

FG Baden-Württemberg Urteil vom 10.6.2008, 11 K 10/07

Dienstreisen eines Grenzgängers in den Ansässigkeitsstaat keine Nichtrückkehrtage i.S. des § 15a Abs. 2 DBA-Schweiz

Tatbestand

- 1 Streitig ist im Verfahrenszeitraum 1999, ob der Kläger seinen Lebensmittelpunkt in der Bundesrepublik hat und wo der aus seiner Tätigkeit in der Schweiz erhaltene Lohn zu versteuern ist.
- 2 Der verheiratete Kläger ist von Beruf Informatiker und seit dem 1. Mai 1998 als Manager bei der Firma X Schweiz AG in O beschäftigt. Er war im Rahmen der X für die Umstellung der X-Programme auf den Euro zuständig. Er machte deshalb eine Vielzahl von Dienstreisen und musste zudem am Sitz der X Schweiz in O tätig sein. Bezüglich der Dienstreisen im Einzelnen, die teilweise in Drittländer, teilweise auch in die Bundesrepublik führten, reichte er für die Jahre 1999 bis 2001 eine Aufstellung zu den Akten, auf deren Inhalt verwiesen wird (Einkommensteuerakte Bl. 51 bis 61). Danach war der Kläger 95 Tage in der Bundesrepublik tätig, elf Tage in Frankreich, zehn Tage in Spanien, 14 in Belgien, drei in Großbritannien, drei in Belgien und fünf in Österreich. Das beklagte FA ermittelte hieraus 50 Übernachtungen in der Bundesrepublik und 38 Übernachtungen in sonstigen Ländern. Nach den Angaben in einem in der Schweiz angestrebten Verfahren zur Revision der bestandskräftigen schweizerischen Veranlagungsverfügungen 1999 und 2003 war der Kläger im Jahr 2000 an 109 Tagen in der Bundesrepublik und an 60 Arbeitstagen in Drittländern tätig.
- 3 Seine Ehefrau war im Streitjahr 1999 mit einem Büro in L bis zum 31. Dezember als freiberufliche Übersetzerin u.a. auch für die X tätig. Sie ermittelte ihren Gewinn 1999 durch Einnahme – Überschussrechnung, auf deren Inhalt verwiesen wird. Zum 31. Dezember 1999 gab sie die freiberufliche Tätigkeit auf. Sie war mit 96% an einer Fa. Y AG in R/Schweiz beteiligt, die sich u. a. auch mit elektronischen Übersetzungsprogrammen befasste. Nach der beim beklagten Finanzamt eingereichten Gewinnermittlung 1999 lagen die Kosten für Telefon, Fax, Datex in etwa gleicher Höhe wie in den Vorjahren und betragen 1999 x.xxx,xx DM. Ab 23. Juni 1999 bewarb sich die Ehefrau des Klägers bei der X School in B, ein 2. Gespräch erfolgte dort am 18. September 1999, weitere Bewerbungen erfolgten am 11. und 13. Oktober 1999. Am 1. November 1999 wurde die Ehefrau des Klägers bei X mit einem festen Arbeitsvertrag eingestellt und arbeitete ab diesem Zeitpunkt in der Schweiz. In ihrer Einkommensteuererklärung 1999 machte sie für November und Dezember 40 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach B in der Schweiz mit 70 km geltend. Sie war nach einer Aufstellung in der Steuerakte des Klägers auch in den Jahren 2000 und 2001 für die X im S Team vor Ort in V (Schweiz) tätig. Sie hatte dort einen festen Arbeitsort mit einer Arbeitsbewilligung für S. Zunächst wohnte sie dort drei Monate im Hotel, später in einer von S angemieteten Wohnung. Im Jahr 2001 war sie in diesem Team teilweise in P, teilweise in O und N tätig gewesen und hatte in N eine Wohnung bis zum 21. November 2001. Am 28. Februar 2002 meldete sie sich in Q/Deutschland ab. Am 14. August 2002 schied sie bei der X in der Schweiz aus und trat eine Stelle bei einer Partnerfirma von X, einer Firma W bei U, an. In einem nahe gelegenen Ort G nahm sie einen 2. Wohnsitz an und meldete sich mit 1. Wohnsitz in Q/Deutschland an, ab 2003 war sie mit 2. Wohnsitz in T/Deutschland gemeldet.
- 4 Die Ehefrau des Klägers war im Streitjahr vielfältig politisch aktiv. Sie war zum einen Stadträtin bei der Stadt Q/Deutschland und stellte sich bei der Wahl zum Gemeinderat 1999 zur Wiederwahl. Sie wurde als Stadträtin wieder gewählt und war in dieser Funktion bis zum Februar 2001 in Q/Deutschland tätig. Zu diesem Zeitpunkt wurde sie verabschiedet. Außerdem fand im Juni 1999 die Europawahl statt. Die Ehefrau des Klägers war Listenkandidatin der xxx für die Europawahl in. Daneben war sie Mitglied des Ausschusses für Außenpolitik der xxx und bei Gruppierungen im Umfeld der xxx Partei aktiv, z. B. bei der Partei selbst, bei yyy sowie im zzz.
- 5 Beide Ehegatten wohnten in dem ihnen je zur Hälfte gehörenden Zweifamilienhaus in Q/Deutschland -, das sie beide im Jahre 1978 erworben hatten. Dort waren sowohl der Kläger als auch seine Ehefrau nach Auskunft

des Einwohnermeldeamtes Q/Deutschland bis zum 1. November 2001 gemeldet. Im Mantelbogen der Einkommensteuererklärung 1999 für B A wird die Adresse in Q/Deutschland als ihr Wohnsitz angegeben, als ausgeübter Beruf Dolmetscherin. Zum Haushalt des Klägers und der Ehefrau gehörten die 1980 und 1982 geborenen Töchter I und H. Diese besuchten im Streitjahr 1999 das Gymnasium in Q/Deutschland. Die Tochter I machte im Jahre 2000, die Tochter H im Jahre 2001 Abitur. Die Tochter I studierte anschließend in F, die Tochter H in M.

- 6 Bei dem Haus in Q/Deutschland handelt es sich um ein voll eingerichtetes Einfamilienhaus mit einer Einliegerwohnung. Im Streitjahr war die Einliegerwohnung, die aus drei Zimmern, Küche und Bad bestand, vermietet. Im ersten Stock des Hauses befinden sich ein voll eingerichtetes Wohnzimmer, Küche, Bad sowie das Schlafzimmer des Klägers und seiner Ehefrau. Die selbst genutzte Wohnung im Einfamilienhaus des Klägers ist nach wie vor voll eingerichtet und wird von der Familie bewohnt. Daneben wurden von der Familie Räume im Erdgeschoss genutzt.
- 7 Der Kläger mietete ab dem 1. Mai 1998 eine Ein-Zimmer-Wohnung im zweiten Stock im in O an. Diese hatte eine Größe von ca. 50 m² und war mit einer Kochnische, einem Mikrowellengerät sowie Bad und WC ausgestattet. Die Waschküche, Trockenraum und allgemeine Räume durften mitbenutzt werden. Nach dem abgeschlossenen Mietvertrag vom 29. April 1998, auf den Bezug genommen wird, war die Verwendung zu Wohnzwecken für eine Person gegeben. Mieter waren LK und BA in Q/Deutschland. Nach der im Einspruchsverfahren eingereichten Quartalsstromabrechnung IV/1999 verbrauchte der Kläger in der Zeit vom 22. September bis 22. Dezember 1999 70 kWh Strom. Nach Erhebungen des Verbandes der Elektrizitätswirtschaft für das Jahr 2003 verbraucht ein Ein-Personenhaushalt in der Bundesrepublik im Jahr durchschnittlich 1.800 kWh. Nach Informationen von Umweltverbänden liegt ein guter, d.h. sparsamer Stromverbrauch eines Ein-Personenhaushalts bei ca. 700 – 1000 kWh. Der Kühlschrank eines 2-Personenhaushalts verbraucht im Jahr ca. 200 kWh an Strom.
- 8 Ab 1. November 2001 mieteten die Ehegatten eine Wohnung in O in der P-str.. Der Kläger legte sowohl den Mietvertrag als auch die Nebenkostenrechnungen inklusive des Fernsehanschlusses vor. Auf den Inhalt dieser Abrechnungen wird Bezug genommen.
- 9 Der Kläger gab seine Einkommensteuererklärung 1999 am 2. April 2001 ab und beantragte getrennte Veranlagung. Er erklärte den Arbeitslohn i.H.v. xxx.xxx Sfr als steuerfreien Arbeitslohn und rechnete diesen mit einem Kurs von 1,21 auf xxx.xxx DM um. Nach dem vorgelegten Schweizer Lohnausweis erhielt er Spesenvergütungen in Höhe der tatsächlichen Auslagen und hatte ein Geschäftskonto. Der Quellensteuerabzug betrug xx.xxx Sfrs. Das beklagte Finanzamt (FA) folgte dem durch den unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 8. August 2001 und erläuterte, dass die Zumutbarkeit der Rückkehr aus O an den Wohnsitz in Deutschland in einem noch laufenden Verständigungsverfahren des Finanzministeriums geklärt werde. Am 21. Dezember 2005 erging ohne vorherige Anhörung wegen der drohenden Verjährung ein nach § 164 Abs. 2 AO geänderter Einkommensteuerbescheid, in dem das beklagte FA den gesamten Arbeitslohn der Besteuerung unterwarf und in dem der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde. Dabei wurde schweizerische Abzugssteuer in Höhe von xx.xxx DM angerechnet. Es wurde darauf hingewiesen, dass der zitierte Parallelfall noch nicht abgeschlossen sei.
- 10 Dagegen legte der Kläger form- und fristgerecht Einspruch ein. Im Einspruchsverfahren bestritt er zum einen, dass sein Lebensmittelpunkt nach Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz in Deutschland sei. Außerdem machte er geltend, dass er mehr als 60 Tage abwesend sei und legte im Verlauf des weiteren Verfahrens die zitierte Aufstellung vor. Er machte geltend, dass er von den Schweizer Behörden wegen der in O befindlichen Wohnung in vollem Umfange besteuert werde.
- 11 Art. 13 des Arbeitsvertrages mit der X verlange vom Kläger, dass er sich als Wochenaufhalter im Kanton D eine Wohnung nehme und sich während der Woche dort aufhalte. Der Kläger sei durch die Auflage des

Arbeitgebers gezwungen gewesen, im Kanton D eine Wohnung zu haben. Dies sei so vereinbart worden, da der Kläger aufgrund seines Tätigkeitsgebietes und seiner Verantwortlichkeit einen weit über dem Durchschnitt liegenden Arbeitseinsatz leisten müsse. Der Fertigstellungszeitpunkt der einzelnen Projekte werde nämlich den Kunden der X AG stets fest zugesagt. Aufgrund der langen Arbeitszeiten, der großen Entfernung zwischen O und Q/Deutschland sowie der Tatsache, dass die Fahrzeit für die einfache Strecke über 1,5 Stunden betrage, sei eine tägliche Rückkehr nach Deutschland ausgeschlossen. Die Fahrzeit wurde im Erörterungstermin aufgrund der damals gegebenen Verhältnisse unstrittig gestellt. Die Strecke beträgt ca. 96 km. In der Schweizer Wohnung hatte der Kläger Radio und Fernsehen, jedoch keine Waschmaschine. Nach den Angaben des Klägers im Erörterungstermin sei seine Ehefrau bereits ab 1998 immer wieder in O in dieser Wohnung gewesen, da sie freiberuflich als Übersetzerin für die X tätig gewesen sei. Ab 1. November 1999 sei sie dann auch teilweise beruflich dort, teilweise jedoch auch außerhalb tätig gewesen.

- 12 Durch den geänderten Einkommensteuerbescheid vom 20. Juni 2006 besteuerte das beklagte FA die auf die Arbeitsausübung außerhalb der Schweiz entfallenden Arbeitstage mit 141/240, nämlich die auf Tätigkeiten in der Bundesrepublik und in Drittländern einschließlich von fünf Tagen in Österreich ausgeübten Tätigkeiten. Für 99/240 Tage oder xx.xxx Sfr wurde der Arbeitslohn steuerfrei gestellt und dem Progressionsvorbehalt unterworfen. Eine Anrechnung der in der Schweiz gezahlten Steuer erfolgte nicht. Dagegen legte der Kläger erneut Einspruch ein und begehrte die volle Freistellung. Zur Begründung führte er aus, das Besteuerungsrecht für die Reisetage im Drittland unterliege der Schweizer Besteuerung. Die Steuerrechnung in der Schweiz sei für 365 Tage erfolgt, die hieraus resultierende Steuer betrage xx.xxx,xx Sfr. Auf die schweizerische Veranlagungsverfügung und Steuerrechnung vom 26. Mai 2000 wird Bezug genommen.
- 13 Der Kläger trug vor, er habe seine gesamten beruflichen und wirtschaftlichen Interessen auf die X in D ausgerichtet. Sein ganzes Leben habe sich in D bzw. O abgespielt. Das werde dadurch unterlegt, dass die Ehefrau bereits im Jahr 1998 mit nach O gezogen sei und im Jahre 1999 für die X in der Schweiz gearbeitet habe. Selbst in den Jahren 2000 und 2001 habe die Ehefrau eine feste Anstellung bei S gehabt und habe teilweise in O bzw. P gewohnt. Der Kläger sei 1999 viel gereist, die restliche Zeit und auch die Wochenenden habe er an seinem Arbeitsort in der Schweiz arbeiten müssen. Der Mietvertrag sei auf beide Ehepartner abgeschlossen worden, da auch die Ehefrau 1999 bei der X in der Schweiz gearbeitet habe. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen sei keine Mindestanforderung an eine Wohnung zu stellen. Da beide Ehepartner sehr stark engagiert gewesen seien, sei die Wohnung ausreichend gewesen und sie hätten auswärts gegessen.
- 14 Der Einspruch wurde durch die Einspruchsentscheidung vom 11. Dezember 2006 als unbegründet zurückgewiesen. Dagegen erhob der Kläger form- und fristgerecht Klage, mit der er sein Begehren aufrecht erhält. Er führt zur Begründung ergänzend aus, er habe zwei Wohnsitze, einen in Q/Deutschland und einen in der Schweiz. Maßgebend sei, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei. Dabei sei entscheidend, zu welchem Staat eine natürliche Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unterhalte. Hinsichtlich der persönlichen Beziehungen sei die gesamte private Lebensführung, insbesondere das familiäre, gesellschaftliche, politische und kulturelle Umfeld erheblich. Demgegenüber sei im Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Beziehungen darauf abzustellen, von wo aus die natürliche Person ihrer täglichen Arbeit nachgehe und wo ihr Vermögen und ihre Einkünfte verwaltet würden. Das beklagte FA verkenne, dass die engen persönlichen und insbesondere wirtschaftlichen Beziehungen 1999 ihren Schwerpunkt in der Schweiz hätten. Die Wohnung in Q/Deutschland sei letztlich nur noch als unregelmäßiger Wochenendaufenthalt genutzt worden und sei auch nicht aufgrund des Schulbesuches der zu diesem Zeitpunkt selbständigen Kinder des Klägers ständiger Wohnsitz und Lebensmittelpunkt gewesen. Die Kinder seien fast selbständig gewesen und begründeten daher keinen Lebensmittelpunkt für die Eltern. Im Klageverfahren legte der Kläger eine Reihe von Spesenabrechnungen vor, auf die verwiesen wird. Daraus ergebe sich, dass der Kläger auch nach Fahrten zu deutschen Kunden in seinem Wohnort in O übernachtet habe. Grund hierfür seien die Erreichbarkeit des Klägers am Folgetag und die sofortige Arbeitsaufnahme in der Firmenzentrale gewesen. Der Kläger sei der Hauptverantwortliche für die europaweite Einführung des Euros in der X-Software gewesen und daher in exponierter und verantwortlicher Stelle an dem für die X-

Holding in O bestehenden, zentralen Firmensitz. Dies zeige auch die interne Spesenregelung. Der Kläger habe für seine Kunden an der Firmenzentrale ständig erreichbar sein müssen. Er habe auch vor Ort die in O sitzenden Programmierer der Firmenzentrale beraten. Bereits durch die Art der Tätigkeit, die umfangreiche Reisetätigkeit sowie die hier dargestellten Übernachtungen sei nachgewiesen, dass der Kläger den Lebensmittelpunkt an seinem schweizerischen Wohnsitz habe. Die berufliche Tätigkeit überwiege eindeutig das familiäre Interesse. Deshalb sei der Kläger auch von der Schweiz in vollem Umfang besteuert worden.

- 15 Im Klageverfahren wurden weitere Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung für die Kosten der ersten Fahrt, die Wohnung sowie Verpflegungsmehraufwand mit insgesamt x.xxx,xx DM geltend gemacht, und zwar Mietkosten von x.xxx DM, Verpflegungsmehraufwand für 60 x 46 Tage á 46 DM, Fahrtkosten für 10 Heimfahrten mit 96 km x 0,52 DM x 10 = 499,20 DM und Kosten für die erste Fahrt von 49,92 DM. Dabei wurden zehn geschätzte Heimfahrten im Jahr zugrunde gelegt.
- 16 Der Kläger trug ergänzend vor, dass sich die schweizerischen Behörden weigerten, die in der Schweiz gezahlten Steuern zurückzuzahlen. Zwischenzeitlich habe der Kläger in der Schweiz ein Verständigungsverfahren beantragt, der Eingang des Gesuches sei durch ein Schreiben der eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. September 2007 bestätigt worden. Die Schweiz sei ebenfalls der Auffassung, dass sie in vollem Umfang das Besteuerungsrecht habe. Der Kläger habe auch durch die entsprechende Aufenthaltsbewilligung und durch seine Tätigkeit in der Schweiz die notwendigen arbeitsrechtlichen Voraussetzungen geschaffen. Die Bundesrepublik lege den Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a Satz 2 **DBA Schweiz** unter Zuhilfenahme einer eigenen Vermutungsregel aus, die der objektiven schweizerischen Besteuerung genau widerspreche. Dies führe zu einer Doppelbesteuerung des Klägers. Entgegen der Besteuerung nach dem Arbeitsortsprinzip, dem die Schweiz folge, vermute die Bundesrepublik Deutschland eine Besteuerung nach dem Familienort. Eine Auflösung dieses Problems sei nur durch Aufgabe des Familienwohnsitzes und sämtlicher familiärer Beziehungen, d.h. zu allen Familienmitgliedern oder Vermögenswerten in der Bundesrepublik, möglich. Dies sei aber eine verfassungswidrige Einschränkung des Art. 6 des Grundgesetzes (GG). Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bestehe für den Kläger weiterhin die Möglichkeit, seine berufliche Tätigkeit in der Schweiz aufzugeben, was aber einen Eingriff in sein Recht auf Berufsausübung nach Art. 12 GG darstelle. Die Vermutungswirkung könne rein faktisch nicht widerlegt werden. Es sei dem Kläger nach acht Jahren nicht mehr möglich, mehr Belege und Beweise für einen Schwerpunkt seiner Interessen auf die wirtschaftliche Betätigung in der Schweiz vorzubringen.
- 17 Durch geänderte Einkommensteuerbescheide vom 25. Februar und vom 4. März 2008 wurden zum einen Werbungskosten bei den Einkünften, die unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt wurden, in Höhe von x.xxx EUR berücksichtigt, zum anderen im Inland nach dem DBA Österreich nicht steuerpflichtige Einkünfte für fünf Arbeitstage aus der Besteuerung im Inland herausgenommen. Danach wurden im Inland 136/240 oder xxx.xxx DM als steuerpflichtig und 104/240 oder xx.xxx DM als steuerfrei, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegend, behandelt.
- 18 Der Berichterstatter hat die Beteiligten im Schreiben vom 15. April 2008 darauf hingewiesen, dass die Dienstreisen in die Bundesrepublik möglicherweise nicht als Nichtrückkehrtage gewertet werden können sowie darauf, dass nach seiner Meinung möglicherweise nach deutscher Auffassung abkommenswidrig erhobene schweizerische Steuer nach § 34 Abs. 3 EStG wie Werbungskosten abgezogen werden können. Ferner bat er das beklagte Finanzamt um die Übersendung von Proberechnungen, einmal unter der Annahme, der Kläger sei Grenzgänger, einmal unter der Annahme, der Kläger sei kein Grenzgänger. Die Proberechnung unter der Annahme, der Kläger sei Grenzgänger, ergibt unter Berücksichtigung des Abzugs der Schweizer Steuer in Höhe von xx.xxx DM als Werbungskosten eine festzusetzende Einkommensteuer von xx.xxx (= xx.xxx,xx EUR), die über der zuletzt festgesetzten Einkommensteuer von xx.xxx,xx EUR liegt. Eine Anrechnung von 4,5 % der schweizerischen Grenzgängersteuer erfolgte dabei nicht, da sonst eine doppelte Begünstigung vorläge. Ginge man mit der bislang vertretenen Auffassung zu den Nichtrückkehrtagen in der Verständigungsvereinbarung in BStBl I 1994, 683 davon aus, dass Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat als Nichtrückkehrtage anzusehen seien und die auf die Tätigkeit in Drittstaaten zu Unrecht von der Schweiz

erhobene und hierauf entfallende Steuer nach § 34 Abs. 3 EStG wie Werbungskosten abzugsfähig seien (xx.xxx DM Schweizerische Steuer x 136/240 Tage) zuzüglich sonstiger Werbungskosten, ergäbe sich eine ESt von xx.xxx EUR.

- 19 In der mündlichen Verhandlung wurde detailliert erörtert, ob ein Antrag auf Zusammenveranlagung des Klägers mit seiner Ehefrau gestellt werden sollte. Der Prozessbevollmächtigte und der anwesende Steuerberater teilten ausdrücklich mit, keinen Antrag auf Zusammenveranlagung zu stellen.

20

Der Kläger beantragt,
1. den zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheid 1999 vom 4. März 2008 und die Einspruchsentscheidung vom 11. Dezember 2006 dahingehend abzuändern, dass die zuletzt erfassten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von xxx.xxx Sfrs steuerfrei gestellt und nur dem Progressionsvorbehalt unterworfen werden,
2. die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären,
3. hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

21

Das beklagte FA beantragt,
1. die Klage abzuweisen,
2. hilfsweise für den Fall des auch teilweisen Unterliegens, die Revision zuzulassen.

- 22 Zur Begründung bezieht es sich auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung, mit der es sinngemäß ausgeführt hatte, aufgrund des Familienwohnsitzes in Q/Deutschland, des dortigen Eigenheimes und der Beziehung zu den zwei im Streitjahr noch in der Schule befindlichen Töchtern sei davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Klägers nicht in der Schweiz, sondern in Deutschland sei. Hierfür spräche auch die Größe der Wohnungen, die in der Schweiz nur ca. 50 m² betragen, während in der Bundesrepublik ein voll eingerichtetes Haus zur Verfügung stehe. Außerdem verwies die Vertreterin des beklagten FA im Erörterungstermin auf die oben dargestellte, umfangreiche politische Tätigkeit der Ehefrau der Klägerin in Q/Deutschland, sowohl im Bereich der Stadt Q/Deutschland als auch als Kandidatin der xxx für das Europaparlament.

- 23 Bei den Werbungskosten ging das beklagte FA davon aus, dass die Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung i.H.v. insgesamt x.xxx DM nur bei den steuerfreien Einkünften im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen seien, sodass sich insoweit die Einkünfte, die für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen seien, auf xx.xxx DM minderten, während die steuerpflichtigen Einkünfte nur um den Arbeitnehmerpauschbetrag auf xxx.xxx DM zu vermindern seien. Außerdem kürzte es die in der Bundesrepublik steuerpflichtigen Tage um fünf Arbeitstage in Österreich.

- 24 Zu der Frage der Nichtrückkehrtage hält das beklagte Finanzamt an der Verständigungsvereinbarung im Schreiben vom 19. September 1994 BStBl I 1994, 683 fest. Zur Abzugsfähigkeit der Schweizer Steuern vertritt es mit einem Teil der Literatur die Auffassung, die BFH-Entscheidung in BStBl II 1996, 261 sei nicht maßgebend, vielmehr komme es auf die Anknüpfungspunkte in § 34 d EStG an. Im Übrigen liege die Voraussetzung der festgesetzten und gezahlten und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte Steuer nicht vor, da das Verständigungsverfahren mit der Schweiz nicht abgeschlossen sei.

25

Der Senat hat die Ehefrau des Klägers BA in der mündlichen Verhandlung aufgrund des Beweisbeschlusses vom 5. Juni 2008 als Zeugin vernommen und die Aussage auf Tonträger aufgenommen. Das beklagte Finanzamt hat die Steuerakten der BA vorgelegt, die mit Zustimmung der Zeugin sowie beider Verfahrensbeteiligter beigezogen wurden. Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf die eingereichten Einkommensteuererklärungen des Streitjahres nebst Anlagen des Klägers und seiner Ehefrau, die Gewinnermittlungen 1997 bis 1999 der Zeugin B A, die im Besteuerungs-, Einspruchs- und

Klageverfahren gewechselten Schriftsätze nebst sämtlichen Anlagen, die Niederschrift des Erörterungstermins vom 14. September 2008 und der mündlichen Verhandlung vom 10. Juni 2008 einschließlich der Tonträgeraufnahme über die Vernehmung der Zeugin BA und die darin übergebenen Anlagen verwiesen.

Entscheidungsgründe

- 26 Die zulässige Klage ist unbegründet.
- 27 1. Der Kläger ist unbeschränkt steuerpflichtig und nach Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a) **DBA Schweiz** in der Bundesrepublik ansässig.
- 28 a) Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG ist eine natürliche Person unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Dabei beurteilt sich der Wohnsitzbegriff nach § 8 der Abgabenordnung (AO 1977) und der Begriff des gewöhnlichen Aufenthaltes nach § 9 AO 1977. Der Kläger hatte in den Streitjahren einen Wohnsitz in seinem Einfamilienhaus in Q/Deutschland und somit im Inland. Er war mithin nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unbeschränkt steuerpflichtig mit der Folge, dass er mit allen im Streitjahr erzielten Einkünften der Einkommensteuer unterlag.
- 29 b) Der Kläger war aus abkommensrechtlicher Sicht in Deutschland ansässig (Art. 4 Abs.2 Buchstabe a DBA-Schweiz 1992).
- 30 Der Kläger hatte eine ständige Wohnstätte nach Art 4 Abs. 2 **DBA Schweiz** in der Bundesrepublik in seinem Wohnhaus in Q/Deutschland bei seiner Familie.
- 31 „Ständige Wohnstätte“ i.S. des Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a Satz 1 DBA-Schweiz sind Räumlichkeiten, die nach Art und Einrichtung zum Wohnen geeignet sind, über die der Steuerpflichtige ständig verfügen kann und die er regelmäßig nutzt. Die Räumlichkeiten müssen nicht der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sein. Der Begriff "ständige Wohnstätte" ist ein spezifisch abkommensrechtlicher, da er dazu dient, bei mehrfacher Ansässigkeit i.S. des Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz vorrangig dem einen oder anderen Vertragsstaat die Wahrnehmung seines Besteuerungsrechtes zu belassen. Wohnstätte sind alle Räumlichkeiten, die nach Art und Einrichtung zum Wohnen geeignet sind (Urteile des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 16. Dezember 1998 I R 40/97, Bundessteuerblatt –BStBl- II 1999, 207; vom 5. Juni 2007 I R 22/06 BStBl II 2007, 812).
- 32 Diese Merkmale erfüllt zweifellos das Familienwohnheim der Kläger. Diesen Begriff erfüllt aber auch die Wohnung in O in der Schweiz.
- 33 c) Verfügt eine Person in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. A) Satz 2 DBA-Schweiz als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).
- 34 aa) Nach der Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen jedenfalls dann in einem bestimmten Staat liegt, wenn zu diesem Staat erstens die deutlich engeren persönlichen Beziehungen und darüber hinaus gewichtige wirtschaftliche Beziehungen bestehen und vorhandene wirtschaftliche Beziehungen zu einem anderen Staat nur gegenwartsbezogen sind und sich voraussichtlich abbauen werden (BFH-Urteil vom 31. Oktober 1990 I R 24/89, Sammlung der amtlich veröffentlichten Entscheidungen des BFH –BFHE- 163, 411, BStBl II 1991, 562; BFH-Beschluss vom 27.03.2007 I B 63/06, Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2007, 1656). Zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen hat der Bundesfinanzhof (BFH) mehrfach Entscheidungen getroffen (z.B. BFH-Urteile vom 23. Oktober 1985 I R 274/82, BFHE 145, 48, BStBl II 1986, 133; in BFHE 163, 411, BStBl II 1991, 562; BFH-Beschlüsse vom 17. Juli 2002 I B 119/01, BFH/NV 2002, 1600; vom 27. März 2007 I B 63/06, BFH/NV 2007, 1656).

- 35 Diese Entscheidungen stehen in Übereinstimmung mit Nr. 15 Satz 2 des Musterkommentars zu Art. 4 des OECD-Musterabkommens aus 1977 (OECD-MA), wonach die familiären und gesellschaftlichen Beziehungen der Person, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet, und ähnliches zu berücksichtigen ist, wobei die Umstände als Ganzes zu prüfen sind. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist damit auf der Grundlage einer zusammenfassenden Wertung sowohl der persönlichen als auch der wirtschaftlichen Beziehungen im konkreten Fall zu ermitteln (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 4 OECD-Musterabkommen –MA- Rz 70). Einer auf den einzelnen Steuerpflichtigen bezogenen zusammenfassenden Wertung ist eine bestimmende (allgemeine) Rangordnung der Kriterien fremd (BFH-Beschluss vom 28. November 2007 I B 79/07 Juris-Datenbank). Nicht maßgebend ist dabei, ob sich der Kläger in einem bestimmten Jahr tatsächlich die meiste Zeit in der inländischen Wohnung aufgehalten hat. Insoweit besteht ein Unterschied zu der Bestimmung der Ansässigkeit nach dem gewöhnlichen Aufenthalt nach Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b) **DBA Schweiz**.
- 36 bb) Auch die schweizerische Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerausgleich folgt solchen Rechtsgrundsätzen. Dort wird ebenfalls regelmäßig für den Mittelpunkt der Lebensinteressen auf den Familienwohntort abgestellt, auch dort geht es um die Abgrenzung von Haupt- und Nebendomizil. In diesem Zusammenhang begründet z. B. auch eine arbeitsrechtliche Residenzpflicht für sich allein kein Hauptsteuerdomizil (zum Vorstehenden: Entscheidungen des Eidgenössischen Bundesgerichts vom 5. Juni 2002, StE 2002, A. 24.21 Nr. 13; abgedruckt bei Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, **DBA Schweiz** unter B 4.2 Nr. 38 sowie die dort abgedruckten weiteren Entscheidungen Nr. 39, 40, 42, 46).
- 37 cc) Nach diesen Grundsätzen der Rechtsprechung, denen der Senat folgt, hatte der Kläger den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Streitjahr in Q/Deutschland in der Bundesrepublik.
- 38 (1) Dies ergibt sich zunächst bereits aus einem Vergleich der Wohnungen in Deutschland und in der Schweiz. Während in Deutschland ein voll eingerichtetes Haus zur Verfügung stand, hatte die Wohnung in O nur eine Fläche von 50 m². In dem Einfamilienhaus wohnten die beiden Kinder des Klägers, die im Streitjahr noch zur Schule gingen, sowie seine Ehefrau, die in Q/Deutschland im Streitjahr mit einem Büro freiberuflich tätig und durch ihre politische Tätigkeit in vielfältiger Weise sozial verflochten war. Der Kläger war Miteigentümer des Zweifamilienhauses und lebte mit seiner Familie dort. Bereits die Größe der Wohnung und das Zusammenleben mit seiner Familie zeigen, dass sowohl die persönlichen als auch die wichtigeren Lebensinteressen in der Bundesrepublik waren.
- 39 (2) Die Zeugin und Ehefrau des Klägers BA hat angegeben, sie sei 1998 für die xxx zur Europawahl angetreten und blieb auch nach Vorhalt, das es sich möglicherweise um das Jahr 1999 gehandelt habe, dabei, dass die Europawahl 1998 gewesen sei. Sie habe nach der verlorenen Europawahl durchstarten wollen und zunächst als freie Mitarbeiterin, später als fest Angestellte bei der X gearbeitet. Sie sei an einer Firma in R/Schweiz beteiligt gewesen. Im Jahr 1999 sei ihr Mann in O gewesen und habe vor Ort sein müssen, sie selbst habe in diesem Jahr dort auch in der Wohnung ihres Mannes gewohnt, während die Kinder in Q/Deutschland gewesen seien. Die Kinder hätten zwei große Zimmer bekommen, diese seien 17 und 19 Jahre alt und sehr selbständig gewesen. Ihre eine Tochter habe mit ihrem Freund in der Wohnung gewohnt und sie selbst sei nicht erwünscht gewesen. Der Haushalt sei so organisiert gewesen, dass einmal pro Woche Obst und Gemüse angeliefert worden sei, eine Putzfrau geputzt habe und die Kinder ein Auto zur Verfügung gehabt hätten. In Q/Deutschland habe sie bei der Wahl zum Gemeinderat von vornherein erklärt, dass die Partei nicht verlangen könne, dass sie sich weiter wie bisher engagiere und erst sei dies positiv gewesen, später negativ. Ende 2000 sei eine Nachrückerin für den Stadtrat gesucht worden, so dass sie 2001 zurückgetreten sei. Sie habe Ende 1999 einen festen Job gehabt und habe eine Anwenderschulung übernommen. Sie habe ihren Mann 1999 und 2000 wenig gesehen, dieser habe sechs Tage in der Woche zehn bis zwölf Stunden pro Tag gearbeitet. Es sei klar, dass das Familienleben und der Freundeskreis dann keine große Rolle mehr spielten. 1999 und 2000 sei die Tätigkeit vorwiegend in O gewesen, Ende 2000 habe sie ein Kundenprojekt gehabt und zwar bei S in P. Die ersten drei Monate habe sie dort im Hotel gewohnt,

anschließend dann dort in einer Wohnung. 2001 sei sie bei S gewesen und 2002 von einem X-Partner abgeworben worden. Bei S sei sie von September 2000 bis April 2001 gewesen. Sie hätten in O sein müssen, da sie entsprechende EDV-Zeiten für ihre Tätigkeit benötigt hätten, zu denen das System nicht belastet gewesen sei. Die Einliegerwohnung in ihrem Haus sei 1999 vermietet gewesen. Wichtig sei, dass die Kinder ein Dach über dem Kopf gehabt hätten und ihren Weg gingen. Ihr Mann sei am Samstag nie dagewesen, sonntags sei der freie Tag gewesen, an diesem Tag seien sie herumgereist und hätten Ausflüge gemacht. Er sei so etwa alle 14 Tage bei den Kindern gewesen und bei den Kindern habe auch sie nur im Notfall übernachtet. Ihr Mann sei in O gewesen. Ihren Mann habe sie schon gesehen, wenn dieser von einer Reise zurückgekommen sei oder sonntags. Die Kinder seien so selbständig gewesen, dass sie hätten in Ruhe gelassen werden wollen. Es sei zwar ihr Haus gewesen, aber nicht ihre Wohnstätte.

- 40 Der Prozessbevollmächtigte trug nach Vorhalt der Spesenrechnungen vor, der Kläger habe keinen Umweg über Q/Deutschland gemacht, sondern habe nach O fahren müssen wegen der Spesen.
- 41 Die Zeugin äußerte sich anschließend dahingehend, dass die Spesenabrechnungen ein wesentlicher Teil des Gehalts gewesen sei und es schon eine Rolle spiele, ob man 100 km mehr oder weniger fahre und Spesen bekomme oder nicht. Sie hätten auch nicht so viele Spesen gehabt. Auch sei es ausgeschlossen gewesen, falsche Spesenabrechnungen zu erstellen, da dies ein Entlassungsgrund gewesen wäre. Die Spesenabrechnungen seien auch die Grundlage für Abrechnungen gegenüber Kunden gewesen. Ihr Mann sei Frühaufsteher und sie hätten häufig miteinander telefoniert. Als Stadträtin habe sie nur alle zwei Wochen etwa einmal auftauchen müssen. Anfang 1998 habe sie viel für ihre Partei gemacht, nach der Europawahl jedoch habe sie sich entschlossen, beruflich nochmals durchzustarten. Sie sei 1998 bei der X hineingekommen, nachdem sie zuvor von der EU geförderte, maschinelle Übersetzungssysteme mitbetreut habe, die Firma M diese jedoch nicht weitergeführt habe. Sie habe nie den Beruf einer Übersetzerin ausgeübt.
- 42 Nach Vorhalt ihrer Einnahmeüberschussrechnung 1999 durch das beklagte Finanzamt gab die Zeugin an, das Büro sei in Q/Deutschland gewesen, sie habe auch teilweise dort gearbeitet. Sie habe auch Einnahmen aus der Tätigkeit als Übersetzerin bei der X erzielt, deshalb seien die Einnahmen 1999 hochgegangen. Der Hauptsitz ihrer Firma sei in R/Schweiz gewesen, sie habe jedoch die deutschen Kunden von ihrem Büro von Q/Deutschland aus betreut. Bis Ende 1999 sei sie freiberuflich in Q/Deutschland in ihrem Büro tätig gewesen. Die Einliegerwohnung sei an Finanzbeamtinnen des Finanzamts Q/Deutschland vermietet worden. Es habe keine internen Verrechnungen mit der Firma in R/Schweiz gegeben. Auf Vorhalt der Telefon-, Fax- und Datexkosten gab sie an, dass sie wegen des Kontakts mit dem Ausland die Rechnungen in dieser Höhe hatte. Sie räumte danach ein, dass sie bis Ende 1999 in Q/Deutschland gewesen sei und dort gearbeitet habe. Dies habe sich erst geändert, nachdem sie bei X angestellt worden sei. Ihre Schweizer Kollegen aus der Firma hätten für H gearbeitet. Ihr Mann habe die Kinder schon irgendwann gesehen, z. B. bei Familienfesten, gemeinsamen Skiurlauben und es habe dauernden telefonischen Kontakt gegeben. Sie selbst habe die Mutter des Klägers versorgt, die im Streitjahr im Altersheim gewesen sei. Anfang dieses Jahres sei die Mutter des Klägers verstorben. Ihr Mann habe seine Mutter sonntags ab und zu auch im Altersheim besucht.
- 43 (3) Der Senat hat sich angesichts dieser Angaben die Überzeugung gebildet, dass die Verhältnisse im Streitjahr nicht so waren, wie die Zeugin sie zu Beginn geschildert hat, sondern diese möglicherweise Verhältnisse späterer Jahre in dieses Jahr hinein projiziert hat. Gegen die zeitlich richtige Zuordnung spricht bereits, dass die Zeugin trotz Vorhalt durch den Senat dabei verblieben ist, die Eurowahl sei 1998 gewesen. Nach den Recherchen des Senats war diese jedoch im Juni 1999. Der Senat glaubt der Zeugin, dass sie hoffte, in das Europaparlament einzuziehen. Allerdings war der Einbruch der xxx bei der Europawahl gegenüber der Bundestagswahl nur unerheblich, da diese in etwa das Ergebnis der Bundestagswahl 1998 erzielten. Der Kläger hat im Erörterungstermin angegeben, in dem Haus in Q/Deutschland habe es im 1. Stock ein voll eingerichtetes Wohnzimmer, die Küche, Bad und das Schlafzimmer von ihm und seiner Ehefrau gegeben. Seine Frau habe für die Europawahl einen Wohnsitz in der EU haben müssen und sie hätte demzufolge bis zur Wahl nicht in die Schweiz umziehen können. Er datierte die Europawahl richtig in den Juni

1999. Die Tochter I habe mit 20 Jahren Abitur gemacht, demzufolge im Jahr 2000, die Tochter H im darauffolgenden Jahr, also 2001. Die Zeugin hat in Zweifel gezogen, dass im Streitjahr 1999 noch ein Schlafzimmer vorhanden war und angegeben, sie habe höchst selten dort übernachtet.

- 44 Diese Angaben stehen im Widerspruch zu ihren Angaben am Ende der Vernehmung und zu der Tätigkeit in Q/Deutschland als Übersetzerin, die sich aus der Gewinnermittlung 1999 ergibt und in der Telefaxkosten in ähnlicher Höhe wie in den Jahren 1997 und 1998 sowie Bürokosten im Zweifamilienhaus enthalten sind. Angesichts der erzielten Einnahmen und der Tätigkeit der Zeugin für die xxx bis zur Europawahl im Juni 1999 geht der Senat davon aus, dass die Zeugin während des gesamten Jahres 1999 dauernd in Q/Deutschland lebte. Hierfür spricht auch, dass die Zeugin nach ihren Angaben in der Einkommensteuererklärung 1999 die Kosten für Bewerbungen bei der X in B am 23. Juni 1999 geltend machte sowie weitere Bewerbungsfahrten am 11. Oktober 1999 nach R/Schweiz und am 13. Oktober 1999 nach T. Für die Zeit ab 1. November 1999 hat sie in der Steuererklärung 40 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angegeben und zwar nach B mit 40 Fahrten zu je 70 km, somit für jeden Monat November und Dezember 20 Tage. Auch dies zeigt, dass die Zeugin regelmäßig von Q/Deutschland aus gefahren sein muss. Dies entspricht auch den Angaben des Klägers im Erörterungstermin über die Tätigkeit seiner Ehefrau. Der Kläger hat im Erörterungstermin angegeben, Arbeitsort seiner Frau sei nach dem Vertrag zwar O gewesen, tatsächlich sei sie jedoch häufig in der Akademie in B oder an verschiedenen Einsatzorten in der Schweiz tätig gewesen. In der Steuererklärung 1999 machte sie Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Übersetzerin geltend, auch die Gewinnermittlung 1999 ist dementsprechend gestaltet. Von daher ist die ursprüngliche Angabe der Zeugin, sie habe nie als Übersetzerin gearbeitet, ebenfalls nicht nachvollziehbar. Die zeitliche Zuordnung von Vorgängen durch die Zeugin ist daher nachweislich falsch.
- 45 Der Kläger hat im Erörterungstermin angegeben, dass er am Wochenende entweder bei seiner Frau gewesen sei und natürlich auch nach Q/Deutschland gefahren sei. Wenn er am Wochenende gearbeitet habe, sei dies nicht möglich gewesen. Es sei richtig, dass seine Frau auch am Wochenende dann häufig in Q/Deutschland bei den Kindern gewesen sei.
- 46 (4) Nimmt man die Angaben beider Ehegatten und vergleicht diese mit der Gewinnermittlung und den Daten des Europawahlkampfes, so kommt der Senat zum Ergebnis, dass diese erkennbar vom Bestreben getragen sind, eine möglichst geringe Anwesenheitszeit des Klägers und der Zeugin zuhause in Q/Deutschland darzustellen. Der Senat kann nicht ausschließen, dass der Kläger und die Zeugin - möglicherweise unbewusst - angesichts des lange zurückliegenden Zeitraumes spätere Verhältnisse in den Jahren 2001 und 2002 in den Streitzeitraum 1999 zurück projiziert haben. Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung den Eindruck erweckt, ihr Mann habe im Streitjahr kein Schlafzimmer mehr im Hause gehabt, während ihr Ehemann das Gegenteil angegeben hat. Der Senat geht angesichts der Gewinnermittlung davon aus, dass die Zeugin dauernd 1999 in Q/Deutschland tätig war und entsprechend den Angaben in der Steuererklärung 1999 in den Monaten November und Dezember täglich von Q/Deutschland aus pendelte. Die Angaben in der Einkommensteuererklärung 1999 zeigen, dass die Angaben über die Selbständigkeit der Kinder, und dass die Zeugin dauernd nicht zuhause war, in diesem Streitzeitraum nicht so gewesen sein können. Die Tätigkeit als Übersetzerin wurde zum 31. Dezember 1999 aufgegeben. Hierfür sprechen auch die Angaben in dem Restitutionsverfahren gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung, da sich hieraus ergibt, dass der Kläger im Jahr 2000 noch weit mehr unterwegs war, nämlich an 109 Tagen in der Bundesrepublik und insgesamt 169 Tagen in der Bundesrepublik und in Drittstaaten.
- 47 Gegen die Angaben der Zeugin, ihr Ehemann sei im Streitjahr 1999 praktisch nicht dagewesen, spricht auch, dass sie später angab, sie habe ihren Mann gesehen, wenn er von Dienstreisen zurückgekommen sei oder sonntags, dass ihre Kinder und sie dessen Mutter betreut haben und er selbstverständlich seine Mutter auch gelegentlich im Altersheim in Q/Deutschland besucht habe. Auch dies sind Indizien, die den Senat in seiner Überzeugung bestärken, dass der Kläger häufiger als angegeben in Q/Deutschland war.
- 48 Der Senat geht davon aus, dass der Kläger entgegen den erstellten Reisekostenabrechnungen von seinen

Dienstreisen nicht immer nach O zurückfuhr. Dies ergibt sich zum Beispiel aus der Dienstreise für die Zeit vom 6. bis 8. Januar 1999. Danach wurden die Spesenabrechnungen teilweise so gestaltet, als ob der Kläger nur für einen Kunden tätig gewesen und er dann nach O zurückgefahren sei. Dies mag für die Abrechnung mit einem Kunden Sinn machen und stünde auch im Einklang mit dem X-Spesenreglement, da dieses nur voraussetzt, dass Mitarbeiter ein Nachtessen geltend machen dürfen, wenn es ihnen nicht möglich ist, vor 20 Uhr von auswärts an ihrem Arbeitsort zu sein. Nicht erforderlich ist, dass diese tatsächlich ein Abendessen einnehmen, vielmehr werden Pauschalspesen verrechnet. Demzufolge werden auch sämtliche Reisekostennachweise als Pauschalabrechnung bezeichnet. Daher ist es nicht erforderlich, dass ein Reisender tatsächlich nach O zurückreisen muss, ausreichend ist vielmehr, dass es ihm nicht möglich ist, vor 20 Uhr nach O zurückzukehren. Der Kläger würde daher keine unrichtigen Angaben machen, wenn die Dienstreise bei einem regelmäßigen Verlauf und einer Fahrt nach O nach 20 Uhr endete, er jedoch tatsächlich in Q/Deutschland verblieb und dort übernachtete. Auch hat die Zeugin erklärt, dass die Reisekosten einen wesentlichen Teil des Gehalts ausmachten, so dass eine solche Handhabung naheliegt. Die Zeugin hat daher nach Überzeugung des Senats spätere Verhältnisse in den Streitzeitraum zurückprojiziert, um eine höhere Anwesenheit ihres Ehemannes in O zu erklären.

- 49 (6) Allein auf den Aufenthalt des Klägers in O kommt es im Streitfall aber nicht an, da maßgebend der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Art.4 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Schweiz, nicht jedoch der gewöhnliche Aufenthalt nach dessen Buchstabe b ist. Die Angaben der Zeugin sind nach Überzeugung des Senats daher in zeitlicher und möglicherweise auch in sachlicher Hinsicht unzuverlässig.
- 50 Dass es sich bei der Wohnung in O, ... weg, nur um ein Provisorium handelte, ergibt sich bereits daraus, dass BA auch nach den Angaben in der Est-Akte des Klägers (Bl. 62) und ihrer Aussage im Jahre 2000 im S Team in P tätig war, dort zunächst drei Monate im Hotel war und anschließend von der X eine Wohnung angemietet wurde. Der feste Arbeitsort mit Arbeitsbewilligung für S sei daher zunächst P gewesen, später O und dann wiederum N bis 21. November 2001. Auch ihr Ehemann sei teilweise an diesen Stellen tätig gewesen. Dies zeigt, dass auch die Wohnung in O im ... weg ebenso wenig wie die späteren, zeitweise bewohnten Wohnungen in P oder N der Lebensmittelpunkt waren, vielmehr befand sich dieser aufgrund der gewachsenen Beziehungen der Familie in Q/Deutschland. Zum einen hatten beide dort ihr Zweifamilienhaus und auch die Zeugin hat im Laufe ihrer Vernehmung eingeräumt, dass dieser Standort nicht aufgegeben werden sollte. Dort befanden sich die Kinder, die im Streitzeitraum 1999 noch beide zur Schule gingen und erst später Abitur machten und dann weggingen. Dort war die Zeugin - wie sie später einräumen musste - das ganze Jahr 1999 über tätig, um deutsche Kunden der schweizerischen Firma von ihrem Büro aus zu betreuen. Dies bedeutet, dass die Zeugin im Streitzeitraum letztlich dauernd in Q/Deutschland anwesend gewesen sein muss. Ihre zunächst gemachten Angaben, die Kinder seien selbständig gewesen und sie selbst sei unerwünscht gewesen, können daher -falls überhaupt- allenfalls für spätere Jahre zutreffen. Die Familie war auch ersichtlich intakt, die Kinder hatten Kontakt zu ihrem Vater, dieser kam -wenn möglich- am Wochenende. Die Mutter des Klägers lebte am Ort und beide Kinder gingen noch zur Schule. Darüber hinaus bestand bei Abwesenheit des Klägers ein ständiger, telefonischer Austausch mit der Familie. Die Familie fuhr auch in gemeinsame Skiurlaube, so dass der Senat von einem normalen Familienleben ausgeht, mögen auch vorübergehend einmal Meinungsverschiedenheiten zwischen den Ehegatten bestanden haben. Diese waren jedoch ersichtlich nicht tiefergreifender Natur, da die Ehe bis heute besteht.
- 51 (6) Auch die politische Betätigung der Zeugin hat den Senat in seiner Überzeugung bestärkt, dass deren Lebensmittelpunkt im Streitjahr in Q/Deutschland und der des Klägers bei seiner Familie war.
- 52 Die Ehefrau des Klägers hatte nach den Angaben des Klägers im Erörterungstermin ihren Wohnsitz im Jahre 1999 in der Bundesrepublik, sie war Stadträtin bis zum Februar 2001 und kandidierte im Jahr 1999 als Spitzenkandidatin der xxx für das Europaparlament. Bereits hierfür benötigte sie den Wohnsitz innerhalb der Europäischen Union (EU). Sie war im Streitjahr noch in vielfältige parteipolitische Aktivitäten der Partei die xxx eingebunden. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die Europawahl nach den Ermittlungen des Senats im Juni 1999 stattfand und daher bis zu diesem Zeitpunkt sowohl wegen der Europa-, als auch der gleichzeitigen

Gemeinderatswahl Wahlkampfveranstaltungen stattgefunden haben müssen. Darüber hinaus entfaltete sie nach den Angaben des Klägers weitere politisch motivierte Aktivitäten, z. B. bei yyy, im zzz und war zusammen mit der Oberbürgermeisterin im Rahmen der Partnerschaft mit der französischen Partnerstadt aktiv. Allein die Tatsache, dass sie sich 1999 nochmals für die Wahl zum Stadtrat aufstellen ließ und gewählt wurde, zeigt, dass sie dort nicht nur wirtschaftlich, sondern auch auf sozialem Gebiet verwurzelt war. Hinzu kam, dass ihre beiden Töchter in diesem Jahr noch beide auf das Gymnasium gingen und sie demzufolge - nachdem ihr Mann viel unterwegs war - sich um deren Erziehung und Wohlergehen zwangsläufig kümmerte. Dies ergibt sich auch aus den in der Gewinnermittlung 1999 ersichtlichen Aufwendungen über Telefon-, Telefax- und Datex-Aufwendungen in Höhe von x.xxx,xx DM. Die Aufwendungen für die Vorjahre lagen für 1997 bei x.xxx DM und für 1998 bei x.xxx DM. Dies zeigt, dass die Zeugin A im Streitjahr 1999 in gleichem Umfang in dem Büro im Zweifamilienhaus in Q/Deutschland war und die Verhältnisse insoweit gleich wie in den Vorjahren lagen. In den Vorjahren ging aber auch die Klägerin davon aus, dass ihr Lebensmittelpunkt in der Bundesrepublik war.

53 Der Entschluss, beruflich durchzustarten, kann nach den Angaben der Zeugin damit erst nach der Europawahl im Juni 1999 gefallen sein, da sie zunächst fest damit rechnete, dass sie als Europaabgeordnete tätig werden konnte. Inwieweit dies angesichts ihres Listenplatzes berechnete Hoffnungen waren oder nicht, kann der Senat offenlassen.

54 (6) Aus dem Stromverbrauch in der Wohnung Im ... weg, O, für das letzte Quartal 1999 von nur 70 kWh ergibt sich, dass die Wohnung in nicht sehr großem Umfang genutzt worden sein kann. Der Aufforderung, die übrigen detaillierten Stromrechnungen vorzulegen, ist der Kläger nicht nachgekommen. Die vorliegenden Abschlagszahlungen für 2000 gehen von einer Verbrauchszahl von 7 Sfr für 2 Monate aus. Rechnet man mit den Zahlen der vorliegenden Stromrechnung für das vierte Quartal 1999, so ergibt sich aus einem Betrag von 15.55 Sfr für 70 kWh ein dort ausgewiesener Preis von 22,21 Rappen pro Kilowattstunde. Die Abschlagsrechnungen 2000 weisen als Energieverbrauchswert nur 7 Sfr für 2 Monate aus. Dies entspricht 3,50 Sfr. monatlich oder ca. 15,75 kWh. Dies reicht in etwa für den Betrieb eines Kühlschranks aus und spricht für geringe Aufenthaltszeiten in O. Der Grund hierfür dürften die vielen Reisen und die Tätigkeiten in P gewesen sein. Die eigentlichen Stromabrechnungen für das erste bis dritte Quartal 1999 wurden trotz Aufforderung durch den Berichtersteller nicht vorgelegt. Insoweit hat der Kläger seine Beweisvorsorge- und Mitwirkungspflicht verletzt. Aus der vorgelegten Stromrechnung rechnet der Senat auf einen Jahresverbrauch 1999 von ca. 300 kWh hoch. Damit kann allenfalls ein Kühlschrank betrieben und etwas Licht für Strom sowie Fernsehen und Radio verbraucht werden. Dies zeigt, dass die Hauptwohnung, in der das übliche hauswirtschaftliche Leben herrschte, in Q/Deutschland war. Der Kläger hat auch selbst angegeben, dass er in O nicht gekocht, sondern die Kantine der X genutzt hat. Der Stromverbrauch, die Gewinnermittlung 1999 und die sonstigen Angaben in der Einkommensteuererklärung der Zeugin sprechen dafür, dass auch die Ehefrau des Klägers sich nicht sehr häufig dort aufgehalten hat und der Kläger, was mit seinen Aufstellungen über die Dienstreisen übereinstimmt, häufig nicht in O war. Zweifel ergeben sich angesichts des geringen Stromverbrauchs auch an der Richtigkeit der vorgelegten Reisekostenabrechnungen. Der Senat kann nicht ausschließen, dass diese nicht die tatsächlichen Reisezeiten beinhalten, sondern fiktive, die ggfs. im Einklang mit Konzernvorschriften erstellt wurden.

55 Auch die Mutter des Klägers lebte bis zu ihrem Tod in Q/Deutschland, sein Elternhaus steht ebenfalls dort und ist zwischenzeitlich vermietet. Diese verwandtschaftlichen Bezüge auch zu Geschwistern weisen ebenfalls auf den Lebensmittelpunkt in Deutschland hin.

56 (7) Die Dienstreisen des Klägers zeigen, dass er unabhängig davon, dass er in der Schweiz beschäftigt war, tatsächlich in erheblichem Umfang in der Bundesrepublik tätig gewesen ist. Nach seiner eingereichten Aufstellung in der Rechtsbehelfsakte war dies im Streitjahr an 95 Tagen in der Bundesrepublik und, an 46 Tagen im sonstigen, europäischen Ausland der Fall. Im Jahr 2000 war er nach den Angaben im Restitutionsverfahren gegenüber den Schweizer Behörden insgesamt an 169 Tagen unterwegs, davon an 109 Tagen in der Bundesrepublik. Da er auf diesen Dienstreisen sehr viel Zeit bei der Zentrale der X GmbH in

U verbrachte, zeigt dies, dass auch in wirtschaftlicher Hinsicht eine sehr umfangreiche Anbindung an die dortige Zentrale und damit Deutschland vorhanden war. Dies zeigt sich auch aus dem späteren Verhalten der Ehefrau, die schließlich dort in der Nähe arbeitete und eine Zweitwohnung in T/Deutschland begründete.

- 57 (8) Weder der Kläger noch die Zeugin haben auch konkrete persönliche Bindungen in O oder an den Orten P oder N darstellen können. In P und N handelte es sich ersichtlich nur um vorübergehende Einsatzorte, mögen diese auch ein halbes bis dreiviertel Jahr oder etwas länger gedauert haben. Der Senat geht daher aufgrund der langjährigen Aufenthalte ab 1978 in diesem Ortsteil von Q/Deutschland, dem Schulbesuch der Kinder und der verwandtschaftlichen Bindungen von gewachsenen, persönlichen Bindungen der Familie und des Klägers in Q/Deutschland aus.
- 58 2. Der Kläger war Grenzgänger nach Art. 15 a **DBA Schweiz**.
- 59 a) Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1992 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1992). Bei einer in Deutschland ansässigen und in der Schweiz arbeitenden Person entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Tagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz in Deutschland zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992; BFH-Urteile vom 16. Mai 2001 I R 100/00, BFHE 195, 341, BStBl II 2001, 633; vom 15. September 2004 I R 67/03, BFHE 207, 452, m.w.N; zum Vorstehenden: BFH-Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 18/04, Juris-Datenbank). Danach ist maßgebliches Kriterium für das Vorliegen einer beruflich bedingten Nichtrückkehr i.S. des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz die Unzumutbarkeit der Rückkehr.
- 60 b) Deshalb ist 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 steht im Einklang mit der zitierten Verständigungsvereinbarung, sondern belässt für Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz auch einen angemessenen tatsächlichen Anwendungsbereich (zum Vorstehenden: BFH-Urteile vom 15. September 2004 I R 67/03 BFHE 207, 452; vom 20. Oktober 2004 I R 31/04 BFH/NV 2005, 840). Maßgebend für die Nichtrückkehrtage sind nach dem Verhandlungsprotokoll in BStBl I 1993, 929 die im Arbeitsvertrag vereinbarten Arbeitstage.
- 61 Das Finanzgericht ist verpflichtet, nicht nur die objektive Zahl der Übernachtungen in der Schweiz, sondern ggf. auch deren berufliche Veranlassung zu überprüfen. In beiden Punkten liegt die objektive Beweislast (Feststellungslast) bei dem Kläger, so dass eine Klage nur dann Erfolg haben kann, wenn sich das Finanzgericht 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 in Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, **DBA Schweiz**, Art. 15a Anm. 40; Brandis in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15a Schweiz Rz. 50; BFH-Urteile

vom 15. September 2004 I R 67/03 aaO).

- 62 c) Der Kläger hat nicht zur Überzeugung des Senats nachweisen können, dass er beruflich bedingt mehr als 60 Tage in der Schweiz oder Drittländern hat übernachten müssen.
- 63 Das beklagte FA hat deshalb mehr als 60 Nichtrückkehrtage angenommen, weil es 95 Reisetage und 50 Übernachtungen in der Bundesrepublik ebenfalls in die Nichtrückkehrtage eingerechnet und deshalb 88 Nichtrückkehrtage angenommen hat. Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat sind jedoch nach Auffassung des Senats - entgegen der Verständigungsvereinbarung und der ständigen Praxis beider Finanzverwaltungen - keine Nichtrückkehrtage.
- 64 aa) Die Kommentarliteratur geht davon aus, dass schädliche Nichtrückkehrtage nur Arbeitstage sein können, insbesondere Übernachtungen außerhalb des Ansässigkeitsstaates infolge Reisetätigkeit oder mehrtägiger beruflicher Veranstaltungen. Dabei wird zugrunde gelegt, dass Tage, die aus beruflichen Gründen im Ansässigkeitsstaat verbracht werden, auch bei Nichtrückkehr zum Wohnsitz ebenfalls nicht in die 60-Tage-Grenze einzubeziehen sind (Brandis in Wassermeyer/Debatin, DBA-Kommentar, **DBA Schweiz**, Art. 15 a Anm. 47; Kempermann Finanzrundschau -FR- 1994, 564, 566; Geiger/Hartmann/Alscher IStR 1994, 9, 12; Züger in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Sto-ring, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Linde-Verlag, Wien S.190; BFH-Urteil vom 16. Mai 2001 I R 100/00, BStBl II 2001, 633 zum **DBA Schweiz**; BFH-Beschluss vom I B 94/01 zum DBA Frankreich).
- 65 Zwar haben die Finanzverwaltung und die schweizerische Steuerverwaltung in der Verständigungsvereinbarung BStBl I 1994, 683 und in ihrer Praxis bislang die Auffassung vertreten, mehrtägige Reisen in den Ansässigkeitsstaat seien ebenfalls als Nichtrückkehrtage zu beurteilen. Diese Auffassung widerspricht jedoch bereits dem Wortlaut und dem Sinn des Art. 15 a Abs. 2 DBA, da dieser voraussetzt, dass der Arbeitnehmer aus dem Arbeitsort im anderen Vertragsstaat von dort regelmäßig an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Diese Person kehrt demzufolge nicht aus dem Ansässigkeitsstaat an den Wohnsitz zurück, sondern von dem Tätigkeitsstaat. Auch die Rückkehr nach 15 a Abs. 2 Satz 2 **DBA Schweiz** ist an die Rückkehr von der Arbeit im Tätigkeits- in den Wohnsitzstaat angeknüpft. Bezieht man hingegen auch Dienstreisen im Ansässigkeitsstaat in diesen Wortlaut mit ein, so hätte dies zur Folge, dass der Arbeitnehmer umso eher Grenzgänger würde, je mehr Dienstreisen er in den Ansässigkeitsstaat machen würde. Dies widerspräche jedoch dem Sinn und Zweck der Abgrenzung zwischen Tätigkeits- und Ansässigkeitsstaat, da das Besteuerungsrecht nur dann in den Tätigkeitsstaat abwandern soll, wenn die Beziehung zum Ansässigkeitsstaat gelockert wird. Dies ist erst dann der Fall, wenn durch die Anzahl von 60 Nichtrückkehrtagen ungefähr ein Viertel der Tätigkeiten berufsbedingt im Tätigkeitsstaat ausgeübt wird. Nach der in der Verständigungsvereinbarung beider Finanzverwaltungen vertretenen Auffassung hätte dies jedoch zur Folge, dass z. B. ein Handelsvertreter, der bei einer Schweizer Firma angestellt ist und dort nur einen Tag in der Woche verbringt, sein Tätigkeitsgebiet allein in der ganzen Bundesrepublik hat und dort vier Tage in der Woche herumreist, dann Grenzgänger wäre, obwohl er zu 80 Prozent in der Bundesrepublik arbeiten würde. Dies stellt auch einen Widerspruch der der Auslegung des Tatbestandsmerkmals Mittelpunkt der Lebensinteressen in Art. 4 Abs. 2 DBA dar, da in einem solchen Fall der wirtschaftliche Schwerpunkt der Betätigung im Ansässigkeitsstaat liegt. Die Auslegung nach Tz. 13 der Verständigungsvereinbarung würde den Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens ins Gegenteil verkehren. Der Handelsvertreter wäre umso eher kein Grenzgänger mehr, je mehr Dienstreisen er in die Bundesrepublik machte. Die Besteuerung nach dem **DBA Schweiz** geht hingegen davon aus, dass das Besteuerungsrecht deshalb dem Ansässigkeitsstaat zusteht, weil der Grenzgänger darin sozial verwurzelt ist. Dies zeigt sich auch aus der Wartefrist bei der Abwandererregelung des Art. 4 Abs. 4 DBA. Durch die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat werden jedoch die Beziehungen zu diesem verstärkt, nicht abgeschwächt.
- 66 Demzufolge sprechen sowohl der Wortlaut als auch Sinn und Zweck der Regelung dafür, dass entsprechend der zitierten Rechtsprechung und Literatur Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat nicht zur Begründung von Nichtrückkehrtagen i.S.d. Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA führen können.

- 67 bb) Nach diesen Grundsätzen hat der Kläger nicht die erforderliche Anzahl von mehr als 60 Nichtrückkehrtagen nachgewiesen. Die aufgelisteten Übernachtungen auf Blatt 52 - 61 der Einkommensteuerakten ergeben für die Reisen in Drittstaaten höchstens 35 Übernachtungen. Darüber hinaus bestehen Differenzen zwischen unterschiedlichen Aufstellungen.
- 68 (1) Nach der Auflistung der Computerausdrucke und der für die Tage im Ansässigkeitsstaat, Nichtrückkehr- und Drittlandtage ergeben sich bei einzelnen Reisen unterschiedliche Daten der Reisedauer.
- 69 Nach der einen Aufstellung waren die Reisen nach E/Belgien am 2.3., 22.3., 28.4. und die Reisen nach J/Spanien am 11.5., X France am 25.6., MB am 29.6., X Frankreich am 17.9., Frankreich am 26.10. jeweils nur eintägig, nach der Computerdatei zweitägig. Nach der Computerdatei ging eine Reise nach Belgien vom 27.4. bis 28.4., nach der anderen Aufstellung nur einen Tag am 28.4. Eine Reise nach Österreich ging nach der Computerdatei vom 5.7.-7.7., nach der anderen Aufstellung vom 6.7. bis zum 7.7. Nach der Aufstellung über den Verpflegungsaufwand ist eine Dienstreise nach Deutschland vom 6.1. bis 8.1. aufgeführt. Diese ist in der Aufstellung mit 7. bis 8.1. angegeben. In der Computerdatei findet sich vom 6. bis 7.1. eine Dienstreise nach U, vom 7. bis 8.1. eine Dienstreise nach C. Nach der vorgelegten Reisekostenpauschalabrechnung soll die Dienstreise vom 6.1. bis zum 7.1.1999 gedauert haben mit einem Grenzübertritt auf der Rückreise am 7.1. um 18.50. Die Dienstreise vom 7.1. soll in O begonnen haben, der Grenzübertritt sei am 7.1. auf der Hinreise um 18.50 Uhr, bei der Rückreise am 8.1. um 20.30 und die Rückkehr um 22.00 Uhr erfolgt. Danach müsste der Kläger von Deutschland aus bis zur Grenze gefahren sein und dann dort umgedreht haben. Eine plausible Erklärung für eine solche pauschale Reisekostenabrechnung ergibt sich für den Senat aus den Angaben der Zeugin, dass die Reisekostenabrechnung auch maßgebend für die Verrechnung von Leistungen und der Weiterverrechnung gegenüber Kunden war. Bereits aus diesem konkreten Beispiel zeigt sich, dass die Reisekostenabrechnungen nicht den tatsächlichen Reiseverlauf wiedergeben müssen. Hierfür spricht auch das Spesenreglement, das auf die nur bis 20.00 Uhr mögliche Rückkehr an den Arbeitsort O abstellt. Nach der Spesenregelung werden die Verpflegungskosten für Mittag- und Abendessen pauschal abgerechnet, wobei für Deutschland 35 CHF vergütet werden. Der Mitarbeiter erhält ein Nachtessen, wenn es ihm nicht möglich ist, vor 20.00 Uhr von auswärts an seinem Arbeitsort zu sein. Der Senat hat bei der Dienstreise vom 6. bis 8.1.1999 erhebliche Zweifel, dass der Kläger am 6.1. von U nach O zurückgefahren und ein Grenzübertritt erfolgt ist. Dagegen spricht auch der Beginn der Dienstreise am 7.1., der mit 18.50 Uhr angegeben ist. Dies ist nur dann plausibel, wenn der Kläger an diesem Tag von U nach Eschborn weiterreisen würde. Nach der Lebenserfahrung ist es daher wahrscheinlich, dass der Kläger von U aus mit dem PKW nach H weiter gereist ist.

70

Auch bei anderen Dienstreisen nach U fällt auf, dass der Kläger teilweise sehr frühe Abfahrtszeiten in O angegeben hat, so z.B. am 11.1. um 5.15 Uhr, am 3.3. um 4.30 Uhr, am 11.3. um 5.30 Uhr, am 29.3. um 5.20 Uhr, am 12.5. um 4.40 Uhr, am 9.8. um 5.15 Uhr, am 31.8. um 5.50 Uhr, am 25.8. um 5.20 Uhr, am 1.12. um 19.50 Uhr, am 23.11. um 5.30 Uhr, am 16.11. um 5.00 Uhr, am 4.11. um 5.45 Uhr, am 12.10 um 5.15 Uhr, am 4.10 um 5.30 Uhr, am 20.9. um 5.15, Uhr am 31.8. um 5.50 Uhr, am 21.12. um 5.30 Uhr, am 4.8. um 5.15 Uhr, am 20.5. um 5.40 Uhr, am 12.4. um 5.12 Uhr, am 7.4. um 5.06 Uhr. Fast alle diese Dienstreisen führten nach U. Bei allen diesen frühen Zeiten läge es zur Fahrt an das Ziel U viel näher, die Dienstreise von Q/Deutschland aus anzutreten und auch dort zu beenden. Ob der Kläger tatsächlich bei seinen Dienstreisen - wie vorgetragen- jeweils nach O zurückgekehrt ist, erscheint dem Senat zweifelhaft. Dagegen spricht auch eine Äußerung der Zeugin, sie habe ihren Mann bei der Rückkehr von Dienstreisen oder sonntags gesehen. Er kann nicht ausschließen, dass für die Reisekostenrechnungen innerhalb des Konzerns eine Praxis bestand, diese so auszulegen, wie es wäre, wenn der Kläger sogleich nach Ende der Dienstreise nach O zurückgekehrt wäre. Der Senat kann nicht ausschließen, dass der Kläger von Dienstreisen in Deutschland sogleich nach Q/Deutschland zurückkehrte und erst am nächsten Tag dorthin fuhr. Auch dann wäre die Reisekostenabrechnung gegenüber der Firma korrekt, da die Spesenregelungen auf die mögliche Rückkehr an den Arbeitsort abstellen. Dies könnte auch die extrem frühen Abfahrtszeiten in O erklären, falls diese rechnerisch ermittelt worden wäre. Auch die pauschal vorgetragene Behauptung des Klägers, er sei von

Deutschland aus direkt nach O gefahren, da er am Folgetag habe erreichbar sein müssen und die Arbeit in der Firmenzentrale sofort aufnehmen müssen, überzeugt den Senat angesichts der oben dargestellten Unsicherheiten und des geringen Stromverbrauchs in der Wohnung in O nicht. Dies wäre bei einer Übernachtung in seinem Haus in Q/Deutschland genauso sicher gestellt gewesen. Der Senat geht auch davon aus, dass bei einer Familie mit zwei Kindern regelmäßig bei allen Beteiligten das Bedürfnis besteht, die Verhältnisse so einzurichten, dass nach Möglichkeit die Zeit miteinander verbracht wird. Berücksichtigt man zusätzlich, dass die Klägerin in der ersten Hälfte des Streitjahres 1999 zusätzlich Wahlkampf betrieb, so bestand wegen seiner Kinder ein erhöhtes Bedürfnis für die Anwesenheit des Klägers zu Hause. Der Kläger hat zuletzt vorgetragen, nach 8 Jahren sei es ihm nicht möglich, mehr Beweise und Belege für einen Schwerpunkt seiner Interessen in der Schweiz vorzulegen. Eine weitere Aufklärung ist daher nicht möglich. Der Senat hat sich daher in tatsächlicher Hinsicht nicht davon überzeugen können, dass die Dienstreisen in die Bundesrepublik und ins Ausland jeweils von O aus begannen und dort endeten, er hält es vielmehr für wahrscheinlich, dass diese in einem nicht mehr aufklärbaren, aber erheblichen Umfang in Q/Deutschland begannen oder endeten.

- 71 (2) Selbst nach der für den Kläger günstigsten Betrachtungsweise hat er ausgehend von der Computerliste allenfalls 35 Übernachtungen in Drittstaaten nachgewiesen, wenn man von den Reisedaten in dieser Liste ausgeht. In der Bundesrepublik hat er danach 63-mal übernachtet. Er konnte daher nicht mehr als 60 Nichtrückkehrtage nachweisen, da die Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat nach Auffassung des Senats nicht zu Nichtrückkehrtagen führen.
- 72 Nach Überzeugung des Senats hat der Kläger auch zumindest bei seiner Rückkehr von Dienstreisen in der Bundesrepublik in Q/Deutschland übernachtet. Wie oft dies war, ist nicht mehr feststellbar. Nach den Ermittlungen des Senats über den Routenplaner von Falk beträgt der Umweg zwischen einer Fahrt von U nach O direkt oder mit der Berührung von Q/Deutschland ca. 10 km. Der Kläger hat auch angegeben, dass er regelmäßig mit dem Auto nach U fuhr. Von daher wäre ein Abstecher zu seinem Wohnhaus regelmäßig zu erwarten, sei es, um zu übernachten, sei es, um dort eine Pause vor einer Weiterfahrt einzulegen. Selbst wenn man davon ausginge, dass der Kläger teilweise am nächsten Morgen in O anwesend sein musste, so schließt dies nicht aus, dass er zuvor in Q/Deutschland übernachtet und dann erst am Folgetag weiterfahren konnte, zumal dann, wenn er einen anstrengenden Tag hinter sich gebracht hatte. Selbst wenn man davon ausginge, dass er tatsächlich ohne Berührung seines Wohnortes - was der Senat für unwahrscheinlich hält - weitergefahren wäre, so wäre die Übernachtung am Wohnort nach der generellen Verständigungsvereinbarung angesichts des geringen Umwegs zumutbar. Da die Entfernung nach O ca. 96 km betrug und die Fahrzeit, wie zwischen den Beteiligten angesichts der damaligen Straßenverhältnisse unstrittig ist, ca. 1 ½ Stunden beträgt, war sowohl die Fahrt nach O als auch die tägliche Hin- und Rückfahrt angesichts der Entfernung und der Zeit nach der generellen Verständigungsvereinbarung zwischen Deutschland und der Schweiz vom 24. Juni 1999 (abgedruckt bei Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, B 15a.2 Nr. 11) grundsätzlich zumutbar. Dies betrifft erst recht den Fall, dass der Kläger seinen Wohnort praktisch berührt. Sollte er dennoch dort vorbeifahren, so wäre jedenfalls die Zumutbarkeit der Übernachtung gegeben und die Übernachtung in O - mangels sonstigem, substantiiertem Vortrag - nicht beruflich bedingt.
- 73 (2) Der Kläger hat durch Schriftsatz vom 26. Oktober 2007 nach einem Hinweis auf die Rechtslage im Erörterungstermin und einem ausdrücklichen Hinweis in der Ladung, dass zweifelhaft sein kann, ob Dienstreisen in die Bundesrepublik als Ansässigkeitsstaat geeignet sein können, Nichtrückkehrtage zu begründen, lediglich vortragen lassen, dass es ihm nach acht Jahren nicht mehr möglich sei, mehr Belege und Beweise als die vorgelegten Reisekostenabrechnungen für einen Schwerpunkt seiner Interessen auf die wirtschaftliche Betätigung in der Schweiz vorzubringen. Allein die pauschale Behauptung, der Kläger habe 10 bis 12 Stunden täglich gearbeitet, reicht dem Senat nicht, um weitere mindestens 26 Nichtrückkehrtage als nachgewiesen oder glaubhaft gemacht anzusehen. Dagegen spricht zum einen die generelle Verständigungsvereinbarung, nach der eine tägliche Rückkehr an den Wohnort noch zumutbar war. Darüber hinaus hat es der Kläger jedoch bezüglich der Einzelheiten beruflich bedingter Nichtrückkehrtage oder

einzelner Übernachtungen an jeglichem substantiierten Vortrag fehlen lassen. Nachdem die überstellte Liste auch bei der für den Kläger günstigsten Betrachtungsweise keine ausreichenden Nichtrückkehrtage ausweist und eintägige Dienstreisen mangels Übernachtung nicht hierunter fallen, hat der Senat keine konkreten Anhaltspunkte dafür, an welchen Tagen der Kläger tatsächlich in O übernachtet hat und ob solche Übernachtungen - wenn sie vorlagen - tatsächlich beruflich bedingt waren oder nicht. Hierzu hätte der Kläger im Einzelnen vortragen müssen, an welchen Tagen z. B. welche beruflichen Umstände ihn veranlassten, länger zu arbeiten und wann am nächsten Morgen die Arbeitszeit begann. Erst daraus hätte der Senat angesichts der generellen Verständigungsvereinbarung aufgrund tatsächlichen Vortrags im Einzelfall feststellen müssen, an welchen weiteren Tagen der Kläger aus beruflichen Gründen nicht zurückkehren konnte oder dass ihm die Rückkehr deshalb nicht zumutbar war, weil ihm in Q/Deutschland nur ein Zeitraum von mindestens 10 bis 12 Stunden verblieben wäre, der eine Rückkehr dorthin angesichts der Fahrzeiten als unzumutbar erschienen ließe. Hierzu wurde jedoch nur pauschal vorgetragen, dass der Kläger regelmäßig in O angesichts langer Arbeitszeiten übernachtet habe. Wann der Kläger tatsächlich zurückkehrte und wann er übernachtete, kann der Senat nicht mehr feststellen. Für den Senat spielen daher dabei auch die sehr geringen Verbrauchswerte in der O-er Wohnung, die im Streitjahr 2000 angesichts der Tätigkeiten u.a. in P und sonstigen Orten nochmals zurückgingen, ebenso eine Rolle wie die Angaben der Ehefrau, die im Verlauf der Vernehmung wechselten. Der Senat hat auch insoweit Zweifel an den pauschalen Angaben, als sowohl das Verhalten des Klägers als auch seiner Ehefrau ersichtlich von den Bestreben getragen waren, eine möglichst hohe Anwesenheit in O zu dokumentieren, obwohl dies aus objektiven Umständen heraus nicht nachvollziehbar ist.

- 74 Inwieweit der Kläger beruflich bedingt weitere Nichtrückkehrtage hätte geltend machen können, kann dahingestellt bleiben, da zusätzlich eine vom Arbeitgeber unterschriebene Bestätigung über weitere Nichtrückkehrtage im Streitfall nicht vorliegt. Danach ist das Gehalt in vollem Umfang in Deutschland zu versteuern.
- 75 cc) Der Kläger kann sich auch nicht auf eine aus seinem Arbeitsvertrag herzuleitende Residenzpflicht berufen.
- 76 Nach der Verständigungsvereinbarung zwischen Deutschland und der Schweiz vom Mai 1998 besteht eine Residenzpflicht nur aufgrund zwingender Vorschriften des schweizerischen Rechts, wie dies kantonal z.B. bei bestimmten Beamten (Polizei, Lehrer) teilweise vorgeschrieben war. Eine rein arbeitsvertraglich begründete Pflicht reichte jedoch insoweit nicht aus. Der Senat hält diese Verständigungsvereinbarung für eine zutreffende Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens, da bei einer weiten Auslegung der Residenzpflicht auf zivile Arbeitsverträge außerhalb des öffentlichen Dienstes in der Schweiz letztlich die Verständigungsvereinbarungen über die Zumutbarkeit der Rückkehr ausgehebelt würden. Da die behauptete Residenzpflicht nur aus einem Arbeitsvertrag herrührt, der zudem trotz Aufforderung in der Ladung zum Erörterungstermin dem Gericht nicht vorgelegt wurde, geht die generelle Verständigungsvereinbarung über die Zumutbarkeit der Rückkehr vor.
- 77 3. Ein Abzug der in der Schweiz gezahlten Steuer nach § 34 c Abs. 3 EStG führt selbst dann, wenn dieser dem Grunde nach in vollem Umfang zulässig wäre, nicht zur Festsetzung einer niedrigeren Steuer.
- 78 a) Im Streitfall kann der Senat offenlassen, inwieweit dem Kläger ein Steuerabzug nach
- 79 § 34 Abs. 3 EStG durch eine möglicherweise abkommenswidrige Besteuerung durch die Schweiz zusteht oder nicht. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Kläger Grenzgänger i. S. d. Art. 15 a DBA ist, ergibt sich selbst bei einer vollen Berücksichtigung des gesamten Bruttoarbeitslohnes und der insgesamt gezahlten Schweizer Steuer als Werbungskosten keine niedrigere Einkommensteuer.
- 80 b) Nach Art. 15 a Abs. 3 DBA haben die Vertragsstaaten eine spezielle Anrechnungsregelung getroffen. Danach berücksichtigt der Vertragsstaat, in dem der Grenzgänger ansässig ist, die nach Abs. 1 Satz 3 erhobene Steuer ungeachtet des Art. 24 DBA-Schweiz in der Bundesrepublik dahingehend, dass diese Steuer entsprechend § 36 EStG unter Ausschluss von § 34 c EStG auf die deutsche ESt angerechnet wird.

Die Steuer wird auch bei der Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen berücksichtigt. Demzufolge ist die Anrechnung analog § 36 EStG im Hinblick auf die Besteuerung der Grenzgänger in der Schweiz in Höhe von 4,5 Prozent des Bruttobetrages nach den vorgehenden Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens anzurechnen. Aus dem Wortlaut Art 15 a Abs. 4 DBA ergibt sich, dass die spezielle Anrechnung des Artikels der Anwendung des § 34 EStG vorgeht, da diese „unter Ausschluss“ von § 34 c EStG erfolgt. Soweit der Kläger Grenzgänger ist, geht die Regelung in Art. 15 a Abs. 4 DBA daher vor. Eine Anwendung der Regelung des Art. 34 c Abs. 3 2. Alt. EStG kommt daher nur in Betracht, wenn ein Steuerpflichtiger mehr als 60 Nichtrückkehrtage nachgewiesen hat und die Bundesrepublik und die Schweiz dann die in Deutschland und Drittstaaten erzielten Einkünfte doppelt besteuern. Wird die Arbeit in diesem - nach Auffassung des Senats nicht vorliegenden Fall- nicht in der Schweiz, sondern im Wohnsitzstaat oder in Drittstaaten ausgeübt, so bleibt das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1, 15 a Abs. 1 Satz 2 DBA bestehen (BFH-Beschluss vom 1 B 141/98, BFH/NV 1999, 1317).

- 81 c) Im Streitfall liegen auch die Voraussetzungen des § 34 c Abs. 3 3. Alt. EStG nicht vor.
- 82 aa) Nach § 34 c Abs. 6 Satz 1 EStG sind die Absätze 1 bis 3 des § 34 c EStG vorbehaltlich der Sätze 2 und 3 nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. Soweit in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche ESt vorgesehen ist, sind Abs. 2 Satz 2 und 3 und Abs. 2 entsprechend auf die nach dem Abkommen anzurechnende ausländische Steuer anzuwenden. Wird bei Einkünften aus einem ausländischen Staat, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, nach den Vorschriften dieses Abkommens die Doppelbesteuerung nicht beseitigt oder bezieht sich das Abkommen nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates, so sind die Absätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.
- 83 Nach § 34 c Abs. 3 EStG ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen eine ausländische Steuer vom Einkommen nach Abs. 1 nicht angerechnet werden kann, weil die Steuer nicht der deutschen ESt entspricht oder nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen oder weil keine ausländischen Einkünfte vorliegen, die festgesetzte und gezahlt und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf Einkünfte entfällt, die der deutschen ESt unterliegen.
- 84 bb) Sinn des § 34 c Abs. 6, 3 EStG ist es, dass die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen vorgehen. Mit der Schweiz besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen. Nach der Rechtsprechung des BFH ist für die Frage, ob die Einkünfte aus dem Ausland stammen, zum **DBA Schweiz** davon auszugehen, dass diese nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA dann aus der Schweiz stammen, wenn sie im **DBA Schweiz** entweder als solche definiert werden, oder wenn der Schweiz für sie ein Quellenbesteuerungsrecht zusteht (BFH-Urteil vom 20. Dezember 1995 I R 57/94 BStBl II 1996, 262; ebenso Probst in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34 c Anm. 200).
- 85 cc) Da der Kläger Grenzgänger ist, hat die Schweiz für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ein Quellenbesteuerungsrecht nach Art. 15 a Abs. 1 Satz 2 EStG. Es handelt sich demnach um ausländische Einkünfte nach § 34 c Abs. 3 3. Alt. EStG, sodass der Tatbestand dieser Regelung nicht erfüllt wird.
- 86 dd) Der Kläger hat bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung keinen Antrag auf Zusammenveranlagung gestellt. Dieses Problem wurde in der mündlichen Verhandlung ausführlich erörtert. Daher bleibt es bei den Einzelveranlagungen. Aus der vom beklagten Finanzamt erstellten Proberechnung ergibt sich, dass bei einer Grenzgängereigenschaft ohne Anwendung des § 34 c EStG die Einkommensteuer auf xx.xxx DM festzusetzen wäre, worauf DM x.xxx an schweizerischer Quellensteuer anzurechnen wäre.
- 87 ee) Aus der vom beklagten FA erstellten weiteren Proberechnung unter Annahme der Anwendung des § 34 c Abs. 3 EStG ergibt sich, dass bei einer Besteuerung des vollen Bruttoarbeitslohnes i. H. v. xxx.xxx DM und einer Berücksichtigung der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung von x.xxx DM, die in der

Schweiz erhobene Quellensteuer allenfalls mit umgerechnet xx.xxx DM wie Werbungskosten abzuziehen wären. Hieraus ergäben sich Einkünfte mit xxx.xxx DM. Die hieraus sich ergebende ESt betrüge xx.xxx DM oder xx.xxx,xx EUR.

- 88 Beide Steuerfestsetzungen lägen damit über der zuletzt festgesetzten Einkommensteuer von xx.xxx,xx EUR. Selbst wenn die Werbungskosten geringfügig auf ca. x.xxx DM entsprechend der Aufstellung im Schriftsatz vom 26. Oktober 2007 zu erhöhen wären, ergibt sich nichts anderes. Deshalb kann auch offen bleiben, inwieweit ein Abzug nach § 34 c EStG 2. Alt. nur für die im Wohnsitz- oder Drittstaaten erzielten Einkünfte möglich ist oder nicht. Da der Senat insoweit nicht verbösern darf, wäre die Klage auch dann, wenn dem Kläger entgegen der Auffassung des Senats für diesen Streitfall ein Abzug nach § 34 c Abs. 3 EStG zustünde, abzuweisen.
- 89 Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 FGO.
- 90 Die Revision ist zuzulassen, da die Frage, ob Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat als Nichtrückkehrtage im Sinn des DBA zu werten sind, noch nicht endgültig höchstrichterlich geklärt ist und beide Finanzverwaltungen die hierzu ergangene Rechtsprechung des BFH in BStBl II 2001, 633 nicht anwenden, sondern auf der getroffenen Verständigungsvereinbarung bestehen.