



1. Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971 ermöglicht kein deutsches Besteuerungsrecht für eine Abfindungszahlung, die eine zuvor in Deutschland wohnende Person nach ihrem Wegzug in die Schweiz von ihrem bisherigen inländischen Arbeitgeber aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses erhält (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).

2. Eine Übereinkunft zwischen den deutschen und Schweizer Steuerbehörden (hier: Verständigungsvereinbarung mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu der Frage des Besteuerungsrechts bei Abfindungen an Arbeitnehmer, bekannt gegeben durch BMF-Schreiben vom 13. Oktober 1992, RIW 1993, 82) nach Maßgabe von Art. 26 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971 bindet die Gerichte nicht (ebenfalls Bestätigung der ständigen Rechtsprechung; entgegen BMF-Schreiben vom 20. Mai 1997, BStBl I 1997, 560).

3. Die Besteuerung der Abfindung nach der sog. überdachenden Besteuerung gemäß Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971 scheidet aus, wenn der Zuzug der zuvor in Deutschland wohnenden Person in die Schweiz erfolgte, um dort eine unselbständige Tätigkeit auszuüben; daneben bestehende anderweitige Beweggründe für den Zuzug (hier: beabsichtigte Eheschließung mit einer in der Schweiz ansässigen Person und Begründung eines gemeinsamen Hausstands) sind unschädlich.

DBA-Schweiz 1971 Art. 4 Abs. 4 Satz 1 und 4, Art. 15 Abs. 1, Art. 26 Abs. 3

GG Art. 20 Abs. 3, Art. 59 Abs. 2, Art. 80 Abs. 1

WÜRV Art. 4, Art. 31

EstG 2002 § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 39b Abs. 6, § 41a

EstG 2002 i.d.F. des StÄndG 2003 § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d

AO § 167 Abs. 1 Satz 1

Urteil vom 2. September 2009 I R 111/08

Vorinstanz: FG München vom 24. Oktober 2008 8 K 3902/07
(EFG 2009, 228)

BUNDESFINANZHOF

Az. I R 111/08

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

In dem Rechtsstreit

Finanzamt München Abteilung Körperschaften,
Beklagter und Revisionskläger,
gegen

[REDACTED]

[REDACTED]

Klägerin und Revisionsbeklagte,
Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte Brodski & Lehner,
Leopoldstraße 50, 80802 München,
wegen Lohnsteueranmeldung 09/2006,
beigeladen:

[REDACTED]

[REDACTED]

beigetreten:

Bundesministerium der Finanzen,
hat der I. Senat
unter Mitwirkung

des Vorsitzenden Richters
am Bundesfinanzhof Prof. Dr. Gosch,
des Richters
am Bundesfinanzhof Dr. Buciek,
der Richterin
am Bundesfinanzhof Heger,
des Richters
am Bundesfinanzhof Dr. Brandis und
des Richters
am Bundesfinanzhof Dr. Märtens

auf die mündliche Verhandlung am 2. September 2009

für Recht erkannt:

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des
Finanzgerichts München vom 24. Oktober 2008
8 K 3902/07 wird als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten des Revisionsverfahrens fallen dem Be-
klagten zur Last.
Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen
sind nicht erstattungsfähig.

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine italienische Staatsangehörige, war bis zum 23. Dezember 2005 in Deutschland ansässig. Seit 20. November 2004 war sie Arbeitnehmerin der Beigeladenen, eines inländischen Unternehmens. Das Arbeitsverhältnis sollte ursprünglich bis zum 16. Januar 2009 dauern. Es endete jedoch bereits am 4. November 2005, nachdem die Klägerin ihren Dienstvertrag gegen Zahlung einer Abfindung durch die Beigeladene gekündigt hatte.

Am 29. Juli 2006 beantragte die Klägerin im Hinblick auf die zu erwartende Abfindungszahlung deren Freistellung vom Lohnsteuerabzug gemäß § 39b Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) i.V.m. Art. 15 Abs. 1 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--.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte dies unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20. Mai 1997 (BStBl I 1997, 560) i.V.m. dessen --zwischenzeitlich aufgehobenen (vgl. BMF-Schreiben vom 29. März 2007, BStBl I 2007, 369)-- Schreiben vom 13. Oktober 1992 (Recht der Internationalen Wirtschaft --RIW-- 1993, 82) und die darin bekannt gegebene Verständigungsvereinbarung gemäß Art. 26 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971 mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu der Frage des Besteuerungsrechts bei Abfindungen an Arbeitnehmer ab; der Ablehnungsbescheid wurde bestandskräftig.

Die Beigeladene zahlte die Abfindung im September 2006 (streitgegenständlicher Besteuerungszeitraum) aus, behielt darauf Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag ein und meldete die Steuerbeträge (am 9. Oktober 2006) beim FA an. Der --nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 12. Oktober 2007)-- dagegen gerichteten Klage der Klägerin gab das Finanzgericht (FG) München durch Urteil vom 24. Oktober 2008 8 K 3902/07 statt; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 228 abgedruckt.

Das FA stützt seine Revision auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Die Beigeladene hat sich nicht geäußert und keine Anträge gestellt. Das dem Revisionsverfahren beigetretene BMF hat ebenfalls keine Anträge gestellt, sich in der Sache aber dem FA angeschlossen.

II.

Die Revision ist unbegründet. Das FG hat die Klage der Klägerin (als sog. Drittbetroffene) gegen die Lohnsteueranmeldung der Beigeladenen für den streitgegenständlichen Zeitraum (vgl. § 41a EStG 2002, § 167 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung) zu Recht als zulässig (vgl. Senatsurteil vom 12. Oktober 1995 I R 39/95, BFHE 179, 91, BStBl II 1996, 87; Bundesfinanzhof --BFH--, Urteile vom 20. Juli 2005 VI R 165/01, BFHE 209, 571, BStBl II 2005, 890, und vom 5. Oktober 2005 VI R 152/01, BFHE 211, 249, BStBl II 2006, 94) und begründet angesehen.

1. Die Klägerin war mit ihren inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG 2002 (i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften --Steueränderungsgesetz 2003 [StÄndG 2003]-- vom 15. Dezember 2003, BGBl I 2003, 2645, BStBl I 2003, 710) beschränkt steuerpflichtig. Zu diesen Einkünften gehört gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG 2002 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 auch die in Rede stehende Abfindung. Denn diese wurde nach den bindenden tatrichterlichen Feststellungen als Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 EStG 2002 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt, und die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte haben der inländischen Besteuerung unterlegen. Die Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG 2002 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes

2003 sind damit erfüllt. Das ist unter den Beteiligten auch nicht (mehr) streitig.

2. Das Deutschland nach innerstaatlichem Recht zustehende Besteuerungsrecht für die Abfindung wurde durch das DBA-Schweiz 1971 beschränkt; das Besteuerungsrecht steht nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971 der Schweiz als dem (nunmehrigen) Wohnsitzstaat der Klägerin zu.

a) Art. 15 Abs. 1 Sätze 1 und 2 DBA-Schweiz 1971 bestimmt, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden können, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Wie der Senat wiederholt entschieden hat (z.B. Urteile vom 24. Februar 1988 I R 143/84, BFHE 152, 500, BStBl II 1988, 819; vom 27. August 2008 I R 81/07, BFHE 222, 560, BStBl II 2009, 632; vom 10. Juli 1996 I R 83/95, BFHE 181, 155, BStBl II 1997, 341; Beschluss vom 12. September 2006 I B 27/06, BFH/NV 2007, 13, jeweils m.w.N.), folgt daraus, dass Abfindungen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses nicht im Tätigkeitsstaat, sondern im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind. Denn bei Abfindungen handelt es sich unbeschadet dessen, dass sie nach dem insoweit maßgebenden innerstaatlichen Recht (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971) Arbeitslohn (§ 19 EStG 2002) sind, nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit i.S. des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971. Sie werden nicht für eine konkrete im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern gerade für den Verlust des Arbeitsplatzes. Ein bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung

und Tätigkeit genügt nach dem Abkommenswortlaut ("dafür") indes nicht. Die Finanzverwaltung hat sich dem prinzipiell angeschlossen (BMF-Schreiben vom 14. September 2006, BStBl I 2006, 532, dort Tz. 6.3).

b) An dieser Rechtsauffassung, an welcher der Senat festhält, ändert sich infolge der ursprünglich (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 1997, 560) durch BMF-Schreiben in RIW 1993, 82 bekannt gegebenen Verständigungsvereinbarung der deutschen und eidgenössischen Finanzbehörden zur Besteuerung von Abfindungen nichts.

aa) Das BMF und die Eidgenössische Steuerverwaltung haben sich in jener Vereinbarung auf der Basis von Konsultationsverhandlungen nach Maßgabe des Art. 26 Abs. 3 Satz 1 DBA-Schweiz 1971 darauf verständigt, das Besteuerungsrecht der beiden Vertragsstaaten danach zuzuteilen, ob der Abfindung Versorgungscharakter beizumessen ist oder ob es sich um eine Nachzahlung von Löhnen, Gehältern oder Tantiemen aus dem früheren Arbeitsverhältnis handelt oder die Abfindung allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt wird. In dem ersten Fall kann die Abfindung danach gemäß Art. 18 DBA-Schweiz 1971 nur im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden, im zweiten Fall soll gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971 das sog. Tätigkeitsortsprinzip gelten. Hintergrund dieser Vereinbarung ist der Umstand, dass andernfalls aufgrund der unterschiedlichen Verwaltungspraxis in Deutschland und in der Schweiz über die Besteuerungszuordnung die Gefahr sog. weißer Einkünfte, also der doppelten Nichtbesteuerung, bestand. Für den Streitfall ergeben sich daraus jedoch keine Konsequenzen.

bb) Die Vereinbarung betrifft die Auslegung des zwischenstaatlichen vereinbarten Abkommenstextes. Sie wird als solche nach

Art. 26 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971 ermöglicht und soll eine weitgehende Widerspruchsfreiheit bei der Abkommensanwendung sicherstellen. Die Frage nach der Bindungswirkung einer derartigen Vereinbarung ist indes umstritten.

Überwiegend (s. z.B. Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 25 Rz 154, Rz 166; Vogel, daselbst, Einl. Rz 109, 200 f.; Lüthi in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 Rz 94; Gosch in Lüdicke [Hrsg.], Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?, 2009, S. 130 ff., 134; Schmitz in Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 25 OECD-MA Rz 64; Eilers in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 25 OECD-MA Rz 61; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 209 f.; Ismer, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2009, 366; O. Schmidt in Haase, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 15 Rz 51 ff.; Becker, daselbst, Art. 25 Rz 42; Kopf in Lang/Jirousek [Hrsg.], Praxis des Internationalen Steuerrechts, Festschrift Loukota, 2005, S. 253; s. auch Brandis in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 18 Schweiz Rz 21, jeweils m.w.N.) wird angenommen, dass zwischen der (völkerrechtlichen) Bindung gegenüber dem anderen Vertragsstaat, der Bindung innerstaatlicher Rechtsanwendungsorgane und der Selbstbindung der die Verständigungsvereinbarung abschließenden und der ihnen nachgeordneten Behörden zu unterscheiden ist. Innerstaatliche Wirkungen kann hiernach eine solche Vereinbarung für die rechtsanwendenden Organe, also vor allem die Rechtsprechung, nur nach Maßgabe der verfassungsrechtlichen Vorgaben des einzelnen Vertragsstaats entfalten. Das kann ihre unmittelbare Wirksamkeit zur Folge haben. Es kann aber auch, wie im Regelfall in Deutschland, voraussetzen, dass die Vereinbarung zunächst nach den Grundsätzen des einschlägigen Verfassungsrechts in einfaches Gesetzesrecht transformiert werden muss (vgl. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 des

Grundgesetzes --GG--). Andernfalls bleibt es bei der Letztverbindlichkeit des Abkommens in seiner in diesem Sinne in nationales Recht umgesetzten Fassung. Diese Fassung allein ist vor dem Hintergrund des grundgesetzlichen Gesetzesvorbehalts (Art. 20 Abs. 3 GG) für die Abkommensauslegung maßgeblich. Denn aus innerstaatlicher Sicht handelt es sich bei der nicht transformierten Verständigungsvereinbarung der beteiligten Finanzverwaltungen lediglich um ein Verwaltungsabkommen und damit der Rechtsnatur nach um eine Verwaltungsvorschrift, die nicht auf einer ihrerseits demokratisch legitimierten Rechtsverordnung i.S. von Art. 80 Abs. 1 GG beruht und die deswegen nicht geeignet ist, positives Recht in verbindlicher Weise zu verändern. In Einklang mit diesen Vorgaben hat der Senat bereits durch seine Urteile vom 1. Februar 1989 I R 74/86 (BFHE 157, 39, BStBl II 1990, 4) sowie vom 10. Juli 1997 I R 4/96 (BFHE 181, 158, BStBl II 1997, 15) entschieden. Der Streitfall gibt keine Veranlassung, davon abzurücken.

cc) Das schließt es nicht aus, die Abkommenspraxis der Vertragsstaaten, wie sie in der Verständigungsvereinbarung zum Ausdruck kommt, bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen; es gilt der Grundsatz der Entscheidungsharmonie. In Einklang damit stehen die Grundsätze zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 --WÜRV-- (BGBl II 1985, 927), in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 3. August 1985 (BGBl II 1985, 926) am 20. August 1987 (BGBl II 1987, 757): Ein Vertrag ist danach nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seiner Bestimmung in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Außer dem bei der Auslegung zu berücksichtigenden und in Art. 31 Abs. 2 WÜRV näher beschriebenen systematischen "Zusammenhang" sind nach Art. 31

Abs. 3 WÜRV in gleicher Weise zu berücksichtigen: a) jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung seiner Bestimmungen sowie b) jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht. So gesehen kann ein übereinstimmendes Abkommensverständnis und eine gemeinsame "Übung" der beteiligten Finanzverwaltungen für eine Abkommensauslegung bedeutsam sein (s. z.B. Senatsurteile vom 25. Oktober 2006 I R 81/04, BFHE 215, 237, sowie I R 18/04, BFH/NV 2007, 875, beide zu leitenden Angestellten als sog. Grenzgänger i.S. von Art. 15 Abs. 4, Art. 15a DBA-Schweiz 1971), das aber immer nur insofern, als sie nicht dem Wortlaut des Abkommens zuwiderläuft (vgl. Senatsurteil vom 27. August 2008 I R 64/07, BFHE 222, 553, BStBl II 2009, 97). Abgesehen davon, dass das Wiener Übereinkommen (nach Art. 4 WÜRV) nur auf Verträge Anwendung findet, die von Staaten geschlossen werden, nachdem das Übereinkommen für sie in Kraft getreten ist --und damit, ohne dass dem weiter nachzugehen wäre, nach Lage der Dinge nicht für das DBA-Schweiz 1971--, erzwingen auch diese Grundsätze eine Regelungsauslegung also immer nur nach Maßgabe des Abkommenswortlauts; dieser stellt in abschließender Weise die "Grenzmarke" für das "richtige" Abkommensverständnis dar.

Daran scheidet die vom FA und vom BMF verfochtene Auslegung im Streitfall: Der Abkommenstext ist aus Sicht des erkennenden Senats aus den beschriebenen Gründen hinreichend eindeutig. Wenn eine Staatenpraxis dennoch wechselseitig von der bisherigen Abkommensauslegung abweicht, so wird dadurch nicht eine Auslegung, die insbesondere auf dem Abkommenswortlaut gründet, bestätigt. Vielmehr läuft dies auf eine --für den Steuerpflichtigen steuerverschärfende und damit belastende-- Abkommensänderung hinaus und ist es allein aus dem bilateralen Be-

mühen zu erklären, etwaigen Nichtbesteuerungen der betreffenden Abfindungen vorzubeugen. Die Umsetzung dieses Bemühens mag (unbeschadet des Abkommensprinzips der nur virtuellen Doppelbesteuerung) gerechtfertigt und vor allem in der abkommensrechtlich (in Art. 26 Abs. 3 Satz 1 DBA-Schweiz 1971) vereinbarten Bekundung angelegt sein, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie kann vor dem Hintergrund des Abkommenstextes indes aus deutscher Sicht nur gelingen, wenn die "spätere Übung" oder "Übereinkunft" in positives und mit dem Abkommen gleichrangiges Recht erhoben wird. Es gilt erneut der verfassungsrechtliche Gesetzesvorbehalt. Auf der Basis einer bloßen Verwaltungsvereinbarung gelingt das deswegen nicht (vgl. Senatsurteil in BFHE 157, 39, BStBl II 1990, 4; s. auch H. Loukota, Steuer und Wirtschaft International --SWI-- 2000, 299, 304 ff.; s. auch abgrenzend Senatsurteile vom 4. Juni 2008 I R 62/06, BFHE 222, 255, BStBl II 2008, 793; vom 20. August 2008 I R 39/07, BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234). Ob das --wie das BMF vorträgt-- nach den Verfassungsordnungen anderer Staaten abweichend gehandhabt werden kann und wird (vgl. dazu, insbesondere in Bezug auf die Niederlande, Prokisch in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 15 Rz 17a f.; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15 MA Rz 144; s. auch aus österreichischer Sicht M. Lang/Schuch, DBA-Österreich, Art. 21 Rz 13; H. Loukota, SWI 2000, 299; Kopf in Festschrift Loukota, a.a.O., S. 253), ist insofern unbeachtlich.

dd) Ein anderes Ergebnis folgt weder aus dem vom BMF herangezogenen Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zu den Auslandseinsätzen der Bundeswehr vom 12. Juli 1994 (2 BvE 3/92, 2 BvE 5/93, 2 BvE 7/93, 2 BvE 8/93 (BVerfGE 90, 286) noch aus dem Urteil des BVerfG vom 22. November 2001

2 BvE 6/99 (BVerfGE 104, 151, 209) zum NATO-Strategiekonzept. Zwar hebt das BVerfG insbesondere in dem Urteil in BVerfGE 90, 286 hervor, dass in der völkerrechtlichen Praxis "fließende Übergänge zwischen Vertragsauslegung und Vertragsänderung" bestehen (unter III.3.a dd der Entscheidungsgründe). Es liege auch in der Hand der Vertragspartner, durch eine Vertragsauslegung eine neue Praxis der Vertragsanwendung begründen zu wollen, selbst dann, wenn diese Praxis --entgegen der Auffassung der Vertragsparteien-- über den Vertragsinhalt hinausgehe; eines Zustimmungsvorbehalts des Gesetzgebers (nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG) bedürfe es in derartigen Situationen nicht (ebenda). Das BVerfG stellt aber zugleich klar, dass der Vollzug solcher Vereinbarungen dann auf jene Tätigkeiten beschränkt ist, die nicht dem Gesetzesvorbehalt unterliegen. Ist das nicht der Fall --und der Senat nimmt dies unter den Gegebenheiten des Streitfalls für den steuerrechtlich belastenden Zugriff auf die in Rede stehende Abfindungszahlung aus den dargelegten Erwägungen an-- "besteht ein Handlungsverbot, solange nicht entweder das nationale Zustimmungsgesetz den innerstaatlichen Rechtsanwendungsbefehl erteilt oder das Parlament eine sonstige ausreichende Ermächtigungsgrundlage geschaffen hat" (unter III.3.a ee der Entscheidungsgründe), woran es vorliegend jedoch fehlt.

ee) Aus demselben Grund scheidet schließlich die vom BMF angeordnete verfassungskonforme Auslegung des Abkommens (nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips, Art. 3 Abs. 1 GG) aus, um der Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung der Klägerin (und damit sog. weißer Einkünfte) entgegenzutreten (s. dazu erneut auch Senatsurteile in BFHE 222, 255, BStBl II 2008, 793, und in BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234).

3. Weitere Rechtsgrundlagen, welche ein deutsches Besteuerungsrecht an der gezahlten Abfindung zu begründen vermöchten, sind nicht ersichtlich. Eine solche ergibt sich namentlich nicht aus Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971. Danach kann die Bundesrepublik Deutschland bei einer in der Schweiz ansässigen natürlichen Person, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und die in der Bundesrepublik Deutschland insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist, in dem Jahr, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht zuletzt geendet hat und in den folgenden fünf Jahren die aus der Bundesrepublik Deutschland stammenden Einkünfte besteuern. Die Bestimmungen des Satzes 1 gelten jedoch ausnahmsweise nicht, wenn die natürliche Person in der Schweiz ansässig geworden ist, um dort eine echte unselbständige Tätigkeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem sie über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert sei (Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971). In diesen Fällen verzichtet Deutschland auf den ergänzenden Besteuerungsanspruch, da der Zuzug in die Schweiz auf Gründen beruht, die eine "Steuerflucht" aus dem Inland nicht vermuten lassen.

Die Ausnahmenvorschrift des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz 1971 erfordert, dass 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 hinzu kommt, 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 der 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.

Im Streitfall hat das FG dazu festgestellt, dass die Klägerin bereits im Dezember 2005 ihren Wohnsitz in die Schweiz verlagert hat und der Zuzug in die Schweiz nicht erfolgt ist, um der deutschen Steuer zu entgehen. Der Umzug habe vielmehr der Aufnahme einer unselbständigen Tätigkeit in der Schweiz und zugleich auch der Begründung eines gemeinsamen Hausstandes mit ihrem Schweizer Ehemann gedient, den sie im Dezember 2005 geheiratet habe. Die Klägerin habe glaubwürdig dargestellt, dass sie bereits ab Juli 2005 mit namentlich benannten Zuständigen der Schweizer Bank über die Aufnahme einer unselbständigen Tätigkeit verhandelt habe. Sie habe dann auch nach dem Scheitern dieser Vertragsverhandlungen, die sie zunächst vereinbarungsgemäß exklusiv mit der Bank geführt habe, tatsächlich eine nichtselbständige Tätigkeit in der Schweiz im Dezember 2006 aufgenommen. Das genüge, um einen "nachwirkenden" Besteuerungszugriff Deutschlands auszuschließen.

Dieser tatrichterlich gestützten Subsumtion ist aus revisionsrechtlicher Sicht nichts entgegenzusetzen; sie sind damit für den erkennenden Senat bindend (vgl. § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), so dass das FG-Urteil auch insofern zu bestätigen ist.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 139
Abs. 4 FGO.

Dr. Gosch

Dr. Buciek

Heger

Dr. Brandis

Dr. Märtens