

## Urteil vom 19. Oktober 2010, I R 109/09

### **Keine "überdachende" deutsche Besteuerung bei Wegzug eines Arbeitnehmers in die Schweiz - Widerruf eines auf § 1 Abs. 3 EStG gestützten Antrags auf Veranlagung**

BFH I. Senat

DBA CHE Art 4 Abs 1, DBA CHE Art 4 Abs 1, DBA CHE Art 4 Abs 4, DBA CHE Art 4 Abs 4, DBA CHE Art 15a Abs 1, DBA CHE Art 15a Abs 1, EStG § 1 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 23. September 2009, Az: 3 K 3034/07

### Leitsätze

Ist ein Arbeitnehmer aus Deutschland in die Nähe seiner Arbeitsstelle in der Schweiz verzogen, so eröffnet Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992 auch dann kein erweitertes Besteuerungsrecht Deutschlands, wenn der Umzug in die Schweiz erst mehrere Jahre nach Aufnahme der dortigen Arbeitstätigkeit erfolgt ist.

### Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die Auslegung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) --DBA-Schweiz 1971/1992--. Streitjahr ist 2005.
- 2** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist deutscher Staatsangehöriger und wohnte bis Ende Januar 2004 in Deutschland. Er war seit 1998 für die H-AG in der Schweiz nichtselbständig tätig. Am 27. Januar 2004 erwarb er eine Wohnung in A in der Schweiz, wohin er sich unter Aufgabe seines deutschen Wohnsitzes abmeldete. Sein Weg zur Arbeitsstätte verringerte sich durch den Umzug von 35 km (1 Stunde) Autofahrt auf 0,5 km Fußweg je einfache Strecke.
- 3** Das Arbeitsverhältnis zur H-AG endete zum 30. November 2004. Im Dezember 2004 nahm der Kläger eine nichtselbständige Tätigkeit für die M-GmbH in Deutschland auf, und zwar in B. Die Anstellung bei der M-GmbH war zunächst bis zum 31. Dezember 2005 befristet, wurde aber später zum 30. November 2005 vorzeitig beendet. Während der Zeit der Beschäftigung bei der M-GmbH pendelte der Kläger arbeitstäglich von A nach B und zurück. Im Dezember 2005 war der Kläger arbeitslos; seit Januar 2006 war er erneut in der Schweiz nichtselbständig tätig.
- 4** Im Streitjahr erzielte der Kläger für seine Tätigkeit für die M-GmbH Bruttoeinnahmen in Höhe von 49.500 €. Davon wurden 2.227,50 € Lohnsteuer einbehalten; in der Lohnsteuerbescheinigung wurde auf die Abzugsteuer von 4,5 % gemäß Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 hingewiesen.
- 5** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging zunächst davon aus, dass der Kläger für das Streitjahr der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliege. Daraufhin beantragte der Kläger unter Hinweis auf § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) eine Veranlagung zur Einkommensteuer. Dem entsprechend veranlagte das FA ihn als unbeschränkt Steuerpflichtigen. Es rechnete die in der Schweiz gezahlte Steuer mit Ausnahme der Feuerwehersatzabgabe in Höhe von 196,25 CHF auf die Einkommensteuer an. Die gegen den Einkommensteuerbescheid gerichtete Klage hatte Erfolg; das Finanzgericht (FG) hob den Bescheid ersatzlos auf (FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 24. September 2009 3 K 3034/07, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 624).

- 6 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992. Es beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger für das Streitjahr nicht in Deutschland zur Einkommensteuer veranlagt werden darf.
- 9 1. Der Kläger hatte nach den Feststellungen des FG, die nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffen wurden und deshalb für den Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO), im Streitjahr seinen alleinigen Wohnsitz und seinen gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz. Er war deshalb in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig und aus abkommensrechtlicher Sicht in der Schweiz ansässig (Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992). Zugleich war er sog. Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992, weshalb sein aus Deutschland stammender Arbeitslohn in der Schweiz besteuert werden durfte (Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992). Das ist zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf deshalb keiner näheren Erörterung. Dasselbe gilt insoweit, als der Kläger die in § 2 Abs. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen genannten Voraussetzungen erfüllte und deshalb nach dieser Vorschrift der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht unterlag und dass diese Steuerpflicht seine aus Deutschland stammenden Arbeitseinkünfte umfasste.
- 10 2. Einer Veranlagung des Klägers zur Einkommensteuer steht jedoch für das Streitjahr Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992 entgegen. Danach unterliegt ein in der Schweiz ansässiger Grenzgänger in Deutschland regelmäßig nur einer Quellenbesteuerung (Art. 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 DBA-Schweiz 1971/1992). Die in Art. 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 DBA-Schweiz 1971/1992 getroffene Regelung gilt zwar nur vorbehaltlich des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992 (Art. 15a Abs. 1 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992). Die letztgenannte Vorschrift hebt jedoch unter den Gegebenheiten des Streitfalls die Wirkung des Art. 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 DBA-Schweiz 1971/1992 nicht auf.
- 11 a) Nach Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 darf Deutschland unter bestimmten, in der Vorschrift näher bezeichneten Voraussetzungen eine in der Schweiz ansässige natürliche Person ungeachtet anderer Bestimmungen des Abkommens besteuern. Das gilt jedoch nicht, wenn die Person in der Schweiz ansässig geworden ist, um hier eine echte unselbständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem sie über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert ist (Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992).
- 12 b) Im Streitfall sind die in Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 genannten Voraussetzungen erfüllt.
- 13 aa) Der Kläger ist nach den bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG im Jahr 2004 in die Schweiz gezogen. Er hat im Anschluss daran nichtselbständig für die H-AG gearbeitet, an der er nicht in der in Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 genannten Weise interessiert war. Sein Wegzug in die Schweiz war durch diese Arbeitstätigkeit veranlasst; das hat das FG ohne Rechtsfehler daraus geschlossen, dass sich die neue Wohnung des Klägers in geringer Entfernung zu seiner Arbeitsstätte befand und sein Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte maßgeblich verkürzt wurde. Zudem sind private Gründe für den Umzug weder vom FG festgestellt noch vom FA geltend gemacht worden. Angesichts dessen ist der Kläger in die Schweiz verzogen, um i.S. von Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 dort eine Arbeit auszuüben.
- 14 bb) Dem steht nicht entgegen, dass der Kläger seine Tätigkeit für die H-AG nicht im Anschluss an den Umzug oder zumindest im zeitlichen Umfeld des Umzugs aufgenommen hat, sondern schon seit 1998 bei der H-AG beschäftigt war. Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass eine in diesem Sinne einschränkende Auslegung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 nicht sachgerecht ist.
- 15 aaa) Das gilt zunächst im Hinblick auf den Wortlaut der Vorschrift. Die dort verwendete Formulierung "um ... auszuüben" bringt zwar zum Ausdruck, dass der Umzug von der Absicht getragen sein muss, anschließend in der Schweiz tätig zu werden. Er besagt aber zumindest nicht zwingend, dass die Vorschrift nicht eingreift, wenn die Tätigkeit in der Schweiz schon vor dem Umzug begonnen hatte und im Anschluss an den Umzug fortgesetzt werden

soll. Eine dahin gehende Einschränkung hätte indessen ohne Schwierigkeiten klar und eindeutig vereinbart werden können, indem z.B. statt des Wortes "auszuüben" der Begriff "aufzunehmen" verwendet worden wäre. Angesichts dessen weist der in dieser Hinsicht neutral gehaltene Abkommenstext eher darauf hin, dass es auf die zeitliche Abfolge von Arbeitsaufnahme und Wohnsitzwechsel nicht ankommen soll.

- 16** bbb) Der Blick auf die Entstehungsgeschichte der Regelung führt nicht zu einem abweichenden Ergebnis. Es gibt keine Verlautbarungen aus der Zeit der Abkommensverhandlungen, die darauf schließen lassen, dass die Vertragsstaaten bei der Schaffung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 nur den Wegzug zwecks künftiger Arbeitsaufnahme, nicht aber den Wegzug zwecks Fortsetzung einer bereits begonnenen Arbeitstätigkeit im Auge hatten. Im Einführungsschreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF) zum DBA-Schweiz 1971 heißt es zwar, "Motiv für den Wohnsitzwechsel" müsse "die Absicht" gewesen sein, "eine ... Tätigkeit in der Schweiz auszuüben" (BMF-Schreiben vom 26. März 1975, BStBl I 1975, 479, Tz. 2.2.3.4, Satz 2). Diese Formulierung gibt jedoch zum einen nur eine einseitige Stellungnahme einer deutschen Behörde, nicht aber ein mit der Schweiz abgestimmtes Verständnis wieder; zum anderen beinhaltet sie erneut den in zeitlicher Hinsicht neutralen Ausdruck "auszuüben". Soweit die deutsche Finanzverwaltung in späteren Verlautbarungen (Grenzgänger-Handbuch, Fach A, Teil 4 Nr. 1) ohne weitere Begründung eine in diesem Punkt eingeschränkte Auslegung vorgenommen hat, wäre diese Sicht im gerichtlichen Verfahren selbst dann nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen verbindlich, wenn sie auf einer Verständigungsvereinbarung mit den zuständigen Schweizer Behörden beruhen sollte (vgl. dazu Senatsurteil vom 2. September 2009 I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387).
- 17** ccc) Vor allem aber hat das FG zu Recht darauf hingewiesen, dass die vom FA befürwortete eingeschränkte Auslegung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 zu nicht interessengerechten und wertungswidersprüchlichen Unterscheidungen führen würde. Der Zweck der Vorschrift liegt erkennbar darin, einen bestimmten Personenkreis deshalb von der "Wartepflicht" gemäß Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 zu befreien, weil bei ihm der Wegzug aus Deutschland auf anzuerkennenden wirtschaftlichen Gründen beruht und die Gefahr einer "Steuerflucht" nicht besteht (Senatsurteil in BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387). Dieser Gedanke greift jedoch nicht nur dann durch, wenn der Umzug im Hinblick auf eine bevorstehende Arbeitsaufnahme erfolgt; er erfasst vielmehr erst recht die Situation, in der ein Arbeitnehmer nach Aufnahme einer Arbeit in der Schweiz zunächst seinen Wohnsitz in Deutschland beibehält und erst im weiteren Verlauf in die Schweiz verzieht. Hier ist der Bezug zwischen Umzug und Arbeitstätigkeit sogar eindeutiger und unmittelbarer als z.B. dann, wenn im Zeitpunkt des Umzugs die Aufnahme einer Tätigkeit in der Schweiz geplant ist, sich dieses Vorhaben aber später zerschlägt; da in jenem Fall Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 eingreift (Senatsurteil in BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387), muss bei einem Umzug im Hinblick auf eine schon bestehende und in Zukunft fortzusetzende Arbeitstätigkeit erst recht dasselbe gelten (ebenso Walter, Internationale Wirtschaftsbrieft 2007, 661, 667).
- 18** ddd) Zu einer abweichenden Beurteilung führt nicht der Vortrag des FA, dass Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 eine Ausnahme von der Regel des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 enthalte und deshalb eng auszulegen sei. In diesem Zusammenhang muss nicht der Frage nachgegangen werden, ob es einen allgemeinen Rechtssatz des Inhalts gibt, dass Ausnahmebestimmungen eng auszulegen sind. Jedenfalls müsste ein solcher hinter dem Gebot der widerspruchsfreien und am Gesetzeszweck orientierten Auslegung zurücktreten. Letzteres aber spricht im Streitfall für eine Anwendung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992.
- 19** Der Senat teilt in diesem Zusammenhang zudem nicht die Befürchtung des FA, dass die vom FG befürwortete Auslegung Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 von einer Ausnahmenvorschrift zu einer "Massenvorschrift" umgestalte. Der Kläger weist zu Recht darauf hin, dass ein aus beruflichen Gründen in die Schweiz verziehender Arbeitnehmer in aller Regel seine dortige Arbeitstätigkeit für längere Zeit fortsetzen wird und dass sich dann die Frage nach der Anwendung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 zumeist schon deshalb nicht stellen wird, weil der Arbeitnehmer nach deutschem Steuerrecht keine hier steuerpflichtigen Einkünfte erzielt. Im Streitfall tritt diese Frage nur deshalb auf, weil der Kläger alsbald nach seinem Umzug in die Schweiz eine Arbeitsstelle in Deutschland angenommen hat. Dass in dieser Situation Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 für einschlägig erachtet wird, lässt den Ausnahmecharakter dieser Norm unberührt.
- 20** eee) Eine solche Handhabung widerspricht schließlich nicht der bisherigen Rechtsprechung zur Auslegung der Vorschrift. Das gilt zum einen in Hinblick auf das Senatsurteil in BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387, in dem es darum ging, dass eine im Zeitpunkt des Wegzugs bestehende Absicht zur Arbeitsaufnahme in der Schweiz später nicht verwirklicht werden konnte. Der Senat hat dazu ausgeführt, dass das Bestehen jener Absicht für die Anwendung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 genüge; mit der hier in Rede stehenden Problematik hat er sich nicht befasst. Ähnliches gilt in Bezug auf das Urteil vom 19. November 2003 I R 64/02 (BFH/NV 2004, 765), das einen aus

persönlichen Gründen in die Schweiz verzogenen und weiterhin in Deutschland tätigen Arbeitnehmer betrifft, und das ebenfalls eine Tätigkeit in Deutschland betreffende Urteil des FG Baden-Württemberg vom 22. Januar 2008 11 K 245/05 (EFG 2008, 1360). In seinem Urteil vom 4. Dezember 2007 12 K 19/04 (EFG 2008, 592) hat das FG Baden-Württemberg zwar Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 für nicht anwendbar erachtet, wenn bereits Arbeitsverhältnisse in der Schweiz bestehen und dort lediglich ein weiteres Arbeitsverhältnis begründet wird; der dort beurteilte Sachverhalt war aber insoweit besonders gelagert, als der Arbeitnehmer sowohl vor als auch nach seinem Wegzug sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz tätig war. Soweit das Urteil auf dem Gedanken beruht, dass Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/1992 allgemein eine erstmalige Verlagerung der Einkunftsquelle in die Schweiz voraussetzt, folgt der Senat dem nicht.

- 21** c) Da hiernach Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992 eine Veranlagung des Klägers zur Einkommensteuer hindert, hat das FG den angefochtenen Bescheid zu Recht aufgehoben. Dem steht der auf § 1 Abs. 3 EStG gestützte Antrag des Klägers auf Veranlagung nicht entgegen. Denn ein solcher Antrag kann nicht nur bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG widerrufen (Blümich/Ebling, § 1 EStG Rz 290; Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 1 Rz 25), sondern auch hilfsweise für den Fall gestellt werden, dass das FA oder das FG nicht aus anderen Gründen zu einer für den Antragsteller günstigeren Entscheidung gelangt. Letzteres ist, wie das FG ohne Rechtsfehler angenommen hat und das FA nicht in Abrede stellt, im Streitfall geschehen. Der auf § 1 Abs. 3 EStG gestützte Antrag ist daher gegenstandslos, da der Kläger von jeglicher Veranlagung zur Einkommensteuer befreit ist.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)