

FG Baden-Württemberg: Progressionsvorbehalt auf schweizerische Einkünfte

Der Progressionsvorbehalt greift auch dann ein, wenn in nur einem Teil des Kalenderjahres unbeschränkte Steuerpflicht besteht und im anderen Teil keine in Deutschland zu besteuernenden Einkünfte anfallen. Die Anwendung des Progressionsvorbehalts setzt nicht voraus, dass das DBA die Anwendung positiv erlaubt. Sie ist nur dann ausgeschlossen, wenn das DBA sie verbietet. Ein solches Verbot ist im DBA-Schweiz nicht enthalten.

Sachverhalt

Die Klägerin lebte bis zum 31.07.2004 in Deutschland und bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seit dem Umzug der Klägerin in die Schweiz am 01.08.2004 war die Klägerin in der Schweiz nichtselbständig tätig. In ihrer Einkommensteuer-Erklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin lediglich ihre deutschen Einkünfte und berief sich dabei auf das DBA-Schweiz. Sie war der Ansicht, dass danach nur die deutschen Einkünfte erklärt werden müssten, da die Klägerin im Jahr 2004 sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei.

Das Finanzamt hingegen berücksichtigte für den Zeitraum 01.08.2004 bis 31.12.2004 auch den in der Schweiz erzielten Arbeitslohn im Wege des Progressionsvorbehalts.

Entscheidung

Die Klage ist unbegründet. Das Finanzamt hat zu Recht die in der Schweiz erzielten Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehalts berücksichtigt.

Die Klägerin war bis zu ihrem Umzug in die Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. In der Folgezeit war sie im Inland nicht beschränkt einkommensteuerpflichtig, da sie ab dem 01.08.2004 keine inländischen Einkünfte mehr bezog.

Gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung ist bei der Festsetzung der ESt u.a. dann ein besonderer Steuersatz (§ 32b Abs. 2 EStG) anzuwenden, wenn ein zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte bezogen hat, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen ESt unterlegen haben. Der Progressionsvorbehalt wird also nicht nur in Fällen angewandt, in denen ein Steuerpflichtiger in einem Teil des Kalenderjahres unbeschränkt und in einem anderen mit inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig ist. Sie greift vielmehr auch dann ein, wenn - wie im Streitfall - in einem Teil des Kalenderjahres unbeschränkte Steuerpflicht besteht und im anderen Teil keine in Deutschland zu besteuernenden Einkünfte anfallen (vgl. BFH-Urteile vom 14.10.2003, vom 19.12.2001 und vom 15.05.2002).

Der Argumentation der Klägerin, die Voraussetzungen der Regelung des § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG seien nicht erfüllt, weil die Einkünfte der Klägerin, die sie in der zweiten Jahreshälfte für ihre Tätigkeit in der Schweiz bezogen habe, nicht „im Veranlagungszeitraum“ - wie es § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG voraussetze - erzielt worden seien, ist nicht zu folgen. Denn auch in Fällen wie dem vorliegenden ist der Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr. Lediglich der Steuerermittlungszeitraum ist in solchen Fällen kürzer als das Kalenderjahr.

Der Anwendung des Progressionsvorbehalts steht auch nicht das DBA-Schweiz entgegen. Bei Bestehen eines DBA setzt die Anwendung des Progressionsvorbehalts nicht voraus, dass das DBA die Anwendung des Progressionsvorbehalts positiv erlaubt. Sie ist vielmehr nur dann ausgeschlossen, wenn ein einschlägiges DBA sie verbietet (vgl. BFH-Urteile vom 14.10.2003; vom 19.12.2001 und vom 15.05.2002). Ein solches Verbot enthält das DBA-Schweiz entgegen der Auffassung der Klägerseite nicht. Insbesondere ist der Regelung in Art. 4 Abs. 5 DBA-Schweiz kein solches Verbot zu entnehmen. Hiernach können dann, wenn eine natürliche Person nur für einen Teil des Jahres in einem Vertragsstaat ansässig, für den Rest des gleichen Jahres aber als in dem anderen Vertragsstaat ansässig gilt (Wohnsitzwechsel), in jedem Staat die Steuern auf der Grundlage der unbeschränkten Steuerpflicht nur nach Maßgabe der Zeit erhoben werden, während welcher diese Person

als in diesem Staat ansässig gilt.

Zwar weisen die Kläger zutreffend darauf hin, dass die Rechtslage, wie sie bis zum Veranlagungszeitraum 1995 galt und wie sie auch bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz im Jahr 1971 Bestand hatte, regelte, dass dann, wenn die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nicht jeweils während eines ganzen Kalenderjahres bestand, die Grundlagen für die Festsetzung der ESt für den Zeitraum der jeweiligen ESt-Pflicht zu ermitteln waren und sich der anzuwendende Steuersatz nur nach der Höhe des Einkommens bemess, das der Steuerpflichtige in dem betreffenden Zeitraum erzielt hatte. Es kam mithin weder zu einer Zusammenrechnung der in den einzelnen Phasen erzielten Einkünfte noch zur Anwendung eines Progressionsvorbehalts (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2001). Der Umstand, dass für Fälle wie den vorliegenden zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz nach der inländischen Gesetzeslage keine Anwendung eines Progressionsvorbehalts vorgesehen war, führt jedoch nicht dazu, dass davon auszugehen wäre, dass das DBA-Schweiz die Anwendung eines inländischen Progressionsvorbehalts ausschliesse. Angesichts des Umstands, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz kein entsprechender Handlungsbedarf bestand, ist vielmehr davon auszugehen, dass durch das DBA-Schweiz kein solcher Ausschluss festgelegt werden sollte. Die Regelung in Art. 4 Abs. 5 DBA-Schweiz ist daher so zu verstehen, dass sie sich nur auf die sachliche Steuerpflicht der nach § 2 Abs. 7 S. 3 EStG in die Bemessungsgrundlage einzubeziehenden Einkünfte bezieht. Bei der Anwendung des § 32b EStG geht es demgegenüber darum, mit welchem Steuersatz die während der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht (hier Januar bis Juni 2004) erzielten Einkünfte besteuert werden. Dies zu bestimmen ist ausschließlich Sache des Ansässigkeitsstaates (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 04.12.2007). Folglich entscheidet sich allein nach dem deutschen innerstaatlichen Steuerrecht, ob ein Progressionsvorbehalt anzuwenden ist (vgl. BFH-Urteile vom 19.12.2001 und vom 15.05.2002).

Betroffene Norm

§ 32b Abs. 1 EStG, § 32b Abs. 2 EStG, Art. 4 Abs. 5 DBA-Schweiz, § 2 Abs. 7 S. 3 EStG, Streitjahr 2004

Fundstelle

[Finanzgericht Baden-Württemberg](#), Urteil vom 21.03.2012, 4 K 4095/10, Revision zugelassen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 14.10.2003, VIII R 111/01, BFH/NV 2004, S. 331

BFH, Urteil vom 19.12.2001, I R 63/00, BStBl II 2003, S. 302

BFH, Urteil vom 15.05.2002, I R 40/01, BStBl II 2002, S. 660

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 04.12.2007, 12 K 19/04, EFG 2008, S. 592

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.