

Urteil vom 10. Januar 2012, I R 49/11

Ausnahme von der sog. überdachenden Besteuerung

BFH I. Senat

DBA CHE Art 4 Abs 4 S 4, DBA CHE Art 4 Abs 4 S 4, DBA CHE Art 15a Abs 1 S 4, DBA CHE Art 15a Abs 1 S 4, DBA CHE Art 4 Abs 4 S 1, DBA CHE Art 4 Abs 4 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 23. Mai 2011, Az: 11 K 2375/09

Leitsätze

NV: Die durch Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz geregelte Zuweisung des Besteuerungsrechts zur Bundesrepublik Deutschland greift nicht ein, 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. Die Würdigung des FG, dass eine solche Absicht zur dortigen Arbeitsaufnahme nicht bestanden hat, bindet im Revisionsverfahren nach Maßgabe des § 118 Abs. 2 FGO.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist eine inländische Steuerpflicht auf der Grundlage der sog. überdachenden Besteuerung gemäß Art. 4 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Schweiz) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 12. März 2002 (BGBl II 2003, 68, BStBl I 2003, 166) --DBA-Schweiz 1971/2002--.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine deutsche Staatsangehörige, war in den Jahren vor dem Streitjahr 2006 im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Im Streitjahr war sie bis zum 30. April 2006 bei der X GmbH in Deutschland angestellt. Sie bewarb sich nach der Insolvenz der X GmbH wegen einer neuen beruflichen Betätigung nicht nur bei inländischen, sondern auch bei schweizerischen Arbeitgebern. Am 14. Juni 2006 schloss sie mit der inländischen Firma Y GmbH einen zunächst auf ein Jahr befristeten Arbeitsvertrag ab (Laufzeit ab dem 19. Juni 2006); der Arbeitsvertrag wurde noch im Juli 2006 um ein Jahr bis zum 18. Juni 2008 verlängert.
- 3 Nach dem Verlust ihres Arbeitsplatzes bei der X GmbH verlegte die Klägerin am 2. Mai 2006 ihren Wohnsitz von ihrem bisherigen Wohnort in A nach B (Deutschland). Am 14. Juni 2006 stellte sie beim Migrationsamt C (Schweiz) ein Gesuch auf Ausländerbewilligung EU-17/EFTA (Formular A1). Als Zweck des Aufenthalts gab sie "Wohnen in ... (Schweiz)" an. Unter "Arbeitgeberdaten" wies sie auf den Arbeitsvertrag mit der Y GmbH hin. Das Migrationsamt erteilte am 9. Oktober 2006 die Zusicherung der Aufenthaltsbewilligung. Als Aufenthaltszweck ist "Im Ausland erwerbstätig" vermerkt.
- 4 Am 14. Juli 2006 zog die Klägerin von B nach D (Schweiz). Ein inländischer Wohnsitz bestand seitdem nicht mehr. Auch nach ihrem Umzug in die Schweiz bewarb sich die Klägerin um eine Arbeitsstelle sowohl bei schweizerischen als auch bei deutschen Arbeitgebern. Am 10. Januar 2008 wurde von der Y GmbH die fristlose Kündigung ausgesprochen. Nach vorübergehender Arbeitslosigkeit war die Klägerin vom 12. Januar bis 23. Februar 2009 bei einer Firma in Deutschland beschäftigt, vom 24. März 2009 bis 30. September 2009 arbeitete sie für eine Firma in der Schweiz. Vom 20. Januar bis 20. März 2010 war sie wiederum bei einer Firma in Deutschland angestellt, ebenfalls vom 25. Oktober 2010 bis zum 31. Januar 2011 bei einer anderen Firma. Seit dem 1. Februar 2011 arbeitet sie für eine Firma in der Schweiz.
- 5 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 34.128 €. Dieser Betrag setzt sich aus den Vergütungen der X GmbH (1. Januar bis 30. April - in Höhe von 20.272,96 €) und der Y GmbH (19. Juni bis 14. Oktober - in Höhe von 13.855,61 €) zusammen. Den vom 15.

Oktober bis 31. Dezember 2006 erzielten Bruttoarbeitslohn aus ihrer Tätigkeit für die Y GmbH in Höhe von 10.317,89 € ließ die Klägerin außer Ansatz. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erhöhte allerdings bei der Einkommensteuerveranlagung des Streitjahres die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit um jenen Betrag auf insgesamt 44.446 €. Das Einspruchsbegehren der Klägerin, den in der Zeit vom 15. Juli bis 31. Dezember 2006 bezogenen Arbeitslohn (Einkünfte: 20.377 €) steuerfrei zu belassen, blieb erfolglos, ebenso die gegen die Einspruchsentscheidung erhobene Klage (Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 24. Mai 2011 11 K 2375/09, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1891).

- 6 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und den geänderten Einkommensteuerbescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2009 in der Weise abzuändern, dass unter Wegfall des Steuerabzugs für ausländische Einkünfte in Höhe von 988 € bislang berücksichtigte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 20.377 € steuerfrei belassen und lediglich bei der Berechnung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) berücksichtigt werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die im Streitjahr nach dem Umzug in die Schweiz erzielten Einnahmen der Klägerin ohne Rechtsfehler in die Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einbezogen.
- 9 1. Die Klägerin war ab ihrem Wegzug in die Schweiz zum 15. Juli 2006 nicht mehr unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--), da sie seitdem 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), weder einen inländischen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt innehatte. Sie unterlag jedoch ab diesem Zeitpunkt der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG, da sie im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses im Inland eine nichtselbständige Beschäftigung ausübte. Jene Einkünfte waren im Rahmen der Veranlagung für das Streitjahr zusammen mit den während des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünften der Besteuerung zugrunde zu legen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG).
- 10 2. Die im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht von der --nach der Maßgabe des Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/2002 in der Schweiz ansässigen-- Klägerin erzielten Einkünfte unterlagen auch abkommensrechtlich der deutschen Besteuerung (Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/2002); die Klägerin kann sich insoweit nicht auf ein bloßes beschränktes Quellenbesteuerungsrecht für Deutschland berufen.
- 11 a) Nach Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2002 können zwar Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger (Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2002) aus unselbständiger Arbeit bezieht, im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Die Klägerin erfüllte auch seit ihrem Wegzug in die Schweiz die entsprechenden Tatbestandsvoraussetzungen, was zwischen den Beteiligten nicht streitig ist. Allerdings wird im Rahmen der Grenzgängerregelung gemäß Art. 15a Abs. 1 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/2002 der sog. überdachenden Besteuerung (Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/2002) Vorrang eingeräumt. Dann ist --wie im Streitfall-- die Wirkung des Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/2002 aufgehoben.
- 12 b) Nach Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2002 kann Deutschland bei einer in der Schweiz ansässigen natürlichen Person, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und die in Deutschland insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war, in dem Jahr, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht zuletzt geendet hat, und in den folgenden fünf Jahren die aus Deutschland stammenden Einkünfte und die in Deutschland belegenen Vermögenswerte, ungeachtet anderer Vorschriften des Abkommens, besteuern. Inhalt der Regelung ist eine Verzögerung der Gewährung der Abkommensvorteile für den sog. Wegzöger, um einer "Steuerflucht" entgegenzuwirken (s. Senatsurteile vom 2. September 2009 I R 111/08, BFHE 226, 276, 282, BStBl II 2010, 387, 390; vom 19. Oktober 2010 I R 109/09, BFHE 232, 325, BStBl II 2011, 443; Senatsbeschluss vom 27. Juli 2011 I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005). Allerdings gilt diese Zuweisung des Besteuerungsrechts zu Deutschland 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 (Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz

1971/2002). Die Klägerin, die den Tatbestand des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2002 erfüllt, was unter den Beteiligten unstrittig ist und keiner weiteren Erörterung bedarf, kann sich nicht mit Erfolg auf die Ausnahmeregelung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/2002 berufen.

- 13** aa) Nach der Senatsrechtsprechung sind die Voraussetzungen der Ausnahmevorschrift des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/2002 nur erfüllt, wenn das Ansässigwerden in der Schweiz in der Absicht erfolgt, um dort eine unselbständige Tätigkeit auszuüben. Dabei muss diese Absicht nicht der alleinige Beweggrund für den Zuzug in die Schweiz sein. Es ist denkbar, dass andere Beweggründe (u.U. sogar vorrangiges) Motiv für den Umzug in die Schweiz waren, z.B. eine Heirat, wenn nur die Absicht hinzukommt, dort einer unselbständigen Arbeit nachzugehen. Es ist auch nicht erforderlich, dass die beabsichtigte Arbeitsaufnahme schon konkrete Formen angenommen hat. Insbesondere müssen weder der Arbeitgeber noch der Arbeitsplatz noch die Art der auszuübenden Tätigkeit beim Zuzug in die Schweiz feststehen. Schließlich genügt es, wenn beim Zuzug in die Schweiz die Absicht der Arbeitsaufnahme vorhanden gewesen ist, selbst wenn diese Absicht dann später endgültig und auf Dauer aufgegeben wird (Senatsurteil in BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387). Im Übrigen schadet auch nicht, wenn der Umzug in die Schweiz erst (mehrere Jahre) nach Aufnahme der dortigen Arbeitstätigkeit erfolgt ist (Senatsurteil in BFHE 232, 325, BStBl II 2011, 443).
- 14** bb) Das FG hat sein Urteil zum Einen darauf gestützt, dass nach seiner Auffassung eine bloße, nicht auf ein konkretes Arbeitsverhältnis bezogene Absicht der Arbeitsaufnahme in der Schweiz nur dann ausreichen kann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Beschäftigung im Inland aufgegeben oder verloren hat und er jetzt in der Schweiz eine abhängige Beschäftigung sucht. Davon unabhängig scheidet eine Anwendung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/2002 im Streitfall aus, da sich das Gericht nicht davon habe überzeugen können, dass die Klägerin überhaupt zur Verwirklichung einer Absicht der Arbeitsaufnahme in der Schweiz zugezogen sei. Zweifel an dieser Absicht ergäben sich nicht nur aus der Fortführung des vor dem Zuzug in die Schweiz begründeten (und im Monat des Zuzugs um ein Jahr verlängerten) Arbeitsverhältnisses in Deutschland, sondern vor allem auch aus den Angaben der Klägerin gegenüber dem Migrationsamt in C ("Gesuch auf erwerbslosen Aufenthalt"). Der Umzug in die Schweiz müsse angesichts der damaligen Beschäftigungssituation der Klägerin nichts mit dem Wunsch nach beruflicher Veränderung zu tun gehabt haben. Er könne ebenso auf der Überlegung beruht haben, dass in der Schweiz ihre Arbeitseinkünfte (wo immer sie sie auch erzielte und künftig erzielen werde) niedriger besteuert würden.
- 15** cc) Das FG hat damit sein Urteil --selbständig tragend-- darauf gestützt, dass im Zeitpunkt des Zuzugs in die Schweiz eine Absicht der Klägerin zur dortigen Aufnahme einer unselbständigen Arbeit nicht bestanden hat, so dass der Umzug nicht im Hinblick auf eine bevorstehende Arbeitsaufnahme in der Schweiz (s. insoweit insbesondere Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 4 Rz 130, 131; s.a. FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 22. Januar 2008 11 K 245/05, EFG 2008, 1360 - dort zu 4.a cc der Gründe) erfolgt war. Dazu hat das FG auf die im konkreten Fall erkennbaren äußeren Merkmale und Verhaltensweisen abgestellt: Es hat dabei sowohl den Umstand späterer Bewerbungen um Beschäftigung in der Schweiz und in Deutschland als auch den vor dem Zuzug abgeschlossenen und im Zuzugsmonat in seiner Laufzeit verlängerten Arbeitsvertrag über eine (wenn auch befristete) Beschäftigung in Deutschland und den Inhalt des Gesuchs gegenüber dem schweizerischen Migrationsamt auf erwerbslosen Aufenthalt einbezogen. Die vom FG getroffene Würdigung, dass der Klägerin auf dieser Grundlage der ihr obliegende Nachweis einer entsprechenden Absicht (s. allgemein z.B. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 4 Rz 128; Wilke in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 4 DBA-Schweiz Rz 58; s.a. Hamming in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 4 Schweiz Rz 135b) nicht gelungen ist, ist nachvollziehbar und damit zumindest möglich; ein Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze liegt nicht vor. Die Klägerin hält dieser Würdigung letztlich nur ihre eigene Einschätzung entgegen, dass es ausreiche, wenn sich die Absicht der Arbeitsaufnahme in der Schweiz auf das nächste (Folge-)Arbeitsverhältnis beziehe. Dies genügt aber schon angesichts der Möglichkeit einer weiteren Verlängerung des Arbeitsvertrages nicht, um die tatrichterliche Würdigung des FG in revisionsrechtlich relevanter Weise zu erschüttern. Auf dieser Grundlage ist eine Bindung im Revisionsverfahren eingetreten (§ 118 Abs. 2 FGO), die die Anwendung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971/2002 im Streitfall hindert.