

FG Baden-Württemberg Urteil vom 5.6.2008, 3 K 142/07

Grenzgängereigenschaft eines Arbeitnehmers - Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz

Tatbestand

- 1 Der Kläger war seit ... verheiratet, lebt jedoch seit ... dauernd getrennt. Er wird für die Veranlagungszeiträume 2001 und 2002 (Streitjahre) einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Seinen Wohnsitz hatte der Kläger in den Streitjahren in X.
- 2 Der Kläger war seit Anfang 1987 bei der Y AG in Z/Kanton Q/Schweiz (Confoederatio Helvetica -im folgenden: CH-) als Leiter der Exportabteilung Deutschland beschäftigt (Hinweis auf Ziff. 1 des Arbeitsvertrags vom ..., auf den auch im übrigen Bezug genommen wird -Bl. 95-96 der FG-Akten-). Die Statuten der Y AG (im folgenden: Y-AG) in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung vom ... wurden dem Finanzgericht (FG) vorgelegt. Auf diese wird Bezug genommen (Bl. 149-160 der FG-Akten). Ein Organisationsreglement im Sinne von Art. 716b des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) -OR- wurde dem FG nicht vorgelegt (vgl. zum Organisationsreglement: Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern, 1996, § 11), weil es ein solches bei der Y-AG nicht gibt, weil der Verwaltungsrat die gesamte Geschäftsführung selbst übernommen hat (Schreiben der Y-AG vom 5. Juli 2007, Bl. 160 der FG-Akten), was ohne Organisationsreglement „bei kleinen und übersichtlichen Verhältnissen“ zulässig sein kann (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 11 Rn: 17).
- 3 Der Kläger wurde am ... 1992 durch den Verwaltungsrat der Y-AG zum Direktor bestellt (nach Art. 716a Abs. 1 Nr. 4 OR; s. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 30 Rn. 46 -Hinweis auf den Nachtrag zum Anstellungsvertrag vom ..., Bl. 97 der FG-Akten, der vom Präsidenten des Verwaltungsrats, V1; und vom [weiteren] Mitglied des Verwaltungsrats, V2; unterschrieben wurde - s. Schreiben des Klägers vom 27. Juni 2007 in Verbindung mit dem beigefügten Handelsregisterauszug, Bl. 133. ff der FG-Akten-) und dem entsprechend am ... 1992 in das schweizerische Handelsregister eingetragen (Handelsregisterauszug des Kantons Q -Hauptregister- vom ... Bl. 128 [links unten] und 129 der FG-Akten). Der Umfang der Vertretungsmacht des Klägers (nach Art. 718a Abs. 1 OR, alle Rechtshandlungen vorzunehmen, die der Zweck der Gesellschaft mit sich bringen kann [Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 30 Rn. 92; dieselben, a.a.O., § 21 Rn. 5]) wurde durch eine Kollektivklausel eingeschränkt, nach der für den Kläger „Kollektivunterschrift zu zweien“ vorgesehen wurde (Bl. 129 der FG-Akten; vgl. hierzu: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht Obligationenrecht II, 2. Aufl., 2002, Basel -im folgenden: BSK OR II- Bearbeiter: Watter, Art. 718a Rn. 19; BSK OR II/Baudenbacher, a.a.O., Art. 555 Rn. 2 ff.). Nur der Präsident der Y-AG hatte Einzelvertretungsbefugnis (s. Handelsregisterauszug des Kantons Q vom ..., Bl. 135 der FG-Akten).
- 4 Das Arbeitsverhältnis (vgl. hierzu: Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O. § 29 Rn. 60; E. Homburger, Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Teilband V 5b, Zürich 1997, Art. 716b Rn. 758) des Klägers mit der Y-AG endete zum ... 2004 (Hinweis auf ..., Bl. 98 der FG-Akten). Die Eintragung des Klägers im Schweizerischen Handelsregister wurde daraufhin gelöscht (vgl. Art. 711 Abs. 1 OR- s.; Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Q -Hauptregister- vom ..., Bl. 165 und 166 der FG-Akten).
- 5 Als Leiter der Exportabteilung Deutschland (s. Nachtrag vom ... zum Anstellungsvertrag vom ..., Bl. 97 der FG-Akten) unternahm der Kläger in den Streitjahren im wesentlichen Dienstreisen in die Bundesrepublik Deutschland. Diese Dienstreisen trat der Kläger durchweg an seinem Wohnort in X an und kehrte am Ende der Dienstreisen dorthin zurück, ohne seine Arbeitsstätte in Z/CH an diesen Tagen noch aufzusuchen. Im Rahmen der Dienstreisen übernachtete er in der Bundesrepublik Deutschland (im

folgenden auch: BRD) an 49 Tagen (in 2001) und an 52 Tagen (in 2002). Im übrigen hielt er sich auch in „Drittstaaten“ (Drittländern) auf, wobei er auch eintägige Dienstreisen in Drittstaaten unternahm. Wegen der Gestaltung der Dienstreisen im Einzelnen wird auf die nachfolgend dargelegten Tabellen Bezug genommen:

6 Aufstellung der Nichtrückkehrtage für 2001

Datum/ Übernachtungen:	Ort	Anzahl der Übernachtungen in der BRD:	Drittland: Berechnung der steuerpflichtigen Tage durch den Beklagten:
Januar 9.	.../F		1
16./19.	...	3	4
25./26.	...	1	2
30.	/F		1
Februar 31.1./1.2.	...	1	2
5./8.	...	3	4
14./16.	.../Italien		3
20./21.	...	1	2
März 1./2.	...	1	2
14./16.	...	2	3
20./21.	...	1	2
27./30.	...	3	
April 3.	.../F		1
17./19.	...	2	3
23./26.	...	3	4
Mai 8./10.	...	2	3
15.	.../Österreich		1
21./22.	...	1	2
28./30.	...	2	3
Juni 25./26.	...	1	2
Juli 11./13.	...	2	3
23./24.	.../Frankreich		2
25./27.	...	2	3
August 21./23.	.../Österreich		3
September 5./6.	...	1	2

	12./14.	...	2		3
	19./20.	...	1		2
Oktober	4./6.	...	2		3
	15./18.	...	3		4
	29./30.	...	1		2
November	7./8.	...	1		2
	13./14.	...	1		2
	19./23.	...	4		5
Dezember	3./5.	...	2		3
	6./7.	.../Tschechien		2	
Total			49	14	72

7 **Aufstellung der Nichtrückkehrtage für 2002**

Datum/	Ort	Anzahl	Drittland: Berechnung der steuerpflichtigen Tage durch den Beklagten:	
Übernachtungen:		Übernachtungen in der BRD:		
Januar	08.10. ...	2		3
	15./16. ...	1		2
	21./22. ...	1		2
	22./23. ...	1		2
	28./29 ...	1		2
	29./31. ...	2		3
Februar	13. .../Österreich		1	-
	18. .../Frankr.		1	1
	19./20. ...	1		2
	27./28. ...	1		2
März	11./12. ...	1		2
	19./21. ...	2		3
April	8./9. ...	1		2
	17./18. ...	1		2
	23./24. ...	1		2
	24./26. ...	2		3
Mai	6./7. ...	1		2

	13./15. ...	2		3
	21./22. ...	1		2
	31./1.6. ...	1		2
Juni	5./6. ...	1		2
	19./20. ...	1		2
	26./28. ...	2		3
Juli	2./3. ...	1		2
	8./10. .../Österreich		3	-
	17./18. ...	1		2
	23./25. ...	2		3
	29./31. .../Italien		3	3
August	6./8. ...	2		3
	12./14. ...	2		3
	26./30. ...	4		5
September	10./11. ...	1		2
	17./19. ...	2		3
	25./26. ...	1		2
	30.- ...	2		3
	2.10.			
Oktober	22./24. ...	2		3
	29./30. ...	1		2
November	5./6. ...	1		2
	13./14. ...	1		2
	20./22. ...	2		3
	25. .../F		1	
Total		52	9	92

8

Bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage (Nichtrückkehren im schweizerischen Sprachgebrauch; nach den Angaben des Klägers für 2001: 63 und für 2002: 61 -s. zuvor) aus Anlass der Dienstreisen in Drittstaaten (14 für 2001 und 9 für 2002) wurde **jeder** (Dienst-)Reisetag als Nichtrückkehrtag berücksichtigt (in Übereinstimmung mit einer generellen Verständigungsvereinbarung zwischen der deutschen Finanzverwaltung und der eidgenössischen Steuerverwaltung, wiedergegeben in: Locher/Meier/von Siebenthal/Koch, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland B 15 a.2 Nr. 31 [2]; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen -BMF- vom 19. September 1994 IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl I 1994, 683 zu Tz. 14 Satz 2). Im übrigen wurden die Tage (im Streitjahr 2001 49 Tage und im Streitjahr 2002 52 Tage), an denen der Kläger in der Bundesrepublik Deutschland übernachtete, als beruflich veranlasste Nichtrückkehrtage angesetzt. Demzufolge errechnete der Kläger

für das Streitjahr 2001 63 und für das Streitjahr 2002 61 Nichtrückkehrtage.

- 9 Der Kläger ging in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre davon aus, dass er mit seinen Einnahmen aus der Tätigkeit für die Y-AG nicht als Grenzgänger im Sinne von 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) der deutschen Besteuerung unterliege. Nach den Bescheinigungen vom 30. März 2004 (für 2001 und 2002) seines Arbeitgebers, die jeweils den Sichtvermerk des Steueramts des Kantons Q vom 13. April 2004 tragen (und unter Hinweis auf die oben wiedergegebenen Einzelaufstellungen), sei er an mehr als 60 Tagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt (im Jahr 2001 an 63 Tagen und in 2002 an 61 Tagen). Nur den Teil seines Arbeitslohns in den Streitjahren, der auf seine Tätigkeit in der Bundesrepublik Deutschland und in Drittstaaten entfalle (für 2001: 76.908 DM und für 2002: 43.802 EUR [Zeilen 2 der Anlagen N, ...]), beurteilte der Kläger als im Inland steuerpflichtig.
- 10 In den Lohnausweisen für die Streitjahre bestätigt der Arbeitgeber des Klägers, dass der Quellensteuerabzug vom Arbeitslohn für 2001 ... CHF und für 2002 ... CHF betrug (Hinweis auf die Steuerbescheinigungen des Finanzdepartements [Kantonales Steueramts] des Kantons Q für 2001 vom ... und für 2002 vom ... [Bl. 106 und 107 der FG-Akten]).
- 11 Der Beklagte (das Finanzamt -FA-) folgte dem im wesentlichen in dem (erstmalig unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen) Einkommensteueränderungsbescheid für 2001 vom ... 2004, der gemäß § 365 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde, und im ursprünglichen (unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen) Einkommensteuerbescheid für 2002 vom ... 2004. Ausgehend von steuerpflichtigen Tagen wegen der Arbeitsausübung in Deutschland und Drittstaaten (für 2001: 86 Tage [= 14 Tage in Drittstaaten + 72 Tage in der Bundesrepublik Deutschland, ...] und für 2002: 92 Tage [...]) errechnete das FA die im Inland steuerpflichtigen Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für 2001 auf ... DM (= ... CHF [= Bruttolohn total lt. Lohnausweis] x 86/240 x 1,28 DM [durchschnittlicher Umrechnungskurs]) und für 2002 auf ... EUR (= ... CHF [= Bruttolohn total lt. Lohnausweis] x 92/240 x 0,68 EUR). Den restlichen Teil des Arbeitslohns berücksichtigte das FA bei der Berechnung des Steuersatzes (für 2001: ... DM und für 2002: ... EUR). Im übrigen rechnete es die auf die steuerpflichtigen Einnahmen erhobene Schweizerische Quellensteuer gemäß § 34c Abs. 1 EStG auf die tarifliche Einkommensteuer der Streitjahre an (für 2001: ... DM und für 2002: ... EUR, ...).
- 12 Mit den Bescheiden vom 29. Dezember 2004 wurde für die Streitjahre der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben. Hiergegen legte der Kläger form- und fristgerecht Einspruch ein (...). Den Antrag des Klägers, das Ruhen des Verfahrens anzuordnen, lehnte das FA (aus nicht nachvollziehbaren Gründen) mit Bescheid vom 25. Januar 2005 ab (Hinweis auf die damals anhängigen und publizierten Revisionsverfahren zu den Az. I R 81/04 [Vorentscheidung: Urteil des FG Köln vom 24. Mai 2004 10 K 494/00, EFG 2005, 22] und I R 18/04 [Vorentscheidung des FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart vom 10. Dezember 2003 12 K 172/01, EFG 2004, 870]). Mit Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2005 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.
- 13 Anschließend erhob der Kläger form- und fristgerecht Klage, mit der er weiterhin geltend macht, dass er als Direktor der Y-AG im Hinblick auf Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz mit seinen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit -auch soweit sie auf seine Tätigkeit in der Bundesrepublik Deutschland und in Drittstaaten entfallen- nicht der Besteuerung im Inland unterliege.
- 14 Mit Beschluss vom 25. Juni 2007 3 K 142/07 wurde der Rechtsstreit durch den 3. (Voll-) Senat auf den Einzelrichter übertragen. Am 9. Juli 2007 fand vor dem Einzelrichter ein Termin zur mündlichen Verhandlung statt. Der Termin wurde nach seinem Beginn aufgehoben, nachdem dem Finanzgericht (FG) bei dieser Gelegenheit durch einen Bediensteten des Finanzministeriums Baden-Württemberg die

Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 6. Juli 2007 3- S 1301/3 (Bl. 194-218 der FG-Akten) zum Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25. Oktober 2006 I R 17/04 (zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, bisher veröffentlicht u.a. in: BFH/NV 2007, 875) übergeben worden war. Auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung, die den Beteiligten bekannt gegeben wurde, wird Bezug genommen (Bl. 222-224 der FG-Akten). Mit Beschluss des Einzelrichters vom 27. April 2007 3 K 142/07 wurde der Rechtsstreit auf den 3. (Voll-) Senat zurück übertragen.

- 15 Der Kläger beantragt, die Bescheide für 2001 und 2002 vom 29. Dezember 2004 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2005 der Gestalt zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 0 DM festgesetzt wird.
- 16 Das FA beantragt, die Klage abzuweisen.
- 17 Zur Begründung verweist es im wesentlichen auf die Ausführungen im BMF-Schreiben 3 S 1301/3 und im Schreiben des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 23. Juli 2007 3 S 1301 Schweiz/3 (Bl. 279 ff der FG-Akten).
- 18 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (Hinweis auf das Schreiben des Klägers 14. Mai 2008 [Bl. 290 der FG-Akten] und das Schreiben des FA vom 15. Mai 2008 [Bl. 294 der FG-Akten]).
- 19 Dem Senat lagen folgende Akten vor:
- 20 1 Bd Einkommensteuerakten Bd III Str.: ...
- 21 1 Bd Rechtsbehelfsakten Str.: ...

Entscheidungsgründe

- 22 Die Klage ist unbegründet. Die angegriffenen Verwaltungsakte vom ... 2004 sind insoweit rechtmäßig, als das FA in ihnen die Einkommensteuer nicht niedriger festgesetzt hat (Hinweis insoweit auf die Bescheide vom ... 2004 [für 2001] und vom ... 2004 [für 2002]): Denn der Kläger unterliegt als Grenzgänger im Sinne von Art. 15a DBA-Schweiz mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland.
- 23 1. Ungeachtet und damit ohne Rücksicht auf die generellere Bestimmung des Art. 15 DBA-Schweiz (und demzufolge auch ohne Beachtung der Bestimmung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz zu den leitenden Angestellten [vgl. hierzu: BMF-Schreiben vom 7. Juli 1997 IV C 6 - S 1301 Schz - 37/97, BStBl I 1997, 723 zu 2.], die insoweit seit dem 1. Januar 1994 den nicht leitenden Angestellten gleichgestellt sind -vgl. die Bundesrätliche Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland vom 1. März 1993, Ziffer 2 Besonderer Teil Artikel II Abs. 2, Bundesblatt - BBl- Band I 1993, 1521, 1525) 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 zu besteuern, in dem der Grenzgänger ansässig ist.
- 24 Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz). Zum Begriff des Grenzgängers gehört, dass der Arbeitnehmer regelmäßig die Grenze zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz in beide Richtungen

überquert (vgl. zur Rechtslage vor dem 1. Januar 1994: BFH-Urteil vom 21. August 1996 I R 80/95, BStBl II 1997, 134). Die Grenzgängereigenschaft eines Arbeitnehmers hängt damit nicht allein von der regelmäßigen Rückkehr nach Arbeitsende aus dem Tätigkeitsstaat in den Wohnsitzstaat ab (so aber Hundt, Der Betrieb -DB- 1995, 171, zu II. 2. bb [2]; vgl. im übrigen: Kempermann, Finanz-Rundschau -FR- 1994, 564, II. 2.). Das Erfordernis der regelmäßigen Rückkehr „von dort“ (also dem Tätigkeitsstaat) setzt denknötwendig voraus, dass der Arbeitnehmer sich regelmäßig „nach dort“ (also in den Tätigkeitsstaat) begibt (vgl. in diesem Zusammenhang: BFH-Beschluss vom 16. März 1994 I B 186/93, BStBl II 1994, 696 zu II. 2.; Züger in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2003, S. 177 [191 ff] zu II. 5.; Kolb in: Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, München 2005, S. 757 [763 ff] zu II. 2. b).

- 25 Hiernach bestehen an der Grenzgängereigenschaft des Klägers insoweit keine Zweifel. Der Kläger hat sich zwar in den Streitjahren fast an sämtlichen Tagen, an denen er auf Geschäftsreisen in der Bundesrepublik Deutschland und in Drittstaaten/Drittländern unterwegs war, nicht in den Tätigkeitsstaat (die Schweiz) begeben. Dies war im Streitjahr 2001 an ca. 90 Arbeitstagen, im Streitjahr 2002 an ca. 88 Arbeitstagen (Nr. II 2. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991, BGBl II 1993, 1889, BStBl I 1993, 929 -im folgenden: Verhandlungsprotokoll-; Hinweis im übrigen auf Art. 3 Abs. 2 DBA -Schweiz in Verbindung mit Art. 319 OR ff.) der Fall. Ausgehend von den üblicherweise in den Streitjahren bei Grenzgängern zu berücksichtigenden 240 Arbeitstagen (Hinweis auf Fach A Teil 2 Nummer 8 Grenzgängerhandbuch) hat der Kläger damit im Streitjahr 2001 die Grenze an rund 150 Arbeitstagen und im Streitjahr 2002 an rund 152 Arbeitstagen in beide Richtungen überquert. Er hat damit mehr als nur gelegentlich, wenn auch nicht täglich, was auch nicht erforderlich ist, die Grenze zur Schweiz in beide Richtungen überquert. Mithin ist von einem regelmäßigen Pendeln über die Grenze auszugehen als **einer** notwendigen Voraussetzung für die Grenzgängereigenschaft des Klägers.
- 26 2. Entgegen den Angaben in der Aufstellung der Nichtrückkehrtage für die Streitjahre (s. S. 5-7 des Tatbestandes) ist der Kläger nicht an mehr als 60 Arbeitstagen im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt, weil die Nichtrückkehren in Zusammenhang mit den Geschäftsreisen in die Bundesrepublik Deutschland nicht bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen sind.
- 27 a) Nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz entfällt die Grenzgängereigenschaft (nur) dann, wenn der Arbeitnehmer bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres (vgl. hierzu: Nr. II 3 des Verhandlungsprotokolls) an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt.
- 28 aa) Bei der Auslegung von Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens ist nicht nur auf deren Wortlaut (dem jedoch eine besondere Bedeutung zukommt: Henkel in: Gosch/Kroppen/Grotherr, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Grundlagen Rn. 23-25; Art. 31 Abs. 4 des Wiener Abkommens über die Verträge vom 23. Mai 1969, BGBl II 1985, 926 ff -WÜRV-), sondern auch auf den systematischen Zusammenhang (Henkel in: Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O. Grundlagen Rn. 26-32; Art. 31 Abs. 2 und 3 WÜRV) und den Sinn und Zweck der auszulegenden Bestimmung abzustellen (BFH-Urteile vom 23. Februar 2005 I R 13/04, BFH/NV 2005, 1241; vom 15. Juni 1973 III R 118/70, BStBl II 1973, 810; Art. 31 Abs. 1 WÜRV).
- 29 Dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz ist -für sich gesehen- keine Einschränkung der Gestalt zu entnehmen, dass bei der Berechnung der mehr als 60 Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz (im Ansässigkeitsstaat) zurückgekehrt ist, die Arbeitstage nicht zu berücksichtigen sind, an denen er seiner Arbeit im Ansässigkeitsstaat (hier: der Bundesrepublik Deutschland) nachgegangen ist. Betrachtet man den systematischen Zusammenhang des

Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz mit der Bestimmung des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz, in dem zur Grenzgängereigenschaft ausgeführt wird, dass diese Person „**von dort**“ (dem Arbeitsort in dem anderen Vertragsstaat -demzufolge aus der Schweiz-) regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehren muss, ist jedenfalls eine Auslegung nicht ausgeschlossen, Arbeitstage in der Bundesrepublik Deutschland (dem Ansässigkeitsstaat) nicht bei den Nichtrückkehren zu berücksichtigen, weil der Arbeitnehmer an diesen Tagen nicht „von dort“ (also dem Arbeitsort in dem anderen Vertragsstaat -der Schweiz-) an seinen Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat nicht zurückgekehrt ist.

- 30 bb) Jedenfalls gebietet der Sinn und Zweck der Grenzgängerregelung, die Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers nicht zu berücksichtigen.
- 31 Sinn und Zweck der Bestimmung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz, dem Tätigkeitsstaat (hier: der Schweiz) das Besteuerungsrecht zu geben, ist, dass der Staat des Arbeitsortes, der über die Berücksichtigung der Lohnzahlung als Betriebsausgaben Steuerausfälle bei der Besteuerung des Arbeitgebers von Grenzgängern hinnehmen muss, zu diesem Verzicht nur bereit ist, wenn sich der Arbeitnehmer nicht längere Zeit im Staat des Arbeitsortes aufhält. Kehrt der Arbeitnehmer auf Grund der Arbeitsausübung an mehr als 60 Arbeitstagen nach Arbeitsende nicht zurück, besteht eine besonders intensive Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Tätigkeitsstaates, weil bei einer Nichtrückkehr **von dort** (Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz), also aus dem Tätigkeitsstaat und damit bei einem Verbleiben im Tätigkeitsstaat eine besonders enge Verbindung zum Arbeitsort besteht (Mössner, Recht der Internationalen Wirtschaft -RIW - 2001, 433, 439). Der Arbeitnehmer, der in dem anderen Vertragsstaat seine Arbeit ausübt und jeweils nach Arbeitsende in den Wohnsitzstaat zurückkehrt, hat dagegen keine **engeren Bindungen** (BFH-Urteil vom 1. März 1963 VI 119/61 U, BStBl III 1963, 212) an den Tätigkeitsstaat, die dessen Besteuerungsrecht rechtfertigen könnten. Er bleibt dem Lebenskreis des Wohnsitzstaates wie dort tätige Arbeitnehmer eingegliedert, dem daher das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zukommt (BFH-Beschluss vom 16. März 1994 I B 186/93, BStBl II 1994, 696; Kamphasen/Büscher in: Struck/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 15 OECD-MA Rn. 261 und 262).
- 32 Angesichts dieser Zielsetzung wäre es aber nicht nur „seltsam“ (s. Züger in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Starunger [Hrsg.], Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2003, S. 177 [190]), für einen Arbeitnehmer, der sich täglich an seinen Arbeitsort im Tätigkeitsstaat begibt und damit seine Tätigkeit ausschließlich in der Schweiz (als dem Tätigkeitsstaat) ausübt, gleichwohl dem Wohnsitzstaat (Ansässigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zuzuerkennen. Der Kläger dagegen, der seine Beschäftigung in den Streitjahren an 76 Tagen (in 2001) und an 88 Tagen (in 2002) in der Bundesrepublik Deutschland ausgeübt hat, würde aus der Grenzgängerbesteuerung des Wohnsitzstaates (der Bundesrepublik Deutschland) fallen, obwohl er weniger intensiv in die Arbeitsorganisation der Tätigkeitsstaates eingegliedert ist, weil er an den Arbeitstagen in der Bundesrepublik Deutschland nicht seinen Arbeitsort in Z/CH und diesen demzufolge nicht täglich aufgesucht hat und er zudem andererseits dem Lebenskreis des Wohnsitzstaates (der Bundesrepublik Deutschland) mehr verhaftet ist (weil er seine Arbeitskraft auch dem Wohnsitzstaat gewidmet hat) als der Grenzgänger, der seine Arbeit ausschließlich in der Schweiz verrichtet hat. Die -hierin deutlich werdende- engere Bindung an den Wohnsitzstaat rechtfertigt geradewegs nicht den Wegfall von dessen Besteuerungsrecht.
- 33 Auch soweit für das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates hinsichtlich der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern als Grund angeführt wird, dass der Arbeitnehmer steuerlich nach den „Bedingungen seines täglichen Lebens“ behandelt werden soll, d.h. zuhause besteuert und mit anderen Arbeitnehmern gleichbehandelt werden soll, die in unmittelbarer Nachbarschaft zum Grenzgänger wohnen, jedoch im Inland arbeiten (Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O. MA Art. 15 Rn. 170a), sind Arbeitstage in der Bundesrepublik Deutschland nicht bei der Berechnung von

Nichtrückkehrtagen zu berücksichtigen. Der Grenzgänger arbeitet an diesen Tagen genauso wie sein Nachbar (der kein Grenzgänger ist) im Inland. Demzufolge können solche Arbeitstage nicht dazu führen, dass er nicht zuhause (in der Bundesrepublik Deutschland) besteuert wird.

- 34 Eine -von den zuvor dargelegten Erwägungen abweichende- Auslegung der Grenzgängerbestimmungen des DBA-Schweiz, dass eine Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat dessen Besteuerungsrecht zum Wegfall bringen soll, kann systematisch nicht begründet werden (Sinz/Blanchard, Internationales Steuerrecht - IStR - 2003, 258, zu 2.2.1), bzw. würde zu einem widersinnigen Ergebnis führen (Kessler/Sinz/Achilles-Pujol, DBA-Kommentar Deutschland/Frankreich 2007, Art. 13 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, S. 123 und 124 zu V. unter Hinweis auf den BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001 I B 94/01, BFH/NV 2002, 479 -gleicher Auffassung wohl auch: Geiger/Hartmann/Alscher, IStR 1994, 9, 12 zu Tz. 3.3 unten-).
- 35 3. Der erkennende Senat weicht mit seiner zuvor dargelegten Auffassung, dass Geschäftsreisen in die Bundesrepublik Deutschland (in den Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers) nicht bei Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz zu berücksichtigen sind, von einer generellen Vereinbarung zwischen der deutschen Finanzverwaltung und der schweizerischen Eidgenössischen Steuerverwaltung ab (Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen, Schweiz-Deutschland, B 15 a.2 Nr. 21 unter Hinweis auf eine Verlautbarung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. Januar 2004; Kolb in: Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, München 2005, S. 757, 765 zu II. 2. b; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen -BMF- vom 19. September 1994 IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl I 1994, 683, Tzn. 13 und 14 Satz 1). Hieraus ergeben sich keine Bedenken. Verständigungsvereinbarungen kommt keine unmittelbare Gesetzeskraft zu. Sie dienen als Auslegungshilfe, wenn das in ihnen dargestellte Verhandlungsergebnis auch mit den Auslegungsregeln der allgemeinen Rechtslehre (Wassermeyer, Steuer und Wirtschaft, 1990, 404) gewonnen werden kann (BFH-Urteil vom 21. August 1996 I R 80/95, BStBl II 1997, 134, mit weiteren Nachweisen; Hardt in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Schweiz Art. 26 Rn. 205 und 206, mit umfangreichen Nachweisen zur höchstrichterlichen Rechtsprechung). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die zuvor dargelegten Ausführungen zu 2. Bezug genommen.
- 36 Die zuvor dargelegten Rechtsgrundsätze gelten auch dann, wenn die sich aus den allgemeinen Grundsätzen ergebende Auslegung (wie im vorliegenden Fall durch den erkennenden Senat) im Zusammenhang mit der Praxis des anderen Vertragsstaates (hier: der Schweiz) zu Schwierigkeiten führen kann (wovon ausgegangen werden kann). 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).
- 37 4. Nach den zuvor dargelegten Erwägungen ergibt sich eine höhere Einkommensteuer als diejenige, die in den angegriffenen Bescheiden (Hinweis auf den Bescheid vom 29. Dezember 2004 in Verbindung mit Einkommensteueränderungsbescheid vom 27. April 2004 -für 2001- und auf den Bescheid vom 29. Dezember 2004 in Verbindung mit dem Einkommensteuerbescheid vom 3. November 2004) vom FA festgesetzt wurde. Der Senat ist an einer höheren Steuerfestsetzung wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren zu berücksichtigenden Verböserungsverbots gehindert (Verbot der reformatio in peius - Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 6. Aufl., 2006, § 96 Rn. 5 mit umfangreichen Nachweisen zur höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung).
- 38 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-.
- 39 6. Die Revision war zuzulassen. Der Sache kommt grundsätzliche Bedeutung zu (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) wegen der Rechtsfrage, ob Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz zu berücksichtigen sind.

40 7. Um den Beteiligten ggf. einen zweiten Rechtsgang zu ersparen, weist der erkennende Senat vorsorglich (ohne Bindungswirkung für das weitere Verfahren) darauf hin, dass nach seiner Auffassung der Kläger eine in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz abschließend (Urteil des FG München vom 23. Juli 2003 1 K 1231/00 IStR 2004, 168) genannte Tätigkeit bzw. eine in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz bestimmte Tätigkeit als leitender Angestellter (BFH-Beschluss vom 12. September 2006 I B 27/06, BFH/NV 2007, 13 zu II. 4.) und zwar die eines Direktors im Sinne von Art. 718 Abs. 2 OR (BSK OR II-Watter Art. 718 Rn. 15; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 29 Rn. 47-61; dieselben, a.a.O., § 30 Rn. 91-98) mit einer Kollektivklausel (BSK OR II-Baudenbacher Art. 2 ff) in den Streitjahren ausgeübt hat (Hinweis auf die tatsächlichen und rechtlichen Feststellungen im Tatbestand zu S. 3 und 4 und auf die BFH-Entscheidungen vom 19. April 1999 I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317, zu 2.; vom 8. April 1992 I R 68/91, BFH/NV 1993, 295 zu II. 2.), und er im übrigen dem BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 593 folgt. Die Ausführungen im an den Senat gerichteten BMF-Schreiben vom 6. Juli 2007 entsprechen im wesentlichen den Erwägungen, die der BMF bereits im Revisionsverfahren zum Aktenzeichen I R 81/04 vorgebracht hat und die dem erkennenden Senat vorliegen.