

FG Baden-Württemberg Urteil vom 16.1.2009, 3 K 115/07

Grenzgängereigenschaft - eintägige Dienstreisen in Drittstaaten, Tage der Rückkehr aus Drittstaaten nach mehrtägigen Dienstreisen sowie Arbeitstage im Wohnsitzstaat sind keine Nichtrückkehrtage - Grenzen der Typisierung in Verwaltungsanweisungen - keine unmittelbare Gesetzeskraft genereller Verständigungsvereinbarungen - Kollektivprokurist als leitender Angestellter im Sinne des DBA-Schweiz

Tatbestand

- 1 Der Kläger wird für die Veranlagungszeiträume 1996, 2000-2002 (Streitjahre) mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer nicht zusammen veranlagt, sondern auf einen übereinstimmenden Antrag der Eheleute getrennt zur Einkommensteuer veranlagt (s. jeweils Angaben zur Zeile 12 des Mantelbogens der Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre).
- 2 Der Kläger übte in den Streitjahren den Beruf eines Marketingdirektors aus (s. jeweils Angaben zur Zeile 4 des Mantelbogens der Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre; bzw. auf der Bescheinigung des Arbeitgebers über die Nichtrückkehr [Bl. 36/2001 der Einkommensteuerakten Band III -im Folgenden: ESt-Akten-) bzw. eines „Direktor Marketing“ (s. Angaben auf den Bescheinigungen des Arbeitgebers über die Nichtrückkehr für 1996 [Bl. 12/1996 der ESt-Akten], 2000 [Bl. 11/2000 der ESt-Akten] und 2002 [Bl. 92/2002 der ESt-Akten]).
- 3 Der Kläger übernahm zum 1. Januar 1981 bei der Firma X AG (vgl. zu deren Unternehmenszweck: Art. 2 der im Streitjahr 1996 maßgeblichen Statuten, Bl. 114-122 der FG-Akten; Hinweis im übrigen auf das Organisationsreglement vom 26. Juni 1996, Bl. 135-136 der FG-Akten) die Stellung eines Direktors des Direktionsbereichs Marketing. Der Sitz der X AG (im Folgenden: X AG) befand sich im Streitjahr 1996 in U/CH. Der Kläger unterstand dem Präsidenten des Verwaltungsrates. Ihm wurde Einzelprokura gemäß Art. 458 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 -OR- (vgl. § 1 des Abstellungsvertrages vom 17. September 1981, auf den auch im übrigen Bezug genommen wird, Bl. 107-111 der FG-Akten; Hinweis im übrigen auf das Traktandum 3 des Protokolls der Verwaltungsratssitzung der X AG vom 2. Mai 1995, Bl. 137-138 der FG-Akten) erteilt. Dementsprechend erfolgte auch eine Eintragung im Schweizerischen Handelsregister des Kantons Y Hauptregister (Handelsregisterauszug vom 21. November 2006, Bl. 112-113 der FG-Akten).
- 4 Mit Beschluss des Verwaltungsrates der X AG vom 2. Mai 1995 wurde der Kläger zum Direktor ernannt und zwar mit Einzelunterschrift (Traktandum 2 der Niederschrift des Protokolls der Verwaltungsratssitzung der X AG vom 2. Mai 1995, Bl. 137-138 der FG-Akten). Dementsprechend wurde der Kläger auch im Schweizerischen Handelsregister eingetragen (Handelsregisterauszug vom 21. November 2006, Bl. 112-113 der FG-Akten). Die Eintragung wurde am 30. März 2000 im Schweizerischen Handelsregister wieder gelöscht (Schweizerisches Handelsamtsblatt -SHAB-: .../.... vom [Seite 2145], Handelsregisterauszug von moneyhouse vom, Bl. 95-97 der FG-Akten).
- 5 Zuvor -und zwar zum 1. Januar 2000- war der Anstellungsvertrag vom 17. September 1991 mit der X AG zu den bestehenden Konditionen auf die Z AG mit Sitz in U/CH, (im Folgenden: Q-AG) übergeleitet worden (Hinweis auf die Vereinbarung vom 23. Dezember 1999, Bl. 139 der FG-Akten). Auf die Statuten bzw. das Organisationsreglement der Q-AG wird Bezug genommen (Bl. 142-152 bzw. Bl. 153-163 der FG-Akten). Der Kläger war bereits zum 15. Dezember 1987 als Direktor der Q-AG mit Einzelunterschrift ins Schweizerische Handelsregister eingetragen worden (Hinweis auf die Anmeldung zum Handelsregisteramt vom 15. Dezember 1987, Bl. 164 und 165 der FG-Akten bzw. auf den Handelsregisterauszug vom 25. Januar 2007, Bl. 140 und 141 der FG-Akten). Nach den Streitjahren -am 20. Dezember 2007- wurde die Zeichnungsart in Kollektivunterschrift zu zweien geändert (SHAB: 001/2008 vom 3. Januar 2008 [Seite 8], Handelsregisterauszug von moneyhouse, Bl. 98-101 der FG-

Akten).

- 6 In den beim Beklagten (dem Finanzamt -FA-) eingereichten Einkommensteuererklärungen vertrat der Kläger (jedenfalls stillschweigend) die Auffassung, dass er mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für die X AG (für 1996) bzw. die Q-AG (für 2000-2002) weder als Grenzgänger im Sinne des Art. 15a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1971, 1021, BStBl I 1971, 519) in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989 (BGBl II 1971, 1021, BStBl I 1993, 927) -DBA-Schweiz 1971/1992- noch als leitender Angestellter im Sinne des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 (und insoweit auch nicht teilweise) der Besteuerung im Inland unterliege. Die Grenzgängereigenschaft besitze er nicht, weil er in den einzelnen Streitjahren jeweils an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt sei. Zum Nachweis hierfür legte der Kläger Bescheinigungen seiner Arbeitgeber (zusammen mit Einzelaufstellungen der Nichtrückkehrtage) vor, die jeweils den Sichtvermerk der für den Einbehalt der (Schweizerischen) Abzugssteuer zuständigen eidgenössischen Steuerbehörde (der Steuerverwaltung des Kantons Y) tragen (für 1996: Bl. 12 der ESt-Akten; für 2000: Bl. 11 der ESt-Akten; für 2001: Bl. 36 der ESt-Akten und für 2002: Bl. 92 der ESt-Akten). Die Einzelaufstellungen enthalten die im Folgenden wiedergegebenen Angaben:

7 **1996 (Bl. 13-14 der ESt-Akten)**

Nichtrückkehrtage: Datum	Ort	Land	steuerpflichtige Tage lt. FA:
3		Schweiz	-
2		Italien	2
2		Holland	2
2		Dänemark	2
1		Schweden	1
1		Finnland	1
1(0)		Deutschland	1
3		USA	3
3		USA	2
3		USA	2
3		USA	2
3		USA	2
2		England	2
1		England	1
1		Holland	1
1		Deutschland	1
1		Deutschland	2
3		USA	2
1		USA	1
4		USA	2
1		Frankreich	1
3		Deutschland	3
3		USA	2
2		USA	2

2	USA	1
2	Holland	2
1	Deutschland	2
3	USA	2
4	USA	3
1	Deutschland	2
1	Holland	1
65 (richtig: 64)		53

- 8 Das FA errechnete 63 Nichtrückkehrtage (= 61 Tage + 2 „Hamburg [o.A.]“ [Bl. 14 der ESt-Akten]). Nach einer Anmerkung des zuständigen Bediensteten wurde der vom Kläger geltend gemachte Nichtrückkehrtag in Zusammenhang mit dem Aufenthalt am in Hamburg nicht berücksichtigt (siehe Klammerzusatz lt. der zuvor wiedergegebenen Aufstellung).
- 9 Folgende Wochenendtage wurden bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage berücksichtigt (einvernehmlich zwischen den Beteiligten): 23. März (Samstag) = Rückkehrtag von der Reise nach Greenwood/USA; (Samstag), (Sonntag) = 2. und 3. Tag der insgesamt 4-tägigen Reise nach Nashville/USA; (Samstag) = Rückkehrtag von der Reise nach Greenwood/USA; (Sonntag) = 1. Tag der Reise nach Buffalo/USA; (Samstag) = Rückkehrtag von der Reise nach Hamburg/BRD; (Sonntag) = 1. Tag der Reise (Anreisetag) nach New York u.a.; (Samstag) = Rückkehrtag von der Reise nach Greenwood/USA; (Sonntag) = 1. Tag der Reise an den Schluchsee/BRD; (Sonntag) = 1. Tag der Reise (Anreisetag) nach Houston/USA; (Samstag) = Rückkehrtag von der Reise nach Minneapolis/USA; r (Sonntag) = 1. Tag der Reise (Anreisetag) nach San Francisco/USA; (Samstag) = Rückkehrtag von der Reise nach Greenwood/USA.
- 10 Die Beteiligten haben bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage eintägige Geschäftsreisen als Nichtrückkehrtage berücksichtigt (s. etwa den), im Übrigen bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten auch die Tage, an denen der Kläger an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (s. z.B. den).
- 11 Bei der Berechnung der (53) steuerpflichtigen Tage durch das FA wurden Wochenendtage nicht berücksichtigt, jedoch wurden die Anreise- und Abreisetage in vollem Umfang berücksichtigt.
- 12 Den Akten betreffend das Streitjahr 1996 ist (wohl) zu entnehmen, dass Wochenendtage bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage deshalb als Arbeitstage berücksichtigt wurden, weil der Arbeitgeber des Klägers die Übernachtungskosten getragen hat (s. Aktenvermerk lt. Bl. 15 der ESt-Akten).

13 **2000 (Bl. 12 der ESt-Akten)**

Nichtrückkehrtage	Datum	Ort	Land	
3			Schweiz	3
6 (7)			USA	7
4 (5)			Südafrika	5
6 (7)			USA	7
2			United Kingdom	
6 (8)			USA	8
3			Deutschland	3
1 (0)			Deutschland	0
4 (5)			USA	5

1	Deutschland	1
11 (13)	USA	13
	Canada	
	USA	
	Canada	
3 (0)	Schweiz	0
1	Deutschland	1
4 (6)	USA	6
2	United Kingdom	2
4 (5)	USA	5
2 (3)	Canada	3
63 (71)		71

- 14 Bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage aus Anlass von Geschäftsreisen in Drittstaaten durch den Kläger wurden nur Tage berücksichtigt, an denen der Kläger tatsächlich nicht zurückgekehrt ist (mit Ausnahme der Geschäftsreisen nach Manchester). Das FA hat bei seiner Berechnung (in Klammern hinzugesetzt) **jeden** Tag der Geschäftsreisen als Nichtrückkehrtag gewertet (demzufolge auch die Tage, an denen der Kläger tatsächlich zurückgekehrt ist und des Weiteren auch Samstage und Sonntage: s. „, Hinsichtlich der Geschäftsreisen nach Freiburg und nach Basel vertrat das FA die Auffassung, dass dem Kläger eine Rückkehr zumutbar gewesen sei.
- 15 Die Akten für das Streitjahr 2000 enthalten keine Angaben dazu, warum Samstage und Sonntage als Arbeitstage bei der Berechnung von Nichtrückkehrtagen angesetzt wurden.
- 16 Bei der Berechnung der auf die Tätigkeit des Klägers in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland rechnerisch entfallenden Steuer wurden die Wochenendtage nicht als arbeitsfreie Tage und damit als Arbeitstage beurteilt.
- 17 **2001(BI. 37 der ESt-Akten)**

Anzahl Tage	Datum	Ort	Land	Steuerpflichtige Tage:
4			Schweiz	
3			Deutschland	3
7			USA	7
4			Südafrika	4
4			Finnland	4
			Schweden	
			Norwegen	
3			USA	3
2			England	2
2			Finnland	2
4			USA	4
2			Italien	2

5	USA	5
4	Italien	4
3 (4)	Deutschland	3
4	USA	4
3	Norwegen (richtig wohl: Finnland)	3
5	Südafrika	5
1	Niederlande	1
4	USA	4

64 (65)

18 Bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage aus Anlass von Geschäftsreisen in Drittstaaten wurde jeder Reisetag, also auch die Tage, an denen der Kläger tatsächlich an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist, als Nichtrückkehrtag angesetzt. Des Weiteren wurden auch die Wochenendtage als Arbeitstage beurteilt und von den Beteiligten übereinstimmend bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage berücksichtigt (.....) Schließlich wurde einvernehmlich auch in Zusammenhang mit Dienstreisen in die Bundesrepublik Deutschland, **jeder** Reisetag, also auch der Rückkehrtag, als Nichtrückkehrtag beurteilt.

19 Beim Ansatz der steuerpflichtigen Tage wurden auch Samstage und Sonntage als steuerpflichtige Arbeitstage berücksichtigt, im Übrigen auch die Anreise- und Abreisetage (insbesondere auch bei Geschäftsreisen in außereuropäische Länder). Eine Begründung für den Ansatz von Wochenendtagen als (steuerpflichtige) Arbeitstage ist den Akten nicht zu entnehmen.

20 **2002 (Bl. 93 der ESt-Akten)**

Anzahl Tage	Datum	Ort	Land	Nichtrückkehrtage	Drittstaaten
4			Schweiz	3	-
3			Schweiz	2	-
2			Schweden	2	2
			Österreich		
5			USA	5	5
2			Dänemark	2	2
2			Schweiz	1	-
4			Kanada	4	4
4			USA	4	4
2			Norwegen	2	2
3			Schweden	3	3
3			Deutschland	2	3
7			USA	8	8
3			Finnland	3	3
			Dänemark		
7			Kanada	9	7
5			Südafrika	5	5
4			Deutschland	3	4

	Finnland		
3 (2)	Schweiz	2	-
63		62	54

- 21 Bei der Berechnung der 62 Nichtrückkehrtage aus Anlass der Geschäftsreisen in Drittstaaten durch das FA wurde jeder Reisetag, also auch die Tage, an denen der Kläger tatsächlich an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist, als Nichtrückkehrtag angesetzt. Des Weiteren wurden Samstage und Sonntage (.....) als Arbeitstage angesehen. Bei Geschäftsreisen in die Schweiz und in die Bundesrepublik Deutschland wurden vom FA (im Gegensatz zu den Angaben des Klägers) nur die Tage als Nichtrückkehrtage berücksichtigt, an denen der Kläger tatsächlich nicht zurückgekehrt ist.
- 22 Nachdem dem Kläger vom FA mitgeteilt worden war, dass nach dessen Berechnung der Kläger lediglich an 58 Tagen auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz nicht zurückgekehrt sei, gab der Kläger an, dass er vom an einer Schulungsveranstaltung in Bad Bubendorf/CH teilgenommen habe und er im übrigen von der Geschäftsreise nach Toronto/Kanada nicht schon am 4. Oktober (einem Freitag), sondern erst am Sonntag, den 6. Oktober zurückgekehrt sei. Das FA berücksichtigte hieran anschließend 4 („Schweiz 2 Kanada 2“) weitere Nichtrückkehrtage und kam so auf 62 (beruflich veranlasste) Nichtrückkehrtage.
- 23 Bei der Berechnung der steuerpflichtigen Arbeitstage setzte das FA auch die Samstage und Sonntage als Arbeitstage an, im Übrigen auch die An- und Abreisetage (insbesondere auch bei Geschäftsreisen in außereuropäische Länder).
- 24 Der Grund für den Ansatz von Samstagen und Sonntagen als Arbeitstage ist den -dem Finanzgericht (FG) vorliegenden- Akten für das Streitjahr 2002 nicht zu entnehmen. In diesem Zusammenhang wird auf das Schreiben des FA vom 23. Juli 2007 hingewiesen.
- 25 Im Übrigen wird auf die Ermittlungen des Berichterstatters des erkennenden Senats lt. den bei den FG-Akten befindlichen Kalenderblättern Bezug genommen.
- 26 Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) erhob xx.xxx CHF Bundessteuer (für den Zeitraum 26. November 1996-31. Mai 1997), im Übrigen für den Veranlagungszeitraum 1996 xx.xxx CHF Staatssteuer (Bl. 22 der ESt-Akten), und x.xxx CHF Gemeindesteuer und x.xxx CHF Fürsorgesteuer (Bl. 23 der ESt-Akten). Bei der Berechnung der Staatssteuer, Gemeindesteuer und Fürsorgesteuer ging die ESTV von einem steuerbaren Einkommen von xxx.xxx CHF aus (Bl. 22 und 23 der ESt-Akten). Der „Bruttolohn total“ des Klägers betrug xxx.xxx CHF (s. Lohnausweis für 1996, Bl. 10 der ESt-Akten). Die Bemessungsgrundlage für die direkte Bundessteuer lässt sich den dem FG vorliegenden Akten nicht entnehmen.
- 27 Für 2000 zahlte der Kläger direkte Bundessteuer x.xxx CHF (B. 15 der ESt-Akten), für 2001 xx.xxx CHF (Bl. 59 der ESt-Akten) und für 2002 xx.xxx CHF (Bl. 105 der ESt-Akten). Die Besteuerungsgrundlagen lassen sich den vorgelegten Abrechnungen nicht entnehmen. Im übrigen zahlte der Kläger Staatssteuer für 2000 xx.xxx CHF (Bl. 16 der ESt-Akten), für 2001 xx.xxx,xx CHF (Bl. 57 der ESt-Akten) und für 2002 xx.xxx,xx CHF (Bl. 106 der ESt-Akten), Gemeindesteuer für 2000 xx.xxx,xx CHF (Bl. 17 der ESt-Akten), für 2001 xx.xxx CHF (Bl. 58 der ESt-Akten), für 2002 xx.xxx CHF (Bl. 107 der ESt-Akten) und Fürsorgesteuer für 2000 x.xxx,xx CHF (Bl. 17 der ESt-Akten) und für 2001 x.xxx,xx CHF (Bl. 58 der ESt-Akten). Bei der Berechnung dieser Steuern ging die ESTV von einem steuerbaren Einkommen des Klägers für 2000 von xxx.xxx CHF (Bruttolohn total lt. Lohnausweis: xxx.xxx CHF), für 2001 von xxx.xxx CHF (Bruttolohn total lt. Lohnausweis: xxx.xxx CHF) und für 2002 von xxx.xxx CHF (Bruttolohn total lt. Lohnausweis: xxx.xxx CHF). Im Übrigen forderte die ESTV des Öfteren vom Kläger die Zahlung von Verzugszinsen.

- 28 Das FA ging in dem im vorliegenden Verfahren angegriffenen Einkommensteueränderungsbescheid vom 15. Juni 1998 (für 1996) und in den (erstmaligen) Einkommensteuerbescheiden vom 29. April 2002 (für 2000), vom 1. Juli 2003 (für 2001) und vom 15. Juni 2004 (für 2002) davon aus, dass der Kläger kein Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 sei, und er demzufolge nicht mit seinen (gesamten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung im Inland unterliege. Er sei mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jedoch insoweit im Inland steuerpflichtig, als sie rechnerisch auf seine Tätigkeit in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland entfallen. Der Höhe nach ermittelte das FA die Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für 1996 auf xx.xxx DM (= xxx.xxx CHF [Bl. 8 der ESt-Akten] x 53/235 [Bl. 11 und 14 der ESt-Akten] = xx.xxx CHF [Bl. 11 der ESt-Akten] x 120 v.H. [durchschnittlicher Umrechnungskurs]), für 2000 auf xxx.xxx DM (= xxx.xxx CHF [Bl. 8 der ESt-Akten] x 73/240 x 123 v.H.), für 2001 auf xxx.xxx DM (= xxx.xxx CHF [Bl. 33 der ESt-Akten] x 65/249 x 128 CHF) und für 2002 auf xx.xxx EUR (= xxx.xxx CHF [Bl. 90 der ESt-Akten] x 54/240 x 66 v.H.).
- 29 Die (restlichen) hiernach steuerfreien Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigte das FA im Wege des Progressionsvorbehaltes bei der Berechnung des Steuersatzes (für 1996: xxx.xxx DM [Bl. 11 der ESt-Akten], für 2000: xxx.xxx DM [Bl. 8 der ESt-Akten zu Zeile 24], für 2001: xxx.xxx DM [Bl. 33 der ESt-Akten zu Zeile 24] und für 2002: xxx.xxx EUR [Bl. 90 der ESt-Akten zu Zeile 24]).
- 30 Des Weiteren ließ das FA die Schweizerische Quellensteuer, die rechnerisch auf die Tätigkeit des Klägers in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland entfällt, als Steuerabzug für ausländische Einkünfte zu
- 31 Schließlich kürzte das FA die geltend gemachten Zukunftssicherungsleistungen entsprechend.
- 32 Der Einkommensteueränderungsbescheid für 1996 vom 15. Juni 1998 wurde automatisch Gegenstand des Einspruchsverfahrens (§ 365 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung -AO-), das gegen den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 27. Februar 1998 anhängig gemacht wurde (Bl. 1 ff der Rechtsbehelfsakten -Rbst-Akten-). Gegen die Einkommensteuerbescheide für 2000-2002 wurde jeweils form- und fristgerecht Einspruch eingelegt. Die Einspruchsverfahren ruhten zunächst. Das FA nahm die ruhenden Verfahren mit Schreiben vom 26. Juli 2004 wieder auf lehnte im Übrigen im Schreiben vom 28. Juli 2004 das Ruhen des Verfahrens für 2002 ab.
- 33 Mit Einspruchsentscheidungen vom 7. Dezember 2004 (für 1996) und vom 8. Dezember 2004 (für 2000-2002) wies das FA die Rechtsbehelfe im Streitpunkt des vorliegenden Klageverfahrens als unbegründet zurück. Auf die hierzu dargelegten „Gründe“ wird zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen (Bl. 6 ff. und Bl. 10 ff. der FG-Akten).
- 34 Mit seiner form- und fristgerecht am 7. Januar 2005 erhobenen Klage trägt der Kläger weiterhin vor, dass er als leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 mit seinen Einkünften aus der Tätigkeit für die X AG in den Streitjahren insgesamt nicht der deutschen, sondern nur der Schweizerischen Besteuerung unterliege. Wegen des weiteren Vorbringens des Klägers wird auf die Schriftsätze vom 4. Januar und 21. März 2005, bzw. vom 20. Februar 2008 Bezug genommen.
- 35 Der Kläger beantragt: Den Einkommensteueränderungsbescheid für 1996 vom 15. Juni 1998 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2004, die Einkommensteuerbescheide für 2000 vom 29. April 2002, für 2001 vom 1. Juli 2003 und für 2002 vom 15. Juni 2004, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Dezember 2004 unter Wegfall der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und unter Berücksichtigung dieser Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehalts zu ändern.
- 36 Das FA beantragt: Die Klage abzuweisen.

- 37 Zur Begründung verweist es auf seine Ausführungen in den Einspruchsentscheidungen vom 7. und 8. Dezember 2004, und im Schriftsatz vom 5. April 2005 (Bl. 46 ff. der FG-Akten). Schließlich nimmt es Bezug auf die Stellungnahmen des Bundesministeriums der Finanzen -BMF- vom 6. Juni 2007 3 - S 1301 /3 (zum Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 26. Oktober 2006 I R 81/04, BFH/NV 2007, 593, BFHE 215, 237) und des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 23. Juli 2007 3-S 1301/Schweiz/3, die dem Kläger mit dem vorliegenden Gerichtsbescheid bekannt gegeben werden, die der Prozessbevollmächtigte des Klägers aus einer Vielzahl anderer Klageverfahren bereits bekannt sind.
- 38 Dem erkennenden Senat lagen folgende Akten vor:
- 1 Bd Einkommensteuerakten Bd III Steuernummer:
- 1 Bd Rechtsbehelfsakten Steuernummer:

Entscheidungsgründe

- 39 Die Klage ist unbegründet. Die angegriffenen Steuerbescheide (Hinweis auf den Klageantrag) sind insoweit rechtmäßig, als das FA in ihnen die Einkommensteuer nicht niedriger festgesetzt hat: Denn der Kläger unterliegt als Grenzgänger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 insgesamt der deutschen Besteuerung.
- 40 I. 1. Ungeachtet und damit ohne Rücksicht (vgl. Duden, Das Große Wörterbuch der deutschen Sprache in zehn Bänden, Band 10, 1999, Stichwort: ungeachtet) auf die generellere Bestimmung des Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1992 sind Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragsstaat gemäß der spezielleren Bestimmung (BFH-Urteile vom 15. September 2004 I R 67/03, BFH/NV 2005, 267, zu II. 1.; vom 26. Juli 1995 I R 80/94, BFH/NV 1996, 200, zu II. 4.) des Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 zu besteuern, in dem der Grenzgänger ansässig ist. Entsprechend dem Grundsatz: *lex specialis derogat legi generali* (Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 4 AO Tz. 270, mit umfangreichen Nachweisen) verdrängt die speziellere Bestimmung des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 in ihrem Anwendungsbereich -bei Arbeitnehmern mit Grenzgängerstatus- die generellere Bestimmung des Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1992 zur (regelmäßigen) Besteuerung der übrigen Arbeitnehmer hinsichtlich deren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (BFH-Urteile vom 25. Oktober 2006 I R 18/04, BFH/NV 2007, 875, zu II. 2. a; vom 15. September 2004 I R 63/03, BFH/NV 2005, 267, zu II. 1.; in BFH/NV 1996, 200). Deshalb kommt insbesondere (auch) nicht die Vorschrift des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 zur Anwendung, die vorsieht, dass bei Vergütungen für eine in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit -wie (jedenfalls teilweise) im Falle des Klägers- die Schweiz das Besteuerungsrecht in Anspruch nehmen kann und deshalb diese Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland gemäß Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe d DBA-Schweiz 1971/1992 steuerfrei sind (unter Progressionsvorbehalt: s. § 32b Abs. 1 Nr. 3 der in den Streitjahren geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes -EStG-).
- 41 2. Gemäß 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 ist Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992 jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat (bzw. ihre Arbeit ausübt -s. Art. 15a Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992-) und von dort regelmäßig zurückkehrt (s. zur Anzahl der notwendigen Grenzüberschreitungen: Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen -BMF- vom 19. September 1994 IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl I 1994, 683, zu Tz. 10).
- 42 a) Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 ist, wer als Arbeitnehmer regelmäßig die Grenze zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz in **beide** Richtungen überquert (BFH-

Urteil vom 21. August 1996 I R 80/95, BStBl II 1997, 134 zur Rechtslage vor dem 1. Januar 1994; Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971; Hinweis auf das Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 2565/08, nicht rechtskräftig, juris zu 1.; Züger, Die abkommensrechtlichen Grenzgängerbestimmungen in: Gassner/Lang/ Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerung, Wien, 2003, zu II. 4. Abs. 3; BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683, zu Tz. 10, jeweils mit weiteren Nachweisen).

- 43 b) Insoweit erfüllt der Kläger die Voraussetzungen, um ihn in den Streitjahren als Grenzgänger im Sinne von Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 beurteilen zu können. Der Kläger hat in dem erforderlichen Umfang in den einzelnen Streitjahren die Grenze zur Schweiz in beide Richtungen überquert.
- 44 Der erkennende Senat geht im vorliegenden Zusammenhang zugunsten des Klägers davon aus, dass er an den Tagen, an denen er sich (nach den Aufstellungen zu den Nichtrückkehrtagen -vgl. S. 5 ff. des Tatbestandes-) auf Geschäftsreisen (in der Schweiz, in der Bundesrepublik Deutschland und in Drittländern) befand und an denen er nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist, die Grenze zur Schweiz nicht in beide Richtungen überschritten hat (für 1996 an 63, für 2000 an 71, für 2001 an 65 und für 2002 an 62 Tagen). Im Streitjahr 1996 hatte der Kläger an (geschätzten) 235 Arbeitstagen und in den Streitjahren 2000-2002 an (geschätzten) 240 Arbeitstagen seiner Tätigkeit für die X AG nachzugehen (Hinweis auf Fach A Teil 2 Nummer 8 Grenzgängerhandbuch in Verbindung mit Nr. II. 2. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 [BGBl II 1993, 1889, BStBl I 1993, 289] -Änderungsprotokoll-; vgl. hierzu: Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 2564/08 -nicht rechtskräftig, Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt). Geht man hieran anschließend zugunsten des Klägers davon aus, dass es sich bei den Tagen, an denen er die Grenze zur Schweiz nicht überquert hat (siehe zuvor), um Arbeitstage im Sinne von Nr. II 2. des Änderungsprotokolls handelt, verbleiben für 1996 noch 172, für 2000 noch 169, für 2001 noch 175, für 2002 noch 178 Arbeitstage, an denen er die Grenze zur Schweiz in beide Richtungen wegen seiner Tätigkeit an seinem Arbeitsort (im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992) in U/CH bei der X AG überschritten hat. Er hat damit in den einzelnen Streitjahren mehr als nur gelegentlich, wenn auch nicht täglich, was auch nicht erforderlich ist, die Grenze zur Schweiz überquert (vgl. hierzu: Erklärung der Fachabteilung des österreichischen Bundesministeriums der Finanzen -öBMF- vom 3. Dezember 1993, Abs. 1, Steuer und Wirtschaft International -SWI- 1994, 5). Mithin ist von einem regelmäßigen Pendeln über die Grenze in den einzelnen Streitjahren auszugehen. **Eine** notwendige Voraussetzung für die Grenzgängereigenschaft des Klägers ist demzufolge gegeben.
- 45 3. Die Grenzgängereigenschaft des Klägers ist auch nicht nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 entfallen.
- 46 Kehrt ein in der Bundesrepublik Deutschland ansässiger und in der Schweiz arbeitender Arbeitnehmer nicht jeweils nach Arbeitsende an seinen Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn der Arbeitnehmer bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Tagen auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 in Verbindung mit Nr. II. 2. des Änderungsprotokolls).
- 47 Der Kläger war in den Streitjahren bei der X AG in U/CH beschäftigt. Demzufolge würde der Kläger nur dann mit seinen (gesamten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, wenn er jeweils an mehr als 60 Tagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt wäre. Dies ist jedoch nicht der Fall: Denn bei der Ermittlung der Nichtrückkehrtage (s. S. 5 ff. des Tatbestandes) sind die eintägigen Geschäftsreisen des Klägers in Drittstaaten (siehe nachfolgend zu a), des weiteren die Tage, an denen der Kläger von mehrtägigen Geschäftsreisen aus Drittstaaten an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (siehe nachfolgend zu b), und die Arbeitstage des Klägers in der Bundesrepublik Deutschland (siehe nachfolgend zu c) nicht zu berücksichtigen.
- 48 a) aa) Der erkennende Senat hat in den Urteilen vom 5. Juni 2008 3 K 121/07 (-nicht rechtskräftig- juris),

vom 28. August 2008 3 K 122/07, 3 K 3005/08 und vom 24. Juli 2008 3 K 119/07 (jeweils nicht rechtskräftig,) entschieden, dass eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 nicht zu berücksichtigen sind (anderer Auffassung: die Finanzverwaltung und die Eidgenössische Steuerverwaltung -ESTV- in der generellen Verständigungsvereinbarung vom 19. September 1994, s. BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683 zu Tz. 14 Satz 2; s. auch das Einführungsschreiben der ESTV, Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerung zu Art. 15a BRD vom 6. September 1994, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Band 1, A. 3.3.10). Hieran hält er fest.

49 bb) Hiernach sind folgende eintägige Geschäftsreisen des Klägers in Drittstaaten nicht bei der Ermittlung der Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen:

50 **Für 1996:** der 27. Juni und der 12. Dezember (insgesamt: ./ 2 Nichtrückkehrtage).

Für 2000: ./

Für 2001: der 28. November (insgesamt: ./ 1 Nichtrückkehrtag).

Für 2002: ./

51 b) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 5. Juni 2008 3 K 121/07 (juris, zu 6.) offen gelassen, ob er der Auffassung der Finanzverwaltung folgen könnte, nach der -im Anschluss an die Anweisung in BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683 zu Tz. 14 Satz 2 bezüglich der eintägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten- bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten „auch die Rückreisetage als Nichtrückkehrtage“ zu beurteilen seien (in diesem Sinne die Anweisung in: Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches). Der erkennende Senat folgt (auch) dieser Auffassung der Finanzverwaltung nicht (Hinweis auf die Senatsurteile vom 17. Juli 2008 3 K 3008/08 und vom 24. Juli 2008 3 K 110/07 - nicht rechtskräftig-). Die Tage, an denen der Arbeitnehmer nach einer mehrtägigen Geschäftsreise an seinen Wohnsitz zurückkehrt, sind keine Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992. Er verweist insoweit zunächst auf seine Ausführungen im Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 121/07 (nicht rechtskräftig, BFH-Az.: I R 65/08, juris, zu 2.). Ergänzend weist er auf die folgenden Erwägungen hin:

52 aa) Die Auffassung der Finanzverwaltung widerspricht dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992, der bei der Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens im Vordergrund steht (Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Aufl., 2008, Einf. Rn. 106 ff), bzw. dem eine besondere Bedeutung bei der Auslegung zukommt (BFH-Urteil vom 23. Februar 2005 I R 13/04, BFH/NV 2005, 1241; vgl. Art. 31 Abs. 1 des Wiener Abkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge, BGBl II 1985, 926 ff [939 und 940] -WÜRV-). Die Annahme eines Nichtrückkehrtages setzt danach (u.a.) voraus, dass die „Person.....nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt“. Der Tag, an dem der Arbeitnehmer nach einer mehrtägigen Geschäftsreise in Drittstaaten tatsächlich an seinen Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurückkehrt, ist aber kein Arbeitstag, an dem die Person nicht zurückkehrt. Dass dies unabhängig davon gilt, woher die Person an dem nämlichen Tag zurückkehrt, liegt auf der Hand und bedarf keiner näheren Erläuterung.

53 In Wirklichkeit handelt es sich bei der Auffassung der Finanzverwaltung (Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches), bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten sei der Rückreisetag (gemeint wohl: der Tag der Ankunft am Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat nach einer mehrtägigen Geschäftsreise in Drittstaaten) ein Nichtrückkehrtag, um eine Fiktion, also um etwas, was nur in der Vorstellung (der Finanzverwaltung) existiert (Duden, Das Große Wörterbuch der deutschen Sprache in 10 Bänden, 1999, Stichwort: Fiktion; Tipke/Kruse, a.a.O., § 42 AO Tz. 11). Damit wird ein Sachverhalt (im Sinne einer Nichtrückkehr) unterstellt und infolgedessen die Anwendung der Bestimmung der diesen Sachverhalt umfassenden Norm des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 herbeigeführt, obwohl ein

anderer Sachverhalt (nämlich eine Rückkehr) vorliegt (Zierner/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Rn. 2927). Die Anwendung der Verwaltungsanweisung (im Grenzgängerhandbuch zu Fach A Teil 2 Nummer 7) bedeutet, dass ein Tatbestandselement (im Sinne eines Nichtrückkehrtages nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992) fingiert (d.h. als vorhanden unterstellt) wird, aus dem die Finanzverwaltung eine Rechtsfolge herleitet (im Sinne eines sog. -für den Grenzgängerstatus-schädlichen Nichtrückkehrtages), obgleich die Finanzverwaltung weiß oder sich doch darüber wenigstens im Klaren sein müsste, dass dem in der Tat nicht so ist. Die Fiktion verdeckt die maßgeblichen Gründe für die Auffassung der Finanzverwaltung; sie setzt die Anweisung zu einer Scheinbegründung herab (Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., 1983, S. 143). Sie ist anders als die gesetzlich angeordnete Fiktion (s. z.B. zur Fiktion des Tätigkeitsortes eines leitenden Angestellten: Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992; BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 593, zu II. 2. b cc, BFHE 215, 237) nicht zulässig (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 1/97, BStBl II 1999, 778, zu C. II. 1. b; vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BStBl II 1988, 348, zu C. I. 3. c). Eine entsprechende gesetzliche Vorschrift gibt es nämlich nicht.

- 54 bb) Im übrigen ist die Anweisung zu Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches auch nicht in Anwendung der Grundsätze zur „typisierenden Betrachtungsweise“ als rechtmäßig zu beurteilen (vgl. hierzu allgemein: Lange in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 96 FGO Tz. 124 ff.). Zwar sind grundsätzlich auch (typisierende) Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsdarstellung rechtlich zulässig, um die tatsächliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zu erleichtern (Lange in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 96 FGO Tz. 126, mit weiteren Nachweisen). Die Grenzen einer rechtlich zulässigen, typisierenden Betrachtungsweise sind jedoch überschritten, wenn anstelle des realen Sachverhalts (im Sinne einer Rückkehr), ein lediglich erdachter Sachverhalt (im Sinne einer Nichtrückkehr) unterstellt wird (Zierner/Haarmann/Lohse/Beermann, a.a.O., Rn. 2924). Die Typisierung muss, damit der Realität in ausreichendem Maße Rechnung getragen wird, der typische Fall zugrunde gelegt werden (BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, BFH/NV 2006, Beilage 4, 481, zu C. I. 3. c der Gründe; BFH-Urteil vom 23. August 2007 VI R 74/00, BStBl II 2007, 948 zu II. 2. c bb [1], jeweils mit weiteren Nachweisen). Der Realität wird jedoch nicht in ausreichendem Maße Rechnung getragen, wenn die Vertragsstaaten den Tag der Rückkehr eines Arbeitnehmers an seinen Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat als einen Tag beurteilen, an dem er nicht zurückgekehrt ist.
- 55 cc) Schließlich widerspricht die Auffassung der Finanzverwaltung dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes -GG-. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) verbietet der Gleichheitssatz die Willkür, d.h. vergleichbare Sachverhalte dürfen nicht ohne sachlich vertretbaren Grund verschieden behandelt werden (Leibholz/Rinck, Grundgesetz, Rechtsprechung des BVerfG, Kommentar, Art. 3 Rz. 95, mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung des BVerfG; vgl. insbesondere: BVerfG-Beschluss vom 4. Dezember 2002, 2 BvR 1735/00, BStBl II 2003, 534, zu C. I. 1. b, zum Grundsatz der Folgerichtigkeit; vgl. im übrigen: BVerfG-Beschluss vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34 zu B. I. 1. a.E.).
- 56 Für die Regelung im Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches ist ein vernünftiger, einleuchtender, in der Natur der Sache liegender Grund nicht ersichtlich. Jedenfalls kann der Senat keinen sachlichen Grund dafür finden, warum (z.B.) der Tag der Ankunft am Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers von einer Geschäftsreise in einen Drittstaat (z.B. nach San Francisco, Utrecht, Johannesburg, Manchester usw.) im Gegensatz zum realen Geschehen ein Nichtrückkehrtag sein soll (so jedoch die Anweisung zu Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches), während der Tag der Ankunft am Wohnsitz (im Ansässigkeitsstaat) des Arbeitnehmers von einer Geschäftsreise in die Schweiz (z.B. nach Zürich, Valbella, Vitznau, Santa Maria Val Müstair usw.) oder in die Bundesrepublik Deutschland (z.B. nach München, Munzingen, Düsseldorf, Bonn -Hinweis jedoch auf das Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 142/07, nicht rechtskräftig, BFH-Az.: I R 66/08, juris-) in Übereinstimmung mit dem

tatsächlichen Geschehensablauf ein Rückkehrtag ist (BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683, zu Tz. 14 Satz 1; Mitteilung der ESTV vom 26. Januar 2004, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., Band 6, B 15 a.2 zu Nr. 21). Die Entscheidung, an welchem Tag der Arbeitnehmer im Wohnsitzstaat tatsächlich angekommen ist, ist vernünftigerweise unabhängig davon zu treffen, wo er sich zuvor aufgehalten hat.

57 dd) Nach diesen Rechtsgrundsätzen sind die folgenden Tage, an denen der Kläger von einer mehrtägigen Geschäftsreise in Drittstaaten tatsächlich an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist, keine für seine Grenzgängereigenschaft schädlichen Nichtrückkehrtage:

58 **Für 1996:** Der (insgesamt: ./ 12 Nichtrückkehrtage).

Für 2000: Der (./ 11 Nichtrückkehrtage).

Für 2001: Der (./ 14 Nichtrückkehrtage).

Für 2002: Der(./ 12 Nichtrückkehrtage).

59 c) aa) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 5. Juni 2008 3 K 142/07 (nicht rechtskräftig: BFH-Az.: I R 66/08) entschieden, dass Tage, an denen ein in der Bundesrepublik Deutschland ansässiger Arbeitnehmer seine Arbeit im Inland ausgeübt hat (Art. 15a Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992), nicht bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 berücksichtigt werden dürfen. Hieran hält er fest und verweist zur Begründung auf die dortigen Ausführungen.

60 bb) Hiernach sind die im Folgenden wiedergegebenen Arbeitstage, an denen der Kläger seine Arbeit in der Bundesrepublik Deutschland verrichtet hat, nicht als für dessen Grenzgängerstatus schädliche Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen:

61 **Für 1996:** Der (insgesamt: ./ 7 Nichtrückkehrtage).

Für 2000: Der (insgesamt: ./ 6 Nichtrückkehrtage).

Für 2001: . Der (insgesamt: ./ 7 Nichtrückkehrtage).

Für 2002: Der (insgesamt: ./ 4 Nichtrückkehrtage).

62 d) Ausgehend von der zuvor vom erkennenden Senat vorgenommenen Berechnung der Nichtrückkehrtage unterliegt der Kläger als Grenzgänger mit seinen (gesamten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus der Tätigkeit für die X AG der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland, weil er im **Streitjahr 1996** an (höchstens) 26 Arbeitstagen (= 42 Nichtrückkehrtage lt. Berechnung des FA [S. 6, Abs. 2 des Tatbestandes] ./ 2 [eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten -s. zuvor zu I. 3. a bb-] ./ 12 [Ankunftstage am Wohnsitz des Klägers in der Bundesrepublik Deutschland nach einer mehrtägigen Geschäftsreise in einen Drittstaat -s. zuvor zu I. 3. b dd-] ./ 7 [Nichtrückkehrtage in Zusammenhang mit einer Tätigkeit des Klägers in der Bundesrepublik Deutschland]), im **Streitjahr 2000** an (höchstens) 54 Arbeitstagen (= 71 ./ 0 ./ 11 ./ 6), im **Streitjahr 2001** an (höchstens) 43 Arbeitstagen (= 65 ./ 1 ./ 14 ./ 7) und im **Streitjahr 2002** an (höchstens) 46 Arbeitstagen (62 = ./ 0 ./ 12 ./ 4) -und damit nicht wie erforderlich an jeweils mehr als 60 Arbeitstagen- auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992).

63

e) Ob noch weitere Nichtrückkehrtage ausgehend von den Berechnungen des Klägers bzw. des FA (s. Aufstellungen zu S. 5-11 des Tatbestandes) nicht als Arbeitstage zu beurteilen sein könnten, an denen der Kläger auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992), kann offen bleiben (Hinweis auf einige vom Kläger als Arbeitstage berücksichtigte Wochenend- und Feiertage bzw. auf Tage, an denen der Kläger seine Arbeit in

Drittstaaten beendet hat und anschließend zurückgereist ist), weil es hierauf nicht mehr ankommt. Der Grenzgängerstatus des Klägers würde von der Entscheidung hierzu unberührt bleiben.

- 64 4. a) Der erkennende Senat weicht mit seiner Auffassung, dass Geschäftsreisen in die Bundesrepublik Deutschland (und damit in den Ansässigkeitsstaat des Klägers) bzw. eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 nicht anzusetzen sind, von generellen Vereinbarungen zwischen der deutschen Finanzverwaltung und der ESTV ab (Hinweis auf: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., Band 6, B 15 a.2 Nr. 31; Mitteilung der ESTV vom 26. Januar 2004, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., Band 6, B 15 a2. Nr. 21; Kolb in: Gocke Gosch Lang, Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, München, 2005, S. 757, 765 zu II. 2. b; BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683, zu Tzn. 13 und 14, wobei es sich bei diesem BMF-Schreiben um eine generelle Vereinbarung mit der ESTV handelt). Hieraus ergeben sich keine Bedenken. (Generellen) Verständigungsvereinbarungen kommt keine unmittelbare Gesetzeskraft zu (Eilers in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 25 MA Rn. 61), auch trotz ihrer völkerrechtlichen Qualität als Verwaltungsabkommen im Sinne von Art. 59 Abs. 2 Satz 2 des Grundgesetzes -GG- (Jarass/Pieroth, GG, Kommentar, 9. Aufl., 2007, Art. 59 Rn. 20 ff). Sie dienen lediglich als Auslegungshilfe, wenn das in ihnen dargestellte Verhandlungsergebnis auch mit den Auslegungsregeln der allgemeinen Rechtslehre (Wassermeyer, Steuer und Wirtschaft -StuW- 1990, 404; Larenz, a.a.O., Kapitel 5 mit umfangreichen Nachweisen; Hinweis im übrigen auf Art. 31-33 WÜRV) gewonnen werden kann (vgl. insbesondere auch zur Bedeutung einer [schlichten, übereinstimmenden und hier nicht vorliegenden] tatsächlichen Übung der Vertragsparteien eines völkerrechtlichen Vertrages: BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFH/NV 2008, 869, zu II. 1. b ee; Hinweis im übrigen auf die BFH-Urteile vom 21. August 1996 I R 80/95, BStBl II 1997, 134; vom 10. Juni 1996 I R 4/96, BStBl II 1997, 15, jeweils mit weiteren Nachweisen; Hardt in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen, Schweiz Art. 26 Rn. 205 und 206, mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung des BFH). Hiervon kann im vorliegenden Fall nicht ausgegangen werden. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die zuvor zu 3. dargelegten Erwägungen Bezug genommen.
- 65 b) Gegen die zuvor dargelegten Erwägungen kann nicht mit Erfolg eingewandt werden, dass die vom erkennenden Senat vorgenommene Auslegung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 nicht mit der Praxis des anderen Vertragsstaates (der Schweiz) übereinstimme, und es deshalb zu Schwierigkeiten bei der Rechtsanwendung führen dürfte (vgl. hierzu: Kolb in: Gocke Gosch Lang, Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, München, 2005, S. 757 [S. 770, letzter Absatz]). Nur auf Grund einer gesetzlichen Regelung wäre es möglich, eine Bindungswirkung für die (Finanz)Gerichte zu erreichen (BFH-Urteil vom 9. Oktober 1985 I R 128/80, BStBl II 1988, 810). Im übrigen steht es dem Kläger frei, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu beantragen (BFH-Urteil vom 31. März 2004 I R 88/03, BStBl II 2004, 936, zu II.3. b; Hinweis auf § 175a AO; von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 175a AO Rn. 75-80), bzw. einen Antrag auf Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen beim FA zu stellen (§§ 163, 227 AO), soweit die vorliegende Entscheidung von der durch eine generelle Vereinbarung festgelegten Praxis bzw. einer sonstigen Verwaltungsanweisung (Hinweis in diesem Zusammenhang auf Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches) der Finanzverwaltung abweicht.
- 66 5. Ausgehend von der -nach der dargelegten Rechtsauffassung- im Inland bestehenden Steuerpflicht für die gesamten Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit ergibt sich für jedes Streitjahr eine höhere Einkommensteuer als diejenige, die in dem angegriffenen Steuerbescheiden (s. den Klageantrag zu S. 14 und 15) vom FA festgesetzt wurde (s. hierzu S. 12 und 13 des Tatbestandes). Der erkennende Senat ist an hieraus (auch unter Berücksichtigung von steuermindernden Tatsachen) sich ergebenden höheren Steuerfestsetzungen wegen des -im finanzgerichtlichen Verfahren zu berücksichtigenden-

Verböserungsverbots (Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 6. Aufl., 2006, § 96 Rn. 5 mit umfangreichen Nachweisen zur höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung) gehindert.

- 67 6. Die Kostentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-.
- 68 7. Der erkennende Senat hält es für zweckmäßig, ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 90a Abs. 1 FGO). Hierüber bestand insbesondere auch Einvernehmen mit der Prozessbevollmächtigten des Klägers. Die vom Kläger vorgelegten Aufstellungen zu den Nichtrückkehrtagen waren Gegenstand von (telefonischen) Erörterungen zwischen dem Berichterstatter und der Prozessbevollmächtigten. Das Ergebnis dieser Besprechungen wurde berücksichtigt.
- 69 8. Die Revision war zuzulassen. Der Sache kommt grundsätzliche Bedeutung zu (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Insbesondere die Klärung der Frage, ob bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten der Tag, an dem der Arbeitnehmer zurückgekehrt ist, als Nichtrückkehrtag im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 zu beurteilen ist (vgl. hierzu: Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches), ist (auch) aus rechtssystematischen Gründen bedeutsam (vgl. zu rechtssystematischen Gründen als Merkmal der grundsätzlichen Bedeutung: Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rn. 23).
- 70 II. 1. Im übrigen weist der erkennende Senat daraufhin, dass der Kläger **eine** in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 abschließend (Urteil des FG München vom 23. Juli 2003 1 K 1231/00, Internationales Steuerrecht -IStR- 2004, 168) **bestimmte** Tätigkeit als leitender Angestellter einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft (hier: der X AG; BFH-Beschluss vom 12. September 2006 I B 27/06, BFH/NV 2007, 13, zu II. 4.; BFH-Urteil vom 21. August 2007 I R 17/07, BFH/NV 2008, 530, zu II. 2.) im Sinne einer Tätigkeit (-soweit für die Schweiz in Betracht kommend- [Hinweis auf Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1992]) als Direktor (Art. 718 Abs. 2 des Schweizerischen Obligationenrecht -OR- in Verbindung mit Art. 716a Abs. 1 Nr. 4 OR), Geschäftsführer (Art. 811 ff OR; vgl. hierzu: Staiger, Schweiz, in: Süß/Wachter, Handbuch des internationalen GmbH-Rechts, Rn. 187-204) oder Prokurist (Art. 458 ff OR in Verbindung mit Art. 721 OR und Art. 716a Abs. Nr. 4 OR) ausgeübt hat.
- 71 Der Kläger hatte in den Streitjahren die Stellung eines Kollektivprokuristen. Wegen der Beschränkung der Vertretungsmacht des Klägers durch die Kollektivklausel (Watter in: Honsell Vogt Wiegand [Hrsg.] Basler Kommentar Obligationenrecht I 4. Aufl., 2007, Art. 460 Rn. 7-11; Krneta, Praxiskommentar, Verwaltungsrat, 2. Aufl., 2005, Rn. 1973 ff.) bestehen keine Bedenken hinsichtlich seiner Stellung als leitender Angestellter im Sinne des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992. Insoweit verweist der Senat auf sein Urteil vom 5. Juni 2008 3 K 2565/08 (zu 2. a bb und cc der Entscheidungsgründe, nicht rechtskräftig, Revision eingelegt, Az. BFH: I R 68/08). An seinen a.a.O. dargelegten Erwägungen hält er weiterhin fest.