

## BUNDESFINANZHOF Urteil vom 15.9.2004, I R 67/03

Verbleib am Beschäftigungsort als berufsbedingter Nichtrückkehrtag i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz - Beweislast für den Aufenthalt nach dem Arbeitsende

### Leitsätze

1. Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Deutschland und Arbeitsort in der Schweiz unterliegt nur dann nicht als Grenzgänger der deutschen Besteuerung, wenn er mehr als 60 Mal im Jahr nach getaner Arbeit aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnort zurückkehrt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Ende der Arbeitszeit oder der Zeitpunkt der Ankunft am Wohnort auf den Tag des Arbeitsantritts oder auf einen nachfolgenden Tag fällt (Abweichung vom Senatsurteil vom 16. Mai 2001 I R 100/00, BFHE 195, 341, BStBI II 2001, 633).
2. Das Erfordernis einer Rufbereitschaft ist ein beruflicher Grund für den Verbleib eines Arbeitnehmers in der Nähe seines Arbeitsortes.
3. Ein in Deutschland wohnhafter Arbeitnehmer trägt die Beweislast dafür, dass er mehr als 60 Mal im Jahr nach dem Arbeitsende aus beruflichen Gründen in der Schweiz geblieben ist.

### Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob Einkünfte des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) nach Art. 15a 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 (DBA-Schweiz) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 21. Dezember 1992 der deutschen Besteuerung unterliegen.
- 2 Die Kläger sind Eheleute, die in den Streitjahren (1996 und 1997) in Deutschland wohnten und zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war bei der Schweizer X-AG in B nichtselbständig tätig. Die Entfernung zwischen seinem inländischen Wohnort A und B betrug 58 km. Der Kläger hatte in den Streitjahren in dem Schweizer Ort C ein Ein-Zimmer-Studio angemietet.
- 3 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre behandelten die Kläger den Arbeitslohn des Klägers als steuerfrei. Hierzu trugen sie vor, der Kläger sei zusätzlich zum **Pikettdienst** (Bereitschaftsdienst) in 1996 an mindestens 65 Tagen und in 1997 an mindestens 93 Tagen so lange im Betrieb gewesen, dass er in C habe übernachten müssen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht und unterwarf den Arbeitslohn für beide Streitjahre der Einkommensteuer.
- 4 Die Kläger fochten die entsprechenden Bescheide nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit der Klage an und legten im Klageverfahren eine Aufstellung vor, aus der sie für das Jahr 1996 insgesamt 73 und für 1997 insgesamt 78 "Nichtrückkehrtage" ableiteten. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 1706 abgedruckt.
- 5 Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung des Art. 15a DBA-Schweiz. Sie beantragen, das Urteil des FG sowie die angefochtenen Bescheide und die Einspruchsentscheidung des FA aufzuheben.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Dessen Feststellungen lassen keine abschließende Entscheidung darüber zu, ob der Arbeitslohn des Klägers nach dem DBA-Schweiz in Deutschland besteuert werden darf oder nicht.
- 8 1. Nach Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz sind Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragsstaat zu besteuern, in dem der Grenzgänger ansässig ist. Grenzgänger im Sinne dieser Vorschrift ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnort zurückkehrt. Demgegenüber gelten für Einkünfte von in einem Vertragsstaat ansässigen Arbeitnehmern, die in dem anderen Vertragsstaat ihre Arbeit ausüben und nicht Grenzgänger sind, hinsichtlich des Besteuerungsrechts die Regelungen in Art. 15 i.V.m. Art. 24 DBA-Schweiz; danach ist bei einem in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer mit Arbeitsort in der Schweiz --vorbehaltlich der im Streitfall nicht eingreifenden Sonderregelung in Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz-- die Schweiz zur Besteuerung der Arbeitseinkünfte berechtigt (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz) und Deutschland zur Freistellung dieser Einkünfte von der Einkommensteuer verpflichtet (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz). Für den Streitfall folgt hieraus, dass der Arbeitslohn des Klägers nur dann der deutschen Besteuerung unterliegt, wenn der Kläger Grenzgänger ist.
- 9 2. Nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz entfällt bei in einem Vertragsstaat ansässigen und im anderen Vertragsstaat arbeitenden Personen die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Ergänzend dazu heißt es in Nr. II.1. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 (BGBl II 1993, 1889, BStBl I 1993, 929), die Annahme einer regelmäßigen Rückkehr an den Wohnsitz i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz werde nicht dadurch ausgeschlossen, dass sich die Arbeitsausübung bedingt durch betriebliche Umstände --wie z.B. bei Schichtarbeitern oder Krankenhauspersonal mit Bereitschaftsdienst-- über mehrere Tage erstreckt. Diese Bestimmung enthält eine verbindliche Vorgabe für die Auslegung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz (Senatsurteil vom 16. Mai 2001 I R 100/00, BFHE 195, 341, BStBl II 2001, 633; Kempermann in Flick/Wassermeyer/ Wingert/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 15a Anm. 8, jeweils m.w.N.).
- 10 3. Der Senat hat in seiner bisherigen Rechtsprechung die zitierte Protokollbestimmung dahin verstanden, dass in den dort genannten Fällen eine zwischenzeitliche Rückkehr des Arbeitnehmers an den Wohnort fingiert wird (Senatsurteil in BFHE 195, 341, BStBl II 2001, 633, 634). Das entscheidende Abgrenzungskriterium zwischen den Fällen der hiernach "fingierten Rückkehr" und der beruflich bedingten Nichtrückkehr hat er darin gesehen, ob der Arbeitnehmer über die Tagesgrenze hinaus seiner Arbeit nachgeht oder ob er --aus beruflichen Gründen-- nach getaner Arbeit außerhalb des Ansässigkeitsstaates verbleibt. Daran

kann nach erneuter Prüfung nicht uneingeschränkt festgehalten werden.

- 11 a) Eine ausschließliche Anknüpfung an das Ende der Arbeitszeit führt bei der Anwendung des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz zu kaum sachgerechten Ergebnissen. So läge hiernach, wenn ein Arbeitnehmer kurz vor Mitternacht seine Arbeitsstelle verlässt und sodann wegen großer Entfernung zum Wohnort oder frühen erneuten Arbeitsbeginns in der Nähe der Arbeitsstätte übernachtet, eine beruflich bedingte Nichtrückkehr vor. Dagegen würde, wenn unter ansonsten gleichen Umständen die Arbeitszeit erst kurz nach Mitternacht endet, eine Rückkehr des Arbeitnehmers an den Wohnort fingiert. Für eine solche Differenzierung fehlt jeder sachliche Grund. Angesichts dessen kann nicht angenommen werden, dass das Verhandlungsprotokoll darauf abzielt, die Grenzziehung zwischen "Rückkehrtagen" und "Nichtrückkehrtagen" am Kriterium des Arbeitsendes zu orientieren.
- 12 b) Eine solche Grenzziehung wird auch vom Zweck der Protokollvereinbarung nicht gefordert. Denn diese Vereinbarung soll nur verhindern, dass Arbeitnehmer allein deshalb aus dem Anwendungsbereich der Grenzgängerregelung herausfallen, weil sich ihre Arbeitszeit im Einzelfall über Mitternacht hinaus erstreckt und sie deshalb erst am Folgetag nach Hause zurückkehren (Senatsurteil in BFHE 195, 341, BStBl II 2001, 633, 634). Es soll also hiernach z.B. bei demjenigen, der am Morgen des Tages 01 seine Arbeitstätigkeit aufnimmt, diese Tätigkeit erst am Anfang des Tages 02 beendet und sodann im weiteren Verlauf des Tages 02 erneut seine Arbeitsstelle aufsucht, der Tag 01 als "Rückkehrtag" gewertet werden. Dass der Arbeitnehmer an diesem Tag tatsächlich nicht mehr nach Hause zurückgekehrt ist, soll die "Regelmäßigkeit" seiner Rückkehr nicht in Frage stellen können; ob die Rückkehr im Einzelfall mehr oder weniger zufällig vor oder nach Mitternacht erfolgt, soll für seine Eigenschaft als Grenzgänger nicht entscheidend sein. Es wird mithin nicht die Rückkehr als solche, sondern nur fingiert, dass eine tatsächlich erst am nächsten Tag erfolgte Rückkehr schon vor dem Tagesende stattgefunden hat. Eine solche Auslegung gibt der Protokollvereinbarung einen sinnvollen Inhalt, da diese hiernach eine sachgerechte und dem Gleichheitssatz entsprechende Anwendung des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz fördert. Sie ist daher vorzugswürdig.
- 13 c) Die vorstehend skizzierte Deutung des Verhandlungsprotokolls lässt sich zudem besser als eine Anknüpfung an das Ende der Arbeitszeit mit der deutsch-schweizerischen Verständigungsvereinbarung vom 24. Juni 1999 (abgedruckt bei Locher/Meier/ von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 15a.2 Nr. 11) in Einklang bringen. Denn danach soll maßgebliches Kriterium für das Vorliegen einer beruflich bedingten Nichtrückkehr i.S. des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz die Unzumutbarkeit der Rückkehr sein, die wiederum einerseits von der Länge des Heimwegs abhängen und andererseits generell dann anzunehmen sein soll, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Unterkunft am Arbeitsort finanziert. Alle diese Kriterien weisen keinen Bezug zum Ende der Arbeitszeit auf; im Gegenteil wäre es kaum einsichtig, dass z.B. bei Finanzierung der Unterkunft durch den Arbeitgeber zwar grundsätzlich die Rückkehr zum Wohnort unzumutbar sein, dies aber ausgerechnet bei einem Arbeitseinsatz über Mitternacht hinaus nicht gelten soll. Auch wenn eine Verständigungsvereinbarung keine normative Kraft hat, sieht sich der Senat durch die genannte Regelung in der Annahme bestätigt, dass das Ende der Arbeitszeit kein geeignetes Kriterium für die Abgrenzung von "Rückkehrtagen" und "Nichtrückkehrtagen" i.S. des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz ist.
- 14 4. Deshalb ist in dieser Frage zunächst darauf abzustellen, ob der Arbeitnehmer nach dem Verlassen seiner Arbeitsstelle tatsächlich in den Ansässigkeitsstaat

zurückgekehrt oder in dem jeweils anderen Vertragsstaat geblieben ist. Im erstgenannten Fall ist der betreffende Arbeitstag "Rückkehrtag" i.S. des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz; das gilt mit Rücksicht auf das zitierte Verhandlungsprotokoll auch dann, wenn die Ankunft im Ansässigkeitsstaat oder sogar das Ende der Arbeitstätigkeit zeitlich auf den Folgetag fielen. Ist der Arbeitnehmer hingegen tatsächlich nicht in den Ansässigkeitsstaat zurückgekehrt, so kommt es nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz auf die Veranlassung der Nichtrückkehr durch die Arbeitsausübung an; diese ist anzunehmen, wenn die Rückkehr aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar war (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 19. September 1994, BStBl I 1994, 683, Tz. 13). Eine solche Grenzziehung ist nicht nur interessengerecht und im Einklang mit der zitierten Verständigungsvereinbarung, sondern belässt für Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz auch einen angemessenen tatsächlichen Anwendungsbereich.

- 15 5. Im Streitfall kann hiernach über die Eigenschaft des Klägers als Grenzgänger erst im Anschluss an eine weitere Sachaufklärung entschieden werden:
- 16 a) Nach seinem Vortrag hat der Kläger an den geltend gemachten 73 bzw. 78 "Nichtrückkehrtagen" in seiner Wohnung in C übernachtet, da ihm die Rückfahrt nach A im Hinblick auf das späte Ende der Arbeitszeit und den frühen Arbeitsbeginn am nächsten Morgen nicht zumutbar erschien. Ferner haben die Kläger vorgetragen, der Kläger habe im Rahmen seines **Pikettendienstes** sowie im Zusammenhang mit der Inbetriebnahme neuer Maschinen und der Einführung neuer Produkte häufig in der Weise ständig einsatzbereit sein müssen, dass er auf Abruf binnen 30 Minuten auf dem Betriebsgelände der X-AG erscheinen konnte. Daraufhin hat das FG diejenigen Tage, an denen nach dem Ergebnis der von ihm durchgeführten Beweisaufnahme "tagesübergreifende Tätigkeiten des Klägers bzw. seine ständige Einsatzbereitschaft erforderlich" waren, im Hinblick auf das Verhandlungsprotokoll als "Rückkehrtage" gewertet. Da nach Abzug dieser 20 (1996) bzw. 23 Tage (1997) in keinem der Streitjahre mehr als 60 Nichtrückkehrtage vorhanden waren, hat das FG den Kläger wegen Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz als Grenzgänger angesehen.
- 17 b) Richtigerweise sind indessen alle Tage, in denen der Kläger im Hinblick auf eine Verpflichtung zur Rufbereitschaft in C übernachtet hat, als "Nichtrückkehrtage" i.S. des Art 15a Abs. 2 DBA-Schweiz anzusehen. Denn der Kläger ist an diesen Tagen nach dem Ende seiner aktiven Tätigkeit nicht nach Deutschland zurückgekehrt, und das Erfordernis der Rufbereitschaft ist ein beruflicher Grund für seinen Verbleib in der Schweiz. Damit liegt eine durch die Arbeitsausübung bedingte Nichtrückkehr vor, und zwar unabhängig davon, ob die Zeit der Rufbereitschaft arbeitsrechtlich oder steuerrechtlich als Arbeitszeit zu werten ist oder nicht. Deshalb war, wenn der Vortrag der Kläger zur Zahl der Übernachtungen in der Schweiz zutrifft, der Kläger in beiden Streitjahren kein Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz. In diesem Fall darf mithin sein Arbeitslohn in Deutschland nicht besteuert werden.
- 18 c) Das FA hat erstinstanzlich die Angaben der Kläger zur Zahl der Übernachtungen des Klägers in der Schweiz bestritten. Das FG ist dieser Frage, von seinem Rechtsstandpunkt aus folgerichtig, nicht nachgegangen. Die deshalb fehlenden tatsächlichen Feststellungen hierzu können im Rahmen des Revisionsverfahrens nicht nachgeholt werden. Vielmehr muss der Rechtsstreit zu diesem Zweck an das FG zurückverwiesen werden.
- 19 6. Im zweiten Rechtsgang wird das FG nicht nur die objektive Zahl der Übernachtungen in der Schweiz, sondern ggf. auch deren berufliche Veranlassung überprüfen müssen. In beiden Punkten liegt die objektive Beweislast

(Feststellungslast) bei den Klägern, so dass die Klage nur dann Erfolg haben können, wenn sich das FG von einer beruflich bedingten Nichtrückkehr an jeweils mehr als 60 Tagen überzeugen kann. 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 aufgrund 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 (ebenso Kempermann, a.a.O., Art. 15a Anm. 40; Brandis in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15a Schweiz Rz. 50).