

Außensteuergesetz - Außensteuerrechtliche Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes

Bearbeitet von
Hans Flick, Franz Wassermeyer, Hubertus Baumhoff, Jens Schönfeld

Loseblattwerk mit 78. Aktualisierung 2016. Loseblatt. Rund 5804 S. In 4 Ordnern

ISBN 978 3 504 26041 5

Format (B x L): 16,5 x 23,5 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of varying sizes, arranged in a slight arc. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe zu



Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld

Außensteuerrecht Kommentar

(Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

Außensteuergesetz - Außensteuerrechtliche Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes

Grundwerk in 4 Bänden, Ordner Leinen, Kommentar, 16,5 x 23,5cm

ISBN 978-3-504-26041-5

169,00 €

Zweiter Teil

Wohnsitzwechsel in niedrigbesteuernde Gebiete

§ 2¹

Einkommensteuer

(1) ¹Eine natürliche Person, die in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und

1. in einem ausländischen Gebiet ansässig ist, in dem sie mit ihrem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung unterliegt, oder in keinem ausländischen Gebiet ansässig ist und
2. wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat,

ist bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Ende des Jahres, in dem ihre unbeschränkte Steuerpflicht geendet hat, über die beschränkte Steuerpflicht im Sinne des Einkommensteuergesetzes [*bis 31.12.1974: über § 1 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes*]² hinaus beschränkt einkommensteuerpflichtig mit allen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz [*bis 31.12.1974: § 2 Abs. 3*]³ des Einkommensteuergesetzes, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34d des Einkommensteuergesetzes [*bis 31.12.2008: § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes*]⁴ sind. ²Für Einkünfte der natürlichen Person, die weder durch deren ausländische Betriebsstätte noch durch deren in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden, ist für die Anwendung dieser Vorschrift das Bestehen einer inländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte der natürlichen Person anzunehmen, der solche Einkünfte zuzuordnen sind.⁵ ³Satz 1 findet nur Anwendung für Veranlagungszeiträume, in denen die hiernach insgesamt beschränkt

1 IdF von Art. 9 des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 = BStBl. I 2009, 74.

2 Geändert durch Art. 11 des Einführungsgesetzes zum Einkommensteuerreformgesetz (EG-EStRG) v. 21.12.1974, BGBl. I 1974, 3656 = BStBl. I 1975, 2.

3 Geändert durch Art. 11 des Einführungsgesetzes zum Einkommensteuerreformgesetz (EG-EStRG) v. 21.12.1974, BGBl. I 1974, 3656 = BStBl. I 1975, 2.

4 Geändert durch Art. 9 des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 = BStBl. I 2009, 74.

5 Satz 2 eingefügt, bisheriger Satz 2 wird Satz 3 mit Wirkung v. 1.1.2009 (§ 21 Abs. 18) durch Art. 9 des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 = BStBl. I 2009, 74.

steuerpflichtigen Einkünfte mehr als 16 500 Euro [bis 31.12.2001: 32 000 Deutsche Mark]¹ betragen.

(2) Eine niedrige Besteuerung im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 liegt vor, wenn

1. die Belastung durch die in dem ausländischen Gebiet erhobene Einkommensteuer – nach dem Tarif unter Einbeziehung von tariflichen Freibeträgen – bei einer in diesem Gebiet ansässigen unverheirateten natürlichen Person, die ein steuerpflichtiges Einkommen von 77 000 Euro [bis 31.12.2001: 150 000 Deutsche Mark]² bezieht, um mehr als ein Drittel geringer ist als die Belastung einer im Geltungsbereich dieses Gesetzes ansässigen natürlichen Person durch die deutsche Einkommensteuer unter sonst gleichen Bedingungen, es sei denn, die Person weist nach, daß die von ihrem Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes zu entrichten hätte, oder
2. die Belastung der Person durch die in dem ausländischen Gebiet erhobene Einkommensteuer auf Grund einer gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumten Vorzugsbesteuerung erheblich gemindert sein kann, es sei denn, die Person weist nach, daß die von ihrem Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes zu entrichten hätte.

(3) Eine Person hat im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2 wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich dieses Gesetzes, wenn

1. sie zu Beginn des Veranlagungszeitraums Unternehmer oder Mitunternehmer eines im Geltungsbereich dieses Gesetzes belegenen Gewerbebetriebs ist oder, sofern sie Kommanditist ist, mehr als 25 Prozent [bis 28.12.2007: vom Hundert]³ der Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 [bis 31.12.1974: § 15 Ziff. 2⁴; von 1.1.1975 bis 28.12.2007: § 15 Abs. 1 Ziff. 2]⁵ des Einkommensteuergesetzes aus der Gesellschaft auf sie entfallen oder ihr eine Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1

1 Geändert durch Art. 9 des Gesetzes zur Umstellung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge (Steuer-Euroglättungsgesetz – StEuglG) v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, 1790 = BStBl. I 2001, 3.

2 Geändert durch Art. 9 des Gesetzes zur Umstellung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge (Steuer-Euroglättungsgesetz – StEuglG) v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, 1790 = BStBl. I 2001, 3.

3 Geändert durch Art. 24 des Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150 = BStBl. I 2008, 218.

4 Geändert durch Art. 11 des Einführungsgesetzes zum Einkommensteuerreformgesetz (EG-EStRG) v. 21.12.1974, BGBl. I 1974, 3656 = BStBl. I 1974, 216.

5 Geändert durch Art. 24 des Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150 = BStBl. I 2008, 218.

Satz 3 des Einkommensteuergesetzes [bis 31.12.2000: eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes]¹ an einer inländischen Kapitalgesellschaft gehört oder

2. ihre Einkünfte, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes sind, im Veranlagungszeitraum mehr als 30 Prozent [bis 28.12.2007: vom Hundert]² ihrer sämtlichen Einkünfte betragen oder 62 000 Euro [bis 31.12.2001: 120 000 Deutsche Mark]³ übersteigen oder
3. zu Beginn des Veranlagungszeitraums ihr Vermögen, dessen Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes wären, mehr als 30 Prozent [bis 28.12.2007: vom Hundert]⁴ ihres Gesamtvermögens beträgt oder 154 000 Euro [bis 31.12.2001: 300 000 Deutsche Mark]⁵ übersteigt.

(4) Bei der Anwendung der Absätze 1 und 3 [bis 31.12.1973: des Absatzes 1 Satz 2 und des Absatzes 3]⁶ sind bei einer Person Gewerbebetriebe, Beteiligungen, Einkünfte und Vermögen einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 5, an der die Person unter den dort genannten Voraussetzungen beteiligt ist, entsprechend ihrer Beteiligung zu berücksichtigen.

(5)⁷ ¹Ist Absatz 1 anzuwenden, so kommt der Steuersatz zur Anwendung, der sich für sämtliche Einkünfte der Person ergibt; für die Ermittlung des Steuersatzes bleiben Einkünfte aus Kapitalvermögen außer Betracht, die dem gesonderten Steuersatz nach § 32d Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes unterliegen. ²Auf Einkünfte, die dem Steuerabzug auf Grund des § 50a des Einkommensteuergesetzes unterliegen, ist § 50 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden. § 43 Absatz 5 des Einkommensteuergesetzes bleibt unberührt.

1 Geändert durch Art. 12 des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433 = BStBl. I 2000, 1428.

2 Geändert durch Art. 24 des Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150 = BStBl. I 2008, 218.

3 Geändert durch Art. 9 des Gesetzes zur Umstellung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge (Steuer-Euroglättungsgesetz – StEuglG) v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, 1790 = BStBl. I 2001, 3.

4 Geändert durch Art. 24 des Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150 = BStBl. I 2008, 217.

5 Geändert durch Art. 9 des Gesetzes zur Umstellung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge (Steuer-Euroglättungsgesetz – StEuglG) v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, 1790 = BStBl. I 2001, 3.

6 Geändert durch 4 des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts v. 17.4.1974, BGBl. I 1974, 933 = BStBl. I 1974, 216.

7 In der Fassung des Art. 6 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie und zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 = BStBl. I 2013, 802.

(6) Weist die Person nach, daß die auf Grund der Absätze 1 und 5 zusätzlich zu entrichtende Steuer insgesamt zu einer höheren inländischen Steuer führt, als sie sie bei unbeschränkter Steuerpflicht und Wohnsitz ausschließlich im Geltungsbereich dieses Gesetzes zu entrichten hätte, so wird der übersteigende Betrag insoweit nicht erhoben, als er die Steuer überschreitet, die sich ohne Anwendung der Absätze 1 und 5 ergäbe.

Fassung des Absatzes 5 für Veranlagungszeiträume bis 31.12.2008:

§ 2 Einkommensteuer¹

...

(5) ¹Ist Absatz 1 anzuwenden, so kommt der Steuersatz zur Anwendung, der sich für sämtliche Einkünfte der Person ergibt. ²Auf Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a des Einkommensteuergesetzes unterliegen, ist § 50 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes [bis 31.12.1973: § 50 Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes²] nicht anzuwenden. ³§ 50 Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes gilt mit der Maßgabe, daß die Einkommensteuer die Steuerabzugsbeträge nicht unterschreiten darf.

...

Fassung des Absatzes 5 für Veranlagungszeiträume vom 1.1.2009 bis 31.12.2012:

§ 2 Einkommensteuer³

...

(5) ¹Ist Absatz 1 anzuwenden, so kommt der Steuersatz zur Anwendung, der sich für sämtliche Einkünfte der Person ergibt. ²Auf Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a des Einkommensteuergesetzes unterliegen, ist § 50 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden.

...

1 In der Fassung des Art. 1 des Außensteuerreformgesetzes v. 8.9.1972, BGBl. I 1972, 1713 = BStBl. I 1972, 450.

2 Geändert durch Art. 11 des Einführungsgesetzes zum Einkommensteuerreformgesetz (EG-EStRG) v. 21.12.1974, BGBl. I 1974, 3656 = BStBl. I 1975, 2.

3 In der Fassung des Art. 9 des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 = BStBl. I 2009, 74. Zur rückwirkenden Anwendung der Fassung des Art. 6 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie und zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 = BStBl. I 2013, 802 auf Antrag auf Veranlagungszeiträume vor 2013 vgl. § 21 Abs. 21 Satz 2 AStG idF des AmtshilfeRLUmsG.

bare wesentliche Wirtschaftsinteressen im Inland gem. § 2 Abs. 3 Nr. 1 (Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft von 98 %) hält. Deshalb unterliegt A auch mit seinen Einkünften aus Kapitalvermögen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht; die Dividenden-Einkünfte des A sind allerdings ausländische Einkünfte. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht wird nicht durch § 2 Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen, weil auch bei der Berechnung der 16 000-Euro-Grenze die nicht-ausländischen, passiven Einkünfte der zwischengeschalteten ausländischen Gesellschaft (das ist jedoch nur der Pachtzins, § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. c AStG, nicht aber die Dividenden, § 8 Abs. 1 Nr. 8) berücksichtigt werden.

- 308 **Kein Verweis auf Abs. 2.** Da Abs. 4 nur auf Abs. 1 und Abs. 3, nicht aber auf Abs. 2 Bezug nimmt, folgt im Umkehrschluss, dass die Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft für die Frage, ob das Gebiet, in dem der Stpfl. ansässig ist, niedrig besteuert, unbeachtlich ist.

Beispiel

Der in der Schweiz ansässige A, der im Übrigen die persönlichen Voraussetzung des § 2 erfüllt, hält seine sämtlichen Inlandsinteressen über die schweizerische Y-AG, an der er zu 100 % beteiligt ist und die als Holdinggesellschaft präferenziell besteuert wird. Die Y-AG ist ihrerseits an der X-AG mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland wesentlich beteiligt. Die Y-AG erzielt nicht-ausländische Dividendeneinkünfte von der X-AG iH von 500 000 €. In diesem Jahr schüttet sie 90 000 € an A aus.

Aufgrund von Abs. 4 werden die von der Y-AG gehaltenen wesentlichen wirtschaftlichen Interessen an der inländischen X-AG dem A zugerechnet. Dessen erweiterten beschränkter Steuerpflicht steht auch § 2 Abs. 1 Satz 3 nicht entgegen, weil die nicht-ausländischen Einkünfte der Y-AG, die A gem. Abs. 4 zugerechnet werden, die Freigrenze iH von 16 000 € übersteigen. Ob allerdings A in einem niedrig steuernden Gebiet ansässig ist (Abs. 2) ist ausschließlich auf der Grundlage der in seiner Person verwirklichten Umstände zu prüfen. Dass Y-AG als Holdinggesellschaft eine Vorzugsbesteuerung genießt, ist unerheblich. Für den konkreten Belastungsvergleich (Abs. 2 Nr. 1 a.E.) sind nur die tatsächlich dem A zugeflossenen Einkünfte (90 000 €), nicht aber die Einkünfte der Y-AG (500 000 €) von Bedeutung.

- 309 **Ausländische Gesellschaft i.S. von § 5.** Wegen des Begriffs der „ausländischen Gesellschaft im Sinne von § 5“ und zur Bestimmung des Anteils, zu dem der Stpfl. an dieser Gesellschaft beteiligt ist, wird auf die Kommentierung von § 5 verwiesen (vgl. § 5 AStG Anm. 111 ff.). Auch wenn § 15 Abs. 5 eine entsprechende Anwendung von § 5 auf ausländische Familienstiftungen anordnet, lässt sich der Verweis in § 2 Abs. 4 auf § 5 nicht dahingehend lesen, dass im Anwendungsbereich des § 2 eine Familienstiftung einer zwischengeschalteten Gesellschaft gleichzustellen wäre.

310–320 frei

VII. Steuerberechnung und -erhebung (Absatz 5)

- 321 **Funktion und Systematik.** Abs. 5 ergänzt die in Abs. 1 enthaltene Rechtsfolgenanordnung einer beschränkten Steuerpflicht der erweiterten Inlandseinkünfte im Hinblick auf die Steuererhebung. Als Spezialfall der beschränkten Steuerpflicht (vgl. Anm. 82 ff.) bestimmt sich die Rechtsfolgen-seite der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 50 EStG (vgl.

Anm. 85, 88). Diese Regelung erfährt durch Abs. 5 in zweierlei Hinsicht eine Modifikation, nämlich mit Blick auf den anzuwendenden Steuersatz (Abs. 5 Satz 1) und auf die abgeltende Wirkung eines Steuerabzugs an der Quelle (Abs. 5 Satz 2 und 3).

1. Progressionsvorbehalt (Satz 1)

Ist Absatz 1 anzuwenden, kommt der Steuersatz zur Anwendung, der sich für sämtliche Einkünfte der Person ergibt; . . .

Funktion von Satz 1: Progressionsvorbehalt. Satz 1 enthält als wichtige Sonderregelung zum Steuertarif einen Progressionsvorbehalt, der für „normal“ beschränkt steuerpflichtige Einkünfte in § 50 EStG nicht vorgesehen ist. Der Sinn dieser Regelung besteht darin, die Inlandseinkünfte der natürlichen Person so zu besteuern, als ob sie nicht ausgewandert wäre.¹ Ob die Person Zusatzeinkünfte nach Abs. 1 erzielt oder sie lediglich mit Einkünften aus dem Katalog des § 49 Abs. 1 EStG der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegt (vgl. dazu Anm. 83), ist nicht erheblich. Dies folgt aus dem Zweck der Norm, Wegzüge unattraktiv zu machen (vgl. Anm. 13), der eben nicht nur auf Ebene der Bemessungsgrundlage sondern auch mit Blick auf den Steuersatz verwirklicht werden kann und werden soll.² Zentraler Auslegungsgrundsatz von Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 ist daher die fiktive Behandlung der Person als unbeschränkt Stpfl.³ 322

Überschießende Regelung mit Blick auf Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1 hat seit Einführung der Abgeltungsteuer überschießende Tendenz.⁴ Seinem schlichten Wortsinn nach wäre nämlich der besondere Steuersatz auf die Bemessungsgrundlage der erweitert beschränkt steuerpflichtigen Person anzuwenden, dh. auch auf inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dadurch würden erweitert beschränkt Stpfl. unabhängig von der Wirkung des Progressionsvorbehalts höher besteuert als „normal“ beschränkt Steuerpflichtige, deren Kapitalerträge mit 25 % Kapitalertragsteuereinbehalt auf den Bruttoertrag in einer vergleichbaren Größenordnung liegt wie der besondere Steuersatz des § 32d Abs. 1 EStG. Die in Satz 3 angeordnete Anwendung von § 43 Abs. 5 EStG (vgl. Anm. 335 ff.) mildert das Problem nicht, weil ein Teil der erweiterten Inlandseinkünfte 322.1

1 Begründung zum Entwurf der Bundesregierung eines Außensteuergesetzes, BT-Drucks. VI/2883, Tz. 63; ZIMMERMANN/KÖNEMANN in S/K/K, § 2 AStG Rz. 146 (Juni 2008); KRAFT in Kraft, § 2 AStG Rz. 165.

2 Leitsätze der Bundesregierung v. 17.12.1971, DB 1971, 16: „Ziel ist deshalb, ... für deutsches Einkommen – sowohl im Steuergegenstand als auch in der Steuerhöhe – eine Besteuerung festzulegen, die anteilig die Steuerlast entstehen läßt, wie sie von konkurrierenden inländischen Unternehmen und Investoren zu tragen ist.“ (Hervorhebung nicht im Original).

3 Vgl. Begründung zum Entwurf der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2013, BT-Drucks. 17/10000, S. 111.

4 Vgl. HAASE, BB 2008, 2555.

nicht dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegt und somit der im Veranlagungsverfahren anzuwendende Steuersatz bestimmt werden muss. § 2 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 stünde einer Benachteiligung indes nicht entgegen, weil diese Vorschrift sich nur auf die Ermittlung des Steuersatzeinkommens beschränkt. Mit der Intention, die erweiterten Inlandseinkünfte im Rahmen des § 2 in gleicher Weise wie bei unbeschränkt Stpfl. zu belasten, wäre dieser Nachteil allerdings nicht vereinbar. Insofern wäre die von der Bundesregierung mit dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 beabsichtigte¹ und vom Gesetzgeber des AmtshilfeRLUMsG² offenbar wieder aufgegriffene Anpassung des Abs. 5 an das System der Abgeltungsteuer nicht gelungen. Eine teleologische Reduktion der Anwendung des besonderen Steuersatzes auf andere Einkünfte als solche aus Kapitalvermögen erscheint angezeigt.³

- 322.2 **Schattenveranlagung als Methode.** Die zur Ermittlung des besonderen Steuersatzes erforderliche **Schattenveranlagung** erfolgt nach den gleichen Grundsätzen, wie diejenige, die im Rahmen des konkreten Belastungsvergleiches in Abs. 3 durchzuführen ist (vgl. Anm. 203 ff.).⁴ Begrenzt wird dies nur aus der Funktion des Progressionsvorbehalts. Zur Vereinbarkeit der Regelung mit einem DBA zwischen Deutschland und dem niedrigbestuerndem Gebiet vgl. Anm. 33.
- 323 **„Sämtliche Einkünfte“ als weltweite Einkünfte.** Der Begriff „sämtliche Einkünfte“ bezieht sich räumlich auf die weltweit erzielten Einkünfte des Steuerpflichtigen; ausländische Einkünfte werden dabei nach deutschem Steuerrecht ermittelt.⁵ Erweitert beschränkt steuerpflichtige Personen müssen daher auch nach der Auswanderung ihr gesamtes Welteinkommen dem deutschen Fiskus gegenüber offenlegen.⁶ Schon zur Vereinfachung sollten die Finanzämter auf die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte in die Steuererklärung verzichten, wenn der Stpfl. die Anwendung eines Durchschnittsteuersatzes i.H. des Spitzensteuersatzes akzeptiert. Zu den sämtlichen Einkünften zählen auch sonstige inländische Einkünfte der Person und nicht etwa nur die Zusatzeinkünfte. Der Gesetzeswortsinn lässt eine entsprechende Auslegung zweifellos zu, auch wenn die Gesetzesbegründung die Vorstellungen des Gesetzgebers nicht eindeutig zum Ausdruck bringt. Aus einem Umkehrschluss aus Satz 2 (vgl. dazu sogleich Anm. 331 ff.) folgt je-

1 Begründung zum Entwurf der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2013, BT-Drucks. 17/10000, S. 111.

2 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie und zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUMsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 = BStBl. I 2013, 802.

3 HAASE, BB 2008, 2555; ZIMMERMANN/KÖNEMANN in S/K/K, § 2 Rz. 146 (Juni 2008).

4 HAHN in Lademann, § 2 AStG Rz. 214 (März 2011).

5 BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004 – Tz. 2.5.3.2; FLICK/WASSERMEYER, FR 1974, 574 (579); BARANOWSKI in Runge/Ebling/Baranowski, Die Anwendung des Außensteuergesetzes, S. 22; LEMPENAU in B/K/L/M/R, § 2 AStG Rz. 82; ZIMMERMANN/KÖNEMANN in S/K/K, § 2 AStG Rz. 148 (Juni 2008); WEGGENMANN/KAISER in Haase², § 2 AStG Rz. 167 f.

6 BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004 – Tz. 2.5.4.1.

doch, dass der Begriff „sämtliche Einkünfte“ umfassend zu verstehen ist. Der dort normierte Ausschluss der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs für bestimmte inländische Einkünfte wird nur verständlich, wenn auch für diese und somit eben für alle inländischen Einkünfte der besondere Steuersatz des Satz 1 anzuwenden ist. Eine abweichende Auslegung wäre nur dann zu erwägen, wenn man der früher an dieser Stelle vertretenen Minderheitsmeinung folgt und inländische Einkünfte i.S. von § 49 EStG nicht unter die Zusatzeinkünfte fasst (vgl. dazu Anm. 78 ff.).

324
„Sämtliche Einkünfte“ als zu versteuerndes Einkommen. In sachlicher Hinsicht ist der Begriff „sämtliche Einkünfte“ als „zu versteuerndes Einkommen“ i.S. von § 2 Abs. 5 EStG zu verstehen.¹ In der Literatur wird demgegenüber auch vertreten, „sämtliche Einkünfte“ als den Gesamtbetrag der Einkünfte abzgl. der Sonderausgaben² zu interpretieren. Dies ist aufgrund des Normzwecks ebenso abzulehnen wie die Auffassung der Finanzverwaltung, den Begriff mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert allein um Zuwendungen nach § 10b EStG, gleichzusetzen.³ Hinweise, dass § 2 eine beschränkte Steuerpflicht normiere⁴, gehen fehl, da streng zwischen der Ermittlung des Einkommens als Steuerbemessungsgrundlage und der Ermittlung des Einkommens als Steuersatzbemessungsgrundlage (sog. Steuersatzeinkommen) zu unterscheiden ist.⁵

325
„Sämtliche Einkünfte“ und Sonderfälle. Das Steuersatzeinkommen wird nach den allgemeinen Regeln ermittelt, nicht nach denjenigen, die für beschränkt Stpfl. gelten.⁶ Dies folgt aus der Funktion der Schattenveranlagung, denjenigen Steuersatz zu ermitteln, der bei unbeschränkter Steuerpflicht der Person anzuwenden wäre. Auszuklammern sind die **Einkünfte aus Kapitalvermögen**, welche der Abgeltungsteuer unterliegen (Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2, vgl. nachstehend Anm. 330 ff.). Dagegen ist ein **Hinzurechnungsbetrag** (§ 10 Abs. 2) in die Ermittlung des Steuersatzeinkommens einzubeziehen. Darin liegt ein Unterschied zur Schattenveranlagung im Rahmen des konkreten Belastungsvergleichs (Anm. 191 ff., 203 ff.). Dort ist der Hinzurechnungsbetrag deshalb nicht zu berücksichtigen, weil Abs. 4 für den Tatbestand der erweiterten beschränkten Steuerpflicht eine abschließende Sonderregelung trifft (vgl. Anm. 206). Für die Rechtsfolgende Seite des § 2 gilt nichts Vergleichbares, so dass Hinzurechnungsbeträge in das Steuersatzeinkommen einfließen. Von besonderem Interesse sind **steuerfreie Einkünfte**, insb. solche, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in Deutsch-

1 HAHN in Lademann, § 2 AStG Rz. 214 (März 2011); KRAFT in Kraft, § 2 AStG Rz. 165; RICHTER, StBp 1976, 221 (226).

2 WEGGENMANN/KAISER in Haase², § 2 AStG Rz. 169.

3 BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004 – Tz. 2.5.3.2.

4 KRAFT in Kraft, § 2 AStG Rz. 160.

5 BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113.

6 Ebenso HAHN in Lademann, § 2 AStG Rz. 215 (März 2011); HELLWIG, DStZ/A 1974, 4 (5). A.A. (nach für beschränkt Stpfl. geltenden Regeln) WEGGENMANN/KAISER in Haase², § 2 AStG Rz. 168; BARANOWSKI in Runge/Ebling/Baranowski, Die Anwendung des Außensteuergesetzes, S. 22 (re. Sp., Verweis auf § 50 Abs. 1 Sätze 4 und 5 EStG).

land von der Einkommensteuer befreit sind. Formal sind diese Einkunftsteile im zu versteuernden Einkommen der Person nicht enthalten. Dem Zweck des Progressionsvorbehalts würde es jedoch fundamental widersprechen, diese Drittstaateneinkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens auszublenden. Dieser Telos kann auf zweierlei Weise zur Geltung gelangen: Entweder wird die Freistellung aufgrund des Abkommens ignoriert¹ oder die tarifliche Einkommensteuer auf das unter Beachtung der Freistellung ermittelte Steuersatzeinkommen bemisst sich unter Berücksichtigung von § 32b EStG.² Der Unterschied liegt auf der Hand: Bei Anwendung von § 32b Abs. 1 EStG wäre auch das EU-/EWR-Privileg in § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigen und somit bestimmte freigestellte Einkünfte aus Mitgliedstaaten der EU bzw. des EWR nicht zu berücksichtigen. Die erstgenannte Auffassung überzeugt daher. Kehrseite dieser Ansicht ist, dass Einnahmen i.S. von § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG, die nicht zu den sieben Einkunftsarten zählen, im Progressionsvorbehalt nach Abs. 5 nicht berücksichtigt werden (vgl. auch noch Anm. 328).

- 326 **Verlustausgleich.** Neben einem **intraproductischen Verlustausgleich** (vorbehaltlich der allgemeinen Regelungen wie §§ 2a, 15 Abs. 4, 15a EStG, 15b EStG)³, der wegen der Streichung des Mindeststeuersatz in § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG aF und § 2 Abs. 5 Satz 3 AStG aF durch das JStG 2009⁴ den Steuersatz auch auf 0 % drücken kann⁵ (zur Untergrenze der Belastung vgl. allerdings Anm. 83, 87, 349), kommt bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens ein **interperiodischer Verlustausgleich** (§ 10d EStG) zur Anwendung.⁶ Allerdings darf sich der nach § 10d EStG berücksichtigte Verlust in den Vorjahren progressionsmäßig noch nicht ausgewirkt haben,⁷ was die Berechnung erheblich verkompliziert.⁸ Dass bei § 32b Abs. 2 EStG seit dem VZ 1996 ein Verlustvor- bzw. -rücktrag ausgeschlossen ist⁹, steht dem nicht entgegen, da

1 BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004 – Tz. 2.5.3.2; HAHN in Lademann, § 2 AStG Rz. 216 (März 2011).
 2 Tendenziell WEGGENMANN/KAISER in Haase², § 2 AStG Rz. 168. Allgemein für Anwendung des § 32b EStG LEMPENAU in B/K/L/M/R, § 2 AStG Rz. 83.
 3 HELLWIG, DStZ/A 1974, 4 (6); BARANOWSKI in Runge/Ebling/Baranowski, Die Anwendung des Außensteuergesetzes, S. 23; RICHTER, AWD BB 1974, 208; FLICK/WASSERMAYER, FR 1974, 574 (579); WEGGENMANN/KAISER in Haase², § 2 AStG Rz. 174.
 4 Jahressteuergesetz 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.
 5 BFH v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660; v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113.
 6 HELLWIG, DStZ/A 1974, 4 (6); im Kontext des Progressionsvorbehalts nach DBA vgl. auch BFH v. 25.5.1970 – I R 146/68, BStBl. II 1970, 755. A.A. offenbar BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004 – Tz. 2.5.3.2., da als Abzug nur § 10b EStG genannt wird. Wie hier dagegen WEGGENMANN/KAISER in Haase², § 2 AStG Rz. 174.
 7 HELLWIG, DStZ/A 1974, 4 (6); sinngemäß im Rahmen des § 32b EStG aF auch BFH v. 13.11.1991 – I R 3/91, BStBl. II 1992, 345.
 8 Vgl. Berechnungen (für § 32b EStG aF) bei HELLWIG, DStR 1971, 590 (595 f.); HELLWIG, DB 1989, 1364 (1365). Kritisch zur Komplexität, DB, DStR 1992, 458 (459).
 9 H 32b EStH „Allgemeines“; vgl. ausführlich KUHN/KÜHNER in H/H/R, § 32b EStG Rz. 174, 216 (Jul. 2012) „Verlustabzug“.

Abs. 5 Satz 1 einen selbständigen Progressionsvorbehalt statuiert und nicht auf § 32b EStG verweist.¹

Tarifliche Einkommensteuer auf Steuersatzeinkommen. Im Rahmen der Schattenveranlagung ist für das Steuersatzeinkommen die tarifliche Einkommensteuer zu ermitteln. Ist die Person verheiratet und lebt sie nicht dauernd getrennt, ist diese tarifliche Einkommensteuer auf das Steuersatzeinkommen unter Anwendung des Splittingtarifs (§ 32a Abs. 5 EStG) zu bestimmen²; die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten ist in diesen Fällen mit hinzu zu denken, da andernfalls das Ziel des Gesetzes verfehlt würde, die Person so zu belasten, wie sie es bei unbeschränkter Steuerpflicht wäre. Auch andere Tarifvorschriften finden Anwendung. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung³ werden ausländische Steuern nicht nur im Rahmen des § 50 Abs. 4 EStG, sondern des § 34c EStG berücksichtigt.⁴ 327

Anwendung von § 32b EStG. Nur punktuell ist bislang diskutiert, welche Rolle der Progressionsvorbehalt des § 32b EStG im Rahmen der Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer auf das Steuersatzeinkommen spielt. Im Ausgangspunkt wird man dies zu verneinen haben, weil § 2 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 die entsprechende Rechtsfolge (Anwendung eines besonderen Steuersatzes) selbständig anordnet und daher für einen Rückgriff auf § 32b Abs. 1 EStG kein Raum ist. Nicht steuerbare Einnahmen in § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG sind in die Schattenveranlagung nach Abs. 5 nicht einzubeziehen, weil diese sich auf Einkünfte (i.S. von § 2 Abs. 1 EStG) beschränkt. Umgekehrt geht Abs. 5 in unterschiedlicher Hinsicht über § 32b Abs. 1 EStG hinaus. Anders als § 32b Abs. 1 Nr. 2, 5 EStG bezieht § 2 Abs. 5 ausländische Einkünfte ohne weitere Voraussetzungen in das Steuersatzeinkommen ein und ist hier ein EU-/EWR-Vorbehalt nicht angeordnet. Davon abzugrenzen ist die Frage, ob die Vorschriften des § 32b Abs. 2 EStG im Rahmen des § 2 Abs. 5 entsprechend angewendet werden kann oder sogar muss. Problematisiert wurde dies im Kontext von außerordentlichen ausländischen Einkünften. Verschiedentlich wird diese Vorschrift für entsprechend anwendbar gehalten,⁵ während nach einer Gegenmeinung diese Einkünfte insgesamt außer Betracht zu lassen sind.⁶ 328

1 Sinngemäß KUHN/KÜHNER in H/H/R, § 32b EStG Rz. 33 (Jul. 2012). A.A. LEMPENAU in B/K/L/M/R, § 2 AStG Rz. 83.

2 HAHN in Lademann, § 2 AStG Rz. 222 (März 2011). A.A. ZIMMERMANN/KÖNEMANN in S/K/K, § 2 AStG Rz. 148 (Juni 2008); ELICKER in Blümich, § 2 AStG Rz. 51 (Aug. 2013).

3 BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004 – Tz. 2.5.3.2; nur § 50 Abs. 6 EStG aF = § 50 Abs. 3 EStG nF; ebenso BARANOWSKI in Runge/Ebling/Baranowski, Die Anwendung des Außensteuergesetzes, S. 23.

4 HAHN in Lademann, § 2 AStG Rz. 216 a.E. (März 2011).

5 HAHN in Lademann, § 2 AStG Rz. 217 a.E. (März 2011); LEMPENAU in B/K/L/M/R, § 2 AStG Rz. 83.

6 WEGGENMANN/KAISER in Haase², § 2 AStG Rz. 173; ZIMMERMANN/KÖNEMANN in S/K/K, § 2 AStG Rz. 148 (Juni 2008); LEMPENAU in B/K/L/M/R, § 2 AStG Rz. 83.

Beispiel

S, der im Jahr 01 in ein niedrig besteuertes Gebiet auswanderte und die sonstigen Voraussetzungen des § 2 erfüllt, erzielt im Jahr 02 nach § 2 steuerpflichtige Einkünfte iH von 300 000 €. Zusätzlich erzielt er ausländische Einkünfte iH von 500 000 €, bei denen es sich um einen Gewinn aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebes handelt.

Nach einer Ansicht ergibt sich die maßgebliche Einkommensteuer auf der Grundlage eines Steuersatzeinkommens von (inländischen) Einkünften iH von 300 000 € zzgl. ausländischen Einkünften iH von 100 000 € (ein Fünftel der a.o. Einkünfte aus der Veräußerung des ausländischen Gewerbebetriebes). Nach a.A. sind bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens die ausländischen a.o. Einkünfte iH von 300 000 € außer Betracht zu lassen. Als Konsequenz aus den Ausführungen unter Anm. 327 kommt als dritte Lösung in Betracht, die deutsche Einkommensteuer unter Berücksichtigung von § 34 EStG zu ermitteln, dessen Anwendungsbereich nicht auf inländische Einkünfte beschränkt ist.

- 329 **Steuersatz.** Der Steuersatz i.S. von Abs. 5 Satz 1 bezeichnet den durchschnittlichen Steuersatz, der sich ergibt, wenn man die festzusetzende Einkommensteuer auf das Steuersatzeinkommen durch das zu versteuernde Einkommen dividiert.¹ Der Mindeststeuersatz des § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG idF vor dem JStG 2009² iH von 25 %, der über § 2 Abs. 5 Satz 3 auch für den erweitert beschränkt Stpfl. maßgeblich war, ist durch Aufhebung der zitierten Vorschrift des EStG entfallen.

... für die Ermittlung des Steuersatzes bleiben Einkünfte aus Kapitalvermögen außer Betracht, die dem gesonderten Steuersatz nach § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unterliegen.

- 330 **Funktion.** Der durch das AmtshilfeRLUmsG³ eingefügte Halbsatz modifiziert den Progressionsvorbehalt des Abs. 5 Satz 1 mit Blick auf die Bedingungen der Abgeltungsteuer (§§ 32d, 43 Abs. 5 EStG). Der Progressionsvorbehalt bezweckt, die (erweiterten) Inlandseinkünfte des Stpfl. derjenigen deutschen Steuerbelastung zu unterwerfen, die bestünde, wenn dieser unbeschränkt einkommensteuerpflichtig wäre (vgl. Anm. 322). Eine darüber hinausgehende Belastung ist allerdings nicht beabsichtigt (vgl. Abs. 6). Einkünfte, die auch bei unbeschränkter Steuerpflicht nicht progressionsverschärfend wirken, bleiben folglich bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens außer Betrachtung. Dazu gehören zuvorderst die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die gem. § 32d EStG einem besonderen Steuersatz unterliegen.

Beispiel

T, der die Voraussetzungen des § 2 erfüllt, erzielt inländische Einkünfte von 120 000 €, von denen 80 000 € Einkünfte aus Kapitalvermögen sind. Außerdem erzielt er ausländische Einkünfte iH von 300 000 €.

1 ZIMMERMANN/KÖNEMANN in S/K/K, § 2 AStG Rz. 146 (Juni 2008).

2 Jahressteuergesetz 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

3 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie und zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 = BStBl. I 2013, 802.

Vor Einführung der Abgeltungsteuer waren inländische und ausländische Einkünfte zu addieren (420 000 €) und die tarifliche Einkommensteuer (176 998 €¹) zur Ermittlung des Progressionsatzes durch „sämtliche Einkünfte“ (420 000 €) zu teilen. Die deutsche Steuer auf die inländischen Einkünfte ergab sich aus der Anwendung dieses Progressionsatzes (42,14 %) auf die inländischen Einkünfte (50 568 € gegenüber 45 670 €).

Nach Einführung der Abgeltungsteuer sind bei der Ermittlung des Steuersatzes die „sämtlichen Einkünfte“ um die Einkünfte aus Kapitalvermögen (80 000 €) zu kürzen. Aus einem Steuersatzeinkommen von nur noch 340 000 € und einer tariflichen Einkommensteuer von 140 998 € ergibt sich ein Progressionsatz von 41,47 % und eine deutsche Einkommensteuer auf die inländischen Einkünfte, die nicht solche nach § 20 EStG sind, iH von 16 588 € (gegenüber 8 990 € lt. Tabelle). Die inländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen dem Abgeltungssteuersatz (§ 50 Abs. 1 EStG).

Inhalt. Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 nimmt nicht voraussetzungslos Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der Ermittlung des Steuersatzeinkommens aus. Betroffen sind vielmehr nur solche Einkünfte, „die dem gesonderten Steuersatz nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen“. Dadurch werden zum einen solche Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgegrenzt (und wieder in die Ermittlung des Steuersatzeinkommens einbezogen), welche anders als durch den gesonderten Steuersatz des § 32d Abs. 1 EStG belastet werden. Dies betrifft die in § 32d Abs. 2 EStG bezeichneten Einkünfte, die bei unbeschränkter Steuerpflicht der regulären Tarifprogression unterliegen. Es gilt aber in gleicher Weise für die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG. 330.1

Beispiel

T aus dem vorigen Beispiel erzielt Zinsen iH von 40 000 € aus einem Darlehen an eine Kapitalgesellschaft, an der er zu weniger als 10 % beteiligt ist; die Rückzahlung des Darlehens ist durch eine auf einem inländischen Grundstück lastende Grundschuld besichert. Außerdem erzielt er ausländische Einkünfte iH von 300 000 €.

Die Zinseinkünfte unterliegen nicht einem Steuereinbehalt an der Quelle, so dass der erweitert beschränkt steuerpflichtige T diese Einkünfte zu erklären hat (§ 50 EStG iVm. § 32d EStG). Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG) hätte T die Möglichkeit, den Antrag nach § 32d Abs. 6 EStG zu stellen, weil die Einkommensteuer auf die Zinseinnahmen nach Tabelle mit 8 990 € geringer ist als die Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1 EStG, 10 000 €).² Als erweitert beschränkt steuerpflichtige Person muss T dagegen zumindest den Abgeltungssteuersatz zahlen: Stellt er den Antrag nach § 32d Abs. 6 EStG, unterliegen die Zinsen nicht mehr dem Abgeltungssteuersatz und sind somit die Zinsen in das Steuersatzeinkommen einzubeziehen (340 000 €). Für die Günstigerprüfung ist daher von einem Steuersatz von 41,47 % (vgl. voriges Beispiel) auszugehen, so dass es beim Abgeltungssteuersatz verbleibt. Dieses Ergebnis ist systemkonform, weil die inländischen Einkünfte des T im Rahmen seiner erweiterten beschränkten Steuerpflicht so belastet werden sollen, als ob er unbeschränkt steuerpflichtig wäre. In diesem Fall würde die Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 EStG ebenfalls nicht zu einer niedrigeren Einkommensteuer führen.

Der Wortlaut beantwortet die Frage nicht eindeutig, ob nur inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen auszugrenzen sind oder auch ausländische. Die Verwendung des Indikativs „unterliegen“ deutet auf ersteres hin, denn bei ei-

1 Aus Vereinfachungsgründen ist hier § 50 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 32a Abs. 1 EStG idF von 2014 angewendet und der Solidaritätszuschlag vernachlässigt.

2 Der Solidaritätszuschlag ist vernachlässigt.

ner erweitert beschränkt steuerpflichtigen Person können nur die inländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen dem besonderen Steuersatz unterliegen. Die Systematik spricht jedoch – letztlich überzeugend – dafür, ausländische und inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen gleich zu behandeln. Aufgrund der Funktion des Progressionsvorbehalts folgt die Ermittlung des Steuersatzeinkommens den allgemeinen Grundsätzen für unbeschränkt Stpfl. (vgl. Anm. 322 ff.); entsprechend ist auch die Ausgrenzung von Einkunftsteilen nicht auf inländische Teile beschränkt.

- 330.2 **Zeitliche Geltung der Gesetzesänderung.** Das Gesetz ordnet eine erstmalige Anwendung der neuen Fassung des Abs. 5 Satz 1 im VZ 2013 an (§ 21 Abs. 21 Satz 1). Auf Antrag des Stpfl. gilt sie allerdings auch für frühere Veranlagungszeiträume; bereits erlassene Steuerbescheide sind zu ändern (§ 21 Abs. 21 Satz 2). Dadurch wird nicht nur eine neben die §§ 172 ff. AO tretende spezieller Rechtsgrundlage zur Änderung von Steuerbescheiden geschaffen, sondern auch die Regeln zur Festsetzungsverjährung (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO) durchbrochen, wobei allerdings Steuerbescheide für VZ 2009 aufgrund von § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO derzeit noch nicht festsetzungsverjährt sein dürften. Wegen des Antragserfordernisses ist diese weitgehende Rückwirkung verfassungsrechtlich unproblematisch. Sie zeigt auch, dass der Gesetzgeber selbst der Gesetzesänderung konstitutive Wirkung zumisst. Dem werden diejenigen Autoren zustimmen, die nach der früheren Gesetzesfassung die Einbeziehung der Einkünfte aus Kapitalvermögen bejahten,¹ während nach zutreffender Gegenmeinung² diese Ausgestaltung des Progressionsvorbehalts sich bereits durch eine Auslegung der Vorschrift ergab. Die Einführung der Abgeltungsteuer bewirkte nämlich eine grundlegende Änderung des systematischen Umfeldes von Abs. 5 Satz 1 aF. Der Zweck der Vorschrift, den erweitert beschränkt Stpfl. hinsichtlich des auf seine inländischen Einkünfte anwendbaren Steuersatzes einem unbeschränkt Stpfl. gleichzustellen, wurde nunmehr verfehlt, so dass eine teleologische Reduktion des Begriffs „sämtliche Einkünfte“ angezeigt war. Unter diesem Blickwinkel ist die Änderung des Abs. 5 Satz 1 zwar rückhaltlos zu begrüßen, aber dennoch als **deklaratorisch** einzuordnen.

2. Veranlagung (Satz 2)

Auf Einkünfte, die dem Steuerabzug auf Grund des § 50a des Einkommensteuergesetzes unterliegen, ist § 50 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden.

- 331 **Funktion von Satz 2.** Satz 2 hebt für eine genau umrissene Gruppe von Einkünften, die einem Steuerabzug an der Quelle unterliegen, die in § 50 Abs. 2

1 WEGGENMANN/KAISER in Haase², § 2 AStG Rz. 170; ZIMMERMANN/KÖNEMANN in S/K/K, § 2 AStG Rz. 148.1.

2 Vorkommentierung (Lfg. 66/Sept. 2010), Rz. 325; HAHN in Lademann, § 2 AStG Rz. 221.

EStG angeordnete Abgeltungswirkung auf. Dadurch werden diese Einkünfte in die Veranlagung im Rahmen des § 2 einbezogen und dem progressiven Steuersatz nach Satz 1 unterworfen. Gleichzeitig eröffnet dies die Möglichkeit eines Verlustausgleichs und -abzugs zwischen dieser Gruppe von Einkünften und anderen Einkünften.

Systematischer Kontext. Bis zur Änderung des § 2 Abs. 5 durch das AmtshilfeRLUmsG¹ war der systematische Kontext des Satz 2 nicht eindeutig geregelt.² Die Norm hätte sich auf die Ermittlung des **Steuersatzzeinkommens** im Rahmen des Progressionsvorbehalts gem. Satz 1 beziehen können. Denn als Regelung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer wäre sie dem Progressionsvorbehalt logisch vorrangig und daher Satz 2 als Satz 1 und umgekehrt zu erwarten. Die Rspr., die Finanzverwaltung und die – soweit ersichtlich – einhellige Literaturmeinung sehen allerdings in Abs. 5 Satz 2 eine Durchbrechung der in § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG geregelten Abgeltungswirkung³ und beziehen somit die Vorschrift nicht auf den Progressionsvorbehalt und die Ermittlung des Steuersatzzeinkommens, sondern auf die **Bemessungsgrundlage** der erweitert beschränkten Steuerpflicht. Der durch das AmtshilfeRLUmsG⁴ neu eingefügte Satz 1 Halbs. 2 hat hier die erforderliche Klarheit gebracht, weil diese Norm sich unzweifelhaft auf die Ermittlung des Steuersatzzeinkommens bezieht und deutlich anders formuliert ist. 332

Keine Abgeltungswirkung für Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen. Die Anwendung des progressiven Steuersatzes nach Satz 1 auf Einkünfte, die dem **Steuerabzug aufgrund des § 50a EStG** unterliegen, trifft diejenigen, die Aufsichtsratsvergütungen von inländischen Aktiengesellschaften erhalten. Betroffen sind ferner jene, deren Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatler sowie bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten sowie von Plänen, Mustern, Verfahren und gewerblichen Erfahrungen und Kenntnissen herühren (§ 50a Abs. 4 iVm. § 49 Abs. 1 Nrn. 2–4 und 6 EStG). Sie alle müssen unter den Voraussetzungen des § 2 ohne Rücksicht darauf, ob § 2 Abs. 1 den Umfang ihrer inländischen Einkünfte erweitert, eine Steuererklärung für beschränkt Einkommensteuerpflichtige abgeben und erhalten einen Steuerbescheid. 333

1 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie und zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 = BStBl. I 2013, 802.

2 Zur Kritik HAHN in Lademann, § 2 AStG Rz. 211 (März 2011).

3 BFH v. 16.12.2008 – IR 23/07, juris, 3. Leitsatz. Zustimmung BMF v. 7.4.2010, BStBl. I 2010, 368; ebenso bereits BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004 – Tz. 2.5.2.1. Anders offenbar noch BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 298 unter 2.

4 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie und zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 = BStBl. I 2013, 802.

- 334 **Sonderstellung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen.** Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gilt weiterhin ausschließlich das Steuerabzugsverfahren, da insoweit § 50 Abs. 2 EStG zur Anwendung kommt. Unter den Voraussetzungen von § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Satz 7 EStG kann allerdings auch insoweit die abgeltende Wirkung beseitigt sein bzw. durch Antrag beseitigt werden. Bis zum Inkrafttreten des AmtshilfeRLUmsG¹ galt Satz 2 auch für Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dies überraschte, hatte doch seit der Unternehmensteuerreform 2008 der Steuerabzug vom Kapitalertrag auch für unbeschränkt Stpfl. abgeltende Wirkung (§ 43 Abs. 5 EStG). Das AmtshilfeRLUmsG hat mit Abs. 5 Satz 3 hierzu eine eigenständige Regelung getroffen (vgl. Anm. 335 ff.).

3. Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs (Satz 3)

§ 43 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes bleibt unberührt.

- 335 **Funktion und Inhalt.** Der durch das AmtshilfeRLUmsG² neu eingefügte Satz 3 betrifft das Veranlagungsverfahren und steht in engem Zusammenhang mit der Änderung des Satzes 2. Nach der bis dahin geltenden Rechtslage hob Satz 2 die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 EStG auch hinsichtlich des Steuerabzugs auf Kapitalerträge auf. Hiervon blieb die Regelung in § 43 Abs. 5 EStG unberührt, so dass der Steuerabzug vom Kapitalertrag doch wieder abgeltende Wirkung entfaltete (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG). Denn diese gilt für alle Stpfl. und somit auch im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht.³ Die Streichung der Bezugnahme auf den Steuerabzug vom Kapitalertrag in Satz 2 durch das AmtshilfeRLUmsG bedeutete daher zunächst, dass die Abgeltungswirkung des § 43 Abs. 5 EStG durch die speziellere und damit vorrangige des § 50 Abs. 2 EStG ersetzt wurde. Vor diesem Hintergrund erscheint die Anordnung des Satz 3 einigermaßen überraschend. Sie kann nur als Durchbrechung des „lex specialis“-Grundsatzes gedeutet werden, so dass die Geltung des § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG die Anwendung des § 43 Abs. 5 EStG nicht ausschließt.⁴ Dies ist deshalb von Bedeutung, weil die in beiden Vorschriften angeordneten Abgeltungswirkungen verschieden sind. Diejenige des § 50 Abs. 2 EStG ist „schärfer“, da mit weniger Ausnahmen behaftet⁵: Sie tritt ohne Rücksicht darauf ein, dass

1 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie und zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 = BStBl. I 2013, 802.

2 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie und zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 = BStBl. I 2013, 802.

3 HAASE, BB 2008, 2555.

4 Vgl. HAASE/DORN, IStR 2013, 909 (912).

5 KUBE in K/S/M, § 50 Rz. E 16 (Dez. 2009); sinngemäß auch FROTSCHER in Frotscher, § 50 EStG Rz. 106 a.E. (9/2010).

- ein Steuerabzug gar nicht stattgefunden hat¹ (anders aber § 43 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 EStG²);
- der Gläubiger nach § 44 Abs. 1 Satz 8, 9 oder Abs. 5 EStG in Anspruch genommen werden kann (anders aber § 43 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 EStG);
- die Kapitalerträge nach § 32d Abs. 2 EStG nicht dem gesonderten Steuersatz unterliegen oder zu Einkünften eines ausländischen Betriebs³ oder zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören (anders aber § 43 Abs. 5 Satz 2 EStG).

Erst Recht besteht im Anwendungsbereich des § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG kein Veranlagungswahlrecht (vgl. aber § 43 Abs. 5 Satz 3 iVm. § 32d Abs. 4, 6 EStG). Satz 3 führt dazu, dass in all diesen Fällen entgegen § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG eine Abgeltungswirkung des Steuerabzugs im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nicht eintritt und die entsprechenden Kapitalerträge in die Veranlagung des Stpfl. einbezogen werden können.⁴

Kapitalertragsteuereinbehalt ohne materielle Steuerpflicht. Dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen, die bei Stpfl. nach § 1 Abs. 4 EStG in Deutschland nicht steuerbar sind. Der in § 43 Abs. 1 EStG bezeichnete Kreis von Einkünften geht aber teilweise auch über erweiterte Inlandseinkünfte hinaus. Als Beispiel kommen Dividenden aus ausländische Aktien und Gewinne aus der Veräußerung solcher Wertpapiere, die, sofern sie in einem Depot eines inländischen Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitut oder einer inländischen Niederlassung eines ausländischen Instituts verwahrt werden, dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 9 EStG). In diesen Fällen muss für den erweitert beschränkt Stpfl. das gleiche wie für den beschränkt Stpfl. gelten, dass nämlich insoweit, als Einkünfte nicht der deutschen Steuerpflicht unterliegen, ein Steuerabzug zu unterbleiben hat.⁵ Wird gleichwohl Kapitalertragsteuer einbehalten, entspricht es herrschender Auffassung zu § 50 Abs. 2 EStG, dass die Abgeltungswirkung insoweit nicht eingreift, mithin ein auf § 37 Abs. 2 AO gestützter Anspruch auf Erstattung besteht, der durch Freistellungsbescheid festgesetzt wird.⁶ Im Anwendungsbereich des § 2 kann nichts anderes gelten.

frei

337–340

1 Zur Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG bei fehlendem Steuerabzug, BFH v. 26.4.1978 – I R 97/76, BStBl. II 1978, 628 unter 2.b.; LOSCHELDER in Schmidt³³, § 50 EStG Rz. 27.

2 Zu dieser Änderung durch das JStG 2010 vgl. HEB in Lademann, § 43 EStG Rz. 482 (Jan. 2011).

3 Bei Zugehörigkeit der Kapitalerträge zu einem inländischen Betrieb hat der Steuerabzug auch für den beschränkt Stpfl. keine abgeltende Wirkung, § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG.

4 EISGRUBER, ISR 2013, 229 (232); DITZ/QUILITZSCH, DStR 2013, 1917 (1920).

5 BMF v. 9.10.2012 betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer, BStBl. I 2012, 1305, Tz. 313.

6 BFH v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828 unter 1.; LOSCHELDER in Schmidt³³, § 49 EStG Rz. 106; HERKENROTH/STRIEGEL in H/H/R, § 50 EStG Rz. 150 (Aug. 2011).