit im Ausland sind beim ProgrVorb. zu berücksichtigen, wenn dies durch das jeweilige DBA nicht ausgeschlossen ist (BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756). Auch ausländ. Verluste sind im Rahmen des ProgrVorb. ggf. in den Grenzen des § 2a (BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; WICHERT, NWB 2009, 532) zu berücksichtigen. Siehe zu WK Anm. 119, 189 und zur Verlustberücksichtigung Anm. 174.

Tarifvorschrift: Als Tarifvorschrift wirkt sich § 32b nur auf die Ermittlung des Steuersatzes aus und bleibt ohne Einfluss auf die Höhe des zvE; dies ergibt sich aus der systematischen Stellung der Vorschrift im IV. Abschn. des EStG („Tarif“) und der Einordnung nach § 32a.

Körperschaftsteuer:

► *Keine Geltung für die Körperschaftsteuer:* Nach hM gilt § 32b mangels entsprechenden Verweises aus dem KStG und mangels progressiven KStTarifs nicht für die KSt. (BTDrucks. 14/23, 181; Abschn. 32 KStR 2004; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 28; LAMBRECHT in KIRCHHOF XI. § 32b Rn. 7; DEBATIN, AWD 1965, 41; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 124; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 12; aA HERZIG, RIW/AWD 1979, 545, der bei DBA-stfreien, das zvE neutralisierenden Verlusten von einem Nullsteuersatz ausgeht; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Rn. 40). Dies ergibt sich auch aus Abs. 1a, der fingiert, dass bestimmte Einkünfte durch den OT bezogen werden (BTDrucks. 14/23, 181).

► *Organschaft:* s. § 32b Abs. 1a (s. Anm. 164 ff.).

Progressionsvorbehalt in anderen Vorschriften: ProgrVorb. ergeben sich neben § 32b auch aus dem sog. Auslandstätigkeitserlass (s. Anm. 39), § 2 Abs. 5 AStG (s. Anm. 33), in § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 Investmentsteuergesetz v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2724; BStBl. I 2004, 5) und in § 19 Abs. 2 ErbStG.

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

22 2. Persönlicher Geltungsbereich

Natürliche Personen: § 32b findet auf unbeschr. Stpfl. aller Arten (§ 1 Abs. 1, 2 und 3, § 1a) und auf beschr. Stpfl., welche nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 (nicht jedoch nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1) besteuert werden, Anwendung (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 56 ff.).

Ausländische Personengesellschaften: Nach DBA freigestellte Einkünfte werden auch dann der beteiligten natürlichen Person zugeordnet und unterliegen auch dann dem ProgrVorb., wenn die PersGes. im anderen Vertragsstaat als

KapGes. besteuert wird (BFH v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521; H 32b EStH 2010 „Ausländische Personengesellschaft“).

§ 32b findet keine Anwendung auf:

- ▶ *Körperschaftsteuersubjekte*: § 32b findet auf Körperschaftsteuersubjekte keine Anwendung (s. Anm. 21 „Körperschaftsteuer“).
- ▶ *Organträger-Kapitalgesellschaften*: Abs. 1a bezieht auf bestimmte nach DBA stfreie Einkünfte einer OG beim OT in den ProgrVorb. ein. Die Wirkung des Abs. 1a beschr. sich aber auf natürliche (unbeschr. stpfl.) Personen sowie PersGes. als Organträger, soweit daran natürliche (unbeschr. stpfl.) Personen beteiligt sind. Für Körperschaften entfaltet Abs. 1a insoweit keine Wirkung.
- ▶ *Investmentvermögen*: Auf Investmentanteile ausgeschüttete sowie ausschüttungs-gleiche Erträge sind bei der Veranlagung der ESt. außer Betracht zu lassen, so-wweit sie nach DBA stfreie Einkünfte enthalten. Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 Invest-mentsteuergesetz v. 15.12.2003 (InvStG, BGBl. I 2003, 2724; BStBl. I 2004, 5) sind § 32b Abs. 1 Satz 2 und Abs. 1a auf diese Leistungen anzuwenden.

V. Verhältnis des § 32b zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 2a

23

Durch § 2a Abs. 1 wird der negative ProgrVorb. derart beschränkt, dass Dritt-staatenverluste nur mit bestimmten positiven Einkünften der jeweils selben Art und grds. aus demselben Staat ausgeglichen werden dürfen (BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; v. 12.1.2011 – I R 35/10, BStBl. II 2011, 494; H 2a EStH 2010 „Allgemeines“ und H 32b EStH 2010 „Ausländische Verluste“; vgl. näher und aA Anm. 174 „Beschränkung des Verlustausgleichs“). Im Entstehungsjahr nicht ausgeglichene Verluste sind gesondert festzustellen und vor-zutragen (§ 2a Abs. 1 Satz 3 und 5).

- ▶ *Einschränkung des Progressionsvorbehalts*: § 2a Abs. 1 ist verfassungsmäßig, soweit er den negativen ProgrVorb. einschränkt (BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605).
- ▶ *Verhältnis zwischen den Progressionsvorbehalt einschränkenden Regelungen*: Von mehre-ren einschlägigen Ausschlussvorschriften (§§ 2a, 15, 15a und 15b) ist jeweils die-jenige mit den weitergehenden Einschränkungen anzuwenden (KRÖMKER, EStB 2011, 214).

Unionsrecht: Vor dem Hintergrund des Urteils des EuGH v. 21.2.2006 (C-152/03 – Ritter-Coulais, BB 2006, 525) wurde Abs. 1 Nr. 3 aF durch Abs. 1 Satz 2 und 3 derart ergänzt, dass in den dort genannten Fällen weder der positive noch der negative ProgrVorb. anzuwenden ist (s. Anm. 10 „Verhältnis zum Uni-onsrecht“). Bei Einkünften aus Mitgliedstaaten der EU oder des EWR finden weder negativer noch positiver ProgrVorb. Anwendung.

2. Verhältnis zu § 3 und zu nicht steuerbaren Einkünften

24

Keine Besteuerung steuerfreier oder nicht steuerbarer Einkünfte durch den Progressionsvorbehalt: Durch § 32b werden keine an sich stfreien oder nicht stbaren Leistungen oder Einkünfte besteuert; vielmehr werden durch § 32b ausschließlich stpfl. Einkünfte besteuert, dies jedoch auf der Grundlage ei-

nes besonderen Steuersatzes entsprechend einer höheren oder (beim negativen ProgrVorb.) niedrigeren persönlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. (s. Anm. 3).

Berücksichtigung ausschließlich steuerbarer Einkünfte für den Progressionsvorbehalt: Zwar geht der Gesetzgeber davon aus, dass die Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 grds. zu stbaren Einkünften führen (vgl. BTD Drucks. 11/2157, 150 aE; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 79), dem Gesetzgeber stünde es vor dem Hintergrund der mit Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 verfolgten Zwecke (s. Anm. 3) jedoch frei, nicht stbare Leistungen ebenso in den ProgrVorb. einzubeziehen (BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674; v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 79; wohl auch HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 2 mit differenzierender Darst. „Leistung für Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und stbare Einkünfte“ für Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–5). Nach aA müssen die in den ProgrVorb. einzubeziehenden Einkünfte stbar iSd. § 2 Abs. 1 sein (BFH v. 28.4.1982 – I R 151/78, BStBl. II 1982, 566; unklar BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136 unter B.I.1.a; WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 23A MA Rn. 122). Es steht dem Gesetzgeber uE tatsächlich frei, Rechengrößen außerhalb des § 2 Abs. 1 zu berücksichtigen; vor dem Hintergrund des Zwecks des ProgrVorb. (s. Anm. 3) und Art. 3 GG setzt dies jedoch voraus, dass diese Rechengrößen einen objektiven Maßstab für die Leistungsfähigkeit im Rahmen der Bestimmung des Steuersatzes darstellen können (vgl. BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674). Bei stbaren Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 ist dies stets der Fall. Es ist jedoch nicht ausgeschlossen, dass auch andere Größen, die nicht Teil der stbaren Einkünfte sind, als Messgröße für die Leistungsfähigkeit fungieren.

25 3. Verhältnis zu § 4h (Zinsschranke)

Schrifttum: KAMINSKI, Überlegungen zu den internationalen Aspekten der Zinsschranke, ISr 2011, 783.

Anwendbarkeit der Regelungen über die Zinsschranke: Im Rahmen des § 32b sind die Regelungen der Zinsschranke zu beachten und die ProgrVorbEinkünfte ggf. unter Berücksichtigung der entsprechenden Regelungen des § 4h EStG, § 8a und § 8c KStG zu berechnen (s. Anm. 119 „Besondere Vorschriften der Einkünfte-Ermittlung“).

26 4. Verhältnis zu § 10d bei endgültigen ausländischen Verlusten

Nutzung endgültiger ausländischer Verluste: Können ausländische Verluste aus tatsächlichen Gründen im Quellenstaat nicht genutzt werden, ist nach der Rspr. des BFH ein Verlustabzug der finalen Verluste im Inland im Jahr der Finalität möglich (BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744; EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 – Lidl Belgium, Slg. 2008, I-3601 = BStBl. II 2009, 692; v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks and Spencer, Slg. 2005, I-10837, DStR 2005, 2168; v. 23.10.2008 – C-157/07 – Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Slg 2008, I-8061 = DStRE 2009, 556).

Rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO: Kommt es zu einer Nutzung von finalen ausländischen Verlusten, ist die Behandlung in der Vergangenheit genutzter Progressionsvorteile offen. MEYER/BALL sehen in der Nutzung

finaler ausländischer Verluste in Bezug auf die Progressionsvorteile in der Vergangenheit ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (MEYER/BALL, DStR 2011, 345 [351]; wohl ähnlich BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744 [1747]; STILLER, BB 2011, 607 [611]) während DORN die Voraussetzungen für ein rückwirkendes Ereignis als nicht gegeben erachtet, (DORN, BB 2011, 2788).

► *Stellungnahme:* DORN lehnt ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO mit Verweis auf die Auffassung des BFH ab, ausländische Verluste seien erst im Jahr der Finalität zu berücksichtigen; wenn sich die ausländischen Verluste ausschließlich im Finalitätsjahr auswirken, trete keine steuerliche Wirkung ein, die sich auf das Verlustentstehungsjahr auswirken könne. UE ist dieser Schluss nicht zwingend, weil die Berücksichtigung der Verluste zu einem bestimmten Zeitpunkt (hier dem Finalitätsjahr) nicht ausschließt, dass sich aus der Tatsache der Berücksichtigung weitere, auf einen früheren Zeitpunkt bezogene Konsequenzen ergeben. Für die Frage, ob die spätere Berücksichtigung der finalen Verluste als nachträgliches Ereignis auch steuerliche Rückwirkung für die Vergangenheit entfaltet, ist auf das materielle Recht abzustellen; eine steuerliche Rückwirkung läge vor, wenn der nunmehr veränderte Sachverhalt anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zu unterwerfen ist (vgl. BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897; v. 19.8.2003 – VIII R 67/02, BStBl. II 2004, 107; LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 175 AO Rn. 26 mwN). Entscheidend wäre uE. insoweit, ob die Berücksichtigung ausländischer Verluste im Rahmen des ProgrVorb. unter dem Vorbehalt finaler ausländischer Verluste stehen. Aus dem Wortlaut des § 32b ergibt sich ein solcher Vorbehalt zunächst nicht; allenfalls aus dem Sinn und Zweck des ProgrVorb. könnte dieser abgeleitet werden.

5. Verhältnis zu § 15 Abs. 4 und § 15a

27

Vorrang von § 15 Abs. 4, § 15a: Der negative oder positive ProgrVorb. wird durch die vorrangigen Regelungen zur Verlustausgleichsbeschränkung in § 15 Abs. 4 und § 15a ausgeschlossen oder beschränkt (WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 36; FRENZ in KSM, § 32b Rn. A 84-A 87; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 33; HEINICKE in SCHMIDT XXXI, § 32b Rn. 5; aA s. Anm. 174 „Beschränkung des Verlustausgleichs/Keine Beschränkung des negativen ProgrVorb.“; zur Anwendbarkeit des § 15a in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bei ausländischen Gesellschaftern s. Anm. 119 „Besondere Vorschriften der Einkünfte-Ermittlung/Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 15a“).

6. Verhältnis zu § 15b

28

Negative Einkünfte, die nach einem DBA stfrei sind, werden grds. im Rahmen des negativen ProgrVorb. berücksichtigt. Bei der Ermittlung der insofern berücksichtigungsfähigen ausländischen Einkünfte könnte auch § 15b Anwendung finden und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen den negativen ProgrVorb. ausschließen (so BMF v. 17.11.2007, BStBl. I 2007, 542 – Rn. 24; HANDZIK in LBP, § 15b Rn. 113 mit dem Argument, § 15b sei lex specialis). UE ist § 15b jedoch nach dem Wortlaut nur auf ein Ausleichsverbot auf Ebene der Einkünfteermittlung gerichtet und wirkt nicht zugleich auf Ebene der Ermittlung des Steuersatzes und § 32b. Eine weitergehende Wirkung hätte im Wortlaut

klar zum Ausdruck kommen müssen (so auch NAUJOK, DStR, 2007, 1601 [1606]; im Ergebnis so auch SEEGER in SCHMIDT XXXI. § 15b Rn. 3; ROHDE, IStR 2011, 123 [124]; KAESER in KSM, § 15b Rn. B 42 mit dem weiteren Argument, § 15b könne bei nach DBA stbefreiten Verlusten mangels Ausgleich mit positiven Einkünften keine Anwendung finden; an der Anwendung des § 15b zweifelnd auch Hess. FG v. 29.10.2010 [AdV] – 11 V 252/10, DStRE 2011, 267 = IStR 2011, 116).

29 7. Verhältnis zu § 32a

Vorrang von § 32b: Wie sich aus § 32a Satz 2 („vorbehaltlich“) ergibt, gehen die Regelungen zum ProgrVorb. (und damit auch zur Berechnung des besonderen Steuersatzes) den Regelungen des § 32a vor. Übersteigen die Einkünfte den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) nicht, findet der ProgrVorb. dennoch Anwendung (BFH v. 1.8.1986 – VI R 181/83, BStBl. II 1986, 902; v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778; Nds. FG v. 11.12.1985 – IV 249/84, EFG 1986, 238, rkr.; FG München v. 17.10.1985 – X 175/85 L, EFG 1986, 293, rkr.; H 32b EStH 2010 „Grundfreibetrag“); s. dazu Anm. 14 „Verhältnis zur Verfassung/Grundfreibetrag“.

30 8. Verhältnis zu § 32d

Anwendbarkeit von § 32b außerhalb des § 32d: Für bestimmte Einkünfte wurde durch das UnternehmensteuerreformG (v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912) ab VZ 2009 ein besonderer Steuersatz von 25 % zzgl. SolZ eingeführt. Soweit die Wirkung des § 32d Abs. 1 Satz 1 reicht, findet § 32b keine Anwendung (zur steuersystematischen Begr. s. SCHNEIDER/WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2011, 166 [171]; KÜHLING/GÜHNE, NWB 2011, 226; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 2). § 32b ist jedoch in allen Fällen außerhalb der Anwendung des § 32d Abs. 1 Satz 1 zu beachten (Antrag auf Veranlagung gem. § 32d Abs. 4 und 6; Fälle des § 32d Abs. 2; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 35a; s. auch Anm. 119 „Besondere Vorschriften der Einkünfteermittlung/Kapitaleinkünfte“).

31 9. Verhältnis zu § 34

Schrifttum: KOREZKIJ, Progressionsvorbehalt bei der Steuerberechnung nach § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG – ein unlösbares Problem?, BB 2004, 194; SIEGEL, Einkommensteuer bei Zusammentreffen von Progressionsvorbehalt und Fünftelregel, BB 2004, 914; SIEGEL/KOREZKIJ, Zur Beziehung zwischen Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt – Zufallsprinzip oder Relevanz der Wirkung bei Lückenfüllung im Steuerrecht?, DStR 2005, 577; SIEGEL, Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt: Systematik der Besteuerung und Analyse der Rechtsprechung, FR 2008, 389; SIEGEL/DILLER, Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt: Eine Stellungnahme, DStR 2008, 178; HECHTNER/SIEGEL, Grenzsteuersätze im Tarifgeflecht der §§ 32a, 32b und 34 Abs. 1 EStG – Sinkende Einkommensteuer bei steigendem Einkommen möglich, DStR 2010, 1593; JACHMANN, Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt, DB 2010, 86; JACHMANN, Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt, HFR 2010, 266; SIEGEL, Verfassungswidrige Wirkungen der §§ 34 und 32b EStG sowie ihre Beseitigung, FR 2010, 445.

§ 34 Abs. 1, 2 (Fünftelregelung) und positiver Progressionsvorbehalt: Die Regelungen zur Ermittlung des ermäßigten Steuerbetrags in § 34 Abs. 1 nehmen

auf die allgemeinen Tarifregelungen und damit auch auf § 32b Bezug (so BFH v. 18.5.1994 – I R 99/93, BStBl. II 1994, 845, zu dem § 34 Abs. 1 nF vergleichbaren § 34 Abs. 3 aF). Bei der Berechnung des anzuwendenden Steuersatzes sind daher ProgrVorbEinkünfte zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 17.2.2003 – XI B 140/02, BFH/NV 2003, 772). Treffen Fünftelregelung und positiver ProgrVorb. zusammen, führt § 32b grds. zu einer Erhöhung, hingegen § 34 grds. zu einer Minderung der Progression. Zur Lösung werden unterschiedliche Ansätze vertreten.

► *Integrierte Steuerberechnung/volle Berücksichtigung der Progressionsvorbehalteinkünfte:* Nach Auffassung des BFH sind § 32b und § 34 derart miteinander verzahnt, dass eine integrierte Steuerberechnung erforderlich ist und dabei die ProgrVorbEinkünfte auf jeder Berechnungsstufe in voller Höhe zu berücksichtigen sind.

BFH v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BFH/NV 2010, 296; v. 17.1.2008 – VI R 44/07, BFH/NV 2008, 666; FG Düss. v. 9.9.2004 – 15 K 6843/01 E, EFG 2005, 49, rkr.; so auch die FinVerw. in H 34.2 EStH 2010 Beispiele 3 und 4; zust. JACHMANN, DB 2010, 86; JACHMANN, HFR 2010, 266; mit einer Analyse des Tarifverlaufs SIEGEL, FR 2010, 445; HECHTNER/SIEGEL, DStR 2010, 1593; SIEGEL, BB 2004, 914; SIEGEL, FR 2008, 389.

Insoweit sind die ProgrVorbEinkünfte in voller Höhe bei der Berechnung des durchschnittlichen Steuersatzes ohne Einkünfte iSd. § 34 und bei der Berechnung des durchschnittlichen Steuersatzes unter Berücksichtigung eines Fünftels der Einkünfte iSd. § 34 zu berücksichtigen. Der Multiplikator 5 findet dann auf die Differenz der Steuerbeträge Anwendung, die auf Basis der zuvor ermittelten Steuersätze bestimmt werden. Nach Ansicht des BFH steht diese Lösung in keinem Widerspruch zum Ur. des BFH v. 15.11.2007 (VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375 „Anwendung des Günstigkeitsprinzip bei negativen ProgrVorbEinkünften“), weil diese Methode zu keiner höheren Steuerbelastung als bei StPflcht der ProgrVorbEinkünfte führe (BFH v. 17.1.2008 – VI R 44/07, BFH/NV 2008, 666; krit. SIEGEL, FR 2010, 445; SIEGEL/DILLER, DStR 2008, 178; SIEGEL, FR 2008, 389).

► *Beschränkte Berücksichtigung der Progressionsvorbehalteinkünfte:* Anderen Auffassungen zur beschränkten Berücksichtigung der ProgrVorbEinkünfte ist der BFH nicht gefolgt (BFH v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BFH/NV 2010, 296; v. 17.1.2008 – VI R 44/07, BFH/NV 2008, 666, mit Anm. JACHMANN, DB 2010, 86). Vertreten wurde, die ProgrVorbEinkünfte gänzlich unberücksichtigt zu lassen (FG Düss. v. 13.5.2002, 1 K 5072/00 E, EFG 2002, 1454, rkr.) bzw. die ProgrVorbEinkünfte zu einem Fünftel einzubeziehen (Sächs. FG v. 14.2.2002 – 2 K 2084/00, EFG 2002, 1095, rkr.; FG München v. 25.10.2007 – 5 K 2582/07, EFG 2008, 613, nrkr., Az. BFH IX R 93/07; KOREZKIJ, BB 2004, 194).

► *Additive Methode:* Als weitere Methode wurde die additive Methode diskutiert, nach der in einem ersten Schritt die Steuerberechnung nach § 34 Abs. 1 Satz 3 erfolgen soll und dann die steuererhöhenden und steuermindernden Wirkungen der Vorschriften zu berücksichtigen seien (FG Ba.-Württ. v. 29.3.2007 – 8 K 172/03, EFG 2007, 1947, aufgehoben durch BFH v. 1.4.2009 – IX R 87/07, BFH/NV 2009, 1787; SIEGEL/KOREZKIJ, DStR 2005, 577). Auch dieser Methode ist der BFH nicht gefolgt.

► *Stellungnahme:* Das Verhältnis zwischen § 34 und § 32b ist aufgrund der fehlenden gesetzlichen Rangordnung der Normen (mit Ausnahme des § 32b Abs. 2 Nr. 2 für ausländ. außerordentliche Einkünfte) besonders problematisch. So lässt sich aus dem Wortlaut keine eindeutige Methode zur Berechnung der ESt. (BFH v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375) und keine Reihenfolge der Normanwendung ableiten (vgl. EGGESIECKER/ELLERBECK, DStR 2007, 1281).

Die nunmehr vom BFH gewählte Berechnungsmethode löst diesen Konflikt uE zutreffend, indem die ProgrVorbEinkünfte auf jeder Berechnungsstufe entsprechend der jeweiligen Vorschrift berücksichtigt werden.

§ 34 Abs. 1, 2 (Fünftelregelung) und negativer Progressionsvorbehalt: Bei Zusammentreffen von negativem ProgrVorb. und Fünftelregelung ist eine „integrierte Steuerberechnung nach dem Günstigkeitsprinzip“ vorzunehmen (BFH v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375; FG Rhld.-Pf. v. 14.12.2010 – 2 K 1589/10, EFG 2011, 1788, nrkr., Az. BFH IX R 23/11). Die Ermäßigungsvorschriften sind in der Reihenfolge anzuwenden, die zu einer geringeren Steuerbelastung führt, als dies bei ausschließlicher Anwendung des negativen ProgrVorb. der Fall wäre (vgl. H 34.2 EStH 2010 „Negativer Progressionsvorbehalt“).

► *Negative außerordentliche Einkünfte:* s. Anm. 190 „Mit einem Fünftel“.

► *Außerordentliche Einkünfte übersteigen das zu versteuernde Einkommen:* Übersteigen die der Tarifiermäßigung unterliegenden außerordentlichen Einkünfte das zvE, so sind die ProgrVorbEinkünfte bei der Steuerberechnung nach § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG nur insoweit zu berücksichtigen, als sich nach einer Verrechnung mit dem negativen verbleibenden zvE ein positiver Differenzbetrag ergibt (BFH v. 1.4.2009 – IX R 87/07, BFH/NV 2009, 1787).

§ 34 Abs. 3 (ermäßigter Steuersatz): Auf Antrag wird unter bestimmten Voraussetzungen alternativ zur Fünftelregelung ein ermäßigter Steuersatz auf außerordentliche Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 angewendet. Aus § 34 Abs. 3 Satz 2 („zuzüglich der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte“) ergibt sich, dass die ProgrVorbEinkünfte bei der Ermittlung dieses Steuersatzes zu berücksichtigen sind (FG Düss. v. 13.5.2002 – 1 K 5072/00 E, EFG 2002, 1454, rkr. nach Erledigung der Hauptsache durch antragsgemäße Änderung des angefochtenen Bescheids durch Finanzbehörden (BFH v. 28.9.2010 - XI R 15/02, juris); FG Münster v. 14.6.1996 – 4 K 773/94 E, EFG 1996, 979, rkr.).

32 10. Verhältnis zu § 34a

Schrifttum: SCHMIDTMANN, Anwendung des Durchschnittssteuersatzes und des Progressionsvorbehalts beim Zusammentreffen mit schedular besteuerten Einkünften, DStR 2010, 2418; BODDEN, Die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG im Gesamtgefüge der Einkommenbesteuerung, FR 2012, 68.

Aus der Aufspaltung des zvE in einen dem Sondertarif des § 34a unterliegenden und einem dem regulär-progressiven Tarif des § 32 unterliegenden Teilbetrags und der Anordnung in § 32b Abs. 1 Satz 1, dass der besondere Steuersatz nach § 32b Abs. 2 auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen anzuwenden ist, ergibt sich, dass § 32b Abs. 1 Satz 1 ausschließlich auf den der regulär-progressiven Besteuerung unterliegenden Teil des zvE anzuwenden ist (BODDEN, FR 2012, 68 [72]; SCHMIDTMANN, DStR 2010, 2418 [2421].)

33 11. Verhältnis zu § 2 Abs. 5 und § 20 Abs. 2 AStG

Regelung des § 2 Abs. 5 AStG:

► *Fälle der erweitert beschränkten Steuerpflicht:* Neben den Einkünften, welche bereits der erweitert beschr. StPflcht unterliegen und so in das zvE einbezogen sind, sind auch alle ausländ. Einkünfte (§ 34d) in die Berechnung des Steuersatzes ein-

zubeziehen (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG; BMF v. 14.5.2004 – Grundsätze zur Anwendung des AStG, BStBl. I 2004, Sondernummer 1 – Tz. 2.5.3). Dabei sind die ausländ. Einkünfte nach deutschem Recht zu ermitteln (zum str. Verhältnis zwischen § 2 Abs. 5 AStG und DBA s. BASSLER in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, § 2 AStG Rn. 33; VOGEL/LEHNER V. Art. 23 MA Rn. 234). Im Verhältnis des ProgrVorb. des § 2 Abs. 5 AStG zu dem des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 dürfte der spezielleren Regelung des § 2 Abs. 5 AStG der Vorrang zukommen (so auch WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 41).

► *Bei Wohnsitzwechsel in das Ausland im Laufe eines VZ oder umgekehrt:* Eine Konkurrenz zwischen § 2 Abs. 5 AStG (vgl. insoweit BMF v. 14.5.2004, BStBl. I Sondernummer 1 – Tz. 2.5.4.2) und § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist denkbar, wobei die Besteuerung gem. § 2 Abs. 6 AStG durch § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 begrenzt ist.

§ 20 Abs. 2 Satz 2 AStG: Zur Wirkung des ProgrVorb. im Zusammenhang mit § 20 Abs. 2 Satz 2 AStG s. EISMAYR/LINN, NWB 2011, 30 und KUDERT/KACZAREPA, PISStB 2011, 267 (273).

12. Verhältnis zur Gewerbesteuer

34

Keine Anwendung des Progressionsvorbehalts bei der Gewerbesteuer: Der ProgrVorb. hat auf die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage keinen Einfluss und lässt diese unberührt.

Einkommensteuerliche Gestaltungen mit Progressionsvorbehalt: Bei einkommensteuerlichen Gestaltungen unter Nutzung des ProgrVorb. ist darauf zu achten, dass gewerbest. Anrechnungspotential gem. § 35 GewStG verloren gehen kann, wenn durch den negativen ProgrVorb. ESt-Satz und dadurch die ESt. (evtl. auf null) reduziert wird (SCHWETLIK, GmbHR 2010, 78 [81]).

13. Verhältnis zu DBA-Regelungen

Schrifttum: STRAUB/ACKSTALLER, Progressionsvorbehalt bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht, NWB 2002 Fach 3, 12061; ACHTER, Der Salto mortale des ersten Senats hinweg über die Dogmatik des Progressionsvorbehalts, IStR 2003, 203; VOGEL, Progressionsvorbehalt, Progressionserhöhung und Progressionserstreckung, IStR 2003, 419.

a) Konstitutive Wirkung und Geltungsumfang des § 32b

35

§ 32b konstitutiv und unabhängig von DBA:

► *Herrschende Meinung nach BFH v. 15.5.2002:* § 32b ist konstitutive Rechtsgrundlage des ProgrVorb. für ausländ. Einkünfte.

BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660; v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; v. 17.12.2003 – I R 14/02, BStBl. II 2004, 260; v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521; ähnlich BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531 (aA s. unten “Kritik an der Rechtsprechungs-Änderung“).

§ 32b findet deshalb unabhängig davon Anwendung, ob das jeweilige DBA Deutschland ausdrückl. ein Besteuerungsrecht mit ProgrVorb. einräumt oder nicht (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549). Zuvor war der BFH davon ausgegangen, dass der innerstaatliche ProgrVorb. nur anwendbar sei, wenn das DBA ausdrückl. dazu ermächtigte (BFH v. 23.10.1985 – I R 274/82, BStBl. II 1986, 133; v. 4.10.

1967 – I 422/62, BStBl. II 1968, 101). Mit der Entsch. v. 15.2.2002 änderte der BFH diese Rspr. und entschied, dass es für die Anwendung des ProgrVorb. ausreicht, wenn das DBA den ProgrVorb. nicht ausdrückl. ausschließt. Die Rspr-Änderung wurde im Rahmen des JStG 2007 v. 13.12.2006 (s. Anm. 2) durch die Trennung der Fallgruppen des Abs. 1 Nr. 3 aF in Abs. 1 Nr. 3–5 aF gesetzestechnisch nachvollzogen.

► *Kritik an der herrschenden Meinung:* Die neue Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549) wird wegen der Aushöhlung der Regelungen des DBA und der Berücksichtigung von Einkünften, die keinen Bezug zur StPflcht aufweisen, kritisiert (HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 102d; STRAUB/ACKSTALLER, NWB 2002 F. 3, 12061; VOGEL, IStR 2003, 419; ACHTER, IStR 2003, 203; VOGEL/LEHNER V. Art. 23 MA Rn. 213).

▷ *Stellungnahme:* Soweit ACHTER ausführt, der BFH habe durch die Einbeziehung von Einkünften gegen den Gesetzesvorbehalt verstoßen (IStR 2003, 203), legt er dieser Aussage die These zugrunde, die Einbeziehung in den ProgrVorb. ohne ausdrückliche Ermächtigung im DBA sei nicht gesetzeskonform; gerade diese Frage ist jedoch Diskussionsgegenstand. Das Schweigen eines DBA zum ProgrVorb. ist uE nicht als konkludentes Verbot zu interpretieren, bestimmte Einkünfte in den ProgrVorb. einzubeziehen. Vielmehr bleibt es dem jeweiligen Staat als Vertragspartner überlassen, einen nationalen ProgrVorb. zu regeln oder nicht. Dies ergibt sich uE aus dem allgemeinen Regelungscharakter des DBA. Das Argument bezüglich der sonstigen zwischenstaatlichen Abkommen, aus der Verhandlungspraxis sei zu schließen, dass eine fehlende Regelung zum ProgrVorb. konkludent den ProgrVorb. ausschließe (s. Anm. 10 „Bedeutung/Ausgenommene Einkünfte“; vgl. auch BTDrucks. 16/2712, 53), greift uE nicht für die Regelungen der DBA, denn die DBA haben einen viel weiteren und allgemeineren Anwendungsbereich als die speziellen Regelungen der sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen. Für dieses Ergebnis spricht auch die Spezialität des § 32b gegenüber den Regelungen der DBA.

► *Freistellungsmethode mit DBA-Progressionsvorbehalt:* Sieht ein DBA die Freistellungsmethode mit ProgrVorb. vor, ist für die Frage der Anwendung und Ausgestaltung des ProgrVorb. ausschließlich § 32b entscheidend. Die Regelungen des DBA können keine innerstaatlichen Steueransprüche begründen, so dass der ProgrVorb. im DBA rein deklaratorisch wirkt und der Gesetzgeber durch das DBA nicht gebunden ist, stfreie Einkünfte tatsächlich in den ProgrVorb. einzubeziehen.

BFH v. 9.11.1966 – I 29/65, BStBl. III 1967, 88; v. 11.10.1967 – I R 86/67, BStBl. III 1967, 729; v. 4.8.1976 – I R 152, 153/74, BStBl. II 1976, 662; v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531; v. 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl. II 1993, 790; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 43; differenzierend FRENZ in KSM, § 32b Rn. A 56, wenn der andere Staat ein Interesse an der Durchführung des ProgrVorb. hat (zB Vermeidung von Steuerflucht) und dies im DBA zum Ausdruck kommt.

► *Hinzu- und Abrechnungsmethode des Abs. 2:* Als konkrete Ausgestaltung des ProgrVorb. verstößt die Hinzu- und Abrechnungsmethode des Abs. 2 uE nicht gegen DBA-Regelungen (glA HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 43). Die konkrete Methode des ProgrVorb. richtet sich uE unabhängig von den Regelungen im DBA (s. Anm. 37) nach den einzelstaatlichen Regelungen (zB Hinzurechnung oder Schattenveranlagung; so auch HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 62). Die Regelungen in den DBA stellen insoweit lediglich „deklaratorische“ Öffnungsklauseln dar,

um die Option des ProgrVorb. offenzuhalten; eine gegenseitige Bindung an Detailregelungen ist dabei nicht gewollt.

► *Berücksichtigung von außerordentlichen Einkünften:* Als konkrete Ausgestaltung des ProgrVorb. (s. „Hinzu- und Abrechnungsmethode“) ist auch die besondere Berücksichtigung von außerordentlichen Einkünften zulässig (s. Anm. 190; vgl. auch HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 59, 120).

► *Zur Verfassungsmäßigkeit* s. Anm. 11.

Geltungsumfang: Der ProgrVorb. des § 32b erfasst sowohl die Einkünfte, die nach dem DBA „nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden“, (Zuteilungsnorm) als auch die Einkünfte, die durch Art. 23 Abs. 1 OECD-MA in der Bundesrepublik als Wohnsitzstaat freigestellt sind (BFH v. 17.12.2003 – I R 14/02, BStBl. II 2004, 260; s. zum DBA Kasachstan auch FG Düss. v. 31.1.2012 – 13 K 1178/10 E, juris, nrkr., Az. BFH I R 20/12; aA GROTHERR, IWB 2004 F. 3 Gr. 2, 673).

Ausnahmen vom Progressionsvorbehalt aufgrund des Unionsrecht: Bestimmte nach DBA stfreie Einkünfte wurden aus europarechtlichen Gründen (Urteil des EuGH v. 21.2.2006, Ritter-Coulais – C-152/03, BB 2006, 525) aus dem ProgrVorb. ausgenommen (Abs. 1 Satz 2; s. Anm. 10 „Verhältnis zum Unionsrecht“).

Anwendung des § 32b ohne DBA: Der ProgrVorb. nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 findet (im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) auch dann Anwendung, wenn mit dem Herkunftsstaat der ausländ. Einkünfte kein DBA abgeschlossen wurde (BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549).

b) Wirkung des § 32b bei beschränkt und fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen

36

Vorrang des § 32b bei beschr. und fiktiv unbeschr. Steuerpflichtigen:

► *Wirkung:* Bei der Veranlagung von beschr. StPfl. gem. § 1 Abs. 3 bzw. § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ist § 32b in Bezug auf die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte vorrangig und entfaltet, vorbehaltlich eines ausdrücklichen Verbots des ProgrVorb. im DBA, auch ohne ausdrückliche Gestattung im DBA gegenüber dem StPfl. Wirkung.

BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302: „Die Anwendung von § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG setzt abkommensrechtlich lediglich voraus, dass das einschlägige DBA die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts nicht verbietet.“

Dies gilt auch für nach § 1a zusammenveranlagte Ehegatten (s. Anm. 56 „unbeschränkte StPfl. auf Antrag bei überwiegend inländischen Einkünften“; s. auch Anm. 119 „Zusammenveranlagung von Ehegatten“).

► *Möglicher Konflikt zwischen Ansässigkeitsregelung im DBA und § 32b:* Soweit durch § 32b Einkünfte von Nichtansässigen in den ProgrVorb. einbezogen werden, kann dies dem Wortlaut der DBA-ProgrVorb. Regelungen zuwiderlaufen, wenn ein ProgrVorb. nur bei Personen zugelassen ist, die in diesem Vertragsstaat „ansässig“ iSd. DBA sind. Der Personenkreis des § 1 Abs. 3, § 1a sowie des § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ist aber nicht im Vertragsstaat des ProgrVorb. ansässig und der Personenkreis des § 2 Abs. 7 Satz 3 ist zeitweise nicht im Vertragsstaat des ProgrVorb. ansässig (vgl. Art. 23a Abs. 3 OECD-MA; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 30; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 45; ANDRESEN, IStR 2002, 627).

► *Verstoß gegen DBA-Recht?:*

Nach einer Auffassung steht der Wortlaut der DBA-Ansässigkeitsregelungen der Anwendung des ProgrVorb. auf Nicht-Ansässige entgegen (ACHTER, IStR 2002,

73 [78 f.]). Dem wird entgegnet, dass die Regelung des § 32b gegenüber den DBA-Regelungen spezieller sei und diese verdränge (WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 39; s. auch FRENZ in KSM, § 32b Rn. A 66). Nachdem es erkennbares Ziel des Gesetzgebers ist, die StPflcht gem. § 1 Abs. 3 auch bezüglich des ProgrVorb. mit der unbeschr. StPflcht des § 1 Abs. 1 gleichzubehandeln (vgl. BTDrucks. 12/6476, 10), widerspräche es dem Sinn und Zweck des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, dessen Anwendungsbereich auf nicht abkommensberechtigte Stpfl. zu beschränken (so auch HELLWIG, DStZ 1996, 385 [388]; KUMPF/ROTH, StuW 1996, 259 [264], für inländ. Quelleneinkünfte, jedoch nicht für zeitlich nachfolgende DBA; aA ACHTER, IStR 2002, 73 [78 f.]: kein wirksames treaty overriding mangels ausdrücklicher Kennzeichnung desselben). Wie sich aus DBA- Nr. 56 OECD-Musterkommentar ergibt, schließt Art. 23a Abs. 3 OECD-MA nicht aus, dass der Quellenstaat sein innerstaatliches Recht bezüglich der Progression anwendet (WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 23A MA Rn. 122; vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302). Insoweit stellt die Anwendung des ProgrVorb. auf den Personenkreis des § 1 Abs. 3, § 1a sowie des § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 keinen Verstoß gegen die Ansässigkeitsregelungen des DBA dar.

- ▷ *Treaty override*: Soweit angenommen wird, dass die DBA-Regelungen zur Ansässigkeit der Anwendung des ProgrVorb. entgegenstehen, würden die Regelungen des § 32b zu einem treaty override führen, wobei die Rechtsfolgen des treaty override differenziert zu bewerten sind (ausführl. FRENZ in KSM, § 32b Rn. A 66). Nachdem der Stpfl. keine DBA-Vertragspartei ist und das DBA gegenüber dem Stpfl. nur über das jeweilige Zustimmungsgesetz mit dem Rang eines einfachen Gesetzes wirkt, kann der Gesetzgeber die Regelungen des DBA ändern oder einschränken, ohne dass sich der Stpfl. demgegenüber auf einen Verstoß gegen das DBA berufen kann (BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129 mwN; WASSERMEYER, DStJG 19 [1996], 151 [153 ff.]; aA BEUL, IStR 1997, 1) und insoweit § 32b Anwendung findet. Insbesondere führt Art. 25 GG, der den Vorrang „des allgemeinen Völkerrechts“ regelt, nicht zu einem Vorrang der DBA-Regelungen, weil solche völkerrechtlichen Verträge nicht Teil des allgemeinen Völkerrechts sind (FRENZ in KSM, § 32b Rn. A 61; aA SCHERER, DBA und europäisches Gemeinschaftsrecht, 1999, 30 ff. mit Verweis auf den völkerrechtlichen Grundsatz der Einhaltung von Verträgen „pacta sunt servanda“). Auch kann § 2 AO, welcher anordnet, dass Verträge iSd. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG den Steuergesetzen vorgehen, als einfaches Bundesrecht nur als Auslegungshilfe herangezogen werden; § 2 AO kann den DBA-Regelungen deshalb keinen höheren Rang als § 32b einräumen (WASSERMEYER, DStJG 19 [1996], 151 [153 ff.]; FRENZ in KSM, § 32b Rn. A 61 mwN). Das Verhältnis zwischen § 32b und dem durch Zustimmungsgesetz umgesetzten DBA soll sich nach einer Auffassung nach dem Grundsatz richten, dass das spätere Recht dem früheren Recht vorgeht „lex posterior derogat lex priori“ (KUMPF/ROTH, StuW 1996, 259 [264]) – dies mit dem Ergebnis, dass § 32b keine Anwendung findet, wenn die DBA zeitlich nach § 32b in Kraft traten. Nach aA ist für das Verhältnis zwischen § 32b und dem durch Zustimmungsgesetz umgesetzten DBA der Grundsatz entscheidend, dass die allgemeinere Regelung durch die speziellere Regelung verdrängt wird „lex specialis derogat lex generalis“ (SCHANNE, DBA und innerstaatliches Recht, 1999, 52; FRENZ in KSM, § 32b Rn. A 63) – dies mit dem Ergebnis, dass § 32b als die speziellere Regelung bezüglich des ProgrVorb. den Regelungen des DBA vorgeht.

- ▷ *Stellungnahme*: Die Berücksichtigung von Einkünften im Rahmen der Bemessung des Steuersatzes stellt uE keinen Verstoß gegen die Ansässigkeitsregelungen des DBA dar, weil nicht die ausländischen Einkünfte besteuert werden, sondern lediglich die Höhe des Steuersatzes für die übrigen, der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte bestimmt wird. Die Höhe und uE damit auch die Art und Weise der Bestimmung dieses Steuersatzes wird uE jedoch durch die DBA-Regelungen nicht erfasst. Kommt man zum Ergebnis, dass zwischen § 32b und den DBA-Regelungen ein Konflikt besteht, verdrängt uE § 32b als speziellere Norm die Regelungen des DBA unabhängig vom Zeitpunkt des Inkrafttretens des DBA, es sei denn, aus dem DBA ergäbe sich eine speziellere Regelung.

c) Verhältnis zu einzelnen DBA-Regelungen

37

Ansässigkeit: Die DBA-Ansässigkeit ist kein Tatbestandsmerkmal des § 32b (so schon BFH v. 4.10.1967 – I 422/62, BStBl. II 1968, 101; s. Anm. 36). DBA-Regelungen zwingen auch nicht, Einkünfte bei der Berechnung des Steuersatzes zu berücksichtigen, selbst wenn dies der Wortlaut des Abkommens so vorsieht (vgl. auch BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; v. 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl. II 1993, 790; o.V., HFR 1991, 201; aA WEIGELL, RIW 1987, 122 [138]; SAUREN/SCHULTZE, RIW 1989, 553 [555] mwN). Dies entspricht auch dem Verständnis der Abkommensregelungen, die grds. Steuerbefreiungs- und Steuerermäßigungsvorschriften, nicht aber steuerbegründende oder steuverschärfende Vorschriften enthalten (vgl. auch FG Köln v. 10.12.2002 – 7 K 1169/99, EFG 2003, 699, rkr.; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Art. 23A MA Rn. 123; LIEBER, IWB 2002 F. 3a Gr. 1, 1022).

DBA-Öffnungsklausel deklaratorisch: Eine DBA-Öffnungsklausel (zB Art. 23A Abs. 3 OECD-MA) ist deklaratorisch und legitimiert den Vertragsstaat zu einer nationalen Steuersatzregelung; der Vertragsstaat wird daraus jedoch nicht verpflichtet (BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; LIEBER, IWB 2002 F. 3a Gr. 1, 1022; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Art. 23A MA Rn. 123).

Ausschluss des Progressionsvorbehalts durch DBA: Schließt das DBA die Anwendung des ProgrVorb. aus, wäre die Anwendung des § 32b abkommenswidrig (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302, unter Aufgabe von BFH v. 23.10.1985 – I R 274/82, BStBl. II 1986, 133; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 38; WASSERMAYER, ISr 2002, 289; vgl. für den Ausschluss des ProgrVorb. Art. 23 Abs. 2 DBA USA aF 1954/1965). Dies ist jedoch – soweit ersichtlich – in keinem gültigen DBA so geregelt (WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Art. 23A MA Rn. 122; DANKMEYER in FROTSCHER, § 32b Rn. 59).

14. Verhältnis des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 4 zu sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen

38

Die Ausführungen zum Verhältnis des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 zu den Regeln des DBA (s. Anm. 41) gelten grds. entsprechend für das Verhältnis des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 4 zu sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen. Zu beachten ist jedoch, dass aufgrund des Wortlauts des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 4 stfreie Einkünfte nur dann dem ProgrVorb. unterliegen, wenn diese im zwischenstaatlichen Übereinkommen unter dem ausdrücklichen Vorbehalt der Ein-

beziehung bei der Berechnung der ESt. stfrei gestellt wurden (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 30, 33).

15. Verhältnis zu § 34c Abs. 5 (Auslandstätigkeits- und Pauschalierungserlass)

39 a) Verhältnis zum Auslandstätigkeitserlass

Schrifttum: LÜDICKE, Zum Progressionsvorbehalt nach dem Auslandstätigkeitserlaß, DB 1985, 78; REINHART/LÜDICKE, Nochmals – Zum Progressionsvorbehalt nach dem Auslandstätigkeitserlaß, DB 1985, 1316.

Inhalt des Auslandstätigkeitserlasses: Der Auslandstätigkeitserlass (ATE – BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470) sieht eine Steuerbefreiung des Arbeitslohns für bestimmte Tätigkeiten im Ausland vor, wenn mit dem Staat des Tätigkeitsorts kein DBA besteht (Abschn. II., V. Nr. 2 ATE).

Progressionsvorbehalt des ATE: Der ATE-ProgrVorb. besteht neben dem ProgrVorb. gem. § 32b (BFH v. 15.12.1999 – I R 80/98, BFH/NV 2000, 832, unter II.2.) und hat seine Rechtsgrundlage in § 34c Abs. 5 (REINHART, DB 1985, 1316; aA LÜDICKE, DB 1985, 78, mwN). Soweit der ATE Arbeitslohn von der ESt. freistellt, sind die begünstigten Einkünfte in den besonderen ATE-ProgrVorb., der sich nach Abschn. IV ATE bestimmt, einzubeziehen. Auf das zVE iSd. § 32a Abs. 1 EStG ist der Steuersatz anzuwenden, der sich ergibt, wenn die begünstigten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Berechnung der ESt. einbezogen werden. Durch die Regelungen des ATE wird eine grundsätzliche Gleichstellung mit DBA-privilegierten ArbN erreicht.

Rechtsgrundlage des ATE: § 34c Abs. 5 stellt eine ausreichende Ermächtigungsgrundlage für den ATE dar (HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 39; WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 39; REINHART, DB 1985, 1316; NAUJOK in LADEMANN, § 32b Rn. 13; aA LÜDICKE, DB 1985, 78).

Konkurrenz zu § 32b:

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 3:* Eine Konkurrenz zwischen dem ATE und Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (DBA ProgrVorb.) ist wegen des auf Nicht-DBA-Fälle begrenzten Anwendungsbereichs des ATE ausgeschlossen (offenbar aA HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 33; unklar WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 39, der feststellt, dass der ATE nur bei Nicht-DBA Staaten Anwendung findet, jedoch eine Konkurrenz zwischen ATE und Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bejaht). Ebenso wenig bezieht sich der ATE auf inländ. Sozialleistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1.

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 4:* Besteht zu einem Staat zwar kein DBA, wurden jedoch sonstige zwischenstaatliche Übereinkommen geschlossen, kann eine Konkurrenz zwischen dem ATE und Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 entstehen. Die Regelungen des zwischenstaatlichen Übereinkommens gehen uE denen des ATE vor. Dies ergibt sich aus dem Spezialitätsverhältnis zwischen dem Übereinkommen und dem ATE.

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 5:* Denkbar ist auch eine Konkurrenz zwischen dem ATE und Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 5. Aufgrund der Normenhierarchie zwischen § 32b und ATE sind die Regelungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 5 in diesem Fall vorrangig.

b) Verhältnis zum Pauschalierungserlass

40

Inhalt des Pauschalierungserlasses: Nach dem sog. Pauschalierungserlass (BMF v. 10.4.1984, BStBl. I 1984, 252) werden unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag die ausländ. Einkünfte nur mit 25 % besteuert, ein ProgrVorb. ist nicht vorgesehen (Abschn. 8 Pauschalierungserlass).

Konkurrenz zu § 32b:

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 3:* Zwischen Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und dem Pauschalierungserlass ergeben sich keine Konkurrenzen, da der Pauschalierungserlass nicht anwendbar ist, wenn die Einkünfte aus einem Staat stammen, mit dem ein die erfassten Einkünfte abdeckendes DBA besteht (Abschn. 10 Pauschalierungserlass).

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 4:* Wurden mit einem Staat sonstige zwischenstaatliche Übereinkommen geschlossen, kann eine Konkurrenz zwischen dem Pauschalierungserlass und Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 entstehen. Die Regelungen des zwischenstaatlichen Übereinkommens gehen uE denen des Pauschalierungserlasses vor. Dies ergibt sich aus dem Spezialitätsverhältnis zwischen dem Übereinkommen und dem Pauschalierungserlass.

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 5:* Denkbar ist auch eine Konkurrenz zwischen dem Pauschalierungserlass und Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 5. Aufgrund der Normhierarchie zwischen § 32b und dem Pauschalierungserlass sind die Regelungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 5 in diesem Fall vorrangig.

16. Verhältnis innerhalb des § 32b

41

Parallele Anwendbarkeit: Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 sind nebeneinander anwendbar und verdrängen sich nicht gegenseitig (vgl. HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 46).

Verhältnis zwischen Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Inländ. stfreie Sozialleistungen iSd. § 3, § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 an den Personenkreis iSd. § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 unterliegen dem ProgrVorb. nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1.

Verhältnis zwischen Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Bei unbeschr. StPfl. während des gesamten VZ findet nur Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Anwendung. Mangels abweichender Rechtsfolgen kann bei zeitweiser unbeschr. StPfl. während des VZ offen bleiben, ob Nr. 2 oder 3 anzuwenden ist (WASSERMEYER, IStR 2002, 289; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 107c).

Verhältnis zwischen Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Gründet sich die unbeschr. StPfl. auf § 1 Abs. 3 oder § 1a, sollte mangels teilweiser unbeschr. StPfl. grds. keine Konkurrenz während eines VZ auftreten.

Verhältnis zwischen Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Soweit die nicht der deutschen Steuer unterliegenden Einkünfte nach einem DBA stfrei sind, dürfte Nr. 3 aufgrund der Spezialität gegenüber Nr. 5 vorrangig sein. Dies ist dann von praktischer Relevanz, wenn der ProgrVorb. gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 durch Abs. 1 Satz 2 ausgeschlossen wird.

Verhältnis zwischen Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Hat die internationale Organisation ihren Sitz im Inland, während der StPfl. im Ausland ansässig ist, aber im Inland nach § 1 Abs. 3 und § 1a besteuert wird, erscheint eine Konkurrenz zwischen Nr. 4 und Nr. 5 denkbar. Unseres Erachtens geht dann die Nr. 4 für die nach dem zwischenstaatlichen Übereinkommen stfreien

Einkünfte vor, um die spezielleren Regelungen des Privilegienprotokolls nicht zu unterlaufen.

42–46 Einstweilen frei.

VI. Verfahrensfragen zu § 32b

47 1. Pflichten des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug

Lohnersatzleistungen des ArbG nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1:

► *Führung des Lohnkontos:* Der ArbG hat die in § 41 Abs. 1 Satz 5 aufgeführten Lohnersatzleistungen in das für den jeweiligen ArbN geführte Lohnkonto einzutragen (§ 41 Abs. 1 Satz 5 EStG, § 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV: Kurzarbeiter-, Winterausfallgeld, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld bzw. bei Beschäftigungsverboten im Zusammenhang mit Entbindung und während einer Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften, Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem Infektionsschutzgesetz, nach § 3 Nr. 28 stfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge). Dadurch werden die vom ArbG gezahlten Lohnersatzleistungen und solche, die aufgrund von Arbeitsausfall gewährt werden, dem FA für Zwecke des ProgrVorb. bekannt gemacht und die Regelungen der Mitteilungs- bzw. Bescheinigungspflichten der Träger der Sozialversicherung ergänzt.

► *Elektronische Lohnsteuerbescheinigung:* Der ArbG hat diese Angaben im Rahmen der elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen bis zum 28. Februar des Folgejahres zu übermitteln (§ 41b).

Bei nach DBA steuerfreien Einkünften (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3): Bezieht der ArbN nach DBA stfreie Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3), so hat der ArbG dies im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 41 Abs. 1 Satz 3 EStG; § 4 Abs. 2 Nr. 5 LStDV) und im Rahmen der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung zu übermitteln.

Lohnsteuerjahresausgleich: In den Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 3 ist ein Lohnsteuerjahresausgleich durch den ArbG unzulässig (§ 42b Abs. 1 Satz 4 Nr. 4 und Nr. 6).

2. Veranlagung von Arbeitnehmern (§ 46)

48 a) Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 7

Veranlagungspflicht bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit: Besteht das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, so ist in den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 7 eine Veranlagung durchzuführen.

Veranlagungspflicht bei Progressionsvorbehaltseinkünften (§ 46 Abs. 2 Nr. 1): Eine Veranlagung ist durchzuführen, wenn die positive Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem ProgrVorb. unterliegen, mehr als 410 € beträgt (§ 46 Abs. 2 Nr. 1). Bei Zusammenveranlagung sind die Einkünfte beider Ehegatten zu berücksichtigen (BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84; s. Anm. 119 „Zusammenveranlagung von Ehegatten“). Veranlagungspflicht besteht auch, wenn aufgrund der Höhe der Arbeitseinkünfte keine LSt. einzubehalten war (OFD Düss. v. 4.3.1993 – S 2270 A-St 15 H, juris).

Veranlagungspflicht bei EU-/EWR-Angehörigen und Grenzpendlern (§ 46 Abs. 2 Nr. 7): Eine Veranlagung ist durchzuführen, wenn für einen un-

beschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 auf der Lohnsteuerkarte ein Ehegatte iSd. § 1a Abs. 1 Nr. 2 berücksichtigt worden ist oder für einen Stpfl., der zum Personenkreis des § 1 Abs. 3 oder des § 1a gehört, das BetriebsstättenFA eine Bescheinigung nach § 39c Abs. 4 erteilt hat.

Härteausgleich: Die Freistellung gem. § 46 Abs. 3 und der (erweiterte) Härteausgleich gem. § 46 Abs. 5 iVm. § 70 EStDV finden auf die Einkünfte und Leistungen des § 32b keine Anwendung (BFH v. 5.5.1994 – VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654; s. § 46 Anm. 80). Die vom Gesetzgeber bewusst vorgenommene Beschränkung auf estpfl. Einkünfte, zu denen die ProgrVorbEinkünfte nicht zu rechnen sind, ist verfassungsgemäß (BFH v. 5.5.1994 – VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654).

b) Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8

49

Zur Erlangung des negativen Progressionsvorbehalts: § 46 Abs. 2 Nr. 8 ermöglicht es dem Stpfl., durch einen Antrag auf Durchführung einer Veranlagung den negativen ProgrVorb. zu nutzen. Im Rahmen dieser Veranlagung findet § 32b uneingeschränkt Anwendung (BFH v. 5.5.1994 – VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654).

3. Einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO

50

Feststellung für Zwecke des Progressionsvorbehalts: Sind an ProgrVorbEinkünften iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 mehrere unbeschr. Stpfl. beteiligt, denen die Einkünfte stl. zuzurechnen sind, werden ausländ. Einkünfte, insbesondere ausländ. Betriebsstätten-Verluste, gem. § 180 Abs. 5 Nr. 1 iVm. Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 AO durch das nach § 18 AO zuständige FA gesondert und einheitlich für die Ermittlung des besonderen Steuersatzes nach § 32b festgestellt.

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; v. 21.8.1991 – VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126; AEAO zu § 180 Nr. 5; OFD München/Nürnb. v. 9.12.2003. Für die Zuständigkeit für die Feststellung bei Beteiligungen an einer ausländ. PersGes. s. BMF v. 11.12.1989, BStBl. I 1989, 470, geändert durch BMF v. 2.1.2001, BStBl. I 2001, 49.

Das Erfordernis einer einheitlich und gesonderten Feststellung kann bei Geringfügigkeit entfallen (§ 180 Abs. 3 Nr. 2 AO).

Feststellungsinhalt: Neben der persönlichen StPfl. und der Höhe der ProgrVorbEinkünfte sind auch deren Art und zeitliche Zurechnung sowie ggf. die Qualifikation als außerordentliche Einkünfte und ggf. Verlustbeschränkungen (§ 2a Abs. 1 und 2, § 15 Abs. 4, § 15a) festzustellen (GRÜTZNER, IStR 1994, 65; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 73; BFH v. 18.12.1989 – IV B 37/89, BFH/NV 1990, 570; v. 23.1.1991 – I B 34, 35/90, BFH/NV 1992, 108; zu Verlustbeschränkungen s. Anm. 174 „Beschränkung des Verlustausgleichs/keine Beschränkung des negativen Progressionsvorbehalts“). Mangels Relevanz der Ansässigkeit für die Anwendbarkeit des § 32b bei DBA (vgl. Anm. 120 „Doppelansässigkeit“) ist die Ansässigkeit uE nicht gesondert festzustellen (so auch HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 73a). Ebenfalls unterliegen in Deutschland nicht stbare Einkünfte nicht § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO, da lediglich stpfl. (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 AO) und stfreie Einkünfte (§ 180 Abs. 5 AO) erfasst werden (BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663). Festzustellen ist jedoch der Quellenstaat, soweit dies für die Frage des anwendbaren DBA und ggf. die Anwendung des § 2a von Bedeutung ist (aA HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 74; GRÜTZNER, IStR 1994, 65). Für beschr. Stpfl. (uE auch nicht für Grenzpendler) ist keine

§ 32b Anm. 50–56 B. Abs. 1: Bes. StSatz bei Bezug best. Leistungen

Feststellung nach § 180 Abs. 5 AO durchzuführen (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663).

Inhaltsadressat des Feststellungsbescheids und Einspruchs-/Klagebefugnis: Inhaltsadressat eines einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheids sind die Gesellschafter als Feststellungsbeteiligte, nicht aber die Gesellschaft. Gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für Zwecke der Berücksichtigung der steuerfreien Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gem. § 180 Abs. 5 Nr. 1 iVm. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO hat die ausländische PersGes. die Einspruchsbefugnis (FG München v. 7.3.2011 – 7 K 2670/09, EFG 2011, 1585, rkr.).

51–55 Einstweilen frei.

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

I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1

1. Zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt Steuerpflichtige oder ein beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 4 Anwendung findet

56 a) **Unbeschränkt Steuerpflichtige**

Begriff: § 32b gilt für unbeschr. StPfl. Die unbeschr. StPfl. natürlicher Personen kann sich aus § 1 Abs. 1 (Wohnsitz, § 8 AO, gewöhnlicher Aufenthalt im Inland, § 9 AO), aus § 1 Abs. 2 (Dienstverhältnis zu inländ. Person des öffentlichen Rechts), aus § 1 Abs. 3 (unbeschr. StPfl. auf Antrag bei überwiegend inländ. Einkünften) oder aus § 1a (fiktive unbeschr. StPfl. von EU-/EWR-Familienangehörigen) ergeben (s. dazu § 1 Anm. 1 ff., § 1a Anm. 1 ff.). Bei Zusammenveranlagung sind auch die Einkünfte der Ehegatten in den ProgrVorb. einzubeziehen (vgl. § 26 Abs. 1 Satz 1, § 26b; s. auch Anm. 119). § 32b gilt (ebenso wie zB § 26, § 34c, § 39a Abs. 3 oder § 39b) für alle unbeschr. StPfl. ohne Rücksicht auf die Art der unbeschr. StPfl. (§ 1 Abs. 1, § 1 Abs. 2, § 1 Abs. 3, § 1a), denn es gibt rechtsfolgemäßig nur eine einheitliche unbeschr. StPfl. (BFH v. 16.3.1994 – I B 155/93, BFH/NV 1994, 852; aA in Bezug auf § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 23, 46).

Personengesellschaften: Bei PersGes. ist die unbeschr. StPfl. des jeweiligen Mitunternehmers entscheidend (BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663; v. 18.12.2002 – I R 92/01, BFH/NV 2003, 964); im Rahmen der Veranlagung des Mitunternehmers kommt der besondere Steuersatz zur Anwendung.

Dienstverhältnis zu inländischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2):

► Im Ausland ansässige öffentlich Bedienstete iSd. § 1 Abs. 2: (Zu den Voraussetzungen s. § 1 Anm. 157 ff.) Im Ausland ansässige öffentlich Bedienstete, welche die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 erfüllen, können trotz mangelnder

DBA-Ansässigkeit in der Bundesrepublik unter den ProgrVorb. nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 fallen, nachdem die DBA-Ansässigkeit im Inland kein Tatbestandsmerkmal des § 32b ist (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; vgl. WASSERMAYER, IStR 2002, 289).

► *Sonstige im Ausland ansässige öffentlich Bedienstete*: Im Ausland ansässige öffentlich Bedienstete, welche die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 nicht erfüllen, können gem. § 1 Abs. 3 unbeschr. stpfl. werden. Dann sind ihre bei der Ermittlung des zvE unberücksichtigten Einkünfte nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 in den ProgrVorb. einzubeziehen.

Unbeschränkte StPflcht auf Antrag bei überwiegend inländischen Einkünften (§ 1 Abs. 3):

► *„Grenzpendler“ iSd. § 1 Abs. 3*: Im Ausland ansässige natürliche Personen werden unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 auf ihren Antrag hin als unbeschr. stpfl. behandelt, jedoch erstreckt sich die Besteuerung nur auf deren beschr. stpfl. Einkünfte iSd. § 49 (vgl. BFH v. 16.3.1994 – I B 155/93, BFH/NV 1994, 852, Nr. 2 – sog. fiktive unbeschr. StPflcht). Soweit ein solcher Stpfl. Einkünfte bezieht, die nicht unter § 49 fallen, werden diese jedoch in den ProgrVorb. einbezogen (vgl. Anm. 147 ff.; aA in Bezug auf § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 wegen Abkommenswidrigkeit HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 23, 46).

► *Zusammenveranlagung*: Unbeschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 3 werden nur zusammen veranlagt (§ 26, 26b), wenn zusätzlich auch die Voraussetzungen des § 1a eingreifen. Dadurch sind auch die Einkünfte der Ehegatten in den ProgrVorb. einzubeziehen (s. auch Anm. 119 „Zusammenveranlagung von Ehegatten“).

► *DBA-Grenzgänger*: Auf DBA-Grenzgänger (im Inland tätige beschr. stpfl. ArbN aus Staaten mit DBA-Grenzgängerregelung) findet § 1 Abs. 3 regelmäßig keine Anwendung, denn die Einkünfte solcher ArbN unterliegen aufgrund der Wohnsitzbesteuerung idR nicht zu mindestens 90 % der deutschen ESt. (GIERLICH, DB 1994, 1257).

Unbeschränkte StPflcht nur während eines Teils des Veranlagungszeitraum: Besteht die unbeschr. StPflcht nur während eines Teils des VZ, erfolgt nur eine Veranlagung als unbeschr. Stpfl.; dabei findet § 32b Anwendung (§ 2 Abs. 7 Satz 3; BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660; H 32b EStH 2010 „zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht“), um unberechtigte Vorteile gegenüber den ganzjährig unbeschr. Stpfl. zu vermeiden (zB Auslegung des Tarifs als Jahrestarif).

b) Beschränkt Steuerpflichtige

57

Beschränkt Stpfl. in den Fällen des § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4: Beschr. 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 und 3 und § 1a keine Anwendung finden (§ 1 Abs. 4; s. § 1 Anm. 336). Auf diese beschr. Stpfl. findet der ProgrVorb. in den Fällen des § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Anwendung (§ 32b Abs. 1 Satz 1). Das setzt voraus, dass bei Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 entweder eine Eintragung auf der besonderen Bescheinigung iSd. § 39d Abs. 1 Satz 3 erfolgt ist oder die Veranlagung zur ESt. beantragt wird (keine Anwendung in den Fällen des § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 für beschr. stpfl. Gewerbetreibende). Die Einbeziehung rechtfertigt sich daraus, dass die Besteuerung in diesen Fällen zugunsten der beschr. Stpfl. der Besteuerung im Rahmen der unbeschr. StPflcht angenähert ist und nur ArbN der Grundfreibetrag weiter ge-

§ 32b Anm. 57–58 B. Abs. 1: Bes. StSatz bei Bezug best. Leistungen

währt wird (§ 50 Abs. 1 Satz 2; s. auch HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 12).

Andere beschr. Steuerpflichtige: Wie der Umkehrschluss aus § 32b Abs. 1 Satz 1 ergibt, findet der ProgrVorb. auf beschr. Stpfl., für die § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 nicht einschlägig ist, keine Anwendung (HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 26). Es wäre nicht praktikabel, bei beschr. StPflcht das Welteinkommen zur Anwendung des ProgrVorb. ermitteln zu müssen (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; BTDrucks. 12/7427, 30; GIERLICH, DB 1994, 1257). Zur Verfassungsmäßigkeit vgl. Anm. 12 „Verhältnis zur Verfassung“.

Erweiterte beschränkte StPflcht iSd. §§ 2–5 AStG: Vgl. Anm. 33.

Grenzgänger: Auf Grenzgänger als beschr. Stpfl. findet § 32b grds. keine Anwendung (vgl. KAEFER, BB 1994, 613).

Anwendung bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht: Ein beschr. Stpfl., der im VZ auch nur zeitweise unbeschr. stpfl. ist (§ 1 Abs. 1, 2 und 3 bzw. § 1a), wird für den gesamten VZ als unbeschr. Stpfl. veranlagt, wobei die während der beschr. StPflcht erzielten inländ. Einkünfte hinzugerechnet werden und im Übrigen § 32b EStG Anwendung findet (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; § 2 Abs. 7 Satz 3).

58 2. Bezogene Einkünfte

Grundlage für Zurechnung und Zuordnung: Gemäß Abs. 1 aE setzt der ProgrVorb. voraus, dass die Leistungen und Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 „bezogen“ wurden. Dadurch werden die ProgrVorbEinkünfte einem bestimmten Steuersubjekt (vgl. § 2 Anm. 57, 100 ff.) und einem bestimmten VZ (BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201) gem. den Regeln der jeweiligen Einkunftsart zugeordnet (vgl. BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763; v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201; für die Frage der Steuerbarkeit der Rechengrößen s. Anm. 24).

Zurechnung: Die Leistungen und Einkünfte sind „bezogen“, wenn sie dem Stpfl. als Einnahme (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5) und die dadurch veranlassten Ausgaben (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5) estrechtlich zuzurechnen sind (vgl. § 2 Anm. 125 ff.).

Zeitliche Zuordnung: Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit Überschusseinkünften sind dem VZ des Zu- bzw. Abflusses zuzuordnen (§ 11 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1; vgl. BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201; v. 10.7.2002 – X R 46/01, BStBl. II 2003, 391; FG Hamb. v. 19.2.2001 – II 189/00, DStRE 2001, 740, rkr.). Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit Gewinnermittlungseinkünften sind gem. den Grundsätzen der zeitlichen Zuordnung von BE und -ausgaben zuzuordnen (§ 11 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 Satz 6).

Einzelfragen:

► *Laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:* Für Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gilt § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3. Bei von den Sozialleistungsträgern ausgezahlten Leistungen handelt es sich zwar nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern um Leistungen Dritter außerhalb des eigentlichen Leistungsverhältnisses (s. BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337, „Streikunterstützung“; v. 25.5.1998 – VI R 9/96, BStBl. II 1998, 581; im Einzelnen für die Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ungeklärt). Der nahe Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit spricht jedoch für eine

sinngemäße Anwendung des § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 (vgl. KIESCHKE ua., DStZ 1982, 67 [78]; vgl. auch OFD Nürnberg. v. 23.10.1991, DStR 1992, 70).

► *Nach Ablauf des VZ zufließende Einnahmen:* Leistungen und Einkünfte unterliegen den zum Zeitpunkt des Zuflusses gültigen Regelungen, auch wenn sich die Leistungen auf Zeiträume davor beziehen (BMF v. 15.1.1990 – IV B 6-S 2295-1/90, juris; OFD Nürnberg. v. 23.10.1991, DStR 1992, 70; s. jedoch auch Anm. 183).

► *Rückfluss oder Rückgewähr von Leistungen:* Vgl. Anm. 183.

3. Bestimmte Sozialleistungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

a) Vorbemerkung zu der Aufzählung in Nr. 1

aa) Einnahmen – Leistungen

59

Nr. 1 bezieht (anders als Nr. 2 bis 5) die Einnahmen (und keine Saldogröße „Einkünfte“) in den ProgrVorb. ein (vgl. BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674; v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201). Terminologisch wird für diese Einnahmen der Begriff „Leistungen“ verwandt (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 3, § 3 Nr. 1 und 2 sowie § 46 Abs. 2 Nr. 1).

bb) Abschließende Aufzählung und innere Ordnung

60

Enumerationsprinzip: Der Katalog der Leistungen in Nr. 1 ist aufgrund der Aufzählung einzelner Leistungen und der schrittweisen Entwicklung der Norm abschließend (BTDrucks. 11/2157, 149; BFH v. 14.8.1991 – I R 133/90, BStBl. II 1992, 88); nicht aufgeführte Leistungen unterliegen nicht dem ProgrVorb. Lediglich in Nr. 1 Buchst. b („vergleichbare Lohnersatzleistungen“) ist eine Generalklausel enthalten.

Innere Ordnung:

► *Lohn- oder Einkommensersatzleistungen:* Die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aufgeführten Leistungen sind durchgehend als Lohn- oder Einkommensersatzleistungen zu qualifizieren.

► *Leistungen vorübergehender Natur:* Durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 werden Leistungen in den ProgrVorb. einbezogen, die ihrer leistungsgesetzlichen Bestimmung nach lediglich temporär sind („für eine gewisse Zeit“: BTDrucks. 11/1161, 14; so auch FRENZ in KSM, § 32b Rn. D 17).

► *Kriterien für die Zusammenfassung:* Als (nicht durchgehend konsequente) Zusammenfassungskriterien wären zu nennen:

- Buchst. a, d, e: Arbeitslosigkeit, Minderung des Erwerbseinkommens Sozialversicherungszweig bzw. das „versicherte“ Risiko,
- Buchst. b: Krankheit, Mutterschaft,
- Buchst. c, j: Mutter- und Elternschaft,
- Buchst. a, d–j: das Leistungsgesetz.

cc) Leistungsempfänger

61

Durch Nr. 1 werden Leistungen an ArbN und selbständig Tätige iSd. Steuerrechts erfasst (BTDrucks. 11/2157, 150 aE; OFD Berlin v. 3.3.1993, DB 1993, 1009).

62 **dd) Steuerbarkeit der Leistungen der Nr. 1**

Die Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 können als BE im Rahmen des § 15 oder § 18 (Zahlung an Selbständige), als Einnahmen aus § 19, als sonstige wiederkehrende Bezüge nach § 22 Nr. 1 oder als Entschädigungen an ArbN für entgangene Einnahmen nach § 19 iVm. § 24 Nr. 1 Buchst. a stbar oder überhaupt nicht stbar sein (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; v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199; § 3 Allg. Anm. 8). Die Zuordnung wurde durch den Gesetzgeber offengelassen. S. zur Steuerbarkeit von ProgrVorbEinkünften auch Anm. 24.

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

Schrifttum: -KAV-, Lohnsteuerrechtliche Probleme bei der Zahlung von Arbeitslosengeld, FR 1978, 217; WOLF, Aufgaben des Arbeitgebers beim Progressionsvorbehalt für Lohnersatzleistungen, DB 1982, 821; NIEMEYER, Zur Verfassungsmäßigkeit der Anwendung des Progressionsvorbehaltes bei Ehegatten, von den einer Arbeitslosengeld erhält, FuR 1995, 236; URBAN, Die Neuregelung der steuerlichen Behandlung von Lohnersatzleistungen und gesetzlichem Forderungsübergang, DB 1996, 1893; STEGEL/DILLER, Rückzahlung von Arbeitslosengeld mit nachrichtlichem Lohn; Zusammentreffen von Tarifermäßigung mit negativem Progressionsvorbehalt, DStR 2008, 244; ZAUMSEIL, Steuerfolgen des Kurzarbeitergeldes, EStB 2010, 300.

63 **aa) Vorbemerkung zu Leistungen der Arbeitsförderung**

Leistungsgrundlagen: Nr. 1 Buchst. a erfasst die (nach § 3 Nr. 2 stfreien) Leistungen des SGB III (ab 1.1.1998; BGBl. I 1997, 594) oder (davor) des Arbeitsförderungsgesetzes v. 25.6.1969 (AFG – BGBl. I 1969, 582, m. spät. Änd.) sowie aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds.

Ersatz von Arbeitsförderungs-Leistungen durch Sozialrente: Fällt wegen rückwirkender Zubilligung einer Rente der Anspruch auf Sozialleistungen rückwirkend weg und steht der Bundesagentur für Arbeit gegenüber dem Rentenversicherungsträger ein Anspruch auf Erstattung der gezahlten Leistungen zu, so gelten die Ausführungen unter Anm. 83 „Ersatz von Krankengeld durch Sozialrente“ entsprechend (vgl. R 32b Abs. 4 EStR 2008; OFD Nürnberg. v. 23.10.1991, DStR 1992, 70; OFD Frankfurt/Main v. 21.9.2011 – S 2255 A-23-St 218, juris).

64 **bb) Arbeitslosengeld/Teilarbeitslosengeld**

Arbeitslosengeld: Geldleistung an arbeitslose, versicherte ArbN, §§ 136 ff SGB III (§§ 117 ff. SGB III aF), die dem ProgrVorb. unterliegt.

Teilarbeitslosengeld: ArbN wird bei Verlust einer von mehreren nebeneinander ausgeübten versicherungspflichtigen Beschäftigungen wegen des ausgefallenen Arbeitsentgelts ein Teil des Arbeitslosengelds gezahlt (vgl. § 162 SGB III; § 150 SGB III aF). Diese Leistung unterliegt dem ProgrVorb.

Arbeitslosengeld II: Zahlungen an Bedürftige gem. §§ 19 ff. SGB II (Arbeitslosengeld II) werden mangels Qualifikation als Lohnersatzleistung nicht in den ProgrVorb. einbezogen (aA FRENZ in KSM, § 32b Rn. D 61).

Arbeitsbescheinigung, Ablehnungsbescheid, Negativbescheinigung, Bescheinigung gem. § 32b Abs. 3 aF: Vorlage- und Nachweispflichten bei fehlender Zahlung von Arbeitslosengeld trotz Arbeitslosigkeit ergeben sich aus R 32b Abs. 5 EStR 2008. Hat der ArbN hingegen Arbeitslosengeld erhalten, stellt ihm die Agentur für Arbeit eine Bescheinigung gem. § 32b Abs. 3 aF (s. Anm. 197 ff.) aus.

Rückzahlung von Arbeitslosengeld: Hat die Bundesagentur für Arbeit zunächst Arbeitslosengeld gezahlt und hat der ArbN diese Leistungen gem. § 157 Abs. 3, 158 Abs. 4 SGB III (§ 143 Abs. 3, 143a Abs. 4 SGB III aF) an die Bundesagentur für Arbeit zurückzuzahlen, ist dies als negativer ProgrVorb. zu berücksichtigen (R 3.2 Abs. 1 Satz 3 LStR 2008; vgl. dazu näher URBAN, DB 1996, 1893); der durch den ArbG an den ArbN gezahlte Arbeitslohn ist grds. stpfl.

Ausländische Leistungen bei Arbeitslosigkeit fallen mangels Nennung nicht unter Nr. 1 Buchst. a (keine Zahlung aufgrund des SGB III). Ausländ. Arbeitslosengeld ist als wiederkehrender Bezug gem. § 22 Nr. 1 zu erfassen bzw. bei entsprechender DBA-Regelung und Ansässigkeit des Empfängers im Ausland in den ProgrVorb. einzubeziehen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3; vgl. OFD Frankfurt/Main v. 10.2.1999, DSfZ 1999, 581; OFD Düss. v. 14.7.1998, FR 1998, 964, zum niederländischen Overhevelingstoestag; SenFin Berlin v. 1.7.1994, DB 1994, 2166).

cc) Zuschüsse zum Arbeitsentgelt

65

Zuschüsse zum Arbeitsentgelt gem. § 417 SGB III (§ 421j SGB III aF) für ältere ArbN unterliegen dem ProgrVorb. ab VZ 2003 (Leistung aufgehoben ab 1.1.2011, soweit Anspruch auf Entgeltsicherung nicht vor diesem Tag entstanden ist, § 417 Abs. 7 SGB III).

dd) Kurzarbeitergeld

66

Kurzarbeitergeld (konjunkturelles Kurzarbeitergeld): Bei dem Kurzarbeitergeld handelt es sich um eine Leistung an ArbN in Betrieben, bei denen ein erheblicher Arbeitsausfall eintritt, der auf wirtschaftlichen Gründen oder einem unabwendbaren Ereignis beruht, jedoch nur vorübergehend ist (§§ 95 ff. SGB III; §§ 169 ff. SGB III aF). Das Kurzarbeitergeld unterliegt dem ProgrVorb. (zu den Steuerfolgen des Kurzarbeitergelds s. ZAUMSEIL, EStB 2010, 300).

Heimarbeiter-Kurzarbeitergeld: Das Heimarbeiter-Kurzarbeitergeld wird an Heimarbeiter gem. § 103 SGB III (§ 176 SGB III aF) geleistet und unterliegt dem ProgrVorb..

Saison-Kurzarbeitergeld: ArbN in Betrieben nach § 101 Abs. 1 Nr. 1 SGB III (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 SGB III aF) (Baugewerbe) haben in der Schlechtwetterzeit Anspruch auf Kurzarbeitergeld in Form des Saison-Kurzarbeitergelds. Die Leistung unterliegt dem ProgrVorb.

► *Zuschuss-Wintergeld:* Das Zuschuss-Wintergeld ist ein gem. § 102 Abs. 2 SGB III (§ 175a Abs. 2 SGB III aF) geleisteter Ausgleich bei Auflösung von Arbeitszeitguthaben und zur Vermeidung der Inanspruchnahme des Saison-Kurzarbeitergelds. Mangels ausdrücklicher Nennung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a ist die Leistung nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen (OFD Münster v. 15.6.2007, DB 2007, 1613).

► *Mehraufwands-Wintergeld:* Mehraufwands-Wintergeld wird gem. § 102 Abs. 3 SGB III (§ 175a Abs. 3 SGB III aF) zur Abgeltung witterungsbedingter Mehraufwendungen für geleistete Arbeitsstunden in der Zeit vom 15. Dezember bis zum letzten Kalendertag des Monats Februar gezahlt. Mangels ausdrücklicher Nennung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a ist die Leistung nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen (OFD Münster v. 15.6.2007, DB 2007, 1613).

Transfer-Kurzarbeitergeld: Bei betrieblichen Restrukturierungen iSd. § 111 BetrVG kann bei dauerhaftem Arbeitsausfall Kurzarbeitergeld geleistet werden (§ 111 SGB III; § 216b SGB III aF). Das Transfer-Kurzarbeitergeld unterliegt dem ProgrVorb.

Zuzahlungen zum Kurzarbeitergeld aufgrund von Tarifverträgen oder Tarifverträgen sind stpfl. Arbeitslohn und für den ProgrVorb. nicht zu berücksichtigen (FinMin. Sachsen-Anhalt v. 16.5.1991, 43.1.1-S 2340-1, juris).

67 **ee) Winterausfallgeld**

Winterausfallgeld: (Leistung aufgehoben ab 31.3.2006) Winterausfallgeld wurde seit 1996 anstelle des „Schlechtwettergelds“ an Arbeiter im Baugewerbe bei witterungsbedingtem Arbeits- und Entgeltausfall gewährt (§ 214 SGB III aF) und war in den ProgrVorb. einzubeziehen.

► *Zuschuss-Wintergeld aF* (Leistung aufgehoben ab 31.3.2006): Beim Zuschuss-Wintergeld aF handelte es sich um einen Aufstockungszuschuss zur Winterausfallgeld-Vorausleistung des ArbG (§ 209 Nr. 1 Buchst. b aF, § 213 SGB III aF). Mangels ausdrücklicher Nennung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a fiel es nicht unter den ProgrVorb. Der Vorschlag des BTFinAussch. zum StReformG 1999, Zuschuss-Wintergeld aF und Mehraufwands-Wintergeld aF in den ProgrVorb. einzubeziehen (BTDrucks. 13/8023, 32 und 110), wurde nicht wieder aufgegriffen.

► *Mehraufwands-Wintergeld aF:* Das Mehraufwands-Wintergeld aF war eine Leistung im Baugewerbe zur Abgeltung witterungsbedingter Mehraufwendungen bei Arbeit in der witterungsungünstigen Jahreszeit (§ 209 Nr. 1a aF, § 212 SGB III aF). Mangels ausdrücklicher Nennung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a war die Leistung nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen; s. auch Zuschuss-Wintergeld aF.

Winterausfallgeld-Vorausleistung (Leistung aufgehoben ab 31.3.2006) war eine arbeitsrechtlich geregelte Überbrückungs-Leistung im Baugewerbe, die das Arbeitsentgelt bei witterungsbedingten Arbeitsausfällen in der Schlechtwetterzeit ersetzte (vgl. § 211 Abs. 3 SGB III aF); kein ProgrVorb., da es sich dabei bereits um stpfl. Arbeitslohn handelt.

Zuschuss-Wintergeld und Mehraufwands-Wintergeld gem. § 102 Abs. 2 und 3 SGB III (§ 175a Abs. 2 und 3 SGB III aF) sind nicht als Winterausfallgeld zu qualifizieren.

Schlechtwettergeld (Leistung aufgehoben ab 1.1.1996): Schlechtwettergeld wurde bis 1996 an Arbeiter im Baugewerbe bei witterungsbedingtem Arbeits- und Entgeltausfall gewährt (§ 21 Abs. 1 SGB VI aF) und war in den ProgrVorb. einzubeziehen.

68 **ff) Insolvenzgeld (Nr. 1 Buchst. a)**

Insolvenzgeld: Insolvenzgeld gem. §§ 165 ff. SGB III (§ 183 ff SGB III aF), das ArbN in Höhe des Nettoarbeitsentgelts unter bestimmten Voraussetzungen bei Eintritt eines Insolvenzereignisses gezahlt wird, unterliegt dem ProgrVorb. als soziale Lohnersatzleistung.

► *Vorfinanzierung:* Insolvenzgeld, das der ArbN an einen Dritten abgetreten hat (§ 170 Abs. 1 SGB III, § 188 Abs. 1 SGB III aF), ist dem ArbN zuzurechnen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Halbs. 2); zur Bescheinigung über bezogenes Insolvenzgeld bei Vorfinanzierung s. OFD Hannover v. 19.6.2002, DB 2002, 1477.

► *Zuflusszeitpunkt bei Vorfinanzierung:* Das Insolvenzgeld unterliegt im VZ der Bewilligung und Auszahlung durch die Arbeitsverwaltung dem Progressionsvorbehalt, auch wenn das Insolvenzgeld dem Ausgleich nicht realisierbarer Ansprüche auf Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume des vergangenen Veranlagungs-

zeitraums dient (FG Ba.-Württ. v. 23.12.2010 – 13 K 1287/09, EFG 2010, 1064, nrkr., Az. BFH VI R 4/11).

► *Steuerfreie Zuschläge* gem. § 3b sind in den ProgrVorb. einzubeziehen (Nds. FG. v. 17.5.2005 – 16 K 20150/03, EFG 2005, 1670, rkr.).

► *Vorsorgeaufwendungen*, die von der Bundesagentur für Arbeit für den ArbN gezahlt werden, können vom ArbN im Rahmen des ProgrVorb. nicht mindernd berücksichtigt werden (BFH v. 5.3.2009 – VI R 78/06, BFH/NV 09, 1110; s. Anm. 180 „Leistungen“).

► *Kürzungen des Auszahlungsbetrags*, die sich durch Abtretungen, Pfändungen oder Forderungsübergänge ergeben, wirken sich nicht mindernd aus, weil diese Beträge dem Stpfl. zuzurechnen sind (vgl. BFH v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375; s. Anm. 180 „Leistungen“).

► *Zahlung durch InsoVw/ArbG an die Bundesagentur für Arbeit:*

▷ *Forderungsübergang gem. § 169 und 175 SGB III (§ 187 und § 208 SGB III aF):* Zahlt der Insolvenzverwalter später aus der Masse den Arbeitslohn aufgrund des gesetzlichen Forderungsübergangs nach § 169 SGB III an die Bundesagentur für Arbeit, sind diese Zahlungen stfrei und nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen (R 3.2 Abs. 2 LStR 2008). Auch Zahlungen von Sozialversicherungsbeiträgen an die Einzugsstelle gem. § 175 Abs. 2 SGB III sind stfrei und nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen (R 3.2 Abs. 2 LStR 2008; URBAN, DB 1996, 1893).

▷ *Forderungsübergang gem. § 115 SGB X:* Zahlt der ArbG Arbeitslohn aufgrund des gesetzlichen Forderungsübergangs nach § 115 SGB X an die Bundesagentur für Arbeit, liegt darin eine im abgekürzten Zahlungsweg vorgenommene Zahlung von stpfl. Arbeitslohn, die dem ArbN zuzurechnen ist (BFH v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375). Die wirtschaftlich damit verbundene Rückzahlung des Arbeitslosengelds wird über den negativen ProgrVorb. berücksichtigt (BFH v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375). Liegen ausnahmsweise die Voraussetzungen zur Zahlung des Insolvenzgelds vor, ist auch die Zahlung des ArbG an die Bundesagentur für Arbeit stfrei und nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen.

gg) Arbeitslosenhilfe (Nr. 1 Buchst. a)

69

Leistungen an bedürftige Arbeitslose ohne Anspruch auf Arbeitslosengeld gem. §§ 190 ff. SGB III aF (Arbeitslosenhilfe) waren in den ProgrVorb. einzubeziehen. Leistung ab 1.1.2005 aufgehoben.

hh) Übergangsgeld (Nr. 1 Buchst. a)

70

Übergangsgeld nach § 119 ff. SGB III (§ 160 ff. SGB III aF): Übergangsgeld nach § 119 ff. SGB III wird an Behinderte im Rahmen von berufsfördernden Maßnahmen als Ersatz für Verdienstausfall gezahlt und ist in den ProgrVorb. einzubeziehen. Dies gilt auch für das Teilübergangsgeld als Sonderform des Übergangsgelds (BTDrucks. 13/8994, 75).

Übergangsgeld nach SGB IX wird zur Förderung der Teilhabe am Arbeitsleben behinderter Menschen auf Basis von §§ 45 ff. SGB IX (Förderung behinderter Menschen) in Form von Übergangsgeld gem. §§ 119 ff. SGB III (§§ 160 ff. SGB III aF) (Arbeitsförderung), Übergangsgeld gem. §§ 20 f. SGB VI (Rentenversicherung), Übergangsgeld gem. §§ 49 ff. SGB VII (Unfallversicherung) und Übergangsgeld gem. § 26a Bundesversorgungsgesetz geleistet.

► *Auffassung der Finanzverwaltung*: Nach Auffassung der FinVerw. handelt es sich bei den Übergangsgeldern nach §§ 45 ff. SGB IX um stfreie Leistungen nach dem SGB III, SGB VI, SGB VII oder dem Bundesversorgungsgesetz, die dem ProgrVorb. unterliegen (R 32b Abs. 1 Satz 2 EStR 2008; für Einbeziehung in den ProgrVorb. auch HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 130 „Übergangsgeld“).

► *SGB IX keine eigenständige Anspruchsgrundlage für Übergangsgeld*: Die Auffassung der FinVerw. ist uE zutreffend. Zwar ist das SGB IX weder in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a noch in Buchst. b oder f genannt, so dass diese Leistungen aufgrund des abschließenden Katalogs des ProgrVorb. zunächst nicht bei der Ermittlung des StSatzes zu berücksichtigen wären (vgl. Anm. 21 „Abschließende Aufzählung“). Nachdem in § 47 Abs. 2 SGB IX jedoch keine weiteren Voraussetzungen für den Bezug des Übergangsgelds geregelt sind, handelt es sich uE bei § 47 Abs. 2 SGB IX um eine bloße Rechtsgrundverweisung. Dies hat die Folge, dass der Leistungsanspruch aus den einzelnen Leistungsgesetzen resultiert, auf die verwiesen wird. Das Übergangsgeld an Behinderte ist deshalb uE ein Übergangsgeld iSd. SGB III, VI oder VII und durch die Verweise in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a (SGB III), Buchst. b (SGB VI und VII) und Buchst. f (BundesversorgungG) in den ProgrVorb. einbezogen.

Übergangsgeld nach dem Beamtenversorgungsgesetz: Übergangsgeld gem. § 47 Beamtenversorgungsgesetz ist eine Leistung an Beamte, die nicht auf eigenen Antrag hin entlassen werden; dieses Übergangsgeld ist stpfl. (R 19.8 Abs. 2 EStR 2008).

71 ii) **Altersübergangsgeld, Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag (Nr. 1 Buchst. a)**

Altersübergangsgeld (Leistung aufgehoben ab 1.1.1998 gem. AFG, ab 1.1.2004 gem. SGB III): Das Altersübergangsgeld war eine der Gewährung des Arbeitslosengelds nachgebildete Leistung an ArbN im Beitritsgebiet, die bis zum 31.12.1992 nach Vollendung des 55. Lebensjahres aus einer Beschäftigung ausgeschieden (§ 249e, § 249f AFG aF; § 429 SGB III aF). ProgrVorb. ab VZ 1991 (StÄndG 1992 v. 25.2.1992, BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146).

Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag (Leistung aufgehoben ab 1.1.1998): Beim Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag handelte es sich um eine Leistung zugunsten von Beziehern des Altersübergangsgeld, wenn diese zum frühestmöglichen Zeitpunkt aus dem Erwerbsleben ausgeschieden und die Altersrente der gesetzlichen Rentenversicherung in Anspruch nahmen, wenn die Rente geringer als das Altersübergangsgeld war (§ 249e Abs. 4a AFG). ProgrVorb. ab VZ 1995.

72 jj) **Unterhaltsgeld als Zuschuss (Nr. 1 Buchst. a)**

Unterhaltsgeld als Zuschuss § 153 SGB III aF (Leistung aufgehoben ab 1.1.2005) war eine in den ProgrVorb. einbezogene Leistung und umfasste auch Sonderformen des Unterhaltsgelds (Teilunterhaltsgeld (§ 154 SGB III aF), Unterhaltsgeld in Sonderfällen (§ 155 SGB III aF) und Anschlussunterhaltsgeld (§ 156 SGB III aF)).

Unterhaltsgeld als Darlehen 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.

kk) Eingliederungshilfe nach SGB III oder AFG (Nr. 1 Buchst. a)**Eingliederungshilfen und sonstige Beihilfen:**

► §§ 418, 420 SGB III aF (Leistung aufgehoben ab 1.1.2005 durch Viertes Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 24.12.2003, BGBl. I 2003, 2954): Bei den Leistungen gem. §§ 418, 420 SGB III aF handelte es sich um Hilfen zur beruflichen Eingliederung von besonderen Personengruppen, insbes. von Spätaussiedlern. Sie waren ab VZ 1994 in den ProgrVorb. einbezogen (StMBG v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50).

► §§ 56, 122 Abs. 2 SGB III (§§ 59, 104 Abs. 2 SGB III aF): Die Berufsausbildungsbeihilfe (§§ 56 ff. SGB III) und das Ausbildungsgeld zur Eingliederung behinderter Menschen (§§ 122 ff. SGB III) sind mangels gesonderter Nennung vom ProgrVorb. nicht erfasst (Umkehrschluss aus § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a).

► §§ 119 ff. SGB III (§§ 160 ff. SGB III aF): Das Übergangsgeld zur beruflichen Eingliederung behinderter Menschen (§ 119 SGB III) ist als Übergangsgeld gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a in den ProgrVorb. einbezogen.

► §§ 9a, 9b, 9c *HäftlingshilfeG*: Die Eingliederungshilfen nach §§ 9a, 9b, 9c *HäftlingshilfeG* sind mangels gesonderter Nennung vom ProgrVorb. nicht erfasst (Umkehrschluss aus § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a).

► *Lastenausgleichsgesetz*: Leistungen nach dem Lastenausgleichsgesetz, insbes. das Eingliederungsdarlehen, sind mangels gesonderter Nennung vom ProgrVorb. nicht erfasst (Umkehrschluss aus § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a).

Eingliederungszuschuss: Der bei Einstellung förderungsbedürftiger ArbN an ArbG gezahlte Eingliederungszuschuss (§§ 173 ff. SGB III; §§ 217 ff. SGB III aF) wird vom ProgrVorb. des ArbN nicht erfasst (FRENZ in KSM, § 32b Rn. D 71). Der Eingliederungszuschuss mindert jedoch die Personalkosten des ArbG.

Eingliederungshilfe nach Arbeitsförderungsgesetz: Die Leistungen nach dem AFG wurden mW ab VZ 1994 in den ProgrVorb. einbezogen (StMBG v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50). Durch das Erste SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970) wurden die Leistungen des AFG in das SGB III eingegliedert; diese Tatbestandsalternative ist nunmehr gegenstandslos.

ll) Aus dem Europäischen Sozialfonds finanziertes Unterhaltsgeld (Nr. 1 Buchst. a)

Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds: Der Europäische Sozialfonds (ESF) ist ein Finanzierungsinstrument der Europäischen Union zur Unterstützung von Beschäftigungsmaßnahmen in den Mitgliedstaaten sowie zur Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Kohäsion. Das von der Bundesagentur für Arbeit aus Mitteln des ESF an Teilnehmer einer beruflichen Qualifizierungsmaßnahme gewährte Unterhaltsgeld unterliegt dem ProgrVorb. (mit Wirkung ab VZ 1998, Arbeitsförderungs-Reformgesetz v. 24.3.1997, BGBl. I 1997, 594).

Ergänzte Leistungen aus Landesmitteln: Soweit die Leistungen des Europäischen Sozialfonds aus Landesmitteln ergänzt werden, sind diese ab VZ 2003 nicht mehr in den ProgrVorb. einzubeziehen (OFD Frankfurt/Main v. 30.8.2004, DB 2004, 2073).

§ 32b Anm. 75–81 B. Abs. 1: Bes. StSatz bei Bezug best. Leistungen

75 **mm) Leistungen nach § 10 des SGB III aF, die dem Lebensunterhalt dienen (Nr. 1 Buchst. a)**

Im Rahmen des § 10 SGB III aF konnte die Bundesagentur für Arbeit bis zu 10 % der im Eingliederungstitel enthaltenen Mittel (also insbes. für Langzeitarbeitslose, schwerbehinderte Menschen, ältere Menschen mit Vermittlungerschwernissen, Berufsrückkehrer und Geringqualifizierte) für zusätzliche Ermessensleistungen einsetzen. Die Leistungen waren als „übrige Leistungen nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch“ nach § 3 Nr. 2 stfrei und in den ProgrVorb. einzubeziehen (OFD Berlin v. 16.3.2001, DB 2001, 1392). Leistung aufgehoben ab 1.1.2010.

76 **nn) Vergleichbare Leistungen**

Kein ProgrVorb. bei vergleichbaren Leistungen: Anders als Nr. 1 Buchst. b bezieht sich Nr. 1 Buchst. a seinem Wortlaut nach nicht auf vergleichbare Leistungen, wie zB Streikunterstützungen bei Arbeitsausfall (krit. HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 22; krit. DZIADKOWSKI, BB 1991, 2195) 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, 2.2.3).

Leistungen zur Eingliederung in Arbeit nach SGB II/Einstiegs geld: Das gem. § 16b SGB II bei Aufnahme einer gering bezahlten Erwerbstätigkeit an arbeitslose Hilfebedürftige (idR Bezüher von Arbeitslosengeld II) gezahlte Einstiegs geld ist nicht stpfl. und unterliegt auch nicht dem ProgrVorb.

Gründungszuschuss:

► § 57 SGB III: Der Gründungszuschuss wird geleistet, wenn ein ArbN bis zur Aufnahme der selbständigen Tätigkeit Anspruch auf Entgeltersatzleistungen nach dem SGB III hat oder in einer Arbeitsbeschaffungsmaßnahme nach dem SGB III beschäftigt war. Der Gründungszuschuss gem. § 57 SGB III unterliegt mangels gesonderter Nennung nicht dem ProgrVorb. (Umkehrschluss aus § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a).

► § 33 Abs. 3 Nr. 5 SGB IX: Gemäß § 33 Abs. 3 Nr. 5 SGB IX iVm. § 57 SGB III werden behinderte oder von Behinderung bedrohte Menschen zur Teilhabe am Arbeitsleben durch einen Gründungszuschuss unterstützt. Der Gründungszuschuss gem. § 57 SGB III unterliegt mangels gesonderter Nennung nicht dem ProgrVorb. (Umkehrschluss aus § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a).

Überbrückungsgeld (Leistung aufgehoben seit 1.8.2006): Das Überbrückungsgeld unterlag jedenfalls ab VZ 2003 nicht mehr dem ProgrVorb. Das Überbrückungsgeld gem. § 57 SGB III aF wurde durch den Gründungszuschuss ersetzt.

Existenzgründungszuschuss (Leistung aufgehoben seit 1.8.2006): Der Existenzgründungszuschuss, § 4211 SGB III aF (sog. Ich-AG), unterlag nicht dem ProgrVorb. (BTDrucks. 15/537, 9; Umkehrschluss aus § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a). § 4211 SGB III aF wurde durch den Gründungszuschuss ersetzt.

77–81 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: PUHL, Wegfall des Krankengeldes wegen rückwirkender Zubilligung einer Rente, DB 1990, 1111; RASCHE, Einkommensteuerliche Auswirkungen der rückwirkenden Zubilligung von Renten und des rückwirkenden Wegfalls des Anspruchs auf Krankengeld, FR 1994, 427.

aa) Vorbemerkung

Gesetzliche Versicherungen: Nr. 1 Buchst. b umfasst die aufgezählten (nach § 3 Nr. 1 stfreien) Leistungen der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung gem. den genannten Rechtsgrundlagen (SGB V: gesetzliche Krankenversicherung, SGB VI: gesetzliche Rentenversicherung und SGB VII: gesetzliche Unfallversicherung), Reichsversicherungsordnung, Gesetz und Zweites Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte (KVLG und KVLG 1989).

Freiwillig Versicherte: Lohn- oder Einkommensersatzleistungen der gesetzlichen Krankenkassen an freiwillig gesetzlich Versicherte unterliegen dem ProgrVorb. nach Nr. 1 Buchst. b (R 32b Abs. 1 Satz 1 EStR 2008).

bb) Krankengeld

Krankengeld gem. § 44 SGB V: Es handelt sich um eine nach § 3 Nr. 1 Buchst. b stfreie Geldleistung der gesetzlichen Krankenversicherung, die den wegen Arbeitsunfähigkeit ausfallenden Lohn ersetzen soll und die dem ProgrVorb. unterliegt (BFH v. 26.11.2008 – X R 53/06, BStBl. II 2009, 376).

Krankengeld gem. § 44 SGB V bei freiwilliger Versicherung: Der ProgrVorb. findet auch bei freiwilliger Versicherung in der gesetzlichen Krankenversicherung Anwendung (BFH v. 9.9.1996 – VI B 86/96, BFH/NV 1997, 22; v. 26.11.2008 – X R 59/06, BFH/NV 2009, 739).

Krankengeld privater Krankenversicherungen: Leistungen privater Krankenversicherungen unterliegen nicht dem ProgrVorb., da sie nicht auf den in Nr. 1 Buchst. b genannten Sozialversicherungsgesetzen beruhen (R 32b Abs. 1 Satz 3 EStR 2008; OFD Berlin v. 3.3.1993, DB 1993, 1009).

Ausländisches Krankengeld: Von einer dänischen Kommune gezahltes Krankengeld (FinSen. Berlin v. 1.7.1994, BStBl. I 1994, 509; Schl.-Holst. FinMin. v. 2.6.1994, VI 310b-S 2295-020, juris) und Krankentagegeld, das ein ArbN als Mitglied einer ausländ. (schweizerischen) Betriebskrankenkasse aufgrund eigener Beiträge selbst beanspruchen kann, unterliegt nicht dem ProgrVorb. gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b (vgl. BFH v. 25.5.1998 – VI R 9/96, BStBl. II 1998, 581); jedoch ist ProgrVorb. gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 3 möglich.

Ersatz von Krankengeld durch Sozialrente: Soweit der Anspruch auf Krankengeld wegen rückwirkender Gewährung einer Sozialrente wegfällt und der Krankenkasse ein Erstattungsanspruch gegen den Rentenversicherungsträger gem. § 103 SGB X zusteht, unterliegt gezahltes Krankengeld (ggf. rückwirkend gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO) nicht dem ProgrVorb.

BFH v. 24.4.1995 – X R 46/01, BStBl. II 2003, 39; v. 10.7.2002 – X R 46/01, BStBl. II 2003, 391; R 32b Abs. 4 EStR 2008; PUHL, DB 1990, 1111; krit. zur Rückwirkung RASCHE, FR 1994, 427; vgl. auch BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201; s. Anm. 183.

Hingegen unterliegen gezahlte und die Rentenleistung übersteigende Krankengeldbeträge iSd. § 50 Abs. 1 Satz 1 SGB V sowie Rente aus einer ausländ. gesetzlichen Rentenversicherung nach § 50 Abs. 1 Satz 3 SGB V dem Zu-/Abflussprinzip (keine rückwirkende Änderung gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO; R 32b Abs. 4 Nr. 2 EStR 2008). Zum Bescheinigungsinhalt BMF v. 23.8.1990, Az. IV B 6 - S 2295 - 27/90, juris. Die Sozialrente ist idR nach den allgemeinen Regelungen stbar und stpfl. (vgl. HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 82).

Forderungsübergang gem. § 115 SGB X: Zahlt der ArbG Arbeitslohn aufgrund des gesetzlichen Forderungsübergangs nach § 115 SGB X an die Bundesagentur für Arbeit, wird die Krankengeldzahlung wirtschaftlich rückgängig ge-

§ 32b Anm. 83–87 B. Abs. 1: Bes. StSatz bei Bezug best. Leistungen

macht; die Zahlung des ArbG an den Leistungsträger führt zum Lohnzufluss und negativen ProgrVorb. (vgl. BFH v. 16.3.1993 – XI R 52/88, BStBl. II 1993, 507; s. auch URBAN, DB 1996, 1893).

Krankengeld nach dem Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte (KVLG):

► 2. KVLG 1989 v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2477 [2557]): Krankengeld gem. §§ 12, 13 des 2. Gesetzes über die Krankenversicherung der Landwirte unterliegt dem ProgrVorb.

► KVLG v. 10.8.1972 (BGBl. I 1972, 1433) (*Leistung aufgehoben*): Krankengeld gem. dem KVLG v. 10.8.1972 unterlag dem ProgrVorb. Der Verweis geht heute ins Leere und sollte de lege ferenda gestrichen werden.

84 cc) **Mutterschaftsgeld**

Mutterschaftsgeld nach dem Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte (KVLG):

► 2. KVLG 1989 v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2477 [2557]): Im Leistungskatalog des 2. KVLG ist kein Mutterschaftsgeld vorgesehen.

► KVLG v. 10.8.1972 (BGBl. I 1972, 1433): Mutterschaftsgeld nach § 29 KVLG ist in den ProgrVorb. einzubeziehen.

Mutterschaftsgeld nach § 200 RVO unterliegt dem ProgrVorb. ab dem 29.12.2007. Bis zu diesem Datum fehlte es an einer Rechtsgrundlage für die Einbeziehung in den ProgrVorb., weil Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b keinen Verweis auf Leistungen nach der RVO enthielt. Erst mW ab dem 29.12.2007 (Tag nach Inkrafttreten) wurde dieser Verweis durch Art. 28 Abs. 1 JStG 2007 in § 32b aufgenommen. Die zuvor bestehende Ungleichbehandlung gegenüber anderen Mutterschaftsgeldleistungen war problematisch (Anm. 9 „Verhältnis zur Verfassung“).

Mutterschaftshilfe: Mangels Qualifikation als Lohnersatzleistung unterliegen Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherung nach §§ 195 ff. RVO nicht dem ProgrVorb.

Mutterschaftsgeld nach MuSchG: vgl. Anm. 89.

85 dd) **Verletztengeld**

Verletztengeld gem. §§ 45 ff., § 55 SGB VII, das bei unfallbedingter Arbeitsunfähigkeit anstelle des Krankengelds geleistet wird, unterliegt dem ProgrVorb.

Verletztenrente: Die Verletztenrente wird bei Verlust oder MdE durch Arbeitsunfall oder Berufskrankheit geleistet (§§ 56 ff. SGB VII). Nachdem sie weder in Nr. 1 Buchst. b aufgeführt ist noch mangels vorübergehenden Charakters der Leistung (s. Anm. 60 „Innere Ordnung/Leistungen vorübergehender Natur“) als „vergleichbare Lohnersatzleistung“ qualifiziert werden kann, unterliegt die Verletztenrente nicht dem ProgrVorb.

86 ee) **Übergangsgeld**

Übergangsgeld: Nach §§ 20 ff. SGB VI (Rentenversicherung) oder nach §§ 49 ff. SGB VII (Unfallversicherung) wird während medizinischer oder beruflicher Rehabilitation Übergangsgeld geleistet, das dem ProgrVorb. unterliegt.

87 ff) **Vergleichbare Lohnersatzleistungen**

Vergleichbare Lohnersatzleistungen unterliegen nach dem Wortlaut des Buchst. b dem ProgrVorb. Sie liegen bei Leistungen vor, die im Wesentlichen

mit den in Nr. 1 Buchst. b aufgeführten Leistungen vergleichbar sind; dies ist der Fall, wenn es sich bei den Leistungen

- um Lohnersatzleistungen handelt, dh. Ersatz für Arbeitslohn, der einem ArbN im steuerrechtlichen Sinn aus dem Dienstverhältnis zufließt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 LStDV),
- die von lediglich vorübergehender Dauer sind, dh. keinen dauerhaften Charakter haben (zB Alterssicherungsleistungen) und die sich aus den
- in Nr. 1 Buchst. b aufgeführten Sozialgesetzen ergeben.

Künstlersozialversicherung: Das Künstlersozialversicherungsgesetz v. 27.7.1981 (BGBl. I 1981, 705, mit späteren Änderungen) nimmt auf die Leistungen der SGB V und VI Bezug, so dass uE die entsprechenden Leistungen der Künstlersozialversicherung dem ProgrVorb. gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b unterliegen.

Verdienstausschlag bei häuslicher Krankenpflege, Haushaltshilfe und Mitaufnahme einer Begleitperson: Zahlungen an Verwandte und Verschwägerter bis zum zweiten Grad oder die Ehepartner oder die Lebenspartner iSd. Lebenspartnerschaftsgesetzes für den Verdienstausschlag bei häuslicher Krankenpflege nach § 37 Abs. 4 SGB V, häuslicher Pflege nach § 198 RVO bzw. Haushaltshilfe nach § 199 RVO und bei Mitaufnahme einer Begleitperson zur stationären Behandlung nach § 11 Abs. 3 SGB V unterliegen nach Auffassung der FinVerw. dem ProgrVorb. (OFD Frankfurt/Main v. 14.2.2006, DB 2006, 530). Zu Zahlungen aufgrund § 38 Abs. 4 Satz 2 SGB V vgl. Anm. 88 „Verdienstausschlag“.

Verdienstausschlag an Lebend-Organ-Spender unterliegt dem ProgrVorb. (OFD Frankfurt/Main v. 14.2.2006, DB 2006, 530).

gg) Nicht in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b einzubeziehende Leistungen 88

Alters-, Pensions- oder Unterstützungskassen: Soweit Leistungen in- oder ausländ. Alters-, Pensions- oder Unterstützungskassen nicht auf den in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b genannten Gesetzen beruhen, fallen diese Leistungen nicht unter den ProgrVorb. nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b.

Ausländische Sozialversicherung: Leistungen ausländ. Sozialversicherungen beruhen nicht auf den in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b genannten Gesetzen und fallen daher nicht unter Nr. 1 Buchst. b. Bei Steuerbarkeit der Leistungen nach § 22 Nr. 1 und DBA-StBefreiung ist ein ProgrVorb. nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 möglich.

Entbindungsgeld (Leistung aufgehoben ab VZ 2004): Entbindungsgeld gem. § 200b RVO aF bzw. § 31 KVLG aF ist kein „Mutterschaftsgeld“ und unterliegt nicht dem ProgrVorb.

Verdienstausschlag, Erstattung durch die Krankenversicherung: Erstattet die gesetzliche Krankenkasse nach § 38 Abs. 4 Satz 2 SGB V einem Versicherten den Verdienstausschlag, weil ein Verwandter oder Verschwägerter bis zum zweiten Grad oder der Ehepartner oder Lebenspartner (iSd. Lebenspartnerschaftsgesetzes) Haushaltshilfe bei Erkrankung leistet und hierfür unbezahlten Urlaub nimmt, unterliegen diese Zahlungen bei dem hilfeleistenden nahen Angehörigen nicht dem ProgrVorb., weil die Leistungen dem an der Weiterführung des Haushalts gehinderten und nicht dem hilfeleistenden nahen Angehörigen zuzurechnen sind (BFH v. 17.6.2005 – VI R 109/00, BStBl. II 2006, 17).

Verletztenrente: vgl. Anm. 85.

§ 32b Anm. 89–97 B. Abs. 1: Bes. StSatz bei Bezug best. Leistungen

d) Leistungen bei Mutterschutz

89 **aa) Mutterschaftsgeld, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld, Sonderunterstützung nach dem Mutterschutzgesetz**

Mutterschaftsgeld gem. § 13 MuSchG: Mutterschaftsgeld wird an gesetzlich Krankenversicherte als Ersatz für entgangenen Lohn idR für die Zeit von sechs Wochen vor bis acht Wochen nach der Entbindung gezahlt (s. § 3 Nr. 1 Anm. 21) und unterliegt dem ProgrVorb.

Zuschuss zum Mutterschaftsgeld gem. § 14 MuSchG: Der Zuschuss des ArbG zum Mutterschaftsgeld unterliegt dem ProgrVorb.

Sonderunterstützung nach dem MuSchG (Leistung weggefallen ab VZ 1997, v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2110): Die Sonderunterstützung für im Familienhaushalt Beschäftigte (§ 12 MuSchG) war in den ProgrVorb. einzubeziehen.

90 **bb) Zuschuss bei Mutterschutz nach beamtenrechtlichen Vorschriften**

Zuschuss nach § 4a Mutterschutzverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung wird vom Dienstherrn für Beamtinnen während der Zeit von Beschäftigungsverboten aufgrund Schwangerschaft gezahlt, wenn diese Zeiten in einen Erziehungsurlaub fallen; ansonsten werden die Dienstbezüge gezahlt. Der ProgrVorb. gilt für diesen Zuschuss rückwirkend ab VZ 1991 (StÄndG 1992 v. 25.2.1992, BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146).

91 **cc) Leistungen bei Mutterschutz ohne Progressionsvorbehalt**

DDR-Mutterschafts-Leistungen bei Geburten vor 1991 nach DDR-Vorschriften unterlagen nicht dem ProgrVorb. (FinMin. Thür. v. 1.4.1992, FR 1992, 384).

Erziehungsgeld (Leistung aufgehoben für nach dem 31.12.2006 geborene/adoptierte Kinder; nunmehr Elterngeld): Erziehungsgeld nach dem BundeserziehungsgeldG oder entsprechende nach Landesrecht zu gewährende Sozialleistungen unterlagen nicht dem ProgrVorb. (Umkehrschluss aus § 32b Abs. 1; vgl. für die Frage der Qualifikation als Bezüge BFH v. 24.11.1994 – III R 37/93, BStBl. II 1995, 527; NIEMEYER, FuR 1995, 236).

Geburtsgeld einer Schweizer Krankenversicherung unterliegt mangels ausdrücklicher Nennung nicht dem ProgrVorb. (BFH v. 29.4.2009 – X R 31/08, BFH/NV 2009, 1625).

92–95 Einstweilen frei.

96 **e) Leistungen nach dem Soldatenversorgungsgesetz (Nr. 1 Buchst. d)**

Arbeitslosenbeihilfe und Arbeitslosenhilfe nach dem SVG: Leistungen gem. § 86a Abs. 1 SVG (Arbeitslosenbeihilfe) und § 86a Abs. 2 SVG aF (Arbeitslosenhilfe, bis 31.12.2004) für die Versorgung ehemaliger Soldaten der Bundeswehr und ihrer Hinterbliebenen werden vom ProgrVorb. erfasst.

97 **f) Entschädigung für Verdienstausschlag nach dem Infektionsschutzgesetz v. 20.7.2000 (Nr. 1 Buchst. e)**

Die Verdienstausschlagentschädigung gem. § 56 Infektionsschutzgesetz (IfSG) v. 20.7.2000 (BGBl. I 2000, 1045) unterliegt dem ProgrVorb.

g) Versorgungskrankengeld oder Übergangsgeld nach dem Bundesversorgungsgesetz (Nr. 1 Buchst. f) 98

Versorgungskrankengeld/Übergangsgeld: Leistungen nach dem Bundesversorgungsgesetz werden Kriegsoffizieren und Hinterbliebenen gewährt. Dem ProgrVorb. unterliegen nur die genannten Leistungen Versorgungskrankengeld und Übergangsgeld. Versorgungskrankengeld wird bei Arbeitsunfähigkeit während einer Heilbehandlung oder Krankenbehandlung nach dem BVG geleistet (vgl. §§ 16–16f BVG). Übergangsgeld erhalten Kriegsoffiziere, wenn sie wegen Teilnahme an berufsfördernden Maßnahmen keine ganztägige Erwerbstätigkeit ausüben können (vgl. § 26a BVG).

Entsprechende Leistungen anderer Gesetze: Soweit andere Gesetze auf das BVG verweisen (vgl. Aufstellung in R 3.6 Abs. 1 LStR 2008) ist fraglich, ob für diese Leistungen ebenfalls der ProgrVorb. Anwendung findet. Aufgrund des Enumerationsprinzips des § 32b ist dies uE zu verneinen, soweit lediglich Rechtsfolgeverweisungen vorliegen, denn der Rechtsgrund der Leistung ist dann nicht in § 32b aufgeführt.

h) Nach § 3 Nr. 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge (Nr. 1 Buchst. g) 99

Umfang: Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g erfasst sämtliche nach § 3 Nr. 28 steuerfreien Aufstockungsbeträge und Zuschläge.

Altersteilzeit-Leistungen: Leistungen des ArbG/Dienstherrn an ArbN/Beamte im Rahmen der Altersteilzeit (Aufstockungsbeträge und Zuschläge gem. § 4 Abs. 1 Nr. 1 AltersteilzeitG und § 6 Abs. 2 BundesbesoldungsG) unterliegen dem ProgrVorb.

Aufstockungsbeträge des Arbeitgebers zur Höherversicherung in der Rentenversicherung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b AltersteilzeitG werden von Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g nicht erfasst (OFD Frankfurt/Main v. 8.11.2000 – S 2333 A-39-St II 30 (D), juris).

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

Beamtenähnliche Beschäftigte: Die Leistungen an beamtenähnliche Personen (Zuschläge) sind seit VZ 2001 ebenfalls nach § 3 Nr. 28 steuerfrei und unterliegen in entsprechender Weise dem ProgrVorb. (StÄndG 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4).

Rückwirkende Bewilligung von Altersteilzeit: Bei rückwirkender Bewilligung von Altersteilzeit im Blockmodell werden gezahlter Arbeitslohn und gezahlte Beamtenbezüge, soweit sie der Höhe nach auf die Aufstockungsbeträge oder Zuschläge entfallen, nachträglich als steuerfrei unter ProgrVorb. behandelt (OFD Frankfurt/Main v. 8.11.2000 – S 2333 A-39-St II 30 (D), juris, für ArbN; OFD Hamb. v. 25.1.2001 – S 2342-22/00-St 323, juris; OFD Magdeburg v. 29.3.2001, FR 2001, 662; OFD Berlin v. 27.6.2001 – HSt 177-S 2340-2/99, juris, jeweils für Beamte).

Ausgleichsgeld nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit (FELEG) gem. § 9 FELEG idF v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1814), das nach § 3 Nr. 27 steuerfrei ist, unterliegt mangels ausdrücklicher Nennung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nicht dem ProgrVorb. (OFD Erfurt v. 7.10.1996, FR 1996, 799; OFD Magdeburg v. 14.1.1999, FR 1999, 326).

§ 32b Anm. 100–108 B. Abs. 1: Bes. StSatz bei Bezug best. Leistungen

100 **i) Verdienstauffallentschädigung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz (Nr. 1 Buchst. h)**

Verdienstauffallentschädigung nach dem USG: Die Verdienstauffallentschädigung gem. § 2 Nr. 3, § 13 USG, welche bei Verdienstauffällen im Zusammenhang mit dem Wehrdienst oder Wehrübungen geleistet wird, fällt unter den ProgrVorb.

Verdienstauffallentschädigung nach dem ZivildienstG: Verdienstauffallentschädigungen gem. § 35 ZivildienstG iVm. USG unterliegen mangels ausdrücklicher Nennung des Rechtsgrunds in § 32b nicht dem ProgrVorb.

101 **j) Vorruhestandsgeld im Beitrittsgebiet (Nr. 1 Buchst. i; aufgehoben)**

Nr. 1 Buchst. i wurde aufgrund fehlender praktischer Relevanz mW ab 29.12.2007 aufgehoben und bezog sich auf die Gewährung von Vorruhestandsgeld gem. DDR-VO v. 8.2.1990 (GBl. I 1990 Nr. 7, 42).

102 **k) Elterngeld nach dem Bundeselterngesetz und Elternzeitgesetz (Nr. 1 Buchst. j)**

Schrifttum: WINHARD, Verfassungswidrige Einbeziehung des als Sozialtransferleistung gewährten Elterngeldes in den Progressionsvorbehalt, DStR 2008, 2144; SCHOOR, Vorsicht vor dem Progressionsvorbehalt, VW 2010, 1029; SCHMIDT, Elterngeld in der Beratungspraxis, NWB 2011, 1866.

Elterngeld nach dem Bundeselterngesetz und Elternzeitgesetz vom 5.12.2006 (BGBl. I 2006, 2748, idF v. 28.3.2009, BGBl. I 2009, 634), unterliegt dem ProgrVorb. Das Elterngeld ersetzte das Bundeserziehungsgeld für nach dem 1.1.2007 geborene Kinder.

Mindestelterngeld ist ebenfalls in den ProgrVorb. einzubeziehen (BVerfG v. 20.10.2010 – 2 BvR 2604/09, Verfassungsbeschwerde gegen die Einbeziehung nicht zur Entsch. angenommen; BFH v. 21.9.2009 – VI B 31/09, BFH/NV 2009, 1897; krit. SCHOOR, VW 2010, 1029; s. auch WINHARD, DStR 2008, 2144; SCHMIDT, NWB 2011, 1866 [1873]).

103–108 Einstweilen frei.

4. Ausländische Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben, bei zeitweiliger unbeschränkter Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

Schrifttum: 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; LÜDICKE, Doppelansässigkeit, Ansässigkeitswechsel und Progressionsvorbehalt, in: Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999, 731; BUCIEK, Auslandseinkünfte bei Zuzugs- und Wegzugsfällen, DStZ 2001, 819; 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; LIEBER, Anwendung des Progressionsvorbehalts bei Wegzug ins Ausland, IWB 2002 Fach 3a Gr. 1, 1022; SABAT-SCHUS, Zweifel an der BFH-Rechtsprechung zum Progressionsvorbehalt, IStR 2002, 623;

STRAUB/ACKSTALLER, Progressionsvorbehalt bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht, NWB 2002 Fach 3, 12061; WASSERMEYER, Der BFH und der Progressionsvorbehalt, IStR 2002, 289; ACHTER, Der Salto mortale des ersten Senats hinweg über die Dogmatik des Progressionsvorbehalts, IStR 2003, 203; PULS, Zur Frage des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG bei Doppelansässigkeit, DStZ 2003, 755; 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; GROTHERR, Auswirkungen der geänderten BFH-Rechtsprechung zum Progressionsvorbehalt in Wegzugs-, Zuzugs- und Doppelwohnsitzfällen, IWB 2004 Fach 3 Gr. 3, 1397.

a) Ausländische Einkünfte

109

Einkünfte: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst nur grds. nach § 2 Abs. 1 stbare, jedoch in Deutschland weder unbeschr. noch beschr. stpfl. Einkünfte (WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 23A MA Rn. 122; zur Ermittlung der Einkünfte vgl. Anm. 119).

Ausländische Einkünfte iSd. Nr. 2 sind ausländ. Einkünfte iSd. § 34d (entsprechende Anwendung; WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 58; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 105; HEINICKE in SCHMIDT XXXI, § 32b Rn. 30; OFD Frankfurt/Main v. 3.1.2012, Az. S 2295 A-25-St 513, juris). Einkünfte, die weder unter § 49 fallen noch als ausländ. Einkünfte iSd. § 34d zu qualifizieren sind (sog. erweiterte Inlandseinkünfte, zB Zinsen, die nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 5 fallen), werden beim ProgrVorb. nicht berücksichtigt. Für die Qualifikation als ausländ. Einkünfte kommt es weder auf die Einordnung nach einem evtl. DBA noch auf die StPflcht oder die tatsächliche Besteuerung im Ausland an.

Keine Berücksichtigung ausländischer Steuer: Ausländ. Steuer, welche auf die einzubeziehenden ausländ. Einkünfte entfällt, kann weder von den ausländ. Einkünften noch nach § 34c Abs. 2 bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden (Leitfaden OFD Nürnberg. v. 26.8.2004 – S 1300-247/St 32 – Tz. 3.4.3.1, juris; aA ZIESECKE, IStR 2003, 115).

b) Im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen

110

Nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben ausländ. Einkünfte, wenn ausländ. Einkünfte während der Zeit des Bestehens einer beschr. StPflcht bezogen wurden, jedoch nicht der beschr. StPflcht (§ 49) unterliegen (s. Anm. 111 „Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht“, Fallgruppe „Wechsel der Steuerpflicht“), oder während einer Zeit bezogen wurden, in der keine inländ. Steueranknüpfungspunkte (weder unbeschr. noch beschr. StPflcht) bestanden (s. Anm. 111 „Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht“, Fallgruppe „Unbeschränkte StPflcht nur für Teil des Jahres“). Bezüglich dieser nichtstbaren ausländ. Einkünfte entfaltet Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 konstitutive Wirkung (krit. zur konstitutiven Wirkung VOGEL, IStR 2003, 419; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 102a).

Im Veranlagungszeitraum: In den ProgrVorb. sind alle während des gesamten VZ (= Kj., § 25 Abs. 1) bezogenen ausländ. Einkünfte einzubeziehen, die nicht der deutschen ESt. unterlegen haben.

c) Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle

111

Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht: Die unbeschr. StPflcht darf nicht während des gesamten VZ bestanden haben, zB bei unterjährigem Zu- oder Wegzug. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gilt auch, wenn keine Einkünfte nach § 49 erzielt

§ 32b Anm. 111–118 B. Abs. 1: Bes. StSatz bei Bezug best. Leistungen

wurden (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549).

► *Fallgruppen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2:*

▷ *Wechsel der Steuerpflicht:* Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 umfasst zum einen die Fälle, in denen ein Wechsel von der unbeschr. zur beschr. StPfl. oder umgekehrt erfolgt ist (Fall 1).

▷ *Unbeschränkte Steuerpflicht nur für Teil des Jahres:* Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst zum anderen die Fälle, in denen für einen Teil des VZ eine unbeschr. StPfl. und für einen Teil des VZ überhaupt keine (auch keine beschr. StPfl.) bestand (Fall 2). Zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 10.

Einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle: Gemäß § 2 Abs. 7 Satz 3 ist in den Fällen, in denen ein StPfl. während eines VZ sowohl unbeschr. als auch beschr. stPfl. war, eine einheitliche Veranlagung durchzuführen. Auch in diesen Fällen findet Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Anwendung.

Keine Anwendung auf unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 bzw. § 1a: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 findet keine Anwendung bei unbeschr. StPfl. nach § 1 Abs. 3 bzw. § 1a, weil eine zeitweise unbeschr. StPfl. aufgrund dieser Vorschriften während eines VZ aufgrund des Bezugs zum Kj. grds. nicht auftreten kann.

112 d) **Keine nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfreien Einkünften**

Soweit Einkünfte nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 (kein DBA; s. Anm. 139) stfrei sind und das Übereinkommen nicht vorsieht, dass diese Einkünfte unter ProgrVorb. stehen, findet der ProgrVorb. des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 keine Anwendung.

113–117 Einstweilen frei.

5. Einkünfte, die nach einem DBA steuerfrei sind (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

Schrifttum: DJANANI/HARTMANN, Der Progressionsvorbehalt im Nichtansässigkeitsstaat und bei subjektiven Qualifikationskonflikten, IStR 2000, 321; HOLZAPFEL, Praktische Konsequenzen der deutsch-österreichischen Rentenbesteuerung, SWI 2011, 392.

a) **Einkünfte**

118 aa) **Erfasste Einkünfte**

Steuerbarkeit: Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 erfasst nach § 2 Abs. 1 stbare Einkünfte (BFH v. 28.4.1982 – I R 151/78, BStBl. II 1982, 566; OFD Frankfurt/Main v. 3.1.2012, Az. S 2295 A-25-St 513, juris).

Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben: Dem Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 unterliegt der Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben (vgl. BFH v. 15.5.2002 – I B 73/01, BFH/NV 2002, 1295), so dass der Gewinn (§§ 4 bis 7k) bzw. der Überschuss (§§ 8 bis 9a; vgl. BFH v. 17.12.2003 – I R 75/03, BStBl. II 2005, 96) zu ermitteln und dem ProgrVorb. zu unterwerfen ist. BA bzw. WK dürfen die inländ. Einkünfte nicht mindern (§ 3c Abs. 1; Leitfaden OFD Nürnberg v. 26.8.2004 – S 1300-247/St 32 – Tz. 3.4.3.1 und Anh. 3 Tz. 1.3.4, juris).

Vorab entstandene Ausgaben: Vorab entstandene BA und WK sind zu berücksichtigen (BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; v. 20.9.2006

– I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; Leitfaden der FinVerw., Anh. 3 – Tz. 1.3.4; WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 65).

Negative Einkünfte (Verluste) sind als negativer ProgrVorb. zu berücksichtigen (s. dazu Anm. 174).

Außerordentliche Einkünfte sind in den ProgrVorb. einzubeziehen (s. dazu Anm. 190).

Freistellungsmethode: Für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ist nur bei der DBA-Freistellungsmethode Raum.

Weitergehende Steuerbefreiungen: Der ProgrVorb. nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ist unbeachtlich, wenn speziellere, weitergehende Steuerbefreiungsvorschriften bestehen (BFH v. 15.12.1999 – I R 80/98, BFH/NV 2000, 832, zur VO für Lehrkräfte an Europäischen Schulen im Ausland).

bb) Ermittlung der Einkünfte

119

Schrifttum: BARANOWSKI, Zur Ermittlung und Umrechnung ausländischer Einkünfte, DB 1992, 240; GRÜTZNER, Ausländische Einkünfte im gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren, IStR 1994, 65; GRÜTZNER, Einkommensbesteuerung bei Auslandsbeziehungen eines Steuerinländers, NWB 2001 Fach 3, 11723; KÜHLING/GÜHNE, Kein Progressionsvorbehalt für Kapitaleinkünfte ab Veranlagungszeitraum 2009, NWB 2011, 226; FELTEN, Ansparabschreibung für WG in ausländischer Betriebsstätte, EStB 2012, 7.

Maßgeblichkeit des deutschen Steuerrechts: Für die Ermittlung der maßgeblichen Einkünfte (Art, Höhe und Abgrenzung) ist deutsches StR maßgeblich.

St.Rspr., 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. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; v. 31.7.1991 – I R 47/90, BFHE 165, 392; v. 15.5.2002 – I B 73/01, BFH/NV 2002, 1295; v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521; H 32b EStH 2010 „Ausländische Einkünfte“.

Dies gilt auch bei aufwendigen Ermittlungen (vgl. BFH v. 1.10.1992 – I B 42-43/92, BFH/NV 1993, 156).

Liebhabelei: Siehe Anm. 174.

Ermittlung bei Grenzpendlern (§ 1 Abs. 3): Auch bei Grenzpendlern, die eine Bescheinigung der ausländ. Steuerbehörde über die ausländ. Einkünfte vorlegen, sind die Einkünfte nach deutschem Recht zu ermitteln (glA KAEFER, BB 1995, 1615; aA GRÜTZNER, NWB 1995 F. 3, 9563), jedoch lässt die FinVerw. aus Vereinfachungsgründen die Übernahme der in der Bescheinigung genannten Beträge zu (BMF v. 30.12.1996, BStBl. I 1996, 1506).

Gewinnermittlungsvorschriften: Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist bei ausländ. PersGes./Betriebsstätten für § 32b gem. § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 (nicht etwa nach § 5 Abs. 1 iVm. ausländ. HandelsR) zu ermitteln.

St.Rspr., 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; v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; R 4.1 Abs. 4 Satz 1 EStR 2008 und H 4.1 EStH 2010 „Gewinnermittlung“; zust. BARANOWSKI, DB 1992, 240; krit. MATHIAK, DStR 1990, 255, und MATHIAK, DStR 1992, 449.

Dabei sind zum einen die Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung (BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57) und zum anderen die steuerrechtlichen Vorschriften im Zusammenhang mit der Buchführung und der Dokumentation (insbes. bez. Rücklagen und Abschreibungen) zu beachten. Ein nach inländischem StR bestehendes Wahlrecht bei der Gewinnermittlung, insbesondere bezüglich der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3, kann unabhängig von ausländischen Bilanzierungsvorschriften vorgenommen

werden (so auch Hess. FG v. 29.10.2010 (AdV) – 11 V 252/10, DStRE 2011, 267).

Besondere Vorschriften der Einkünfte-Ermittlung:

► *Zinsschranke:* Die ProgrVorbEinkünfte sind unter Berücksichtigung der Regelungen zur Zinsschranke gem. § 4h zu berechnen. Als allgemeine Einkünfteermittlungsvorschrift regelt die Zinsschranke die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwand bei der deutschen Gewinnermittlung und erfasst sowohl unbeschr. als auch beschr. Stpfl. (zu Einzelheiten der Berechnung s. KAMINSKI, IStR 2011, 783).

► *Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:* Die Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen (§ 13a) kommt bei ausländ. Einkünften nicht in Betracht, da der maßgebende EW (§ 13a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Satz 1) nur für inländ. Grundbesitz festgestellt wird (§ 19 Abs. 1 BewG).

► *Ansparabschreibung gem. § 7g bei ausländischen Betriebsstätten:* § 7g Abs. 3 aF (2002) setzt für die Bildung der Ansparabschreibung keine Investition im Inland voraus. Bei DBA-streifen Betriebsstätten im Ausland kann die Ansparabschreibung daher progressionsmindernd wirken (BFH v. 10.8.2011 – I R 45/10, BFH/NV 2012, 90 mit Anm. FELTEN, EStB 2012, 7 und Anm. GOSCH, BFH/PR 2012, 39).

► *Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g bei ausländischen Betriebsstätten:* Die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g setzt (anders als die Bildung einer Ansparabschreibung) den Verbleib des Wirtschaftsguts in einer inländischen Betriebsstätte voraus, so dass dem Wortlaut nach eine Progressionsminderung bei DBA-streifen Betriebsstätten im Ausland ausgeschlossen ist. Qualifiziert man die Einschränkung auf inländische Betriebsstätten als europarechtswidrig (hierzu BROEMEL/ENDERT, Ubg 2011, 720), wäre die progressionsmindernde Bildung des Investitionsabzugsbetrags zwar grds. möglich; für EU-Staaten würde eine Progressionsminderung wegen § 32b Abs. 1 Satz 2 zum Teil ins Leere gehen und wäre nur bei einer nicht in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte denkbar, welche die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 (aktive Betriebsstätte) erfüllt.

► *Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 15a:* Zur Anwendbarkeit des § 15a im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte s. Anm. 27. UE ist § 15a auch in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bei ausländischen Gesellschaftern durch Entwicklung eines fiktiven Kapitalkontos anzuwenden (aA WESSLING, BB 2011, 1823; s. allg. zur Anwendbarkeit des § 15a bei ausländischen PersGes. § 15a Anm. 187; s. zur Entwicklung des Kapitalkontos außerhalb bilanzieller Gewinnermittlung BFH v. 15.10.1996 – IX R 72/92, BStBl. II 1997, 250 [252]; KULOSA in SCHMIDT XXXI, § 21 Rn. 112).

► *Kapitaleinkünfte:* Soweit es sich bei den ProgrVorbEinkünften um Kapitaleinkünfte handelt, auf die der pauschale Steuersatz gem. § 32d Abs. 1 anzuwenden wäre, sind diese nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen (KÜHLING/GÜHNE, NWB 2011, 226; HEINICKE in SCHMIDT XXXI, § 32b Rn. 2). Soweit jedoch der pauschale Steuersatz keine Anwendung findet (zB Fälle des § 32d Abs. 2), sind die ProgrVorbEinkünfte zu berücksichtigen (s. Anm. 30; vgl. GRÜTZNER, NWB 2001 F. 3, 11723 [11743] für das Teileinkünfteverfahren). Zum Sparepauschbetrag (§ 20 Abs. 9) und WK s. Anm. 189.

Ausschluss des § 32b für Kapitaleinkünfte iSd. § 32d Abs. 1: Der Ausschluss des ProgrVorb. bei Einkünften, auf die der pauschale Steuersatz gem. § 32d Abs. 1 anzuwenden wäre, ergibt sich aus § 2 Abs. 5b; danach sind die Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 nicht als Einkünfte zu berücksichtigen.

Objektsteuern: Die Höhe von Objektsteuern bestimmt sich nach ausländ. Recht (zB BFH v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94 für die GewSt.), während sich die Abziehbarkeit dieser Steuern nach dem deutschen StRecht richtet.

Bruttobemessungsgrundlage einschließlich Steuer: Bei Anwendung des ProgrVorb. ist von einer steuerlichen Bruttobemessungsgrundlage auszugehen (vgl. FG München v. 24.4.2001 – 12 K 1814/97, EFG 2001, 1133, rkr.).

Zusammenveranlagung von Ehegatten:

► *Zusammenrechnung bei Zusammenveranlagung:* Bei Zusammenveranlagung (§ 26b) ist auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen. Die dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte beider Ehegatten sind zu addieren; dies gilt auch, wenn ein Ehegatte nur stfreie Einkünfte bezogen hat (vgl. BFH v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660; v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34; v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84; BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589; s. Anm. 48). Eine unterschiedliche Wahl der Veranlagungsart für die Steuersatzermittlung und die Steuerbemessungsgrundlage ist nicht zulässig.

▷ *DBA-Recht:* Der Zusammenrechnung von Ehegatten-Einkünften steht das Abkommensrecht grds. nicht entgegen (BFH v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34, zum DBA Österreich).

▷ *Kirchensteuer:* Zu den Auswirkungen des ProgrVorb. auf die KlSt. glaubensverschiedener Ehen s. OFD Düss. v. 10.10.1983 – S 2447 A-St 122, juris.

b) Nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie Einkünfte

aa) Doppelbesteuerungsabkommen

120

Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Verträge (Art. 59 Abs. 1 GG) mit dem Zweck, eine doppelte Besteuerung Ansässiger durch die Vertragsstaaten zu vermeiden (vgl. WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 64). Hierzu sind auch Abkommen zu zählen, welche Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als Nebenzweck beinhalten, zB Handelsverträge, Schifffahrtsabkommen (vgl. WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 64). Nicht zu den DBA zählen hingegen völkerrechtliche Verträge, welche steuerliche Privilegierungen des Personals internationaler Organisationen zum Gegenstand haben (vgl. WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 64). Mittels Zustimmungsgesetz wird das DBA in innerstaatliches Recht mW 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). Umgesetzte DBA wirken als einfache Gesetze, für die Art. 25 GG nicht gilt (BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 2 AO Rn. 1 und 38 mwN). Als Spezialnormen hinsichtlich der Rechtsfolge können sie dem übrigen EStRecht vorgehen (WASSERMEYER, StuW 1990, 404 [411]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 2 AO Rn. 1 und 38). Eine Übersicht über die zurzeit geschlossenen DBA mit Fundstellen und Hinweisen zur zeitlichen Anwendung wird vom BMF regelmäßig aktualisiert veröffentlicht; zB BMF v. 17.1.2012, BStBl. I 2012, 108; v. 12.1.2011, BStBl. I 2011, 69; v. 12.1.2010, BStBl. I 2010, 35.

Kein DBA-Progressionsvorbehalt für Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 erforderlich: Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 setzt nach der RsprÄnderung des BFH (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 23A MA Rn. 123; aA ACHTER, IStR 2003, 203; GROTHERR, IWB 2004 F. 3 Gr. 3, 1397, LIEBER, IWB 2002 F. 3a Gr. 1, 1022; SABATSCHUS, IStR 2002, 623) und der Anpassung des Gesetzeswort-

§ 32b Anm. 120–127 B. Abs. 1: Bes. StSatz bei Bezug best. Leistungen

lauts im Rahmen des JStG 2007 v. 13.12.2006 (s. Anm. 2, 36 und 37) nicht voraus, dass die Einkünfte nach dem DBA „unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer“ stfrei sind.

Doppelansässigkeit: Der ProgrVorb. nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 greift auch in den Fällen der Doppelansässigkeit (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; s. Anm. 37). Die Einbeziehung ausländ. Einkünfte ist jedoch nicht möglich, wenn das einschlägige DBA dies ausdrückl. untersagt (GROTHERR, IWB 2004 F. 3 Gr. 3, 1397 [1445]; WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 22; PULS, DStZ 2003, 755).

Kein DBA: Besteht mit einem Staat kein DBA, ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht anwendbar.

121 **bb) Steuerbefreiung der Einkünfte**

Freistellung der Einkünfte: Einkünfte sind nur dann iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nach einem DBA stfrei, wenn dieses die Einkünfte von der deutschen Besteuerung freistellt.

Umfang der Einbeziehung: Die Einkünfte sind nur in den ProgrVorb. einzubeziehen, *soweit* sie nach dem jeweiligen DBA stfrei sind (vgl. BFH v. 2.11.1999 – I B 163/98, BFH/NV 2000, 692). Der Umfang der StBefreiung (und damit auch der des ProgrVorb.) ist für Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht nach innerstaatlichen steuerlichen Regelungen, sondern eigenständig abkommensrechtlich auszulegen (vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865). Insoweit kann eine weitere Einschränkung des Umfangs der einzubeziehenden Einkünfte eintreten.

Negative Einkünfte (Verluste): Auch negative Einkünfte sind bei einer DBA-StBefreiung von der inländ. Besteuerung ausgenommen.

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; v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; WASSERMAYER, StuW 1990, 404.

DBA-Rückfallklausel: DBA sehen teilweise vor, dass eine Freistellung ausländ. Einkünfte nur dann vorgenommen werden muss, wenn diese Einkünfte im Ausland tatsächlich einer Besteuerung unterliegen (sog. Rückfallklausel). Greift eine Rückfallklausel, unterliegen die Einkünfte nicht dem ProgrVorb., sondern werden im Inland voll besteuert.

Rückfallklausel gem. § 50d: Bei Anwendung der Rückfallklausel des § 50d unterliegen die Einkünfte nicht dem ProgrVorb., sondern werden im Inland voll besteuert.

122–126 Einstweilen frei.

c) Keine Einkünfte aus bestimmten europäischen Einkunftsquellen vom Progressionsvorbehalt (Abs. 1 Satz 2 und 3)

127 **aa) Übersicht zu dem den Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 einschränkenden Tatbestandsmerkmal**

Ausschluss vom Progressionsvorbehalt: Durch Abs. 1 Satz 2 werden ab VZ 2008 bestimmte innerhalb der Mitgliedstaaten der EU bzw. des EWR-Abkommens erzielte Einkünfte, die nach einem DBA stfrei sind, vom ProgrVorb. ausgeschlossen. Diese ausländ. Einkünfte müssen Stpfl. nicht mehr nach deutschen Einkunftsermittlungsvorschriften ermitteln (OFD Frankfurt/Main v. 3.1.2012, Az. S 2295 A-25-St 513, juris, mit Beispielen).

Abschließende Aufzählung: Die Aufzählung bestimmter Einkunftsquellen, die nicht dem ProgrVorb. gem. Satz 1 Nr. 3 unterliegen, ist abschließend. Aufgrund des eindeutigen Bezugs in Abs. 1 Satz 2 auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bleibt die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2 auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 beschränkt; soweit sich der ProgrVorb. aus anderen Nummern ergibt, bleibt es deshalb bei der Anwendung des ProgrVorb. (so auch WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 68).

Nicht in einem Drittstaat belegen (Abs. 1 Satz 3): Vom ProgrVorb. ausgeschlossen sind ausschließlich Einkunftsquellen, die nicht in einem Drittstaat belegen sind. Zur Definition des Drittstaats verweist Abs. 1 Satz 3 auf § 2a Abs. 2a, so dass EWR-Staaten den Mitgliedstaaten der EU gleichgestellt werden, sofern zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem anderen Staat die für die Besteuerung erforderlichen Auskünfte erteilt werden.

Rechtsfolge: Liegen die Tatbestände des Abs. 1 Satz 2 und 3 vor, gilt Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht, so dass insoweit auch der ProgrVorb. keine Anwendung findet.

bb) Einkünfte aus einer land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) 128

Definitionsidentität mit § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1: Die Regelungsbegriffe des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 entsprechen denen des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1.

► *Land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten* ergeben sich aus § 13, § 14; s. § 2a Anm. 27.

► *Betriebsstätte:* Der Betriebsstättenbegriff ergibt sich aus § 12 AO; s. § 2a Anm. 27.

► *Belegenheit:* Siehe § 2a Anm. 27. Zu beachten ist, dass Abs. 1 Satz 2 voraussetzt, dass die Betriebsstätte nicht im Drittland liegt, während § 2a gerade bei Belegenheit im Drittland Anwendung findet (vgl. HOLTHAUS, DSStZ 2009, 188; SCHMIDT/HEINZ, IStR 2009, 43).

cc) Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte, die nicht die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 erfüllt (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) 129

Regelungsidentität mit § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Die Regelungsbegriffe des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 entsprechen denen des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.

► *Gewerblichkeit* ergibt sich aus § 15 Abs. 2; s. § 2a Anm. 30.

► *Betriebsstätte:* Der Betriebsstättenbegriff ergibt sich aus § 12 AO; s. § 2a Anm. 30.

► *Belegenheit:* Siehe § 2a Anm. 30. Zu beachten ist, dass Abs. 1 Satz 2 voraussetzt, dass die Betriebsstätte nicht im Drittland liegt, während § 2a gerade bei Belegenheit im Drittland Anwendung findet (vgl. HOLTHAUS, DSStZ 2009, 188; SCHMIDT/HEINZ, IStR 2009, 43).

► *Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1:* s. § 2a Anm. 104 ff. Die Betriebsstätte erfüllt die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 nicht, wenn es sich um eine passive Betriebsstätte handelt; entwickelt die Betriebsstätte hingegen (fast) ausschließlich aktive Tätigkeiten (Aktivitätsklausel), findet der Ausschluss gem. Abs. 1 Satz 2 keine Anwendung und die Einkünfte aus der Betriebsstätte unterliegen dem positiven und negativen ProgrVorb., auch wenn die Betriebsstätte nicht im Drittland belegen ist. Dadurch soll sichergestellt werden, dass insbes. negative Einkünfte passiver Betriebsstätten weiterhin nicht in den negativen ProgrVorb. fallen (WITTKOWSKI/LINDSCHEID, IStR 2009, 225 [227]; GEBHARDT/QUILITZSCH, IStR 2010, 390).

§ 32b Anm. 129–130 B. Abs. 1: Bes. StSatz bei Bezug best. Leistungen

- ▷ *Suspendierung des Progressionsvorbehalts*: Liegt eine EWR-Betriebsstätte (oder eine EWR-Personengesellschaft) vor, welche passive Einkünfte iSd. § 2a erzielt, die unter ProgrVorb. freigestellt sind, wird der ProgrVorb. des § 32b suspendiert. Die Suspendierung bezieht sich auf die entsprechenden Verluste und Gewinne (Symmetriethese). Im Ergebnis werden damit die passiven Gewinne aus Betriebsstätten iSd. § 2a Abs. 2 vom ProgrVorb. ausgenommen, während die aktiven Betriebsstättengewinne nicht vom ProgrVorb. befreit sind, und damit schlechter gestellt werden. Unter Umständen ist es aus Gestaltungssicht günstiger, Betriebsstättengewinne zu passivieren; etwa, indem Erträge aus passiver Tätigkeit generiert werden und diese die übrigen aktiven Erträge infizieren (im Detail KUDERT/KACZAREPA, PIStB 2011, 267 [273]).

Unklarer Verweis auf § 2a Abs. 2 Satz 1: Als Gegen Ausnahme zum Ausschluss des ProgrVorb. eröffnet Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 2 den (positiven und negativen) ProgrVorb., wenn die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 vorliegen. Der pauschale Verweis wirft die Frage auf, ob gewerbliche EU-/EWR-Betriebsstätten generell nicht vom Regelungsbereich des neu gefassten § 32b erfasst werden. Der Verweis ist uE nicht auf die Belegenheit der Betriebsstätte, sondern auf die jeweilige in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit bezogen (SCHMIDT/HEINZ, IStR 2009, 43; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 34). Der Verweis auf § 2a Abs. 2 Satz 1 ist auch insoweit ungenau, als § 2a Abs. 2 nF nur für negative Betriebsstätteneinkünfte gilt, jedoch § 32b Abs. 1 Satz 2 den negativen und den positiven ProgrVorb. ausschließt. Der Verweis ist uE so zu verstehen, dass der ProgrVorb. sowohl bei positiven als auch bei negativen passiven Betriebsstätteneinkünften iSd. § 2a Abs. 2 ausgeschlossen ist (JB 2009, § 32b J-08 Anm. 6 „Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 (gewerbliche Einkünfte)“; so auch SCHMIDT/HEINZ, IStR 2009, 43).

Aktivitätsklausel des DBA: Soweit das jeweilige DBA im Methodenartikel einen Aktivitätsvorbehalt enthält (der nicht mit den Regelungen des § 2a Abs. 2 übereinstimmen muss), nach dem die Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte nur unter bestimmten Voraussetzungen erfolgt, wird der Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 2 weiter eingeschränkt. Denn sind die Voraussetzungen der Freistellung nicht erfüllt, findet die Anrechnungsmethode Anwendung (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). Dies kann im Gewinn- oder Verlustfall zu einer Ungleichbehandlung von passiven Betriebsstätten führen in Abhängigkeit davon, ob mit dem Belegenheitsstaat ein DBA mit oder ohne Aktivitätsklausel besteht (WITKOWSKI/LINDSCHEID, IStR 2009, 225 [228]; HOLTHAUS, DStZ 2009, 188).

130 **dd) Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)**

Definitionsidentität mit § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a: Die Regelungsbegriffe des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 entsprechen denen des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a.

► *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung* ergeben sich aus § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; s. § 2a Anm. 50.

► *Unbewegliches Vermögen*: Der Begriff des unbeweglichen Vermögens ergibt sich aus § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (s. § 2a Anm. 50). Zum unbeweglichen Vermögen können grds. auch im Inland registrierte Schiffe zählen, jedoch verdrängt Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 die Anwendung des Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 für Schiffe. Flugzeuge, die

ebenfalls zum unbeweglichen Vermögen zählen können (BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467), sollen vom Anwendungsbereich des § 2a Abs. 2 und damit auch des Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 ausgenommen sein (OFD Frankfurt/Main v. 17.5.2002 – S 2118a A-11-St II 22, juris). Dies ist uE zutreffend, weil die Registeransässigkeit keinen ausreichenden Anhaltspunkt für die Bestimmung der Belegenheit bietet. Sollte auch die Überlassung von Flugzeugen in Abs. 1 Satz 2 einbezogen werden, würde dies eine Spezialnorm, vergleichbar Abs. 1 Satz 2 Nr. 4, voraussetzen.

► *Sachinbegriffe*: Der Inhalt des Sachinbegriffs ergibt sich aus § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. § 2a Anm. 50) und setzt die Zusammenfassung mehrerer WG zu einer eigenständigen wirtschaftlichen Einheit voraus.

► *Belegenheit*: s. § 2a Anm. 50.

Offene Immobilienfonds: Zur Benachteiligung von Anlegern in offenen Immobilienfonds gegenüber Direktanlegern vgl. HECHTNER, DStZ 2009, 47.

ee) Entgeltliche Überlassung von Schiffen, sofern diese ausschließlich oder fast ausschließlich in einem anderen als einem Drittstaat eingesetzt worden sind (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4) 131

Regelungsidentität mit § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b: Die Regelungsbegriffe des Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 entsprechen denen des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b.

► *Feststellungslast*: In Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 wurde jedoch der Hinweis auf Nachweispflichten des Stpfl. nicht aufgenommen. Mangels etwaiger Anhaltspunkte in der Gesetzesbegründung auf ein redaktionelles Versehen (BTDrucks. 16/10189, 53) finden die Regelungen in § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b über die Feststellungslast bei Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 keine Anwendung (vgl. WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 67).

► *Einsatz in einem anderen als einem Drittstaat*: Der Einsatz eines Schiffs ergibt sich aus der Fahrstrecke oder der Einsatzdauer (s. § 2a Anm. 59).

► *Einschränkung: Es handelt sich um Handelsschiffe*: Zum Begriff des Handelsschiffs s. § 2a Anm. 60.

► *Aufzählung gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a bis c*: s. § 2a Anm. 60 ff.

ff) Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder Übertragung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und Nr. 4 (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5) 132

Die Regelungsbegriffe des Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 entsprechen denen des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. c; s. § 2a Anm. 63.

gg) Andere Einkünfte 133

Für andere ausländ. und nach DBA stfreie Einkünfte aus EU-/EWR-Staaten als die unter Abs. 1 Satz 2 fallenden Einkünfte (zB aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit oder aus aktiven Betriebsstätten) findet der ProgrVorb. weiterhin Anwendung. Zu Qualifikationsproblemen bei der Zuordnung von Einkünften, insbes. aufgrund von Subsidiaritätsklauseln, s. HOLTSHAUS, DStZ 2009, 188.

Einstweilen frei.

134–138

§ 32b Anm. 139–141 B. Abs. 1: Bes. StSatz bei Bezug best. Leistungen

6. Nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfreie Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)

Schrifttum: KLINKE, Diener, Dienen und Verdienen: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 217.

139 a) Nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen

Sonstige zwischenstaatliche Übereinkommen: Nach der gesetzlichen Terminologie ist der Begriff „Übereinkommen“ der Oberbegriff für die DBA und sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen. Bei den nicht als DBA zu qualifizierenden sonstigen Übereinkommen handelt sich um internationale Verträge zwischen Deutschland und anderen Staaten, in denen Steuerbefreiungen vereinbart wurden. Sie unterscheiden sich von den DBA durch ihren multilateralen Charakter und ihre oft auf bestimmte Personengruppen begrenzte Wirkung; zudem enthalten sie idR nicht nur steuerliche Regelungen.

Fundstellennachweis: Eine Zusammenstellung der Fundstellen der zwischenstaatlichen Vereinbarungen, Zustimmungsgesetze und Rechtsverordnungen, aufgrund derer Personen, Personenvereinigungen, Körperschaften, internationalen Organisationen oder ausländ. Staaten Befreiungen von deutschen Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gewährt werden (ausgenommen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) (Stand: 1.1.2007) enthält BMF v. 20.8.2007 (BStBl. I 2007, 656).

140 b) Steuerbefreiung der Einkünfte

Einkünfte: Zum Begriff der Einkünfte vgl. Anm. 119. Der ProgrVorb. nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 erfasst lediglich die nach dem Übereinkommen stfreien, nicht jedoch die darüber hinaus erzielten Einkünfte (vgl. BFH v. 2.11.1999 – I B 163/98, BFH/NV 2000, 692).

Steuerbefreiung: Die Steuerbefreiung der Einkünfte ergibt sich aus den Regelungen des jeweiligen Übereinkommens.

141 c) Unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer

Progressionsvorbehalt im Übereinkommen erforderlich: Das Übereinkommen muss stfreie Einkünfte unter den ProgrVorb. Stellen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4); enthält das Übereinkommen keinen ProgrVorb., findet § 32b keine Anwendung (WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 36). Dem steht auch nicht die geänderte Rspr. des BFH zum ProgrVorb. in DBA (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549) entgegen; denn aus BTDrucks. 16/3036, 14 und der später beschlossenen Fassung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 ergibt sich, dass der Gesetzgeber den ProgrVorb. des § 32b unter den ausdrücklichen Vorbehalt im Übereinkommen stellen wollte.

► *Regelung in einzelnen Übereinkommen:*

▷ *Protokolle über die Vorrechte und Immunitäten (Immunitätenprotokolle):* Diverse Protokolle bezüglich europäischer Organisationen sehen besondere steuerliche Vorrechte zugunsten der jeweiligen Mitarbeiter vor. Häufig wird darin die Steuerfreiheit der Dienstbezüge bei Berücksichtigung dieser Bezüge im Rahmen des Progressionsvorbehalts geregelt. Bei den Beiträgen der Mitarbeiter zum Versorgungssystem kann es sich um echte Gehaltskürzungen handeln, welche die Progressionsvorbehaltseinkünfte mindern (BMF v. 17.2.1979, BStBl. I 1979, 139).

- ▷ *Dolmetscher bei der EU*: Zum ProgrVorb. für als Dolmetscher bei der EU tätige Personen s. OFD München v. 1.10.2004 – S 1311-23 St 41/42 (differenzierend für Konferenzdolmetscher, welche für die Organe der EU und den Europarat und dessen Organe freiberuflich tätig sind).
- ▷ *Europäische Patentorganisation*: Gemäß Art. 16 Abs. 1 Satz 3 Protokoll über die Vorrechte und Immunitäten der europäischen Patentorganisation v. 5.10.1973 (BGBl. II 1976, 985) sind im Inland wohnhafte Bedienstete des Europäischen Patentamts 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). Zu Einzelheiten der entsprechenden Jahresgehaltmitteilung s. Senatsverwaltung der Finanzen Berlin v. 13.10.2010, Az. III A-S 1311-6/1997, juris.
 - *Unterhaltsberechtigtenzulage* ist als vergleichbare Leistung gem. § 65 Abs. 1 Nr. 3 bei der Ermittlung der Progressionsvorbehaltseinkünfte nicht zu berücksichtigen (Senatsverwaltung der Finanzen Berlin v. 13.10.2010, Az. III A-S 1311-6/1997, juris).
 - *Beiträge zum Versorgungssystem*: Die Beiträge zum Versorgungssystem (8% des monatlichen Grundgehalts) sind echte Gehaltskürzungen, welche die Progressionsvorbehaltseinkünfte mindern (BMF v. 17.2.1979, BStBl. I 1979, 139; Senatsverwaltung der Finanzen Berlin v. 13.10.2010, Az. III A-S 1311-6/1997, juris).
 - *Beiträge zur sozialen Sicherung bei Krankheit, Tod oder Invalidität* (3% des Grundgehalts) sind Pflichtbeiträge, die bei der Ermittlung der Progressionsvorbehaltseinkünfte nicht abzugsfähig sind. Auch ein Abzug als SA ist ausgeschlossen (BFH v. 16.11.2011 - X R 15/09, BStBl. II 2012, 325; BMF v. 17.2.1979, BStBl. I 1979, 139; Senatsverwaltung der Finanzen Berlin v. 13.10.2010, Az. III A-S 1311-6/1997, juris).
 - *Zahlungen aus der internen Pflegeversicherung* sind als steuerfreie Leistungen iS von § 3 Nr. 1a zu qualifizieren, die nicht dem ProgrVorb. unterliegen (BMF v. 17.2.1979, BStBl. I 1979, 139; Senatsverwaltung der Finanzen Berlin v. 13.10.2010, Az. III A-S 1311-6/1997, juris).
- ▶ *Europäisches Zentrum für mittelfristige Wettervorhersage*: Gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 2 Protokoll über die Vorrechte und Immunitäten des Europäischen Zentrums für mittelfristige Wettervorhersage v. 11.10.1973 (BGBl. II 1975 874, 895) sind die Mitglieder des Zentrums mit ihren Bezügen (nicht aber mit ihren anderen Einkünften) unter ProgrVorb. von der deutschen ESt. befreit; keine Steuerbefreiung für Ruhegehälter und gleichartige Leistungen.
- ▶ *Europäische Union*: Keinen ProgrVorb. lässt zB das Protokoll über Vorrechte und Befreiungen des Personals der Europäischen Gemeinschaften v. 8.4.1965 zu (BGBl. II 1965, 1482; BGBl. II 1967, 2156; 7. Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union, ABl. EU 2004 Nr. C 310, 261; ABl. EU 2007 Nr. C 306, 165; BGBl. II 2008, 1038 [1110]; zum Protokoll v. 8.4.1965 KLINKE, IStR 1995, 217).
- ▶ *Europäische Organisation für Kernforschung*: Nach den Regelungen des Protokolls grds. stfrei; kein ProgrVorb., Art. 10 Protokoll über Privilegien und Immunitäten der Europäischen Organisation für Kernforschung (BGBl. II 2006, 970).
- ▶ *Europäische Schulen im Ausland*: Zulagen von Lehrern an Europäischen Schulen im Ausland sind gem. VO über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an die Direktoren und Lehrer bei den Europäischen Schulen im Ausland

§ 32b Anm. 141–146 B. Abs. 1: Bes. StSatz bei Bezug best. Leistungen

v. 18.8.1995 (BGBl. II 1995, 676; BStBl. I 1995, 416) stfrei; kein ProgrVorb. (BFH v. 15.12.1999 – I R 80/98, BFH/NV 2000, 832).

► *Europäisches Währungsinstitut (EWI)*: Gemäß Art. 21 des Protokolls über die Satzung des Europäischen Währungsinstituts (ABLEG 1992 Nr. C 191, 108; BGBl. II 1992, 1251) gelten die Vorrechte und Befreiungen nach Maßgabe des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften v. 8.4.1965 (BGBl. II 1965, 1482) für die Mitarbeiter des EWI. Dies gilt auch für die Dienstbezüge eines Mitarbeiters des EWI, der vor Antritt seiner Tätigkeit bereits im Inland ansässig war (vgl. OFD Frankfurt/Main v. 12.1.1999 – S 2100 A-1-St II 22, juris).

► *Europol*: Gehälter und Bezüge der Mitglieder des Personals von Europol, auf deren Gehälter und Bezüge (mit Ausnahme von Renten und Ruhegehältern) eine Steuer zugunsten von Europol erhoben wird, sind stfrei; diese können jedoch in den ProgrVorb. einbezogen werden, Art. 8 Abs. 3 Protokoll Europol (ABLEG 1997 Nr. C 221, 2; BGBl. II 1997, 2170).

► *Exekutivagenturen*: Kein ProgrVorb. für die im Ansässigkeitsstaat stfreien Einkünfte der Mitarbeiter der (mit Aufgaben der EU-Verwaltung betrauten) sog. Exekutivagenturen, (Art. 19 der VO (EG) Nr. 58/2003 v. 19.12.2002, ABLEU 2003 Nr. L 11, 1; OFD München/Nürnb. v. 22.8.2003, IStR 2003, 859).

► *Internationale Meeresbodenbehörde*: Stfrei; kein ProgrVorb. (Art. 8 Nr. 2 Buchst. c Protokoll über Privilegien und Immunitäten der Internationalen Meeresbodenbehörde, BGBl. II 2007, 195; nF des Protokolls v. 7.1.2011).

► *Tagegelder für Abgeordnete Beamte*: Zur Behandlung der Tagegelder, die von Organen der EU an in ihrem Bereich verwendete deutsche Beamte gezahlt werden, s. Anm. 216 „Tagegelder“.

Diplomaten und Konsularbeamte:

► *Ausländische Vertretungen im Inland*: Für Personen, die die Voraussetzungen des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen (WÜD) v. 18.4.1961 (BGBl. II 1964, 957) oder des Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen (WÜK) v. 24.4.1963 (BGBl. II 1969, 1585) erfüllen, verneint die Fin-Verw. einen ProgrVorb. (vgl. OFD Berlin v. 20.7.2000 – 07-20 St 127-S-1310-2/94, juris).

► *Wirkung des WÜD/WÜK*: Auf Grundlage des WÜD und des WÜK unterliegen Bedienstete an ausländ. diplomatischen und konsularischen Vertretungen, sofern sie weder die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen noch im Geltungsbereich des EStG ständig ansässig sind, im Inland nur mit ihren inländ. 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. 2; H 3.29 EStH 2010 „Wiener Übereinkommen“; OFD Berlin v. 20.7.2000 – 07-20 St 127-S-1310-2/94, juris). 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 3 Nr. 29 EStH 2010 „Wiener Übereinkommen“).

► *Werden die Voraussetzung von WÜD oder WÜK nicht erfüllt* (zB wegen deutscher Staatsangehörigkeit oder ständiger Ansässigkeit im Inland), findet auch § 3 Nr. 29 keine Anwendung. Ausgehend von unbeschr. StPfl. nach § 1 Abs. 1 ist dann anhand des jeweiligen DBA zu prüfen, ob eine sachliche Befreiung in Frage kommt (vgl. OFD Berlin v. 20.7.2000 – 07-20 St 127-S-1310-2/94, juris).

Mitglieder ausländischer Streitkräfte: s. Anm. 216 „NATO-Angehörige“.

7. Einkünfte bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)

a) Bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 147

Überblick: Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erfasst zwei Personenkreise: Zum einen unbeschr. Stpfl. (erweiterte unbeschr. StPfl. gem. § 1 Abs. 2 sowie unbeschr. Stpfl. auf Antrag – Grenzpendler gem. § 1 Abs. 3 ggf. iVm. § 1a); zum anderen beschr. Stpfl. Personen, die auf Antrag zur ESt. veranlagt werden (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4).

Grenzpendler (§ 1 Abs. 3): s. Anm. 56.

Ehegatten von EU-/EWR-Angehörigen und öffentlich Bediensteten bei geringen Auslandseinkünften (§ 1a): s. Anm. 56. Einkünfte des Ehegatten werden im Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nur bei Zusammenveranlagung in den ProgrVorb. einbezogen (s. auch Anm. 119).

Einzelveranlagung von EU-/EWR-Angehörigen mit wesentlichen Auslandseinkünften (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4): Zu § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Anm. 57. Bestand für einen Teil des Kj. unbeschr. StPfl., findet Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 wegen § 2 Abs. 7 Satz 3 keine Anwendung mehr; denkbar ist dann ein ProgrVorb. nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.

b) Im Veranlagungszeitraum 148

Die Ermittlung der einzubeziehenden ProgrVorbEinkünfte ist kalenderjahrbezogen vorzunehmen.

c) Nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte 149

Nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend:

▶ *Keine inländischen Einkünfte iSd. § 49:* Einkünfte unterliegen nicht der deutschen ESt., wenn es sich bei diesen nicht um inländ. Einkünfte iSd. § 49 handelt. Daher werden ausländ. und die erweiterten Inlandseinkünfte vom ProgrVorb. erfasst.

▶ *DBA-steuerbefreite Einkünfte:* Einkünfte, die nach einem DBA sachlich stbefreit sind, unterliegen nicht der deutschen ESt. (vgl. BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321) und sind daher in den ProgrVorb. einzubeziehen (so auch WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 75; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 38).

▶ *Mitglieder ausländischer Streitkräfte:* s. Anm. 216 „NATO-Angehörige“.

▶ *Nach DBA beschr. steuerbare Einkünfte:* s. Anm. 150.

▶ *Nachweis der ausländischen Einkünfte:* Die Höhe der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte ist bei § 1 Abs. 3 und § 1a durch eine Bescheinigung nachzuweisen (§ 1 Abs. 3 Satz 4, § 1a).

Einkünfte: In den ProgrVorb. ist der Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben einzubeziehen (vgl. näher Anm. 119).

Einkünfte, die dem Kapitalertragsteuerabzug oder dem Abzug nach § 50a unterliegen: Soweit die abgeltende Wirkung für Einkünfte, die dem KEST-Abzug oder dem Abzug nach § 50a unterliegen, in den Fällen des § 2 Abs. 7 Satz 3 iVm. § 50 Abs. 2 Nr. 3 oder in den Fällen einer Antragsveranlagung eines EU-/EWR-Staatsangehörigen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der EU bzw. im EWR für die Einkünfte iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 iVm. § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 iVm. Satz 7 verloren geht, sind diese Einkünfte bereits bei der Ermittlung des zVE berücksichtigt. Für die Anwendung des § 32b be-

§ 32b Anm. 149–150 B. Abs. 1: Bes. StSatz bei Bezug best. Leistungen

steht insoweit kein Raum mehr. Bleibt hingegen die abgeltende Wirkung für diese Einkünfte erhalten, sind sie bei der Berechnung der ESt. gem. § 32b zu berücksichtigen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5). Besondere Berücksichtigung finden jedoch die Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn der Tarif des § 32d Anwendung findet (s. Anm. 119 „Besondere Vorschriften der Einkünfteermittlung/Kapitaleinkünfte“).

Negativer Progressionsvorbehalt: Durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) wurde das Erfordernis aufgehoben, dass die Summe der Einkünfte, die bei Anwendung des § 1 Abs. 3, § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 bei der Ermittlung des zVE unberücksichtigt bleiben, positiv sein muss. Auf Antrag ist die Neuregelung in offenen Fällen auch auf VZ vor 2008 anzuwenden (§ 52 Abs. 43a Satz 1).

Abgeltungsteuer gem. § 32d: Der besondere Steuersatz von 25 % zzgl. SolZ verdrängt § 32b, soweit die Wirkung des § 32d Abs. 1 Satz 1 reicht. § 32b ist jedoch in allen Fällen außerhalb des § 32d Abs. 1 Satz 1 zu beachten (s. Anm. 30).

150 d) Dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte

Einkünfte mit Steuerabzug: Grundsätzlich gilt die ESt. für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, Kapitalertrag oder Steuerabzug aufgrund des § 50a unterliegen, bei beschr. Stpfl. als abgegolten (§ 50 Abs. 2 Satz 1). In den Fällen des § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 wird diese Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 Satz 1 für die Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 aufgehoben. Die Abgeltungswirkung für die übrigen Einkünfte bleibt jedoch bestehen (§ 50 Rn. 302; WIED in BLÜMICH, § 50 Rn. 84)

Anwendung des Progressionsvorbehalt: Fraglich ist, ob diese Einkünfte, für die der abgeltende Steuerabzug weiter gilt, nunmehr durch die Alt. „dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte“ gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 in den ProgrVorb. einzubeziehen sind (iE bejahend WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 75; abl. offenbar WIED in BLÜMICH, § 50 Rn. 84, die Nichtberücksichtigung der übrigen Abzugseinkünfte begegne keinen Bedenken). Die Einbeziehung dieser Einkünfte ergibt sich uE aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5. Auch die Streichung des § 50 Abs. 5 Satz 6 aF („Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug aufgrund des § 50a unterliegen werden nur im Rahmen des § 32b berücksichtigt“) spricht uE nicht gegen die Berücksichtigung im Rahmen des ProgrVorb., denn Rechtsgrundlage hierfür ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 5. Zum Verhältnis zu DBA-Regelungen vgl. Anm. 35.

Abgeltungsteuer gem. § 32d: Der besondere Steuersatz von 25 % zzgl. SolZ verdrängt § 32b, soweit die Wirkung des § 32d Abs. 1 Satz 1 reicht. § 32b ist jedoch in allen Fällen außerhalb des § 32d Abs. 1 Satz 1 zu beachten (s. Anm. 30).

Fiktion des § 1 Abs. 3 Satz 3: Für Zwecke des § 1 Abs. 3 gelten Einkünfte, die nach einem DBA im Inland nur der Höhe nach beschr. besteuert werden dürfen, als inländ. Einkünfte (BFH v. 13.11.2002 – I R 67/01, BStBl. II 2003, 587; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2003, 649): Diese Fiktion beschr. sich jedoch auf § 1 Abs. 3 Satz 2, so dass auch die in Satz 3 aufgeführten inländischen Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschr. besteuert werden dürfen, in die inländische Einkommensteueranlagung einzubeziehen sind. Dies mit der Folge, dass diese Einkünfte nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen sind (HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 38 und § 1 Rn. 60).

e) Ausgenommene Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4

151

Vom ProgrVorb. sind die Einkünfte ausgenommen, welche nach einem zwischenstaatlichen Übereinkommen gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 stfrei sind und welche nach diesem Übereinkommen nicht unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der ESt. stehen (s. Anm. 141). Durch diese Vorschrift wird den zwischenstaatlichen Vereinbarungen der Vorrang vor dem grundsätzlichen ProgrVorb. eingeräumt; sie soll so der gleichmäßigen Erfassung ausländ. Einkünfte dienen.

Einstweilen frei.

152–156

**II. Rechtsfolge: Anwendung eines besonderen Steuersatzes
auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen
(Abs. 1 Satz 1 aE)**

157

Progressionsvorbehalt: Gemäß Abs. 1 Satz 1 aE ist bei Bezug der zuvor in Abs. 1 genannten Einkünfte und Leistungen ein besonderer Steuersatz auf das zvE anzuwenden. Diese Rechtsfolge bezeichnet die Überschrift des § 32b EStG als „Progressionsvorbehalt“.

Anwendung von Amts wegen: Der ProgrVorb. ist von Amts wegen anzuwenden und steht außerhalb des Ermessens der FinVerw. Gegebenenfalls setzt die Anwendung des ProgrVorb. jedoch indirekt einen Antrag des Stpfl. voraus (zB in den Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Anträge nach § 1 Abs. 3, § 1a oder § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4).

Ermittlung des besonderen Steuersatzes: Die Ermittlung des besonderen Steuersatzes ergibt sich aus Abs. 2 (s. Anm. 172).

Einstweilen frei.

158–162

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

I. Tatbestandsmerkmal des Abs. 1a: Bezug nach DBA-steuerfreier, ausländischer Einkünfte durch eine Organgesellschaft

163

Schrifttum: OTTERSBACH/HANSEN, Ausländische Betriebsstätten bzw. Tochtergesellschaften und DBA-Freistellung – Organshaft einer Mutterpersonengesellschaft mit einer GmbH als Zwischenholding, DB 1997, 1792.

Ausländische Einkünfte: Die Fiktion des Abs. 1a erfasst nach dem Wortlaut zunächst ausländ. Einkünfte. Zum Begriff der ausländ. Einkünfte s. Anm. 109. Aufgrund des engeren Merkmals „nach einem DBA steuerbefreit“ ist das Tatbestandsmerkmal „ausländisch“ deklaratorisch (vgl. FRENZ in KSM, § 32b Rn. F 7, 10; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 75k).

Organgesellschaft iSd. § 14 oder § 17 KStG: Bei den Organgesellschaften kann es sich um Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien

(§ 14 KStG) oder KapGes. (§ 17 KStG) mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland handeln. Die Voraussetzungen der kstl. Organshaft müssen erfüllt sein.

Bezogen: Die DBA-stfreien Einkünfte muss die OG bezogen haben (vgl. Anm. 58). Dabei ist die Frage des Bezugs auf Basis der für die KapGes. anwendbaren Vorschriften zu entscheiden. Dies ergibt sich aus der Fiktionswirkung (s. Anm. 100) des Abs. 1a.

Nach einem DBA steuerfrei: Abs. 1a setzt voraus, dass die Einkünfte nach einem DBA stfrei sind (vgl. Anm. 120). Damit sind ausschließlich nach einem DBA stfrei gestellte Einkünfte von Abs. 1a erfasst. Andere Einkünfte und Leistungen iSd. Abs. 1 werden von Abs. 1a aufgrund des eindeutigen Wortlauts nach auf DBA stfreie Einkünfte nicht erfasst (FRENZ in KSM, § 32b Rn. F 10; aA offenbar HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 751, der aufgrund des Verweises auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 annimmt, zwischenstaatliche Übereinkommen seien in Abs. 1a einbezogen). Insbesondere sind Einkünfte, die durch ein zwischenstaatliches Übereinkommen stfrei gestellt werden, nicht von Abs. 1a erfasst. Hintergrund für die fehlende Nennung anderer Steuerbefreiungsnormen dürfte die fehlende praktische Relevanz dieser Tatbestände sein (vgl. FRENZ in KSM, § 32b Rn. F 10).

II. Rechtsfolge des Abs. 1a

164 1. Einkünfte gelten als unmittelbar von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen bezogen

Unbeschränkt Steuerpflichtige: Die Zurechnung gem. Abs. 1a erfolgt nur bei unbeschr. StPfl. iSd. § 1 Abs. 1 bis 3, § 1a; ggf. ist eine anteilige Zurechnung vorzunehmen (s. Anm. 166).

Natürliche Personen und Personengesellschaften: Abs. 1a findet nur Anwendung, soweit natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar (über PersGes.) als OT beteiligt sind (s. Anm. 21).

Unmittelbar bezogen: Die nach DBA stfreien Einkünfte der OG werden dem OT für die Ermittlung des besonderen Steuersatzes wie eigene zugerechnet mit der Folge, dass das zvE des Organträgers für die Ermittlung des besonderen Steuersatzes nach Maßgabe des Abs. 1a um die (anteiligen) DBA-stfreien Einkünfte der OG zu erhöhen oder zu mindern ist (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3).

► *Bezogene Einkünfte:* Der Bezug beim unbeschr. StPfl. richtet sich in zeitlicher Hinsicht nach den für die KapGes. anwendbaren Vorschriften. Dies ergibt sich aus der Fiktionswirkung des Abs. 1a. Zum Merkmal „bezogen“ vgl. Anm. 58.

► *Teileinkünfteverfahren/Besonderer Steuersatz:* Bei der Zurechnung der Einkünfte sind auf Ebene der natürlichen Person sachliche Steuerbefreiungen (§ 3 Nr. 40) und (soweit praktisch überhaupt anwendbar) besondere Tarifvorschriften (§ 32d) so anzuwenden, als habe der StPfl. die Einkünfte bezogen.

► *Zu § 2a:* s. Anm. 23.

► *§ 14 Satz 1 Nr. 5 KStG* berührt uE die Zurechnung zum OT nicht, weil der Anwendungsbereich des § 14 Satz 1 Nr. 5 KStG für natürliche Personen/Personengesellschaften nicht eröffnet ist (vgl. MÜLLER, IStR 2005, 181 [185]). Auch wenn man annimmt, dass § 14 Satz 1 Nr. 5 KStG grds. im Zusammenhang mit Abs. 1a anwendbar ist, wird der negative ProgrVorb. nicht durch § 14 Satz 1 Nr. 5 KStG beschränkt, denn die Vorschrift stünde allenfalls der doppelten Be-

rücksichtigung von Verlusten im In- und Ausland entgegen. Die Berücksichtigung von Verlusten im Rahmen des negativen ProgrVorb. führt jedoch uE nicht zu einem doppelten Vorteil (Double-Dip).

Ausländische Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

- ▶ *Ausländische Einkünfte*: Die von der OG bezogenen und DBA-stfreien Einkünfte iSd. Abs. 1a gelten beim OT als ausländ. Einkünfte. Zum Begriff „ausländ.“ Anm. 163.
- ▶ *Im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3*: Die erfassten Einkünfte der OG gelten als solche des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3. Abs. 1a bezieht sich allerdings nur auf nach DBA stfreie Einkünfte.
- ▶ *„Gelten“*: Abs. 1a regelt eine gesetzliche Fiktion (s. Anm. 13 „Bedeutung/Systematische Wirkung“).

2. Zurechnung beim unbeschränkt Steuerpflichtigen

165

Zurechnung bei Einzelpersonen: Ist OT eine (natürliche) Einzelperson, so sind ihr die DBA-stfreien Einkünfte der OG in voller Höhe zuzurechnen (DANKMEYER in FROTSCHER, § 32b Rn. 67).

Zurechnung bei Personengesellschaften: Bei PersGes. sind die DBA-stfreien Einkünfte der OG den Gesellschaftern, soweit sie natürliche Personen sind, entsprechend ihrem Anteil am zuzurechnenden Einkommen der OG im VZ zuzurechnen; entscheidend ist die allgemeine Gewinnverteilungsabrede (DANKMEYER in FROTSCHER, § 32b Rn. 69). Diese Zurechnung erfordert die einheitliche und gesonderte Feststellung auf Ebene der PersGes. (§ 180 Abs. 5 Nr. 1 AO; BFH v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521; DANKMEYER in FROTSCHER, § 32b Rn. 69).

Einstweilen frei.

166–171

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

**I. Steuersatz unter Berücksichtigung des zu versteuernden Einkommens und bestimmter Hinzurechnungen und Kürzungen
(Abs. 2 Satz 1)**

1. Gegenstand und Ermittlung des besonderen Steuersatzes

172

Besonderer Steuersatz: Der besondere Steuersatz iSd. § 32b ist der durchschnittliche Steuersatz, der sich ergibt, wenn die tarifliche ESt. nach dem zVE zzgl. der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte bemessen wird (vgl. die Formulierung des § 34 Abs. 3 Satz 2). Ohne dass § 32b eine technische Anleitung zur Ermittlung enthält, ergibt sich dies aus dem Sinn und Zweck des ProgrVorb.

Ermittlung eines besonderen Steuersatzes: Die Ermittlung des besonderen Steuersatzes erfolgt in drei Schritten:

► *Ermittlung des Steuersatzeinkommens:* Im ersten Schritt ist auf Basis des zVE iSd. § 2 Abs. 5 Satz 1 (dh. ohne Berücksichtigung der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte) ein besonderes zVE für die Zwecke des ProgrVorb. zu ermitteln, das sog. Steuersatzeinkommen (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; v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100). Das Steuersatzeinkommen wird durch Hinzurechnungen und Kürzungen des zVE iSd. § 2 Abs. 5 Satz 1 nach den näheren Bestimmungen des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 ermittelt und ist gem. Abs. 2 Satz 1 für die Berechnung des Durchschnittssatzes in entsprechender Anwendung des § 32a Abs. 1 Satz 5 abzurunden.

► *Ermittlung des besonderen Steuerbetrags:* Im zweiten Schritt ist auf das ermittelte Steuersatzeinkommen der allgemeine EStTarif des § 32a anzuwenden („bei der Berechnung der Einkommensteuer“) und dadurch der sog. besondere Steuerbetrag zu ermitteln. Zur Ausnahme des Abs. 2 Satz 2 aF s. Anm. 196.

► *Berechnung des besonderen Steuersatzes:* Im dritten Schritt wird der prozentuale Anteil des besonderen Steuerbetrags am Steuersatzeinkommen als Durchschnittssteuersatz ermittelt (besonderer Steuerbetrag / Steuersatz-Einkommen × 100). Dieser besondere Steuersatz wird dann auf das zVE angewendet, wobei die sich ergebende Steuer gem. § 32a Abs. 1 Satz 6 abzurunden ist. Ein evtl. Vorteil aus der Abrundung des zVE und des Steuersatzeinkommens ist uE das Ergebnis der gesetzlichen Verweisung. Die FinVerw. setzt den besonderen Steuersatz mit vier Stellen nach dem Komma an (vgl. die Beispielsrechnungen unter H 32b EStH 2010 „Allgemeines“).

Bis VZ 1995 Schattenveranlagung: Die sog. Schattenveranlagung, die zur Berechnung eine zweite Veranlagung unter Berücksichtigung der ProgrVorbEinkünfte voraussetzte, wurde durch die ab VZ 1996 geltende Hinzurechnungsmethode aus Vereinfachungsgründen abgelöst (BTDrucks. 13/1173, BTDrucks. 13/901, 136). Aufgrund des § 32b aF war früher eine Veranlagung durchzuführen, die sämtliche fiktive Auswirkungen der ProgrVorbEinkünfte bei weggedachter Steuerbefreiung auf andere Besteuerungsmerkmale berücksichtigt (zB Altersentlastungsbetrag § 24a, Verlustabzug § 10d; BFH v. 29.4.1992 – I R 102/91, BStBl. II 1993, 149; LAUDAN, DB 1996, 856).

173 2. Steuerermäßigungen

Berücksichtigung von Steuerermäßigungen: Steuerermäßigungen iSd. §§ 34c ff. sind erst nach Anwendung des ohne sie berechneten besonderen Steuersatzes auf das zVE zu berücksichtigen (vgl. § 2 Abs. 6 Satz 1 und R 2 Abs. 2 Pos. 1 EStR 2008; aA VOGEL/LEHNER V. Art. 23 MA Rn. 212). Würden die Steuerermäßigungen vor Berechnung des besonderen Steuersatzes berücksichtigt, würden sie im Ergebnis nur anteilig Berücksichtigung finden (vgl. AIGNER/REINISCH, SWI 2003, 539; AIGNER/REINISCH und LOUKOTA, SWI 2003, 488 auch zur gemeinschaftsrechtlichen Würdigung). Auch die systematische Stellung der Steuerermäßigungen in einem eigenen Abschn. des EStG nach den Tarifvorschriften spricht für dieses Verständnis. Die Tatsache, dass die im RegE des JStG 1996 beabsichtigte entsprechende Klarstellung durch den Zusatz „bei der Berechnung der tariflichen Einkommensteuer“ (BTDrucks. 13/901 zu § 32b Abs. 2) unterblieb, führt uE zu keinem anderen Ergebnis.

3. Verlustausgleich und Verlustabzug

Schrifttum: SCHRÖDER, Beschränkung des Verlustabzugs nach §§ 2a und 15a EStG und negativer Progressionsvorbehalt, StBp 1986, 127; HECHTNER, Das neue Zusammenspiel von besonderer Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 2a EStG und Progressionsvorbehalt durch das JStG 2009: Progressionsvorbehalt 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, 188; SCHMIDT/HEINZ, Neues zur Betriebsstättenbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009 – Unstimmigkeiten und Empfehlungen, IStR 2009, 43; WICHERT, § 2a EStG im Wandel, NWB 2009, 532; WITKOWSKI/LINDSCHEID, Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach dem JStG 2009, IStR 2009, 225; GEBHARDT/QUILITZSCH, Europarechtliche Überlegungen zu § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG, IStR 2010, 390; SCHWETLIK, Gewinnverlagerung ins Ausland durch negativen Progressionsvorbehalt, GmbHR 2010, 78; DORN, Finale Verluste und negativer Progressionseffekt – ein möglicher Double-Dip-Effekt, BB 2011, 2788; GRIEBEL/KLEIN, Investieren im Ausland, RIW 2011, 177; KRÖMKER, Beschränkung des negativen Progressionsvorbehalts durch § 2a EStG, EStB 2011, 214; KUDERT/TRINKS, Eine goldige Idee – Steuerlast spürbar senken durch Nutzung des Progressionsvorbehalts PISTB 2011, 328; KUDERT/KACZAREPA, Die Betriebsstättenbesteuerung im Outbound-Fall, PISTB 2011, 267 (Teil 1) und PISTB 2011, 296 (Teil 2); MEYER/BALL, Zeitliche Begrenzung des Verlustabzugs nach dem Jahressteuergesetz 2010, DStR 2011, 345; STAHL/MANN, Die Missbrauchsvorschrift des § 4 Abs. 3 Satz 4 Alt. 2 EStG für Wertpapiere und vergleichbare Forderungen und Rechte, FR 2011, 1139; STILLER, Ende der langwierigen Diskussion zur Nutzung von Verlusten einer im EU-Ausland gelegenen Betriebsstätte, BB 2011, 607; WESSLING, Anwendbarkeit des § 15a EStG in Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bei ausländischen Personengesellschaften mit inländischen Gesellschaftern, BB 2011, 1823.

Negativer Progressionsvorbehalt: Beim negativen ProgrVorb. ist die Summe oder der Saldo der stfreien Einkünfte negativ. Die Berücksichtigung dieses negativen Betrags führt aufgrund der Minderung der Bemessungsgrundlage zu einer Minderung des Steuersatzes, ggf. bis auf null.

BFH v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660; v. 25.5.1970 – I R 146/68, BStBl. II 1970, 755; v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34; v. 13.11.1991 – I R 3/91, BStBl. II 1992, 345; v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; H 32b EStH 2010 „Ausländ. Verluste“ Nr. 1.

Der negative ProgrVorb. gilt auch dann, wenn er durch vorweggenommene WK zu § 19 entsteht, künftige Einnahmen jedoch tatsächlich nicht im Rahmen des ProgrVorb. zu berücksichtigen sein werden, weil die StPflcht entfällt oder aus der ausländ. Einkunftsquelle keine stbaren Einkünfte fließen (BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756).

Verlustausgleich: Negative Einkünfte (Verluste) aus Leistungen und Tätigkeiten (insbes. nach einem DBA stfreie ausländ. Einkünfte) sind im Wege des Verlustausgleichs bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens abzuziehen und können den Steuersatz bis auf null mindern (s. Anm. 174 „Null-Steuersatz“).

▶ *Verluste aus gescheiterten Betriebsstätten Gründungen* sind im Rahmen des negativen ProgrVorb. zu berücksichtigen (BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566).

▶ *Liebbaberei:* Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bis 5 ordnen an, dass „Einkünfte“ im Rahmen des ProgrVorb. zu berücksichtigen sind. Nach deutschem StRcht wegen Liebbaberei irrelevante Sachverhalte sind mangels Einkunftsqualifikation unbeachtlich (BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100; s. auch Anm. 119).

▶ *Goldgeschäfte:* Im Rahmen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 werden durch Goldeinkäufe im einen VZ (01) hohe Verlust erzielt, welchen durch die

Veräußerung im Folgejahr (02) entsprechende Gewinne gegenüberstehen. Für Beteiligte mit inländischem Einkommen in einer hohen ProgrStufe hat dies zur Folge, dass sich durch die Berücksichtigung des Verlusts im Rahmen der Progression der StSatZ auf bis zu 0% (01) senkt. Zwar ist der Gewinn aus der Goldveräußerung im Folgejahr (02) zu erfassen; bei Anwendung einer hohen Progressionsstufe aufgrund der übrigen Einkünfte hat dies jedoch nur eine gering oder keine steuererhöhende Wirkung, so dass insgesamt eine Steuerersparnis verbleibt (s. KUDERT/TRINKS, PISTB 2011, 328; STAHL/MANN, FR 2011, 1139 [1145]).

Beschränkung des Verlustausgleichs:

► *Beschränkung des Verlustausgleichs durch § 2a Abs. 1:* Der negative ProgrVorb. soll nach hM durch § 2a Abs. 1 derart beschr. werden, dass Drittstaatenverluste nur mit bestimmten positiven Einkünften der jeweils selben Art und grds. aus demselben Staat ausgeglichen werden dürfen.

BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; v. 12.1.2011 – I R 35/10, BStBl. II 2011, 494; FG Hamb. v. 14.3.2003 – VI 165/01, juris, rkr.; FG Berlin v. 30.9.2003 – 5 K 5342/01, juris, rkr. nach Rücknahme NZB; FG Hamb. v. 14.12.2007 – 8 K 61/07, EFG 2008, 1029, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 4.9.2008 – 5 V 10067/08, EFG 2009, 98, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 31.8.2010 – 3 K 1314/07, EFG 2010, 2099, rkr.; H 2a „Allgemeines“ und H 32b EStH 2010 „Ausländische Verluste“; MÖSSNER in KSM, § 2a Rn. A28b bis A31; FRENZ in KSM, § 32b Rn. A 84 – A 87; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 12, 30, 33; GOSCH in KIRCHHOF XI, § 2a Rn. 48; WAGNER in BLÜMICH, § 32 Rn. 36; PINKERNELL, IStR 2011, 717 [722] mit besonderen Ausführungen zum DBA USA; aA PROBST in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, § 2a Rn. 92; s. Anm. 102 „Beschränkung des Verlustausgleichs/Keine Beschränkung des negativen ProgrVorb.“.

► *Keine Beschränkung aktiver Betriebsstätteneinkünfte:* Erzielt eine ausländ. gewerbliche Betriebsstätte aktive Einkünfte iSd. § 2a Abs. 2, greift die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht ein. Sind die ausländ. Betriebsstätteneinkünfte hingegen passiv und gilt ein DBA-Aktivitätsvorbehalt, sind die Einkünfte nicht DBA-stfrei, so dass bereits § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 keine Anwendung findet.

► *Beschränkung des Verlustausgleichs durch § 15 Abs. 4, § 15a:* § 15 Abs. 4, § 15a sollen nach hM den negativen ProgrVorb. beschränken (vgl. R 15a Abs. 5 EStR 2008; HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 33; WAGNER in BLÜMICH, § 32b EStG Rn. 36; HEINICKE in SCHMIDT XXXI, § 32b Rn. 5). Insbesondere sollen nur ausgleichsfähige Verluste iSd. § 15a Abs. 1 zur Inanspruchnahme des negativen ProgrVorb. berechtigen (vgl. BFH v. 16.5.2002 – IV R 58/00, BStBl. II 2002, 748, Streitjahr 1989).

► *Keine Beschränkung des negativen Progressionsvorbehalts:* Nach dem Wortlaut des § 32b Abs. 2 ist das zVE um die in Abs. 2 Nr. 1 („die Summe der Leistungen nach Abzug des ArbN-Pauschbetrages ...“) und in Abs. 2 Nr. 2 („die dort bezeichneten Einkünfte“) genannten Saldobeträge lediglich zu erhöhen oder zu mindern. Daraus wird gefolgert, dass die Ausgleichsbeschränkungen der § 2a Abs. 1, § 15 Abs. 4 und § 15a (anders als bei der vormaligen Schattenveranlagung) entgegen der hM beim ProgrVorb. nicht mehr eingreifen, denn systematisch setzten die Hinzurechnungen und Kürzungen im Rahmen des ProgrVorb. erst nach der Einkunftsermittlung an (vgl. BFH v. 9.11.1966 – I 29/65, BStBl. III 1967, 88), so dass die Regelungen zur Ausgleichsbeschränkung (§ 2a, § 15 Abs. 4 und § 15a) systematisch ins Leere gehen (PROBST in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, § 2a Rn. 92; NAUJOK in LADEMANN, § 32b Rn. 15 f.).

► *Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts bei EU-Einkünften:* s. Anm. 23 und 127 ff.

Null-Steuersatz: Über den negativen ProgrVorb. kann § 32b zum Steuersatz von Null führen (s. „Negativer Progressionsvorbehalt“).

Ausschluss des Verlustabzugs: Mit der Hinzurechnungsmethode beim ProgrVorb. ab VZ 1996 sind Verluste iRd. § 32b grds. nur noch im Entstehungsjahr zu berücksichtigen. Etwas anderes kann sich aus einem Verlustvortrag im Rahmen der Vorschriften zu Ausgleichsbeschränkungen ergeben (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.2.4, idF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888). Die Wirkung des negativen Progressionsvorbehalts erschöpft sich jedoch in der Modifikation des im Verlustentstehungsjahr zu Grunde zu legenden Steuersatzes und beeinflusst nicht die Höhe des nach § 10d festzustellenden Verlustabzugs. Ist mangels hinreichender anderweitiger positiver Einkünfte eine Verrechnung der Verluste nicht oder nicht vollständig möglich, können die verbleibenden Verluste den Steuersatz anderer Jahre nicht über § 10d mindern (BFH v. 10.8.2011 – I R 45/10, BStBl. II 2012, 118).

► *Zur Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses des Verlustabzugs* s. Anm. 14.

Einstweilen frei.

175–179

II. Hinzurechnungen und Kürzungen im Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1)

1. Summe der Leistungen

180

Der Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 ist eröffnet, wenn ProgrVorbEinkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Lohn- und Einkommensersatzleistungen) vorliegen. Das zVE wird um die Summe der Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nach Abzug des noch nicht verbrauchten ArbNPauschbetrags erhöht bzw. gemindert. Dadurch werden bei den Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nicht die Einnahmen, sondern die Einkünfte in den ProgrVorb. einbezogen (BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201).

Berechnungsmodus: Im Fall des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 ist das zusammengefasste Ergebnis aus den Leistungen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zunächst um den ArbN-Pauschbetrag (§ 9a) zu kürzen, soweit der Pauschbetrag nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar ist. Das (ggf. um den nicht verbrauchten ArbN-Pauschbetrag angepasste) Ergebnis der Leistungen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist sodann dem vorgegebenen zVE iSd. § 2 Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 172) hinzurechnen (positiver ProgrVorb.) bzw. von diesem abzuziehen (negativer ProgrVorb.; s. Anm. 174).

Leistungen iSd. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1: Bei den Leistungen iSd. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 handelt es sich um die dem Stpfl. estrechtl. zuzurechnenden und dem jeweiligen VZ zeitlich zuzuordnenden Lohn- und Einkommensersatzleistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1.

► *Kürzungen der Leistungen* aufgrund von Abtretungen oder durch den Abzug von Versichertenanteilen zur gesetzlichen Renten-, Arbeitslosen- und ggf. zur Kranken- und Pflegeversicherung sind den ausgezahlten Beträgen hinzuzurechnen (R 32b Abs. 2 Satz 2 EStR 2008; für Beiträge zur Arbeitslosenversicherung FG Berlin v. 16.2.1995 – I 157/94, EFG 1995, 674, rkr.; zu Sozialversicherungsbeiträgen BFH v. 5.3.2009 – VI R 78/06, BFH/NV 2009, 1110). Im Ergebnis sind nicht die ggf. geringeren Auszahlungsbeträge, sondern die nach den Leistungsgesetzen vorgesehenen (ungekürzten) Leistungsbeträge in den ProgrVorb. einzu beziehen.

§ 32b Anm. 180–181 D. Abs. 2: Ermittlung d. besonderen StSatzes

► *Außerordentliche Einnahmen* im Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sind in den ProgrVorb. einzubeziehen, wobei diese Leistungen mangels einer Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 entsprechenden Regelung in voller Höhe erfasst werden.

Summe: Sämtliche vom Stpfl. im jeweiligen VZ bezogenen Leistungen sind zu addieren.

181 2. Abzug des Arbeitnehmerpauschbetrags

Schrifttum: HEUERMANN, Arbeitnehmer-Pauschbetrag und Progressionsvorbehalt, DStR 1995, 1662.

Abzug unabhängig von der Einkunftsart: Der bezüglich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht ausgeschöpfte ArbNPauschbetrag ist von allen Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 abzuziehen (R 32b Abs. 2 Satz 3 EStR 2008); Voraussetzung ist nicht, dass die Leistung tatsächlich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört (s. BTDrucks. 11/2157, 150; HEUERMANN, DStR 1995, 1662).

Soweit nicht bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar: Um eine doppelte Berücksichtigung des ArbNPauschbetrags auszuschließen, darf dieser nur abgezogen werden, soweit er nicht bei der Ermittlung „der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ abziehbar ist. Dies setzt einerseits voraus, dass die Summe der stpfl. Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit den ArbNPauschbetrag übersteigt. Andererseits kann der ArbNPauschbetrag nur insoweit im Rahmen des Abs. 2 berücksichtigt werden, als nicht tatsächliche WK bei der Einkünfteermittlung auf der Ebene der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen wurden. Dies gilt auch für den Fall vorab entstandener WK, wenn § 9a mangels Zuflusses von Einnahmen nicht anwendbar ist (vgl. näher HEUERMANN, DStR 1995, 1662; ferner auch Thüringer FG v. 26.7.1995 – I 70/95, EFG 1995, 1012, rkr.).

Kein Abzug tatsächlich angefallener Werbungskosten: Ein Abzug tatsächlich angefallener WK ist nicht möglich. Typisierend ging der Gesetzgeber wohl davon aus, dass bei den Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 keine Erwerbserwartungen anfallen. Dies ist im Fall vorab entstandener WK fraglich (s. HEUERMANN, DStR 1995, 1662 zu FG Thür. v. 26.7.1995 – I 70/95, EFG 1995, 1012, rkr.; fraglich auch in Bezug auf Sozialleistungen, die nicht unter § 19 fallen, s. HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 25).

Begrenzung des Abzugs auf die Höhe der bezogenen Leistungen?: Gemäß § 9a Satz 2 mindert der ArbNPauschbetrag die Einnahmen nur bis zur Höhe der Einnahmen, so dass die Einkünfte durch den ArbNPauschbetrag nicht negativ werden können. Abs. 2 verweist jedoch für den ProgrVorb. nicht auf § 9a Satz 2, so dass die entsprechende Begrenzung auf die tatsächlichen Einnahmen beim ProgrVorb. keine Anwendung findet (HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 122; krit. HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 25; aA WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 54 mit Verweis auf Gesetzeszweck). Der Verweis auf den Gesetzeszweck ist uE nicht zwingend, weil sich der fehlende Verweis auf § 9a Satz 2 auch aus einer pauschalierenden Betrachtungsweise im Zusammenhang mit dem ProgrVorb. ergeben kann.

► *Anwendungsreihenfolge bei negativen Leistungen:* Wenn § 9a Satz 2 für Abs. 2 keine Anwendung findet, kommt es auf die Reihenfolge der Verrechnung negativer Leistungen und des verbleibenden ArbNPauschbetrags nicht an. Bei Anwen-

II. Hinzurechnungen/Kürzungen (Satz 1 Nr. 1) Anm. 181–188 § 32b

dung des § 9a Satz 2 liegt es uE aufgrund des Wortlauts „Summe der Leistungen nach Abzug des ArbNPauschbetrags“ näher, zunächst die Summe der Leistungen unter Berücksichtigung negativer Leistungen zu bilden, um danach den ArbNPauschbetrag in Abzug zu bringen.

Kein Abzug von Freibeträgen: Freibeträge können nicht abgezogen werden.

Kein Abzug anderer Pauschbeträge: Andere Pauschbeträge nach § 9a können aufgrund des Wortlauts des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 nicht in Abzug gebracht werden.

3. Negativer Progressionsvorbehalt bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

182

Ein negativer ProgrVorb. ist auch bei den Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 denkbar, wenn der ArbN in einem VZ gewährte Leistungen in einem anderen VZ zurückzahlen muss; dies gilt unabhängig davon, ob die zurückgezahlten Beträge im Kj. ihres Bezugs dem ProgrVorb. unterlegen haben (s. Anm. 183).

4. Rückzahlung von Leistungen

183

Grundsatz: Werden Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zurückgezahlt, 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; v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375; SIEGEL/DILLER, DStR 2008, 178; SIEGEL/DILLER, DStR 2008, 244). Dies gilt unabhängig davon, ob die zurückgezahlten Beträge im Kj. ihres Bezugs dem ProgrVorb. unterlegen haben (R 32b Abs. 3 Satz 1 EStR 2008). Die Rückzahlung lässt den Zufluss unberührt; die Annahme einer stl. rückwirkenden Rückgewähr kommt damit nicht in Frage (BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201).

Negativer Progressionsvorbehalt: Sind die Rückzahlungen höher als die im selben Jahr bezogenen Leistungen und/oder Einkünfte des Abs. 1 oder stehen den zurückgezahlten Beträgen keine empfangenen Beträge gegenüber, ist auch der negative Betrag bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes zu berücksichtigen (R 32b Abs. 3 Satz 2 EStR 2008; H 32b EStH 2010 „Allgemeines“ Beispiel B). Der BFH v. 12.10.1995 (I R 153/94, BStBl. II 1996, 201) hat ausdrückl. offengelassen, ob die Rückgewähr von Leistungen im VZ der Rückgewähr negative Einnahmen oder WK auslöst.

Vereinfachung der zeitlichen Zuordnung: Aus Vereinfachungsgründen können zurückgezahlte Beträge dem Kj. zugerechnet werden, in dem der Rückforderungsbescheid ausgestellt wurde (R 32b Abs. 3 Satz 3 EStR 2008). 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 32b Abs. 3 Satz 4 EStR 2008). Eine Rechtsgrundlage für diese Vereinfachungsregelung besteht nicht.

Weitere Einzelfragen:

- Arbeitslosengeld, Rückzahlung: s. Anm. 64.
- Insolvenzgeld, Forderungsübergang: s. Anm. 68.
- Krankengeld, Forderungsübergang: s. Anm. 83.
- Krankengeld, Ersatz durch Sozialrente: s. Anm. 83.

Einstweilen frei.

184–188

III. Hinzurechnungen und Kürzungen im Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2)

189 1. Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5

Schrifttum: HEUERMANN, Arbeitnehmer-Pauschbetrag und Progressionsvorbehalt, DStR 1995, 1662; WAGNER, Ist § 3c EStG auf ausländische Einkünfte anwendbar und mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar?, NWB 2010, 753.

Der Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ist eröffnet, wenn ProgrVorbEinkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 vorliegen. Das zVE wird um die Summe der Einkünfte des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 nach Abzug des noch nicht verbrauchten ArbNPauschbetrags und nach Abzug bestimmter weiterer WK erhöht bzw. gemindert, um das Steuersatzeinkommen zu berechnen (vgl. Anm. 172 „Ermittlung eines besonderen Steuersatzes“).

Berechnungsmodus: Die Berechnung des Hinzurechnungs- bzw. Kürzungsbetrags für die Zwecke des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 erfolgt dreistufig.

► *Ermittlung des zusammengefassten Ergebnisses des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5:* Im Fall des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ist zunächst das zusammengefasste Ergebnis aus den Einkünften nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 zu ermitteln, wobei außerordentliche Einkünfte nur mit einem Fünftel zu berücksichtigen sind. Anders als Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 stellt Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 auf die Einkünfte ab, also auf eine Nettogröße. Als WK dürfen jedoch nur solche berücksichtigt werden, welche zusammen mit den bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbaren WK den ArbNPauschbetrag übersteigen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b). Der Abzug erfolgt auf der dritten Stufe (s. „Berücksichtigung weiterer Werbungskosten“), so dass im ersten Schritt WK nicht zu berücksichtigen sind.

► *Berücksichtigung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags:* Sodann ist der ArbN-Pauschbetrag (§ 9a) abzuziehen, soweit dieser nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar ist (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a). Zur Berechnung s. Anm. 181 jedoch mit der Möglichkeit, bestimmte WK über den ArbNPauschbetrag hinaus geltend zu machen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b).

► *Berücksichtigung weiterer Werbungskosten:* Im dritten Schritt sind WK insoweit abzuziehen, als sie zusammen mit den bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbaren WK den ArbN-Pauschbetrag übersteigen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b). Das angepasste Ergebnis der Leistungen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist sodann dem vorgegebenen zVE iSd. § 2 Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 172) hinzuzurechnen (positiver ProgrVorb.) bzw. von diesem abzuziehen (negativer ProgrVorb.; s. Anm. 174).

Werbungskosten:

► *Allgemeiner Werbungskosten-Begriff:* Als WK sind die Kosten zu berücksichtigen, welche nach den allgemeinen Regelungen des deutschen StRechts als WK zu berücksichtigen wären (vgl. § 9). Zum Begriff der Einkünfte vgl. Anm. 119.

► *Vorweggenommene Werbungskosten,* die durch eine nichtselbständige Tätigkeit im Ausland veranlasst sind, mindern die hinzuzurechnenden Einkünfte. Der negative ProgrVorb. gilt auch dann, wenn er durch vorweggenommene WK zu § 19 entsteht, künftige Einnahmen jedoch tatsächlich nicht im Rahmen des Progr-

III. Hinzurechnungen/Kürzungen (Satz 1 Nr. 2) Anm. 189–190 § 32b

Vorb. zu berücksichtigen sein werden, weil die StPflcht entfällt oder aus der ausländ. Einkunftsquelle keine stbaren Einkünfte fließen (BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113 m. Anm. MEYER, FR 1994, 96; FG München v. 26.11.1993 – 10 K 3763/90, EFG 1995, 247, rkr.).

► § 3c: Bei grundsätzlicher StPflcht der erfassten Einkünfte greift das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 nicht ein (BFH 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). Im Rahmen des ProgrVorb. findet § 3c deshalb mit der Maßgabe Anwendung, dass die fehlende Steuerbarkeit bzw. die fehlende StPflcht der ProgrVorbEinkünfte unberücksichtigt bleibt (aA offenbar WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 65). Macht der Stpfl. im Rahmen des ProgrVorb. steuerliche Freibeträge geltend, für die § 3c den WK/BA-Abzug ausschließt, ist dieser Ausschluss auch im Rahmen des ProgrVorb. zu berücksichtigen. Liegen Teileinkünfte iSd. § 3 Nr. 40 vor, dürfen die damit im Zusammenhang stehenden WK/BA im Rahmen des ProgrVorb. nur in den Grenzen des § 3c Abs. 2 geltend gemacht werden (vgl. auch Anm. 119; vgl. GRÜTZNER, NWB 2001 F. 3, 11723 [11743] für das Teileinkünfteverfahren; WAGNER, NWB 2010, 753; FG Berlin-Bdb. v. 24.6.2009 – 12 K 9380/04 B, EFG 2009, 1630, rkr.).

► *Sparerpauschbetrag* (§ 20 Abs. 9): Der Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9) (soweit noch nicht ausgeschöpft) ist nach den Vorschriften des deutschen StRechts auch im Rahmen des ProgrVorb. zu berücksichtigen (vgl. auch Anm. 119). Anders als bei der Berücksichtigung des ArbNPauschbetrags enthält Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b keinen konkreten Verweis auf eine konkrete Norm, so dass als WK auch die vom Gesetzgeber pauschalisierend festgesetzten WK des § 20 Abs. 9 anzusetzen sind. Bei Zusammenveranlagung ist der gemeinsame Sparerpauschbetrag anzusetzen. Anders als beim Ansatz des ArbNPauschbetrags (s. Anm. 181 „Begrenzung des Abzugs auf die Höhe der bezogenen Leistungen?“) ist der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 Satz 4 jedoch durch die tatsächliche Höhe der Kapitalerträge begrenzt.

Ausländische Steuern: Ausländ. Personensteuern, auch in Form von Quellensteuern, sind nicht als BA abziehbar (Hess. FG v. 8.6.1988 – 7 K 305/84, EFG 1989, 24, rkr.).

Sonderausgaben: Ausländische Sonderausgaben, zB ausländische Krankenkassenbeiträge, können im Rahmen des § 32b nicht mindernd berücksichtigt werden. Zum einen sind diese Aufwendungen nicht als (negative) Einkünfte iSd. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 zu qualifizieren. Zum anderen bezieht § 32b Abs. 2 Nr. 2 ausschließlich Einkünfte ein; SA zählen indessen nicht zu den Einkünften, sondern werden erst im Anschluss an die Ermittlung der Einkünfte vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen (§ 2 Abs. 4) (BFH v. 16.11.2011 – X R 15/09, BStBl. II 2012, 325; BFH v. 3.11.2010 – I R 73/09, BFH/NV 2011, 773; GÜNTHER, EStB 2011, 184 mit Hinweis auf einen möglichen EU-Rechtskonflikt).

2. Berücksichtigung außerordentlicher Einkünfte

190

Schrifttum: HAGEN/SCHYNOL, Die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach dem Steuersenkungsgesetz und dem Steuersenkungsergänzungsgesetz, DB 2001, 405; KOREZKIJ, Progressionsvorbehalt bei der Steuerberechnung nach § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG – ein unlösbares Problem?, BB 2004, 194; SIEGEL, Einkommensteuer bei Zusammentreffen von Progressionsvorbehalt und Fünftelregel, BB 2004, 914; EGGESIECKER/ELLERBECK, Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt, DStR 2007, 1281; HEIDENREICH, Fünftelregelung

und negativer Progressionsvorbehalt, NWB 2007 Fach 6, 4967; SIEGEL, Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt: Systematik der Besteuerung und Analyse der Rechtsprechung, FR 2008, 389; SIEGEL/DILLER, Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt: Eine Stellungnahme, DStR 2008, 178; SIEGEL/DILLER, Rückzahlung von Arbeitslosengeld mit nachentrichtetem Lohn; Zusammentreffen von Tarifermäßigung mit negativem Progressionsvorbehalt, DStR 2008, 244; JACHMANN, Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt, DB 2010, 86; JACHMANN, Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt, HFR 2010, 266.

Außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 sind solche nach §§ 34, 34b (vgl. BFH v. 28.4.1992 – I R 151/78, BStBl. II 1992, 566; v. 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl. II 1993, 790). Neben Veräußerungsgewinnen nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 zählen auch Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit im Ausland iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 4 (BFH v. 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl. II 1993, 790) zu den außerordentlichen Einkünften.

Mit einem Fünftel: Soweit in den Einkünften des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 außerordentliche Einkünfte enthalten sind, werden diese für Zwecke des ProgrVorb. mit einem Fünftel berücksichtigt, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2.

► *Negative außerordentliche Einkünfte* sind keine außerordentlichen Einkünfte iSd. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, so dass diese in voller Höhe zu berücksichtigen sind (WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rn. 81; DANKMEYER in FROTSCHER, § 32b Rn. 74; aA HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 122).

▷ *Ausländische negative außerordentliche Einkünfte* sind in voller Höhe zu berücksichtigen: Ausweislich der Gesetzesmaterialien orientiert sich Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 an der ermäßigten Besteuerung inländischer außerordentlicher Einkünfte gem. § 34 EStG (BTDrucks. 14/2683, 115; BTDrucks. 14/3366, 119). Zur Vermeidung von Progressionshärten werden diese Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG so besteuert, als wären sie über einen Zeitraum von fünf Jahren angefallen (Fünftel-Regelung). Für negative inländische außerordentliche Einkünfte (zB ein Veräußerungsverlust nach § 16 EStG) gilt die Fünftel-Regelung dagegen nicht. Durch die infolge des Verlustes verminderte steuerliche Leistungsfähigkeit sind negative Einkünfte bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte in vollem Umfang in Abzug zu bringen. Nichts anderes kann daher für ausländische negative außerordentliche Einkünfte im Rahmen des (negativen) Progressionsvorbehalts gelten (BFH v. 1.2.2012 – I R 34/11, BStBl. II 2012, 405). Bei negativem Saldo der ausländischen Einkünfte s. jedoch Anm. 23.

Vergleich mit Fünftelungsregelung des § 34 Abs. 1: Die Berücksichtigung in Höhe eines Fünftels der außerordentlichen ausl./nach DBA stfreien Einkünfte lehnt sich an die Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 an, um übermäßige Progressionsverschärfungen zu vermeiden (BTDrucks. 14/2683, 115; HAGEN/SCHYNOL, DB 2001, 405). Die Regelung berücksichtigt jedoch lediglich pauschal ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte, ohne eine vergleichende Berechnung wie in § 34 vorgesehen (Berücksichtigung des Fünffachen der Differenz zwischen zwei Steuerbeträgen) vorzunehmen.

IV. Nur Für VZ 2007: Für die Berechnung des besonderen Steuersatzes maßgebender Betrag höher als 250 000 € (Abs. 2 Satz 2 und 3)

Wirkung: Zur Vermeidung unsystematischer Ergebnisse durch das Zusammenwirken des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5, § 32c und § 32b regelte Abs. 2 Satz 2 und 3, dass der besondere Steuersatz iSd. § 32b für den Anteil des zVE, der auf die Gewinneinkünfte entfällt, nach dem bisherigen Höchststeuersatz gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 ermittelt wird.

Anwendung: Abs. 2 Satz 2 und 3 idF. des Art. 1 des Gesetzes v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878) sind nur für VZ 2007 anzuwenden (§ 52 Abs. 43a Satz 3).

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Bescheinigung nach Abs. 3

I. Verpflichtung zur Datenübermittlung durch die Träger der Sozialleistungen (Abs. 3 Satz 1)

1. Träger der Sozialleistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

Öffentlich-rechtlicher Leistungsträger: Bei den Trägern der Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 handelt es sich um die öffentlich-rechtlichen Einrichtungen, welche für die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aufgeführten Leistungen gem. § 12 („Leistungsträger“) iVm. §§ 18–29 SGB I als Leistungsträger bestimmt werden. Träger der Sozialleistungen ist im Regelfall derjenige öffentlich-rechtliche Träger, der im Einzelfall die Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gewährt hat.

Träger der Sozialleistungen iSd. Abs. 3 sind danach zB bei

- der gesetzlichen Arbeitslosenversicherung (vgl. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) die Agenturen für Arbeit und die sonstigen Dienststellen der Bundesagentur für Arbeit, § 19 Abs. 2 SGB I,
- der gesetzlichen Krankenversicherung (vgl. Abs. 1 Satz 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 gesetzlichen Unfallversicherung (vgl. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) die Berufsgenossenschaften, die staatl. und gemeindliche Ausführungsbehörden, Gemeindeunfallversicherungsverbände usw. (§ 22 Abs. 2 SGB I),
- bei der gesetzlichen Rentenversicherung (vgl. Abs. 1 Satz 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).

Keine Übermittlungspflicht des ArbG: Obwohl auch der ArbG Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 auszahlt, ist der ArbG von Abs. 3 nicht erfasst. Dies folgt aus der gesetzlichen Systematik und dem feststehenden Begriff „Träger der Sozialleistungen“. Soweit der ArbG (auch der beamtenrechtliche Dienstherr) Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erbringt, muss er diese bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren bescheinigen bzw. melden.

198 2. Daten über im Kalenderjahr gewährte Leistungen und Dauer des Leistungszeitraums

Gegenstand der Datenübermittlung: Die Träger der Sozialleistungen müssen die Daten über die im Kj. gewährten Leistungen sowie die Dauer des Leistungszeitraums für jeden Empfänger der Leistungen bis zum 28. Februar des Folgejahres übermitteln. Leistungen, die auf der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen sind, werden von Abs. 3 nicht erfasst.

► *Daten über gewährte Leistungen:* Der Datensatz muss Angaben zur Art der Leistung, insbes. die genaue Bezeichnung der Leistung entsprechend dem jeweiligen Leistungsgesetz, und Angaben zur Höhe der während des Kj. gewährten Leistungen (ggf. unter Berücksichtigung eines abgekürzten Zahlungswegs, erfolgter Rückzahlungen oder des rückwirkenden Wegfalls der Leistungen; s. Anm. 63, 83, 100 und 183) enthalten.

► *Nicht erfasst – auf der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisende Leistungen:* Auf der LStBescheinigung auszuweisende Leistungen sind von Abs. 3 nicht erfasst. Gemäß § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 auf der LStBescheinigung auszuweisende Leistungen sind das Kurzarbeitergeld, Schlechtwettergeld, Winterausfallgeld, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz, Zuschuss bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor oder nach einer Entbindung sowie für den Entbindungstag während einer Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften, Entschädigungen für Verdienstausschluss nach dem Infektionsschutzgesetz sowie nach § 3 Nr. 28 stfreie Aufstockungsbeträge und Zuschläge.

► *Dauer des Leistungszeitraums:* Die Dauer des Leistungszeitraums, für den die Sozialleistung gezahlt wird, ist anzugeben. Davon zu unterscheiden ist der Zeitpunkt der Zahlung. Wenn die Zahlung zB von Übergangsgeld unterbrochen wird und dadurch mehrere Leistungszeiträume entstehen, wird seitens der Fin-Verw. offenbar nicht mehr verlangt, dass die Leistungszeiträume im Einzelnen in der Bescheinigung angegeben werden (vgl. OFD Kiel v. 6.2.2003, Az. S 2295 A, Anl. 1 im Vergleich zur Anl. 2, juris).

Form der Datenübermittlung: Die Träger der Sozialleistungen müssen die Daten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch amtlich bestimmte Datenfernübertragung übermitteln (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2). Insbesondere ist ein aus Name, Vorname und Geburtsdatum nach den amtlichen Regeln gebildetes Ordnungsmerkmal zu bilden und gemeinsam mit der vom Leistungsempfänger mitgeteilten Steueridentifikationsnummer zu verwenden. (sog. eTIN – electronic Taxpayer Identification Number; Begr. StÄndG 2003, BTDrucks. 11/2157, 32 – vgl. demgegenüber die in § 139b AO geregelte Identifikationsnummer). Zu weiteren Einzelheiten s. § 41b Abs. 2, § 22a Abs. 2.

► *Datenschutz:* Die eTIN darf nur für die Zuordnung der elektronisch zu übermittelnden Daten erhoben, gebildet, verarbeitet oder genutzt werden (§ 41b Abs. 2 Satz 2).

► *Papierform:* Mitteilungspflichtige, die nicht über die technischen Voraussetzungen für die Datenübermittlung verfügen und denen die Einrichtung der Voraussetzungen nicht zumutbar ist, können die Daten auf Antrag auch in Papierform übermitteln (Bay. Landesamt für Steuern v. 29.9.2011 – O 2398.1.1 – 5/43 SZ 32, juris).

Bagatellgrenzen gibt es nicht; soweit Leistungen wegen Geringfügigkeit nicht zur Auszahlung gelangen, besteht keine Übermittlungspflicht (früher BMF v. 31.5.1989, StEK EStG § 32b Nr. 27).

Kein Grundlagenbescheid: Die übermittelten Daten bilden uE keinen Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die Beurteilung des Sozialleistungsträgers bindet das FA nicht.

Zeitliche Zuordnung: Es sind die während des Kj. (dh. im jeweiligen VZ) gewährten Leistungen zu melden. Abzustellen ist auf den Zeitpunkt des Zu- bzw. Abflusses (§ 11 Abs. 1 Satz 1 und 4; vgl. Anm. 58), wobei durch die Formulierung „gewährt“ lediglich die Fälle einbezogen werden, in denen die Leistung aufgrund von Verrechnungen oder Zahlungen an Dritte nicht dem Leistungsempfänger direkt zufließen; es ist nicht ersichtlich, dass eine vom Zu- bzw. Abfluss abweichende Systematik begründet werden sollte.

Hinweispflicht: Der Empfänger der Leistungen ist über die Übermittlung der Daten zu informieren und auf die steuerliche Behandlung dieser Leistungen sowie seine Steuererklärungspflicht hinzuweisen (Abs. 3 Satz 2). Die Datenübermittlung entbindet den Stpfl. nicht von seiner entsprechenden Steuerklärungspflicht.

► *Inhalt des Hinweises:* Es ist darauf hinzuweisen, dass die Leistung dem ProgrVorb. unterliegt und eine Steuerklärungspflicht besteht, wenn die Summe der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte und Leistungen im selben Kj. 410 € übersteigt (§ 46 Abs. 2 Nr. 1; s. Anm. 48); dies gilt auch im Fall der Zusammenveranlagung (der Freibetrag wird nicht verdoppelt, BFH v. 21.2.1964 – VI 193/62 U, BStBl. III 1964, 244).

► *Insolvenzgeld:* Der ArbN ist auch dann über das im Kj. gewährte Insolvenzgeld zu informieren, wenn er seinen Anspruch auf einen Dritten übertragen hat (s. Anm. 204).

Einstweilen frei.

199–203

3. Arbeitnehmer als Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgelds (Abs. 3 Satz 3) 204

In den Fällen des § 170 Abs. 1 SGB III (bis 31.3.2012 § 188 Abs. 1 SGB III): Nach § 170 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 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Halbs. 2 ist das an den Dritten ausgezahlte Insolvenzgeld dennoch dem ArbN zuzurechnen (s. Anm. 68).

Empfänger iSd. Abs. 3 Satz 1, für den die Daten zu melden sind und der nach Abs. 3 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 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Halbs. 2.

II. Inkrafttreten der Neuregelung

205

Mitteilung des BMF über Anwendung des Abs. 3:

► *Allgemeine Anwendung:* Wie in § 52 Abs. 43a Satz 2 vorgesehen, hat das BMF den Zeitpunkt der erstmaligen Übermittlung der Daten gem. Abs. 3 mit BMF-Schreiben v. 22.2.2011 (BStBl. I 2011, 214) bestimmt. Demnach sind Mitteilungen für die im Kj. 2011 gewährten Leistungen bis zum 28. Februar 2012 zu übermitteln.

§ 32b Anm. 205–211 F. Abs. 3 u. 4 aF: Datenübermittlungspflichten

► *Bundesagentur für Arbeit*: Davon abw. hat die Bundesagentur für Arbeit die von ihr ausgezahlten Leistungen bereits erstmalig zum 28. Februar 2011 für die Kalenderjahre 2009 (Insolvenzgeld und Arbeitslosengeld) und 2010 (alle von der Bundesagentur für Arbeit erbrachten Arten von Lohnersatzleistungen) im Rahmen eines vorgezogenen Verfahrensbeginns für diesen Leistungsträger (Pilotierung) übermittelt.

Angabe des steuerlichen Identifikationsmerkmals (IdNr.): Zur Weiterleitung der Mitteilungen ist die Angabe des steuerlichen Identifikationsmerkmals (IdNr.) des Leistungsempfängers erforderlich. Für die erstmalige Übermittlung der Daten für 2011 kann von den Mitteilungspflichtigen ab 1. Oktober 2011 die IdNr. beim BZSt. abfragt werden (§ 52 Abs. 43a Satz 6). Für Leistungszeiträume ab 1. Januar 2012 hat der Leistungsempfänger den Sozialleistungsträgern auf Aufforderung seine IdNr. mitzuteilen. Verläuft die Anfrage erfolglos, kann die IdNr. nach § 22a Abs. 2 beim BZSt. abgefragt werden. Dieses Verfahren steht ab 1. Januar 2012 zur Verfügung (BMF v. 15.12.2010, BStBl. I 2010, 1499).

Bescheinigungswesen: Mit der Einf. der Datenübermittlung an die Finanzbehörden entfällt die Notwendigkeit des Bescheinigungswesens nach Abs. 3 aF, weil die FinVerw. die entsprechenden Informationen direkt erhält. Der Stpfl. ist jedoch weiter über die übermittelten Daten zu informieren (s. Anm. 198 „Hinweispflicht“).

206–210 Einstweilen frei.

**F. Erläuterungen zu Abs. 3 und 4 aF:
Datenübermittlungspflichten bis zum JStG 2008**

*Text der Absätze 3 und 4 idF des EStG v. 19.10.2002
(BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)*

(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 Steuerklärungspflicht 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.

211 **I. Bescheinigungspflicht bei Sozialleistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Abs. 3 Satz 1 aF)**

Träger der Sozialleistungen: Zum Begriff der Träger der Sozialversicherung s. Anm. 197. Es besteht keine Bescheinigungspflicht des ArbG (vgl. Anm. 197).

Inhalt der Bescheinigung: Die Träger der Sozialleistungen haben bei Einstellung der Leistung oder spätestens aE des jeweiligen Kj. Art und Höhe der Leistungen (mit Ausnahme des Insolvenzgelds, s. Anm. 214) sowie die Dauer des Leistungszeitraums zu bescheinigen.

- ▶ *Dauer des Leistungszeitraums:* Die Dauer des Leistungszeitraums, für den die Sozialleistung gezahlt wird (nicht etwa der Zeitpunkt der Zahlung), ist anzugeben.
- ▶ *Zeitpunkt der Ausstellung:* Unabhängig vom Zahlungszeitpunkt ist die Bescheinigung bei Einstellung der Leistung jedoch spätestens aE des jeweiligen Kj. zu erteilen.
- ▶ *Kein Grundlagenbescheid:* Die übermittelten Daten bilden uE keinen Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die Beurteilung des Sozialleistungsträgers bindet das FA nicht.

Adressat der Bescheinigung: Adressat und Empfänger der Bescheinigung ist der Empfänger der Sozialleistungen. Eine direkte Übermittlung an das FA ist nicht zulässig. Der Leistungsempfänger hat uE aufgrund der Nachweis- und Dokumentationsfunktion der Bescheinigung gegenüber den Finanzbehörden einen Rechtsanspruch gegen den Sozialleistungsträger.

II. Steuerliche Hinweispflichten in der Bescheinigung (Abs. 3 Satz 2 aF)

212

Hinweispflicht: In der Bescheinigung ist der Empfänger auf die steuerliche Behandlung der bescheinigten Leistungen und die entsprechende Steuererklärungs-pflicht hinzuweisen, um den Stpfl. zu veranlassen, seinen Erklärungspflichten nachzukommen und die steuerliche Erfassung der vom ProgrVorb. erfassten Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zu erreichen.

III. Datenübermittlungspflicht der Bundesagentur für Arbeit bezüglich des Insolvenzgelds (Abs. 4 Satz 1 aF)

1. Daten über im Kalenderjahr gewährten Leistungen und Dauer des Leistungszeitraums

213

Bundesagentur für Arbeit: Zur Datenübermittlung ist die Bundesagentur für Arbeit als Träger des Insolvenzgelds verpflichtet.

Daten über im Kj. gewährtes Insolvenzgeld: Die Bundesagentur für Arbeit hat die Daten über das im Kj. gewährte Insolvenzgeld für jeden Empfänger bis zum 28. Februar des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die amtlich bestimmte Übermittlungsstelle zu übermitteln (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1 aF).

- ▶ *Daten über gewährte Leistungen:* s. Anm. 211 „Inhalt der Bescheinigung“.
- ▶ *Insolvenzgeld:* s. Anm. 68.

Form der Datenübermittlung: Die Bundesagentur für Arbeit muss die Daten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch amtlich bestimmte Datenfernübertragung übermitteln, Abs. 4 Satz 1 aF.

Hinweispflicht: s. Anm. 212 „Hinweispflicht“.

Kein Grundlagenbescheid: Die übermittelten Daten bilden keinen Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Die Beurteilung des Sozialleistungsträgers bindet das FA nicht.

Verhältnis zu Abs. 3: Die elektronische Übermittlung nach Abs. 4 aF tritt an die Stelle der Bescheinigung nach Abs. 3 aF, von der das Insolvenzgeld ab VZ 2005 ausgenommen ist (s. Anm. 2 „StÄndG 2003 v. 15.12.2003“).

214 2. Im Kalenderjahr gewährtes Insolvenzgeld

Zeitliche Zuordnung: Es ist das während des Kj. (dh. im jeweiligen VZ) gewährte Insolvenzgeld zu melden. Abzustellen ist auf den Zeitpunkt des Zu- bzw. Abflusses (§ 11 Abs. 1 Satz 1 und 4; vgl. Anm. 58). Durch die Formulierung „gewährt“ sollen die Fälle einbezogen werden, in denen die Leistung aufgrund von Verrechnungen oder Zahlungen an Dritte nicht dem Leistungsempfänger direkt zufließen.

215 VI. Arbeitnehmer als Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgelds (Abs. 4 Satz 3 aF)

Fälle des § 188 Abs. 1 SGB III (ab 1.4.2012 § 170 Abs. 1 SGB III): Siehe Anm. 204.

216

G. Schluss-ABC

Alters-, Pensions- oder Unterstützungskassen, Leistungen von: kein ProgrVorb. aufgrund des Wortlauts des § 32b (s. Anm. 88).

Altersteilzeitgesetz

- ▶ *Altersteilzeitzuschläge zu den Dienstbezügen der Beamten:* ProgrVorb. (s. Anm. 100).
- ▶ *Aufstockungsbeträge nach dem Altersteilzeitgesetz:* ProgrVorb. (s. Anm. 100).
- ▶ *Beiträge zur Höberversicherung nach dem Altersteilzeitgesetz:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 100).

Altersübergangsgeld: ProgrVorb. (s. Anm. 71).

Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag: ProgrVorb. (s. Anm. 71).

Aktionsoptionsrechte: Zur Einbeziehung von Einkünften aus der Überlassung von nicht handelbaren Aktienoptionsrechten an ArbN in den ProgrVorb. s. BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509.

Ansparabschreibung gem. § 7g bei ausländischen Betriebsstätten: Anm. 119.

Arbeitslosenbeihilfe nach dem SoldatenVG v. 16.9.2009 (BGBl. I 2009, 2054 idF v. 9.12.2010, BGBl. I 2010, 1885): ProgrVorb. (s. Anm. 97).

Arbeitslosenbeihilfe nach EntwicklungshelferG v. 18.6.1969 (BGBl. I 1969, 549 idF v. 24.12.2003, BGBl. I 2003, 2954): kein ProgrVorb. mangels ausdrücklicher Nennung (BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674).

Arbeitslosengeld: ProgrVorb. (s. Anm. 64).

Arbeitslosengeld II: kein ProgrVorb. (s. Anm. 64).

Arbeitslosenhilfe:

- ▶ *SGB III:* ProgrVorb. (s. Anm. 69).
- ▶ *nach dem Soldatenversorgungsgesetz:* ProgrVorb. (s. Anm. 97).

Asylbewerberleistungsgesetz: kein ProgrVorb. für die Leistungen nach diesem Gesetz (OFD Frankfurt/Main v. 23.1.1998 – S 2342 A-49-St II 21, juris).

Aufstockungsbeträge nach dem AltersteilzeitG: ProgrVorb. (s. Anm. 100).

Ausbildungsgeld zur Eingliederung behinderter Menschen (§§ 122 ff. SGB III, §§ 104 ff. SGB III aF): kein ProgrVorb. (s. Anm. 73).

Ausgleichsgeld nach dem FELEG: kein ProgrVorb. (s. Anm. 100).

Ausländische Leistungen bei Arbeitslosigkeit: kein ProgrVorb. nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, aber ggf. nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 (vgl. Anm. 64).

Ausländische Sozialversicherung, Leistungen einer: s. Anm. 88, 64.

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

Beiträge zum Ausgleich von Rentenminderungen iSd. § 187a SGB VI: kein ProgrVorb. (FRENZ in KSM, § 32b Rn. D 113).

Beiträge zur Höherversicherung nach dem AltersteilzeitG: kein ProgrVorb. (s. Anm. 100).

Berufsausbildungsbeihilfe (§§ 56 ff. SGB III; §§ 59 ff. SGB III aF): kein ProgrVorb. (s. Anm. 73).

Berufskrankheitenverordnung, Leistungen nach der: kein ProgrVorb. Diese Leistungen (vgl. auch § 7 Abs. 1 SGB VII) sind keine Lohnersatzleistungen und fallen somit nicht unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (R 32b Abs. 1 Satz 3 EStR 2008).

Bundesversorgungsgesetz:

▶ *Übergangsgeld, nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 99).

▶ *Versorgungskrankengeld, nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 99).

▶ *Verweisungen auf das Bundesversorgungsgesetz:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 99).

Dänische Renteneinkünfte: (Arbejdsmarkedet Tillægspension (ATP), Den Sociale Sikringsstyrelse (DSS)) ProgrVorb. (BFH v. 14.7.2010 – X R 37/08, BStBl. II 2011, 628).

DDR-Mutterschaftsleistungen: kein ProgrVorb. (s. Anm. 91).

Doppelansässigkeit: s. Anm. 120 „Doppelansässigkeit“; Anm. 36, 37.

Ehegatten: Zur Zusammenrechnung der Einkünfte bei Zusammenveranlagung s. Anm. 119.

Ein-Euro-Jobs: Stfreies Zusatzentgelt im Rahmen von Ein-Euro-Jobs wird vom ProgrVorb. nicht erfasst (OFD Koblenz v. 29.11.2004, DStZ 2005, 89; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 23).

Eingliederungshilfe nach § 16b SGB II: nicht stpfl.; kein ProgrVorb. (s. Anm. 76).

Eingliederungshilfe nach SGB III:

▶ §§ 418, 420 SGB III aF: ProgrVorb. (s. Anm. 73)

▶ §§ 112 ff. SGB III (§§ 97 ff. SGB III aF): ProgrVorb. (s. Anm. 73).

▶ §§ 56, 122 Abs. 2 SGB III (§§ 59, 104 Abs. 2 SGB III aF): kein ProgrVorb. (s. Anm. 73).

Eingliederungshilfe nach HäftlingshilfeG: kein ProgrVorb. (s. Anm. 73).

Eingliederungszuschuss: kein ProgrVorb. (s. Anm. 73).

Entbindungsgeld: kein ProgrVorb. (s. Anm. 88).

EntwicklungshelferG: s. „Arbeitslosenbeihilfe nach EntwicklungshelferG“ und „Wiedereingliederungshilfe nach EntwicklungshelferG“.

Erziehungsgeld: kein ProgrVorb. (s. Anm. 91).

Europäische Patentorganisation: ProgrVorb. (s. Anm. 141).

Europäischer Sozialfonds:

▶ *Unterhaltsgeld, aus dem Europäischen Sozialfonds finanziert:* ProgrVorb. (s. Anm. 74).

▶ *Unterhaltsgeld aus Landesmitteln:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 74).

Europäische Schulen im Ausland: s. Anm. 141.

Europäisches Währungsinstitut: s. Anm. 141.

Existenzgründungszuschuss: kein ProgrVorb. (s. Anm. 76).

Französische Invalidenrente: s. „Leibrenten“.

Gewerbsteuer: kein ProgrVorb. bei der GewSt. (s. Anm. 34).

Goldgeschäfte: Zur Nutzung des ProgrVorb. durch Goldgeschäfte s. Anm. 174 „Verlustausgleich/Goldgeschäfte“.

Griechische Konsularbeamte: Zu den Bezügen der sog. Ortskräfte griechischer Konsulate vgl. OFD München v. 20.8.2003 – 2003-08-20 S 1301-GR-8 St 41, juris, und im Übrigen „Diplomaten und Konsularbeamte“.

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 stfrei und unterliegen nicht dem ProgrVorb., § 17 HIVHG (OFD Rostock v. 1.9.1995, FR 1995, 870).

Immunitätenprotokolle: s. Anm. 141.

Infektionsschutzgesetz, Verdienstausfallentschädigung nach dem: ProgrVorb. (s. Anm. 98).

Insolvenzgeld: ProgrVorb. ab VZ 1999 (s. Anm. 68).

Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g bei ausländischen Betriebsstätten: s. Anm. 119.

Investmentsteuergesetz: Zu Änderungen des Investmentsteuergesetzes in Bezug auf § 32b s. KRETZSCHMANN, FR 2011, 62.

Konjunkturelles Kurzarbeitergeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Konsularbeamte und Diplomaten: s. Anm. 141.

Krankengeld:

▶ *Allgemein:* s. Anm. 82 und 83.

▶ *Ausländisches Krankengeld:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 83, 88).

▶ *Bundesversorgungsgesetz:* ProgrVorb. (s. Anm. 99).

▶ *Ersatz durch Sozialrente:* idR kein ProgrVorb. (s. Anm. 83).

▶ *Förderungsübergang gem. § 115 SGB X:* Anm. 83.

▶ *Freiwillige gesetzliche Krankenversicherung:* ProgrVorb. (s. Anm. 83).

▶ *Krankenversicherung der Landwirte:* ProgrVorb. (s. Anm. 83).

▶ *Private Krankenversicherung:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 83).

Künstlersozialversicherung, Leistungen der: ProgrVorb., soweit Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b (s. Anm. 82, 83 und 87).

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

Lastenausgleichsgesetz: kein ProgrVorb. (s. Anm. 73).

Leibrenten, die nach DBA und nach § 3 Nr. 6 stfrei sind: kein ProgrVorb., § 3 Nr. 6 vorrangig vor DBA (BFH v. 22.1.1997 – I R 152/94, BStBl. II 1997, 358; H 32b EStH 2010 „Steuerfreiheit einer Leibrente“; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 22).

Leistungen nach § 10 SGB III, die dem Lebensunterhalt dienen: ProgrVorb. (s. Anm. 75).

Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts nach SGB II: kein ProgrVorb. (s. „SGB II“).

Liebhaberei: s. Anm. 174 „Verlustrausgleich“.

Luxemburgische Sozialversicherung: Zur Nichtberücksichtigung der im Tätigkeitsstaat Luxemburg gezahlten Sozialversicherungsabgaben im Rahmen des ProgrVorb.: FG Saarl. v. 17.7.2008 – 2 K 2194/05, EFG 2008, 1708.

Mehraufwands-Wintergeld: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66, 67).

Mutterschaftsgeld/Mutterschutzverordnung:

- ▶ *DDR-Mutterschafts-Leistungen:* s. Anm. 91.
- ▶ *Mutterschutzgesetz:* ProgrVorb. (s. Anm. 89).
- ▶ *Geburtsgeld einer Schweizer Krankenversicherung:* s. Anm. 91.
- ▶ *Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte:* ProgrVorb., soweit Leistungen gewährt werden (s. Anm. 84).
- ▶ *§ 200 RVO:* ProgrVorb. (s. Anm. 84).
- ▶ *Sonderunterstützung nach dem MuSchG:* ProgrVorb. (s. Anm. 89).
- ▶ *Zuschuss zum Mutterschaftsgeld:* ProgrVorb. (s. Anm. 89).

Mutterschaftshilfe: kein ProgrVorb. (s. Anm. 84).

Mutterschutzverordnung, Zuschuss nach § 4a der: ProgrVorb. (s. Anm. 90).

NATO-Angehörige: Nichtdeutsche Mitglieder und technische Fachkräfte der ausl. 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. Dieser Personenkreis ist dann als beschr. stpfl. anzusehen, soweit inländ. Einkünfte iSd. § 49 vorliegen (vgl. OFD Frankfurt/Main v. 28.9.2000, FR 2001, 50; s. § 1 Anm. 35 zum NATO-Truppenstatut). Siehe jedoch für Befreiung von an Staatsangehörige der USA bezahlte Löhne von der deutschen Besteuerung und Anwendung des ProgrVorb. FG Ba.-Württ. v. 30.4.1996 – 8 K 19/95, EFG 1996, 931; OFD Frankfurt/Main v. 3.1.2012, Az. S 2295 A-25-St 513, juris.

Negative außerordentliche Einkünfte: s. Anm. 190 „Mit einem Fünftel“.

Neukaledonien: Zu DBA-stbefreiten Einkünften bei Tätigkeit in Neukaledonien s. FG Ba.-Württ. v. 20.1.2011 – 3 K 2312/08, EFG 2011, 1629, rkr.

Niederländische Sozialversicherung: Der gesetzliche Zuschuss des ArbG zum Gesamtsozialversicherungsbeitrag nach niederländischem Recht („Overhevelingstoelage“) ist nach § 3 Nr. 62 EStG stfrei und nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen (OFD Frankfurt v. 10.2.1999, Az. S 2102 A-13-St II 22, juris; OFD Düss. v. 14.7.1998, FR 1998, 964).

Österreich: Zum ProgrVorb. bei Renteneinkünften im Zusammenhang mit dem deutsch-österreichischen DBA, HOLZAPFEL, SWI 2011, 392.

Protokolle über Vorrechte und Immunitäten: s. Anm. 141.

Remittance-base-Klausel des Art. II Abs. 2 DBA-Großbritannien 1964: FG Nürnberg v. 14.12.2010 – 1 K 1134/2008, EFG 2011, 1250.

Saison-Kurzarbeitergeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

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

SGB II: Stfreie Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit nach dem SGB II unterliegen nicht dem ProgrVorb. (OFD Münster v. 13.1.2006, DStR 2006, 235; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 32b Rn. 23).

Soldatenversorgungsgesetz

► *Arbeitslosenbeihilfe nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 97).

► *Arbeitslosenhilfe nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 97).

Sonderausgaben, ausländische: s. Anm. 189 „Sonderausgaben“.

Sonderunterstützung nach dem MuSchG: ProgrVorb. (s. Anm. 89).

Sozialversicherung, ausländische: s. Anm. 88.

Streikunterstützungen: kein ProgrVorb. (s. Anm. 76).

Steuerbarkeit: Die Einkünfte des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 müssen stbar iSd. des § 2 Abs. 1 sein, um als ProgrVorbEinkünfte einzubeziehen zu sein (s. auch Anm. 24, 119); bei den Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 kann dies offenbleiben (s. Anm. 62).

Steuerermäßigungen: s. Anm. 180.

Tagegelder:

► *An die EU zugewiesene deutsche Beamte:* Die EU zahlt an deutsche Beamte, die ihren Organen zugewiesen sind, Tagegelder (EU-Tagegelder). Diese Tagegelder sind weder nach Art. 13 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften v. 8.4.1965 (BGBl. II 1965, 1482) noch gem. § 3 Nr. 64 steuerbefreit (vgl. BFH v. 15.3.2000 – I R 28/99, BStBl. II 2000, 238). Soweit das EU-Tagegeld gem. § 9a Abs. 2 BBesG auf stfreie Auslandsdienstbezüge (§ 3 Nr. 64) angerechnet wird (vgl. BMF v. 12.4.2006, BStBl. I 2006, 340), ist das EU-Tagegeld jedoch stfrei (vgl. BMF v. 12.4.2006, BStBl. I 2006, 340). Der den Anrechnungsbetrag übersteigende Betrag des EU-Tagesgelds ist grds. stpfl. (H 3.64 LStH 2012 „EU Tagegeld“). Das EU-Tagegeld kann jedoch in diesen Fällen nach dem DBA (mit Belgien oder Luxemburg) von der deutschen Steuer freigestellt sein. Gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 ist dieser Teil des EU-Tagesgelds bei unbeschr. StPflcht in den ProgrVorb. einzubeziehen (BFH v. 15.3.2000 – I R 28/99, BStBl. II 2000, 238; FG Ba.-Württ. v. 5.2.1999 – 3 K 198/95, EFG 1999, 458, rkr.; BMF v. 12.4.2006, BStBl. I 2006, 340).

► *An die UN zugewiesene deutsche Beamte:* Tagegelder, welche von der UN vor Ort an im Ausland eingesetzte deutsche Polizeibeamte gezahlt werden, sollen gem. 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 (hier für Bosnien-Herzegowina, Kosovo, vgl. OFD Koblenz v. 8.5.2002 – 2002-05-08 S 2350 A, juris).

Teilarbeitslosengeld: ProgrVorb. (s. Anm. 64).

Traktatländereien: Zu Traktatländereien s. OFD Koblenz v. 30.8.2010, Az. S 2230 A-St 31 1, juris.

Transfer-Kurzarbeitergeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Überbrückungsgeld SGB III: kein ProgrVorb. (s. Anm. 76).

Übergangsgeld:

► §§ 119 ff. SGB III (§§ 160 ff. SGB III aF): Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a ProgrVorb. (s. Anm. 70).

- ▶ § 20f. SGB VI (Rentenversicherung): Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b ProgrVorb. (s. Anm. 86).
 - ▶ § 49ff. SGB VII (Unfallversicherung): Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b ProgrVorb. (s. Anm. 86).
 - ▶ § 45ff. SGB IX (Förderung behinderter Menschen): ProgrVorb. (s. Anm. 70).
 - ▶ Bundesversorgungsgesetz: ProgrVorb. (s. Anm. 99).
- Siehe auch „Altersübergangsgeld“, „Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag“.

Unterhaltsgeld:

- ▶ als Zuschuss: ProgrVorb.
- ▶ als Darlehen: kein ProgrVorb. (s. Anm. 72).

Unterhaltsgeld aus dem Europäischen Sozialfonds: ProgrVorb. (s. Anm. 74).

Unterhaltssicherungsgesetz, Verdienstaufschlüsselung nach dem: ProgrVorb. (s. Anm. 101).

Verdienstaufschlüsselung:

- ▶ Lebend-Organ-Spender: ProgrVorb. (s. Anm. 87).
- ▶ Verdienstaufschlüsselung bei häuslicher Krankenpflege, Haushaltshilfe und Mitaufnahme einer Begleitperson: idR ProgrVorb. (s. Anm. 87); für Zahlungen aufgrund § 38 Abs. 4 Satz 2 SGB V Anm. 88 „Verdienstaufschlüsselung“.
- ▶ nach dem Infektionsschutzgesetz: ProgrVorb. (s. Anm. 98).
- ▶ bei gesetzlicher Krankenversicherung: ProgrVorb. (s. Anm. 83).
- ▶ nach dem Unterhaltssicherungsgesetz: ProgrVorb. (s. Anm. 101).
- ▶ nach dem ZivildienstG: ProgrVorb. fraglich (s. Anm. 101).

Verletztengeld: ProgrVorb. (s. Anm. 85).

Verletztenrente: kein ProgrVorb. (s. Anm. 85).

Versorgungskrankengeld nach dem Bundesversorgungsgesetz: ProgrVorb. (s. Anm. 99).

Vorruhestandsgeld nach DDR-Recht: ProgrVorb. (s. Anm. 102).

Wiedereingliederungshilfe nach EntwicklungshelferG v. 18.6.1969 (BGBl. I 1969, 549 idF v. 24.12.2003, BGBl. I 2003, 2954): kein ProgrVorb. mangels ausdrücklicher Nennung (vgl. HANDZIK in LBP, § 32b Rn. 78).

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

Winterausfallgeld-Vorausleistung: stpfl., kein ProgrVorb. (s. Anm. 67); Zuschuss: kein ProgrVorb. (s. Anm. 67).

Zivildienstgesetz, Verdienstaufschlüsselung nach dem: ProgrVorb. fraglich (s. Anm. 101).

Zuschuss nach § 4a Mutterschutzverordnung: ProgrVorb. (s. Anm. 90).

Zuschuss-Wintergeld: kein ProgrVorb. (s. Anm. 66, 67).

Zuschuss zum Arbeitsentgelt (§ 417 SGB III; § 421j SGB III aF): ProgrVorb. (s. Anm. 65).

Zuschuss zum Mutterschaftsgeld: ProgrVorb. (s. Anm. 89, 90).

Zuzahlungen zum Kurzarbeitergeld: stpfl., kein ProgrVorb. (s. Anm. 66).

§ 32b