

Wissenschaftlich begründetes KURZGUTACHTEN

zur steuerlichen Problematik

eines Progressionsvorbehalt

im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht

Köln, 12.08.2021

A. Sachverhalt

Gilt die **Einkommensteuer für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** hier Versorgungsbezüge ca. 30.000,-- € gezahlt von der U-Kasse des Deutschen Herzzentrums Berlin – die dem **Steuerabzug vom Arbeitslohn** unterliegen **mit dem Steuerabzug als abgegolten**, auch wenn fälschlicherweise die **Lohnsteuer nach der Steuerklasse III** berechnet wurde.

Es existieren **weitere inländische Einkünfte** aus Altersruhegeld der Deutschen Rentenversicherung Bund.

Der **Steuerpflichtige ist verheiratet** und hat seinen ausschließlichen **Wohnsitz in Polen**, Seine polnischen Einkünfte betragen ca. 25.000 zł. die der Ehefrau ca. 48.000 zł.

Eine erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht liegt nicht vor.

B. Problemstellung

Ist für die polnischen Einkünfte des Ehemannes der **Progressionsvorbehalt nach § 32 b** anzuwenden?

C. Gutachterliche Stellungnahme

1. Abgeltung der Einkünfte

Nach § 50 Abs. 2 EStG gilt die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem **Steuerabzug vom Arbeitslohn** unterliegen, bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als **abgegolten**.

Dies gilt nach § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Bs. c) EStG jedoch nicht, wenn:

- wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat
- wenn bei einem Steuerpflichtigen die Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug ermittelt wurde;
- wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug berechnet hat und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kalenderjahres außer Betracht geblieben ist

Für **beschränkt Steuerpflichtige**, die keinen Wohnsitz und keinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, gilt die Lohnsteuer somit als **abgegolten**, wenn nicht eine der oberstehenden Voraussetzungen erfüllt ist.

Die **Lohnsteuerklassenkombination III / V** wird hier allerdings **nicht genannt**.

Für unbeschränkt Steuerpflichtige führt die Wahl der Lohnsteuerklassenkombination III / V jedoch zur Verpflichtung eine Einkommensteuererklärung zu erstellen.¹

Das diese Verpflichtung für **beschränkt Steuerpflichtige** nicht gilt, ist dadurch begründet, dass die Lohnsteuerklassenkombination III / V grundsätzlich nur für **unbeschränkt Steuerpflichtige** möglich ist.²

Soweit Ihre Mandanten nur der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterliegen, wurde somit **zu Unrecht** die Lohnsteuerklassenkombination III / V gewährt.

Grundsätzlich trifft Ihre Mandanten nach § 39 Abs. 7 EStG auch eine **unverzügliche Mitteilungspflicht**, soweit sich die Grundlagen für den Lohnsteuerabzug (z. B. Wechsel in die beschränkte Steuerpflicht) geändert haben.

Unterbleibt die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale, hat das Finanzamt zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer **nachzufordern**.

Zwischenergebnis

Soweit Ihre Mandanten von der unbeschränkten Steuerpflicht in die beschränkte Steuerpflicht gewechselt sind (z. B. durch Wegzug), hätten die Mandanten **unverzüglich** eine Mitteilung an das Finanzamt abgeben müssen, so dass die Lohnsteuerklassenkombination III / V nicht mehr angewendet wird.

Diese Mitteilung sollte m. E. umgehend **nachgeholt** werden.

Das Finanzamt wird daraufhin die zu gering bemessene Einkommensteuer **nachfordern**.³

Die Einkommensteuer im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht ist für diesen Fall somit nicht abgegolten, sondern ist entsprechend nachzuentrichten.

2. Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes

Soweit die Mandanten in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt hatten, liegt **keine unbeschränkte Steuerpflicht** vor.

Die Steuerpflicht erstreckt sich dann auf die **inländischen Einkünfte** i. S. d. § 49 EStG. Hierzu zählen nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Bst. b) auch Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit, die aus öffentlichen (deutschen) Kassen bezogen werden.

Ebenso fallen hierunter Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit, die **in Deutschland ausgeübt oder verwertet worden sind** (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Bs. a) EStG).

Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Polen und Deutschland ordnet in diesen Fällen regelmäßig – unter weiteren Voraussetzungen – Deutschland ein Besteuerungsrecht zu. Mangels weiterer Sachverhaltsangaben kann hierzu jedoch keine abschließende Auskunft gegeben werden.

Im Rahmen der **beschränkten Einkommensteuerpflicht** werden nach § 1 Abs. 4 EStG nur die **inländischen** (deutschen) Einkünfte der Besteuerung unterworfen.

Eine Berücksichtigung der **polnischen Einkünfte beim Progressionsvorbehalt** scheidet in diesem Fall aus. Denn der Progressionsvorbehalt gilt nach § 32b Abs. 1 EStG nur für Steuerpflichtige, die zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums **unbeschränkt Steuerpflichtig waren**.

Dies ist hier nach den Sachverhaltsangaben jedoch nicht der Fall. Der Progressionsvorbehalt findet im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht keine Anwendung.

¹ § 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG;

² § 38b Abs. 1 Nr. 3 Bs. a) EStG;

³ § 39 Abs. 7 S. 4 EStG;