

## Urteil vom 12. Oktober 2010, I R 86/08

### Ermittlung der "Nichtrückkehrtage" i.S. des DBA-Schweiz - Abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist eigenständiger Verwaltungsakt

BFH I. Senat

DBA CHE Art 15 Abs 4, DBA CHE Art 15a, DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 1 S 1 Buchst d, AO § 163, AO § 118 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 27. August 2008, Az: 3 K 119/07

### Leitsätze

1. NV: Dienstreisetage mit Übernachtung im Ansässigkeitsstaat sind Nichtrückkehrtage" i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz (Bestätigung des Senatsurteils vom 11. November 2009 I R 15/09, BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602) .
2. NV: Kehrt ein Arbeitnehmer an einem Wochenende nicht an seinen Wohnort zurück, so liegt kein "Nichtrückkehrtag" i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz vor, wenn die Arbeit an dem betreffenden Tag nicht ausdrücklich vereinbart worden ist und weder durch einen anderweitigen Freizeitausgleich noch durch ein zusätzliches Entgelt abgegolten wird (ebenfalls Bestätigung des Senatsurteils in BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602) .
3. NV: Ein Tag, an dem ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer aufgrund einer nichtselbständigen Tätigkeit für einen nicht in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt, ist kein "Nichtrückkehrtag" i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz .
4. NV: Ein Tag, an dem ein Arbeitnehmer von einer mehrtägigen Dienstreise nach Hause zurückkehrt, ist kein "Nichtrückkehrtag" i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz (weitere Bestätigung des Senatsurteils in BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602) .

### Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) in den Streitjahren (1999 bis 2001) Grenzgänger im Sinne 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) i.d.F. des Protokolls vom 17. Oktober 1989 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) --DBA-Schweiz 1971/1989-- war.
- 2 Die Kläger sind Eheleute, die in den Streitjahren in Deutschland wohnten und zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war als Geschäftsführer einer Schweizer Kapitalgesellschaft (X-S.A.) tätig und im Schweizer Handelsregister als "directeur avec signature individuelle" (Direktor mit individueller Unterschrift) eingetragen.
- 3 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gingen die Kläger davon aus, dass der Arbeitslohn des Klägers nach dem DBA-Schweiz 1971/1989 nicht der deutschen Besteuerung unterliege und dass der Kläger insbesondere nicht Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 gewesen sei. Sie legten dazu von der Arbeitgeberin des Klägers ausgestellte Bescheinigungen vor, ausweislich derer der Kläger an 64 Tagen (1999), 65 Tagen (2000) und erneut 65 Tagen (2001) aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnort zurückgekehrt war. Zu den aufgeführten "Nichtrückkehrtagen" zählten 8 Tage (1999), erneut 8 Tage (2000) und 13 Tage (2001), die auf Wochenenden (Samstage und Sonntage) entfielen; dazu wurde im erstinstanzlichen Verfahren ein Schreiben des früheren Präsidenten des Verwaltungsrats der X-S.A. vorgelegt, nach dem Samstage, Sonntage und Feiertage zu einem späteren Zeitpunkt als freie Tage nachgeholt wurden. An 10 Tagen (1999), 17 Tagen (2000) und 16 Tagen (2001) war der Kläger zu einer Tochtergesellschaft der X-S.A. (T) in die USA gereist, ohne an seinen Wohnort zurückzukehren; davon entfielen in 1999 zwei Tage sowie in 2000 und in 2001 jeweils fünf Tage auf Wochenenden.

Schließlich hatten die Kläger für 1999 und 2001 jeweils zwei Tage, an denen der Kläger von mehrtägigen Dienstreisen nach Hause zurückgekehrt war, den "Nichtrückkehrtagen" zugeordnet.

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegenüber den Klägern für die Streitjahre Einkommensteuer fest. Er ging hierbei davon aus, dass der Kläger zwar nicht Grenzgänger i.S. des DBA-Schweiz 1971/1989 gewesen sei; doch unterliege er mit dem Teil seiner Einkünfte, der rechnerisch auf seine Tätigkeit in Deutschland und in Drittstaaten unterfiel, der deutschen Besteuerung. Den danach nicht in die Bemessungsgrundlage der Steuer einbezogenen Teil der Einkünfte berücksichtigte das FA bei der Bemessung des Steuersatzes. Zudem kürzte es die von den Klägern geltend gemachten Sonderausgaben. Die Klage gegen die auf dieser Basis erlassenen Steuerbescheide hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen (FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 28. August 2008 3 K 119/07).
- 5 Mit ihrer vom FG zugelassenen Revision rügen die Kläger eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragen, das Urteil des FG und die angefochtenen Steuerbescheide aufzuheben. Das FG-Urteil betrifft zusätzlich ein weiteres Streitjahr; ihre zunächst auch insoweit eingelegte Revision haben die Kläger inzwischen zurückgenommen.
- 6 Das FA hatte zunächst beantragt, die Revision zurückzuweisen. Nunmehr beantragt es, den Rechtsstreit zwecks weiterer Feststellungen an das FG zurückzuverweisen.
- 7 Das Finanzministerium Baden-Württemberg ist gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Revisionsverfahren beigetreten. Es unterstützt in der Sache die Rechtsauffassung des FA, hat aber keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils soweit es die Streitjahre 1999 bis 2001 betrifft und insoweit zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die von diesem getroffenen Feststellungen lassen keine abschließende Beurteilung des Streitfalls zu.
- 9 1. Der Kläger hatte nach den Feststellungen des FG in den Streitjahren nur in Deutschland einen Wohnsitz. Er war deshalb unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes) und aus abkommensrechtlicher Sicht in Deutschland ansässig (Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1989). Ferner hat das FG festgestellt, dass der Kläger für einen in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber nichtselbständig tätig war und dafür Vergütungen erhalten hat. Darüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit.
- 10 2. Nach Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieser ansässig ist. Dabei ist Grenzgänger jede in einem Vertragstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989). Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989).
- 11 3. Die Kläger haben die Zahl der Nichtrückkehrtage des Klägers für alle Streitjahre mit jeweils mehr als 60 angegeben. Das FG ist dem nicht gefolgt, da es angenommen hat, dass Dienstreisetage mit Übernachtung im Ansässigkeitsstaat keine Nichtrückkehrtage seien. Das widerspricht indessen der neueren Rechtsprechung des Senats (Senatsurteil vom 11. November 2009 I R 15/09, BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602), an der dieser festhält. Die betreffenden Dienstreisetage sind daher im Streitfall als Nichtrückkehrtage zu zählen.
- 12 4. Das FG hat jedoch weiter festgestellt, dass der Kläger im Rahmen seiner Dienstreisen verschiedentlich an Wochenenden nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist. In einem solchen Fall liegt kein Nichtrückkehrtag i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 vor, wenn die Arbeit an dem betreffenden Tag nicht ausdrücklich vereinbart ist und der Arbeitnehmer für die an diesem Tag geleistete Arbeit weder einen anderweitigen Freizeitausgleich noch ein zusätzliches Entgelt erhält (Senatsurteil in BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602). Ob Letzteres im Streitfall geschehen ist, hat das FG --von seinem Rechtsstandpunkt aus folgerichtig-- nicht aufgeklärt. In seinem Urteil wird zwar ein Schreiben des früheren Präsidenten des Verwaltungsrats der X-S.A. erwähnt, ausweislich dessen ein Freizeitausgleich gewährt worden ist; konkrete Feststellungen dazu hat das FG aber nicht

getroffen. Vermindert man indessen die von den Klägern angegebene Zahl der Nichtrückkehrtage um die Zahl der Tage mit auswärtigen Aufenthalten an Wochenenden, so ergeben sich für alle Streitjahre weniger als 60 Nichtrückkehrtage; der Kläger ist dann jeweils Grenzgänger i.S. des Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989.

- 13** 5. Ferner ergibt sich aus den Feststellungen des FG, dass der Kläger in den Streitjahren Dienstreisen zu T in die USA durchgeführt und in diesem Zusammenhang ebenfalls Nichtrückkehrtage angesetzt hat. Nach der neueren Rechtsprechung des Senats sind indessen Tage, an denen der Arbeitnehmer auf Grund einer anderweitigen selbständigen Tätigkeit nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt, keine Nichtrückkehrtage (Senatsurteil in BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602). Dasselbe muss für Tage gelten, an denen der Arbeitnehmer nicht auf Grund seines Arbeitsverhältnisses mit seinem Schweizer Arbeitgeber, sondern auf Grund eines anderweitigen Anstellungsverhältnisses außerhalb seines Wohnorts übernachtet. Deshalb können im Streitfall die betreffenden Tage nur dann als Nichtrückkehrtage gezählt werden, wenn der Kläger die Reisen in die USA in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer der X-S.A. --und nicht z.B. als Organ der T-- unternommen hat. Dazu hat das FG ebenfalls keine Feststellungen getroffen.
- 14** 6. Schließlich ergibt sich aus dem angefochtenen Urteil, dass die Kläger für die Streitjahre 1999 und 2001 jeweils zwei Tage als Nichtrückkehrtage angegeben haben, an denen der Kläger zum Abschluss einer mehrtägigen Dienstreise nach Hause zurückgekehrt ist. Diese Tage sind indessen keine Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 (Senatsurteil in BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602).
- 15** 7. Klammert man nur die zuletzt genannten Tage aus den von den Klägern benannten Nichtrückkehrtagen aus, so verbleiben für alle Streitjahre mehr als 60 Nichtrückkehrtage. Vermindert man aber die Zahl der von den Klägern benannten Nichtrückkehrtage außerdem entweder um die Zahl der Tage mit auswärtigen Übernachtungen an Wochenenden oder um die Zahl der Tage mit Dienstreisen zu T, so beläuft sich für alle Streitjahre die Zahl der Nichtrückkehrtage auf weniger als 60; der Kläger ist dann jeweils Grenzgänger i.S. des Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989. Angesichts dessen sind, was die Fragen zum Ausgleich von Wochenendarbeiten und zum Hintergrund der Dienstreisen zu T angeht, weitere Feststellungen notwendig. Diese können im Revisionsverfahren nicht getroffen werden, weshalb die Sache an das FG zurückverwiesen werden muss.
- 16** 8. Sofern das FG im zweiten Rechtsgang feststellt, dass der Kläger in einzelnen oder in allen Streitjahren nicht Grenzgänger i.S. des Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 war, wird es der Klage möglicherweise teilweise oder vollständig stattgeben müssen. Denn es hat festgestellt, dass der Kläger zu dem in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 aufgeführten Personenkreis zählte, und dieser Feststellung sind die Finanzbehörden nicht entgegengetreten. Deshalb dürften, sofern das FG nicht noch abweichende Feststellungen zu diesem Punkt trifft, die vom Kläger bezogenen Vergütungen unter der weiteren Voraussetzung der Besteuerung in der Schweiz (Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989) nicht in die Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer einbezogen werden (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1971/1989). Der Senat verweist dazu auf seine einschlägige Rechtsprechung (Senatsurteile vom 25. Oktober 2006 I R 81/04, BFHE 215, 237, BStBl II 2010, 778; vom 11. November 2009 I R 83/08, BFHE 227, 402, BStBl II 2010, 781), an der er ebenfalls festhält.
- 17** 9. Die am Verfahren beteiligten Finanzbehörden haben ausgeführt, dass im Streitfall unter Umständen eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen (§ 163 der Abgabenordnung) in Betracht komme. Dazu wird klarstellend darauf hingewiesen, dass eine solche Billigkeitsmaßnahme nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) rechtlich ein von der Steuerfestsetzung zu unterscheidender eigenständiger Verwaltungsakt ist (BFH-Urteile vom 21. September 2000 IV R 54/99, BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178; vom 16. März 2004 VIII R 33/02, BFHE 205, 270, BStBl II 2004, 927; BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2007 XI B 179/06, BFH/NV 2008, 564) und deshalb nicht unmittelbar in diesem Rechtsstreit erstritten werden könnte.

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