Urteil vom 01. Juni 2022, I R 3/18

Behandlung ausländischer Krankengeldzahlungen und Kapitaleinkünfte im Rahmen der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht und des Progressionsvorbehalts

ECLI:DE:BFH:2022:U.010622.IR3.18.0

BFH I. Senat

EStG § 1 Abs 3 S 2, EStG § 3 Nr 1 Buchst a, EStG § 32b Abs 1 S 1 Nr 5, EStG VZ 2012

vorgehend FG Düsseldorf, 05. Dezember 2017, Az: 10 K 1232/16 E

Leitsätze

1. Für die Berechnung der sog. Wesentlichkeitsgrenzen nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG als Voraussetzung für die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht sind auf der ersten Stufe (Ermittlung des Welteinkommens) Einnahmen, die unter Zugrundelegung deutschen Einkommensteuerrechts grundsätzlich steuerbar, aber --z.B. nach § 3 EStG-- steuerfrei wären (hier: aus den Niederlanden stammende Krankengeldzahlungen), nicht einzubeziehen (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 01.10.2014 - I R 18/13, BFHE 247, 388, BStBl II 2015, 474). Solche Einnahmen sind aber ggf. im Rahmen der Bemessung des Progressionsvorbehalts zur Berechnung des besonderen Steuersatzes nach § 32b EStG zu berücksichtigen.

2. Bei der Bemessung des Progressionsvorbehalts bleiben ausländische Kapitaleinkünfte außer Betracht, die bei einem inländischen Sachverhalt der Abgeltungsteuer unterliegen würden (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 12.08.2015 - I R 18/14, BFHE 251, 182, BStBl II 2016, 201).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 05.12.2017 - 10 K 1232/16 E aufgehoben.

Die Einkommensteuer für 2012 wird unter Abänderung des Bescheids des Beklagten vom 28.08.2014 nach Maßgabe der Entscheidungsgründe festgesetzt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Kläger zu 34 % und der Beklagte zu 66 % zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist als Erbe Rechtsnachfolger seiner am ... 2013 verstorbenen Schwester S. Diese wohnte im Königreich der Niederlande (Niederlande) und erzielte im Streitjahr (2012) aus ihrer in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) in einer dort belegenen Praxis ausgeübten Tätigkeit als Physiotherapeutin Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ... €. In den Niederlanden erzielte S im Streitjahr Zinseinkünfte in Höhe von ... € und erhielt Krankengeld des niederländischen Sozialversicherungsträgers Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV) in Höhe von ... €. S war freiwilliges Mitglied dieser Versicherung und hatte Beiträge zu entrichten. Gesetzliche Grundlage für das Krankengeld ist das Ziektewet als niederländisches Krankengeldgesetz. Das Krankengeld war auf der Grundlage der gesetzlichen Bestimmungen für jeden Tag der Arbeitsunfähigkeit (ausgenommen Samstag und Sonntag) auszuzahlen. Freiwillig versicherte

Personen hatten Anspruch auf Krankengeld, wenn sie aufgrund von Krankheit, Schwangerschaft oder Geburt nicht in der Lage waren, ihre gewohnte Arbeit zu verrichten.

2 Das Krankengeld und die Kapitaleinkünfte wurden vom niederländischen Fiskus besteuert. Der Kläger beantragte beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--), S im Rahmen der sog. fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln. Das FA kam nach einer Außenprüfung zu der Auffassung, dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG für das Streitjahr nicht vorlägen, weil die niederländischen Krankengeldzahlungen bei der Prüfung der sog. Wesentlichkeitsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG als ausländische Einkünfte zu berücksichtigen seien. Es besteuerte die inländischen Einkünfte daher unter Annahme der beschränkten Steuerpflicht der S.

3 Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf hat den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr dahin abgeändert, dass die inländischen Einkünfte der S unter Anwendung von § 1 Abs. 3 EStG besteuert werden. Bei der Bemessung des besonderen Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) hat das FG weder das Krankengeld noch die niederländischen Zinseinkünfte berücksichtigt (Urteil vom 05.12.2017 - 10 K 1232/16 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 631).

4 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.

5 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist teilweise begründet. Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass die inländischen Einkünfte der S für das Streitjahr unter Anwendung des § 1 Abs. 3 EStG ermittelt werden. Jedoch ist bei der Bemessung des besonderen Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG das in den Niederlanden bezogene Krankengeld zu berücksichtigen.

8 1. S war im Streitjahr wegen fehlenden Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland nicht i.S. von § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig. Grundsätzlich wären die von ihr erzielten inländischen Einkünfte aus der Tätigkeit als Physiotherapeutin --Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S. von § 18 EStG-- daher im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu besteuern (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Art. 9 Abs. 1 des für das Streitjahr geltenden Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16.06.1959 (BGBl II 1960, 1782) --DBA-Niederlande 1959-- in der zuletzt durch Art. 7 des Zusatzprotokolls vom 04.06.2004 (BGBl II 2004, 1655, BStBl I 2005, 365) geänderten Fassung weist das Besteuerungsrecht für diese in einer inländischen Praxis erzielten Einkünfte dem Tätigkeitsstaat (Deutschland) zu.

9 2. Auf den vom Kläger gestellten Antrag hin ist S jedoch gemäß § 1 Abs. 3 EStG im Hinblick auf ihre inländischen Einkünfte als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln.

10 a) Nach § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG werden auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG haben. Dies gilt nach Satz 2 Halbsatz 1 der Vorschrift nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen (sog. relative Wesentlichkeitsgrenze) oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen (sog. absolute Wesentlichkeitsgrenze). Durch das Jahressteuergesetz 2008 --JStG 2008-- vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) wurde § 1 Abs. 3 EStG um einen Satz 4 ergänzt, nach welchem bei der Ermittlung der Einkünfte nach Satz 2 nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind, unberücksichtigt bleiben.

11 b) Die Einkünfteermittlung nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG vollzieht sich in zwei Stufen. Zunächst ist in einem ersten

Schritt die Summe der Welteinkünfte, d.h. die Summe sämtlicher Einkünfte unabhängig davon zu ermitteln, ob sie im In- oder Ausland erzielt wurden; die Prüfung beruht auf der Annahme einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Die auf diese Weise bestimmten Einkünfte (Welteinkünfte) sind sodann in einem zweiten Schritt in die Einkünfte, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen, und die Einkünfte, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, aufzuteilen.

12 Die auf der ersten Stufe zu ermittelnden Einkünfte (Welteinkünfte) sind nach Maßgabe des deutschen Einkommensteuerrechts zu ermitteln (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 20.08.2008 - I R 78/07, BFHE 222, 517, BStBl II 2009, 708; vom 01.10.2014 - I R 18/13, BFHE 247, 388, BStBl II 2015, 474). Einkünftequalifikation und Einkünfteermittlung richten sich nach § 2 Abs. 1 bis 3 EStG. Einnahmen, die --z.B. nach § 3 EStG-- steuerfrei sind, d.h. bei der Ermittlung der Einkünfte nicht berücksichtigt werden, sind daher nicht in die Prüfung der Einkunftsgrenzen einzubeziehen (vgl. Senatsbeschluss vom 28.06.2005 - I R 114/04, BFHE 210, 296, BStBl II 2005, 835, unter II.2.a; Senatsurteil vom 02.09.2009 - I R 90/08, BFHE 226, 267, BStBl II 2010, 394, unter II 1.b; s.a. --zu § 1 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 2 Abs. 2 des Ausführungsgesetzes zum Zusatzprotokoll vom 13.03.1980 zum DBA-Niederlande 1959 vom 21.10.1980 [BGBl I 1980, 1999, BStBl I 1980, 725]-- Senatsurteil vom 14.08.1991 - I R 133/90, BFHE 165, 276, BStBl II 1992, 88, unter II.4.; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30.12.1996, BStBl I 1996, 1506; Brandis/Heuermann/Rauch, § 1 EStG Rz 252; Teller in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 1 Rz 132; Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, § 1 EStG Rz 266; Schmidt/Heinicke, EStG, 41. Aufl., § 1 Rz 56; Wackerbeck, EFG 2018, 634; offen gelassen im Senatsurteil in BFHE 247, 388, BStBl II 2015, 474, Rz 24).

13 Die Nichtberücksichtigung steuerfreier Einnahmen bei der Berechnung der Wesentlichkeitsgrenzen des § 1 Abs. 3 EStG wird z.T. (Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 1 Rz 20; vgl. auch Senatsurteil in BFHE 247, 388, BStBl II 2015, 474, Rz 24) als in Widerspruch zu der Senatsrechtsprechung stehend angesehen, der zufolge bei der Anwendung des § 8 Abs. 5 --früher § 8 Abs. 3-- des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz --AStG--) eine "niedrige Besteuerung" regelmäßig nicht gegeben ist, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft nach dem Recht des Geschäftsleitungsstaates einem Steuersatz oberhalb der Niedrigsteuergrenze unterliegen, die ausländische Finanzbehörde sie aber tatsächlich niedriger oder gar nicht besteuert hat (Senatsurteil vom 09.07.2003 - I R 82/01, BFHE 202, 547, BStBl II 2004, 4).

14 Der Senat vermag jedoch einen Widerspruch zu jener Rechtsprechung nicht zu erkennen. In dem § 8 AStG betreffenden Senatsurteil in BFHE 202, 547, BStBl II 2004, 4 ging es um die Beurteilung eines Sachverhalts, in dem die betreffenden Einkünfte nach der Gesetzeslage in dem Geschäftsleitungsstaat steuerpflichtig --also nicht von der Steuer befreit-- waren, die Steuer in tatsächlicher Hinsicht von der dortigen Finanzbehörde aber nicht oder nicht in dem gesetzlich vorgesehenen Umfang erhoben worden war. Demgegenüber geht es bei der Frage, ob --z.B. nach § 3 EStG-- steuerfreie Einnahmen bei der Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenzen des § 1 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen sind, nicht um eine gesetzwidrig nicht erhobene Steuer, sondern um einen gesetzlich geregelten Tatbestand der Steuerfreiheit. Ein triftiger sachlicher Grund dafür, steuerfreie Einnahmen im Rahmen der Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenzen des § 1 Abs. 3 EStG anders zu behandeln als von vornherein nicht steuerbare Einkünfte, besteht aus Sicht des Senats nicht. Zudem betrifft die Frage der Steuerfreiheit einzelner Einnahmen nach § 3 EStG nicht die Ebene der Steuerbarkeit von Einkünften, bei denen es sich um einen Saldobetrag aus Einnahmen und Ausgaben handelt (zutreffend Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, § 1 EStG Rz 266; Wackerbeck, EFG 2018, 634).

15 c) Aus diesen Maßgaben folgt, dass das von S im Streitjahr empfangene Krankengeld bei der Bemessung der Wesentlichkeitsgrenzen nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zu berücksichtigen ist.

16 aa) Die Annahme des FG, der Bezug der von der UWV gewährten Krankengeldleistungen wäre bei Annahme inländischer Einkünfte keiner der von § 2 EStG erfassten Einkunftsarten zuordenbar, trifft allerdings nicht zu. Es handelt sich dabei vielmehr um Versicherungsleistungen, die zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) in Form (sonstiger) wiederkehrender Bezüge (§ 22 Nr. 1 Satz 1 EStG) gehören würden.

17 aaa) Wiederkehrend sind Bezüge, wenn sie sich aufgrund eines einheitlichen Entschlusses oder einheitlichen Rechtsgrunds mit einer gewissen Regelmäßigkeit, wenn auch nicht in gleicher Höhe, wiederholen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.10.1994 - VIII R 79/91, BFHE 175, 439, BStBl II 1995, 121); ein einheitlicher Rechtsgrund kann u.a. auf Gesetz, Vertrag oder letztwilliger Verfügung beruhen (z.B. Brandis/Heuermann/Nacke, § 22 EStG Rz 32; Mues in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 22 Rz 35).

18 bbb) Das von der UWV geleistete Krankengeld erfüllt diese Voraussetzungen: Es beruht auf dem einheitlichen --gesetzlichen-- Rechtsgrund, nämlich den Bestimmungen des niederländischen Ziektewet für die freiwillige

Krankenversicherung bei der UWV. Es wurde wiederholt und regelmäßig, anknüpfend an die einzelnen Tage der krankheitsbedingten Arbeitsunfähigkeit, ausgezahlt.

19 Die vom Kläger gegen die Qualifikation als wiederkehrende Bezüge erhobenen Einwände sind nicht stichhaltig. So ändert der Umstand, dass die Dauer der Arbeitsunfähigkeit und die Gesamthöhe der Leistungen oft nicht von Beginn der Krankengeldzahlungen an feststeht, sondern von dem unter Umständen schwer zu prognostizierenden Krankheitsverlauf abhängig ist, nichts an dem einheitlichen Rechtsgrund für die Krankengeldzahlungen. Auch führt die freiwillige Mitgliedschaft der S in der Krankenversicherung nicht dazu, dass die Krankengeldbezüge nicht der S zurechenbar wären, weil die Bezüge "freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährt" worden seien (§ 22 Nr. 1 Satz 2 EStG). Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen war die UWV gesetzlich zur Leistungserbringung verpflichtet und hat diese nicht "freiwillig" erbracht; auch hatte S nach dem Vorbringen des Klägers in der Revisionserwiderung Beiträge für die Krankenversicherung aufzubringen. Die Regelung des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG steht in sachlichem Zusammenhang mit aufseiten des Gebers nicht abziehbaren Unterhaltszahlungen oder Zuwendungen (§ 12 Nr. 1 Satz 1, Nr. 2 EStG) und soll eine doppelte steuerliche Belastung verhindern, die dadurch eintritt, dass regelmäßig aus dem versteuerten Einkommen geleistete Zuwendungen beim Empfänger dennoch voll besteuert werden (vgl. BFH-Urteil vom 19.10.1978 - VIII R 9/77, BFHE 126, 405, BStBl II 1979, 133). Eine vergleichbare Situation ist in den Fällen entgeltpflichtiger Sozialversicherungsleistungen nicht gegeben.

20 bb) Die Krankengeldzahlungen sind jedoch ungeachtet ihrer grundsätzlichen Steuerbarkeit bei der Berechnung des Welteinkommens nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zu berücksichtigen, weil es sich auf der Basis deutschen Einkommensteuerrechts um steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG handelt. Nach dieser Bestimmung sind steuerfrei u.a. Leistungen aus einer Krankenversicherung. Entgegen der Auffassung des FA umfasst dieser Tatbestand bereits für das Streitjahr nicht ausschließlich Krankenversicherungsleistungen, die von inländischen Zahlstellen ausgezahlt worden sind. Der Wortlaut der Vorschrift (Leistungen aus "einer" Krankenversicherung) ist vielmehr denkbar weit und lässt keine territorialen Einschränkungen erkennen (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 08.05.2019 - 14 K 2647/18, EFG 2019, 1903; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 3 Rz 32b). Die Befreiung umfasst daher von jeher auch Leistungen ausländischer Krankenversicherungen (BFH-Urteile vom 26.05.1998 - VI R 9/96, BFHE 186, 247, BStBl II 1998, 581 --zu Krankentagegeldzahlungen einer schweizerischen Betriebskrankenkasse--; vom 29.04.2009 - X R 31/08, BFH/NV 2009, 1625 --zu "Geburtengeld" einer schweizerischen Krankenversicherung--; aus dem früheren Schrifttum z.B. Schmidt/Heinicke, EStG, 31. Aufl. [2012], § 3 Stichwort "Krankheitskostenersatz" Buchst. a "Krankenversicherungsleistungen").

21 Die vom FA für seine gegenteilige Sichtweise in Bezug genommene, mit Wirkung ab dem 01.01.2015 eingefügte Bestimmung des § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 (BGBl I 2014, 1266, BStBl I 2014, 1126) --EStG n.F.--, nach der die mit den in § 3 Nr. 1 bis 2 Buchst. d EStG n.F. genannten Leistungen vergleichbaren Leistungen ausländischer Rechtsträger, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU), in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) Anwendung findet oder in der Schweiz haben, ebenfalls steuerfrei sind, hat daher für die Leistungen aus einer Krankenversicherung gemäß § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG a.F./n.F. lediglich deklaratorische Bedeutung. § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG n.F. zielt auf jene in § 3 Nr. 1 bis 2 Buchst. d EStG n.F. genannten Einnahmen ab, die auf bestimmten dort aufgeführten deutschen Leistungsgesetzen beruhen --wie z.B. Leistungen aufgrund des Sozialgesetzbuchs, des Mutterschutzgesetzes oder des Soldatenversorgungsgesetzes--, deren ausländische Entsprechungen bis dahin nicht von den jeweiligen Steuerbefreiungstatbeständen erfasst waren (vgl. Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 2 EStG Rz 7).

22 cc) Der Umstand, dass nach den vorinstanzlichen Feststellungen das von S empfangene Krankengeld in den Niederlanden besteuert worden ist, führt nicht zu dessen Berücksichtigung im Rahmen der Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG. Da die Ermittlung der Welteinkünfte auf der ersten Berechnungsstufe auf der Grundlage des deutschen Steuerrechts zu erfolgen hat, kommt es auf die steuerliche Behandlung der betreffenden Einkünfte durch den Wohnsitzstaat grundsätzlich nicht an (vgl. Senatsurteil in BFHE 222, 517, BStBl II 2009, 708).

23 In Ausnahme von diesem Grundsatz bestimmt die durch das JStG 2008 eingefügte Regelung des § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG, dass bei der Ermittlung der Einkünfte nach Satz 2 nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind, unberücksichtigt bleiben. Dieser Tatbestand ist im Streitfall nicht einschlägig, weil die Krankengeldleistungen nicht --wie dort vorausgesetzt-- in den Niederlanden steuerfrei gewesen sind. Wie das FG zu Recht angenommen hat,

kann der Bestimmung des § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG nicht im Umkehrschluss entnommen werden, dass Einkünfte, die im Ausland steuerpflichtig sind, nur deshalb in die Wesentlichkeitsgrenze einbezogen werden, weil sie im Inland steuerfrei wären (Senatsurteil in BFHE 247, 388, BStBl II 2015, 474, Rz 30; Gosch in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 1 Rz 20; Schmidt/Heinicke, EStG, 41. Aufl., § 1 Rz 56; Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, § 1 EStG Rz 284; Teller in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 1 Rz 132).

24 d) Sonach hat das FG die für die Berechnung der Wesentlichkeitsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG maßgeblichen (Welt-)Gesamteinkünfte der S im Streitjahr zutreffend mit ... € bemessen (Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ... € und Zinserträge in Höhe von ... €). Die davon der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte betragen mehr als 90 % (relative Wesentlichkeitsgrenze); die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte (Zinserträge) liegen außerdem unterhalb des Grundfreibetrags nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG von 8.004 € (absolute Wesentlichkeitsgrenze).

25 3. Bei der Bemessung des Progressionsvorbehalts zur Berechnung des besonderen Steuersatzes nach Maßgabe von § 32b EStG hat das FG zu Recht die niederländischen Zinseinkünfte nicht berücksichtigt. Einzubeziehen ist jedoch entgegen der Auffassung des FG das von der UWV bezogene Krankengeld.

26 a) Gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Halbsatz 1 EStG ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden, wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte hat, die bei Anwendung u.a. von § 1 Abs. 3 EStG im Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht der deutschen Einkommensteuer oder einem Steuerabzug unterliegen.

27 b) Das FG hat zu Recht --und vom FA nicht beanstandet-- angenommen, dass die Zinsen, die S im Streitjahr aus niederländischen Quellen bezogen hat, im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Halbsatz 1 EStG außer Betracht bleiben. Ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen, die bei einem inländischen Sachverhalt der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 1 Satz 1 oder § 43 Abs. 5 EStG unterliegen würden, sind bei der Anwendung des Progressionsvorbehalts nicht zu berücksichtigen (FG Münster, Urteil vom 07.12.2016 - 11 K 2115/15 E, EFG 2017, 294; Pfirrmann in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 32b Rz 22; Brandis/Heuermann/Wagner, § 32b EStG Rz 74a; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 32b Rz 134; Gühne, Neue Wirtschafts-Briefe 2017, 1511; offen gelassen im Senatsurteil vom 12.08.2015 - I R 18/14, BFHE 251, 182, BStBl II 2016, 201).

28 Dies folgt aus § 2 Abs. 5b EStG, der bestimmt, dass Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 EStG nicht einzubeziehen sind, soweit Rechtsnormen des Einkommensteuergesetzes an die in § 2 Abs. 1 bis 5a EStG definierten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) anknüpfen. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG wird von dieser Regel angesprochen, indem er an die "Einkünfte" anknüpft, die bei Anwendung von (u.a.) § 1 Abs. 3 EStG unberücksichtigt bleiben. Die Außerachtlassung der der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitalerträge wird auch dem Zweck des Progressionsvorbehalts gerecht. Dieser ist als Tarifvorschrift Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips und soll --im Falle des sog. positiven Progressionsvorbehalts-- verhindern, dass infolge einer Nichtberücksichtigung zur Verfügung stehender steuerfreier Einkünfte ein doppelter steuerlicher Vorteil im Zusammenhang mit der Progressionswirkung des Einkommensteuertarifs entsteht (vgl. z.B. Kuhn/Hagena in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32b EStG Rz 3). Da die nach § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG der Einkommensteuer von 25 % und die nach § 43 Abs. 5 EStG der abgeltenden Wirkung des Kapitalertragsteuerabzugs unterliegenden inländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen von der Progressionswirkung des Einkommensteuertarifs ausgenommen sind, erscheint es konsequent, bei Anwendung des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG die entsprechenden nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Kapitaleinkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts ebenfalls außer Betracht zu lassen.

29 Soweit der Senat in dem Urteil in BFHE 251, 182, BStBl II 2016, 201 die Regelung des § 2 Abs. 5b EStG bei der Berechnung des Welteinkommens zur Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht angewendet hat, weil es sich bei dem von § 1 Abs. 3 EStG verwendeten Begriff der Einkünfte nicht um den allgemeinen, sondern um einen davon abzuhebenden, durch spezifische Merkmale qualifizierten Begriff der Einkünfte handele, ist diese Überlegung auf den Begriff der Einkünfte nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG nicht zu übertragen.

30 c) Die Krankengeldzahlungen der UWV sind hingegen im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.

31 aa) Das FG hat das Krankengeld "als ausländische Sozialleistung" im Rahmen des Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt. Insoweit stellt das FG offenkundig auf die Regelung des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG ab, die die Einbeziehung des auf der Grundlage des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB V) gewährten Krankengelds

in den Progressionsvorbehalt anordnet und die in der Tat auf das auf Basis der deutschen gesetzlichen Krankenversicherung geleistete Krankengeld beschränkt ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 13.11.2014 - III R 36/13, BFHE 248, 24, BStBl II 2015, 563; Urteil des FG Baden-Württemberg in EFG 2019, 1903).

32 bb) Die Berücksichtigung des Krankengelds im Rahmen des Progressionsvorbehalts folgt aber aus § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG. Nach dieser Vorschrift sind Einkünfte, die bei Anwendung von § 1 Abs. 3 EStG bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen, in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen.

33 Anders als bei der Berechnung der Wesentlichkeitsgrenzen nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG ist die hypothetische Steuerfreiheit der Krankengeldbezüge bei Anwendung deutschen Einkommensteuerrechts nach § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG für den Bereich des Progressionsvorbehalts kein Grund, diese Einkünfte unberücksichtigt zu lassen. Der Progressionsvorbehalt zielt vielmehr gerade darauf ab, solche Einkünfte in die Progressionswirkung des Einkommensteuertarifs einzubeziehen, die aufgrund ihrer Steuerfreiheit nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage eingehen. Das zeigt sich z.B. an § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG, der das auf der Grundlage des SGB V gewährte Krankengeld in den Progressionsvorbehalt einbezieht. Dieses Verständnis steht zudem im Einklang damit, dass der Gesetzgeber nach Einfügung des § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG n.F., der die Tatbestände der Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 1 bis 2 Buchst. d EStG ab 2015 auf entsprechende Leistungen ausländischer Rechtsträger mit Sitz in EU/EWR-Staaten ausgedehnt hat, die entsprechenden ausländischen Leistungen gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG n.F. in den Progressionsvorbehalt einbezieht.

34 cc) Die Frage der Einbeziehung des Krankengelds in den Progressionsvorbehalt war nicht Gegenstand der Erörterungen der Beteiligten. Diese hatten jedoch nach gerichtlichem Hinweis vom 19.04.2022 Gelegenheit zur Stellungnahme.

35 4. Das FG ist von einer anderen Auffassung ausgegangen. Sein Urteil ist daher aufzuheben und der angefochtene Bescheid ist nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen abzuändern. Die Ermittlung der Steuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem FA übertragen.

36 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

37 6. Das Urteil ergeht mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de