

Mandanteninformation für Steuerrecht Arbeitnehmer November 2022

1. Bei Kenntnis der Steuerdaten durch Finanzamt keine Steuerhinterziehung

Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist wegen Steuerhinterziehung kommt nicht in Betracht, wenn die Steuerdaten dem Finanzamt z. B. durch eine vom Arbeitgeber übersandte elektronische Lohnsteuerbescheinigung bekannt sind.

Hintergrund

Die Kläger erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Bis 2008 betraf dies nur den Ehemann, ab 2009 erzielte auch die Klägerin diese Art von Einkünften. Sämtliche Daten wurden von den Arbeitgebern an die Finanzbehörden übermittelt. Ab diesem Jahr gaben die Kläger keine Steuererklärung mehr ab, obwohl sie hierzu verpflichtet gewesen wären. Anfang 2018 stellten die Finanzbehörden fest, dass die Kläger ab 2009 zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet gewesen wären.

Das Finanzamt leitete sodann ein Strafverfahren für die Jahre 2011 bis 2016 ein. Für 2009 und 2010 nahm das Finanzamt zwar Strafverfolgungsverjährung an, erließ aber geänderte Steuerbescheide und setzte einen Verspätungszuschlag fest. Die Besteuerungsgrundlagen wurden geschätzt. Die Kläger wandten sich erfolglos gegen diese Bescheide im Einspruchsverfahren. Sie führten insbesondere an, es sei Festsetzungsverjährung für die Jahre 2009 und 2010 eingetreten.

Entscheidung

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass hinsichtlich der Einkommensteuer 2009 und 2010 keine vollendete Steuerhinterziehung durch die Kläger begangen worden sei. Dementsprechend sei Festsetzungsverjährung eingetreten, da die normale Verjährungsfrist von 4 Jahren abgelaufen sei. Eine vollendete Steuerhinterziehung sei von den Klägern nicht dadurch begangen worden, dass die Kläger trotz der Erfüllung der Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung in diesen Jahren keine Steuererklärung abgegeben haben.

Die Verletzung der Erklärungspflicht allein reicht nicht aus, um den Tatbestand der Steuerhinterziehung zu verwirklichen. Sinn und Zweck des § 370 AO sei es, das rechtzeitige und vollständige Aufkommen der Steuern zu sichern. Eine Gefährdung des Rechtsguts durch die Steuerpflichtigen besteht hierbei dann nicht, wenn – wie hier – die Finanzbehörden über die für die Besteuerung wesentlichen Umstände informiert sind.

2. Wohnsitz im Inland, Arbeit in der Schweiz, Zweitwohnung in Frankreich: Wo liegt das Besteuerungsrecht?

Die von Deutschland abgeschlossenen DBA stehen grundsätzlich gleichberechtigt nebeneinander und sind jeweils autonom und unabhängig voneinander auszulegen. Der Steuerpflichtige kann sich deshalb grundsätzlich auf jede Begünstigung berufen, die ihm eines dieser Abkommen gewährt.

Hintergrund

X wohnte in den Streitjahren 2012/2013 zusammen mit seiner Ehefrau in einer gemeinsamen Wohnung in Deutschland. Dort befand sich der Lebensmittelpunkt.

Im Jahr 2012 nahm X eine Tätigkeit in der Schweiz auf. Hieraus erzielte er Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Anlässlich der Aufnahme dieser Tätigkeit bezog er eine Zweitwohnung in Frankreich, von der aus er arbeitstäglich zu seiner wenige Kilometer entfernten Arbeitsstätte in der Schweiz pendelte. Den Arbeitslohn versteuerte X in Frankreich. Die Schweiz erhob keine Steuer.

Die Eheleute berücksichtigten in ihrer Einkommensteuer-Erklärung den Arbeitslohn des X auf der Grundlage des DBA-Schweiz als steuerfreie Einkünfte. Das Finanzamt folgte dem nicht und unterwarf den Arbeitslohn der inländischen Besteuerung.

Dem widersprach das Finanzgericht und gab der Klage statt. Der Arbeitslohn sei nach dem DBA-Schweiz von der deutschen Besteuerung freigestellt und werde lediglich dem Progressionsvorbehalt unterworfen. Für Drittstaateneinkünfte sehe das DBA-Frankreich zwar grundsätzlich ein Besteuerungs-

recht des Ansässigkeitsstaats Deutschland vor. Wegen der Dreieckskonstellation dürfe dieses Besteuerungsrecht aber nicht ohne Rücksicht auf das DBA-Schweiz ausgeübt werden.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof bestätigte das Finanzgericht und wies die Revision des Finanzamts zurück. Da X seine Tätigkeit in der Schweiz ausübte, sind diese Einkünfte grundsätzlich nach dem DBA-Schweiz von der deutschen Besteuerung freigestellt und unterliegen lediglich dem Progressionsvorbehalt.

Ein Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 8 EStG scheidet bereits deshalb aus, weil im Streitfall feststeht, dass die Schweiz hinsichtlich der streitigen Einkünfte des X aus nichtselbstständiger Arbeit auf ihr durch das DBA-Schweiz zugewiesene Besteuerungsrecht verzichtet hat und damit ein Ausnahmetatbestand i. S. d. § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG vorliegt. Das grundsätzlich gegebene Besteuerungsrecht der Schweiz entfällt, weil die Grenzpendlerregelung nach dem DBA-Schweiz/Frankreich das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn des X Frankreich zuweist. In dieser DBA-Regelung liegt ein Besteuerungsverzicht der Schweiz i. S. v. § 50d Abs. 8 EStG.

Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen können von der inländischen Steuerpflicht erfasst werden, wenn sie zwar nach einem DBA von der deutschen Besteuerung auszunehmen sind, diese Einkünfte aber in dem anderen Staat "nur deshalb" nicht steuerpflichtig sind, weil die Person in diesem Staat nicht unbeschränkt steuerpflichtig (z. B. nicht ansässig) ist. Diese Voraussetzung fehlt im Streitfall. Denn die Besteuerung in der Schweiz entfällt nicht allein deshalb, weil X in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Vielmehr unterliegt der Arbeitslohn sowohl bei unbeschränkter als auch bei beschränkter Steuerpflicht grundsätzlich der schweizerischen Besteuerung. Diese Besteuerung wird lediglich durch die Grenzpendlerregelung des DBA-Schweiz/Frankreich ausgeschlossen.

Die Dreieckskonstellation ergibt sich daraus, dass X sowohl in Deutschland als auch in Frankreich einen Wohnsitz hat, seine Einkünfte aber aus dem Quellenstaat Schweiz bezieht. Bei isolierter Betrachtung der DBA steht das Besteuerungsrecht nach dem DBA-Schweiz dem Quellenstaat Schweiz, nach dem DBA-Schweiz/Frankreich dem Staat Frankreich (Grenzpendlerregelung) und nach dem DBA-Frankreich Deutschland zu.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts kann die Zuweisung des Besteuerungsrechts an Deutschland durch das DBA-Frankreich die Steuerfreistellung nach dem DBA-Schweiz nicht aufheben. Die DBA-Regelungen zur Abkommensberechtigung doppelt ansässiger Personen betreffen stets nur die Vertragsstaaten des jeweiligen bilateralen DBA. Eine sich auf andere Staaten erstreckende "abkommensübergreifende" Wirkung kommt diesen Normen nicht zu. Die Verteilungsnormen der jeweiligen DBA stehen grundsätzlich gleichberechtigt nebeneinander und sind jeweils autonom und unabhängig voneinander auszulegen. Aus der Sicht eines Steuerpflichtigen reicht es daher aus, wenn er nach einem der von Deutschland abgeschlossenen DBA (hier DBA-Schweiz) die Voraussetzungen einer Freistellung von der inländischen Besteuerung erfüllt. Soweit es sich um ein- und dieselben Einkünfte handelt, kann diese Freistellung nicht durch die abweichende Zuweisung des Besteuerungsrechts in einem anderen Abkommen aufgehoben werden.