

**Titel:**

**Familienzusammenführung, DBA Schweiz, Konsultationsvereinbarungsverordnung, Doppelbesteuerungsabkommen, Billigkeitsregelung, Grenzgängerregelung, beschränkte Steuerpflicht**

**Schlagworte:**

DBA-Schweiz, Konsultationsvereinbarungsverordnung-Schweiz, Grenzgängerregelung

**Fundstelle:**

BeckRS 2019, 8156

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Streitig ist, ob die Einkünfte der Klägerin aus einer nichtselbständigen Arbeit in Deutschland nach ihrem Wegzug in die Schweiz im Jahr 2012 der deutschen Besteuerung unterliegen.

2

Die (seit Mai 2012 verheirateten) Kläger beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Deutschland und aus Vermietung und Verpachtung eines in Deutschland belegenen Objekts. Sie verlegten ihren Wohnsitz am 17. August 2012 nach S in der Schweiz.

3

Der Kläger, ein Schweizer Staatsangehöriger, war auch nach dem Umzug bis zum Jahresende für den bisherigen Arbeitgeber, die Firma T in A, tätig. Die Klägerin wurde zum 1. August 2012 an das Gymnasium L versetzt. Der erste reguläre Arbeitstag nach den Ferien war der 12. September 2012, an dem die Lehrerkonferenz stattfand. Ab dem 13. September 2012 war die Klägerin bis zum Beginn des Mutterschutzes am 1. Oktober 2012 krankgeschrieben. In Deutschland wurde für die Monate August bis Dezember 2012 Lohnsteuer i.H.v. 4,5% des Bruttolohns einbehalten.

4

Mit Bescheid vom 31. März 2015 setzte der Beklagte (das Finanzamt - FA -) die Einkommensteuer 2012 der Kläger auf 18.484 € fest. Dabei ging es - abweichend von der Steuererklärung der Kläger - davon aus, dass die Grenzgängerregelung 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) i.d.F. des Protokolls vom 27. Oktober 2010 (BGBl II 2011, 1092, 2012, 279; BStBl I 2012, 513, 516) - DBA-Schweiz - auf die Kläger nicht anwendbar sei.

5

Dagegen legten die Kläger Einspruch ein und trugen zunächst vor, die einbehaltene Pauschalsteuer i.H.v. 4,5% sei nach § 36 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) anzurechnen; später machten sie geltend, beim Kläger seien weitere Vorsorgeaufwendungen zu berücksichtigen.

6

Mit nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid vom 14. Dezember 2015 wurde die Einkommensteuer 2012 auf 16.911 € herabgesetzt. Dabei wurden hinsichtlich der Einkünfte des Klägers die Angaben in der Einkommensteuererklärung übernommen.

## 7

Mit Einspruchsentscheidung vom 13. April 2016 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Dabei verwies das FA - im Wege der Bezugnahme auf einen Schriftsatz vom 19. Dezember 2014 - im Wesentlichen darauf, dass Bezüge der Klägerin für September bis Dezember 2012 i.H.v. 14.996 € ausschließlich in Deutschland steuerpflichtig seien. Zwar sei der Wegzug in die Schweiz wegen Heirat erfolgt (Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz). Jedoch finde die Grenzgängerregelung nach Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz nicht Anwendung, weil sich die Klägerin im vorgenannten Zeitraum nur an einem einzigen Arbeitstag von ihrem Wohnort in der Schweiz über die Grenze an die Arbeitsstätte in Deutschland begeben habe.

## 8

Zur Begründung der dagegen gerichteten Klage verweisen die Kläger im Wesentlichen auf Folgendes: Auf den Arbeitslohn der Klägerin sei für den Zeitraum September bis Dezember 2012 Art. 15a DBA-Schweiz anzuwenden. Damit sei dieser Arbeitslohn nach der Grenzgängerregelung grundsätzlich in Deutschland freizustellen und nur dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen. Die Schweiz habe diesen Arbeitslohn bereits im Jahr 2014 unter Anwendung der Grenzgängerregelung versteuert, so dass es nun zu einer Doppelbesteuerung gekommen sei. Das FA habe es unterlassen, diese Doppelbesteuerung bereits im Vorfeld durch eine Verständigung mit den zuständigen Steuerbehörden in der Schweiz zu vermeiden. Dieses müssten nun die Kläger nach Art. 26 DBA-Schweiz beim zuständigen Steueramt G beantragen. Hierzu werde das Gesuch der Kläger vom 19. Mai 2016 an die Eidgenössische Steuerverwaltung sowie eine E-Mail vom 6. Mai 2016 seitens des Kantonalen Steueramts G vorgelegt.

## 9

Das Verfahren hat bis zum Abschluss des Verständigungsverfahrens geruht. Bei dem Verständigungsverfahren ist eine Verständigungslösung dahingehend gefunden worden, dass das Einkommen der Klägerin nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz der deutschen Besteuerung unterworfen wird und die Schweizer Steuer angerechnet wird (vgl. Schreiben des Bundeszentralamtes für Steuern vom 28. April 2017). Die Kläger haben die Verständigungslösung abgelehnt. Mit Beschluss vom 31. Juli 2017 ist das Verfahren wiederaufgenommen worden.

## 10

Aufgrund einer Anweisung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 11. August 2017 hat das FA die schweizerische Steuer mit einem nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten (inhaltlich nur an den Kläger adressierten) Bescheid vom 10. November 2017 angerechnet und die Einkommensteuer 2012 auf 15.936 € herabgesetzt. Mit weiterem nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten und nun inhaltlich an die Ehegatten gerichteten Bescheid vom 29. Januar 2018 hat das FA - nach Aufhebung des Bescheides vom 10. November 2017 (mit Bescheid vom 22. Dezember 2017) - die Einkommensteuer 2012 erneut auf 15.936 € festgesetzt. Dabei hat es der Besteuerung Einkünfte der Klägerin weiterhin i.H.v. 46.716 € zu Grunde gelegt, weil die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz vorlägen. Es hat jedoch die schweizerische Steuer (mit einem Umrechnungskurs von 100 CHF = 82,50 €) i.H.v. 975 € zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Art. 4 Abs. 4 Satz 3 DBA-Schweiz angerechnet.

## 11

Mit Bescheid vom 15. (adressiert an die Ehegatten) bzw. 28. Februar 2018 (adressiert an die Klägerin) hat das FA die beantragte abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO abgelehnt. Nach Ansicht des FA handle es sich bei § 18 Abs. 2 der Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft - Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung - vom 20. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 2187 - KonsVerCHEV -) nicht um eine Billigkeitsregelung, sondern um eine gesetzliche Regelung im Rahmen der Steuerfestsetzung. Selbst wenn es sich um eine Billigkeitsregelung handle, lägen deren Voraussetzungen nicht vor. Denn neben einer Heirat, die in einem zeitlichen Zusammenhang mit dem Wegzug stattfinden müsse, müsse durch den Wegzug eine Familienzusammenführung erfolgen; eine solche liege im Streitfall nicht vor, weil die Ehegatten schon vor dem Wegzug zusammengelebt hätten und zusammen in die Schweiz verzogen seien.

## 12

Zur Begründung des weiterhin verfolgten Klagebegehrens tragen die Kläger vor, streitig sei noch bzw. erstmals die Anwendung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz. Dadurch komme es zu einem Problem in formeller Hinsicht, weil im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 19. September 1994 (BStBl I 1994, 683) in Tz. 41 festgelegt sei, dass Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz nicht anzuwenden sei, wenn der Umzug in die Schweiz erfolgt sei wegen einer Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit. Nach dem Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. Juli 2011 (I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005) sei dies eine Billigkeitsregelung nach § 163 AO. Mit § 18 Abs. 2 sei diese Regelung in die Konsultationsvereinbarungen mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (KonsVerCHEV) vom 20. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 2187) aufgenommen worden. Seither werde im Schrifttum kontrovers darüber diskutiert, ob es sich hier weiterhin um eine Billigkeitsregelung nach § 163 AO handle, was überwiegend bejaht werde (z.B. Brandis in Wassermeyer, DBA Schweiz, Art. 15 Rn. 30 [Stand Mai 2012], Art. 1 Rn. 8 [Stand Januar 2013]). Mit Urteil vom 10. Juni 2015 (I R 79/13, BStBl II 2016, 326) betreffend § 24 KonsVerCHEV habe sich der BFH mit seiner Entscheidung im Ergebnis dieser Auffassung angeschlossen, dass es mit diesen Konsultationsvereinbarungen nicht gelungen sei, eine gültige Rechtsverordnung zu erlassen. Mit BMF-Schreiben vom 31. März 2016 (BStBl I 2016, 474) sei daraufhin angeordnet worden, die Grundsätze dieses BFH-Urteils nur für bestimmte Regelungen anzuwenden, zu denen § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV jedoch nicht gehöre. Deshalb würden das Bayerische Landesamt für Steuern und damit auch das FA die Auffassung vertreten, dass die Anwendung dieser Bestimmung Teil des Steuerfestsetzungsverfahrens und nicht mehr Billigkeitsmaßnahme sei. Zwar habe sich der BFH im vorgenannten Urteil zu dieser Frage nicht direkt geäußert, sodass es auch nicht zwingend erscheine, dass aus dem Nichtanwendungserlass des BMF geschlossen werden könne, dass das BMF auch die Anwendung des § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV habe regeln wollen. Da aber die Gerichte ohnehin nicht an den Nichtanwendungserlass gebunden seien, könne aus der Entscheidung des BFH nach Meinung der Kläger nur der Schluss gezogen werden, dass sich an der im Beschluss des BFH vom 27. Juli 2011 (I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005) aufgezeigten Rechtslage nichts geändert habe und über die Streitfrage weiterhin im Billigkeitswege entschieden werden müsse.

## 13

Dann aber stelle sich die Frage, ob das FA nicht schon eine entsprechende Billigkeitsentscheidung getroffen habe. Denn im Schriftsatz vom 19. Dezember 2014 stelle das FA zur Anwendung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz fest, dass diese Regelung hier nicht greife, da der Wegzug in die Schweiz wegen Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit erfolgt sei.

## 14

Letztendlich sei die Frage, in welchem Verfahren über die Regelung des § 18 Abs. 2 KonsVerCHEF zu befinden sei, zwar formell bedeutsam, aber materiell nicht entscheidend, weil in beiden Verfahren die Anwendung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz zu verneinen wäre. Denn auch im Festsetzungsverfahren würden die vom BFH festgelegten Grundsätze gleichermaßen greifen. Die Verwaltungsanweisung der OFD Karlsruhe in Fach A Teil 4 Nr. 1 (sog. Grenzgängerhandbuch), wonach ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Wegzug und Heirat erforderlich sei, der noch als gegeben anzusehen sei, wenn die Heirat in einem Zeitraum von sechs Monaten vor und sechs Monaten nach dem Wegzug erfolge, habe weiterhin Bestand.

## 15

Der BFH habe in seiner Entscheidung vom 27. Juli 2011 (I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005) unmissverständlich dargelegt, dass es sich bei der strittigen Regelung in Gestalt der weiterhin geltenden Verwaltungsanweisung in Fach A Teil 4 Nr. 1 des Grenzgängerhandbuchs der OFD Karlsruhe um eine willkürfreie Indizregel für den sachlichen Zusammenhang zwischen Wegzug und Heirat handle. Damit werde für Rechtssicherheit gesorgt, weil die Frage „wegen Heirat“ eine innere Tatsache sei, die nur jeder Ehegatte für sich selbst zweifelsfrei beantworten könne. Deshalb könne die Finanzverwaltung in diese Formulierung auch ein Zeitmoment hineinlesen, um dem Rechnung zu tragen. Eine zeitliche Grenze schaffe zudem Planungssicherheit für Heiratswillige, vermittele Steuerpflichtigen über den Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung Vertrauensschutz und setze sie insoweit nicht den möglichen Unwägbarkeiten einer späteren Tatsachen- und Beweiswürdigung durch Dritte aus.

## 16

Die vom FA dargestellte Unterscheidung, wonach § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV eine begünstigende Regelung sei und deshalb die Erwägungen des BFH betreffend § 24 KonsVerCHEV nicht gelten sollten, greife nicht. Auch bei § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV gehe der Verordnungstext über den Text des Abkommens hinaus. Abgesehen davon seien Billigkeitsmaßnahmen immer begünstigende Regelungen.

#### 17

Die Ausführungen zum Motiv für den Umzug seien verwunderlich. Denn das Motiv der „Familienzusammenführung“ habe es bei dieser Vereinbarung nur aus der Sicht der Schweiz gegeben. Nun werde die Ablehnung auf das Motiv für diese Vereinbarung auf schweizerischer Seite gestützt, während das Motiv für die Anwendung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz „Steuerflucht“ überhaupt nicht hinterfragt werde. Zwar möge das Motiv für die Anwendung einer gesetzlichen Vorschrift in der Regel keine Rolle spielen, so diene es im Streitfall dem FA dennoch dazu, eine Vertrauensschutzregelung auszuhebeln. Ein Motiv sei eindeutig nicht als Voraussetzung für die Anwendung dieser Regelung festgelegt. Der BFH habe im Beschluss vom 27. Juli 2011 (I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005) nur darauf abgestellt, dass die Zeitregel der 6-monatigen Frist vor oder nach dem Wegzug als willkürfreie Indizienregel für den sachlichen Zusammenhang zwischen Wegzug und Heirat anzusehen sei.

#### 18

Selbst wenn auf das Motiv der Familienzusammenführung abzustellen wäre, wäre dieses erfüllt. Denn der Umzug sei wegen Heirat erfolgt und auch eine Familienzusammenführung sei erfolgt, weil es vor der Heirat noch keine solche gegeben habe.

#### 19

Auch die vom FA genannten Gründe dafür, dass das Grenzgängerhandbuch der OFD Karlsruhe nicht zwingend anzuwenden sei, seien nicht stichhaltig. Es sei nicht denkbar, dass der BFH darin eine Vertrauensschutzregelung gesehen hätte, wenn er nicht davon ausgegangen wäre, dass diese für die Verwaltung allgemein gelte.

#### 20

Die vom FA in der Ablehnung genannten zwei Prüfungsebenen gebe es nicht.

#### 21

Die Kläger beantragen,

unter Änderung des Bescheides vom 29. Januar 2018 die Einkünfte der Klägerin aus ihrer nichtselbständigen Tätigkeit von September bis Dezember 2012 i.H.v. 14.996 € von der Besteuerung freizustellen und nur dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen und die Einkommensteuer 2012 entsprechend herabzusetzen.

#### 22

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

#### 23

Das FA verweist zur Klageerwiderung im Wesentlichen darauf, dass die Klägerin nur an einem Tag von der Schweiz nach Deutschland gefahren sei, so dass die Anwendung der Grenzgängerregelung ausscheide. Im Übrigen greife ohnehin Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz ein.

#### 24

Der Erlassantrag der Kläger gemäß § 163 AO sei abgelehnt worden, weil das FA der Auffassung sei, dass es sich bei der Regelung des § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV nicht um eine Billigkeitsregelung, sondern um eine gesetzliche Regelung im Rahmen der Steuerfestsetzung handle. Denn durch Schaffung der Ermächtigungsgrundlage in § 2 Abs. 2 AO sei die Rechtsgrundlage für den Erlass von Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen gelegt worden. Auf dieser Grundlage sei die KonsVerCHEV in den Rang einer Rechtsverordnung gestellt worden. An dieser Einschätzung ändere auch das BFH-Urteil vom 10. Juni 2015 (I R 79/13, BStBl II 2016, 326) nichts, da sich dieses ausschließlich mit § 24 KonsVerCHEV befasse und dabei feststelle, dass es ausgeschlossen sei, mittels Verordnung den Text des Abkommens und damit die Besteuerungszuordnung für Einkünfte zu verändern. Dabei verweise der BFH auf Art. 80 des Grundgesetzes (GG) und den dort verorteten Grundsatz des Gesetzesvorbehalts. Bei der Prüfung des Gesetzesvorbehalts seien vor dem Hintergrund der Wesentlichkeitstheorie die

Anforderungen an das Maß der gesetzlichen Bestimmtheit einer Ermächtigung zu Gunsten eines Steuerpflichtigen geringer als bei Eingriffsermächtigungen, weil deren Grundrechtsrelevanz regelmäßig erheblich gewichtiger sei (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - vom 19. April 1978 2 BvL 2/75, BStBl II 1978, 548). Vorliegend stelle die in § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV niedergelegte Regelung eine den Steuerpflichtigen ausschließlich begünstigende Regelung dar, denn sie normiere eine teleologische Einschränkung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz, der eine Steuerpflicht im Inland begründe. Vor diesem Hintergrund sei ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot oder den Gesetzesvorbehalt bei § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV nicht ersichtlich. Dementsprechend ordne das BMF-Schreiben vom 31. März 2016 (BStBl I 2016, 474) die Anwendung der Rechtsverordnung weiter an, soweit sie nicht § 24 KonsVerCHEV betreffe.

## **25**

Unabhängig davon komme § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV vorliegend bei zutreffender Auslegung nicht zur Anwendung. Voraussetzung für das Vorliegen der Ausnahmeregelung sei neben der Heirat, die in einem zeitlichen Zusammenhang mit dem Wegzug stattfinden müsse, dass hierdurch eine Familienzusammenführung erfolge. Eine Familienzusammenführung liege vor, wenn vor dem Wegzug ein Partner in einem anderen Land lebe und der Wohnsitz durch den Wegzug zusammengelegt werde. Auslösendes Moment für den Wegzug müsse daher - wofür schon der Wortlaut spreche - die Heirat sein. Wenn - wie im vorliegenden Fall - die Ehegatten schon vor der Eheschließung zusammenlebten, erfordere die Heirat keinen Wegzug. Dafür spreche auch das Motiv der Schweiz für die getroffene Ausnahmeregelung, wonach der Familienzusammenführung ein höherer Stellenwert einzuräumen sei als der vom Gesetz als Regelfall vermuteten Steuerflucht. Auch wenn Motive für die Vereinbarung aus deutscher Sicht nicht veröffentlicht seien, sei anzunehmen, dass Deutschland im Rahmen der getroffenen Vereinbarung die Schweizer Ansicht übernommen habe. Auch der BFH sehe in der Regelung die Begünstigung einer Familienzusammenführung, dies aber nur bei einer Heirat und nur im zeitlichen Zusammenhang mit dem Wegzug (BFH-Beschluss vom 27. Juli 2011 I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005). Daraus ergebe sich ein Stufenverhältnis in Bezug auf die Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen. Diese seien im Streitfall nicht erfüllt, weil die Kläger schon seit 2007 und damit weit vor der Eheschließung in einem gemeinsamen Haushalt lebten. Auch wenn die Regelung im Grenzgängerhandbuch der OFD Karlsruhe, an das die bayerische Finanzverwaltung nicht gebunden sei, mit dem zeitlichen Moment der Einhaltung einer Sechsmonatsfrist zwischen Heirat und Wegzug eine willkürfreie Indizregelung konkretisiere, so fehle es vorliegend jedoch bereits am Tatbestandsmerkmal der Familienzusammenführung.

## **26**

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze verwiesen. Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 25. April 2019 wird Bezug genommen.

II.

## **27**

Die Klage ist unbegründet.

## **28**

Die Klägerin ist in Deutschland einkommensteuerrechtlich und abkommensrechtlich steuerpflichtig.

## **29**

1. Die Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit sind im Streitjahr auch für die Zeit ab dem Umzug in die Schweiz zu Recht der deutschen Besteuerung unterworfen worden.

## **30**

a) Die Klägerin war im Streitjahr bis zum Umzug in die Schweiz am 17. August 2012 unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 EStG und unterlag ab dem 17. August 2012 der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Sie unterlag daher mit allen im Streitjahr erzielten Einkünften der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 7 EStG).

## **31**

b) Die im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte der - nach der Maßgabe des Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz in der Schweiz seit 17. August 2012 ansässigen - Klägerin unterliegen auch abkommensrechtlich der deutschen Besteuerung.

## 32

aa) Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz ist einschlägig und führt zu einem Besteuerungsrecht Deutschlands.

## 33

(1) Nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz (dem nach Art. 15a Abs. 1 Satz 4 DBA-Schweiz Vorrang vor der Grenzgängerregelung eingeräumt wird) kann unter bestimmten Voraussetzungen eine von Deutschland in die Schweiz verzogene Person u.a. im Jahr des Wegzugs mit ihren aus Deutschland stammenden Einkünften in Deutschland besteuert werden. Diese Bestimmungen gelten nicht, wenn die natürliche 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.

## 34

Inhalt der Regelung ist eine Verzögerung der Gewährung der Abkommensvorteile für den sog. Wegzügler, um einer „Steuerflucht“ entgegenzuwirken (BFH-Urteil vom 2. September 2009 I R 111/08, BStBl II 2010, 387).

## 35

(2) Die Klägerin erfüllt - zwischen den Beteiligten unstreitig - den Tatbestand des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz.

## 36

bb) Im Streitfall führt die Heirat der Klägerin vor dem Wegzug in die Schweiz nicht zu einer Änderung am Besteuerungsrecht Deutschlands. Denn das in § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV als sog. Heiratsprivileg zum Ausdruck gebrachte Abkommensverständnis wird nicht durch den Wortlaut des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz gedeckt und ist deshalb für eine Änderung der Besteuerungsbefugnisse eines DBA nicht verbindlich.

## 37

(1) Nach § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV ist die Regelung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz nicht anzuwenden, wenn der Wegzug in die Schweiz wegen Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit erfolgt (inhaltlich identisch zur bisherigen Regelung im BMF-Schreiben vom 19. September 1994, BStBl I 1994, 683 Rn. 41).

## 38

(2) Der Gesetzgeber hat zwar vermittels des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) mit § 2 Abs. 2 AO (erstmalig) eine Ermächtigungsgrundlage geschaffen, wonach - so Satz 1 der Vorschrift - das BMF ermächtigt wird, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zu erlassen. Konsultationsvereinbarungen in diesem Sinne sind nach Satz 2 der Vorschrift einvernehmliche Vereinbarungen der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit dem Ziel, Einzelheiten der Durchführung eines solchen Abkommens zu regeln, insbesondere Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des jeweiligen Abkommens bestehen, zu beseitigen. Mit diesem tatbestandlich umschriebenen Inhalt zielt die Neuregelung darauf ab, zwischenstaatlichen behördlichen Konsultationsvereinbarungen i.S.d. Art. 25 Abs. 3 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-MA) den Rang einer Rechtsverordnung zu verleihen (BFH-Urteil vom 10. Juni 2015 I R 79/13, BStBl II 2016, 326).

## 39

In Art. 18 Abs. 2 KonsVerCHEV ist das für die im Streitfall in Rede stehende Regelung des Wegzugs in die Schweiz wegen Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit geschehen.

## 40

(3) Jedoch genügt die neugeschaffene Ermächtigungsgrundlage nicht den dafür gebotenen Bestimmtheitsanforderungen des Art. 80 Abs. 1 GG und ist im Ergebnis nicht geeignet, die seitens der Finanzverwaltung beanspruchte (vgl. BMF-Schreiben vom 12. November 2014, BStBl I 2014, 1467 Tz. 5.5.4.2 Rn. 183 ff.) Verbindlichkeit der zwischenstaatlich gefundenen Abkommensauslegung herbeizuführen.

## 41

(a) Nach Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG können durch Gesetz die Bundesregierung, ein Bundesminister oder die Landesregierungen ermächtigt werden, Rechtsverordnungen zu erlassen. Nach Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG müssen dabei Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt werden.

#### 42

(b) Diesem Erfordernis ist im Streitfall nicht Genüge getan. Der Senat schließt sich hierbei den Ausführungen des BFH in den Urteilen vom 10. Juni 2015 (I R 79/13, BStBl II 2016, 326 betreffend § 24 Abs. 1 KonsVerCHEV) und vom 30. Mai 2018 (I R 62/16, BFH/NV 2019, 62 betreffend § 9 Abs. 1 KonsVerCHEV) an.

#### 43

Danach ist es auch vermittels einer weit gefassten oder verstandenen Ermächtigungsregelung ausgeschlossen, den Text des Abkommens und damit die besagte Besteuerungszuordnung für die betreffenden Einkünfte zu verändern (BFH-Urteil vom 10. Juni 2015 I R 79/13, BStBl II 2016, 326 m.w.N.). So aber liegt der Streitfall. Denn Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz lässt für die Frage der Wegzugsbesteuerung im Fall der Heirat keine Spielräume; insoweit geht § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV über den klaren Wortlaut des Abkommens hinaus (BFH-Urteil vom 19. November 2003 I R 64/02, BFH/NV 2004, 765; BFH-Beschluss vom 27. Juli 2011 I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005 m.w.N.; entgegen BMF-Schreiben vom 31. März 2016, BStBl I 2016, 474, wonach die Grundsätze des BFH-Urteils vom 10. Juni 2015 I R 79/13, BStBl II 2016, 326 außer auf § 24 Abs. 1 Satz 2 KonsVerCHEF lediglich auch auf entsprechende Regelungen betreffend Abfindungszahlungen in anderen DBA anzuwenden sind).

#### 44

Im Übrigen enthält § 2 Abs. 2 AO im Hinblick auf Ausnahmen von Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz keine näheren Vorgaben zu Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Verordnungsermächtigung und genügt damit (auch) nicht den Bestimmtheitsanforderungen, die nach Art. 80 Abs. 1 GG an eine Verordnungsermächtigung zu stellen sind (BFH-Urteile vom 10. Juni 2015 I R 79/13, BStBl II 2016, 326 betreffend § 24 Abs. 1 KonsVerCHEV; vom 30. Mai 2018 I R 62/16, BFH/NV 2019, 62 betreffend § 9 Abs. 1 KonsVerCHEV).

#### 45

Die Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarung vom 17. März 2010 genügt damit trotz ihrer unilateralen „Anhebung“ in eine Rechtsverordnung nicht den Anforderungen des Gesetzesvorbehalts nach Art. 20 Abs. 3 GG.

#### 46

(c) Die Argumentation, wonach die Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage bei begünstigenden Regelungen - wie bei § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV - weniger streng seien als bei belastenden Regelungen (BVerfG-Beschluss vom 30. Januar 1968 2 BvL 15/65, BStBl II 1968, 296) führt zu keiner anderen Beurteilung. Denn auch bei begünstigenden Regelungen kann nicht darauf verzichtet werden, dass Inhalt, Zweck und Ausmaß der Ermächtigung hinreichend bestimmt sind (BVerfG-Beschluss vom 30. Januar 1968 2 BvL 15/65, BStBl II 1968, 296 Rn. 36).

#### 47

cc) Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz ist nicht europarechtswidrig (Urteil des Europäischen Gerichtshofs - EuGH - vom 19. November 2015 C-241/14, BStBl II 2017, 238).

#### 48

dd) Mangels Verbindlichkeit des auf einer nicht hinreichenden Verordnungsermächtigung beruhenden § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV kann dieser nur als Billigkeitsregelung gewertet werden. Die Anwendung von Billigkeitsregelungen kann indessen nicht Gegenstand des Steuerfestsetzungsverfahrens sein, sondern nur in einem hiervon zu unterscheidenden Verfahren gemäß § 163 oder § 227 AO verfolgt werden (Kempermann in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 15a Rn. 32 [Stand Juli 2017]; Brandis in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15 Rn. 30 [Stand Mai 2012]; BFH-Urteil vom 19. November 2003 I R 64/02, BFH/NV 2004, 765 zum „Heiratsprivileg“ im BMF-Schreiben vom 19. September 1994, BStBl I 1994, 683).

#### 49

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.