

Urteil vom 22. Juni 2011, I R 26/10

Gewöhnlicher Aufenthalt kraft Aufenthaltsdauer

BFH I. Senat

AO § 9 S 2, AO § 8

vorgehend FG Köln, 01. März 2010, Az: 15 K 4135/05

Leitsätze

NV: Ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als 6 Monaten i.S. des § 9 Satz 2 AO ist gegeben, wenn der Aufenthalt über diese Zeitspanne hinaus erfolgt; kurzfristige Unterbrechungen werden bei der Berechnung der Frist mitgerechnet. Der "äußerlich erkennbare Zusammenhang" dieses Aufenthalts ist nicht durch eine konkrete und in ihrem Maß an der 6-Monats-Grenze orientierten Zeitgrenze für die (unschädliche) Abwesenheit zu ergänzen. Vielmehr ist eine einzelfallbezogene zeitliche Gewichtung der kurzfristigen Unterbrechung unter Berücksichtigung der Dauer des Gesamtaufenthalts maßgebend .

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob A in den Streitjahren 1996 bis 1998 in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war.
- 2 A, die mit ihrer Familie in der Schweiz lebte, produzierte in den Streitjahren als Moderatorin zusammen mit einem Fernsehunternehmen (X) eine wochentägliche Show. Nach dem "Vertrag für Mitwirkende" war sie verpflichtet, an den Proben und Produktionssitzungen zu dieser Show teilzunehmen. Je Produktionswoche sollten fünf Produktionen erfolgen (es wurden insgesamt 180 Folgen pro Jahr produziert, teilweise wurden an einem Produktionstag mehrere Sendungen aufgezeichnet), die wegen der genauen Terminierung mit A abzusprechen waren. Bei der Terminabsprache war sie nicht weisungsgebunden. In den Monaten Juni bis August war eine zeitlich nicht genauer definierte Sommerpause vereinbart. Darüber hinaus bestand keine Anwesenheitspflicht in Deutschland. Die Laufzeit des mit einem außerordentlichen Kündigungsrecht für X versehenen Vertrags war --beginnend mit dem 1. Januar 1996-- auf vier Jahre festgelegt. Weiterhin sollte der Vertrag enden, wenn die Produktion der Sendung durch X eingestellt würde. X übernahm die produktionsbedingten Reisekosten sowie die Hotelkosten. Der Vertrag endete (vorzeitig) zum 30. Juni 1999.
- 3 A reiste zu den Produktionen in der Regel am Montag einer Produktionswoche an und kehrte donnerstags abends oder freitags in die Schweiz zurück. Zudem gab es um die Osterfeiertage und im Herbst jeweils eine produktionsfreie Woche, in der sich A nicht in Deutschland aufhielt (in 1996: 8. bis 14. April; 30. September bis 6. Oktober; in 1997: 31. März bis 6. April und 6. bis 12. Oktober, zusätzlich 26. Mai bis 1. Juni).
- 4 X mietete für A zunächst im Hotel ... und ab Januar 1997 im Hotel ... jeweils ein (z.T. wechselndes) Hotelzimmer an. Dabei wurden mit den Hotels folgende feste Buchungszeiträume vereinbart, um günstigere Konditionen zu erzielen:

<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>
8.1. bis 30.6.	Anfang Januar bis 30.6.	11.1. bis 26.6.	1.1. bis 30.6.
Sommerpause	Sommerpause	Sommerpause	...
15.8. bis 22.12.	16.8. bis 17.12.	1.9. bis 19.12.	...
Weihnachtspause	Weihnachtspause	Weihnachtspause	

- 6 Die Hotels rechneten gegenüber X in der Regel sämtliche gebuchte Tage eines Monats ab, insbesondere auch die Wochenenden und produktionsfreien Wochen, an denen A in die Schweiz zurückgekehrt war, mit Ausnahme der Sommer- und Winterpausen. Nach den Hotelrechnungen für die Streitjahre kam es zwei Mal dazu, dass ein Hotel nach der Abreise von A das Zimmer anderweitig vermietet hat.
- 7 Für die Streitjahre erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) Schätzungsbescheide zur Einkommensteuer. Dabei wurden folgende (der Höhe nach unstrittige) Einkünfte von A aus selbständiger Arbeit der Besteuerung zu Grunde gelegt, die zuvor dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1991/1997) unterworfen worden waren: ... DM (1996); ... DM (1997); ... DM (1998); ... DM (1999). Die Klage war nur für das Streitjahr 1999 erfolgreich; das Finanzgericht (FG) verneinte insoweit ein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht Deutschlands (FG Köln, Urteil vom 2. März 2010 15 K 4135/05, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 921).
- 8 Der Kläger rügt die Verletzung materiellen Rechts. Er beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil in Bezug auf die Streitjahre 1996 bis 1998 --und die diesem Urteil zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1998-- aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler eine unbeschränkte Steuerpflicht von A sowie ein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht Deutschlands als Grundlage für die streitigen Steuerfestsetzungen (und die Festsetzungen zum Solidaritätszuschlag) angenommen.
- 11 1. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG 1991/1997 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. A hatte in den Streitjahren wegen des jeweils zeitlich zusammenhängenden Aufenthalts von mehr als sechs Monaten Dauer im Inland ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 Satz 2 der Abgabenordnung --AO--).
- 12 a) Der gewöhnliche Aufenthalt einer Person befindet sich gemäß § 9 Satz 1 AO dort, wo sie sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass sie an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Als ein solcher Aufenthalt ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten anzusehen (§ 9 Satz 2 AO), wenn es sich nicht um einen Aufenthalt für private Zwecke handelt (§ 9 Satz 3 AO).
- 13 b) Ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten i.S. des § 9 Satz 2 AO ist gegeben, wenn der Aufenthalt über diese Zeitspanne erfolgt; dabei werden kurzfristige Unterbrechungen bei der Berechnung der Frist mitgerechnet. Damit kommt es --im Gegensatz zu Satz 1 des § 9 AO und insoweit von einem Vereinfachungszweck getragen (Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 9 AO Rz 10; Schwarz, AO, § 9 Rz 7; Herlinghaus in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 EStG Rz 104)-- auf die objektive Dauer des Aufenthalts an, unabhängig von subjektiven Vorstellungen und Plänen des Steuerpflichtigen. Die Frist, die bei einer Überschreitung rückwirkend auf den ersten Aufenthaltstag als Anknüpfungspunkt für den Tatbestand unbeschränkter Steuerpflicht dient, muss nicht innerhalb eines Kalenderjahres bzw. Veranlagungszeitraums überschritten werden; der 31. Dezember eines Jahres ist daher keine Zeitgrenze für den jeweiligen zeitlich zusammenhängenden Aufenthalt (Senatsurteil vom 19. August 1981 I R 51/78, BFHE 134, 145, BStBl II 1982, 452; Urteil des FG Baden-Württemberg vom 7. September 1990 IX K 96/88, EFG 1991, 102; zustimmend z.B. Buciek in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 9 AO Rz 44; Kruse in Tipke/Kruse, a.a.O., § 9 AO Rz 12). Bei § 9 Satz 2 AO, der auch als unwiderlegliche Vermutung verstanden wird, handelt es sich in der Sache um einen gesetzlichen Tatbestand, der nach Maßgabe seiner Voraussetzungen zwingend zur Annahme eines gewöhnlichen Aufenthalts führt (Buciek in Beermann/Gosch, a.a.O., § 9 AO Rz 53; wohl auch Musil in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 9 AO Rz 13).
- 14 aa) Wenn für diese auf die objektive Dauer des Aufenthalts bezogene Frist des § 9 Satz 2 AO kurzfristige Unterbrechungen unberücksichtigt bleiben (§ 9 Satz 2 Halbsatz 2 AO), ist für eine Abgrenzung erheblich, ob der Aufenthalt trotz der Unterbrechung nach den objektiven Umständen (z.B. der Fortdauer des Anlasses für den Aufenthalt) noch als zusammenhängend angesehen werden kann (Buciek in Beermann/Gosch, a.a.O., § 9 AO Rz 48, m.w.N.; Deppe, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 1982, 332, 335). Dabei ist anerkannt, dass bei den insoweit

maßgebenden Gesamtumständen z.B. übliche Familienheimfahrten und urlaubsbedingte Abwesenheitszeiten einem zusammenhängenden Aufenthalt nicht entgegenstehen (Buciek in Beermann/Gosch, a.a.O., § 9 AO Rz 49; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 9 AO Rz 25; Kruse in Tipke/Kruse, a.a.O., § 9 AO Rz 11; Gosch in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 1 Rz 8; Heinicke in Schmidt, EStG, 30. Aufl., § 1 Rz 27; s.a. Senatsurteil vom 4. Juni 1975 I R 250/73, BFHE 116, 150, BStBl II 1975, 708). Teilweise wird allerdings dieser "äußerlich erkennbare Zusammenhang" des Aufenthalts (Deppe, StuW 1982, 332, 335) durch eine konkrete Zeitgrenze für die Abwesenheit ergänzt, so dass von einer kurzfristigen Unterbrechung bei einer Dauer von mehr als zwei bis drei Wochen nicht mehr gesprochen werden könne (Schwarz, a.a.O., § 9 Rz 9; in der Tendenz wohl auch Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 1 EStG Rz 77; Lehner/Waldhoff in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz B 193; gegen eine "feste zeitliche Grenze" aber Buciek in Beermann/Gosch, a.a.O., § 9 AO Rz 49; Koenig in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., § 9 Rz 17, und Mössner in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl., Rz B 33).

- 15** bb) Das FG hat im Streitfall entscheidende Bedeutung dem Umstand beigemessen, dass sich A im Inland nur für einen einzigen Zweck --der Erfüllung ihrer vertraglichen Verpflichtungen zur Produktion der Show im Inland-- aufgehalten hat. Daher seien die häufigen kurzen Unterbrechungen zu Wochenendheimfahrten und Urlauben für den Zusammenhang des Aufenthalts unschädlich, da sie das objektiv nach außen erkennbare, einheitliche Gesamtbild des Aufenthalts nicht störten. Jenes zeichne sich dadurch aus, dass A regelmäßig montags nach Deutschland gereist sei, um an redaktionellen Sitzungen teilzunehmen und teilweise mehrere Sendungen am Tag zu produzieren, und donnerstags oder freitags nach Abschluss der Arbeiten dieser Produktionswoche in die Schweiz zurückgekehrt sei. Bei den wöchentlichen Reisen handele es sich damit nicht um voneinander unabhängige Dienstreisen zur Erfüllung unterschiedlicher Zwecke, sondern um ein einheitliches Ganzes. Ob die langen Sommerpausen von eineinhalb bis zwei Monaten zu einer schädlichen Unterbrechung der Aufenthaltsfrist des § 9 Satz 2 AO führten, könne offenbleiben, da die Sechs-Monats-Frist nicht innerhalb eines Kalenderjahres überschritten sein müsse. Vielmehr sei ein gewöhnlicher Aufenthalt "von Beginn an" anzunehmen, sobald die Frist überschritten werde. Demnach habe der gewöhnliche Aufenthalt von A jedenfalls am 15. August 1996 (der Anreise nach der ersten Sommerpause) begonnen und sei er am 30. Juni 1997 (vor dem Beginn der nächsten Sommerpause) wieder beendet worden --was einen gewöhnlichen Aufenthalt in 1996 begründe--, um erneut nach der Sommerpause im August 1997 zu beginnen und sich dergestalt bis zur Vertragsbeendigung am 30. Juni 1999 jeweils fortzusetzen.
- 16** cc) Diese Würdigung des FG lässt Rechtsfehler nicht erkennen.
- 17** aaa) Das FG hatte über die von ihm getroffenen Feststellungen zu den Anwesenheitstagen von A in Deutschland hinaus keine weiteren Ermittlungen zu einem "Schwerpunktaufenthalt" anzustellen. Zwar ist aus dem Wortlaut des Gesetzes ("den" gewöhnlichen Aufenthalt) abzuleiten, dass eine Person nicht gleichzeitig verschiedene gewöhnliche Aufenthalte i.S. des § 9 AO, sondern zu einer bestimmten Zeit immer nur einen einzigen gewöhnlichen Aufenthalt haben kann (Senatsurteile vom 9. Februar 1966 I 244/63, BFHE 85, 540, BStBl III 1966, 522; vom 10. August 1983 I R 241/82, BFHE 139, 261, BStBl II 1984, 11; vom 27. April 2005 I R 112/04, BFH/NV 2005, 1756; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 5.25). Daher wird mit der Begründung eines neuen gewöhnlichen Aufenthalts immer der bisherige aufgegeben (Senatsurteil in BFH/NV 2005, 1756). Dennoch war im Streitfall entgegen der Ansicht der Revision eine Abgrenzung nach der Maßgabe eines sog. Schwerpunktaufenthalts (z.B. Bundesministerium der Finanzen, Anwendungserlass zur Abgabenordnung --AEAO--, BStBl I 2008, 27, dort zu § 9 AO, Nr. 3 [Satz 2]) von A zwischen der Schweiz und Deutschland nicht vorzunehmen. Denn eine solche Abgrenzung findet nur statt, um einen Ort bzw. ein Gebiet (bei zwei oder mehr Zuweisungsmöglichkeiten) als "gewöhnlichen Aufenthalt" zu qualifizieren, nicht aber im Verhältnis der Tatbestände der §§ 8 und 9 AO. So ist es in der Rechtsprechung anerkannt, dass eine Person zugleich im Ausland einen Wohnsitz und im Inland einen gewöhnlichen Aufenthalt haben kann (z.B. Senatsurteile in BFHE 116, 150, BStBl II 1975, 708; vom 6. Februar 1985 I R 23/82, BFHE 143, 217, BStBl II 1985, 331; vom 25. Mai 1988 I R 225/82, BFHE 154, 7, BStBl II 1988, 944; dem zustimmend z.B. Buciek in Beermann/Gosch, a.a.O., § 9 AO Rz 11; s.a. --bezogen auf sog. Wochenendpendler-- AEAO zu § 9 AO, dort Nr. 2 [Satz 4]). Die unbeschränkte Steuerpflicht bezieht sich alternativ auf Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt; aus der für die Frage der Steuerpflicht im Inland maßgebenden Sicht Deutschlands kommt es ausschließlich darauf an, ob ein gewöhnlicher Aufenthalt vorliegt. Dieser wird durch das Überschreiten der Sechs-Monats-Frist ohne Rücksicht auf den unstreitig in allen Streitjahren bestehenden Wohnsitz von A in der Schweiz begründet. Dieser Wohnsitz macht eine Gewichtung der Aufenthaltszeiten der A in der Schweiz und in Deutschland für eine Zuweisung eines gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland nicht erforderlich.
- 18** bbb) Das FG konnte die vertragliche Verpflichtung der A auch als objektiven Umstand werten, der den Zusammenhang ihres Aufenthalts in Deutschland herstellt.

- 19** A hat diesen Vertrag vermittelt ihrer Anwesenheit am Arbeitsort erfüllt; dass der Vertrag auch vorzeitig beendet werden konnte, beeinträchtigt diesen Umstand während der Geltungszeit der Vereinbarung nicht. Ebenfalls ist dabei unerheblich, dass eine Produktionswoche an den Abläufen der Produktion ausgerichtet war und nicht streng an einem Wochentagesrhythmus; nach der konkreten Arbeitsstruktur hat A --auch wenn nicht stets fünf Wochentage in einer Produktionswoche ausgefüllt waren-- ihre Arbeitsleistung an ihren Arbeitstagen in Deutschland erbracht und ist sie nach Arbeitsende an ihren ausländischen Wohnsitz gereist. Die Unterbrechungen durch Wochenendheimfahrten und einzelne produktionsfreie Wochen sind jeweils --auch wenn man die Auffassung vertritt, die jeweilige Unterbrechung dürfe eine bestimmte Zeitgrenze nicht überschreiten-- kurzfristig und unterbrechen die Sechs-Monats-Frist nicht.
- 20** Auf dieser Grundlage konnte das FG den zusammenhängenden Aufenthalt von A in Deutschland jeweils mit seinem Beginn auf ihre Anreise nach der Sommerpause beziehen und damit den Sechs-Monats-Zeitraum kalenderjahrübergreifend berechnen und auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum rückbeziehen.
- 21** c) Der (inländische) gewöhnliche Aufenthalt von A bestand seit dem Tag der ersten Anreise der A nach Deutschland (zum Vertragsbeginn) und damit auch im ersten Streitjahr.
- 22** aa) Das FG hat dazu auf § 9 Satz 1 AO verwiesen. Der Aufenthalt der A beruhe auf ihrem langfristigen (einem trotz Kündigungsmöglichkeit auf mehrere Jahre hin angelegten) beruflichen Engagement, der ihre Anwesenheit am inländischen Produktionsort auf Dauer erforderlich gemacht habe. Insoweit sei ihr Aufenthalt in Deutschland, der eine arbeitstägliche Rückkehr zum Wohnsitz ausgeschlossen habe, seit dem 1. Januar 1996 auf eine regelmäßige Wiederkehr zu Beginn einer jeden Produktionswoche ausgerichtet. Dabei sei diese Planung --als Aufenthaltsabsicht (Senatsurteil vom 30. August 1989 I R 215/85, BFHE 158, 118, BStBl II 1989, 956)-- weder durch kurzfristige Unterbrechungen des Aufenthalts an zwei bis drei Tagen für ein Wochenende noch durch übliche Urlaubspausen bzw. die vertraglich vereinbarte Sommerpause berührt. Denn ohne Rückkehr sei eine Vertragserfüllung ausgeschlossen. Insoweit werde auch die Dauer der Anwesenheitsunterbrechung infolge der Sommerpause durch die langfristige Anwesenheitsplanung überlagert.
- 23** bb) Der Senat kann offenlassen, ob das FG die Voraussetzungen des § 9 Satz 1 AO ohne Rechtsfehler als erfüllt angesehen hat. Denn im Streitfall ist auch die vertraglich vereinbarte Sommerpause eine "kurzfristige Unterbrechung" i.S. des § 9 Satz 2 Halbsatz 2 AO, so dass der Tatbestand des § 9 Satz 2 AO schon mit der ersten Einreise der A zur Arbeitsausübung und damit bezogen auf den gesamten Veranlagungszeitraum 1996 erfüllt ist.
- 24** Denn der "äußerlich erkennbare Zusammenhang" des Aufenthalts i.S. des § 9 Satz 2 AO ist nicht durch eine konkrete Zeitgrenze für die (unschädliche) Abwesenheit zu ergänzen. Vielmehr schließt sich der Senat der oben (II.1. zu b aa) dargestellten Auffassung an, dass eine einzelfallbezogene zeitliche Gewichtung der "kurzfristigen Unterbrechung" unter Berücksichtigung der Dauer des Gesamtaufenthalts maßgebend ist (s. Buciek in Beermann/Gosch, a.a.O., § 9 AO Rz 49; Koenig in Pahlke/Koenig, a.a.O., § 9 Rz 17; Mössner in Mössner u.a., a.a.O., Rz B 33). Daraus folgt für den Streitfall, dass angesichts der beruflich bedingten und auf die Vertragslaufzeit von vier Jahren bezogenen langfristigen Anwesenheitsplanung auch die vertraglich vereinbarte Sommerpause eine "kurzfristige Unterbrechung" im Rahmen des § 9 Satz 2 AO darstellt.
- 25** 2. Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte von A aus selbständiger Arbeit stand gemäß Art. 4 Abs. 3 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 1972, 519) in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) --DBA-Schweiz 1971/1992-- für die Streitjahre Deutschland zu.
- 26** Nach Art. 4 Abs. 3 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 kann Deutschland eine Person ungeachtet anderer Bestimmungen des Abkommens nach den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht besteuern, wenn sie --als in der Schweiz ansässige Person (im Streitfall nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992)-- in Deutschland z.B. ihren gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr gehabt hat. Dazu hat das FG ohne Rechtsfehler auf den zwar durch Heimreisen unterbrochenen, aber tatsächlichen und durch einen einheitlichen Zweck geprägten gewöhnlichen Aufenthalt von A von mindestens sechs Monaten im jeweiligen Kalenderjahr (dem jeweiligen Streitjahr) verwiesen. Da dies unter den Beteiligten nicht in Streit ist, bedarf es dazu keiner weiteren Ausführungen.
- 27** 3. Auch zur Höhe der gemäß § 162 Abs. 1 AO geschätzten Besteuerungsgrundlagen sind keine weiteren Ausführungen notwendig. Die Höhe --abgeleitet aus der Bemessungsgrundlage der ursprünglichen Besteuerung

nach § 50a Abs. 4 EStG 1991/1997-- ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de