

EINKOMMENSTEUERVERANLAGUNG

Erweiterter Härteausgleich bei Grenzgängern

von RA Prof. Dr. Ralf Jahn, Würzburg

Der erweiterte Härteausgleich gemäß § 46 Abs. 5 EStG ist aus Gründen der Gleichbehandlung analog anzuwenden, wenn ein Arbeitnehmer bei einem im Ausland ansässigen Arbeitgeber beschäftigt ist und deshalb keine Lohnsteuer einbehalten werden muss (BFH 27.11.14, I R 69/13, HFR 15, 441).

Sachverhalt

Der Ehemann war bei einer in der Schweiz ansässigen AG nichtselbstständig tätig. Als sog. Grenzgänger i.S.d. Art. 15a DBA-Schweiz unterlag er mit seinen Einkünften der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland. Seine Ehefrau war als Ärztin im Inland nichtselbstständig beschäftigt und erzielte daneben Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit. Zudem hatten die Ehepartner Einnahmen aus Kapitalvermögen. Insgesamt betragen die Einkünfte, die nicht aus nichtselbstständiger Tätigkeit stammen, mehr als 410 EUR/Jahr. In solchen Fällen ist grundsätzlich ein sog. erweiterter Härteausgleich vorgesehen (§ 46 Abs. 5 EStG i.V.m. § 70 EStDV). Das gilt allerdings nur in den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 - 7 EStG, d.h. das Einkommen muss ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit bestehen, von denen ein Steuerabzug vorgenommen wurde. Im Streitfall war jedoch die Einkommensteuer nicht durch Lohnsteuerabzug zu erheben, sondern erfolgte durch die Einkommensteueranmeldung, da der Ehemann keinen inländischen Arbeitgeber hatte. Deshalb versagte das FA den erweiterten Härteausgleich. Vor dem FG (FG Baden-Württemberg, EFG 14, 1316) und dem BFH hat der Ehemann aber Recht bekommen.

Anmerkungen

Der Streitfall betrifft eine Besonderheit des Lohnsteuerabzugs: In den Fällen des § 46 Abs. 2 EStG 09 ist ein Betrag in Höhe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, von denen der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist, gemäß § 46 Abs. 3 S. 1 EStG vom Einkommen abzuziehen, wenn diese Einkünfte insgesamt nicht mehr als 410 EUR/Kalenderjahr betragen (sog. Härteausgleich).

Betragen diese Einkünfte in den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG allerdings mehr als 410 EUR, kann durch Rechtsverordnung des Bundes die Besteuerung so gemildert werden, dass auf die volle Besteuerung dieser Einkünfte stufenweise übergeleitet wird (sog. erweiterter Härteausgleich gemäß § 46 Abs. 5 EStG). Von dieser Ermächtigung hat der Ordnungsgeber Gebrauch gemacht und den erweiterten Härteausgleich in § 70 EStDV (00) geregelt.

Die Besonderheit lag im Streitfall darin, dass der Ehemann mit seinen in der Schweiz bezogenen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit als sog. Grenzgänger gemäß Art. 15a DBA-Schweiz im Inland steuerpflichtig war und deshalb beim ausländischen Arbeitgeber kein Lohnsteuerabzug durchge-



IHR PLUS IM NETZ
Rechtsquelle im
Online-Archiv

**Grenzgänger bezieht
unselbstständige
Einkünfte aus der
Schweiz**

**Härteausgleich im
Besteuerungs-
verfahren**

**Erweiterter
Härteausgleich
durch
Rechtsverordnung**

führt wurde. Nach Ansicht des BFH steht dieser Umstand allerdings der Anwendung der erweiterten Härtefallregelung des § 46 Abs. 5 EStG, § 70 EStDV nicht entgegen, vielmehr ist sie in solchen Fällen analog anzuwenden:

- Nach Ansicht des BFH sind aus Gleichbehandlungsgründen die steuerlichen Vergünstigungen, die der einfache und der erweiterte Härteausgleich gewährt, auch den Arbeitnehmern zuzubilligen, die mit im Ausland bezogenem Arbeitslohn im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind und mangels Lohnsteuerabzugsverfahren nicht nach § 46 EStG, sondern nach § 25 Abs. 1 EStG zur Einkommensteuer veranlagt werden.
- Es ist nach Ansicht des BFH kein sachlicher Differenzierungsgrund ersichtlich (Art. 3 Abs. 1 GG), diesen Arbeitnehmern den Härteausgleich zu versagen. Denn wenn der Ehemann bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigt gewesen wäre, hätte ihm unter den Bedingungen des Streitfalls der erweiterte Härteausgleich ohne Weiteres zugestanden.
- Der BFH widerspricht auch der Ansicht der Finanzverwaltung, dass die Grenzgängereinkünfte als „nicht lohnversteuerte Nebeneinkünfte“ (einkommensteuerpflichtige Einkünfte, von denen der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist) qualifiziert werden können mit der Folge, dass die in § 46 Abs. 3, 5 EStG, § 70 S. 1 EStDV genannten Betragsgrenzen von 410 EUR/820 EUR deutlich überschritten wären. Findet auf Grenzgängerfälle die Härteausgleichsregelung analoge Anwendung, ist nach Ansicht des BFH der in der Schweiz erzielte und im Inland versteuerte Arbeitslohn so zu behandeln, als wäre er aus einem inländischen Beschäftigungsverhältnis unter Vornahme des Lohnsteuerabzugs bezogen worden; es liegen insoweit also „lohnversteuerte Haupteinkünfte“ vor.

PRAXISHINWEIS | Mit der Härtefallregelung werden Nebeneinkünfte des Arbeitnehmers bis zu einer Freigrenze von 410 EUR im Ergebnis von der Besteuerung freigestellt (s.a. BFH 21.2.03, VI R 74/00, BStBl II 03, 496). Der erweiterte Härteausgleich ergänzt das Entlastungskonzept, indem er die bei einem geringfügigen Überschreiten der „Freigrenze“ drohende sprunghafte Mehrbelastung des Arbeitnehmers in einer Übergangszone bis 820 EUR stufenweise abmildert.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Zur Besteuerung von Grenzgängern nach DBA-Schweiz s. noch Jahn, PISStB 09, 100

Härtefallregelung
nicht auf Lohn-
steuerabzugs-
verfahren beschränkt

Lohnversteuerte
Haupteinkünfte statt
nicht-lohnversteuerte
Nebeneinkünfte



ARCHIV
Ausgabe 4 | 2009
Seite 100