

FG Baden-Württemberg Urteil vom 1.4.2008, 11 K 66/05

Grenzgänger und Nichtrückkehrtage nach Art. 15a DBA Schweiz - Übernachtungen im Ansässigkeitsstaat sind keine Nichtrückkehrtage (gegen BMF-Schreiben BStBl I 1994, 683 Tz.)

Tatbestand

- 1 Streitig ist, ob das Besteuerungsrecht für den Kläger im Veranlagungszeitraum 1998 der Bundesrepublik Deutschland oder der Schweiz zusteht.
- 2 Der Kläger war als Unternehmensberater, Informatiker und Prokurist mit Einzelprokura bei der Firma X AG in S / Schweiz angestellt. Nach den Auszügen aus dem Handelsregister handelt es sich bei der Firma X AG um eine Gesellschaft mit einem Domizilvermerk mit wechselnden Domizilgebern. Nach dem Auszug vom 4. November 1999 war das Domizil unter dem auch in der Steuerakte angegebenen Ort bei Y AG, N/Schweiz. Nach den Handelsregistrauszügen handelt es sich bei der Y AG um eine Aktiengesellschaft, die Unternehmensberatung und Treuhandgeschäfte betreibt. Unter der Adresse haben derzeit 10 weitere Firmen ihr Domizil. Die Statuten wurden am 17. Dezember 2001 geändert und der Sitz der Gesellschaft war ab dem 20. Dezember 2001 c/o W AG, Z /Schweiz. Das Domizil wurde nochmals am 18. Februar 2007 mit Domizilvermerk zur S AG AG, in Z /Schweiz und am 12. Juni 2007 in die in Z /Schweiz verlegt. Bis zum 17. September 2004 ist im Handelsregister bei dem Kläger als Heimat Bundesrepublik Deutschland eingetragen. Der Kläger war die einzige Person, die als Prokurist fortlaufend tätig war, die übrigen eingetragenen Personen waren Schweizer Staatsbürger, entweder als Domizilgeber oder als Revisionsstelle.
- 3 Der Kläger betreute zahlreiche Kunden bei der Anwendung von SAP-Programmen und unternahm deshalb eine umfangreiche Reisetätigkeit in Deutschland und der Schweiz.
- 4 Der 1946 geborene Kläger ist seit 1972 verheiratet mit seiner am 1927 geborenen Ehefrau B, der Klägerin. Beide bewohnen ein Wohnhaus mit ca. 181 qm und einer Grundstücksfläche von 534 qm in der A- 36 in R / Deutschland.
- 5 Daneben hatte der Kläger eine im Erdgeschoss des Hauses K- 20 in S / Schweiz gelegene Ein-Zimmer-Wohnung mit WC, Kochnische und einer Duschgelegenheit im Hallenbad sowie eine Garage angemietet zum Preis von 530 Sfr, in dem sämtliche Nebenkosten mit inbegriffen waren. Als Verwendungszweck wird im Mietvertrag „Wochenaufenthalt“ angegeben. Am 28. November 1992 wurde die Vereinbarung dahingehend ergänzt, dass dem Kläger eine große Garage zur Verfügung gestellt wurde und der Mietpreis insgesamt 580 Sfr betrug. Die Miete wurde nach Angaben des Klägers vom Arbeitgeber bezahlt. Der Kläger hatte eine Niederlassungsbewilligung C des Kantons S / Schweiz für die Wohnung K- 20 in S / Schweiz. Als Einreisedatum wurde der 2. April 1992 angegeben.
- 6 Bis zum Streitjahr 1997 wurde der Arbeitslohn des Klägers steuerfrei gestellt. Der Kläger reichte seine Steuererklärung 1998 am 6. September 1999 ein. Er gab hierin einen Bruttolohn von 112.000 Sfr an, der aus 72.000 Sfr Grundlohn und 40.000 Sfr Gratifikationen, Gewinnanteilen und dergleichen bestand. Außerdem erzielte er Einkünfte aus einem vermieteten Grundstück in R / Deutschland, L- 21. Seine Ehefrau bezog seit 1. März 1992 eine Rente von 5.690 DM im Streitjahr, die mit dem Ertragsanteil von 24 Prozent der Besteuerung zugrunde gelegt wurde.
- 7 In der Einkommensteuererklärung 1998 vertrat der Kläger die Auffassung, er sei nicht Grenzgänger, da er seinen Wohnsitz seit 1992 in der Schweiz habe und dort voll steuer- und sozialversicherungspflichtig sei. Er werde auch in der Schweiz voll besteuert. Aufgrund seiner ständigen Wohnstätte in S / Schweiz könne er sich nach schweizerischem Recht überall aufhalten und dort auch arbeiten, solange er wolle. Es gebe keine Beschränkung auf eine bestimmte Anzahl von Tagen. Zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit reise er regelmäßig zu Kunden in die Kantone Zürich, Aargau, Solothurn, Luzern und Zug. Dies wäre mit einer

Grenzgängerbewilligung des Kantons S unzulässig. Daraus resultierten seit Jahren private Kontakte, die auch außerhalb der Arbeitszeit gepflegt würden. Je nach Reiseziel und Jahreszeit begleite ihn auch seine Frau auf seinen Geschäftsreisen, wenn es sich einrichten lasse. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei die Schweiz.

- 8 Das beklagte Finanzamt (FA) besteuerte hingegen in dem zunächst ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 9. Februar 2000 den Arbeitslohn des Klägers in vollem Umfang. Dagegen legten die Kläger form- und fristgerecht Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung, nach deren Ablehnung das gerichtliche Aussetzungsverfahren 2 V 19/00 in Gang kam. Dabei machten sie zunächst im Wesentlichen geltend, der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen sei nicht in der Bundesrepublik, sondern in der Schweiz. Am 19. Januar 1996 sei der Sachverhalt aufgrund einer Prüfungsanordnung des beklagten FA überprüft worden. Für die Prüfungsjahre seien die Steuerbescheide dann nach der Prüfung unter der richtigen Annahme ergangen, dass die ausländischen Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit in Deutschland nicht zu versteuern seien, sondern lediglich dem Progressionsvorbehalt unterlägen. Richtig sei zwar, dass die Ehefrau in R / Deutschland wohne und die Eheleute keine Kinder hätten. Die Ehefrau sei Rentnerin. Doch hielten die Eheleute sich auch an den Wochenenden meist in der Schweiz auf, da sie dort ihren Freundes- und Bekanntenkreis hätten. Auch nähmen sie an den Wochenenden das größere kulturelle Angebot in der Schweiz wahr. Der Ehemann sei nur ganz selten an einem Wochenendtag des Jahres in R / Deutschland. Sein Lebensmittelpunkt sei und bleibe die Schweiz. Dort wohne er, dort arbeite er und von dort aus unternehme er seine Dienstreisen in die Schweiz und in alle Welt.
- 9 Hilfsweise werde auf die 60-Tage-Regelung hingewiesen. Der Kläger kehre an mehr als 60 Arbeitstagen nicht nach Deutschland zurück. Im Verlauf des gerichtlichen Aussetzungsverfahrens wurde dann zunächst eine von der X AG bestätigte Aufstellung mit 71 Tagen eingereicht, an denen der Kläger an Orten in der Schweiz tätig gewesen sei, die überwiegend zwischen 80 und 126 km von seinem Wohnort R / Deutschland entfernt seien. Auf deren Inhalt wird verwiesen. Diese wurde nach Hinweisen des Finanzamts auf die Verständigungsvereinbarung vom 26. Juni 1999 mit der Schweiz zunächst dahingehend korrigiert, dass Ausgangspunkt der Dienstreisen nicht R / Deutschland, sondern S / Schweiz gewesen sei und deshalb noch ca. 40 km für die Entfernung von R / Deutschland nach S / Schweiz hinzu kämen. Die Dienstreisen begännen ab S / Schweiz, da in der Regel technisches Equipment zu Demonstrationszwecken mitzuführen sei. Um Komplikationen beim Zoll auszuschließen, dürften Computer, Beamer und Software nicht nach Deutschland ausgeführt werden. Die Bescheinigung des Arbeitgebers über die Nichtrückkehr an mehr als 60 Arbeitstagen wurde mit dem Sichtvermerk der kantonalen Steuerverwaltung vorgelegt. Außerdem wurde eine Bestätigung vom 10. April 2000 der X AG vorgelegt, nach der bei dem Kläger eine Aufenthaltsbewilligung B bzw. später C mit dem Zwang zur Wohnsitznahme im Kanton S / Schweiz erteilt worden sei. Die Miete für die Wohnung werde von der X AG voll bezahlt. Fahrten vom deutschen Wohnsitz zur Arbeitsstätte würden nicht vergütet. In Unwissenheit der Wichtigkeit dieser Umstände sei die Zahlung der Miete im Lohnausweis nicht explizit ausgewiesen worden. Der Betrag sei jedoch unter den sonstigen Vergütungen in Ziffer 2 g des Lohnausweises enthalten.
- 10 Außerdem stritten die Beteiligten im gerichtlichen Aussetzungsverfahren 2 V 19/00 zunächst darüber, ob Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat als Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen seien oder nicht. Während das beklagte Finanzamt zunächst deren Berücksichtigung ablehnte, verwies der Kläger auf das Einführungsschreiben vom 19. September 1994 BStBl I 1994, 683 Tz. 13, wonach Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat als Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen seien. Gleichzeitig legte er mit dem Schriftsatz vom 27. September 2000 eine neue Aufstellung mit 128 ein- und mehrtägigen Dienstreisen nebst den Übernachtungsrechnungen vor, auf deren Inhalt insgesamt Bezug genommen wird. Darin waren 67 Übernachtungen in der Bundesrepublik und 9 Übernachtungen in der Schweiz enthalten.
- 11 Zudem machte er geltend, aufgrund der erteilten Aufenthaltsbewilligung B habe ein Zwang zur Wohnsitznahme im Kanton S / Schweiz bestanden, da die Aufenthaltserlaubnis B und C zugleich Arbeitererlaubnis für die gesamte Schweiz sei. Zusätzlich sei die Rückkehr an den Wohnort deshalb nicht

zumutbar, weil der Arbeitgeber die Wohn- bzw. Übernachtungskosten getragen habe. Es wurde eine Bestätigung der X AG, datiert auf 5. Februar 1997, vorgelegt, nach der der Kläger zum 1. Januar 1997 einen Salärzuschlag für die Mietzinskosten der Wohnung in S / Schweiz erhalte. Daneben wurde die Jahresaufenthaltsbewilligung vom 29. Januar 1992 vorgelegt, in der als Bedingung aufgeführt wird „Wohnsitznahme im Kanton S / Schweiz.“

- 12 Daraufhin vertrat das beklagte Finanzamt die Auffassung, dass der Kläger kein Grenzgänger sei, da er mehr als 60 Nichtrückkehrtage nachgewiesen habe. Nach der nachträglich vorgelegten Aufstellung habe er insgesamt 76 mal übernachtet und zwar 67 mal in Deutschland. Die eintägigen Dienstreisen in der Schweiz erkannte es danach weiterhin nicht als Nichtrückkehrtage an. Es meinte jedoch, trotz der Stellung des Klägers als Prokurist seien 127 Tage in Deutschland steuerpflichtig und 108 Tage unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen. Außerdem wurden die Rechtsstandpunkte zur Frage des Tätigkeitsortes des leitenden Angestellten nach Art. 15 Abs. 4 DBA ausgetauscht.
- 13 Das beklagte FA änderte daraufhin den angefochtenen Einkommensteuerbescheid in der Einspruchsentscheidung vom 30. Dezember 2004 dahingehend ab, dass nur noch die Tage mit Tätigkeiten in Deutschland besteuert wurden und zwar mit 127 von 235 Tagen. Daraus wurde ein steuerpflichtiger Arbeitslohn von 60.527 Sfr oder 72.632 DM ermittelt, während 51.473 Sfr oder 71.766 DM als steuerfrei und nur dem Progressionsvorbehalt unterliegend behandelt wurden. Dabei behandelte das FA die Dienstreisen des Klägers in die Bundesrepublik mit 67 Übernachtungen als Nichtrückkehrtage. Bei der Berechnung der anzurechnenden Quellensteuer ging das beklagte FA davon aus, dass die Schweizer Steuer 7.470,40 Sfr betrage zuzüglich 854,25 Sfr oder 8.324,65 Sfr, wovon auf in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte 9.989,58 DM \times 127/235 = 5.399 DM entfielen. In dieser Höhe wurde ein Steuerabzug für ausländische Einkünfte gewährt. Im Übrigen wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen. Das beklagte FA ging zum Einen davon aus, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland sei und begründete dies im Einzelnen. Außerdem liege der Tätigkeitsort auch bei einem leitenden Angestellten nicht in der Schweiz, sondern in Deutschland bzw. den jeweiligen Tätigkeitsorten.
- 14 Dagegen richtet sich die form- und fristgerecht erhobene Klage. Damit führten die Kläger zur unbeschränkten Steuerpflicht aus, dass die Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig und als nach Art. 4 Abs. 2 Ziffer a Satz 2 DBA Schweiz in Deutschland ansässig nicht mehr angegriffen werde. Im Übrigen vertreten sie die Rechtsauffassung weiter, dass der Tätigkeitsort des Klägers nach Art. 15 Abs. 4 DBA in der Schweiz sei. Demzufolge seien Vergütungen aus dieser Tätigkeit nach Art. 15 i. V. m. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. d) von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer unter Progressionsvorbehalt auszunehmen. Die Kläger beziehen sich insoweit auf die im Verlauf des Klageverfahrens ergangenen Revisionsentscheidungen des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 25. Oktober 2006 I R 81/04, Sammlung der amtlich veröffentlichten Entscheidungen des BFH, BFHE 215, 237 und I R 18/04, Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2007, 87.
- 15 Ergänzend führten die Kläger zuletzt aus, es sei nach der Einspruchsentscheidung und der Klagebegründung vom 20. April 2005 nicht streitig, dass der Kläger kein Grenzgänger sei. Zudem sei nach einem Verständigungsverfahren zwischen Deutschland und der Schweiz bei deutschen Arbeitnehmern, die in der Schweiz eine Aufenthalts- oder Niederlassungsbewilligung besäßen und aufgrund einer zwingenden Vorschrift Schweizer Rechts im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit einen Wohnsitz haben müssten, davon auszugehen, dass sie an mehr als 60 Tagen pro Jahr aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz in Deutschland zurückkehrten.
- 16 Außerdem begehrt der Kläger zunächst die Berücksichtigung negativer Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. v. 39.600 DM. Der Kläger führte aus, er sei im Nennwert von 33.000 Sfr an der schweizerischen U AG (später U Holding AG) wesentlich beteiligt gewesen. Dies sei dem Beklagten auch angezeigt worden. Durch den Konkurs dieser Gesellschaft sei ihm im Streitjahr ein Totalverlust entstanden.

- 17 Hilfsweise beantragen die Kläger die Berücksichtigung von Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung wegen des beruflich veranlassten Wohnsitzes in S / Schweiz, und zwar in Höhe der Miete von 12 x 580 Sfr, somit 6.960 Sfr oder 8.352 DM, Abschreibungen auf die angeschafften Möbel entsprechend einer vorgelegten Rechnung von zehn Prozent aus 9.798,54 DM oder 980 DM sowie Familienheimfahrten für 46 Heimfahrten x 45 Entfernungskilometer x 0,70 DM für die erheblich schnellere Verbindung über N von 1.449 DM, somit Werbungskosten von insgesamt 10.781 DM.
- 18 In der mündlichen Verhandlung machte der Kläger auf Fragen des Gerichts folgende Angaben: Bei der X AG habe er nach jeweils vorheriger Anmeldung einen Arbeitsplatz in einem Büroraum benutzen können, wenn dieser frei gewesen sei. Es habe dort 5 Räume mit jeweils mindestens 3 Arbeitsplätzen gegeben, die büromäßig ausgestattet gewesen seien. Er habe häufig seinen Laptop mitgebracht und mit diesem gearbeitet. Er sei regelmäßig dort gewesen, um die Post abzuholen und ggfs. Schnelldrucker-, Kopier- sowie sonstige Büroeinrichtungen zu benutzen. Dann habe er aber dort nicht den ganzen Tag verbracht, sondern sei von dort aus zu seinen Kunden gefahren. Er habe auch die Wohnung in der Schweiz teilweise als Büro benutzt. In seinem Einfamilienhaus habe er zwar einen Schreibtisch gehabt, dort hätten sich aber nur private Sachen befunden, keine solchen der Firma X AG.
- 19 Er habe mit einer Firma in T / Schweiz einen Vertriebs- und Kooperationsvertrag und dort auch ein eigenes Büro gehabt, in dem er z. B. Präsentationen und Folien erstellt habe. Der Großrechner für diese Firma habe in Z /Schweiz gestanden. Von diesem Büro habe er auch Kunden angerufen und Akquisition betrieben. Wegen des abgeschlossenen Vertrages habe er regelmäßig dort sein müssen.
- 20 Die Dienstreisen nach Stuttgart seien erforderlich gewesen, weil er dort mit Ausnahme des ersten Termins am 14./15. Januar als einer von mehreren Teilnehmern an einem großen Projekt beteiligt gewesen sei. Es sei richtig, dass er bei 4 aufeinander folgenden Tagen zwischen dem ersten und dem zweiten Tag sowie dem dritten und dem vierten Tag in Stuttgart übernachtet habe. Am zweiten Tage sei er häufig abends nach R / Deutschland gefahren und habe dort übernachtet, manchmal sei er von dort auch am nächsten Tag vor der Fahrt nach Stuttgart in die Schweiz gefahren, um bestimmte Fragestellungen in seiner SAP-Bibliothek nachzuschauen.
- 21 Den Beteiligten wurde die Aufstellung des Klägers über 128 Nichtrückkehrtage, die mit Anmerkungen des Berichterstatters versehen waren, vor der mündlichen Verhandlung ausgehändigt. Hiervon ausgehend wies der Berichterstatter darauf hin, dass es zahlreiche Reisen nach T / Schweiz gebe, wobei die Dienstreise jeweils am Folgetag nach Stuttgart angeblich von S / Schweiz aus angetreten worden sei.
- 22 Auf konkrete Frage, ob er teilweise im Hinblick auf den geringen Umweg von nur ca. 15 - 20 km nach R / Deutschland entsprechend dem Routenplaner von Falk seine Dienstreisen nach Stuttgart teilweise auch von dort angetreten habe, erklärte er, er habe die Liste nach seinem Wissen erstellt. Auf private Gründe wolle er nicht näher eingehen. Er habe in der Wohnung keine Stechuhr gehabt und habe keine Zeugen, er könne die Übernachtungen nicht beweisen.
- 23 Zu den Kosten der Wohnung gab er an, diese seien aus seiner Sicht deshalb als Werbungskosten zu berücksichtigen, weil er die hierfür von der X AG in der Schweiz gezahlten Beträge auch versteuert habe. Er schränkte seine Klage insoweit ein, als er die Berücksichtigung des Verlustes aus § 17 EStG nicht mehr begehrte.
- 24 Der Kläger beantragt,
- 25 1. den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 9. Februar 2004 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 30. Dezember 2004 dahingehend abzuändern, dass die Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit i. H. v. 72.632 DM unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts steuerfrei gestellt werde,
2. hilfsweise, weitere Werbungskosten i. H. v. insgesamt 10.781 DM steuermindernd zu berücksichtigen,

3. hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen,
 4. die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 26 Das beklagte FA beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.
- 27 Zur Begründung vertritt es die bereits früher von der Finanzverwaltung zu Art. 15 Abs. 4 DBA vertretene Auffassung. Die Entscheidung des BFH vom 25. Oktober 2006 I R 81/04 dürfe nicht angewendet werden. Auf den Inhalt der vorgelegten Stellungnahme des Bundesministers der Finanzen vom 6. Juli 2007 (FG-Akte Bl. 128 -152) wird verwiesen.
- 28 Zu den geltend gemachten Werbungskosten weist es darauf hin, dass hinsichtlich der Mietaufwendungen für die Wohnung in der Schweiz von den Klägern im Einspruchsverfahren vorgetragen und durch eine Bescheinigung des Arbeitgebers nachgewiesen worden sei, dass die Kosten hierfür vom Arbeitgeber übernommen worden seien. Den Klägern seien insoweit daher keine Aufwendungen entstanden. Darüber hinaus bestehe kein erkennbarer Zusammenhang der Aufwendungen mit der in Deutschland und Drittstaaten ausgeübten und damit im Inland steuerpflichtigen Tätigkeit, sodass ein Werbungskostenabzug insoweit ausscheide. Dem Begehren, im Streitjahr negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. v. 39.600 DM aus der Beteiligung an der schweizerischen Firma U AG zu berücksichtigen, könne nach Auffassung des beklagten FA ebenfalls nicht entsprochen werden. Insoweit gelte die Abzugsbeschränkung nach § 2 a Abs. 1 EStG.
- 29 Die begehrte Anrechnung von Schweizer Quellensteuer sei bereits i. H. v. 5.399 DM nach § 34 c Abs. 1 EStG im Rahmen der durch die Einspruchsentscheidung geänderten Steuerfestsetzung für 1998 erfolgt. Auf die Anlage zur Einspruchsentscheidung werde verwiesen. Soweit das Klagebegehren auch eine Aufhebung der Zinsbescheide umfasse, komme diese im vorliegenden Klageverfahren nicht in Betracht, da Streitgegenstand die Einkommensteuerfestsetzung für 1998 sei, nicht jedoch die Zinsfestsetzung.
- 30 Der Senat hat die Akten der gerichtlichen Aussetzungsverfahren 2 V 19/00 und 11 V 16/05 zum Verfahren beigezogen.
- 31 Der Berichterstatter hat mit Hilfe des Routenplaners von Falk die Entfernung und die Fahrzeit von R / Deutschland nach S / Schweiz, K-, ermittelt. Die direkte Verbindung über das Autobahnkreuz Hegau A 98 und B 34 über Bietingen beträgt 38 km bei einer Fahrzeit von 33 Minuten, die vom Kläger angegebene Strecke über N beträgt ca. 44 km bei einer Fahrzeit von 43 Minuten.
- 32 Bezüglich des weiteren Vortrags der Beteiligten im Einzelnen wird auf die im Besteuerungs-, Einspruchs-, Klage- und der gerichtlichen Aussetzungsverfahren 2 V 19/00 und 11 V 16/05 gewechselten Schriftsätze nebst den jeweiligen Anlagen vollinhaltlich Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

- 33 Die zulässige Klage ist unbegründet.
- 34 1. Der Kläger ist Grenzgänger nach Art. 15 a Abs. 1 DBA-Schweiz, da er nicht mehr 60 berücksichtigungsfähige Nichtrückkehrtage nachgewiesen hat.
- 35 a) aa) Nach § 1 Abs.1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (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. Diese Voraussetzungen sind unstreitig erfüllt.
- 36 Die Kläger hatten einen Wohnsitz i.S.d. § 8 AO und eine ständige Wohnstätte nach Art 4 Abs. 4 DBA

Schweiz in der Bundesrepublik in ihrem Wohnhaus in R / Deutschland, wo auch die Ehefrau des Klägers lebte. Beide sind damit in der Bundesrepublik ansässig.

- 37 bb) Die Kläger haben im Klageverfahren auch nicht mehr bestritten, dass der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen nach Art 4 Abs. 2 a Satz 2 DBA Schweiz in der Bundesrepublik war. Hierfür spricht bereits, dass die Kläger in R / Deutschland in einem Wohnhaus mit ca. 181 qm Wohnfläche und Garten wohnten, während die Wohnung in der Schweiz nur für den Wochenaufenthalt angemietet wurde und keine eigene Duschgelegenheit in der Wohnung selbst enthielt. Wegen der weiteren Erwägungen wird insoweit auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Dezember 2004 verwiesen, denen der Senat folgt und die er zum Inhalt des Urteils nach § 105 Abs. 5 FGO macht.
- 38 b) Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 werden bei einer in Deutschland ansässigen Person aus der Schweiz stammende Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen i.S. des Art. 15 DBA-Schweiz 1992, soweit sie nicht unter Art. 17 DBA-Schweiz 1992 fallen, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen, wenn sie in der Schweiz besteuert werden können und die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird. Nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 kann eine natürliche Person, die in Deutschland ansässig, aber als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist, mit den Einkünften aus dieser Tätigkeit grundsätzlich in der Schweiz besteuert werden. Diese Regelung gilt jedoch nur vorbehaltlich verschiedener anderer Bestimmungen, u.a. des Art. 15 a DBA-Schweiz 1992. Deshalb dürfen, wenn die betreffende Person Grenzgänger i.S. des Art. 15 a DBA-Schweiz 1992 ist, die von ihr bezogenen Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen in Deutschland besteuert werden (Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1992; BFH-Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 18/04, Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des BFH -BFH/NV-2007, 875).
- 39 Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1992 ist jede in einem Vertragstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 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, Urteile des BFH vom 16. Mai 2001 I R 100/00, Sammlung der amtlich veröffentlichten Entscheidungen des BFH -BFHE- 195, 341, Bundessteuerblatt -BStBl- II 2001, 633; vom 15. September 2004 I R 67/03, BFHE 207, 452, m.w.N). 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 Verhandlungsprotokoll zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 (BGBl. I 1993, 929) 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; BFH-Urteile vom 15. September 2004 I R 67/03 BFHE 207, 452 und vom 20. Oktober 2004 I R 31/04 BFH/NV 2005, 840). Ein in Deutschland wohnhafter Arbeitnehmer trägt die Beweislast dafür, dass er mehr als 60 Mal im Jahr nach dem Arbeitsende aus beruflichen Gründen in der Schweiz geblieben ist (BFH-Urteil vom 15. September 2004 I R 67/03 BFHE 207, 452).
- 40 c) Die Dienstreisen in die Bundesrepublik sind als Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat nicht als Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen. Der Senat hat sich nicht die Überzeugung bilden können, dass der Kläger ohne Berücksichtigung der Übernachtungen in der Bundesrepublik mehr als 60 Tage beruflich bedingt in der Schweiz übernachtet hat.

- 41 aa) Das beklagte FA hat deshalb mehr als 60 Nichtrückkehrtage angenommen, weil es 67 Reisetage in der Bundesrepublik ebenfalls in die Nichtrückkehrtage eingerechnet hat. Dies ist nach Auffassung des Senats jedoch - entgegen dem Einführungsschreiben vom 19. September 1994 BStBl I 1994, 683 und der ständigen Praxis der Finanzverwaltung - unzutreffend.
- 42 bb) Nach dem Wortlaut des Art. 15 a Abs. 2 Satz 1 und 2 DBA Schweiz wird die Grenzgängereigenschaft dem Grunde nach daran angeknüpft, dass die in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat, von dort aus regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Diese Person kehrt demzufolge nicht aus dem Ansässigkeitsstaat an den Wohnsitz zurück, sondern von dem Tätigkeitsstaat. Die Rückkehr nach 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz ist an die Rückkehr von der Arbeit im Tätigkeitsstaat an den Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat angeknüpft.
- 43 cc) Die deutsche und die schweizerische Finanzverwaltung haben in dem gemeinsamen Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung vom 19. September 1994 (BStBl I 1994, 683 ff) in Tz. 13 die Auffassung vertreten, auch eine Übernachtung im Ansässigkeitsstaat begründe einen Tag der Nichtrückkehr.
- 44 An eine solche Verständigungsvereinbarung ist der Senat nicht gebunden, falls diese keine zutreffende Rechtsauslegung des Art. 15 a Abs. 2 DBA-Schweiz darstellt. Verständigungsvereinbarungen kommt keine unmittelbare Gesetzeskraft zu (BFH-Urteil vom 1. Februar 1989 I R 74/86, BFHE 157, 39, BStBl II 1990, 4). Sie dienen allerdings als Auslegungshilfe, wenn das in ihnen dargestellte Verhandlungsergebnis auch mit den Auslegungsregeln der allgemeinen Rechtslehre gewonnen werden kann (BFH-Urteile vom 6. Februar 1991 I R 125/90, BFHE 164, 29, und vom 26. Juli 1995 I R 80/94, BFH/NV 1996, 200). Verwaltungsinterne Absprachen, die im Rahmen des Vollzugs eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) getroffen werden, sind nach Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes für die Gerichte keinesfalls bindend (BFH-Urteil vom 21. August 1996 I R 80/95 BStBl II 1997, 134).
- 45 dd) Auch die Kommentarliteratur und die Rechtsprechung des BFH gehen 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 (BFH-Urteil vom 28. November 2001 I R 100/00, BStBl II 2001, 633; BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001 I B 94/01 BFH/NV 2002, 479; Brandis in Wassermeyer/Debatin, Art. 15 a Anm. 47; Kempermann, Finanzrundschau -FR- 1994, 564, 566; Geiger/Hartmann/Alscher IStR 1994, 9, 12; Züger in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Storing, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Linde-Verlag, Wien, S.190; zum DBA Frankreich: Kessler/Sinz/Achilles-Puyol, DBA-Kommentar DBA Deutschland/Frankreich, NWB-Verlag 2007, Art. 13 BVS.124).
- 46 ee) Sinn und Zweck des Art. 15 a DBA-Schweiz sprechen für diese Auslegung. Diese Bestimmung regelt den Konflikt zwischen Ansässigkeitsstaat und Staat des Arbeitsortes. Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz werden die Einkünfte für Einkommen aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich der ausschließlichen Besteuerung des Wohnsitzstaates zugeordnet. Wird die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt, hat dieser das (konkurrierende) Recht zur Besteuerung (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz, sog. Arbeitsortsprinzip; Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, Art. 15 DBA-Schweiz, Anm. 1 - 3). Die Besteuerung der Pendler im Wohnsitzstaat wurde für die beste Lösung gehalten, da die ausschließliche Besteuerung im Wohnsitzstaat durch die Gewährung der durch die mit der unbeschränkten Steuerpflicht im Wohnsitzstaat verbundenen steuerlichen Entlastungen für persönliche und familienbezogene steuerliche Vergünstigungen die für die Pendler günstigste Lösung ist. Zum Ausgleich der Fiskalinteressen des Tätigkeitsstaates wurde deshalb bei der Revision des DBA-Schweiz ein auf maximal 4,5 % der Bruttovergütung begrenztes Quellenbesteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates eingeführt. Das prinzipielle Besteuerungsrecht liegt daher beim Wohnsitzstaat. Dann jedoch, wenn der Arbeitnehmer im gesamten Kalenderjahr mehr als 60 Tage

aufgrund der Arbeitsausübung nicht zurückkehren kann, sieht das DBA-Schweiz die Bindung des Arbeitnehmers an den Ansässigkeitsstaat als so gelockert an, dass das Besteuerungsrecht dem anderen Staat zusteht und die hieraus erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt freizustellen sind. Das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates bleibt bei dem Arbeitnehmer außerhalb des Art 15 Abs. 4 DBA Schweiz nur für die Tätigkeitstage im Ansässigkeits- und in Drittstaaten bestehen (BFH-Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98 BFH/NV 1999, 1317). In der Person des Arbeitnehmers sind die Tage der beruflich bedingten Nichtrückkehr zu kumulieren, gleichgültig, bei wie vielen Arbeitgebern diese angefallen sind. Wird die Anzahl von 60 Tagen im Jahr in der Person des Arbeitnehmers überschritten, so greift das Arbeitsortsprinzip ein mit der Folge, dass das Besteuerungsrecht dem Staat des Arbeitsortes zusteht (Urteil des Senats vom 25. September 2007 11 K 571/04 Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2008, 189). Die Auslegung der Finanzverwaltung würde zu dem widersinnigen Ergebnis führen, dass eine Tätigkeit im Wohnsitzstaat ein Besteuerungsrecht für den Staat des Arbeitsortes begründet (so zum DBA Frankreich: Kessler/Sinz/Achilles-Puyol, DBA-Kommentar DBA-Frankreich, NWB-Verlag 2007, Art. 13 BVS.124). Damit würde der Sinn der Nichtrückkehrtage in sein Gegenteil verkehrt.

- 47 Bezieht man auch Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat in diesen Wortlaut mit ein, so hätte dies zur Folge, dass der Arbeitnehmer umso eher kein Grenzgänger wäre, 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 ein erheblicher Teil der Tätigkeiten berufsbedingt im Tätigkeits- oder in Drittstaaten ausgeübt wird. Erst dann wird die soziale Einbindung in den Ansässigkeitsstaat durch die wirtschaftliche Anbindung an den Arbeitgeber in der Schweiz überlagert und führt erst dann zum Wechsel des Besteuerungsrechts. Die gleiche Wertung zeigt sich z.B. auch aus der Wartefrist bei der Abwandererregelung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz und der Ausnahmebestimmung des Art 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz. Durch die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat werden jedoch die Beziehungen zu diesem verstärkt, nicht abgeschwächt.
- 48 Die von der Finanzverwaltung vertretene Auslegung hätte zur Folge, dass z. B. ein Handelsvertreter, der bei einer Schweizer Firma angestellt ist und dort nur einen Tag in der Woche in seinem Büro verbringt, sein Tätigkeitsgebiet aber allein in der ganzen Bundesrepublik hat und dort vier Tage in der Woche herumreist, dann kein Grenzgänger wäre und die Schweiz das Besteuerungsrecht hätte, obwohl er zu 80 Prozent in der Bundesrepublik arbeiten würde. Dies würde beim nicht leitenden Angestellten zum Teil dadurch ausgeglichen, dass bei der Anerkennung der Reisen in den Ansässigkeitsstaat als Nichtrückkehrtage dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Tage zusteht, an denen der Arbeitnehmer tatsächlich in der Bundesrepublik gearbeitet hat. Bei einem wie im Streitfall leitenden Angestellten im Sinn des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz hingegen, bei dem nach der Rechtsprechung des BFH der Arbeitsort am Sitz der Kapitalgesellschaft fingiert wird, zeigt sich am deutlichsten, dass die Berücksichtigung von Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat als Nichtrückkehrtag zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt. Je mehr Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat verrichtet würden, um so eher fiel das Besteuerungsrecht an die Schweiz.
- 49 Demzufolge sprechen sowohl der Wortlaut als auch Sinn und Zweck der Regelung des Art. 15 a Abs. 2 DBA-Schweiz 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-Schweiz führen können.
- 50 2. Nach diesen Grundsätzen der Rechtsprechung und der Rechtslehre, denen der Senat folgt, war der Kläger Grenzgänger i.S.d. Art. 15 a DBA-Schweiz, da er nicht die erforderliche Anzahl von 60 Nichtrückkehrtagen zur Überzeugung des Senats nachgewiesen hat.
- 51 a) Die Entfernung zwischen dem Wohnsitz des Klägers in R / Deutschland, A- 36, und S / Schweiz beträgt ca. 40 - 45 km, von daher ist die Rückkehr an den Wohnort nach der deutsch-schweizerischen

Verständigungsvereinbarung vom 24. Juni 1999 (abgedruckt bei Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 15a.2 Nr. 11) regelmäßig zumutbar. Der Senat geht auch davon aus, dass der Kläger häufig tatsächlich an seinen Wohnort zurückgekehrt ist, nachdem er in der Stuwiowohnung keine eigene Dusche hatte, sondern die Dusche des Hallenbads mitbenutzen musste, während ihm in seiner Wohnung in R / Deutschland ein eigenes, großes Anwesen mit allem Komfort zur Verfügung stand.

- 52 b) Der Kläger hat nach den dem Senat vorliegenden Rechnungen an 67 Tagen in Heidelberg und Stuttgart und lediglich an 9 Tagen in der Schweiz übernachtet. Hinzu kommen noch die Übernachtungen für die Tage, an denen der Kläger von Stuttgart nach R / Deutschland zurückgekehrt ist. Die Reisen in die Bundesrepublik zählen jedoch nach den oben ausgeführten Rechtsgrundsätzen nicht als Nichtrückkehrtage.
- 53 c) Nach der zuletzt im Aussetzungsverfahren 2 V 19/00 eingereichten Aufstellung hat der Kläger 128 Nichtrückkehrtage geltend gemacht. Eine Prüfung dieser Aufstellung und der Übernachtungsrechnungen ergibt, dass er an 27 Tagen jeweils Dienstreisen nach C /Lichtenstein, E /Schweiz oder T / Schweiz unternahm, jedoch jeweils am Folgetag nach Stuttgart fuhr und dort übernachtete. Es handelt sich dabei um die Dienstreisen nach C /Lichtenstein am 18. Februar., T / Schweiz am 7., 20., April, 18. Mai, 22. Juni, 6., 13., 27. Juli, 3., 10., 24., 31 August, 7., 14., 28. September, 12., 19. Oktober, 9., 16., 23., 30. November, 7., 14. Dezember. Hinzu kommt eine Dienstreise nach E /Schweiz am 4. Mai und die Fahrt nach Stuttgart am 5/6. Mai. Die Reisen nach E /Schweiz und T / Schweiz am 20. April ergeben sich aus der zunächst eingereichten Aufstellung mit 71 Tagen und sind in der mit 128 Tagen nicht enthalten. Insgesamt ergeben sich 27 Reisen in die Schweiz mit einer anschließenden Fahrt am Folgetag nach Stuttgart.
- 54 Da das Wohnhaus des Klägers für eine Fahrt von C /Lichtenstein bzw. T / Schweiz nach Stuttgart genau auf der Reiseroute liegt und die Fahrt nach Hause einen Umweg von nur ca. 16 - 20 km und einen Zeitaufwand von ca. 20 - 30 Minuten erforderte, hat der Senat erhebliche Zweifel daran, dass der Kläger an all diesen Tagen in der Schweiz übernachtet hat. Er ist vielmehr davon überzeugt, dass der Kläger zumindest an einigen dieser Tage zu seiner Ehefrau nach Hause zurückgekehrt ist und die Dienstreise nach Stuttgart von dort antrat. Rechnet man von den geltend gemachten Nichtrückkehrtagen 67 Übernachtungen in der Bundesrepublik und nur die Hälfte von 27 Tage mit einer wahrscheinlichen Rückkehr nach Hause ab, so verbleiben nach der eigenen Aufstellung des Klägers höchstens 48 Nichtrückkehrtage mit Übernachtungen in der Wohnung in der Schweiz übrig. Der Senat kann auch nicht ausschließen, dass diese Zahl noch deutlich geringer ist. Aufschlussreich ist auch, dass der Kläger bei vier aufeinanderfolgenden Tagen in Stuttgart jeweils nur vom ersten auf den zweiten und vom dritten auf den vierten Tag dort übernachtete und jeweils am zweiten Tag abends heim nach R / Deutschland und demzufolge am dritten Tag morgens wieder nach Stuttgart fuhr. Dies betrifft die Tage vom 14. bis 17. April, 4. bis 7. Mai, 23. bis 26. Juni, 7. bis 10., 14. bis 17. Juli, 4. bis 7., 11. bis 14., 25. bis 28. August, 1. bis 4., 8. bis 11., 15. bis 18., 22. bis 25., 29. bis 30. September und bis zum 2., 6. bis 9., 13. bis 16., 20. bis 23., 27 bis 30. Oktober, 3. bis 5., 10. bis 13., 17. bis 20., 24. bis 27. November, 1. bis 4., 8. bis 11. Dezember. Die Vielzahl der Zwischenheimfahrten von Stuttgart nach R / Deutschland zeigt, dass der Kläger, wenn eben möglich, nach Hause gefahren ist. Dies ist bei der Frage, ob der Kläger von der Schweiz einen Umweg von höchstens ca. 20 km in Kauf nahm, um nach Hause zu fahren, mit zu berücksichtigen. Der Kläger hat auch selbst eingeräumt, dass er keinen Nachweis erbringen kann, wann er in S / Schweiz übernachtet hat. Die Liste ist ersichtlich ca. 1 ½ Jahre nach dem Streitjahr erstellt worden. Der Senat hält es für ausgeschlossen, das sich ein Steuerpflichtiger so lange zurück konkret erinnern kann, an welchem Tag genau er wo übernachtet hat. Angesichts der geringfügigen Differenz von nur 61 rechnerisch verbleibenden Nichtrückkehrtagen (128 ./ 67) ist für den Senat nicht glaubhaft, dass er ständig von T / Schweiz nach S / Schweiz und nie weiter nach R / Deutschland gefahren ist. Selbst wenn dies nur 3 bis 4 Mal der Fall gewesen wäre, wird die Grenze von 60 Nichtrückkehrtagen unterschritten. Der Kläger hat daher nicht zur Überzeugung des Senats nachgewiesen, dass er an mehr als 60 Tagen beruflich bedingt in der Schweiz übernachtet hat.
- 55 c) Auch dass der Arbeitgeber die Wohnung nach den Angaben des Klägers finanziert, ändert daran nichts.

Angesichts der geringen Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort von nur ca. 40 - 45 km und einer Fahrzeit von ca. 35-45 Minuten sowie der Tatsache, dass die X AG eine Domizilgesellschaft ist, spricht viel dafür, dass der Kläger häufig an seinen Wohnort zurückkehrte.

- 56 aa) Der Domizilvermerk hat nach Art. 43 der Schweizer Verordnung über das Handelsregister die Bedeutung, dass die juristische Person am Ort des statutarischen Sitzes kein Geschäftsbüro hat. Von daher ist bereits zweifelhaft, wo der Kläger seine Tätigkeit tatsächlich überwiegend ausgeübt hat. Er selbst hat in der mündlichen Verhandlung angegeben, er habe sowohl in der Schweizer Wohnung im K-, als auch bei der Firma in T / Schweiz ein Büro unterhalten, aber keines in seinem Einfamilienhaus gehabt. Ob dies zutrifft, kann der Senat nicht nachprüfen.
- 57 bb) Der Kläger hat sich im Besteuerungs- und Klageverfahren widersprüchlich verhalten, indem er zunächst detailliert behauptet hat, der Mittelpunkt der Lebensinteressen liege in der Schweiz, im Klageverfahren aber eingeräumt hat, dass dieser sich in der Bundesrepublik befindet.
- 58 cc) Der Senat kann auch nicht ausschließen, dass die Anmietung der Wohnung auch der Steuerumgehung diene, um das Besteuerungsrecht in die Schweiz zu verlagern. Für eine regelmäßige Rückkehr in die Bundesrepublik spricht auch die zunächst eingereichte Aufstellung, nach der der Beginn der Reisen in deren Kopf mit R / Deutschland angegeben wurde, auch wenn die Kilometerzahl von S / Schweiz aus berechnet wurde. Dies könnte dafür sprechen, dass die Tage und Kilometerangaben aus Reisekostenaufzeichnungen der X AG entnommen wurden, während der Reisebeginn unbemerkt zunächst nach dem tatsächlichen Ablauf der Dienstreisen mit Reisebeginn in R / Deutschland im Briefkopf angegeben und dann später korrigiert wurde. Der Senat kann angesichts der Tatsache, dass sich am statutarischen Sitz der X AG kein eigentliches Büro des Klägers befand sondern nur Arbeitsplätze, die er mitbenutzen konnte, auch nicht ausschließen, dass ein Teil der Reisen in die Schweiz möglicherweise auch von R / Deutschland angetreten worden sein könnte.
- 59 c) Auch die Aufstellung des Arbeitgebers mit den Reisetagen in der Schweiz (Einspruchsakte Blatt 61) ändert daran nichts. Dort sind lediglich eine Reihe von Tagen aufgeführt, die überwiegend Einzeltage sind, an denen der Kläger an weiter entfernten Orten in der Schweiz tätig war. Diese Aufstellung sagt jedoch wiederum nichts darüber, ob es dem Kläger nach getaner Arbeit zumutbar war, von S / Schweiz nach R / Deutschland zurückzukehren. Das Arbeitsende ist an keinem dieser Tage angegeben. Tatsächlich hat der Kläger auch nur 9 Rechnungen über Übernachtungen in der Schweiz vorgelegt, und zwar für die Daten 27. Januar, 29. Januar, 5. Februar, 10. Februar bis 11. Februar, 24. Februar, 23. April, 11. Mai, 13. Mai, 14. Mai, während alle übrigen Übernachtungen in S / Schweiz sein sollen oder in der Bundesrepublik in Stuttgart bzw. für den Zeitraum vom 25. Mai bis 29. Mai 1998 im Raum Heidelberg stattfanden.
- 60 Die Voraussetzungen, dass durch mehr als 60 Nichtrückkehrtage die wirtschaftlichen Interessen in den Bereich des Tätigkeitsstaates verlagert werden, liegen demzufolge nicht vor. Da der Kläger die erforderliche Anzahl von Nichtrückkehrtagen im Streitfall nicht nachweisen konnte, war er nach wie vor als Grenzgänger zu behandeln. Das Besteuerungsrecht blieb demzufolge in vollem Umfang bei der Bundesrepublik. Art 15 Abs. 4 DBA findet keine Anwendung, da die Regelung des Art. 15 a DBA-Schweiz als speziellere Regelung vorgeht.
- 61 3. Eine Residenzpflicht des Klägers in der Schweiz besteht nicht.
- 62 Deutschland und die Schweiz haben im Mai 1998 eine Verständigungsvereinbarung für Fälle getroffen, in denen kantonale Vorschriften dahingehend bestanden, dass Lehrer oder Dozenten nach schweizerischen beamtenrechtlichen Regelungen einer Residenzpflicht am Dienstort unterlagen. Waren diese im Besitz einer Aufenthalts- oder Niederlassungsbewilligung für die Schweiz, so gingen die Vertragsparteien davon aus, dass diese Personen an mehr als 60 Tagen aufgrund der Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz in Deutschland zurückkehren. Die Vertragsparteien verständigten sich aber weiterhin darauf, dass die Verpflichtung in einem Arbeitsvertrag zur Wohnsitznahme in der Schweiz hierfür nicht ausreichend ist.
- 63 Auf diese Verständigungsvereinbarung kann sich der Kläger daher nicht berufen, eine Residenzpflicht besteht

in seinem Fall gerade nicht. Die ausländerrechtlichen Regelungen der Schweiz sind hingegen für die Frage der beruflich bedingten Nichtrückkehr nach Auffassung des Senats nicht maßgebend, zumal für den Senat nicht überprüfbar ist, wo der Kläger im Streitjahr überwiegend übernachtet hat und nur die tatsächlichen Verhältnisse für die steuerliche Beurteilung maßgebend sind.

- 64 4. a) Soweit der Kläger die Berücksichtigung von Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung begehrt, ist die festgesetzte Einkommensteuer allenfalls zu niedrig, nicht aber zu hoch. Die Bundesrepublik hat das Besteuerungsrecht für das gesamte Bruttoeinkommen des Klägers.
- 65 Eine für den Kläger günstigere Steuer ergäbe sich selbst bei Anerkennung der zusätzlich geltend gemachten Werbungskosten nicht. Von den geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von insgesamt 10.781 DM wäre der bereits berücksichtigte Arbeitnehmerpauschbetrag abzuziehen, sodass sich nach Berücksichtigung von 8.781 DM als zusätzliche Werbungskosten ein zu versteuerndes Einkommen von 123.287 DM ergäbe (132.068 DM lt ursprünglichem Bescheid ./ 8.781 DM). Bei Anwendung der Splittingtabelle ergäbe sich hieraus eine Einkommensteuer von 35.952 DM. Darauf wären nach § 15 a Abs. 3 DBA Schweiz die Quellensteuer von 4,5 % aus dem Bruttoeinkommen von 112.000 sfrs, somit 5.040 Sfr oder 6.048 DM anzurechnen. Die richtige Einkommensteuerfestsetzung betrüge daher 29.904 DM. Festgesetzt wurden aber nur 12.118 DM (= 6.195,84 EUR). Auch bei Berücksichtigung der begehrten Werbungskosten wäre die Steuer daher nicht zu ermäßigen.
- 66 b) Soweit der Kläger behauptet, eine Anrechnung der in der Schweiz gezahlten Steuer sei nicht erfolgt, widerspricht dies dem ergangenen Einkommensteuerbescheid, da der Betrag von 5.399 DM, von der sich nach Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts ergebenden, tariflichen Einkommensteuer (ESt) mit 17.517 DM abgezogen und die festzusetzende ESt demzufolge auf 12.118 DM vermindert wurde.
- 67 Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 FGO.
- 68 Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, da die Beantwortung der Frage, ob Übernachtungen in der Bundesrepublik als Nichtrückkehrtage anzusetzen sind oder nicht, zwar aus den Gründen des BFH-Urteils vom 28. November 2001 I R 100/00 aaO herausgelesen werden kann, dieses Urteil jedoch keine weiteren Ausführungen hierzu enthält, die Verständigungsvereinbarung mit der Schweiz dem entgegensteht und diese seit 1994 in ständiger Praxis ohne Berücksichtigung der zitierten BFH-Entscheidung angewendet wird.