

# Beschluss vom 27. Juli 2011, I R 44/10

**Gerichtliche Überprüfung von Billigkeitsmaßnahmen der Verwaltung - Ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften - Billigkeitserlass für sog. Wegzuger in die Schweiz - "Heiratsprivileg" - Zeitlicher Zusammenhang zwischen Wegzug und Heirat**

BFH I. Senat

DBA CHE Art 4 Abs 4, AO § 5, AO § 163, AO § 227, FGO § 102

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 05. Mai 2010, Az: 3 K 3043/09

## Leitsätze

NV: Die gerichtliche Überprüfung von Billigkeitsmaßnahmen der Verwaltung ist nur eingeschränkt möglich. Wenn im BMF-Schreiben vom 19. September 1994 (BStBl I 1994, 683) zur Grenzgängerbesteuerung (dort: zur sog. überdachenden Besteuerung) der Erlass einer Einkommensteuerschuld bei einem Umzug in die Schweiz "wegen Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit" vorgesehen ist, übt das Finanzamt sein Ermessen nicht fehlerhaft aus, wenn die Billigkeitsmaßnahme wegen des zeitlichen Abstands von knapp 4 Jahren zwischen Umzug und Heirat abgelehnt wird .

## Tatbestand

- 1** I. Streitig ist die Rechtmäßigkeit einer ablehnenden Billigkeitsentscheidung (Antrag auf Erlass der Einkommensteuer des Streitjahres 2004).
- 2** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), ein deutscher Staatsangehöriger, verzog im April 2004 von X in die Schweiz. Dort hatte er einen gemeinsamen Wohnsitz mit seiner Lebenspartnerin, einer Schweizer Staatsangehörigen; die Partner heirateten im Januar 2008.
- 3** Zum 31. März 2004 gab der Kläger seine bisherige Berufstätigkeit in X auf; seit 15. April 2004 arbeitete er wieder in Deutschland. Seither ist er Grenzgänger aus der Schweiz. Neben Einkünften aus der nichtselbständigen Tätigkeit erzielte der Kläger im Streitjahr aus Deutschland außerdem (negative) Einkünfte aus der Vermietung eines Grundstücks sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen.
- 4** Am 30. Januar 2006 gab der Kläger eine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr als beschränkt Steuerpflichtiger ab. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wies den Kläger darauf hin, dass eine Veranlagung nach Maßgabe der unbeschränkten Steuerpflicht durchzuführen sei. Das FA bat um Einreichung einer entsprechenden Erklärung unter Angabe der nach dem Wegzug erzielten deutschen und schweizerischen Einkünfte und um Berücksichtigung des Art. 4 Abs. 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) --DBA-Schweiz 1971--.
- 5** Im Rahmen des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer des Streitjahres trug der Kläger u.a. vor, dass er wegen Heirat in die Schweiz verzogen sei. Aufgrund der Billigkeitsregelung in Tz. 41 des gemeinsamen Einführungsschreibens zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 19. September 1994, BStBl I 1994, 683 [für Besteuerungssachverhalte ab 1. Januar 2010: § 18 Abs. 2 der Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 20. Dezember 2010, BGBl I 2010, 2187, BStBl I 2011, 146], sowie Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung --EstV-- vom 6. September 1994, abgedruckt in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, A 3.3.10) habe er einen Anspruch auf Erlass der Einkommensteuer. Das FA setzte die Einkommensteuer unter Anwendung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971 fest und verwies den Kläger auf die Möglichkeit, sein Erlassbegehren in einem gesonderten Verfahren zu verfolgen. Die Steuerfestsetzung ist bestandskräftig. Einen Erlass der Einkommensteuer lehnte das FA später ab. Die

anschließende Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 6. Mai 2010 3 K 3043/09, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 1980).

- 6 Der Kläger rügt mit der Revision die Verletzung materiellen und formellen Rechts; er beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und das FA zu verpflichten, unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids in der Fassung der Einspruchsentscheidung die festgesetzte deutsche Einkommensteuer zu erlassen, hilfsweise, das FA zu verpflichten, den Antrag des Klägers unter Beachtung der Rechtsauffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) neu zu bescheiden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 9 Die Ablehnung des FA, die Einkommensteuer zu erlassen, ist nicht rechtswidrig. Der Kläger hat daher weder einen Anspruch auf Erlass der Einkommensteuer noch auf Neubescheidung seines Erlassantrags.
- 10 1. Nach § 163 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) kann eine Steuer u.a. niedriger festgesetzt werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falles unbillig ist; § 227 Halbsatz 1 AO sieht vor, dass die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen können, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig ist. Die Unbilligkeit der Erhebung einer Steuer, an die §§ 163, 227 AO die Möglichkeit einer abweichenden Steuerfestsetzung oder eines Erlasses knüpfen, 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 Erhebung vor allem dann, wenn sie im Einzelfall nach dem Zweck des zugrunde liegenden Gesetzes nicht (mehr) zu rechtfertigen ist und dessen Wertungen zuwiderläuft. Umstände, die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestandes einer Vorschrift bewusst in Kauf genommen hat, stehen jedoch dem Erlass entgegen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 19. März 2009 V R 48/07, BFHE 225, 215, BStBl II 2010, 92).
- 11 Abweichende Steuerfestsetzung und Erlass sind Maßnahmen 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 FGO); diese beschränkt sich darauf, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens nicht beachtet wurden oder Ermessen fehlerhaft ausgeübt wurde.
- 12 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) von Bedeutung sein können; das gilt aber nur, wenn sich die in ihnen getroffenen Regelungen innerhalb der Grenzen halten, die das Grundgesetz und die Gesetze der Ausübung des Ermessens setzen. Deshalb muss bei einer Billigkeitsrichtlinie die getroffene Regelung Recht und Billigkeit entsprechen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 225, 215, BStBl II 2010, 92). Dabei ist für die Auslegung einer ermessenslenkenden Verwaltungsvorschrift 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, BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460).
- 13 2. Das FA hat --wie das FG zutreffend entschieden hat-- weder die gesetzlichen Grenzen des Ermessens unbeachtet gelassen noch sein Ermessen fehlerhaft ausgeübt. Der Ablehnungsbescheid ist daher nicht rechtswidrig.
- 14 a) Nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971 darf 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. Darum geht es im Streitfall, da der Kläger im Streitjahr von Deutschland in die Schweiz verzogen ist und in der Folgezeit weiterhin Einkünfte aus einer in Deutschland und für einen deutschen

Arbeitgeber ausgeübten Tätigkeit (und weitere aus Deutschland stammende Einkünfte) erzielt hat. Inhalt der Regelung ist eine Verzögerung der Gewährung der Abkommensvorteile für den sog. Wegzuger, um einer "Steuerflucht" entgegenzuwirken (s. Senatsurteil vom 2. September 2009 I R 111/08, BFHE 226, 276, 282, BStBl II 2010, 387, 390). Dass die aus dem Wortlaut dieser Norm ableitbaren Voraussetzungen erfüllt bzw. die Voraussetzungen der Ausnahmeregelung in Satz 4 des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971 nicht erfüllt sind und dass das FA das daraus erwachsene deutsche Besteuerungsrecht dem Grunde und der Höhe nach zutreffend in der Steuerfestsetzung umgesetzt hat, steht nicht im Streit.

- 15** b) Das BMF hat in seinem Einführungsschreiben zur Neuregelung der sog. Grenzgängerbesteuerung (in BStBl I 1994, 683) allerdings bestimmt, dass Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971 nicht anzuwenden ist, "wenn der Wegzug in die Schweiz wegen Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit erfolgt" (Tz. 41). Dies geht auf eine Verständigungsvereinbarung des BMF mit der EStV "betr. Wegzuger-Grenzgänger" zurück (Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 21. April 1977/Schreiben der EStV vom 10. August 1977, abgedruckt in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B 4.4 Nr. 13). Diese Regelung kam rückwirkend zum Inkrafttreten des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (ab dem Jahr 1972) zur Anwendung (z.B. Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 12. Oktober 1977, abgedruckt in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B 4.4 Nr. 14). 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'"; diese "familiären Gründe" könnten jedenfalls durch einen Zeitablauf von 10 Monaten zwischen Wegzug und Heirat (Hinweis auf "für diesen Anlass üblicherweise zu treffende Vorbereitungen") noch nicht entfallen sein (so die EStV in einer Niederschrift zu einer [gescheiterten] Verständigungsregelung vom 7. April 2005, abgedruckt in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B 4.4 Nr. 26). 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 sog. 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".
- 16** c) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 19. November 2003 I R 64/02 (BFH/NV 2004, 765) entschieden, dass die genannte Regelung über den klaren Wortlaut des Abkommens hinausgeht und deshalb nur als Billigkeitsregelung gewertet werden kann. Eine norminterpretierende Verwaltungsanweisung liegt darin nicht, weil der Wortlaut des Abkommens für diese Einschränkung des Anwendungsbereichs des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971 keinen Anhalt gibt (so auch die dortige Vorinstanz --FG Baden-Württemberg-- im Urteil vom 5. August 2002 12 K 297/01, EFG 2003, 913; zustimmend Hahn, juris-Praxisreport Steuerrecht 1/2004 Anm. 4; Wilke in Gosch/Kroppen/ Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 4 DBA-Schweiz Rz 69; Brandis in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15a Schweiz Rz 35; wohl auch Walter, Internationale Wirtschaftsbriefe 2007, 661 [Fach 5, Gruppe 2, S. 633, 636 f.]; s.a. --bezogen auf Tz. 14 des BMF-Schreibens in BStBl I 1994, 683-- Senatsurteil vom 11. November 2009 I R 15/09, BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602). Es geht damit entgegen der Ansicht der Revision bei der Frage, ob der Kläger die Voraussetzungen der Billigkeitsregelung ("Wegzug wegen Heirat") erfüllt, nicht darum, einen unbestimmten Rechtsbegriff --als (negative) Tatbestandsvoraussetzung einer Eingriffsnorm-- auszulegen; insoweit ist die Lage mit dem auf Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971 bezogenen Senatsurteil in BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387 nicht vergleichbar. Vielmehr geht es um das Maß der (behördlichen) Billigkeitsregelung, die nicht eigenständig Gegenstand der gerichtlichen Kontrolle im Rahmen des § 102 FGO ist.
- 17** d) Der Kläger hält die Billigkeitsregelung im gerichtlichen Verfahren für beachtlich. Denn die darin aufgenommene Zeitregel sei als "willkürliche" Einschränkung der Begünstigung anzusehen; nach der Grundregel "Wegzug wegen Heirat" sei deshalb in seinem Sinne zu entscheiden. Dem ist nicht beizupflichten. Richtigerweise geht es darum, ob die Billigkeitsregelung in der Ausgestaltung, die sie tatsächlich gefunden hat --hier: Begünstigung einer Familienzusammenführung, aber nur bei einer Heirat und nur im zeitlichen Zusammenhang mit dem Wegzug--, in Einklang mit dem Wortlaut und dem Regelungszweck des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971 noch als sachgerechte Beschreibung einer sachlichen Unbilligkeit der gesetzlichen Regelung verstanden werden kann. Wäre dies nicht der Fall, könnte sich der Kläger im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung der ablehnenden Ermessensentscheidung der Behörde schon von daher nicht zu seinen Gunsten auf Tz. 41 des BMF-Schreibens in BStBl I 1994, 683 berufen. Der Senat folgt indessen der --unter den Beteiligten nicht streitigen-- Einschätzung des FG, dass der Dispens von der Anwendung der Abwandererregelung im Falle einer Familienzusammenführung durch Heirat eine sachliche Unbilligkeit vermeidet und dass --insoweit vom FG ausdrücklich festgestellt-- die Zeitregel der 6-monatigen Frist

vor oder nach dem Wegzug als willkürfreie Indizienregel für den sachlichen Zusammenhang zwischen Wegzug und Heirat anzusehen ist.

- 18** Dazu hat das FG zur Zeitgrenze ausgeführt, dass der Wortlaut "wegen Heirat" die von der Verwaltung vertretene Auslegung zulasse. Damit werde für Rechtssicherheit gesorgt: Die Frage, wann der definitive Entschluss zur Eheschließung gefallen sei (und ob er ggf. zwischenzeitlich weggefallen und später wieder neu gefasst worden sei), sei eine innere Tatsache. Sie könne letztlich nur jeder Ehegatte für sich selbst zweifelsfrei beantworten; dieses Wissen gehöre außerdem zur engsten Privatsphäre eines Menschen. Jegliche Sachverhaltsaufklärung durch Finanzbehörden oder Gerichte erfordere ein Eindringen in diese Sphäre; zudem seien die Überprüfungsmöglichkeiten der Angaben naturgemäß eingeschränkt. Daher könne die Finanzverwaltung --letztlich wohl aus Zweckmäßigkeitserwägungen-- in die Formulierung "wegen Heirat" 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. Diesen Erwägungen des FG, die die von den Finanzbehörden gezogene Zeitgrenze als jedenfalls willkürfrei beschreiben, stimmt der Senat zu. Im Übrigen wird man auch der Stellungnahme der EStV in der Niederschrift vom 7. April 2005 (a.a.O.) eine Zeitgrenze entnehmen können.

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