

§ 32b Progressionsvorbehalt

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 1346), zuletzt geändert durch Kohleausstiegsgesetz (KohleausstG) v. 8.8.2020 (BGBl. I 2020, 1818; BStBl. I 2021, 3)

(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, Insolvenzgeld, Übergangsgeld nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch; 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 nach dem Soldatenversorgungsgesetz,
 - e) Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I S. 1045),
 - f)¹ Versorgungskrankengeld oder Übergangsgeld nach dem Bundesversorgungsgesetz,
 - g) nach § 3 Nummer 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge sowie nach § 3 Nummer 28a steuerfreie Zuschüsse,
 - h)² Leistungen an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer nach § 5 des Unterhaltssicherungsgesetzes,
 - i) nach § 3 Nummer 60 steuerfreie Anpassungsgelder,
 - j) Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz,
 - k) nach § 3 Nummer 2 Buchstabe e steuerfreie Leistungen, wenn vergleichbare Leistungen inländischer öffentlicher Kassen nach den Buchstaben a bis j dem Progressionsvorbehalt unterfallen, oder
2. ausländische Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen haben; dies gilt nur für Fälle der zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Absatz 7 Satz 3 geregelten Fälle; ausgenommen sind Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen im Sinne der Nummer 4 steuerfrei sind

1 Ab 1.1.2024: Krankengeld der Sozialen Entschädigung oder Übergangsgeld nach dem Vierzehnten Buch Sozialgesetzbuch.

2 Vom 1.11.2015 bis 31.12.2019: Leistungen an Nichtselbständige nach § 6 des Unterhaltssicherungsgesetzes.

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 und § 15b sind sinngemäß anzuwenden.

(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) Der 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. ¹im 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;
 - c) ¹sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. ²§ 4 Absatz 3 Satz 5 gilt entsprechend.
- (3)¹ Nach Maßgabe des § 93c der Abgabenordnung haben die Träger der Sozialleistungen im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 für jeden Leistungsempfänger der für seine Besteuerung nach dem Einkommen zuständigen Finanzbehörde neben den nach § 93c Absatz 1 der Abgabenordnung erforderlichen Angaben die Daten über die im Kalenderjahr gewährten Leistungen sowie die Dauer des Leistungszeitraums zu übermitteln, soweit die Leistungen nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben sind (§ 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 5); § 41b Absatz 2 und § 22a Absatz 2 gelten entsprechend. ²Die mitteilungspflichtige Stelle hat den Empfänger der Leistungen auf die steuerliche Behandlung dieser Leistungen und seine Steuerklärungspflicht hinzuweisen. ³In den Fällen des § 170 Absatz 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch gilt als Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgeldes der Arbeitnehmer, der seinen Arbeitsentgeltanspruch übertragen hat.

1 Für ab dem 1.1.2018 gewährte Leistungen ist gem. § 52 Abs. 33 idF des VerfModG v. 18.7. 2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694) folgende Fassung der Abs. 3 bis 5 anzuwenden (s. Anm. 2):

„(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 Steuerklärungspflicht hinzuweisen. ³In den Fällen des § 170 Absatz 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch ist Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgeldes der Arbeitnehmer, der seinen Arbeitsentgeltanspruch übertragen hat.“

(4) ¹In den Fällen des Absatzes 3 ist für die Anwendung des § 72a Absatz 4 und des § 93c Absatz 4 Satz 1 der Abgabenordnung das Betriebsstättenfinanzamt des Trägers der jeweiligen Sozialleistungen zuständig. ²Sind für ihn mehrere Betriebsstättenfinanzämter zuständig oder hat er keine Betriebsstätte im Sinne des § 41 Absatz 2, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich seine Geschäftsleitung nach § 10 der Abgabenordnung im Inland befindet.

(5) Die nach Absatz 3 übermittelten Daten können durch das nach Absatz 4 zuständige Finanzamt bei den für die Besteuerung der Leistungsempfänger nach dem Einkommen zuständigen Finanzbehörden abgerufen und zur Anwendung des § 72a Absatz 4 und des § 93c Absatz 4 Satz 1 der Abgabenordnung verarbeitet werden.

Autoren: Dr. Thorsten *Kuhn*, Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer,
Kuhn & Partner, Frankfurt am Main, Dr. Antje *Hagena*, LL.M. (NYU),
Richterin am Niedersächsischen Finanzgericht, Hannover

Mitherausgeber: Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für
Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32b

I. Grundinformationen zu § 32b . . .	1	7. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsmethode (Abs. 2)	14
II. Rechtentwicklung des § 32b . . .	2	8. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Bescheinigungs- und Datenübermittlungspflichten (Abs. 3 bzw. Abs. 3 bis 4 nF)	15
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32b		IV. Geltungsbereich des § 32b	
1. Bedeutung des Progressionsvorbehalts	3	1. Sachlicher Geltungsbereich	21
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit bei Lohn- und Einkommensersatzleistungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	9	2. Persönlicher Geltungsbereich	22
3. Bedeutung und Verfassungs- und Unionsrechtmäßigkeit bei nur zeitweise unbeschränkter Steuerpflicht im Veranlagungszeitraum (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	10	V. Verhältnis des § 32b zu anderen Vorschriften	
4. Bedeutung und Verfassungs- und Unionsrechtmäßigkeit des Progressionsvorbehalts bei Einkünften, die aufgrund von DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfrei sind (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4)	11	1. Verhältnis zu § 2a	23
5. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Progressionsvorbehalts bei der Besteuerung von Grenzpendlern und EU-/EWR-Angehörigen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)	12	2. Verhältnis zu § 3 und zu nicht steuerbaren Einkünften	24
6. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit bei Organgesellschaften (Abs. 1a)	13	3. Verhältnis zu § 4h (Zinsschranke)	25
		4. Verhältnis zu § 10d bei endgültigen ausländischen Verlusten . . .	26
		5. Verhältnis zu § 15 Abs. 4 und § 15a	27
		6. Verhältnis zu § 15b	28
		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

	Anm.		Anm.
13. Verhältnis zu DBA-Regelungen		b) Verhältnis zum Pauschalie-	
a) Konstitutive Wirkung und		rungerlass	40
Geltungsumfang des § 32b . . .	35	16. Verhältnis innerhalb des § 32b . . .	41
b) Wirkung des § 32b bei be-		VI. Verfahrensfragen zu § 32b	
schränkt und fiktiv unbe-		1. Pflichten des Arbeitgebers beim	
schränkt Steuerpflichtigen	36	Lohnsteuerabzug	47
c) Verhältnis zu einzelnen DBA-		2. Veranlagung von Arbeitnehmern	
Regelungen	37	nach § 46	
14. Verhältnis des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2		a) Pflichtveranlagung nach § 46	
und 4 zu sonstigen zwischenstaat-		Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 7	48
lichen Übereinkommen	38	b) Antragsveranlagung nach § 46	
15. Verhältnis zu § 34c Abs. 5 (Aus-		Abs. 2 Nr. 8	49
landstätigkeits- und Pauschalie-		3. Einheitliche und gesonderte Fest-	
rungerlass)		stellung gem. § 180 Abs. 5 Nr. 1	
a) Verhältnis zum Auslandstätig-		AO	50
keitserlass	39		

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

I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1

1. Zeitweise oder während des ge-	
samten Veranlagungszeitraums un-	
beschränkt 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 Aufzäh-	
lung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	
aa) Einnahmen – Leistungen .	59
bb) Abschließende Aufzählung	
und innere Ordnung	60
cc) Leistungsempfänger	61
dd) Steuerbarkeit der Leistun-	
gen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	62
b) Leistungen der Arbeitsförderung	
(Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a)	
aa) Vorbemerkung zu Leistun-	
gen der Arbeitsförderung .	63
bb) Arbeitslosengeld/Teil-	
arbeitslosengeld	64
cc) Zuschüsse zum Arbeits-	
entgelt	65
dd) Kurzarbeitergeld	66
ee) Insolvenzgeld (Abs. 1 Satz 1	
Nr. 1 Buchst. a)	68
ff) Übergangsgeld (Abs. 1	
Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) . . .	70
gg) Vergleichbare Leistungen .	76

c) Leistungen der gesetzlichen	
Kranken-, Unfall- und Renten-	
versicherung (Abs. 1 Satz 1	
Nr. 1 Buchst. b)	
aa) Vorbemerkung	82
bb) Krankengeld	83
cc) Mutterschaftsgeld	84
dd) Verletztengeld	85
ee) Übergangsgeld	86
ff) Vergleichbare Lohnersatz-	
leistungen	87
gg) Nicht in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	
Buchst. b einzubeziehende	
Leistungen	88
d) Leistungen bei Mutterschutz	
(Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c)	
aa) Mutterschaftsgeld, Zu-	
schuss zum Mutterschafts-	
geld, Sonderunterstützung	
nach dem Mutterschutz-	
gesetz	89
bb) Zuschuss bei Mutterschutz	
nach beamtenrechtlichen	
Vorschriften	90
cc) Leistungen bei Mutter-	
schutz ohne Progressions-	
vorbehalt	91
e) Arbeitslosenbeihilfe nach dem	
Soldatenversorgungsgesetz	
(Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d) .	96
f) Entschädigung für Verdienst-	
ausfall nach dem Infektions-	
schutzgesetz (Abs. 1 Satz 1	
Nr. 1 Buchst. e)	97

	Anm.		Anm.
g) Versorgungskrankengeld oder Übergangsgeld nach dem Bundesversorgungsgesetz (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. f)	98	c) Keine Einkünfte aus bestimmten europäischen Einkunftsquellen (Abs. 1 Sätze 2 und 3) aa) Übersicht zu dem den Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 einschränkenden Tatbestandsmerkmal	127
h) Nach § 3 Nr. 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge sowie nach § 3 Nr. 28a steuerfreie Zuschüsse (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g)	99	bb) Einkünfte aus einer land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	128
i) Leistungen an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer nach § 5 des Unterhaltssicherungsgesetzes (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. h)	100	cc) Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte, die nicht die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 erfüllt (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	129
j) Nach § 3 Nr. 60 steuerfreie Anpassungsgelder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. i)	101	dd) Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)	130
k) Elterngeld nach dem Bundeselterngesetz und Elternzeitgesetz (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. j)	102	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
l) Nach § 3 Nr. 2 Buchst. e steuerfreie Leistungen, wenn vergleichbare Leistungen inländischer öffentlicher Kassen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bis j dem Progressionsvorbehalt unterfallen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k)	103	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
4. Ausländische Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben, bei zeitweiliger unbeschränkter Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)		gg) Andere Einkünfte	133
a) Ausländische Einkünfte	109	6. Nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfreie Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)	
b) Im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen	110	a) Nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen	139
c) Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle	111	b) Steuerbefreiung der Einkünfte	140
d) Keine nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfreien Einkünfte	112	c) Unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer	141
5. Einkünfte, die nach einem DBA steuerfrei sind (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)		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) Einkünfte	118	a) Bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4	147
aa) Erfasste Einkünfte	119	b) Im Veranlagungszeitraum	148
bb) Ermittlung der Einkünfte	119	c) Nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte	149
b) Nach einem DBA steuerfreie Einkünfte			
aa) Doppelbesteuerungsabkommen	120		
bb) Steuerbefreiung der Einkünfte	121		

	Anm.		Anm.
d) Dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte	150	II. Rechtsfolge: Anwendung eines besonderen Steuersatzes auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen (Abs. 1 Satz 1 aE, Satz 3)	157
e) Ausgenommene Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4	151		

**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	1. Einkünfte gelten als unmittelbar von einem unbeschränkt Steuer- pflichtigen bezogen	164
II. Rechtsfolge des Abs. 1a		2. Zurechnung beim unbeschränkt Steuerpflichtigen	165

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

I. Steuersatz unter Berücksichti- gung des zu versteuernden Ein- kommens und bestimmter Hin- zurechnungen und Kürzungen		3. Negativer Progressionsvorbehalt bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	182
1. Gegenstand und Ermittlung des besonderen Steuersatzes	172	4. Rückzahlung von Leistungen	183
2. Steuerermäßigungen	173	III. Hinzurechnungen und Kürzun- gen im Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 (Abs. 2 Nr. 2)	
3. Verlustausgleich und Verlustabzug	174	1. Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5	189
II. Hinzurechnungen und Kürzun- gen im Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Abs. 2 Nr. 1)		2. Berücksichtigung außerordent- licher Einkünfte	190
1. Summe der Leistungen	180	3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	191
2. Abzug des Arbeitnehmer-Pausch- betrags	181	4. Rückzahlung von Leistungen	192

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:
Datenübermittlung durch die Träger der Sozialleistungen**

I. Verpflichtung zur Datenüber- mittlung durch die Träger der Sozialleistungen (Abs. 3 Satz 1)		II. Steuerliche Hinweispflichten in der Bescheinigung (Abs. 3 Satz 2)	199
1. Träger der Sozialleistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	197	III. Arbeitnehmer als Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenz- gelds (Abs. 3 Satz 3)	204
2. Daten über im Kalenderjahr ge- währte Leistungen und Dauer des Leistungszeitraums	198		

**F. Erläuterungen zu Abs. 4:
Zuständigkeit bei Haftung und Prüfung der Einhaltung
der Datenübermittlungspflicht**

205

G. Erläuterungen zu Abs. 5:	
Befugnis zum Abruf und zur Verarbeitung von nach Abs. 3	
übermittelten Daten	206
H. Wichtige Anwendungsfälle in ABC-Form	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; *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; *Wassermeyer*, 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; *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; *Gebhardt/Quilitzsch*, Europarechtliche Überlegungen zu § 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG, IStR 2010, 390; *Hechtner/Siegel*, Grenzsteuersätze im Tarifgeflecht der §§ 32a, 32b und 34 Abs. 1 EStG – Sinkende Einkommensteuer bei steigendem Einkommen möglich, DStR 2010, 1593; *Oertel/Haberkstock/Guth*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip beim Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG – das Ende einer Lücke im EStG oder nur eine längst notwendige Ergänzung?, DStR 2013, 785; *Dreßler*, Progressionsvorbehalte im deutschen Steuerrecht und nach DBA-Recht, StBp 2016, 293; *Heurung/Schmidt/Kollmann*, Aussetzung des Progressionsvorbehalts bei Bezug von Kurzarbeitergeld im Kontext der COVID-19-Pandemie, DStR 2020, 2753; *Luthin*, Steuern in Corona-Zeiten, AiB 2021, 20.

Verwaltungsanordnung: OFD Nürnberg v. 26.8.2004 – S 1300 - 247/St 32, Leitfaden zur Besteuerung ausländischer Einkünfte bei unbeschränkt stpfl. natürlichen Personen, SIS 043549 (im Folgenden: Leitfaden der FinVerw.); BMF v. 3.5.2018 - IV B 2 – S 1300/08/10027, Schreiben betr. Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, BStBl. I 2018, 643.

1 I. Grundinformationen zu § 32b

Durch den ProgrVorb. werden bestimmte Leistungen, die bei der Ermittlung des zvE als Bemessungsgrundlage der ESt unberücksichtigt bleiben, in die Ermittlung des StSatzes einbezogen. Im Rahmen des progressiven EStTarifs unterliegen diese Leistungen zwar nicht der Besteuerung; sie werden jedoch zur Ermittlung der leistungsgerechten StBelastung der stpfl. Einkünfte berücksichtigt, indem der StSatz ermittelt wird, der bei StPflicht dieser Leistungen anzuwenden wäre. Dieser so ermittelte StSatz 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 unbeschränkter EStPflicht, nach DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Abkommen stfreie Ein-

künfte 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 Progressionsleistungen.

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 gesetzliche Rechtsgrundlage für den ProgrVorb. geschaffen (BTDrucks. 7/2180, 20; BMF v. 29.11.1974 – IV B 2 – S 2015 - 14/74 II, BStBl. I 1974, 946, Rz. 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 v. 25.6.1969, BGBl. I 1969, 582, mit späteren Änderungen). Gemäß Abs. 2 war ein besonderer StSatz 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 des Zweiten Gesetzes 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; Vorinstanz FG Schl.-Holst. v. 8.12.1993 – II 763/91, EFG 1995, 890, rkr.
- ▶ *Neu erfasst in Buchst. c:* Mutterschaftsgeld, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld und die Sonderunterstützung nach dem Mutterschutzgesetz.
- ▶ *Umgegliedert nach Buchst. d:* Arbeitslosenbeihilfe und Arbeitslosenhilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz.
- ▶ *Neu erfasst in Buchst. e:* Entschädigung für Verdienstausschlag 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 stl. 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 Verdienstausschüttung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz ausgedehnt. Als Klarstellung wurden auch die nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen streifen 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 – IV B 6-S 2340-5/94, 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 beschränkter Stpfl. Anwendung, die ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland stpfl. Einkünfte erzielten und in diesem Zusammenhang eine der unbeschränkten 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*: Ausländische Einkünfte von Personen, die nicht während des gesamten VZ unbeschränkt 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 unbeschränkt stpfl. Staatsangehörigen eines Staates der EU oder des EWR.
- ▶ *Hinzurechnungsmethode*: Das bislang angewendete Verfahren der Schattenveranlagung (s. Anm. 172 „Bis Veranlagungszeitraum 1995 Schattenveranlagung“) wurde durch die Hinzurechnungsmethode ersetzt.
- ▶ *Zeitliche Geltung*: Die Neuregelung des § 32b galt grds. ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 1 aF).

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. FinAussch. des BTags, 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 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 (Altersteilzeitzuschläge 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).

Gesetz 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. einzu beziehen sind. Als Folgeänderung wurde der Bezug auf § 9a aktualisiert.

SeuRNeuG v. 20.7.2000 (BGBl. I 2000, 1045): 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 Altersteilzeit) 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).

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 Veranlagungszeitraum 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 zeitlichen Geltung von Gesetzen BFH v. 18.5.1988 – X R 63/82, BStBl. II 1988, 967).

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

- *Vorfinanziertes Insolvenzgeld*: Mit Wirkung ab VZ 2004 (§ 52 Abs. 1 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 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 informieren. Als Folgeänderung wurde das Insolvenzgeld von der Bescheinigungspflicht des Sozialleistungsträgers nach Abs. 3 aF ausgenommen.

Gesetz zur Einführung des Elterngeldes v. 5.12.2006 (BGBl. I 2006, 2748): Mit Wirkung ab VZ 2007 (Art. 3 Abs. 1 Gesetz zur Einführung 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): Der ProgrVorb. bei DBA-Einkünften/Einkünften nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen wurde 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 StAbzug unterliegen, in den ProgrVorb. einbezogen.
- ▶ *Berücksichtigung des Arbeitnehmer-Pauschetrags und von Werbungskosten*: In Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 wurde mit Satz 2 eine Regelung zur Berücksichtigung des ArbN-Pauschetrags und von WK bei der Ermittlung der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eingefügt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; 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.
- ▶ *Vorruhestandsgeld* (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i): Der ProgrVorb. für Vorruhestandsgeld nach der VO über die Gewährung von Vorruhestandsgeld 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 Progressionsvorbehalt bei Einkünften gem. Abs. 1 Nr. 5*: Vor dem Hintergrund der Rspr. des EuGH (EuGH 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 Urt. v. 14.2.1995 (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, IStR 1995, 126) europarechtl., jedoch auch verfassungsrechtl. Bedenken, weil die betroffenen Personen gerade nicht den unbeschränkt Stpfl. gleichgestellt wurden (Saß, DB 1996, 295). Anwendung auf alle noch offenen Fälle (§ 52 Abs. 43a Satz 1 idF des JStG 2008).
- ▶ *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 v. 22.2.2011 (IV C 5-S 2295/11/10001, BStBl. I 2011, 214) bestimmt. Demnach sind Mitteilungen für die im Kj. 2011 gewährten Leistungen bis zum 28.2.2012 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.

AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c wird angefügt. Bei Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 sind die AHK für WG des UV erst bei deren Veräußerung oder Entnahme als BA zu berücksichtigen, und zwar für alle WG, die nach dem 28.2.2013 angeschafft, hergestellt oder eingelegt wurden (§ 52 Abs. 33 Satz 1 idF des AmtshilfeRLUMsG).

AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2): In Abs. 1 Satz 3 wird mW für alle offenen Fälle (§ 52 Abs. 33 Satz 2 idF des AIFM-StAnpG) aufgenommen, dass § 15b sinngemäß anzuwenden ist. Da es sich bei dieser Aufnahme nicht um eine reine Klarstellung handelt (vgl. Anm. 28), ist die angeordnete Rückwirkung verfassungsrechtl. bedenklich.

KroatienAnpG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): In Abs. 1 Satz 1 werden einzelne Leistungen gestrichen, deren Rechtsgrundlage entfallen ist, und mW ab VZ 2015 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des KroatienAnpG) als Buchst. k bestimmte stfreie EU-/EWR-Leistungen neu aufgenommen. In § Abs. 2 entfallen die Sätze 2 und 3, die von vornherein nur für den VZ 2007 galten (§ 52 Abs. 44 idF des KroatienAnpG).

Gesetz zur Neuregelung der Unterhaltssicherung sowie zur Änderung soldatenrechtlicher Vorschriften v. 29.6.2015 (BGBl. I 2015, 1061): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 werden als neuer Buchst. h Leistungen nach § 6 USG aufgenommen, mW ab 1.11.

2015 (Art. 5 Abs. 11 des Gesetz zur Neuregelung der Unterhaltssicherung sowie zur Änderung soldatenrechtlicher Vorschriften).

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (VerfModG) v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 694): Abs. 3 wird in Anlehnung an den neu eingefügten § 93c AO neu gefasst; Abs. 4 und 5 werden angefügt, jeweils mW ab dem VZ 2018 (§ 52 Abs. 33 idF des VerfModG).

2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019 (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308): In Abs. 5 wird das Wort „verwendet“ in „verarbeitet“ geändert, mW ab VZ 2019 (§ 52 Abs. 1 S. 1 idF des 2. DSAnpUG-EU).

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wird Buchst. h geändert, mW ab VZ 2019 (§ 52 Abs. 1 S. 1 idF des WElektroMobFördG/„JStG 2019“).

Corona-SteuerhilfeG v. 19.6.2020 (BGBl. I 2020, 1385; BStBl. I 2020, 550): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 werden in Buchst. g die nach § 3 Nr. 28a stfreien Zuschüsse einbezogen, mW ab VZ 2020 (§ 52 Abs. 1 S. 1 idF des Corona-SteuerhilfeG).

KohleausstG v. 8.8.2020 (BGBl. I 2020, 1818; BStBl. I 2021, 3): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wird Buchst. i eingefügt, mW ab VZ 2020 (§ 52 Abs. 1 S. 1 idF des KohleausstG).

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 StSatzes, 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 StSatzes 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 StBelastung 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 StSatz, anzuwenden ist. Zum anderen bestimmen die Einkünfte auch die (variable) Höhe eben dieses (prozentualen) Steuerfaktors, des StSatzes, 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 (vgl. Einf. ESt. Anm. 42, 230 ff.).

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 StSätze festgesetzt und dadurch ein standardisiertes System geschaffen, bei dem das zVE als Ausdruck einer bestimmten Leis-

tungsfähigkeit mit einem bestimmten StSatz korrespondiert. Im Normalfall entspricht der StSatz der Leistungsfähigkeit des Stpfl. Bleiben bestimmte Einkünfte bei der Steuerbemessungsgrundlage (zvE) aufgrund spezieller Vorschriften zur StFreiheit außer Ansatz, führt dies wegen der Progression grds. zur Anwendung eines niedrigeren StSatzes. 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 StSatz ist dann nicht mehr korrekt abgestimmt. Dem wirkt § 32b entgegen. Im Interesse der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit regelt die Vorschrift die Anwendung eines besonderen StSatzes auf die Steuerbemessungsgrundlage, um einen doppelten Vorteil aus der StBefreiung zu vermeiden. Dies gilt bei negativen ProgrVorb.-Einkünften entsprechend (sog. negativer ProgrVorb.). Durch die Einbeziehung in den ProgrVorb. soll die stl. 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; BFH v. 11.9.1987 – VI R 19/84, BStBl. II 1987, 856; BFH v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778; BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660; 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 Rz. 6 (2/2014).

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 StSatzes *lex specialis*, so dass der allgemeine StSatz des § 32a Abs. 1 Satz 2 stets vorbehaltlich des § 32b gilt (§ 32a Abs. 1 Satz 2). Im Erg. 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 StSatzes 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 OECD-MA Rz. 121 (1/2015); aA EuGH v. 16.12.1960 – 6/60 – Humblet, Slg. 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 StSatz nach Maßgabe des § 32b zu ermitteln und auf das zvE anzuwenden.

Negativer Progressionsvorbehalt: Bei negativen Einnahmen oder Einkünften wird der StSatz 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 StSatzes 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; BFH v. 29.7.2005 – VI B 199/04, BFH/NV 2005, 2002).

- *Art. 14 GG: § 32b 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).*

Umgekehrt besteht kein verfassungsrechtl. Anspruch darauf, sämtliche Ausgaben im Rahmen eines negativen ProgrVorb. zu berücksichtigen (BFH v. 16.11.2011 – X R 15/09, BStBl. II 2012, 325, zu Beiträgen zur Arbeitslosenversicherung).

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; *Oertel/Haberstock/Guth*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip beim Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG – das Ende einer Lücke im EStG oder nur eine längst notwendige Ergänzung?, DStR 2013, 785; *Apitz*, Einbeziehung von Krankengeld in den Progressionsvorbehalt: verfassungsgemäß, EStB 2015, 162; *Selder*, Verfassungsmäßigkeit der Einbeziehung von Krankengeld in den Progressionsvorbehalt, jurisPR-SteuerR 17/2015 Anm 5.

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 Progressionsvorbehalt bei AFG-Leistungen:* Die zunächst ohne ProgrVorb. bestehende StFreiheit der Leistungen nach dem AFG (insbes. Arbeitslosengeld und früher auch Arbeitslosenhilfe) 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; Nds. FG 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 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 Arbeitnehmer 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 verfassungsrechtl. Bedenken (BVerfG v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589; 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; BFH v. 9.9.1996 – VI B 86/96, BFH/NV 1997, 22; BFH 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 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 verfassungsrechtl. 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. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589; BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; BFH v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778).
- *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. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589; BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; krit. *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 54 [2/2014]).
 - ▷ *Zuschüsse zum Arbeitsentgelt/Existenzgründungszuschuss/Gründungszuschuss:* Für die Differenzierung zwischen den Zuschüssen zum Arbeitsentgelt gem. § 417 SGB III (ProgrVorb., s. Anm. 65) und dem Gründungszuschuss gem. § 57 SGB III (kein ProgrVorb., s. Anm. 76) sind keine Sachgründe ersichtlich (vgl. *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 55a [2/2014]).
 - ▷ *Krankengeld:* Die Einbeziehung von Krankengeld aus der gesetzlichen Krankenversicherung in den ProgrVorb. ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, auch wenn das Krankentagegeld aus einer privaten Krankenversicherung nicht einbezogen wird; das private Krankentagegeld beruht auf Beiträgen des Stpfl. (BFH v. 13.11.2014 – III R 36/13, BStBl. II 2015, 563; H 32b „Leistungen der gesetzlichen Krankenkasse“ EStH 2019).

- ▶ *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; Gump, 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 Verfassungs- und Unionsrechtmäßigkeit 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; Apell/Oltmanns, Diskriminiert das deutsche Steuerrecht den Zu- und Wegzug?, DB 1998, 2560; Lüdicke, Doppelansässigkeit, Ansässigkeitswechsel und Progressionsvorbehalt, in Kleineidam (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, FS 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 StSatz (Abs. 2) anzuwenden, wenn ein zeitweise unbeschränkt Stpfl. ausl. Einkünfte bezogen hat, die im VZ nicht der deutschen ESt unterlegen haben. Dies dient der Eliminierung von StSatz-Vorteilen, 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 StSatz nach der weltweiten Leistungsfähigkeit erreicht werden (BTDrucks. 13/1558, 156; BTDrucks. 9/842, 67; BTDrucks. 11/2157, 149; BFH v. 29.4.1988 – VI R 74/86, BStBl. II 1988, 674; BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; Handzik in LBP, § 32b Rz. 6 [2/2014]; krit. Mössner, IStR 1997, 225; s. zum Verhältnis zu Art. 3 GG auch Wagner in Blümich, § 32b Rz. 27 [12/2018]).

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

verfassungsrechtl. 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. gälte, es sei denn, dieser sei ausdrücklich 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; BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; FG Hamb. v. 12.2.2003 – V 194/98, EFG 2003, 857, rkr., 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; Achter, IStR 2003, 203; Lüdicke, 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; BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; BFH 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 unbeschränkt 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 unbeschränkte StPflcht nur für einen Teil des Jahres bestand (s. Anm. 111 „Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht/Fallgruppen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2“), Einkünfte in den ProgrVorb. einbezogen werden, welche an sich keine beschränkte StPflcht nach § 49 auslösen würden. Wäre der Stpfl. das ganze Jahr unbeschränkt stpfl., würden diese Einkünfte nicht durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in den ProgrVorb. einbezogen (Buciek, DStZ 2001, 819). Im Erg. wird die ganzjährige unbeschränkte StPflcht anders als die teilweise unbeschränkte StPflcht behandelt. Dieses Erg. ist nicht unproblematisch (Handzik in LBP, § 32b Rz. 102a [2/2014]; Vogel, IStR 2003, 419).

Verhältnis zum Unionsrecht: Die Regelung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verstößt nicht gegen Unionsrecht, da der Stpfl. keinen wegzugsbedingten Nachteil erleidet (BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660; Schnitger, IStR 2002, 638; Benackel/Schnitger, FR 2002, 606; aA Apel/Oltmanns, DB 1998, 2560; Sabatschus, IStR 2002, 623).

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

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; *Wassermeyer*, 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 (StSatz-Vorteil) entstehen, wenn er seine Einkünfte in verschiedenen Staaten erzielt und dadurch sein Gesamteinkommen in eine niedrigere Tarifstufe als bei Erzielung im Bereich eines Steuerhoheitsträgers gelangt.

StRspr., zB BFH v. 25.5.1970 – I R 146/68, BStBl. II 1970, 755; BFH v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660; BFH v. 4.8.1976 – I R 152, 153/74, BStBl. II 1976, 662; BFH v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34; BFH v. 11.9.1987 – VI R 19/84, BStBl. II 1987, 856; BFH v. 30.5.1990 – I R 179/86, BStBl. II 1990, 906; BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84; BFH v. 27.9.1990 – I R 104/89, BFH/NV 1991, 729; BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; *Voss/Voss*, DB 1992, 645; *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 6 (2/2014).

Dem Stpfl. soll jedoch andererseits bei Verlusten auch kein Nachteil einer zu hohen Besteuerung 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 beschränkt Steuerpflichtige:* Weil es häufig unmöglich ist, das Welteinkommen von beschränkt stpfl. Personen zu ermitteln, rechtfertigen Praktikabilitätsabwägungen für beschränkt 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; BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; *Wassermeyer*, IStR 2002, 289; *Andresen*, IStR 2002, 627; s. auch Anm. 35).

Verhältnis zum Unionsrecht: Die Regelung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 verstößt nicht gegen Unionsrecht, da der Stpfl. keinen wegzugsbedingten Nachteil erleidet (BFH v. 19.7.2010 – I B 10/10, BFH/NV 2011, 17). Sie führt auch nicht zu einer Benachteiligung ausländ. Einkünfte, sondern bewirkt im Gegenteil, dass im Ausland erzielte Einkünfte einerseits und vergleichbare inländ. Einkünfte andererseits gleichbehandelt werden (FG Hamb. v. 6.2.2014 – 2 K 73/13, EFG 2014, 1000, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 31.7.2013 – 14 K 2265/11, EFG 2014, 774, rkr.).

- *Auslandsverluste:* Vor dem Hintergrund des Urt. des EuGH v. 21.2.2006 (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 in 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 Sätze 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 Rz. 32 [2/2014]). 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 Rz. J08-5; *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 32 [2/2014]). Der Gesetzgeber geht zwar davon aus, 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 (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, Slg. 1992, I-249). Zwar besteht dieser Zusammenhang formal, jedoch ist zu berücksichtigen, dass es sich bei den dort genannten Einkunftsquellen um verlustgeneigte Tätigkeiten handelt (FinAussch. des BTags, 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, Slg. 2004, I-7477). Siehe zum Ganzen auch *Wilhelm*, JB 2009, § 32b Rz. J08-5; *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 32 (2/2014).

- ▶ **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).
- ▶ **Sozialversicherungsbeiträge:** Unionsrechtswidrig war es, dass EU-Sozialversicherungsbeiträge anders als deutsche Sozialversicherungsbeiträge nicht abzugsfähig waren, obwohl deutsche Sozialversicherungsbeiträge im Rahmen der Sonderausgaben abzugsfähig sind (EuGH v. 22.6.2017 – C-20/16, BStBl. II 2017, 1271, auf Vorlagebeschluss des BFH v. 16.9.2015 – I R 62/13, BStBl. II 2016, 205). Kein Verstoß liegt jedoch in der Nichtabzugsfähigkeit von Sozialversicherungsbeiträgen bei Beamten im Ausland, denn im Inlandsfall besteht keine derartige Sozialversicherungspflicht, so dass keine Diskriminierung vorliegt (BFH v. 16.9.2015 – I R 61/13, BFH/NV 2016, 401, Rz. 25).

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; *Grützner*, Die Einkommensbesteuerung von Grenzgängern nach dem Jahressteuergesetz 1996, NWB 1995 F. 3, 9563; *Kaefer*, Neuregelung der Besteuerung Nichtansässiger im Grenzpendlergesetz II, BB 1995, 1615; *Kumpff/Roth*, Wahlbesteuerung für beschränkt Einkommensteuerpflichtige, StuW 1996, 259.

Bedeutung: Der (zunächst ausschließlich positive) ProgrVorb. diente vor dem Hintergrund der ab VZ 1994 durch das GrenzpendlerG v. 24.6.1994 eingeführten Einzelveranlagung von beschränkt Stpfl. gem. § 50 Abs. 2 der Vermeidung einer Besserstellung gegenüber unbeschränkt Stpfl. (BTD Drucks. 12/6476, 10 [17]; *Wagner in Blümich*, § 32b Rz. 73 [12/2018]). Insofern sichert der ProgrVorb. ebenfalls die Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit. Dieser Gedanke wurde bei der Besteuerung der nur zeitweise unbeschränkt 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 Welteinkommens auf mehrere Staaten sollen StSatz-Vorteile vermieden werden (*Handzik in LBP*, § 32b Rz. 6 [2/2014]). 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 beschränkt Stpfl., die nicht unter § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 fallen, werden nicht dem ProgrVorb. unterworfen (s. Anm. 57 „Andere beschränkt Steuerpflichtige“). Die damit verbundene Ungleichbehandlung beschränkt 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 Dif-

ferenzierungsmerkmal die ungleiche Behandlung rechtfertigt, ist indessen zweifelhaft (so auch *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 61 [2/2014]). Offen ist auch, ob die angeführten Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte (s. Anm. 57 „Andere beschränkt Steuerpflichtige“) für eine Rechtfertigung ausreichend sind.

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 stbefreit sind, als unmittelbar von einem unbeschränkt Stpfl. bezogene Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3. Dabei ist das Verhältnis maßgebend, in welchem dem unbeschränkt 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 Rz. 6 [2/2014]).

- **Einkommens-Zurechnungstheorie:** Nach der herrschenden Zurechnungstheorie ist das Einkommen des Organs bei diesem selbständig und getrennt zu ermitteln und dann dem eigenen Einkommen des OT 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; BFH v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9; BFH v. 13.11.2002 – I R 9/02, BStBl. II 2003, 489; BFH v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515; vgl. ferner R 14.6 KStR 2015.

Das dem OT zuzurechnende Einkommen ist vor der Zurechnung um die DBA-stbfreien Einkünfte zu mindern (Nettomethode – *Dißars* in *Frotscher*, § 32b Rz. 66 [7/2017]). Mithin können die von der OG erzielten DBA-stbfreien Einkünfte dem OT nicht als eigene zugerechnet werden und auch nicht ohne Weiteres dessen StSatz-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 OT 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 StSatz-Einkommen zur Ermittlung des StSatzes nach § 32b folgerichtig, weil diese Einkünfte die Leistungsfähigkeit des OT erhöhen (oder bei Verlusten vermindern).

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

14

Schrifttum: *Ismar*, Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei Anrechnungshöchstbetrag und Progressionsvorbehalt, IStR 2013, 297.

Bedeutung: Abs. 2 fingiert, dass die stpfl. Einkünfte mit dem StSatz versteuert werden, der sich ergäbe, wenn die ProgrVorb-Einkünfte den stpfl. Einkünften hinzugerechnet (bei positiven ProgrVorb-Einkünften) bzw. davon abgezogen (bei negativen ProgrVorb-Einkünften) werden, sog. Hinzu- bzw. Abrechnungs- oder Kürzungsmethode. Diese Methode löste die bis VZ 1995 geltende Regelung der sog. Schattenveranlagung (s. Anm. 172 „Bis Veranlagungszeitraum 1995 Schattenveranlagung“) aus Vereinfachungsgründen ab (BTDrucks. 13/1173; BTDrucks. 13/901, 136). Bei der Hinzurechnungsmethode ergibt sich der besondere StSatz aus der Berechnung des durchschnittlichen StSatzes unter Berücksichtigung der gesamten zvE zzgl. 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. 172 „Bis Veranlagungszeitraum 1995 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; Schl.-Holst. FG v. 15.8.2012 – 2 K 9/11, EFG 2012, 2109; *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 62 [2/2014]).
- ▶ **Versagung des Verlustabzugs:** Die Versagung des Verlustabzugs auf Ebene des StSatz-Einkommens (s. Anm. 174 „Ausschluss des Verlustabzugs“) scheint bei gravierenden stl. 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; BFH v. 9.5.2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552), liegt ein gegen Art. 3 GG verstoßender 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. 1.8.1986 – VI R 181/83, BStBl. II 1986, 902; BFH v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778; BFH 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). Allerdings ist fraglich, inwieweit der Grundfreibetrag in EU-Fällen vom Ansässigkeitsstaat freizustellen ist (hierzu *Ismar*, IStR 2013, 297 [301 f.]; zur ähnlichen Problematik bei § 34c: § 34c Anm. 86). Siehe auch Anm. 29.

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

15

Bedeutung: Abs. 3 bzw. Abs. 3 bis 5 nF regeln für die Träger der Sozialleistungen bestimmte Bescheinigungs- und Datenübermittlungspflichten, um die ordnungsgemäße Besteuerung und den Vollzug des ProgrVorb. mit verhältnismäßig gerin-

gem Verwaltungsaufwand und die gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen (Begr. StÄndG 2003, BTDrucks. 11/2157, 32).

Verhältnis zur Verfassung: Die Regelungen des Abs. 3 bzw. Abs. 3 bis 5 nF 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 Insolvenzgeldes (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, Rz. 70). Deshalb hat der BRH eine elektronische Übermittlung der bei den Trägern der Sozialleistungen gespeicherten Daten über Lohnersatzleistungen an die FinVerw. angeregt (vgl. BRH-Bem. 2001 BTDrucks. 15/60, Rz. 70.3); dies hat letztlich zu Abs. 3 geführt.

16–20 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des § 32b

21 1. Sachlicher Geltungsbereich

Abschließende Aufzählung: Ausschließlich die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–5 genannten nicht stbaren oder 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 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. 189 und zur Verlustberücksichtigung Anm. 174.

Tarifvorschrift: Als Tarifvorschrift wirkt sich § 32b nur auf die Ermittlung des StSatzes 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; R 8.1 KStR 2015; Pfirrmann in Kirchhof, 20. Aufl. 2021, § 32b Rz. 7; Debatin, AWD 1965, 41; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 23A OECD-MA Rz. 125 [1/2015]; Heinicke in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 32b Rz. 5; aA Herzig, RIW/AWD 1979, 545, der bei DBA-stfreien, das zVE neutralisierenden Verlusten von einem Nullsteuersatz ausgeht; Schwedhelm in Streck, 9. Aufl. 2018, § 8 KStG Rz. 39: im Falle des negativen ProgrVorb.). Dies ergibt sich auch aus Abs. 1a, der fingiert, dass bestimmte Einkünfte durch den OT bezogen werden (BTDrucks. 14/23, 181).
- **Organschaft:** Siehe § 32b Abs. 1a (s. Anm. 164 ff.).

Solidaritätszuschlag: Der ProgrVorb. Ist auch bei der Festsetzung des SolZ anwendbar (FG Berlin-Brandenb. v. 5.7.2016 – 6 K 6148/15, EFG 2016, 2004, rkr.).

Progressionsvorbehalt in anderen Vorschriften: Progressionsvorbehalte ergeben sich neben § 32b auch aus dem sog. Auslandstätigkeitserlass (s. Anm. 39), § 2 Abs. 5 AStG (s. Anm. 33) und in § 19 Abs. 2 ErbStG.

Zitiert wird § 32b im EStG in § 32a und § 34c und im InvStG in § 47 Abs. 2 Nr. 1.

2. Persönlicher Geltungsbereich

22

Natürliche Personen: § 32b findet auf unbeschränkt Stpfl. aller Arten (§ 1 Abs. 1, 2 und 3, § 1a) und auf beschränkt 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 „Ausländische Personengesellschaft“ EStH 2019).

§ 32b findet keine Anwendung auf:

- ▶ *Körperschaftsteuersubjekte:* § 32b findet auf Körperschaftsteuersubjekte keine Anwendung (s. Anm. 21 „Körperschaftsteuer“).
- ▶ *Organträger-Kapitalgesellschaften:* Abs. 1a bezieht bestimmte nach DBA stfreie Einkünfte einer OG beim OT in den ProgrVorb. ein. Die Wirkung des Abs. 1a beschränkt sich aber auf natürliche (unbeschränkt stpfl.) Personen sowie PersGes. als OT, soweit daran natürliche (unbeschränkt stpfl.) Personen beteiligt sind. Für Körperschaften entfaltet Abs. 1a insoweit keine Wirkung.

V. Verhältnis des § 32b zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 2a

23

Durch § 2a Abs. 1 wird der negative ProgrVorb. derart beschränkt, dass Drittstaatenverluste nur mit bestimmten positiven Einkünften der jeweils selben Art und grds. aus demselben Staat ausgeglichen werden dürfen (BFH v. v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; BFH v. 12.1.2011 – I R 35/10, BStBl. II 2011, 494; BFH v. 25.11.2014 – I R 84/13, BFH/NV 2015, 664, Rz. 8; FG Düss. v. 25.10.2011 – 13 K 2775/06 E, F, EFG 2012, 1123, rkr.; H 2a „Allgemeines“ EStH 2019; vgl. näher und zur aA Anm. 174 „Beschränkung des Verlustausgleichs“). Im Entstehungsjahr nicht ausgeglichene Verluste sind gesondert festzustellen und vorzutragen (§ 2a Abs. 1 Sätze 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 mehreren einschlägigen Ausschlussvorschriften (§§ 2a, 15, 15a und 15b) ist jeweils diejenige mit den weitergehenden Einschränkungen anzuwenden (Krömer, EStB 2011, 214).

Verhältnis zum Unionsrecht: Vor dem Hintergrund des Urteils des EuGH v. 21.2.2006 (EuGH v. 21.2.2006 – C-152/03 – Ritter-Coulais, BB 2006, 525) wurden Abs. 1 Sätze 2 und 3 eingefügt, so dass in den dort genannten Fällen weder der positive noch der negative ProgrVorb. anzuwenden ist (s. Anm. 10 „Verhältnis zum Unionsrecht“).

24 2. Verhältnis zu § 3 und zu nicht steuerbaren Einkünften

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 eines besonderen StSatzes 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. BTDrucks. 11/2157, 150 aE; *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 79 [2/2014]), 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; BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201; *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 79 [2/2014]; wohl auch *Heinicke* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 32b Rz. 7, mit differenzierender Darstellung). 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 OECD-MA Rz. 122 [1/2015] mit einer Einschränkung für Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). 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 StSatzes 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, IStR 2011, 783.

Anwendbarkeit der Regelungen über die Zinsschranke: Im Rahmen des § 32b sind die Regelungen der Zinsschranke zu beachten und die ProgrVorb.-Einkünfte ggf. unter Berücksichtigung der entsprechenden Regelungen des § 4h EStG und § 8a 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 ausländ. 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 (EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 – Lidl Belgium, Slg. 2008, I-3601 = BStBl. II 2009, 692; EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks and Spencer, Slg. 2005, I-10837 = DStR 2005, 2168; EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 – Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Slg. 2008, I-8061 = DStRE 2009, 556; BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744).

Rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO: Kommt es zu einer Nutzung von finalen ausländ. Verlusten, ist die Behandlung in der Vergangenheit genutzter Progressionsvorteile offen. *Meyer/Ball* sehen in der Nutzung finaler ausländ. 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, ausländ. Verluste seien erst im Jahr der Finalität zu berücksichtigen; wenn sich die ausländ. Verluste ausschließlich im Finalitätsjahr auswirken, trete keine stl. Wirkung ein, die sich auf das Verlustentstehungsjahr auswirken könne. Dieser Schluss ist uE nicht zwingend, weil die Berücksichtigung der Verluste zu einem bestimmten Zeitpunkt (hier 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 stl. Rückwirkung für die Vergangenheit entfaltet, ist auf das materielle Recht abzustellen; eine stl. 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; BFH v. 19.8.2003 – VIII R 67/02, BStBl. II 2004, 107; *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 175 AO Rz. 26 mwN [10/2020]). Entscheidend wäre uE insofern, ob die Berücksichtigung ausländ. Verluste im Rahmen des ProgrVorb. unter dem Vorbehalt finaler ausländ. 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 Rz. 36a [12/2018]; *Frenz* in *KSM*, § 32b Rz. A 31 [1/2016]; *Pfirrman* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 32b Rz. 13; zur aA s. Anm. 174 „Beschränkung des Verlustausgleichs/Keine Beschränkung des negativen Progressionsvorbehalts“; zur Anwendbarkeit des § 15a in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bei ausländ. 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 berücksichti-

gungsfähigen ausländ. Einkünfte findet nach der ausdrücklichen Regelung des Abs. 1 Satz 2 § 15b Anwendung und schließt bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen den negativen ProgrVorb. aus. Vor Aufnahme des Verweises auf § 15b in Abs. 1 Satz 2 war die Anwendung des § 15b umstritten (befürwortend BMF v. 17.11.2007 – IV B 2 - S 2241 - b/07/0001, BStBl. I 2007, 542, Rz. 24; offen gelassen von FG Münster v. 11.12.2013 – 6 K 3045/11 F, EFG 2014, 753, rkr.); richtigerweise war § 15b nicht anzuwenden, da er nach dem Wortlaut nur auf ein Ausgleichsverbot auf Ebene der Einkünfteermittlung gerichtet ist und nicht zugleich auf Ebene der Ermittlung des StSatzes und § 32b wirkt (so auch *Naujok*, DStR, 2007, 1601 [1606]; im Erg. so auch *Seeger* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 15b Rz. 6; *Rohde*, IStR 2011, 123 [124]; *Handzik* in *LBP*, § 15b Rz. 42 [7/2020]; *Kaeser* in *KSM*, § 15b Rz. B 42 [8/2009] 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 – 11 V 252/10, DStRE 2011, 267 = IStR 2011, 116, rkr. AdV).

29 7. Verhältnis zu § 32a

Vorrang von § 32b: Wie sich aus § 32a Abs. 1 Satz 2 („vorbehaltlich“) ergibt, gehen die Regelungen zum ProgrVorb. (und damit auch zur Berechnung des besonderen StSatzes) 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; BFH 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 „Grundfreibetrag“ EStH 2019); s. Anm. 14 „Verhältnis zur Verfassung/Grundfreibetrag“.

30 8. Verhältnis zu § 32d

Anwendbarkeit von § 32b außerhalb des § 32d: Für den gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d findet § 32b keine Anwendung (zur steuersystematischen Begr. s. *Schneider/Wesselbaum-Neugebauer*, FR 2011, 166 [171]; *Kühling/Gühne*, NWB 2011, 226; *Gühne*, NWB 2017, 1511). § 32b ist jedoch in allen Fällen außerhalb der Anwendung des § 32d Abs. 1 zu beachten (Antrag auf Veranlagung gem. § 32d Abs. 6; Fälle des § 32d Abs. 2; *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 35a [2/2014]; s. auch Anm. 119 „Besondere Vorschriften der Einkünfteermittlung/Kapitaleinkünfte“), nicht jedoch bei § 32d Abs. 4, bei dem der feste StSatz des § 32d Abs. 1 gilt, so dass kein Raum für einen ProgrVorb. ist (anders *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 35a [2/2014]).

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; *Hechtner*, Eine ökonomische Analyse der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach der Fünftelregelung unter besonderer Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts, BFuP 2017, 472.

§ 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 StSatzes sind daher ProgrVorb-Einkünfte 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 Progressionsvorbehaltseinkünfte:* Nach Auffassung des BFH sind § 32b und § 34 derart miteinander verzahnt, dass eine integrierte Steuerberechnung erforderlich ist und dabei die ProgrVorb-Einkünfte auf jeder Berechnungsstufe in voller Höhe zu berücksichtigen sind.

BFH v. 17.1.2008 – VI R 44/07, BFH/NV 2008, 666; BFH v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BFH/NV 2010, 296; BFH v. 11.12.2012 – IX R 23/11, BStBl. II 2013, 370; FG Düss. v. 9.9.2004 – 15 K 6843/01 E, EFG 2005, 49, rkr.; so auch die FinVerw. in H 34.2 Beispiele 3 und 4 und „Negativer Progressionsvorbehalt“ EStH 2019; 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 ProgrVorb-Einkünfte in voller Höhe bei der Berechnung des durchschnittlichen StSatzes ohne Einkünfte iSd. § 34 und bei der Berechnung des durchschnittlichen StSatzes 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 Stsätze bestimmt werden. Nach Ansicht des BFH steht diese Lösung in keinem Widerspruch zu BFH v. 15.11.2007 (VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375 „Anwendung des Günstigkeitsprinzips bei negativen Progressionsvorbehaltseinkünften“), weil diese Methode zu keiner höheren StBelastung als bei StPflcht der ProgrVorb-Einkünfte 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 Progressionsvorbehaltseinkünfte:* Anderen Auffassungen zur beschränkten Berücksichtigung der ProgrVorb-Einkünfte ist der BFH nicht gefolgt (BFH v. 17.1.2008 – VI R 44/07, BFH/NV 2008, 666, mit Anm. *Jachmann*, DB 2010, 86; BFH v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BFH/NV 2010, 296). Vertreten wurde, die ProgrVorb-Einkünfte gänzlich unberücksichtigt zu lassen (FG Düss. v. 13.5.2002 – 1 K 5072/00 E, EFG 2002, 1454, rkr.) bzw. die ProgrVorb-Einkünfte 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, aufgehoben durch BFH v. 22.9.2009 – IX R 23/11, BStBl. II 2010, 1032; *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 zutreffend, indem die ProgrVorb-Einkünfte 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; BFH v. 11.12.2012 – IX R 23/11, BStBl. II 2013, 370, Rz. 11; FG Berlin-Brandenb. v. 18.6.2020 – 4 K 4163/18, rkr., SIS 201199). Die Ermäßigungsvorschriften sind in der Reihenfolge anzuwenden, die zu einer geringeren StBelastung führt, als dies bei ausschließlicher Anwendung des negativen ProgrVorb. der Fall wäre (vgl. H 34.2 „Negativer Progressionsvorbehalt“ EStH 2019).

- *Negative außerordentliche Einkünfte*: Siehe Anm. 190 „Mit einem Fünftel“.
- *Außerordentliche Einkünfte übersteigen das zu versteuernde Einkommen*: Übersteigen die der Tarifiermäßigung unterliegenden außerordentlichen Einkünfte das zvE, so sind die ProgrVorb-Einkünfte bei der StBerechnung nach § 34 Abs. 1 Satz 3 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 StSatz auf außerordentliche Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 angewendet. Aus § 34 Abs. 3 Satz 2 („zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte“) ergibt sich, dass die ProgrVorb-Einkünfte bei der Ermittlung dieses StSatzes 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: Schmidtman, Anwendung des Durchschnittssteuersatzes und des Progressionsvorbehalts beim Zusammentreffen mit schedular besteuerten Einkünften, DStR 2010, 2418; Bodden, Die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG im Gesamtgefüge der Einkommensbesteuerung, FR 2012, 68.

Aus der Aufspaltung des zvE in einen dem Sondertarif des § 34a unterliegenden und in einen dem regulär-progressiven Tarif des § 32a unterliegenden Teilbetrag und der

Anordnung in § 32b Abs. 1 Satz 1, dass der besondere StSatz nach § 32b Abs. 2 auf das nach § 32a Abs. 1 zVE 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]; Schmidtman, DStR 2010, 2418 [2421]).

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

33

Regelung des § 2 Abs. 5 AStG:

- *Fälle der erweitert beschränkten Steuerpflicht:* Neben den Einkünften, welche bereits der erweitert beschränkten StPflcht unterliegen und so in das zVE einbezogen sind, sind sämtliche weiteren Einkünfte in die Berechnung des StSatzes einzubeziehen, abgesehen von solchen nach § 32d Abs. 1 EStG (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG). Dabei sind die ausländ. Einkünfte nach deutschem Recht zu ermitteln (zum str. Verhältnis zwischen § 2 Abs. 5 AStG und DBA s. Baßler in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 2 AStG Rz. 33 f. [5/2014]; Ismer in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rz. 235). 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 Rz. 42 [12/2018]).
- *Bei Wohnsitzwechsel in das Ausland im Laufe eines Veranlagungszeitraums oder umgekehrt:* Eine Konkurrenz zwischen § 2 Abs. 5 AStG (vgl. insoweit BMF v. 14.5.2004, BStBl. I Sondernummer 1, Rz. 2.5.4.2) und § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist denkbar, wobei die erweitert beschränkte StPflcht 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; Kudert/Kaczarepa, PStB 2011, 267 (273).

12. Verhältnis zur Gewerbesteuer

34

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

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

13. Verhältnis zu DBA-Regelungen

Schrifttum: Straub/Ackstaller, Progressionsvorbehalt bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht, NWB 2002 F. 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. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660; BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; BFH v. 17.12.2003 – I R 14/02, BStBl. II 2004, 260; BFH 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.

§ 32b findet deshalb unabhängig davon Anwendung, ob das jeweilige DBA Deutschland ausdrücklich ein Besteuerungsrecht mit ProgrVorb. einräumt oder nicht (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; FG Ba.-Württ. v. 21.3.2012 – 4 K 4095/10, EFG 2012, 1474, rkr.). Zuvor war der BFH davon ausgegangen, dass der innerstaatliche ProgrVorb. nur anwendbar sei, wenn das DBA ausdrücklich dazu ermächtigte (BFH v. 4.10.1967 – I 422/62, BStBl. II 1968, 101; BFH v. 23.10.1985 – I R 274/82, BStBl. II 1986, 133). Der BFH (BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660) änderte diese Rspr. und entschied, dass es für die Anwendung des ProgrVorb. ausreicht, wenn das DBA den ProgrVorb. nicht ausdrücklich 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 gesetzestechisch 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; BFH 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 Rz. 102d [2/2014]; *Straub/Ackstaller*, NWB 2002 F. 3, 12061; *Vogel*, IStR 2003, 419; *Achter*, IStR 2003, 203; *Ismer in Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rz. 226).

▷ *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.

► *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; BFH v. 11.10.1967 – I R 86/67, BStBl. III 1967, 729; BFH v. 4.8.1976 – I R 152, 153/74, BStBl. II 1976, 662; BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531; BFH v. 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl. II

1993, 790; *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 43 (2/2014); differenzierend *Frenz* in *KSM*, § 32b Rz. A 21 (1/2016), 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 nicht gegen DBA-Regelungen (glA *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 43 [2/2014]). 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 Rz. 62 [2/2014]). 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 des Abs. 2“) ist auch die besondere Berücksichtigung von außerordentlichen Einkünften zulässig (s. Anm. 190; vgl. auch *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 59, 120 [2/2014]).
- *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, rkr.; aA *Grotherr*, IWB 2004 F. 3 Gr. 2, 673).

Ausnahmen vom Progressionsvorbehalt aufgrund des Unionsrecht: Bestimmte nach DBA steuerfreie Einkünfte wurden aus europarechl. Gründen (EuGH v. 21.2.2006 – C-152/03 – Ritter-Coulais, 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 Herkunftssstaat 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 beschränkt und fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen:

- *Wirkung:* Bei der Veranlagung von 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 Steuerpflicht 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; Handzik in LBP, § 32b Rz. 45 [2/2014]; 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 Rz. 35a [12/2018]; s. auch Frenz in KSM, § 32b Rz. A 27 [1/2016]). Nachdem es erkennbares Ziel des Gesetzgebers ist, die StPflcht gem. § 1 Abs. 3 auch bezüglich des ProgrVorb. mit der unbeschränkten 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]; Kumpff/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 Nr. 56 OECD-Musterkommentar zu Art. 23a OECD-MA 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 OECD-MA Rz. 122 [1/2015]; 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. § 50d Anm. 6; Frenz in KSM, § 32b Rz. A 24 [1/2016]). Auf Grundlage der Entscheidung des BVerfG v. 15.12.2015 (2 BvL 1/12, FR 2016, 326, zu § 50d Abs. 8 Satz 1) richtet sich das Verhältnis zwischen § 32b und dem durch Zustimmungsgesetz umgesetzten DBA nach dem Grundsatz, dass das spätere Recht dem früheren Recht vorgeht (*lex posterior derogat legi priori*; vgl. auch Kumpff/Roth, StuW 1996, 259 [264]) – dies mit dem Erg., 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 legi generali*; vgl. Schanne, DBA und innerstaatliches Recht, 1999, 52; Frenz in KSM, § 32b Rz. A 26 [1/2016]) – dies mit dem Erg., dass § 32b als die speziellere Regelung bezüglich des ProgrVorb. den Regelungen des DBA vorgeht.
- ▷ *Stellungnahme:* Die Berücksichtigung von Einkünften im Rahmen der Bemessung des StSatzes stellt uE keinen Verstoß gegen die Ansässigkeitsrege-

lungen des DBA dar, weil nicht die ausländ. Einkünfte besteuert werden, sondern lediglich die Höhe des StSatzes für die übrigen, der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte bestimmt wird. Die Höhe und damit auch die Art und Weise der Bestimmung dieses StSatzes wird uE jedoch durch die DBA-Regelungen nicht erfasst.

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 StSatzes 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; BFH 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 steuerverschärfende Vorschriften enthalten (vgl. auch FG Köln v. 10.12.2002 – 7 K 1169/99, EFG 2003, 699, rkr.; Wassermeyer in *Debatin/Wassermeyer*, Art. 23A OECD-MA Rz. 123 [1/2015]; 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 StSatz-Regelung; 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; Wassermeyer in *Debatin/Wassermeyer*, Art. 23A OECD-MA Rz. 123 [1/2015]).

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; BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; Handzik in *LBP*, § 32b Rz. 42 [2/2014]; Wassermeyer, IStR 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 (Wassermeyer in *Debatin/Wassermeyer*, Art. 23A OECD-MA Rz. 122 [1/2015]; Dißars in *Frotscher*, § 32b Rz. 59 [7/2017]).

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. 35) 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 Einbeziehung bei der Berechnung der ESt stfrei gestellt wurden. Dies ist in älteren zwischenstaatlichen Übereinkommen regelmäßig nicht der Fall, jedoch in neueren Abkommen (ausführliche Übersicht bei FinBeh Berlin v. 4.10.2016 – III A - S 1311 - 5/2007, SIS 162758).

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 – IV B 6 - S 2293 - 50/83, BStBl. I 1983, 470) sieht eine StBefreiung des Arbeitslohns für bestimmte Tätigkeiten im Ausland vor, wenn mit dem Staat des Tätigkeitsorts kein DBA besteht (Abschn. II., V. Nr. 2 ATE; vgl. § 34c Anm. 191).

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 ist der StSatz anzuwenden, der sich ergibt, wenn die begünstigten Einkünfte aus nichtselbstständiger 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 Rz. 39 [2/2014]; *Wagner in Blümich*, § 32b Rz. 40 [12/2018]; *Reinhart*, DB 1985, 1316; *Naujok in Lademann*, § 32b Rz. 13 [11/2009]; 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 *Wagner in Blümich*, § 32b Rz. 40 [12/2018], der 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 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.

40 b) Verhältnis zum Pauschalierungserlass

Inhalt des Pauschalierungserlasses: Nach dem sog. Pauschalierungserlass (BMF v. 10.4.1984 – IV C 6 - S 2293 - 11/84, BStBl. I 1984, 252; vgl. § 34c Anm. 192) 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 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 Normenhierarchie 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 Rz. 46 [2/2014]).

Verhältnis zwischen Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Inländische 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 unbeschränkter StPflcht während des gesamten VZ findet nur Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Anwendung. Mangels abweichender Rechtsfolgen kann bei zeitweiser unbeschränkter StPflcht während des VZ offen bleiben, ob Nr. 2 oder 3 anzuwenden ist (*Wassermeyer*, IStR 2002, 289; *Handzik in LBP*, § 32b Rz. 107c [2/2014]).

Verhältnis zwischen Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Gründet sich die unbeschränkte StPflcht auf § 1 Abs. 3 oder § 1a, sollte mangels teilweiser unbeschränkter StPflcht 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.

Einstweilen frei.

42–46

VI. Verfahrensfragen zu § 32b

47 1. Pflichten des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug

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

- ▶ *Führung des Lohnkontos:* Der ArbG hat die in § 41 Abs. 1 Satz 4 aufgeführten Lohnersatzleistungen in das für den jeweiligen ArbN geführte Lohnkonto einzutragen (§ 41 Abs. 1 Satz 4 EStG, § 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV: Kurzarbeiter-, Winterausfallgeld (mittlerweile aufgehoben), Zuschuss zum Mutterschaftsgeld bzw. bei Beschäftigungsverboten im Zusammenhang mit Entbindung und während einer Elternzeit nach beamtenrechtl. 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 LStBescheinigungen 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 LStBescheinigung zu übermitteln.

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

2. Veranlagung von Arbeitnehmern nach § 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 StAbzug 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 unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 auf der LStKarte 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 BSFA 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). Die vom Gesetzgeber bewusst vorgenommene Beschränkung auf estpfl. Einkünfte, zu denen die ProgrVorb-Einkünfte 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 ProgrVorb-Einkünften iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 mehrere unbeschränkt Stpfl. beteiligt, denen die Einkünfte stl. zuzurechnen sind, werden ausländ. Einkünfte, insbes. ausländ. BS-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 StSatzes nach § 32b festgestellt.

BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566; BFH v. 18.12.1989 – IV B 37/89, BFH/NV 1990, 570; BFH v. 21.8.1991 – VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126; AEAO zu § 180 Nr. 5; Leitfaden der FinVerw., Anhang 6. Für die Zuständigkeit für die Feststellung bei Beteiligungen an einer ausländ. PersGes. s. BMF v. 11.12.1989 – IV A 5 - S 0120 - 4/89, BStBl. I 1989, 470, geändert durch BMF v. 2.1.2001 – IV A 4 - S 0121 - 2/00, BStBl. I 2001, 40.

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

Die besondere gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 iVm. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO kann mit der Feststellung der übrigen (stbaren) Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO verbunden werden (vgl. BFH v. 20.5.2015 – I R 75/14, BFH/NV 2015, 1687).

Feststellungsinhalt: Neben der persönlichen StPflicht und der Höhe der ProgrVorb-Einkünfte 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 Rz. 73 [2/2014]; BFH v. 18.12.1989 – IV B 37/89, BFH/NV 1990, 570; BFH 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 Rz. 73a [2/2014]). 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 Rz. 74 [2/2014]; Grützner, IStR 1994, 65). Für beschränkt Stpfl. (uE auch nicht für Grenzpendler) ist keine 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 streifen Einkünfte im Rahmen des ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gem. § 180 Abs. 5 Nr. 1 iVm. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO hat die ausländ. PersGes. die Einspruchsbefugnis (vgl. BFH v. 18.8.2015 – I R 42/14, BFH/NV 2016, 164; 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 unbeschränkt StPfl. Die unbeschränkte 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 (unbeschränkte StPfl. auf Antrag bei überwiegend inländ. Einkünften) oder aus § 1a (fiktive unbeschränkte 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 unbeschränkt StPfl. ohne Rücksicht auf die Art der unbeschränkten StPfl. (§ 1 Abs. 1, § 1 Abs. 2, § 1 Abs. 3, § 1a), denn es gibt rechtsfolgemäßig nur eine einheitliche unbeschränkte StPfl. (BFH v. 16.3.1994 – I B 155/93, BFH/NV 1994, 852).

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

Dienstverhältnis zu inländischen Personen des öffentlichen Rechts nach § 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. *Wassermeyer*, 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 unbeschränkt stPfl. werden. Dann sind ihre bei der Er-

mittlung des zVz unberücksichtigten Einkünfte nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 in den ProgrVorb. einzubeziehen.

Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag bei überwiegend inländischen Einkünften nach § 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 unbeschränkt stpfl. behandelt, jedoch erstreckt sich die Besteuerung nur auf deren beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. § 49 (vgl. BFH v. 16.3.1994 – I B 155/93, BFH/NV 1994, 852, Nr. 2 – sog. fiktive unbeschränkte StPfl.). 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 Rz. 42, 45 [2/2014]).
- ▶ *Zusammenveranlagung*: Unbeschränkte 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 beschränkt 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 Steuerpflicht nur während eines Teils des Veranlagungszeitraums: Besteht die unbeschränkte StPfl. nur während eines Teils des VZ, erfolgt nur eine Veranlagung als unbeschränkt Stpfl.; dabei findet § 32b Anwendung (§ 2 Abs. 7 Satz 3; BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660; H 32b „zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht“ EStH 2019), um unberechtigte Vorteile gegenüber den ganzjährig unbeschränkt Stpfl. zu vermeiden (zB Auslegung des Tarifs als Jahrestarif).

b) Beschränkt Steuerpflichtige

57

Beschränkt Steuerpflichtige in den Fällen des § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4: Beschränkt stpfl. sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber inländ. Einkünfte iSd. § 49 erzielen und auf die auch § 1 Abs. 2 und 3 und § 1a keine Anwendung finden (§ 1 Abs. 4; s. § 1 Anm. 336). Auf diese beschränkt 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 beschränkt stpfl. Gewerbetreibende). Die Einbeziehung rechtfertigt sich daraus, dass die Besteuerung in diesen Fällen zugunsten der beschränkt Stpfl. der Besteuerung im Rahmen der unbeschränkten StPfl. angenähert ist und nur ArbN der Grundfreibetrag weiter gewährt wird (§ 50 Abs. 1 Satz 2; s. auch *Heinicke* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 32b Rz. 5).

Andere beschränkt Steuerpflichtige: Wie der Umkehrschluss aus § 32b Abs. 1 Satz 1 ergibt, findet der ProgrVorb. auf beschränkt Stpfl., für die § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 nicht einschlägig ist, keine Anwendung (*Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 26 [2/2014]). Es wäre nicht praktikabel, bei beschränkter StPfl. das Welteinkommen zur An-

wendung 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 Steuerpflicht iSd. §§ 2–5 AStG: Vgl. Anm. 33.

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

Anwendung bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht: Ein beschränkt Stpfl., der im VZ auch nur zeitweise unbeschränkt stpfl. ist (§ 1 Abs. 1, 2 und 3 bzw. § 1a), wird für den gesamten VZ als unbeschränkt Stpfl. veranlagt, wobei die während der beschränkten StPfl. erzielten inländ. Einkünfte hinzugerechnet werden und im Übrigen § 32b 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 ProgrVorb.-Einkünfte einem bestimmten StSubjekt (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; BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201; zur 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) estrechtl. 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; BFH 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 gemäß den Grundsätzen der zeitlichen Zuordnung von BE und BA 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 Sätze 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“; BFH 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 Sätze 2 und 3 (vgl. *Kieschke* ua., DStZ 1982, 67 [78]; vgl. auch OFD Nürnberg v. 23.10.1991, DStR 1992, 70; ebenso schon BMF v. 23.8.1990 – IV B 6 - S 2295 - 27/90, juris, nicht mehr anzuwenden auf StTatbestände, die nach dem 31.12.2004 verwirklicht werden, da nicht in der Positivliste des BMF v. 29.3.2007 – IV C 6 - O 1000/07/001, BStBl. I 2007, 369, enthalten).
- ▶ **Nach Ablauf des Veranlagungszeitraums zufließende Einnahmen:** Leistungen und Einkünfte unterliegen den zum Zeitpunkt des Zuflusses gültigen Regelungen.

gen, 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; ebenso schon BMF v. 23.8.1990 – IV B 6 - S 2295 - 27/90, juris, nicht mehr anzuwenden auf StTatbestände, die nach dem 31.12.2004 verwirklicht werden, da nicht in der Positivliste des BMF v. 29.3.2007 – IV C 6 - O 1000/07/001, BStBl. I 2007, 369, enthalten).

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

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

a) Vorbemerkung zu der Aufzählung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

aa) Einnahmen – Leistungen

59

Abs. 1 Satz 1 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; BFH 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“) und Buchst. k („vergleichbare Leistungen“) 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 Rz. D 12 [1/2016]).
- *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 bis j: das Leistungsgesetz.

cc) Leistungsempfänger

61

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

62 **dd) Steuerbarkeit der Leistungen nach Abs. 1 Satz 1 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; BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201; BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199; § 3 Allg. Anm. 8). Die Zuordnung wurde durch den Gesetzgeber offengelassen. Zur Steuerbarkeit von ProgrVorb-Einkünften s. auch Anm. 24.

b) Leistungen der Arbeitsförderung (Abs. 1 Satz 1 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 denen einer Arbeitslosengeld erhält, Familie und Recht 1995, 236; Urban, Die Neuregelung der steuerlichen Behandlung von Lohnersatzleistungen und gesetzlichem Forderungsübergang, DB 1996, 1893; Siegel/Diller, Rückzahlung von Arbeitslosengeld mit nachentrichtetem Lohn; Zusammentreffen von Tarifiermäßigung mit negativem Progressionsvorbehalt, DStR 2008, 244; Zaumseil, Steuerfolgen des Kurzarbeitergeldes, EStB 2010, 300.

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

Leistungsgrundlagen: Abs. 1 Satz 1 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, mit späteren Änderungen).

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 2012; 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, die dem ProgrVorb. unterliegt.

Teilarbeitslosengeld: Dem ArbN wird bei Verlust einer von mehreren nebeneinander ausgeübten versicherungspflichtigen Beschäftigungen wegen des ausgefallenen Arbeitsentgelts ein Teil des Arbeitslosengeldes gezahlt (vgl. § 162 SGB III). 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 Rz. D 34 [1/2016]).

Arbeitsbescheinigung, Ablehnungsbescheid, Negativbescheinigung: Vorlage- und Nachweispflichten bei fehlender Zahlung von Arbeitslosengeld trotz Arbeitslosigkeit ergeben sich aus R 32b Abs. 5 EStR 2012.

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 an die Bundesagentur für Arbeit zurückzuzahlen, ist dies als negativer ProgrVorb. zu berücksichtigen (R 3.2 Abs. 1 Satz 3 LStR 2015; vgl. dazu näher *Urban*, DB 1996, 1893); der durch den ArbG an den ArbN gezahlte Arbeitslohn ist grds. stpfl.

Leistungen aus Drittstaaten bei Arbeitslosigkeit fallen nicht unter Nr. 1 Buchst. a (keine Zahlung aufgrund des SGB III). Zu Leistungen aus EU-/EWR-Staaten und der Schweiz bei Arbeitslosigkeit s. Anm. 103. Ausländisches 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, DStZ 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 aF (§ 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 aF).

dd) Kurzarbeitergeld

66

Kurzarbeitergeld (konjunkturelles Kurzarbeitergeld): Beim 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). Das Kurzarbeitergeld unterliegt dem ProgrVorb. (zu den Steuerfolgen des Kurzarbeitergeldes s. *Zaumseil*, EStB 2010, 300).

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

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

- **Zuschuss-Wintergeld:** Das Zuschuss-Wintergeld ist ein gem. § 102 Abs. 2 SGB III geleisteter Ausgleich bei Auflösung von Arbeitszeitguthaben und zur Vermeidung der Inanspruchnahme des Saison-Kurzarbeitergeldes. 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 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). 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. Sa.-Anh. v. 16.5.1991 – 43.1.1 - § 2340 - 1, juris).

67 Einstweilen frei.

68 **ee) Insolvenzgeld (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a)**

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

- ▶ **Vorfinanzierung:** Insolvenzgeld, das der ArbN an einen Dritten abgetreten hat (§ 170 Abs. 1 SGB III), 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 Auszahlung der vorfinanzierten Beträge dem ProgrVorb. (BFH v. 1.3.2012 – VI R 4/11, BStBl. II 2012, 596; H 32b „Vorfinanziertes Insolvenzgeld“ EStH 2019; OFD Münster v. 18.9.2012, DStR 2013, 811; OFD Nordrhein-Westfalen v. 18.10.2013, DB 2013, 2478).
- ▶ **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 2009, 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 Insolvenzverwalter/Arbeitgeber an die Bundesagentur für Arbeit:**
 - ▷ **Forderungsübergang gem. §§ 169 und 175 SGB III:** 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 2015). 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 2015; 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 Insolvenzgeldes vor, ist auch die Zahlung des ArbG an die Bundesagentur für Arbeit stfrei und nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen.

69 Einstweilen frei.

ff) Übergangsgeld (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a)

70

Übergangsgeld nach §§ 119ff. SGB III: Übergangsgeld nach §§ 119ff. 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 §§ 45ff. SGB IX (Förderung behinderter Menschen) in Form von Übergangsgeld gem. §§ 119ff. SGB III (Arbeitsförderung), Übergangsgeld gem. §§ 20f. SGB VI (Rentenversicherung), Übergangsgeld gem. §§ 49ff. SGB VII (Unfallversicherung) und Übergangsgeld gem. § 26a Bundesversorgungsgesetz geleistet.

- ▶ *Auffassung der Finanzverwaltung:* Nach Auffassung der FinVerw. handelt es sich bei den Übergangsgeldern nach §§ 45ff. 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 2012; für Einbeziehung in den ProgrVorb. auch *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 81 „Übergangsgeld“ [2/2014]).
- ▶ *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 Übergangsgeldes 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 (Bundesversorgungsgesetz) 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 2012).

Einstweilen frei.

71–75

gg) Vergleichbare Leistungen

76

Kein Progressionsvorbehalt bei vergleichbaren Leistungen: Anders als Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b bezieht sich Nr. 1 Buchst. a seinem Wortlaut nach nicht auf vergleichbare Leistungen, zB Streikunterstützungen bei Arbeitsausfall (krit. *Heinicke* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 32b Rz. 11; 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 Bezieher von Arbeitslosengeld II) gezahlte Einstiegs geld ist nicht stpfl. und unterliegt auch nicht dem ProgrVorb.

Gründungszuschuss:

- ▶ § 93 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. § 93 SGB III werden behinderte oder von Behinderung bedrohte Menschen zur Teilhabe am Arbeitsleben durch einen Gründungszuschuss unterstützt. Der Gründungszuschuss gem. § 93 SGB III unterliegt mangels gesonderter Nennung nicht dem ProgrVorb. (Umkehrschluss aus § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a).

77–81 Einstweilen frei.

**c) Leistungen der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung
(Abs. 1 Satz 1 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.

82 aa) Vorbemerkung

Gesetzliche Versicherungen: Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b umfasst die aufgezählten (nach § 3 Nr. 1 stfreien) Leistungen der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung gemäß 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 2012).

83 bb) Krankengeld

Krankengeld gem. § 44 SGB V: Es handelt sich um eine nach § 3 Nr. 1 Buchst. a stfreie Geldleistung der gesetzlichen Krankenversicherung, die den wegen Arbeitsunfähigkeit ausfallenden Lohn ersetzen soll und 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; BFH 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 (BFH v. 13.11.2014 – III R 36/13, BStBl. II 2015, 563; R 32b Abs. 1 Satz 3 EStR 2012; H 32b „Leistungen der gesetzlichen Krankenkasse“ EStH 2019; OFD Berlin v. 3.3.1993, St 4411 – S 2295 - 1/93, DB 1993, 1009).

Ausländisches Krankengeld: 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; BFH v. 10.7.2002 – X R 46/01, BStBl. II 2003, 391; BFH v. 9.12.2015 – X R 30/14, BStBl. II 2016, 624; R 32b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 EStR 2012; *Puhl*, DB 1990, 1111; krit. zur Rückwirkung *Raxsche*, 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 2 SGB V sowie Renten 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 2012). Zum Bescheinigungsinhalt BMF v. 23.8.1990 – IV B 6 - S 2295 - 27/90, juris. Die Sozialrente ist idR nach den allgemeinen Regelungen stbar und stpfl. (vgl. *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 82 [2/2014]).

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 gemacht; 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):

- ▶ *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.
- ▶ *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.

cc) Mutterschaftsgeld

84

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

- ▶ *KVLG v. 10.8.1972 (BGBl. I 1972, 1433):* Mutterschaftsgeld nach § 29 KVLG ist in den ProgrVorb. einzubeziehen.
- ▶ *2. KVLG 1989 v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2477 [2557]):* Im Leistungskatalog des 2. KVLG ist kein Mutterschaftsgeld vorgesehen.

Mutterschaftsgeld nach MuSchG: Vgl. Anm. 89.

85 **dd) Verletztengeld**

Verletztengeld gem. §§ 45 ff., 55 SGB VII, das bei unfallbedingter Arbeitsunfähigkeit anstelle des Krankengeldes geleistet wird, unterliegt dem ProgrVorb. Es ist nicht um die darin enthaltenen Sozialversicherungsbeiträge zu kürzen (FG Rhld.-Pf. v. 24.3.2015 – 3 K 1443/13, EFG 2015, 1196, rkr.).

Verletztenrente: Die Verletztenrente wird bei Verlust oder MdE durch Arbeitsunfall oder Berufskrankheit geleistet (§§ 56 ff. SGB VII). Nachdem sie weder in Abs. 1 Satz 1 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**

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 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 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 strechtl. Sinne 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 Verschwägte bis zum zweiten Grad oder die Ehepartner oder die Lebenspartner iSd. Lebenspartnerschaftsgesetzes für den Verdienstausschlag bei häuslicher Krankenpflege nach § 37 Abs. 4 SGB V, und bei Mitaufnahme einer Begleitperson zur stationären Behandlung nach § 11 Abs. 3 SGB V unterliegen nach Auffassung der FinVerw. nicht dem ProgrVorb. Dem Angehörigen kann die Versicherungsleistung aufgrund des fehlenden Versicherungsverhältnisses nicht als eigene Einnahme zugeordnet werden, und für den Versicherten als Anspruchsberechtigten stellt die Erstattungsleistung keinen Lohnersatz dar, weil sie nicht an die Stelle eines eigenen Lohnanspruchs aus einem Arbeitsverhältnis eintritt (BFH v. 17.6.2005 – VI R 109/00, BStBl. II 2006, 17; im Anschluss daran OFD Frankfurt/Main v. 11.5.2006 – S 2295 A - 6 - St 216, beck-online, unter Aufhebung von OFD Frankfurt/Main v. 14.2.2006 – S 2295 A - 6 - St II 2.06, DB 2006, 530). Zu Zahlungen aufgrund von § 38 Abs. 4 Satz 2 SGB V vgl. Anm. 88 „Verdienstausschlag“.

Verdienstausschlag an Lebend-Organ-Spender unterliegt nicht dem ProgrVorb. (OFD Frankfurt/Main v. 11.5.2006, – S 2295 A - 6 - St 216, beck-online).

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.

Verdienstausfall, 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 (im Sinne des 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.

d) Leistungen bei Mutterschutz (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c)**aa) Mutterschaftsgeld, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld, Sonderunterstützung nach dem Mutterschutzgesetz**

89

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.

bb) Zuschuss bei Mutterschutz nach beamtenrechtlichen Vorschriften

90

Zuschuss nach § 3 Mutterschutz- und Elternzeitverordnung (MuSchEltZV) oder einer entsprechenden Landesregelung wird vom Dienstherrn für Beamtinnen während der Zeit von Beschäftigungsverboten aufgrund von 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).

cc) Leistungen bei Mutterschutz ohne Progressionsvorbehalt

91

DDR-Mutterschafts-Leistungen bei Geburten vor 1991 nach DDR-Vorschriften unterlagen nicht dem ProgrVorb. (FinMin. Thür. v. 1.4.1992 – S 2342 A - 9/92 - 2.05.1, FR 1992, 384).

Erziehungsgeld (Leistung aufgehoben für nach dem 31.12.2006 geborene/adoptierte Kinder; nunmehr Elterngeld): Erziehungsgeld nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz 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, Familie und Recht 1995, 236).

Geburtengeld 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) Arbeitslosenbeihilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d)**

Leistungen gem. § 86a Abs. 1 SVG für die Versorgung ehemaliger Soldaten der Bundeswehr und ihrer Hinterbliebenen werden vom ProgrVorb. erfasst.

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

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

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

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). Das BVG tritt zum 1.1.2024 außer Kraft (Art. 58 Nr. 2 Gesetz zur Regelung des Sozialen Entschädigungsrechts vom 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2652)) und wird dann ersetzt durch das Vierzehnte Buch Sozialgesetzbuch; ab diesem Zeitpunkt werden von Buchst. f umfasst das Krankengeld der Sozialen Entschädigung nach § 47 SGB XIV und das Übergangsgeld nach dem SGB XIV.

Entsprechende Leistungen anderer Gesetze: Soweit andere Gesetze auf das BVG verweisen (vgl. Aufstellung in R 3.6 Abs. 1 LStR 2015), 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.

99 **h) Nach § 3 Nr. 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge sowie nach § 3 Nr. 28a steuerfreie Zuschüsse (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g)**

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

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 beamtenrechtl. 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 stfrei 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 stfrei 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 stfrei ist, unterliegt mangels ausdrücklicher Nennung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nicht dem ProgrVorb. (OFD Erfurt v. 7.10.1996 – S 2342 A - 36 - St 333, FR 1996, 799; OFD Magdeburg v. 14.1.1999 – S 2330 - 42 - St 222/S 2333 - 11 - St 222, FR 1999, 326).

Nach § 3 Nr. 28a steuerfreie Zuschüsse: Hierbei handelt es sich um eine Sonderregelung anlässlich der durch die Corona-Krise bedingten Kurzarbeit. Eine Aufstockung des Kurzarbeitergeldes ist in einem bestimmten Umfang stfrei mit ProgrVorb. (vgl. Ross in *Frotscher*, § 3 Nr. 28a [6/2020]).

i) Leistungen an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer nach § 5 des Unterhaltssicherungsgesetzes (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. h)

100

Verdienstausfallentschädigung nach dem USG: Die Verdienstausfallentschädigung gem. § 5 USG an ArbN, die Reservistendienst leisten, fällt unter den ProgrVorb. Leistungen an Selbständige gem. § 7 USG werden nicht in den ProgrVorb. einbezogen, da sie voll stpfl. sind.

Verdienstausfallentschädigung nach dem Zivildienstgesetz: Verdienstausfallentschädigungen gem. § 35 ZivildienstG iVm. USG unterliegen mangels ausdrücklicher Nennung des Rechtsgrundes in § 32b nicht dem ProgrVorb.

j) Nach § 3 Nr. 60 steuerfreie Anpassungsgelder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. i)

101

Das Anpassungsgeld für ArbN der Braunkohlekraftwerke und -tagebaue sowie Steinkohlekraftwerke, die aus Anlass einer Stilllegungsmaßnahme ihren Arbeitsplatz verloren haben (Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Richtlinien zur Gewährung von Anpassungsgeld an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer des Braunkohletagebaus und der Stein- und Braunkohleanlagen v. 3.9.2020, BAnz AT 18.09.2020 B1), unterliegt dem ProgrVorb.

102 **k) Elterngeld nach dem Bundeselterngesetz und Elternzeitgesetz (Abs. 1 Satz 1 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. 27.1.2015, BGBl. I 2015, 33), 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 **l) Nach § 3 Nr. 2 Buchst. e steuerfreie Leistungen, wenn vergleichbare Leistungen inländischer öffentlicher Kassen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bis j dem Progressionsvorbehalt unterfallen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k)**

Nach der Neufassung des § 3 Nr. 2 Buchst. e sind bestimmte Sozialleistungen aus EU-/EWR-Staaten und der Schweiz stfrei. Diese Sonderleistung unterwirft Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k dem ProgrVorb., wenn vergleichbare Leistungen in den öffentlichen Kassen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bis j vorliegen (zu den einzelnen Leistungen s. auch § 3 Nr. 2 Anm. 3 ff.; nach dem FG Ba.-Württ. v. 8.5.2019 – 14 K 1955/18, EFG 2019, 1902, rkr., ist das Krankentagegeld von einer schweizerischen Kollektiv-Krankentagegeldversicherung keine vergleichbare Leistung). Die FinVerw. stellte derartige Leistungen bereits im Billigkeitswege stfrei (OFD Kolblenz v. 29.2.2012 – S 2295 A - St 33 3/S 2342 A - St 32 3, juris).

104–108 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: *Straub/Ackstaller*, Progressionsvorbehalt bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht, NWB 2002 F. 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 F. 3 Gr. 3, 1397; *Gebhardt/Quilitzsch*, Europarechtliche Überlegungen zu § 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG, IStR 2010, 390.

109 **a) Ausländische Einkünfte**

Einkünfte: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst nur grds. nach § 2 Abs. 1 stbare, jedoch in Deutschland weder unbeschränkt noch beschränkt stpfl. Einkünfte (*Wassermeyer*

in *Debatin/Wassermeyer*, Art. 23A OECD-MA Rz. 122 [1/2015]; zur Ermittlung der Einkünfte vgl. Anm. 119).

Ausländische Einkünfte iSd. Nr. 2 sind ausländ. Einkünfte iSd. § 34d (entsprechende Anwendung; *Wagner* in *Blümich*, § 32b Rz. 58 [12/2018]; *Pfaffmann* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 32b Rz. 12; *Heinicke* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 32b Rz. 16). 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 eventuellen DBA noch auf die StPflcht oder die tatsächliche Besteuerung im Ausland an.

Keine Berücksichtigung ausländischer Steuer: Ausländische 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 der FinVerw., Rz. 3.4.3.1; vgl. auch FG München v. 27.6.2014 – 8 K 900/13, EFG 2015, 131, rkr., zur internen Steuer auf Bezüge des Europäischen Patentamts; 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 beschränkten StPflcht bezogen wurden, jedoch nicht der beschränkten 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 unbeschränkte noch beschränkte StPflcht) bestanden (BFH v. 1.2.2012 – I R 34/11, BStBl. II 2012, 405; FG Ba.-Württ. v. 21.3.2012 – 4 K 4095/10, EFG 2012, 1474, rkr.; s. Anm. 111 „Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht“, Fallgruppe „Unbeschränkte Steuerpflicht 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 Rz. 102a [2/2014]).

Im Veranlagungszeitraum: In den ProgrVorb. sind alle während des gesamten VZ (= Kj., § 25 Abs. 1; FG Ba.-Württ. v. 21.3.2012 – 4 K 4095/10, EFG 2012, 1474, rkr.) 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 unbeschränkte 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 wurden (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; BFH 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 unbeschränkten zur beschränkten StPflcht 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 unbeschränkte StPflcht und für einen Teil des VZ überhaupt keine (auch keine beschränkte StPflcht) 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 unbeschränkt als auch beschränkt 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 unbeschränkter StPflcht nach § 1 Abs. 3 bzw. § 1a, weil eine zeitweise unbeschränkte StPflcht aufgrund dieser Vorschriften während eines VZ aufgrund des Bezugs zum Kj. grds. nicht auftreten kann.

112 d) Keine nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfreien Einkünfte

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; *Holthaus*, Nationale Behandlung der nach DBA steuerfreien Einkünfte nach dem JStG 2009 – Progressionsvorbehalt, quo vadis?, DStZ 2009, 188; *Holzappel*, Praktische Konsequenzen der deutsch-österreichischen Rentenbesteuerung, SWI 2011, 392; *Jesse*, Progressionsvorbehalt bei DBA-befreiten Einkünften nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 1a EStG, FR 2020, 1075.

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).

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; BFH v. 3.7.2018 – VI R 55/16, juris) zu ermitteln und dem ProgrVorb. zu unterwerfen ist. Betriebsausgaben bzw. WK dürfen die inländ. Einkünfte nicht mindern (§ 3c Abs. 1; Leitfaden der FinVerw., Rz. 3.4.3.1 und Anh. 3 Rz. 1.3.4).

Vorab entstandene Ausgaben: Vorab entstandene BA und WK sind zu berücksichtigen (BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; Leitfaden der FinVerw., Anh. 3, Rz. 1.3.4; *Wagner* in *Blümich*, § 32b Rz. 65 [12/2018]).

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

Außerordentliche Einkünfte sind in den ProgrVorb. einzubeziehen (s. 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 F. 3, 11723; *Kühling/Gühne*, Kein Progressionsvorbehalt für Kapitaleinkünfte ab Veranlagungszeitraum 2009, NWB 2011, 226; *Felten*, Ansparabschreibung für Wirtschaftsgüter in ausländischer Betriebsstätte, EStB 2012, 7.

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

StRspr., BFH v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34; BFH v. 24.9.1985 – IX R 143/83, BStBl. II 1986, 287; BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; BFH v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; BFH v. 31.7.1991 – I R 47/90, BFHE 165, 392; BFH v. 15.5.2002 – I B 73/01, BFH/NV 2002, 1295; BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; BFH v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521; BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721; BFH v. 16.2.2015 – I R 61/13, BFH/NV 2016, 401; BFH v. 3.7.2018 – VI R 55/16, juris; H 32b „Ausländische Einkünfte“ EStH 2019.

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

Liebhaberei: Siehe Anm. 174.

Ermittlung bei Grenzpendlern (§ 1 Abs. 3): Auch bei Grenzpendlern, die eine Bescheinigung der ausländ. Steuerbehörde über die ausländ. Einkünfte vorlegen (§ 1 Abs. 3 Satz 4), 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 – IV B 4 - S 2303 - 266/96, BStBl. I 1996, 1506).

Gewinnermittlungsvorschriften: Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist bei ausländ. PersGes./BS für § 32b gem. § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 (nicht etwa nach § 5 Abs. 1 in Verbindung mit ausländ. Handelsrecht) zu ermitteln.

StRspr., BFH v. 9.8.1989 – I B 118/88, BStBl. II 1990, 175; BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; BFH v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; R 4.1 Abs. 4 Satz 1 EStR 2012; H 4.1 „Gewinnermittlung“ EStH 2019; zust. *Baranowski*, DB 1992, 240; krit. *Mathiak*, DStR 1990, 255; *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 strechtl. Vorschriften im Zusammenhang mit der Buchführung und der Dokumentation (insbes. bezüglich Rücklagen und Abschreibungen) zu beachten. Besteht für eine aus-

länd. Gesellschaft in deren Sitzstaat eine Buchführungspflicht gem. § 140 AO iVm. Vorschriften ausländ. Rechts oder stellt die ausländ. Gesellschaft freiwillig einen Bestandsvergleich an, ist auch der dem inländ. Gesellschafter (Mitunternehmer) zuzurechnende Gewinnanteil durch Bestandsvergleich zu ermitteln und eine Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 ausgeschlossen (BFH v. 25.6.2014 – I R 24/13, BStBl. II 2015, 141, zum inländ. atypisch stillen Gesellschafter einer ausländ. und nach dortigem Recht bilanzierenden Gesellschaft; Hess. FG v. 22.8.2019 – 10 K 1143/14, EFG 2020, 1115, Az. BFH I R 48/19; vgl. auch BFH v. 14.11.2018 – I R 81/16, BStBl. II 2019, 390, zu einer im Inland beschränkt stpfl. AG liechtensteinischen Rechts; aA Hess. FG v. 29.10.2010 – 11 V 252/10, DStRE 2011, 267, rkr., als AdV-Beschluss [Wahlrecht]).

Besondere Vorschriften der Einkünfte-Ermittlung:

- ▶ **Zinsschranke:** Die ProgrVorb-Einkünfte sind unter Berücksichtigung der Regelungen zur Zinsschranke gem. § 4h zu berechnen. Als allgemeine Einkunftsermittlungsvorschrift regelt die Zinsschranke die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwand bei der deutschen Gewinnermittlung und erfasst sowohl unbeschränkt als auch beschränkt 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-stfreien BS 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, 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 WG in einer inländ. BS voraus, so dass dem Wortlaut nach eine Progressionsminderung bei DBA-stfreien BS im Ausland ausgeschlossen ist. Qualifiziert man die Einschränkung auf inländ. BS 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 zT ins Leere gehen und wäre nur bei einer nicht in einem Drittstaat belegenen BS denkbar, welche die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 (aktive BS) erfüllt.
- ▶ **Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 15a:** Zur Anwendbarkeit des § 15a im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte s. Anm. 27. Unseres Erachtens ist § 15a auch in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bei ausländ. Gesellschaftern durch Entwicklung eines fiktiven Kapitalkontos anzuwenden (aA *Weßling*, BB 2011, 1823; s. allg. zur Anwendbarkeit des § 15a bei ausländ. 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]).
- ▶ **Kapitaleinkünfte:** Soweit es sich bei den ProgrVorb-Einkünften um Kapitaleinkünfte handelt, auf die der pauschale StSatz gem. § 32d Abs. 1 anzuwenden wäre, sind diese nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen (vgl. FG Münster v. 7.12.2016 – 11 K 2115/15 E, EFG 2017, 294, rkr.; FG Düss. v. 5.12.2017 – 10 K 1232/16 E, Az. BFH I R 3/18; *Kühling/Gühne*, NWB 2011, 226; *Heinicke* in *Schmidt*, 40. Aufl.

2021, § 32b Rz. 38). Soweit jedoch der pauschale StSatz keine Anwendung findet (zB Fälle des § 32d Abs. 2), sind die ProgrVorb-Einkünfte zu berücksichtigen (s. Anm. 30; vgl. *Grützner*, NWB 2001 F. 3, 11723 [11743], für das Teileinkünfteverfahren). Zum Sparerpauschbetrag (§ 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 StSatz 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 stl. Bruttobemessungsgrundlage auszugehen (vgl. FG München v. 24.4.2001 – 12 K 1814/97, EFG 2001, 1133, rkr.; FG München v. 27.6.2014 – 8 K 900/13, EFG 2015, 131, 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. BVerfG v. 24.4.1995 – 1 BvR 231/89, FR 1995, 589; BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; BFH v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660; BFH v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34; BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84; s. Anm. 48). Eine unterschiedliche Wahl der Veranlagungsart für die StSatz-Ermittlung 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 KiSt glaubensverschiedener Ehen s. OFD Düss. v. 10.10.1983 – S 2447 A - St 122, juris.

b) Nach einem DBA steuerfreie Einkünfte

aa) Doppelbesteuerungsabkommen

120

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) 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 Rz. 64 [12/2018]). Hierzu sind auch Abkommen zu zählen, welche Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als Nebenzweck beinhalten, zB Handelsverträge, Schifffahrtsabkommen (vgl. *Wagner in Blümich*, § 32b Rz. 64 [12/2018]). Nicht zu den DBA zählen hingegen völkerrechtl. Verträge, welche stl. Privilegierungen des Personals internationaler Organisationen zum Gegenstand haben (vgl. *Wagner in Blümich*, § 32b Rz. 64 [12/2018]); insoweit kann jedoch Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 einschlägig sein. 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 Rz. 1a [4/2017] und 38 mwN [7/2016]). Als Spezialnormen

hinsichtlich der Rechtsfolge können sie dem übrigen EStRecht vorgehen (*Wassermeyer*, StuW 1990, 404 [411]; eine Spezialität im Erg. offenlassend bei Annahme eines „Anwendungsvorrang[s] mit erhöhten Anforderungen an den legislatorischen Durchbruchwillen und seine Dokumentation“: *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 2 AO Rz. 6a f. [4/2017] und 38, 38a [7/2016]). Eine Übersicht über die zurzeit geschlossenen DBA mit Fundstellen und Hinweisen zur zeitlichen Anwendung wird vom BMF regelmäßig aktualisiert veröffentlicht; zB BMF v. 15.1.2020 – IV B 2 – S 1301/07/10017 – 11, BStBl. I 2020, 162.

Kein DBA-Progressionsvorbehalt für Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 erforderlich: Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 setzt nach der Rechtsprechungsänderung des BFH (vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549; *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, Art. 23A OECD-MA Rz. 123 [1/2015]; 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 Gesetzeswortlauts 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; BFH 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 ausdrücklich untersagt (*Wagner* in *Blümich*, § 32b Rz. 22 [12/2018]; *Grotherr*, IWB 2004 F. 3 Gr. 3, 1397 [1445]; *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 stl. Regelungen, sondern eigenständig abkommensrechtl. 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; BFH v. 12.1.1983 – I R 90/70, BStBl. II 1983, 382; BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; *Wassermeyer*, 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 oder für Zwecke der ausländ. Besteuerung in bestimmter Weise eingeordnet werden (sog. *Subject-to-tax*-, *Switch*-

over- oder Rückfallklauseln). Greift eine solche Klausel, unterliegen die Einkünfte nicht dem ProgrVorb., sondern werden im Inland voll besteuert.

§ 50d: Bei Anwendung der *Subject-to-tax*-, *Switch-over*- oder Rückfallklauseln des § 50d (s. zB § 50d Anm. 110 (§ 50d Abs. 8), § 50d Anm. 121-125 (§ 50d Abs. 9), § 50d Anm. 141-145 (§ 50d Abs. 11), § 50d Anm. 151 (Abs. 12)) unterliegen die Einkünfte nicht dem ProgrVorb., sondern werden im Inland voll besteuert.

Einstweilen frei.

122–126

c) Keine Einkünfte aus bestimmten europäischen Einkunftsquellen (Abs. 1 Sätze 2 und 3)

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

127

Ausschluss vom Progressionsvorbehalt: Durch Abs. 1 Satz 2 werden 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 Stpf. nicht mehr nach deutschen Einkunftsermittlungsvorschriften ermitteln.

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 Rz. 68 [12/2018]).

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 Sätze 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 BS-Begriff 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 BS nicht im Drittland liegt, während § 2a gerade bei Belegenheit im Drittland Anwendung findet (vgl. *Holthaus*, DStZ 2009, 188; *Schmidt/Heinz*, IStR 2009, 43).

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

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 BS-Begriff 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 BS nicht im Drittstaat liegt, während § 2a gerade bei Belegenheit im Drittstaat Anwendung findet (vgl. *Holthaus*, DStZ 2009, 188; *Schmidt/Heinz*, IStR 2009, 43).
- ▶ **Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1:** Siehe § 2a Anm. 104 ff. Die BS erfüllt die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 nicht, wenn es sich um eine passive BS handelt; entwickelt die BS hingegen (fast) ausschließlich aktive Tätigkeiten (Aktivitätsklausel), findet der Ausschluss gem. Abs. 1 Satz 2 keine Anwendung und die Einkünfte aus der BS unterliegen dem positiven und negativen ProgrVorb., auch wenn die BS nicht im Drittstaat belegen ist (BFH v. 26.1.2017 – I R 66/15, BFH/NV 2017, 726; FG Münster v. 21.3.2014 – 4 K 2292/11, SteuK 2014, 364, rkr.; FG Köln v. 1.7.2015 – 1 K 555/13, EFG 2015, 2067, rkr., mit Anm. *Wendt*, EFG 2015, 2069; *Rogge*, BB 2017, 2213). Dadurch soll sichergestellt werden, dass insbes. negative Einkünfte passiver BS weiterhin nicht in den negativen ProgrVorb. fallen (*Wittkowski/Lindscheid*, IStR 2009, 225 [227]; *Gebhardt/Quilitzsch*, IStR 2010, 390; FG München v. 23.11.2015 – 7 K 3198/14, EFG 2016, 703, rkr.).
- ▷ **Suspendierung des Progressionsvorbehalts:** Liegt eine EWR-BS (oder eine EWR-PersGes.) 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 Erg. werden damit die passiven Gewinne aus BS iSd. § 2a Abs. 2 (bei abkommensrechtl. Freistellung) vom ProgrVorb. ausgenommen, während die aktiven BS-Gewinne nicht vom ProgrVorb. befreit sind, und damit schlechter gestellt werden. Unter Umständen ist es aus Gestaltungsicht günstiger, BS-Gewinne zu passivieren; etwa indem Erträge aus passiver Tätigkeit generiert werden und diese die übrigen aktiven Erträge infizieren (im Detail *Kudert/Kaczarepa*, PStB 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-BS generell nicht vom Regelungsbereich des neu gefassten § 32b erfasst werden. Der Verweis ist uE nicht auf die Belegenheit der BS, sondern auf die jeweilige in der BS ausgeübte Tätigkeit bezogen (BFH v. 26.1.2017 – I R 66/15, BFH/NV 2017, 726; FG Köln v. 1.7.2015 – 1 K 555/13, EFG 2015, 2067, rkr., mit Anm. *Wendt*, EFG 2015, 2069; *Schmidt/Heinz*, IStR 2009, 43; *Heinicke* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 32b Rz. 17; *Wagner* in *Blümich*, § 32b Rz. 67 [12/2018]). Der Verweis auf § 2a Abs. 2 Satz 1 ist auch insoweit ungenau, als § 2a Abs. 2 nur für negative BS-Einkünfte 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 BS-Einkünften iSd. § 2a Abs. 2 ausgeschlossen ist (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 BS-Einkünfte 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). Dies kann im Gewinn- oder Verlustfall zu einer Ungleichbehandlung von passiven BS führen in Abhängigkeit davon, ob mit dem Belegenheitsstaat ein DBA mit oder ohne Aktivitätsklausel besteht (Wittkowski/Lindscheid, IStR 2009, 225 [228]; Holthaus, DStZ 2009, 188).

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

130

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 (aA *Heinicke* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 2a Rz. 33, 34; registrierte Schiffe fallen unter § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a, nicht registrierte Schiffe unter § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b). Flugzeuge, die ebenfalls zum unbeweglichen Vermögen zählen können (BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467), sind uE vom Anwendungsbereich des § 2a Abs. 2 und damit auch des Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 nicht erfasst, 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:* Siehe § 2a Anm. 50.

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 (aA *Wagner* in *Blümich*, § 32b Rz. 67 [12/2018]).

- *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*: Siehe § 2a Anm. 60 ff.

132 **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)**

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.

133 **gg) Andere Einkünfte**

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 BS) findet der ProgrVorb. weiterhin Anwendung. Zu Qualifikationsproblemen bei der Zuordnung von Einkünften, insbes. aufgrund von Subsidiaritätsklauseln, s. *Holthaus*, DStZ 2009, 188.

134–138 Einstweilen frei.

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 die sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen. Bei den nicht als DBA zu qualifizierenden sonstigen Übereinkommen handelt sich um internationale Verträge zwischen Deutschland und anderen Staaten, in denen StBefreiungen 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 stl. 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: 1.1.2013) enthält BMF v. 18.3.2013 – IV B 4 - S 1311/07/10039, BStBl. I 2013, 404.

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 StBefreiung der Einkünfte ergibt sich aus den Regelungen des jeweiligen Übereinkommens.

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

141

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 Rz. 71 [12/2018]). 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; BFH 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 stl. Vorrechte zugunsten der jeweiligen Mitarbeiter vor. Häufig wird darin die StFreiheit der Dienstbezüge bei Berücksichtigung dieser Bezüge im Rahmen des ProgrVorb. geregelt. Bei den Beiträgen der Mitarbeiter zum Versorgungssystem kann es sich um echte Gehaltskürzungen handeln, welche die ProgrVorb.-Einkünfte mindern (BMF v. 17.2.1979 – IV C 6 – S 1311 – 8/79, 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, juris (differenzierend für Konferenzdolmetscher, welche für die Organe der EU und für 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 für Finanzen Berlin v. 21.5.2019 – III A – S 1311 – 6/1997, SIS 191041.
 - Unterhaltsberechtigtenzulage ist als vergleichbare Leistung gem. § 65 Abs. 1 Nr. 3 anzusehen und deshalb ggf. nach § 36 Abs. 2 zu verrechnen. Soweit die Zulage das inländ. Kindergeld übersteigt, beschränkt sich die Verrechnung gem. § 31 Satz 6 auf die Höhe des inländ. Kindergeldes. Bei der Ermittlung der Progressioneinkünfte ist die Unterhaltsberechtigtenzulage mit dem Betrag zu berücksichtigen, um den sie die in die Günstigerprüfung nach § 31 einbezogene jeweilige Höhe des inländ. Kindergeldes übersteigt (Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 21.5.2019 – III A – S 1311 – 6/1997, SIS 191041).
 - Beiträge zum Versorgungssystem (8 % des monatlichen Grundgehalts) sind echte Gehaltskürzungen, welche die ProgrVorb.-Einkünfte mindern (BMF

- v. 17.2.1979 – IV C 6 - S 1311 - 8/79, BStBl. I 1979, 139; Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 21.5.2019 – III A - S 1311 - 6/1997, SIS 191041).
- Beiträge zur sozialen Sicherung bei Krankheit, Tod oder Invalidität (3 % des Grundgehalts) sind Pflichtbeiträge, die bei der Ermittlung der ProgrVorb-Einkünfte 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 – IV C 6 - S 1311 - 8/79, BStBl. I 1979, 139; Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 21.5.2019 – III A - S 1311 - 6/1997, SIS 191041).
- Zahlungen aus der internen Pflegeversicherung sind als stfreie Leistungen iSv. § 3 Nr. 1a zu qualifizieren, die nicht dem ProgrVorb. unterliegen (BMF v. 17.2.1979 – IV C 6 - S 1311 - 8/79, BStBl. I 1979, 139; Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 21.5.2019 – III A - S 1311 - 6/1997, SIS 191041).
- Die sog. interne Steuer ist als Steuer vom Einkommen iSd. § 12 Nr. 3 nicht abzugsfähig (FG München v. 27.6.2014 – 8 K 900/13, EFG 2015, 131, rkr.; s. auch Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 21.5.2019 – III A - S 1311 - 6/1997, SIS 191041).
- ▷ *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 StBefreiung 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 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 (ABl. EG 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 (ABl. EG 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, ABl. EU 2003 Nr. L 11, 1; OFD München/Nürnb. v. 22.8.2003 – S 1311 - 22 St 42, IStR 2003, 859).
- ▷ *Internationale Meeresbodenbehörde*: Steuerfrei; kein ProgrVorb. (Art. 8 Nr. 2 Buchst. c Protokoll v. 27.3.1998 über Privilegien und Immunitäten der Internationalen Meeresbodenbehörde, BGBl. II 2007, 195).
- ▷ *Tagegelder für abgeordnete 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 stbefreit (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 – IV B 3 - S 1311 - 75/06, BStBl. I 2006, 340), ist das EU-Tagegeld jedoch stfrei (vgl. BMF v. 12.4.2006 – IV B 3 - S 1311 - 75/06, BStBl. I 2006, 340). Der den Anrechnungsbetrag übersteigende Betrag des EU-Tagesgeldes ist grds. stpfli. (H 3.64 „EU Tagegeld“ LStH 2020). 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-Tagesgeldes bei unbeschränkter 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 – IV B 3 - S 1311 - 75/06, 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 gemäß dem Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen v. 21.11.1947 (BGBl. II 1954, 640) als stfrei ohne ProgrVorb. zu behandeln sein (hier für Bosnien-Herzegowina, Kosovo, vgl. OFD Koblenz v. 8.5.2002 – 2002 - 05 - 08 S 2350 A, juris).
- ▶ *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 FinVerw. einen ProgrVorb. (vgl. Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 29.7.2013 – III A - S 1310 - 2/2005, juris; OFD Frankfurt/Main v. 1.8.2019 – S 1310 A - 005 - St 62, 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 „Wiener Übereinkommen“ EStH 2019; Senatsver-

waltung für Finanzen Berlin v. 29.7.2013 – III A - S 1310 - 2/2005, juris; OFD Frankfurt/Main v. 1.8.2019 – S 1310 A - 005 - St 62, juris). Diese Personen sind somit im Geltungsbereich des EStG nur beschränkt stpfl. (BFH v. 13.11.1996 – I R 119/95, BFH/NV 1997, 664; H 3 Nr. 29 „Wiener Über-einkommen“ EStH 2019).

- ▷ 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 unbeschränkter StPflcht nach § 1 Abs. 1 ist dann anhand des jeweiligen DBA zu prüfen, ob eine sachliche Befreiung in Frage kommt (vgl. Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 29.7.2013 – III A - S 1310 - 2/2005, juris; OFD Frankfurt/Main v. 1.8.2019 – S 1310 A - 005 - St 62, juris).
- ▷ „NATO-Angehörige“ : Nichtdeutsche Mitglieder und technische Fachkräfte der ausländ. 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 beschränkt stpfl. anzusehen, soweit inländ. Einkünfte iSd. § 49 vorliegen (s. § 1 Anm. 35 zum NATO-Truppenstatut). Siehe jedoch zur Befreiung von an Staatsangehörige der USA bezahlten Löhnen von der deutschen Besteuerung und Anwendung des ProgrVorb. FG Ba.-Württ. v. 30.4.1996 – 8 K 19/95, EFG 1996, 931, rkr.; BayLfSt. v. 10.10.2019 – S 1311 - 2.1 - 31/10 St 32.

142–146 Einstweilen frei.

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

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

Überblick: Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erfasst zwei Personengruppen: zum einen unbeschränkt Stpfl. (unbeschränkt Stpfl. auf Antrag – Grenzpendler gem. § 1 Abs. 3 ggf. iVm. § 1a); zum anderen beschränkt stpfl. Personen, die auf Antrag zur ESt veranlagt werden (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4).

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

Ehegatten von EU-/EWR-Angehörigen und öffentlich Bediensteten bei geringen Auslandseinkünften (§ 1a): Siehe 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 s. Anm. 57. Bestand für einen Teil des KJ. unbeschränkte StPflcht, 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.

Zusammentreffen von inländischen Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger mit dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünften: § 50 Abs. 1 Satz 3 (eingefügt mit JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) regelt, dass bei Zusammentreffen des im Rahmen der beschränkten StPflcht zVE mit dem ProgrVorb. die Hinzurechnung des Grundfreibetrags nur den StSatz des inländ. zVE beeinflusst. Dadurch soll eine Übermaßbesteuerung solcher beschränkt StPfl.

ausgeschlossen werden, die neben stpfl. inländ. Einkünften dem ProgrVorb. unterliegende Einkünfte erzielen.

b) Im Veranlagungszeitraum

148

Die Ermittlung der einzubeziehenden ProgrVorb-Einkünfte 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 Rz. 75 [12/2018]; Heinicke in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 32b Rz. 16).
- ▶ *Mitglieder ausländischer Streitkräfte:* Siehe Anm. 141 „NATO-Angehörige“.
- ▶ *Nach DBA beschränkt steuerbare Einkünfte:* Siehe 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 5, § 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 KapErtrStAbzug 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 besteht 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“).

Abgeltungsteuer gem. § 32d: Der besondere StSatz 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).

d) Dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte

150

Einkünfte mit Steuerabzug: Grundsätzlich gilt die ESt für Einkünfte, die dem StAbzug vom Arbeitslohn, Kapitalertrag oder StAbzug aufgrund des § 50a unter-

liegen, bei beschränkt 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 Anm. 302; *Reimer in Blümich*, § 50 Rz. 84 [5/2020]).

Anwendung des Progressionsvorbehalts: Fraglich ist, ob diese Einkünfte, für die der abgeltende StAbzug weiter gilt, nunmehr durch die Alternative „dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte“ gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 in den ProgrVorb. einzubeziehen sind (im Erg. bejahend *Wagner in Blümich*, § 32b Rz. 33, 75 [12/2018]; *Heinicke in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 32b Rz. 23; abl. offenbar *Reimer in Blümich*, § 50 Rz. 84 [5/2020], 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 StSatz von 25 % zzgl. SolZ verdrängt § 32b, soweit die Wirkung des § 32d Abs. 1 Satz 1 reicht (s. auch Anm. 119). § 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 beschränkt besteuert werden dürfen, als inländ. Einkünfte (BFH v. 13.11.2002 – I R 67/01, BStBl. II 2003, 587; *Beneckel/Schmitzer*, IStR 2003, 649): Diese Fiktion beschränkt sich jedoch auf § 1 Abs. 3 Satz 2, so dass auch die in Satz 3 aufgeführten inländ. Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, in die inländ. EStVeranlagung einzubeziehen sind. Dies hat zur Folge, dass diese Einkünfte nicht in den ProgrVorb. einzubeziehen sind (vgl. *Heinicke in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 32b Rz. 38).

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

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.

152–156 Einstweilen frei.

157 II. Rechtsfolge: Anwendung eines besonderen Steuersatzes auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen (Abs. 1 Satz 1 aE, Satz 3)

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

Anwendung von Amts wegen: Der ProgrVorb. ist von Amts wegen anzuwenden und steht außerhalb des Ermessens der FinVerw.; ggf. 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 StSatzes ergibt sich aus Abs. 2 (s. Anm. 172).

Anwendung von § 15b (Abs. 1 Satz 3): § 15b ist sinngemäß anzuwenden. Somit dürfen Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell im Rahmen des ProgrVorb. weder positive Einkünfte mindern, welche im Rahmen des ProgrVorb. zu berücksichtigen sind, noch als sog. negativer ProgrVorb. die normal besteuerten Einkünfte mindern. Zum Hintergrund und zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 2.

Anwendung von § 2a Abs. 2a (Abs. 1 Satz 3): Zur Definition des Drittstaats für Zwecke des Abs. 1 Satz 2 (Ausnahme vom für nach DBA stfreie Einkünfte geltenden ProgrVorb. in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) verweist Abs. 1 Satz 3 auf § 2a Abs. 2a (s. Anm. 127).

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; *Baranowski*, Zur Besteuerung des Organträgers bei Eingreifen eines Doppelbesteuerungsabkommens, IWB 1999/16, Editorial 1999, 777.

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 Rz. F 5 [1/2016]; *Handzik* in LBP, § 32b Rz. 75k [2/2014]).

Organgesellschaft iSd. § 14 oder § 17 KStG: Bei den OG kann es sich um Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (§ 14 KStG) oder KapGes. (§ 17 KStG) mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in der EU oder dem EWR 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 nicht erfasst (*Frenz* in KSM, § 32b Rz. F 9 [1/2016]; zweifelnd *Handzik* in LBP, § 32b Rz. 75l [2/2014]).

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 Rz. F 9 [1/2016]).

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 unbeschränkter StPflcht iSd. § 1 Abs. 1 bis 3, § 1a; ggf. ist eine anteilige Zurechnung vorzunehmen (s. Anm. 165).

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

- ▶ *Bezogene Einkünfte:* Der Bezug beim unbeschränkt 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 StBefreiungen (§ 3 Nr. 40) und (soweit praktisch überhaupt anwendbar) besondere Tarifvorschriften (§ 32d) so anzuwenden, als habe der Stpfl. die Einkünfte bezogen.
- ▶ *Zu § 2a:* Siehe Anm. 23.
- ▶ *§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG* berührt die Zurechnung zum OT nicht, weil der Anwendungsbereich des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG für natürliche Personen/PersGes. nicht eröffnet ist (vgl. *Müller*, IStR 2005, 181 [185]).

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 „ausländisch“ s. 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“).

165 2. Zurechnung beim unbeschränkt Steuerpflichtigen

Zurechnung bei Einzelpersonen: Ist OT eine (natürliche) Einzelperson, so gelten die die DBA-stfreien Einkünfte der OG in voller Höhe als von ihr bezogen (*Dißars* in *Frotscher*, § 32b Rz. 67 [10/2017]). Mit dieser Fiktion wird die stl. Abschirmwir-

kung der KapGes. für Zwecke des ProgrVorb. beseitigt, um zu verhindern, dass ein StPfl. durch Zwischenschaltung einer KapGes. als OG den ProgrVorb. umgeht (Jesse, FR 2020, 1075 (1081)).

Zurechnung bei Personengesellschaften: Bei PersGes. gelten die DBA-stfreien Einkünfte der OG als von deren Gesellschaftern, soweit sie natürliche Personen sind, entsprechend ihrem Anteil am zuzurechnenden Einkommen der OG im VZ bezogen; entscheidend ist die allgemeine Gewinnverteilungsabrede (für die Berücksichtigung auch einer abweichenden Gewinnverteilungsabrede bei Vorliegen vertretbarer wirtschaftlicher Gründe *Dißars* in *Frotscher*, § 32b Rz. 69 [10/2017]). 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; *Dißars* in *Frotscher*, § 32b Rz. 69 [10/2017]).

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

1. Gegenstand und Ermittlung des besonderen Steuersatzes

172

Besonderer Steuersatz: Der besondere StSatz iSd. § 32b ist der durchschnittliche StSatz, 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 StSatzes 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; BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100; BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113). Das Steuersatzeinkommen wird durch Hinzurechnungen und Kürzungen des zvE iSd. § 2 Abs. 5 Satz 1 nach den näheren Bestimmungen des Abs. 2 Nr. 1 und 2 ermittelt und ist gem. Abs. 2 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 StBetrag zu ermitteln.
- ▶ *Berechnung des besonderen Steuersatzes:* Im dritten Schritt wird der prozentuale Anteil des besonderen StBetrags am Steuersatzeinkommen als Durchschnittssteuersatz ermittelt (besonderer StBetrag / Steuersatzeinkommen × 100). Dieser

besondere StSatz wird dann auf das zvE angewendet, wobei die sich ergebende Steuer gem. § 32a Abs. 1 Satz 6 abzurunden ist. Ein eventueller Vorteil aus der Abrundung des zvE und des Steuersatzeinkommen ist uE das Erg. der gesetzlichen Verweisung. Die FinVerw. setzt den besonderen StSatz mit vier Stellen nach dem Komma an (vgl. Beispielsrechnungen unter H 32b „Allgemeines“ EStH 2019).

Bis Veranlagungszeitraum 1995 Schattenveranlagung: Die sog. Schattenveranlagung, die zur Berechnung eine zweite Veranlagung unter Berücksichtigung der ProgrVorb-Einkünfte 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 ProgrVorb-Einkünfte bei weggedachter StBefreiung 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 StSatzes auf das zvE zu berücksichtigen (vgl. § 2 Abs. 6 Satz 1 und R 2 Abs. 2 Pos. 1 Buchst. b EStR 2012; aA *Vogel/Lehner*, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rz. 214). Würden die StErmäßigungen vor Berechnung des besonderen StSatzes berücksichtigt, würden sie im Erg. nur anteilig Berücksichtigung finden (vgl. *Aigner/Reinisch*, SWI 2003, 539; *Loukota*, SWI 2003, 488, auch zur gemeinschaftsrechtl. Würdigung). Auch die systematische Stellung der StErmäßigungen in einem eigenen Abschnitt 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 Erg.

174 3. Verlustausgleich und Verlustabzug

Schrifttum: *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; *Wittkowski/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/Kaczarepa*, Die Betriebsstättenbesteuerung im Outbound-Fall, PISTB 2011, 267 (Teil 1) und PISTB 2011, 296 (Teil 2); *Kudert/Trinks*, Eine goldige Idee – Steuerlast spürbar senken durch Nutzung des Progressionsvorbehalts, PISTB 2011, 328; *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 Gesell-

schaftern, BB 2011, 1823; *Bernütz/Loll*, Finaler Betriebsstättenverlust und negativer Progressionsvorbehalt bei (Freiberufler-)Personengesellschaften, DStR 2015, 1558; *Kahlenberg*, Progressionsvorbehalt bei Einkünften aus aktiven EU-Betriebsstätten, ISR 2017, 286; *Lamprecht/Bischof*, Veräußerung im Privatvermögen gehaltener ausländischer Grundstücke – Vortrag für freigestellte Verluste zu Zwecken des Progressionsvorbehalts, IStR 2018, 794.

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 StSatzes, ggf. bis auf null.

BFH v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660; BFH v. 25.5.1970 – I R 146/68, BStBl. II 1970, 755; BFH v. 6.10.1982 – I R 121/79, BStBl. II 1983, 34; BFH v. 13.11.1991 – I R 3/91, BStBl. II 1992, 345; BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; H 32b „Ausländische Verluste“ EStH 2019.

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 StPflicht entfällt oder aus der ausländ. Einkunftsquelle keine stbaren Einkünfte fließen (BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756).

Verlустаausgleich: 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 StSatz bis auf null mindern (s. Anm. 174 „Null-Steuersatz“).

- ▶ *Verluste aus gescheiterten Betriebsstättengründungen* sind im Rahmen des negativen ProgrVorb. zu berücksichtigen (BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566).
- ▶ *Liebhabeerei:* Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bis 5 ordnen an, dass „Einkünfte“ im Rahmen des ProgrVorb. zu berücksichtigen sind. Nach deutschem StRecht wegen Liebhabeerei irrelevante Sachverhalte sind mangels Einkunftsqualifikation unbeachtlich (BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100; s. auch Anm. 119).
- ▶ *Goldgeschäfte:* Siehe Anm. 191.

Beschränkung des Verlustausgleichs:

- ▶ *Beschränkung des Verlustausgleichs durch § 2a Abs. 1:* Der negative ProgrVorb. soll nach hM durch § 2a Abs. 1 derart beschränkt 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; BFH v. 12.1.2011 – I R 35/10, BStBl. II 2011, 494; BFH v. 25.11.2014 – I R 84/13, BFH/NV 2015, 664; 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 „Ausländische Verluste“ EStH 2019; *Vogel in KSM*, § 2a Rz. B 91 (7/2020); *Frenz in KSM*, § 32b Rz. A 30 (1/2016); *Handzik in LBP*, § 32b Rz. 12, 30, 33 (2/2014); *Wagner in Blümich*, § 32b Rz. 36, 66 (12/2018); *Pinkernell*, IStR 2011, 717 (722), mit besonderen Ausführungen zum DBA-USA.

- ▶ *Keine Beschränkung aktiver Betriebsstätteneinkünfte:* Erzielt eine ausländ. gewerbliche BS aktive Einkünfte iSd. § 2a Abs. 2, greift die Verlustverrechnungs-

beschränkung des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht ein. Sind die ausländ. BS-Einkünfte 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 2012; Pfirrmann in Kirchhof, 20. Aufl. 2021, § 32b Rz. 13; Wagner in Blümich, § 32b Rz. 36 [12/2018]; Heinicke in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 32b Rz. 40; s. auch Lamprecht/Bischof, IStR 2018, 794, die in Anlehnung an die hM zu § 2a, § 15 Abs. 4 und § 15a mit Blick auf den Zweck der Verlustausgleichsbeschränkungen eine entsprechende Beschränkung des negativen ProgrVorb. auch für § 23 Abs. 3 Satz 7 annehmen). Insbesondere sollen nur ausgleichsfähige Verluste iSd. § 15a Abs. 1 zur Inanspruchnahme des negativen ProgrVorb. berechnen (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 Arbeitnehmerpauschbetrages ...“) 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 (Naujok in Lademann, § 32b Rz. 15 f. [11/2011]).
- *Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts bei EU-Einkünften:* Siehe Anm. 23 und 127 ff.

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

Ausschluss des Verlustabzugs: Mit der Hinzurechnungsmethode beim ProgrVorb. ab VZ 1996 sind Verluste im Rahmen des § 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 – IV B 4-S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.2.4, idF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888). Die Wirkung des negativen ProgrVorb. erschöpft sich jedoch in der Modifikation des im Verlustentstehungsjahr zu Grunde zu legenden StSatzes 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 StSatz anderer Jahre nicht über § 10d mindern (BFH v. 10.8.2011 – I R 45/10, BStBl. II 2012, 118; für eine durch die unionsrechtl. Kapitalverkehrsfreiheit gebotene Anerkennung eines Vor- bzw. Rücktrags von aufgrund von § 23 Abs. 3 Satz 7 im Rahmen des negativen ProgrVorb. nicht berücksichtigungsfähigen Verlusten aus der Veräußerung von in DBA-Staaten belegenem Grundvermögen vgl. Lamprecht/Bischof, IStR 2018, 794).

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

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

1. Summe der Leistungen

180

Der Anwendungsbereich des Abs. 2 Nr. 1 ist eröffnet, wenn ProgrVorb-Einkünfte 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 ArbN-Pauschbetrags 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 Nr. 1 ist das zusammengefasste Erg. 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) Erg. 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 Nr. 1: Bei den Leistungen iSd. Abs. 2 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 bleiben unberücksichtigt (R 32b Abs. 2 Satz 2 EStR 2012; 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; FG Rhld.-Pf. v. 24.3.2015 – 3 K 1443/13, EFG 2015, 1196, rkr.). Im Erg. sind nicht die ggf. geringeren Auszahlungsbeträge, sondern die nach den Leistungsgesetzen vorgesehenen (ungekürzten) Leistungsbeträge in den ProgrVorb. einzubeziehen.
- ▶ *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.

2. Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags

181

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

Abzug unabhängig von der Einkunftsart: Der bezüglich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht ausgeschöpfte ArbN-Pauschbetrag ist von allen Leistungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 abzuziehen (R 32b Abs. 2 Satz 3 EStR 2012); 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 ArbN-Pauschbetrags 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 ArbN-Pauschbetrag übersteigt. Andererseits kann der ArbN-Pauschbetrag nur insoweit im Rahmen des Abs. 2 berücksichtigt werden, als nicht tatsächliche WK bei der Einkünfteermittlung auf der Ebene der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen wurden (BFH v. 25.9.2014 – III R 61/12, BStBl. II 2015, 182; H 32b „Arbeitnehmer-Pauschbetrag“ EStH 2019). 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 FG Thür. 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 Erwerbsaufwendungen 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*, 40. Aufl. 2021, § 32b Rz. 34 mit Verweis auf 30. Aufl. 2011, § 32b Rz. 25).

Begrenzung des Abzugs auf die Höhe der bezogenen Leistungen? Gemäß § 9a Satz 2 mindert der ArbN-Pauschbetrag die Einnahmen nur bis zur Höhe der Einnahmen, so dass die Einkünfte durch den ArbN-Pauschbetrag 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 Rz. 124b [2/2014]; krit. *Heinicke* in *Schmidt*, 30. Aufl. 2011, § 32b Rz. 25; aA *Wagner* in *Blümich*, § 32b Rz. 54 [12/2018], 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 ArbN-Pauschbetrags nicht an. Bei Anwendung des § 9a Satz 2 liegt es uE aufgrund des Wortlauts „Summe der Leistungen nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags“ näher, zunächst die Summe der Leistungen unter Berücksichtigung negativer Leistungen zu bilden, um danach den ArbN-Pauschbetrag 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.

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

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; BFH 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 2012). 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 StSatzes zu berücksichtigen (R 32b Abs. 3 Satz 2 EStR 2012; H 32b „Allgemeines“ Beispiel B EStH 2019). Der BFH (BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201) hat ausdrücklich offengelassen, ob die Rückgewähr von Leistungen im VZ der Rückgewähr negative Einnahmen oder 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 2012). 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 2012). Eine Rechtsgrundlage für diese Vereinfachungsregelung besteht nicht.

Wirtschaftliche Veranlassung: Ist die Rückzahlung nicht nur durch das ursprüngliche Rechtsverhältnis veranlasst, das den ProgrVorb.-Einkünften zugrunde lag, sondern zugleich durch ein neues Rechtsverhältnis, das zu normal besteuerten Einkünften führt, so ist auf die wirtschaftlich vorrangige Veranlassung abzustellen (FG Köln v. 28.1.2015 – 12 K 178/12, EFG 2015, 1532, rkr., zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3).

Weitere Einzelfragen:

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

Einstweilen frei.

184–188

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

189

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; *Schütz*, Sonderausgabenabzug bei nach DBA steuerfreien Einnahmen, IWB 2017, 624.

Der Anwendungsbereich des Abs. 2 Nr. 2 ist eröffnet, wenn ProgrVorb-Einkünfte 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 ArbN-Pauschbetrags 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 Nr. 2 erfolgt dreistufig.

- ▶ *Ermittlung des zusammengefassten Ergebnisses des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5:* Im Fall des Abs. 2 Nr. 2 ist zunächst das zusammengefasste Erg. 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 Nr. 1 stellt Abs. 2 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 ArbN-Pauschbetrag übersteigen (Abs. 2 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 Nr. 2 Buchst. a). Zur Berechnung s. Anm. 181, jedoch mit der Möglichkeit, bestimmte WK über den ArbN-Pauschbetrag hinaus geltend zu machen (Abs. 2 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 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b). Das angepasste Erg. 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 ProgrVorb. zu berücksichtigen sein werden, weil die StPflicht entfällt oder aus der ausländ. Einkunftsquelle keine stbaren Einkünfte fließen (BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113, mit Anm. Meyer, FR 1994, 96; FG München v. 26.11.1993 – 10 K 3763/90, EFG 1995, 247, rkr.).
- ▶ § 3c: Bei grundsätzlicher StPflicht 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 StPflicht der ProgrVorb-Einkünfte unberücksichtigt bleibt (aA offenbar Wagner in Blümich, § 32b Rz. 63 [12/2018]).

Macht der Stpfl. im Rahmen des ProgrVorb. stl. 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-Brandenb. 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 ArbN-Pauschbetrags enthält Abs. 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 ArbN-Pauschbetrags (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: Ausländische Personensteuern, auch in Form von Quellensteuern, sind nicht als BA abziehbar (FG München v. 27.6.2014 – 8 K 900/13, EFG 2015, 131, rkr.; Hess. FG v. 8.6.1988 – 7 K 305/84, EFG 1989, 24, rkr.). Siehe auch Anm. 109 „Ausländische Einkünfte“.

Sonderausgaben: Ausländische SA, zB ausländ. Krankenkassenbeiträge, können im Rahmen des § 32b nicht mindernd berücksichtigt werden (vgl. zu Beiträgen an die schweizerische Alters- und Hinterlassenenversicherung, H 32b „Ausländische Sozialversicherungsbeiträge“ EStH 2019). 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. 3.11.2010 – I R 73/09, BFH/NV 2011, 773; BFH v. 16.11.2011 – X R 15/09, BStBl. II 2012, 325; BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721, Rz. 43; BFH v. 16.6.2015 – I R 62/13, BStBl. II 2016, 205, Rz. 18; BFH v. 16.9.2015 – I R 61/13, BFH/NV 2016, 401, Rz. 21; FG Düss. v. 8.5.2015 – 9 K 400/14 E, EFG 2015, 1355, rkr.; *Günther*, EStB 2011, 184). Der EuGH hat auf den Vorlagebeschluss des BFH v. 16.9.2015 (BFH v. 16.9.2015 – I R 62/13) entschieden, dass die Nichtabziehbarkeit im Wohnsitzstaat von im ausländ. Beschäftigungsstaat gezahlten Sozialversicherungsbeiträgen einen Verstoß gegen die unionsrechtl. ArbN-Freizügigkeit darstellt, wenn der Arbeitslohn im Wohnsitzstaat nach DBA stfrei ist und nur im Rahmen des ProgrVorb. berücksichtigt wird (EuGH v. 22.6.2017 – C-20/16 – Bechtel, BStBl. II 2017, 1271). Mit dem JStG 2018 erfolgte (der Systematik des § 2 Abs. 4 entsprechend) eine Erweiterung des SA-Abzugs. Gemäß § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 sind – als Rückausnahme zum grundsätzlichen Verbot der Abziehbarkeit von in unmittelbarem Zusammenhang mit stfreien Einnahmen stehenden SA – nunmehr Vorsorgeaufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a als SA abziehbar, soweit sie in unmittelbarem Zusammenhang mit in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat oder in der Schweizerischen Eidgenossenschaft aus nichtselbständiger Arbeit erzielten Einnahmen stehen, die im Inland aufgrund eines DBA stfrei sind, und soweit der Beschäftigungsstaat kei-

nerlei stl. Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung der Einnahmen zulässt. Zur Berücksichtigung von Beiträgen beschränkt Stpfl. an berufsständische Versorgungseinrichtungen im Anschluss an EuGH v. 6.12.2018 (EuGH v. 6.12.2018 – C 480-17 – Montag, FR 2019, 15) vgl. § 50 Abs. 1a (eingefügt mit JStG 2020 v. 12.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6).

190 2. Berücksichtigung außerordentlicher Einkünfte

Schrifttum: *Eggesiecker/Ellerbeck*, Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt, DStR 2007, 1281; *Heidenreich*, Fünftelregelung und negativer Progressionsvorbehalt, NWB 2007 F. 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 Tarifiermäßigung mit negativem Progressionsvorbehalt, DStR 2008, 244; *Jachmann*, Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt, DB 2010, 86; *Jachmann*, Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt, HFR 2010, 266; *Kempermann*, Anmerkung zu BFH v. 1.2.2012 – I R 34/11, FR 2012, 536.

Außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 2 sind solche nach §§ 34, 34b (vgl. BFH v. 28.4.1992 – I R 151/78, BStBl. II 1992, 566; BFH 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 Nr. 2).

- ▶ *Negative Einkünfte* sind vorab mit den außerordentlichen Einkünften zu verrechnen (BFH v. 25.11.2014 – I R 84/13, BFH/NV 2015, 664, Rz. 11 ff.).
- ▶ *Negative außerordentliche Einkünfte* sind keine außerordentlichen Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 2, so dass diese in voller Höhe zu berücksichtigen sind (BFH v. 1.2.2012 – I R 34/11, BStBl. II 2012, 405, Rz. 13 f.; H 32b „Ausländische Verluste“ EStH 2019; *Wagner in Blümich*, § 32b Rz. 81 [12/2018]; *Dißars in Frotscher*, § 32b Rz. 74 [10/2017]; *Kempermann*, FR 2012, 536; aA *Handzik in LBP*, § 32b Rz. 122 [2/2014]).
- ▷ *Ausländische negative außerordentliche Einkünfte* sind in voller Höhe zu berücksichtigen: Ausweislich der Gesetzesmaterialien orientiert sich Abs. 2 Nr. 2 an der ermäßigten Besteuerung inländ. außerordentlicher Einkünfte gem. § 34 (BTDrucks. 14/2683, 115; BTDrucks. 14/3366, 119). Zur Vermeidung von Progressionshärten werden diese Einkünfte nach § 34 Abs. 1 so besteuert, als wären sie über einen Zeitraum von fünf Jahren angefallen (Fünftel-Regelung). Für negative inländ. außerordentliche Einkünfte (zB ein Veräußerungsverlust nach § 16) gilt die Fünftel-Regelung dagegen nicht. Durch die infolge des Verlustes verminderte stl. Leistungsfähigkeit sind negative Einkünfte bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte in vollem Umfang in Abzug zu bringen. Nichts anderes kann daher für ausländ. negative außerordentliche Einkünfte im Rahmen des (negativen) ProgrVorb. gelten (BFH v. 1.2.2012 – I R 34/11, BStBl. II 2012, 405). Bei negativem Saldo der ausländ. Einkünfte s. jedoch Anm. 23.

Vergleich mit Fünftelungsregelung des § 34 Abs. 1: Die Berücksichtigung in Höhe eines Fünftels der außerordentlichen ausländ./nach DBA stfreien Einkünfte lehnt sich an die Fünftelungsregelung des § 34 Abs. 1 an, um übermäßige Progressionsverschärfungen zu vermeiden (BTDrucks. 14/2683, 115). 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.

3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

191

Schrifttum: *Kudert/Trinks*, Eine goldige Idee – Steuerlast spürbar senken durch Nutzung des Progressionsvorbehalts, PISTB 2011, 328; *Stahl/Mann*, Die Missbrauchsvorschrift des § 4 Abs. 3 Satz 4 Alt. 2 EStG für Wertpapiere und vergleichbare Forderungen und Rechte, FR 2011, 1139; *Schmidt/Renger*, Zur steuerlichen Beurteilung sog. „Goldfälle“ Replik zum Aufsatz von Dornheim (DStR 2012, 1581), DStR 2012, 2042; *Schulte-Frohlinde*, Die Anwendbarkeit von § 4 Abs. 3 S. 4 auf den gewerblichen Edelmetallhandel, BB 2012, 2791; *Hahn*, Gewerblichkeit des Handels an einer Produktenbörse und zur Auslegung des Art. 7 DBA-Österreich (sog. Goldfinger-Modell), jurisPR-SteuerR 26/2013 Anm. 4; *Hechtner*, Der Steuertrick mit dem Gold, NWB 2013, 196; *Jennemann*, Anwendbarkeit des § 4 Abs. 3 Satz 4 Alt. 2 EStG beim Handel mit Gold, FR 2013, 253; *Podewils*, „Goldfinger-Modell“: Anwendbarkeit der Gepräge-Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auf ausländische Partnership, jurisPR-SteuerR 22/2013 Anm. 3; *Schulte-Frohlinde*, Gesetzgeberische Aktivitäten zur Verhinderung der „Goldfinger“-Gestaltungen, BB 2013, 1623; *Schulz-Trieglaff*, „Goldfinger“-Gestaltungen, die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und die Reaktion der Verwaltung, IStR 2013, 519; *Stahl/Mann*, Verfahrensrechtliche Fallstricke beim „Goldfinger-Modell“ – Anmerkung zum Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 30.1.2013, 3 K 1185/12, DStR 2013, 1822; *Trossen*, Rechtmäßigkeit des „Goldfinger-Modells“, EFG 2013, 508; *Mann/Stahl*, Hat das „Goldfinger-Modell“ seinen Glanz verloren?, DStR 2015, 1425; *Müller*, Der Anwendungsbereich des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG im professionellen physischen Goldhandel, BB 2015, 1568; *A.M./Ch.St.*, Anmerkung zu BFH v. 10.12.2014 – I R 3/13, DStR 2015, 1726; *Müller*, Das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG, die Goldfingerfälle und die Auslegung des BFH, BB 2015, 2327; *Dißars*, Verfahrensrechtliche Fragen im Zusammenhang mit den Goldhandelsfällen, NWB 2015, 3170; *St.S.*, Anmerkung zu BFH v. 10.12.2014 – I R 3/13, DStR 2015, 1725; *Drien*, Wahlrecht auf Überschussrechnung trotz Aufzeichnungspflicht nach § 140 AO, IStR 2020, 263; *Neumann-Tomm*, Kein inländisches Gewinnermittlungswahlrecht wegen ausländischer Buchführungspflicht, IStR 2020, 260.

Vorbemerkung: In der Praxis hat sich folgendes Modell herausgebildet, um mittels des ProgrVorb. Steuern zu sparen: In einem VZ mit hohen stpfl. inländ. Einkünften wurde im Ausland ein Betrieb eröffnet unter Erwerb von zahlreichen WG des UV, insbes. Gold im Rahmen eines Goldhandels. Unter Stützung auf § 4 Abs. 3 wurden die Ausgaben zum Erwerb der WG des UV im Rahmen des negativen ProgrVorb. geltend gemacht. Die stpfl. inländ. Einkünfte wurden bei entsprechend hohen negativen Progressioneinkünften nicht mehr besteuert. In einem späteren VZ wurden die WG des UV sodann wieder veräußert. Falls in diesem späteren VZ keine inländ. Einkünfte vorlagen, so fielen im späteren VZ gar keine Steuern an. Falls in diesem späteren VZ inländ. Einkünfte vorlagen, so wurden diese aufgrund des ProgrVorb. zwar mit einem hohen StSatz besteuert, aber eben nur diese Einkünfte, so dass der Steuer Mehrbetrag in der Praxis weit hinter der ursprünglichen StErsparnis zurück blieb. Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c lässt für WG, die ab dem 28.2.2013 erworben wurden, den Abzug der AK erst zum Zeitpunkt ihrer Weiterveräußerung zu. Unabhängig von Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c werden diese Gestaltungen aus unterschiedlichen Gründen in Frage gestellt, die für Vorgänge vor dem Anwen-

dungszeitraum des Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c weiterhin relevant sind (ausführl. *Mann/Stahl*, DStR 2015, 1425):

- Ob der Ankauf und Verkauf von Gold einen Gewerbebetrieb oder private Vermögensverwaltung darstellt, ist nach der Rspr. des BFH anhand der Besonderheiten von Goldgeschäften zu beurteilen. Die Grundsätze des Wertpapierhandels, nach denen die Umschichtung von Wertpapieren – selbst in erheblichem Umfang – regelmäßig noch nicht den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschreitet, sind danach auf den Handel mit physischem Gold nicht übertragbar (Gewerblichkeit annehmend jeweils BFH v. 19.1.2017 – IV 50/14, BStBl. II 2017, 456; BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/13, BFH/NV 2017, 751; BFH v. 11.7.2017 – I R 34/14, juris; abl. Hess. FG v. 10.8.2020 – 9 K 141/19, SIS 201707, rkr.). Vgl. FG München (FG München v. 15.7.2020 – 7 K 770/18, EFG 2020, 1679, Az. BFH I B 49/20, Nichtzulassungsbeschwerde), zur Anwendung dieser Grundsätze beim Handel über ein durch physischen Goldbestand gedecktes sog. Metallkonto.
- Ob eine (die grundsätzliche Anwendung des ProgrVorb. eröffnende) ausländ. BS vorliegt, der die negativen Progressionseinkünfte darüber hinaus auch zuzuordnen sind, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab (vgl. zB FG München v. 15.7.2020 – 7 K 770/18, EFG 2020, 1679, Az. BFH I B 49/20, Nichtzulassungsbeschwerde: keine ausländ. BS iSd. DBA-Großbritannien in Ermangelung einer festen Geschäftseinrichtung).
- Im Bereich der EU ist nach Abs. 1 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 2a für die Anwendbarkeit des ProgrVorb. darüber hinaus eine aktive gewerbliche Tätigkeit erforderlich (vgl. Anm. 129).
- Nach der Rspr. des BFH ist § 4 Abs. 3 in solchen Fällen regelmäßig nicht anwendbar, da eine Buchführungspflicht nach ausländ. Recht § 4 Abs. 3 ausschließen soll (BFH v. 10.12.2014 – I R 3/13, BFH/NV 2015, 667, Rz. 6; BFH v. 14.11.2018 – I R 81/16, BStBl. II 2019, 390; s. auch Hess. FG v. 22.8.2019 – 10 K 1143/14, EFG 2020, 1115, Az. BFH I R 48/19; FG München v. 2.10.2019 – 7 K 982/17, rkr., mit Anm. *Salzmann*, DStRK 2020, 213; vgl. dagegen das Recht zur Erstellung einer Einnahmenüberschussrechnung bejahend bei fehlender ausländ. und inländ. Buchführungspflicht BFH v. 19.1.2017 – IV 50/14, BStBl. II 2017, 456).
- Teilweise war ein Abzug der Gewerbskosten schon über § 4 Abs. 3 Satz 4 ausgeschlossen, falls nicht mit physischem Gold gehandelt wurde (zur Nichtanwendbarkeit des § 4 Abs. 3 Satz 4 in diesem Fall BFH v. 19.1.2017 – IV 50/14, BStBl. II 2017, 456; BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466), sondern mit Ansprüchen darauf (vgl. FG Ba.-Württ. v. 18.11.2012 – 5 V 3277/12, EFG 2013, 448, rkr.).
- § 15b ist dagegen auf Altfälle wohl nicht anwendbar, was sich an der Aufnahme dieser Modelle in § 15b Abs. 3a und an Abs. 1 Satz 2 zeigt (dazu Anm. 28).

Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 liegt vor, wenn Stpfl., die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, den Gewinn als Überschuss der BE über die BA ansetzen; s. § 4 Anm. 500 ff.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Diese Tatbestandsmerkmale sind identisch mit denjenigen von § 4 Abs. 3 Satz 4; s. § 4 Anm. 629, insbes. zur Frage, inwieweit Einlagen oder ein unentgeltlicher Erwerb erfasst sind.

Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens: In Abgrenzung zum AV gehören zum UV solche WG, die nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 1 und 2 HGB). Zum Begriff des UV s. § 6 Anm. 152.

Rechtsfolge: Betriebsausgabenabzug im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme. Die Rechtsfolge ist identisch mit derjenigen von § 4 Abs. 3 Satz 4; s. § 4 Anm. 631.

§ 4 Abs. 3 Satz 5 gilt entsprechend. Nach § 4 Abs. 3 Satz 5 sind für die in § 4 Abs. 3 Satz 4 bezeichneten WG des AV und bestimmte WG des UV besondere Verzeichnisse laufend zu führen. Nach Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c sind diese Verzeichnisse für alle WG des UV zu führen. Zur Führung der Verzeichnisse und zu den Rechtsfolgen unterlassener Aufzeichnung s. § 4 Anm. 640.

4. Rückzahlung von Leistungen

192

Zur Rückzahlung von Leistungen vgl. Anm. 183.

Einstweilen frei.

193–196

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Datenübermittlung durch die Träger der Sozialleistungen

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

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

197

Öffentlich-rechtlicher Leistungsträger: Bei den Trägern der Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 handelt es sich um die öffentlich-rechtl. 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-rechtl. 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 Sozialversicherung für Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau als landwirtschaftliche Krankenkassen, die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See und die Ersatzkassen (§ 21 Abs. 2 SGB I),
- der gesetzlichen Unfallversicherung (vgl. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) die Berufsgenossenschaften, die Sozialversicherung für Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau als landwirtschaftliche Berufsgenossenschaft, die Gemeindeunfallversicherungsverbände, die Feuerwehr-Unfallkassen, die Unfallkassen der Länder und Gemeinden, die gemeinsamen Unfallkassen für den Landes- und kommunalen Bereich und die Unfallversicherung Bund und Bahn (§ 22 Abs. 2 SGB I),
- der gesetzlichen Rentenversicherung (vgl. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) die Deutsche Rentenversicherung Bund, die Deutsche Rentenversicherung Knapp-

schaft-Bahn-See, die Sozialversicherung für Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau als landwirtschaftliche Alterskasse (vgl. § 23 Abs. 2 SGB I).

Keine Übermittlungspflicht des Arbeitgebers: 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 beamtenrechtl. Dienstherr) Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erbringt, muss er diese bereits im LStAbzugsverfahren 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 letzten Tag des Monats Februar des Folgejahres übermitteln. Leistungen, die auf der LStBescheinigung 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 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, 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 beamtenrechtl. Vorschriften, Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem Infektionsschutzgesetz, nach § 3 Nr. 28 stfreie Aufstockungsbeträge und Zuschläge sowie die nach § 3 Nr. 28a stfreien Zuschüsse.
- ▶ *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 – S 2295 A, Anl. 1 im Vergleich zur Anl. 2, juris).
- ▶ *Daten bei rückwirkender Verrechnung zwischen Trägern der Sozialleistungen:* In diesen Fällen ist die ursprünglich gezahlte Sozialleistung in Höhe des Erstattungsanspruchs als Sozialleistung des anderen Leistungsträger zu qualifizieren. Die gewährte Sozialleistung gilt in dieser Höhe im Zeitpunkt der Zahlung der ursprünglichen Leistung als dem Leistungsempfänger zugeflossen (vgl. BFH v. 10.7.2012 – X R 46/01, BStBl. II 2003, 391). Die Mitteilungen der Leistungsträger hat den Leistungs-/Minderungsbetrag jeweils nach Abs. 3 Satz 1 für das Jahr zu berücksichtigen, in dem die ursprüngliche Leistung dem Leistungsempfänger zugeflossen ist (H 32b „Datenübermittlung“ EStH 2019; BMF v. 16.7.2013 – IV C 5 - S2295/12/10007, BStBl. I 2013, 922).

Form der Datenübermittlung: Nach Maßgabe des § 93c AO sind stl. Daten von der mitteilungspflichtigen Stelle (s. Anm. 197 „Träger der Sozialleistungen“) unter Angabe der persönlichen Informationen nach § 93c Abs. 1 Nr. 2 AO bis zum letzten Tag des Monats Februar des folgenden Jahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung über die amtlich bestimmte Schnittstelle (§ 93c Abs. 1 Nr. 1 AO) zu übermitteln. Gemäß § 93 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c AO muss der Datensatz ua. den Familiennamen, den Vornamen, den Tag der Geburt, die Anschrift des Stpfl. und dessen Identifikationsnummer nach § 139b AO enthalten.

Zu weiteren Einzelheiten s. die entsprechend anzuwendenden § 41b Abs. 2, § 22a Abs. 2.

- ▶ *Ist die Identifikationsnummer (§ 139b AO) des Steuerpflichtigen nicht bekannt*, ist bis zum VZ 2022 für die Datenübermittlung aus dem Namen, Vornamen und Geburtsdatum des Empfängers ein Ordnungsmerkmal zu bilden und zu verwenden (§ 41b Abs. 2 Satz 1, sog. eTIN – electronic Taxpayer Identification Number; Begr. StÄndG 2003, BTDrucks. 11/2157, 32).
- ▶ *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 (BayLfSt. 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 Sätze 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.

Zuständige Finanzbehörde: Die Datenübermittlung hat für jeden Leistungsempfänger an die für seine Besteuerung nach dem Einkommen zuständige Finanzbehörde zu erfolgen. Die Zuständigkeit bestimmt sich nach §§ 16, 17, 19 AO.

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

199

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

- *Inhalt des Hinweises:* Es ist darauf hinzuweisen, dass die Leistung dem ProgrVorb. unterliegt und eine StErklärungspflicht 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).

200–203 Einstweilen frei.

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

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 Arbeitsentgeltsanspruch übertragen hat. Dies folgt bereits aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Halbs. 2.

205 F. Erläuterungen zu Abs. 4: Zuständigkeit bei Haftung und Prüfung der Einhaltung der Datenübermittlungspflicht

Zuständigkeit der Betriebsstätten-Finanzämter der mitteilungspflichtigen Stellen (Abs. 4 Satz 1): Das BSFA (§§ 16, 17, 18, 20 AO) der meldepflichtigen Stellen ist für die Überprüfung der Einhaltung der Datenübermittlungspflicht (§ 93c Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AO) sowie der Einhaltung der Inhalte nach den jeweiligen gesetzlichen Vorgaben (§ 93c Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AO) sowie für den Erlass von Haftungsbescheiden zuständig. Eine Haftung nach § 72a Abs. 4 AO für die entgangene Steuer trifft für ab dem 1.1.2018 gewährte Leistungen (§ 52 Abs. 33 Satz 3) denjenigen, der vorsätzlich oder grob fahrlässig die nach Maßgabe des § 93c AO zu übermittelnden Daten unrichtig, unvollständig oder pflichtwidrig nicht übermittelt.

Zuständigkeit mehrerer Betriebsstättenfinanzämter (Abs. 4 Satz 2): Sind mehrere BSFA zuständig oder liegt keine BS iSd. § 41 Abs. 2 vor, so ist das FA zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung nach § 10 AO im Inland befindet.

206 G. Erläuterungen zu Abs. 5: Befugnis zum Abruf und zur Verarbeitung von nach Abs. 3 übermittelten Daten

Abruf und Verarbeitung der nach Abs. 3 übermittelten Daten bei den für die Leistungsempfänger zuständigen Finanzbehörden (Abs. 5): Zur Überprüfung

(§ 93c Abs. 4 Satz 1 AO) und Ermittlung der entgangenen Steuern (§ 72a Abs. 4 AO) können die nach Abs. 3 übermittelten Daten vom zuständigen BSFA der meldepflichtigen Stelle bei der für jeden Leistungsempfänger zuständigen Finanzbehörde abgerufen und verarbeitet werden.

Einstweilen frei.

207–215

H. Wichtige Anwendungsfälle in ABC-Form

216

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

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 Höherversicherung nach dem Altersteilzeitgesetz:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 100).

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

Arbeitslosenbeihilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz (SVG) v. 16.9.2009 (BGBl. I 2009, 3054 idF v. 9.12.2010, BGBl. I 2010, 1885): ProgrVorb. (s. Anm. 96).

Arbeitslosenbeihilfe nach Entwicklungshelfergesetz 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).

Asylbewerberleistungsgesetz: kein ProgrVorb. für Leistungen nach diesem Gesetz (OFD Frankfurt/Main v. 29.8.2016 – S 2342 A - 49 - St 213, juris).

Aufstockungsbeträge nach dem Altersteilzeitgesetz: ProgrVorb. (s. Anm. 99).

Ausgleichsgeld nach dem FELEG: kein ProgrVorb. (s. Anm. 99).

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: Siehe Anm. 103, 64.

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

Beiträge zum Ausgleich von Rentenminderungen iSd. § 187a SGB VI: kein ProgrVorb. (Frenz in KSM, § 32b Rz. D 77 [1/2016]).

Beiträge zur Höherversicherung nach dem Altersteilzeitgesetz: kein ProgrVorb. (s. Anm. 99).

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 2012).

Bundesversorgungsgesetz:

- ▶ *Übergangsgeld, nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 98).

► *Versorgungskrankengeld, nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 98).

► *Verweisungen auf das Bundesversorgungsgesetz:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 98).

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

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

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

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

Entwicklungshelfergesetz: Siehe „Arbeitslosenbeihilfe nach Entwicklungshelfergesetz“ und „Wiedereingliederungshilfe nach Entwicklungshelfergesetz“.

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

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

Europäische Schulen im Ausland: Siehe Anm. 141.

Europäisches Währungsinstitut: Siehe Anm. 141.

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

Gewerbsteuer: kein ProgrVorb. (s. Anm. 34).

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

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 stf. und unterliegen nicht dem ProgrVorb., § 17 HIVHG (OFD Rostock v. 1.9.1995 – S 2125 - St 237, FR 1995, 870).

Immunitätenprotokolle: Siehe Anm. 141.

Infektionsschutzgesetz, Verdienstausschüttung nach dem: ProgrVorb. (s. Anm. 97).

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

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

Konjunkturelles Kurzarbeitergeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Konsularbeamte und Diplomaten: Siehe Anm. 141.

Krankengeld:

► *Allgemein:* Siehe Anm. 82 und 83.

► *Ausländisches Krankengeld:* kein ProgrVorb. (s. Anm. 83, 103).

► *Bundesversorgungsgesetz:* ProgrVorb. (s. Anm. 98).

► *Ersatz durch Sozialrente:* idR kein ProgrVorb. (s. Anm. 83).

► *Förderungsübergang gem. § 115 SGB X:* Siehe 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. 87).

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

Leibrenten, die nach DBA und nach § 3 Nr. 6 steuerfrei sind: kein ProgrVorb., § 3 Nr. 6 vorrangig vor DBA (BFH v. 22.1.1997 – I R 152/94, BStBl. II 1997, 358; H 32b „Steuerfreiheit einer Leibrente“ EStH 2019).

Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts nach SGB II: kein ProgrVorb. (s. „SGB II“).

Liebhaberei: Siehe Anm. 174 „Verlustrückgleich“.

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

Mutterschaftsgeld/Mutterschutzverordnung:

- ▶ *DDR-Mutterschafts-Leistungen:* Siehe Anm. 91.
- ▶ *Mutterschutzgesetz:* ProgrVorb. (s. Anm. 89).
- ▶ *Geburtengeld einer Schweizer Krankenversicherung:* Siehe Anm. 91.
- ▶ *Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte:* ProgrVorb., soweit Leistungen gewährt werden (s. Anm. 84).
- ▶ *Sonderunterstützung nach dem MuSchG:* ProgrVorb. (s. Anm. 89).
- ▶ *Zuschuss zum Mutterschaftsgeld:* ProgrVorb. (s. Anm. 89).

NATO-Angehörige: Siehe Anm. 141 „NATO-Angehörige“.

Negative außerordentliche Einkünfte: Siehe Anm. 190 „Mit einem Fünftel“.

Protokolle über Vorrechte und Immunitäten: Siehe 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, rkr.

Saison-Kurzarbeitergeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

SGB II: Steuerfreie 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).

Soldatenversorgungsgesetz:

- ▶ *Arbeitslosenbeihilfe nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 96).
- ▶ *Arbeitslosenhilfe nach dem:* ProgrVorb. (s. Anm. 96).

Sonderausgaben, ausländische: Siehe Anm. 189 „Sonderausgaben“.

Sozialversicherung, ausländische: Siehe Anm. 88.

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

Steuerbarkeit: Die Einkünfte des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 müssen stbar iSd. § 2 Abs. 1 sein, um als ProgrVorb-Einkünfte 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: Siehe Anm. 180.

Tagegelder:

- ▶ *An die EU zugewiesene deutsche Beamte:* Siehe Anm. 141.
- ▶ *An die UN zugewiesene deutsche Beamte:* S. Anm. 141.

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

Traktatländereien: Zu Traktatländereien s. OFD Koblenz v. 30.8.2010 – S 2230 A - St 31 1, juris.

Transfer-Kurzarbeitergeld: ProgrVorb. (s. Anm. 66).

Übergangsgeld:

- ▶ §§ 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).
- ▶ §§ 119ff. SGB III (§§ 160ff. SGB III aF): Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a ProgrVorb. (s. Anm. 70).
- ▶ Bundesversorgungsgesetz: ProgrVorb. (s. Anm. 98).

Siehe auch „Altersübergangsgeld“, „Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag“.

Unterhaltssicherungsgesetz, Verdienstaufallentschädigung nach dem: ProgrVorb. (s. Anm. 101).

Verdienstaufallentschädigung:

- ▶ *Lebend-Organ-Spender*: ProgrVorb. (s. Anm. 87).
- ▶ *Verdienstaufall bei häuslicher Krankenpflege, Haushaltshilfe und Mitaufnahme einer Begleitperson*: idR ProgrVorb. (s. Anm. 87); zu Zahlungen aufgrund von § 38 Abs. 4 Satz 2 SGB V s. Anm. 88 „Verdienstaufall“.
- ▶ *nach dem Infektionsschutzgesetz*: ProgrVorb. (s. Anm. 97).
- ▶ *bei gesetzlicher Krankenversicherung*: ProgrVorb. (s. Anm. 83).
- ▶ *nach dem Unterhaltssicherungsgesetz*: ProgrVorb. (s. Anm. 100).
- ▶ *nach dem Zivildienstgesetz*: ProgrVorb. fraglich (s. Anm. 100).

Verletztengeld: ProgrVorb. (s. Anm. 85).

Verletztenrente: kein ProgrVorb. (s. Anm. 85).

Versorgungskrankengeld nach dem Bundesversorgungsgesetz: ProgrVorb. (s. Anm. 98).

Wiedereingliederungshilfe nach Entwicklungshelfergesetz v. 18.6.1969 (BGBl. I 1969, 549 idF v. 23.5.2017, BGBl. I 2018, 1228): kein ProgrVorb. mangels ausdrücklicher Nennung (vgl. *Handzik* in *LBP*, § 32b Rz. 78 [2/2014]).

Zivildienstgesetz, Verdienstaufallentschädigung nach dem: ProgrVorb. fraglich (s. Anm. 100).

Zuschuss zum Arbeitsentgelt (§ 417 SGB III; § 421j SGB III aF): ProgrVorb. (s. Anm. 65).

Zuschuss zum Mutterschaftsgeld: ProgrVorb. (s. Anm. 89, 90).

Steuerfreie Zuschüsse des ArbG zum Kurzarbeitergeld und zum Saison-Kurzarbeitergeld iSv § 3 Nr. 28a: ProgrVorb. (Anm. 99)

Zuzahlungen zum Kurzarbeitergeld: stpfl., kein ProgrVorb. (s. Anm. 66).