Titel:

Besteuerung der Einkünfte aus einer nichtselbständigen Arbeit in Deutschland nach dem Wegzug in die Schweiz

Normenketten:

AO § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

GG Art. 80

BGB § 1353

Schlagworte:

DBA-Schweiz, Konsultationsvereinbarungsverordnung-Schweiz, Grenzgängerregelung, Anrechnung, Auslegung, Doppelbesteuerung, Einkommen, Einspruch, Vereinbarung, Steuerfestsetzung, Selbstbindung der Verwaltung, Schweiz, Revision, Konsultationsvereinbarungsverordnung, Billigkeitsmaßnahme

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstelle:

BeckRS 2019, 8158

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

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

2

Die (seit Mai 2012 verheiratete) Klägerin bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Deutschland. Sie verlegte zusammen mit ihrem Ehemann, einem Schweizer Staatsangehörigen, ihren Wohnsitz am 17. August 2012 von Deutschland nach S in der Schweiz.

3

Der Ehegatte 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

Nach Schriftsatztausch über streitige Fragen (u.a. mit einem Schriftsatz des beklagten Finanzamts - FA - vom 19. Dezember 2014) setzte das FA mit Bescheid vom 31. März 2015 die Einkommensteuer 2012 der Klägerin und ihres Ehemannes auf 18.484 € fest. Dabei ging es - abweichend von der Steuererklärung der Ehegatten - 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 Klägerin und ihren Ehemann nicht anwendbar sei.

5

Dagegen legten die Ehegatten Einspruch ein.

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 nunmehr hinsichtlich der Einkünfte des Ehemannes der Klägerin 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

Dagegen wandten sich die Ehegatten mit einer Klage (Az. ...). Nach Klageerhebung erließ das FA - nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens, dessen Ergebnis von den Ehegatten abgelehnt wurde - aufgrund einer Anweisung des Bayerischen Landesamtes für Steuern zuletzt am 29. Januar 2018 einen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheid, mit dem die Verständigungslösung (deutsches Besteuerungsrecht nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz, Anrechnung der schweizerischen Steuer) umgesetzt wurde. Die eingelegte Klage blieb aufrechterhalten mit dem Begehren, die Einkünfte der Klägerin von September bis Dezember 2012 von der deutschen Besteuerung (unter Progressionsvorbehalt) freizustellen. Dabei gingen die Ehegatten jedoch im Wesentlichen davon aus, dass Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz nicht anwendbar sei, wenn der Umzug in die Schweiz wegen einer Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit erfolge. Der dies regelnde § 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 -) sei jedoch eine Billigkeitsregelung nach § 163 AO und daher sei darüber nicht im Steuerfestsetzungsverfahren, sondern einem Verfahren über eine Billigkeitsmaßnahme zu entscheiden. Das FA vertrat in diesem Klageverfahren die Ansicht, Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz sei einschlägig, weil die Voraussetzungen des im Steuerfestsetzungsverfahren zu beachtenden § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV (sog. „Heiratsprivileg“) nicht vorlägen. Denn der Wegzug sei nicht wegen Heirat, also Familienzusammenführung, erfolgt, sondern erst Jahre nach dem Zusammenleben in einem gemeinsamen Haushalt in Deutschland.

9

Mit Schreiben vom 6. Februar 2018 beantragte die Klägerin beim FA, nach § 163 AO von der Anwendung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz abzusehen, weil sie nur drei Monate vor ihrem Umzug in die Schweiz und damit innerhalb von sechs Monaten (vgl. OFD Karlsruhe in Fach A Teil 4 Nr. 1 des sog. Grenzgängerhandbuchs) geheiratet habe.

10

Mit Bescheid vom 15. Februar 2018 - adressiert an die Klägerin und ihren Ehemann - lehnte das FA den beantragten Erlass ab. Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein.

11

Mit Bescheid vom 26. Februar 2018 wurde der Bescheid vom 15. Februar 2018 über die „Ablehnung des Erlasses“ aufgehoben. Mit Bescheid vom 28. Februar 2018 - nunmehr adressiert an die Klägerin - wurde der beantragte „Erlass nach § 163 AO“ erneut abgelehnt. Dabei ging das FA im Wesentlichen davon aus, dass der Antrag der Klägerin auf abweichende Steuerfestsetzung gemäß § 163 AO abzulehnen sei, weil 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 § 2 Abs. 2 AO sei die

Ermächtigungsgrundlage 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 Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) 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 Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 31. März 2016 (BStBl I 2016, 474) die Anwendung der Rechtsverordnung weiter an, soweit sie nicht § 24 KonsVerCHEV betreffe.

12

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 schweizerische 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 Klägerin und ihr Ehemann 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.

13

Darüber hinaus ließen sich aus dem vorgetragenen Sachverhalt keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass dessen Behandlung im Einzelfall mit dem Sinn und Zweck des Steuergesetzes nicht vereinbar sei. Gründe, die eine Ausnahme von der genannten allgemeinen Sachbehandlung erforderlich machten, seien weder vorgetragen noch ersichtlich. Insbesondere sei nicht erkennbar, dass eine Notwendigkeit bestehe, im konkreten Einzelfall im Wege der Billigkeit über die Ausnahme des § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV hinaus von der Festsetzung der Steuer gemäß Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz abzusehen.

14

Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 26. März 2018 als unbegründet zurück.

15

Zur Begründung der dagegen gerichteten Klage trägt die Klägerin im Wesentlichen Folgendes vor: Streitig sei die Anwendung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz. Dadurch komme es zu einem Problem in formeller Hinsicht, weil im BMF-Schreiben 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 BFH-Beschluss 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 des 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 Klägerin 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.

16

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.

17

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 im Grenzgängerhandbuch habe weiterhin Bestand.

18

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.

19

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.

20

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.

21

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.

22

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.

23

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

24

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid vom 28. Februar 2018 und die Einspruchsentscheidung vom 26. März 2018 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Einkommensteuer 2012 abweichend dahingehend festzusetzen, dass die Einkünfte der Klägerin aus ihrer nichtselbständigen Tätigkeit von September bis Dezember 2012 i.H.v. 14.996 € von der Besteuerung freigestellt werden und nur dem Progressionsvorbehalt unterworfen werden.

25

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

26

Das FA verweist zur Klageerwidern im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung bzw. den Bescheid über die Ablehnung der Billigkeitsmaßnahme vom 28. Februar 2018.

27

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.

Entscheidungsgründe

II.

28

Die Klage ist unbegründet.

29

Die Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme durch das FA ist nicht rechtswidrig. Die Klägerin hat keinen Anspruch auf eine abweichende Festsetzung der Einkommensteuer.

30

1. Nach § 163 Satz 1 AO kann eine Steuer u.a. niedriger festgesetzt werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falles unbillig ist. Die Unbilligkeit der Erhebung einer Steuer, an die § 163 AO die Möglichkeit einer abweichenden Steuerfestsetzung knüpft, kann sich aus sachlichen oder aus persönlichen Gründen ergeben, wobei die Beteiligten des Streitfalles zu Recht nur um die erste Variante streiten. Sachlich unbillig ist die Festsetzung einer Steuer, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den

Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Einzelfall derart zuwiderläuft, dass die Steuererhebung als unbillig erscheint, d.h., dass nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber die zu entscheidende Frage im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme geregelt hätte, wenn er sie geregelt hätte (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 26. Mai 1994 IV R 51/93, BStBl II 1994, 833; vom 19. März 2009 V R 48/07, BStBl II 2010, 92).

31

Die abweichende Steuerfestsetzung ist eine Maßnahme der finanzbehördlichen Billigkeit im Steuerschuldverhältnis, über die in einem vom Steuerfestsetzungsverfahren gesonderten Verfahren durch eigenständigen Verwaltungsakt zu entscheiden ist. Dieser Verwaltungsakt unterliegt, wenn die begehrte Billigkeitsmaßnahme abgelehnt wurde, nur einer eingeschränkten gerichtlichen Überprüfung (§ 102 der Finanzgerichtsordnung - FGO -); diese beschränkt sich darauf, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens nicht beachtet wurden oder Ermessen fehlerhaft ausgeübt wurde.

32

Ist eine Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten (§ 5 AO). Vorgesetzte Dienststellen können dazu ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften erlassen, die unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung und damit der Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes - GG -) von Bedeutung sein können; das gilt aber nur, wenn sich die in ihnen getroffenen Regelungen innerhalb der Grenzen halten, die das GG und die Gesetze der Ausübung des Ermessens setzen. Deshalb muss bei einer Billigkeitsrichtlinie die getroffene Regelung Recht und Billigkeit entsprechen (z.B. BFH-Urteil vom 19. März 2009 V R 48/07, BStBl II 2010, 92).

33

Für die Auslegung einer ermessenslenkenden Verwaltungsvorschrift ist nicht maßgeblich, wie das Gericht eine solche Verwaltungsanweisung versteht, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte. Das Gericht darf daher solche Verwaltungsanweisungen nicht selbst auslegen, sondern nur darauf überprüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (z.B. BFH-Urteil vom 13. Januar 2005 V R 35/03, BStBl II 2005, 460).

34

Nur ausnahmsweise kann ein Gericht eine Verpflichtung zum Erlass aussprechen, nämlich dann, wenn der Ermessensspielraum der Finanzbehörde derart eingeschränkt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (sog. „Ermessensreduzierung auf Null“; ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BStBl II 1995, 297).

35

2. Im Streitfall ist das FA zwar zu Unrecht davon ausgegangen, dass § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV keine Billigkeitsregelung ist. Jedoch war - soweit das FA in seiner Entscheidung hilfsweise von der Anwendung des § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV als Billigkeitsregelung ausgegangen ist - die vom FA vorgenommene Auslegung der ermessenslenkenden Verwaltungsvorschrift möglich.

36

a) Das FA ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV keine Billigkeitsregelung ist.

37

aa) 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.

38

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).

39

Nach § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV ist die Regelung des Artikels 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).

40

bb) 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).

41

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.

42

cc) 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.

43

(1) 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.

44

(2) 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.

45

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, 471, 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 KonsVerCHEV lediglich auch auf entsprechende Regelungen betreffend Abfindungszahlungen in anderen DBA anzuwenden sind).

46

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 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).

47

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.

48

(3) 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).

49

b) Jedoch war - soweit das FA in seiner Entscheidung hilfsweise von der Anwendung des § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV als Billigkeitsregelung ausging - die vom FA vorgenommene Auslegung der ermessenslenkenden Verwaltungsvorschrift möglich.

50

aa) 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).

51

Dies geht auf eine Verständigungsvereinbarung des BMF mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) „betr. Wegzuger-Grenzgänger“ zurück. Diese Regelung kam rückwirkend zum Inkrafttreten des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (ab dem Jahr 1972) zur Anwendung. Motive für diese Vereinbarung aus deutscher Sicht sind nicht veröffentlicht. Grundgedanke der Regelung ist aus schweizerischer Sicht, „der Familienzusammenführung einen höheren Stellenwert einzuräumen als der vom Gesetz als Regelfall vermuteten Steuerflucht“. Die deutschen Finanzbehörden der Länder haben zu dieser Verständigungsvereinbarung zwischen BMF und ESTV Verwaltungsanweisungen erlassen (u.a. die Oberfinanzdirektion Karlsruhe in Fach A Teil 4 Nr. 1 des Grenzgängerhandbuchs), nach der ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Wegzug und Heirat erforderlich ist; dieser sei „als noch gegeben anzusehen, wenn die Heirat in einem Zeitraum von sechs Monaten vor und sechs Monaten nach dem Wegzug erfolgt“ (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 27. Juli 2011 I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005 m.w.N.).

52

bb) Die Auslegung des FA, § 18 Abs. 2 KonsVerCHEV lasse es mit der Formulierung „wegen Heirat“ nicht zu, das Heiratsprivileg anzuwenden, wenn die späteren Ehegatten bereits vor Heirat und Umzug einen gemeinsamen Haushalt begründet hätten, so dass eine Familienzusammenführung nicht mehr vorliege, ist möglich.

53

(1) Der Wortlaut „Wegzug in die Schweiz wegen Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit“ lässt die vom FA vertretene Auslegung zu. Denn die Formulierung „wegen Heirat“ bringt - neben einem zeitlichen Moment - in erster Linie einen Veranlassungszusammenhang zum Ausdruck. Dieser ist zwar ohne weiteres gegeben, wenn in zeitlicher Nähe zur Heirat ein Ehegatte zum anderen zieht. Das FA kann den Veranlassungszusammenhang jedoch willkürfrei verneinen, wenn beide Ehegatten ihren bisherigen gemeinsamen Wohnsitz in zeitlicher Nähe zur Heirat gemeinsam in die Schweiz verlegen.

54

(2) Die Regelung im Grenzgängerhandbuch, wonach von der Anwendung der Abwandererregelung abgesehen wird, wenn der Wegzug in zeitlichem Zusammenhang mit der Heirat erfolgt ist und wonach ein zeitlicher Zusammenhang dabei als noch gegeben anzusehen ist, wenn die Heirat in einem Zeitraum von sechs Monaten vor und sechs Monaten nach dem Wegzug erfolgt, steht der vom FA vorgenommenen

Auslegung nicht entgegen. Denn die von den Finanzbehörden im Grenzgängerhandbuch aufgenommene Zeitzone von sechs Monaten - letztlich wohl aus Zweckmäßigkeitserwägungen - liest in die Formulierung „wegen Heirat“ (auch) ein Zeitmoment hinein, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass letztlich nur jeder Ehegatte für sich selbst zweifelsfrei beantworten könne, wann der definitive Entschluss zur Eheschließung gefallen ist. Eine zeitliche Grenze schafft zudem Planungssicherheit für Heiratwillige, vermittelt Steuerpflichtigen über den Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung Vertrauensschutz und setzt sie insoweit nicht den möglichen Unwägbarkeiten einer späteren Tatsachen- und Beweiswürdigung durch Dritte aus (vgl. zum Ganzen Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 6. Mai 2010 3 K 3043/09, EFG 2010, 1980).

55

Damit ist aber die Auslegung der Finanzverwaltung nicht ausgeschlossen, dass diese zeitliche Vereinfachungsregel ein Erfordernis des Wegzugs eines (künftigen) Ehegatten zum bereits in der Schweiz lebenden (künftigen) Ehegatten unberührt lässt und lediglich bei Vorliegen dieser Konstellation eingreift.

56

(3) Dieser Auslegung steht weiter nicht hinderlich entgegen, dass Grundgedanke der Regelung aus schweizerischer Sicht ist, „der Familienzusammenführung einen höheren Stellenwert einzuräumen als der vom Gesetz als Regelfall vermuteten Steuerflucht“, während Motive für diese Vereinbarung aus deutscher Sicht nicht veröffentlicht sind. Denn das Schweigen Deutschlands zu den Motiven bedeutet nicht, dass die schweizerischen Grundgedanken der Familienzusammenführung bei der Auslegung der Regelung irrelevant sind. Auch die diesbezügliche höchstrichterliche Rechtsprechung erkennt in der Ausgestaltung der Billigkeitsregelung die „Begünstigung einer Familienzusammenführung aber nur bei einer Heirat und nur im zeitlichen Zusammenhang mit dem Wegzug“ (BFH-Urteil vom 27. Juli 2011 I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005). Dann aber ist das Verständnis der Verwaltung, eine Familie könne nicht „zusammengeführt“ werden, wenn bereits vorher ein gemeinsamer Wohnsitz - außerhalb der Schweiz - bestanden habe, nicht willkürlich.

57

(4) Dass die künftigen Ehegatten während der Zeit des gemeinsamen vorherigen Wohnsitzes lediglich von Mai bis August 2012 verheiratet, jedoch die Jahre 2007 bis Mai 2012 nicht verheiratet waren, mithin noch keine „Familie“ waren, die „zusammengeführt“ werden konnte, macht die Auslegung durch die Finanzverwaltung nicht unmöglich.

58

Zwar verbietet Art. 6 Abs. 1 GG, wonach Ehe und Familie unter dem besonderen Schutze der staatlichen Ordnung stehen, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen; insbesondere untersagt ist eine Benachteiligung von Ehegatten gegenüber Ledigen (z.B. BVerfG-Beschluss vom 11. Oktober 2005 1 BvR 2627/03, BFH/NV 2006, Beilage 1, 77). Art. 6 Abs. 1 GG verlangt aber keine Besserstellung der Ehegatten gegenüber Unverheirateten, solange nicht spezifische Belastungen auszugleichen sind (z.B. BFH-Urteile vom 15. November 2006 XI R 46/05, BFH/NV 2007, 678; vom 25. Juni 2008 X R 36/05, BFH/NV 2008, 2093). Demgemäß kann Art. 6 Abs. 1 GG auch keine Auslegung dergestalt vorprägen, dass bei Verheirateten eine Zusammenführung der Familie auch vorliegt, wenn sie zusammen innerhalb von sechs Monaten nach der Heirat von einem gemeinsamen Wohnsitz in Deutschland zu einem gemeinsamen Wohnsitz in die Schweiz verziehen. Die vom FA gefundene Auslegung behindert auch nicht die Pflicht zur ehelichen Lebensgemeinschaft (§ 1353 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB -) mit dem Zusammenleben an einem von den Ehegatten gemeinsam gewählten Wohnsitz (Urteil des Bundesgerichtshofs - BGH - vom 11. Februar 1987 IVb ZR 15/86, MDR 1987, 651).

59

c) Im Übrigen liegt auch keine sonstige Unbilligkeit in Gestalt einer vom Gesetz nicht vorgesehenen Doppelbesteuerung vor. Denn das FA hat die von der Klägerin in der Schweiz gezahlte Steuer - wie in der (von der Klägerin abgelehnten) Verständigungslösung vereinbart - bereits angerechnet (Art. 4 Abs. 4 Satz 3 DBA-Schweiz).

60

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.