

# Urteil vom 03. November 2010, I R 4/10

## Grenzgängereigenschaft - Richterliche Überzeugung - Beweislast im Zusammenhang mit sog. Nichtrückkehrtagen

BFH I. Senat

DBA CHE Art 15a Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, AO § 162 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 22. Oktober 2009, Az: 11 K 50/07

## Leitsätze

NV: Bei der Prüfung, ob mit Blick auf das Vorliegen sog. Nichtrückkehrtage die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1992 erfüllt sind, kommt eine Reduzierung des Beweismaßes nicht in Betracht, soweit es - bezogen auf jeden einzelnen der geltend gemachten Nichtrückkehrtage - darum geht, ob die Person aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnort zurückgekehrt ist.

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die inländische Steuerpflicht von im Ausland erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger), die in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, wurden im Streitjahr (2004) als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin war als Prokuristin bei einer schweizerischen Bank angestellt und bezog aus diesem Arbeitsverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in der Schweiz einem Quellensteuerabzug unterworfen wurden. Der Arbeitsort in der Schweiz war etwa 35 km vom Wohnort in Deutschland entfernt; die Klägerin nutzte für die Wegstrecke öffentliche Verkehrsmittel (Fahrzeit ca. eine Stunde).
- 3 In ihrer Einkommensteuererklärung des Streitjahres deklarierten die Kläger aus diesem Arbeitsverhältnis steuerfreie (dem Progressionsvorbehalt unterliegende) Einkünfte in Höhe von 107.913 € unter Hinweis auf einen Lohnausweis des Arbeitgebers, eine Anlage "N-Gre-3", eine Bescheinigung des Arbeitgebers vom 19. Januar 2005 über die Nichtrückkehr an mehr als 60 Arbeitstagen mit einem Sichtvermerk des Kantonalen Steueramts vom 29. März 2005, sowie eine Einzelaufstellung der Nichtrückkehrtage ("Liste der Nächte 2004"). Nach dieser Aufstellung war die Klägerin an 93 Tagen aus beruflichen Gründen nicht an ihren inländischen Wohnsitz zurückgekehrt; die dort angeführten Tage und den Grund der langen Arbeitszeiten hatte die Klägerin bei einer Büroanwesenheit jeweils per E-Mail der Personalabteilung ihres Arbeitgebers mitgeteilt.
- 4 Zum Veranlagungszeitraum 2002 hatte die Klägerin dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgende Erläuterung abgegeben: Sie beginne ihre Arbeit regelmäßig zwischen 7:00 Uhr und 7:30 Uhr (spätestens um 7:45 Uhr) und sei häufig bis 22:00 Uhr, manchmal auch länger, tätig. Ihre Arbeitszeit werde nicht erfasst. Grund für diese langen Arbeitszeiten seien insbesondere die weltweiten Bankbeziehungen, insbesondere mit den USA und Japan, und die damit verbundenen Zeitverschiebungen. Eine Heimfahrt mit dem Zug sei ihr nach 22:00 Uhr nicht mehr zuzumuten, zumal sie bereits früh aufstehen müsse, um wieder rechtzeitig im Büro zu sein. Sie fahre mit der Bahn, obwohl ihr ein Geschäftswagen zur Verfügung stehe. Daher übernachtete sie bei Bedarf in der Schweiz. Sie habe dort ein möbliertes Zimmer in der Wohnung ihrer volljährigen Tochter und zahle hierfür Miete. Das FA hatte daraufhin aus dem Blickwinkel der Bearbeitung der Steuersache für 2002 in einem Vermerk festgehalten: "Für die Folgejahre ist dafür Sorge zu tragen, dass die betrieblich bedingten Übernachtungen in A (Schweiz) nachgewiesen werden können. Dazu ist zumindest erforderlich, dass alle Übernachtungen dem Arbeitgeber bekanntgegeben werden, so dass dieser diese auch bestätigen kann."
- 5 Das FA berücksichtigte die Einkünfte der Klägerin im Streitjahr als steuerpflichtig, da sie Grenzgängerin sei; die Schweizer Abzugsteuer in Höhe von 5.488 € wurde auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet. Die Klage, mit der die Steuerfreistellung dieser Einkünfte beantragt worden war, war erfolgreich (Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 23. Oktober 2009 11 K 50/07).

- 6 Das FA rügt die Verletzung materiellen und formellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen, hilfsweise, die Sache an das FG zurückzuverweisen.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Klage abgewiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat unzutreffend angenommen, dass die Klägerin nicht als Grenzgänger i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 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 1072, 519) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) --DBA-Schweiz 1992-- anzusehen ist; ihre Einkünfte aus der Tätigkeit in der Schweiz unterliegen vielmehr gemäß Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 der deutschen Einkommensteuer.
- 9 1. Nach Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 sind Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragstaat zu besteuern, in dem dieser ansässig ist. Grenzgänger i.S. des Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1992 ist jede in einem Vertragstaat ansässige Person, die im anderen Vertragstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1992). Nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992 entfällt bei einer in einem Vertragstaat ansässigen Person die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn sie bei einer Beschäftigung im anderen Vertragstaat während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt (sog. Nichtrückkehrtage).
- 10 2. Die Klägerin ist sog. Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1992, da sie nicht nachgewiesen hat, im Streitjahr die nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992 für die Grenzgängereigenschaft unschädliche Höchstgrenze der sog. Nichtrückkehrtage überschritten zu haben.
- 11 a) Die Grenzgängereigenschaft entfällt bei einer in einem Vertragstaat ansässigen Person, die in dem anderen Vertragstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt, dann, wenn sie an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992). Nach der Rechtsprechung des Senats (Urteil vom 15. September 2004 I R 67/03, BFHE 207, 452, BStBl II 2010, 155) liegt sowohl für die objektive Zahl der Übernachtungen in der Schweiz als auch für deren jeweilige berufliche Veranlassung die objektive Beweislast (Feststellungslast) bei dem Steuerpflichtigen, der die inländische Steuerpflicht seiner Einkünfte unter Hinweis auf Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992 bestreitet. Diese Beweislastverteilung folgt aus Art. 3 Abs. 2 Satz 5 des Zustimmungsgesetzes vom 30. September 1993 (BGBl II 1993, 1886, BStBl I 1993, 927), wonach der Arbeitgeber die Tage der Nichtrückkehr auf Grund der Arbeitsausübung bescheinigen muss, wenn der Arbeitnehmer wegen Nichtrückkehr nicht mehr Grenzgänger ist; der Gesetzgeber geht hiernach bei dem in Frage kommenden Personenkreis von der Vermutung der regelmäßigen Rückkehr aus. Allerdings schließt die genannte Bescheinigung eine eigenständige Nachprüfung durch die Finanzbehörden des Ansässigkeitsstaates nicht aus (Nr. II.5. Satz 2 des Verhandlungsprotokolls in BGBl II 1993, 1889, BStBl I 1993, 929); sie ist mithin weder für das FA noch für das FG bindend (Senatsurteil in BFHE 207, 452, BStBl II 2010, 155).
- 12 b) Das FG, das in seinem Urteil festgestellt hat, dass die Klägerin diesen Nachweis für die die unstrittige Zahl von Nichtrückkehrtagen (28 Tage) übersteigende Zahl der Tage nicht erbracht hat, konnte einer Entscheidung zum Nachteil der Klägerin nicht unter Hinweis auf eine Reduzierung des Beweismaßes entgehen.
- 13 aa) Das FG hat --in Übereinstimmung mit den Beteiligten-- festgestellt, dass die Klägerin an 28 Tagen an ihren Wohnort nicht zurückkehren konnte, da sie an der Rückkehr durch Auslandsdienstreisen gehindert war. Dies ist nicht im Streit.
- 14 bb) Das FG hat im Übrigen ausgeführt, es sei davon überzeugt, dass die Klägerin über die bezeichneten 28 Tage hinaus an zahlreichen weiteren Tagen ihre Arbeit im Büro erst so spät beendet habe, dass sie aus diesem Grund von einer Rückkehr an ihren Wohnsitz Abstand genommen habe; es halte es auch für sehr wahrscheinlich, dass dies an allen anderen der in ihrer Aufstellung enthaltenen 65 Tagen der Fall gewesen sei. Das FG habe allerdings trotz des glaubwürdigen Eindrucks, den die Klägerin in der mündlichen Verhandlung gemacht habe, keine über jeden

vernünftigen Zweifel erhabene Überzeugung von der Richtigkeit ihrer Angaben erlangen können. Den von der Klägerin vorgelegten E-Mails (Nachrichten an die Personalabteilung ihres Arbeitgebers über eine Übernachtung an diesem Tag) komme kein (zusätzlicher) Erkenntniswert zu, der über den Erkenntniswert der von ihr vorgelegten Auflistung der berufsbedingten Nichtrückkehrtage hinausgehe.

- 15** Das FG hat damit festgestellt, dass der Klägerin der ihr obliegende Nachweis der Nichtrückkehrtage nicht gelungen ist. Dies --vom FG als Zwischenergebnis verstanden-- lässt Rechtsfehler nicht erkennen.
- 16** cc) Das FG hat sich allerdings im konkreten Fall dazu veranlasst gesehen, "hinsichtlich der Zahl der beruflichen Nichtrückkehrtage den Überzeugungsgrad der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit ausreichen zu lassen". Mehr könne nämlich auf Grund der der Klägerin durch das FA nahe gelegten Art der Nachweisführung (Hinweis auf den Vermerk des FA zum Veranlagungszeitraum 2002) nicht erreicht werden. Höhere Anforderungen an die Überzeugungsbildung zu stellen, verstieße deshalb unter den gegebenen Umständen gegen Treu und Glauben. Darin ist dem FG nicht zu folgen.
- 17** aaa) Allerdings sieht, wie es auch das FG ausgeführt hat, § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO mit dem Hinweis auf die richterliche Überzeugung als Grundlage der Entscheidungsfindung kein für alle Situationen einheitliches (festes) Beweismaß vor, sondern lässt Raum für eine vom sog. Regelbeweismaß abweichende Überzeugungsbildung. Zu einer sog. Beweismaßreduzierung kann es unter Berücksichtigung des § 162 der Abgabenordnung (AO) kommen (s. § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO und dazu z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. August 1991 X R 86/88, BFHE 165, 458, BStBl II 1992, 128), ebenfalls als Sanktionierung von Pflicht- bzw. Obliegenheitsverletzungen einzelner Beteiligter (s. z.B. Lange in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 96 FGO Rz 62 ff.; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO Rz 64, 69 ff.; Schmidt-Troje in Beermann/ Gosch, AO/FGO, § 96 FGO Rz 58 ff.). Dies bedeutet, dass sich das Gericht über etwa gegebene Zweifel in tatsächlicher Hinsicht hinwegsetzen kann. Stellt das Gericht den Sachverhalt mittels reduzierten Beweismaßes fest, bedarf es keiner Anwendung der Regeln über die Verteilung der Feststellungslast (Beweislast).
- 18** bbb) Soweit das FG eine Schätzung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 Abs. 1 AO --im Streitfall: als Schätzung der Zahl der Nichtrückkehrtage-- für möglich hält, da es den steuererheblichen Sachverhalt (die Anzahl dieser Nichtrückkehrtage) nicht mit letzter Sicherheit ermitteln könnte, ist ihm nicht beizupflichten. Denn nach der Rechtsprechung des BFH erlaubt § 162 Abs. 1 AO nur die Schätzung quantitativer Größen, nicht aber die Schätzung rein qualitativer Besteuerungsmerkmale (im Sinne der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Besteuerung - z.B. BFH-Urteil vom 10. Juni 1999 V R 82/98, BFHE 188, 460; BFH-Beschluss vom 20. Juli 2010 X B 70/10, BFH/NV 2010, 2007; zustimmend z.B. Buciek in Beermann/Gosch, a.a.O., § 162 AO Rz 22; teilweise abweichend [nur Ausschluss der Schätzung des sog. Grundsachverhalts] Trzaskalik in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, a.a.O., § 162 AO Rz 14 ff.; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 162 AO Rz 20). Im Streitfall ist aber die zweite Variante einschlägig. Denn es geht nicht um die Zahl der Nichtrückkehrtage, sondern --bezogen auf jeden einzelnen der geltend gemachten Nichtrückkehrtage-- darum, ob die Klägerin aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnort zurückgekehrt ist.
- 19** ccc) Dem FG ist ebenfalls darin nicht zu folgen, dass sich das FA in die Rolle des sog. Beweisverderbers begeben haben sollte bzw. nach dem Grundsatz von Treu und Glauben die Nachweisführung durch die Klägerin im Streitfall als ausreichend angesehen werden müsste.
- 20** Das FG verweist dazu zunächst auf die das Veranlagungsjahr 2002 betreffende Erörterung zwischen den Beteiligten, in der das FA habe erkennen lassen, dass es angesichts der der Klägerin zugebilligten generellen Glaubwürdigkeit für den Nachweis der beruflich veranlassten Nichtrückkehrtage ausreiche, E-Mails an die Personalabteilung ihres Arbeitgebers vorzulegen, und darüber hinaus auf eine Anerkennung der nach dieser Vorgabe nachgewiesenen Nichtrückkehrtage im Veranlagungszeitraum 2003. Damit hat das FG aber der auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum bezogenen Ermittlung des steuererheblichen Sachverhalts durch das FA --und hier der Frage, ob die Klägerin den ihr obliegenden Nachweis der berufsbedingten Nichtrückkehr an den Wohnort (s. zu II.2.a der Gründe; s. auch § 90 Abs. 2 AO) erbracht hat-- zu enge Grenzen gesetzt. Zwar hat das FG ausdrücklich betont, dass das FA der Klägerin nicht zugesagt habe, jede der von ihr ihrem Arbeitgeber per E-Mail angekündigte Übernachtung anzuerkennen und auf eine Überprüfung der beruflichen Veranlassung zu verzichten. Faktisch soll aber aus der Sicht des FG eine solche Wirkung eingetreten sein. Eine solche Eingrenzung wird --da es sich um einen "Dauersachverhalt" mit großer finanzieller Auswirkung handelt und auch angesichts der Ungewissheit über den Inhalt und den daraus abzuleitenden Beweiswert der E-Mails-- dem Pflichtenumfang des FA (§ 85 AO) nicht gerecht. Die Revision macht im Übrigen in diesem Zusammenhang auch zu Recht geltend, dass das FG unterstellt

habe, dass sich das FA bei der Veranlagung des Jahres 2003 ("offensichtlich") davon habe leiten lassen (was das FA bestreitet), ohne dies durch entsprechende Feststellungen abgesichert zu haben.

- 21** 3. Auf dieser Grundlage kommt es auf die von der Revision erhobene Rüge der Verletzung des § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht mehr an.

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