

## RECHTSPRECHUNG

im Zusammenhang mit einem Haftungsbescheid gegen einen in den Niederlanden ansässigen niederländischen Staatsangehörigen u. a.: Allein die Nichtbearbeitung eines Einspruchs gegen

den Haftungsbescheid für Eingangsabgaben nach § 71 AO 1977 während eines Zeitraums von sieben Jahren führt nicht zur Verwirkung des Haftungsanspruchs.

## VERWALTUNGSANWEISUNG

### Anwendung des Progressionsvorbehalts bei nur zeitweise unbeschränkter Steuerpflicht

*Fin.Min. Mecklenburg-Vorpommern, Erl. v. 25. 11. 1998, IV 320 – S 1300 – 18/98*

Im Zusammenhang mit der Änderung des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG sowie der Neufassung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG im Zuge der JStG 1996 und 1997 wurde die Frage aufgeworfen, ob zur Ermittlung des Einkommensteuertarifs in Fällen einer zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht auch die innerhalb des betroffenen Veranlagungszeitraumes in Zeiten der „Nicht-Steuerpflicht“ bezogenen ausländischen Einkünfte dem Progressionsvorbehalt unterworfen werden dürfen.

Beispiel: Ein ausländischer Steuerpflichtiger arbeitet vom 1. 6. 1996 bis zum 31. 7. 1998 bei einer deutschen Tochtergesellschaft seines Arbeitgebers und begründet für diese Zeit hier in Deutschland auch einen Wohnsitz. Außerdem hat er bis zum 31. 5. 1996 und ab dem 1. 8. 1998 in seinem Heimatland Einkünfte erzielt. In den Veranlagungszeiträumen 1996 und 1998 sind diese Einkünfte gemäß § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG bei der Ermittlung des Steuersatzes für die deutsche Einkommensteuer zu berücksichtigen (zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht in 1996 und 1998).

Hierbei geht es um die mögliche Konkurrenz zwischen den innerstaatlichen Regelungen und den Bestimmungen der DBA zur Anwendung des Progressionsvorbehalts. Von betroffenen Steuerpflichtigen wird vorgetragen, daß die Regelung in den DBA der Anwendung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG entgegenstünden und zur Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) führten. Ganzjährig unbeschränkt Steuerpflichtige, die nach den DBA nicht im Inland ansässig sind, unterlägen z. B. mit ihren ausländischen Einkünften nicht dem Progressionsvorbehalt.

Dazu wurde in den Referentensitzungen die Auffassung vertreten, daß die Anwendung des Progressionsvorbehalts nach § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG in diesen Fällen legitim sei. Der partiell unbeschränkt Steuerpflichtige unterliege nach der Einkommensteuertabelle und der Gewährung derselben Freibeträge wie bei einem ganzjährig unbeschränkt Steuerpflichtigen lediglich mit einem Teil des Jahreseinkommens der deutschen Einkommensbesteuerung (die nach dem Leistungsprinzip für ein volles Jahreseinkommen ausgelegt sei). Die Anwendung des Progressionsvorbehalts würde somit dem Gleichheitsgrundsatz Rechnung tragen. Außerdem stünden dieser Verfahrensweise die Regelungen der DBA nicht entgegen, da durch § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG (im Gegensatz zu Nr. 3) der Progressionsvorbehalt unabhängig von der Regelung im entsprechenden DBA vorgeschrieben wird (treaty overriding).

Inzwischen sind mehrere Fälle bei Finanzgerichten in NRW und in Baden-Württemberg anhängig. Die Vertreter der obersten Finanzbehörden der Länder und des Bundes sind deshalb übereingekommen, derartige Fälle ruhen zu lassen, bis Urteile der entsprechenden Finanzgerichte vorliegen.

#### Anmerkung:

Der vorstehende Erlaß behandelt ein in Zeiten der Globalisierung und auch der persönlichen internationalen Mobilität hochaktuelles Thema. Die zeitweilige unbeschränkte Steuerpflicht,

d. h. ihre unterjährige Begründung oder Beendigung, ist durchaus eine Massenerscheinung. Insofern ist es erfreulich, daß die Finanzverwaltung angesichts einer Vielzahl inzwischen anhängiger Klageverfahren gegen die Anwendung des Progressionsvorbehalts in derartigen Fällen allgemein das Ruhen von Einspruchsverfahren angeordnet hat.

Mit dem vorstehenden Erlaß nimmt die Finanzverwaltung aufgrund einer Besprechung der Obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder – soweit ersichtlich – erstmals inhaltlich zu der äußerst umstrittenen Frage Stellung, ob in den Fällen der zeitweiligen unbeschränkten Steuerpflicht (sog. Wohnsitzwechsel) die nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden ausländischen Einkünfte in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen sind. Der Progressionsvorbehalt ergibt sich in diesen Fällen nicht aus einem DBA, weil es nicht um Einkünfte geht, die nach einem DBA in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freizustellen sind. Vielmehr geht es – entsprechend der Formulierung in dem Erlaß – um „in Zeiten der ‚Nicht-Steuerpflicht‘ bezogene ausländische Einkünfte“. Diese Einkünfte sind entweder von vornherein gar nicht steuerbar, weil sie keine inländischen Einkünfte i. S. der beschränkten Steuerpflicht darstellen, oder sie sind nach einem DBA mit dem ausländischen Ansässigkeitsstaat ohne Progressionsvorbehalt freizustellen. Sämtliche deutschen DBA sehen nämlich für Deutschland als Nicht-Ansässigkeitsstaat keinen Progressionsvorbehalt vor.

Die Finanzverwaltung meint nun, daß die Anwendung des Progressionsvorbehalts in den Fällen der zeitweiligen unbeschränkten Steuerpflicht gleichwohl „legitim“ sei. Diese Feststellung erstaunt. Die Anwendung des Progressionsvorbehalts ist eine belastende Maßnahme. Sie sollte daher nicht nur legitim, sondern vor allem legal (rechtmäßig) sein. Hieran bestehen unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes erhebliche Zweifel: Die Jahrestabelle findet nicht nur, wie in dem Erlaß erwähnt, bei ganzjährig unbeschränkt Steuerpflichtigen Anwendung, auch wenn sie nach einem DBA vorrangig im Ausland ansässig sind und daher mit ihren ausländischen Einkünften – und auch mit eventuell freizustellenden inländischen Einkünften – nicht dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Auch beschränkt Steuerpflichtige werden, sofern sie nicht dem Steuerabzug unterliegen, nach der Jahrestabelle veranlagt, selbst wenn der beschränkten Steuerpflicht nur ein kleiner Teil ihrer Jahreseinkünfte unterliegt. Diese – und einige andere – Zusammenhänge hat der Gesetzgeber bei Einführung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG schlicht übersehen.

Erstaunlich ist der Hinweis auf die Legitimität der Regelung aber auch im Hinblick darauf, daß die DBA den einseitig im innerstaatlichen deutschen Steuerrecht vorgesehenen Progressionsvorbehalt nicht vorsehen. Die Finanzverwaltung meint, daß die Regelungen der DBA dieser Verfahrensweise nicht entgegenstehen, da es sich um einen Fall des „treaty overriding“ handle. Man kann durchaus bezweifeln, ob § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG wirklich ein „treaty overriding“ anordnet: die Vorschrift enthält nämlich keinen ausdrücklichen Hinweis darauf, daß sie den früher oder sogar den später abgeschlossenen DBA vorgehen soll (vgl. § 2 AO). Vor allem aber ist festzuhalten: „treaty overriding“ mag innerstaatlich wirksam sein, es bleibt aber doch ein Verstoß gegen völkerrechtliche Verträge. Soll dies wirklich legitim sein?

*Dr. Jürgen Lüdicke, RA, StB, Hamburg*