

FG Baden-Württemberg Urteil vom 5.6.2008, 3 K 147/07

Nicht der Ansässigkeitsort des Arbeitgebers, sondern der Tätigkeitsort des Arbeitnehmers ist entscheidend für Grenzgängereigenschaft - Abzug abkommenswidrig einbehaltener Abzugssteuer als Werbungskosten

Tatbestand

- 1 Die Klägerin wird für das Jahr 2002 (Streitjahr) mit ihrem Ehemann (dem Kläger), dessen ausgeübter Beruf Hausmann ist, zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Die Klägerin wohnte mit ihrer Familie bis zum April des Streitjahres in C/D (Landkreis E --Hinweis auf die monatlichen Abrechnungen für Januar bis März des Streitjahres [Bl. 84-86 der FG-Akten]). Danach zog sie nach F/D um (Hinweis auf die Angaben im Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung --eingereicht am 15. April 2002 beim Beklagten [dem Finanzamt -FA-]--). Inzwischen ist die Klägerin (mit ihrer Familie) in die Schweiz verzogen (in die ... str. ... in ... G /CH).
- 2 Die Klägerin war seit dem 1. Mai 2001 bis zum 30. Juni 2004 bei der --inzwischen nicht mehr bestehenden-- P GmbH (im folgenden: P-GmbH bzw. Arbeitgeberin), deren Sitz sich in X/D-... befand, als Process Spezialist EDV beschäftigt (s. § 1 des Anstellungsvertrages vom 28. Dezember 2000/6. Januar 2001, auf den auch im übrigen Bezug genommen wird, Bl. 60-68 der ESt-Akten Bd III; Schreiben der P-GmbH vom 16. November 2004, Bl. 13 der ESt-Akten) bzw. als IT-Consultant (Angaben im Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung für das Streitjahr --Bl. 1 der ESt-Akten Bd III). Ihr Dienstsitz war in S/D. Lt. den Angaben ihrer Arbeitgeberin auf der Lohnsteuerkarte betrug ihr Bruttoarbeitslohn für das (gesamte) Streitjahr 92.821,21 EUR (Bl. 10 der ESt-Akten Bd III --Hinweis im übrigen auf die Abrechnungen für die Monate des Streitjahres und darüber hinaus bis Oktober 2003, Bl. 84-107 der FG-Akten--).
- 3 Die P-GmbH ist das Tochterunternehmen einer US-amerikanischen Muttergesellschaft, der P Inc. aus N /USA, die eine (weitere) Tochtergesellschaft in der Schweiz hatte [die inzwischen --am 17. März 2005-- im Handelsregister gelöschte P (Schweiz) AG in W --im folgenden: A-AG--]. Inzwischen wurden die zuvor genannten Unternehmen von der Firma L übernommen (s. Bl. 57 der ESt-Akten für 2003). Die Klägerin war von Beginn ihrer Tätigkeit bei der P-GmbH an bei verschiedenen Firmen eingesetzt worden (z.B. bei der U AG in F, der R [-S] AG und anderen [großen] deutschen Firmen). Ihre Aufgabe war es jeweils, den Einsatz der Software ihrer Arbeitgeberin beratend zu begleiten.
- 4 Ab dem 10. Juni 2002 --einem Montag-- (bis zum 5. Oktober 2003) war die Klägerin im Auftrag ihrer Arbeitgeberin bei der Swiss ... in deren Betriebsräumen in Z/CH eingesetzt (Hinweis auf den befristeten internationalen Entsendevertrag vom 1. August 2003/12. September 2003 --Bl. 69-76 der ESt-Akten Bd III-- der von Anfang an für ihren Einsatz in der Schweiz verbindlich war --so die Erklärung der Klägerin im Erörterungstermin vom 19. Oktober 2007) in einem von der Swiss ... geleiteten Projekt. Der Auftrag hierfür war von der A-AG vereinbart worden. Auch bei diesem Unternehmen war es Aufgabe der Klägerin, den Einsatz der Software ihrer Arbeitgeberin vor Ort zu betreuen (Beratungsdienste zu leisten --vgl. International Statement of Work, Bl. 35 der FG-Akten--), weil der A-AG kein Personal hierfür zur Verfügung stand. Die Klägerin vereinbarte mit ihrer Arbeitgeberin, dass sie (im Hinblick auf die hohen Hotelkosten) nur ausnahmsweise in Z/CH übernachten und demzufolge täglich von ihrem Wohnsitz in F an ihren Arbeitsort nach Z/CH und zurück pendeln werde. Die Klägerin übernachtete danach lediglich an 7 Tagen in der Schweiz. Im übrigen suchte sie während ihrer Tätigkeit in Z/CH die Zentrale ihres Arbeitgebers in X ca. 5 bis 8 mal auf, um an Meetings teilzunehmen. Bei diesen Gelegenheiten reiste sie mit dem Flugzeug vom Flughafen H zum Flughafen X und zurück.
- 5 Kontakte zur Schwestergesellschaft ihrer Arbeitgeberin hatte die Klägerin während der Tätigkeit in Z/CH nur gelegentlich. Sie beschränkten sich auf zufällige Kontakte, wenn (nicht mit ihr abgestimmte) Einsätze von Bediensteten der A-AG bei der Swiss ... stattfanden.
- 6 Ihr Gehalt wurde --wie zuvor-- von ihrer Arbeitgeberin, der P-GmbH weiter ausgezahlt und Lohnsteuer vom

Lohn der Klägerin einbehalten (Hinweis auf die Gehaltsabrechnungen für Juni-Dezember 2002, Bl. 89-95 der FG-Akten). Die Kosten für den Einsatz der Klägerin wurden der Swiss ... durch die A-AG in Rechnung gestellt. Die Gehaltsaufwendungen für die Tätigkeit der Klägerin bei der Swiss ... wurden durch die P-GmbH der A-AG belastet (vgl. Schreiben der P-GmbH vom 29. September 2003, Bl. 38 der ESt-Akten Bd III) auf Grund einer internen Kostenbelastungsvereinbarung (--cross charge-- Hinweis auf das Schreiben der Klägerin vom 24. März 2004 --Bl. 32 der FG-Akten-- und den International Statement of Work --Bl. 35 der FG-Akten--). Vom International Statement of Work wurde durch den Senat eine Übersetzung angefertigt (Bl. 122 der FG-Akten) und den Beteiligten zur Kenntnisnahme übersandt. Einwendungen wurden nicht erhoben.

- 7 Für die Tätigkeit in der Schweiz vom 10. Juni - 31. Dezember 2002 wurde der Klägerin von ihren Bruttoeinkünften von 73.213 CHF Z-ische Quellensteuer in Höhe von 7.314,30 CHF in Abzug gebracht (Hinweis auf die Bestätigung des Kantonalen Steueramts Z/CH vom 1. September 2003 (Bl. 39 der ESt-Akten Bd III). In der Bestätigung wird als Arbeitgeber (Nr. ...) die A-AG angegeben. Diese führte auch die Z-ische Quellensteuer an die zuständige Eidgenössische Steuerbehörde ab. In der Bestätigung vom 1. September 2003 wird im übrigen darauf hingewiesen, dass ein Rückerstattungsanspruch nicht bestehe, ebenso in der Mitteilung der Finanzdirektion des Kantons Z/CH (des Kantonalen Steueramts -Dienstabteilung Quellensteuer-) vom 15. Mai 2008.
- 8 Mit Schreiben vom 4. November 2007 beantragte die Klägerin beim Kantonalen Steueramt Z/CH, dass die von ihr gezahlte Z-ische Quellensteuer (von 7.314,30 CHF) erstattet werde, weil das FA und das Finanzgericht (FG) ihre Einkünfte aus unselbständiger Arbeit --auch soweit diese in der Schweiz ausgeübt worden sei-- als in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtig beurteilen würden (Bl. 131 der FG-Akten). Über diesen Antrag wurde noch nicht entschieden. Die Finanzdirektion Z/CH hat mit Schreiben vom 23. November 2007 verschiedene Unterlagen bei der Klägerin angefordert (Bl. 130 der FG-Akten), die sie mit ihrem Schreiben vom 14. Dezember 2007 auch vorgelegt hat (Bl. 129 der FG-Akten).
- 9 Das Betriebsstättenfinanzamt der Arbeitgeberin der Klägerin (das Finanzamt X für Körperschaften --§ 41a Abs. 1 Nr. 1 EStG--) erteilte am 25. September 2003 eine Freistellungsbescheinigung bezüglich des Arbeitslohns der Klägerin vom Steuerabzug für den Zeitraum vom 1. Januar - 31. Dezember 2003 (Bl. 35 der ESt-Akten Bd III). Der Arbeitslohn der Klägerin unterliege nach § 39b Abs. 6 EStG in Verbindung mit Art. 15 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1021, BStBl I 1972, 519) in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989 (BGBl II 1993, 1886, BStBl I 1993, 927) --DBA-Schweiz 1971/1989-- in voller Höhe nicht dem Steuerabzug im Inland. Für diesen Zeitraum wurde gleichwohl von der Arbeitgeberin Lohnsteuer einbehalten, diese aber nicht an die zuständige Finanzkasse abgeführt (Hinweis auf die Gehaltsabrechnungen für Januar-Oktober 2003 [Bl. 96-107 der FG-Akten] und auf das Schreiben der P-GmbH vom 16. November 2004 [Bl. 13 der ESt-Akten]). Später wurde die einbehaltene Lohnsteuer an die Finanzkasse beim FA abgeführt (Schreiben der L Deutschland GmbH vom 5. Juli 2005, Bl. 57 der ESt-Akten).
- 10 Ab dem 1. Januar bis zum 30. Juni 2004 war die Klägerin weiterhin bei ihrer Arbeitgeberin beschäftigt und zwar wiederum (und zwar schon ab dem 8. Dezember 2003) an einem Schweizer Einsatzort (Hinweis auf die Lohnsteuerkarte und die Anlage N zur Einkommensteuererklärung für 2004 [Bl. 42 und 43 der ESt-Akten]), danach siedelte die Klägerin um in die Schweiz und ist seither für ein Schweizerisches Unternehmen (... ..) tätig.
- 11 Die Kläger reichten am 3. November 2003 beim FA die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ein. Dabei vertraten sie die Ansicht, dass nur der von der Klägerin vom 1. Januar - 10. Juni 2002 erzielte Arbeitslohn von 45.335 EUR (= 92.821,21 EUR [= Bruttoarbeitslohn lt. Lohnsteuerkarte] ./ 47.485,95 EUR [Zeilen 2 und 15 der Anlage N und Schreiben der Klägerin vom 29. September 2003]), der auf ihre Tätigkeit im Inland entfalle, als steuerpflichtige Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit anzusetzen sei, der ihr --für die

in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit-- gezahlte Arbeitslohn (von 47.485,95 EUR) jedoch nicht. Der für die Tätigkeit in der Schweiz gezahlte Lohn beträgt 73.213 CHF (vgl. die Bescheinigung des Kantonalen Steueramts Z/CH vom 15. Mai 2008, Bl. 127 der FG-Akten), unter Berücksichtigung des amtlichen Umrechnungskurses von 100 CHF = 68 EUR (Fach B Teil 4 Nummer 1 des Grenzgängerhandbuchs), demzufolge 49.784,84 EUR. Er sei nach dem DBA-Schweiz 1971/1989 im Inland steuerfrei.

- 12 Dem folgte das FA nicht. Im Einkommensteuerbescheid vom 17. September 2004 unterwarf es den gesamten Bruttoarbeitslohn des Streitjahres der Einkommensteuer. Eine Anrechnung der Z-ischen Quellensteuer nach § 34c der im Streitjahr geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) erfolgte nicht. Ebenso wenig wurde die (Z-ische) Abzugssteuer gemäß Art 15a Abs. 3 Buchstabe a DBA-Schweiz 1971/1989 auf die Einkommensteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG in der dem Einkommensteuerbescheid beigefügten Anrechnungsverfügung berücksichtigt.
- 13 Der gegen den Einkommensteuerbescheid eingelegte Einspruch blieb erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 20. April 2005 führt das FA aus: Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1989 könnten vorbehaltlich der Art. 15a-19 DBA-Schweiz 1971/1989 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit beziehe, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt werde. Werde die Arbeit dort ausgeübt, so könnten die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden. Danach stünde der Schweiz das Besteuerungsrecht für die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit der Klägerin zu. Dem stünden jedoch die Anweisungen im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. November 2001 IV B 4 - S 1341 - 20/01 (BStBl I 2001, 796) entgegen, weil die A-AG als (wirtschaftliche) Arbeitgeberin der Klägerin zu beurteilen sei. Hiervon unabhängig könnten ungeachtet des Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1989 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit beziehe, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieser ansässig sei (Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989). Da die Klägerin ihren Arbeitsort in Z/CH vom 10. Juni 2002 bis zum 31. Dezember 2002 gehabt habe und von dort regelmäßig an ihren Wohnort in F zurückgekehrt sei, habe die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht. Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 gehe dem Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1989 vor, in dem er die Besteuerung von Arbeitnehmern im Wohnsitzstaat vorsehe. Auch die 183-Tage-Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1989 gelte nicht. Dementsprechend sei der Arbeitslohn der Klägerin aus ihrer Tätigkeit bei der A-AG in Z/CH in der Bundesrepublik Deutschland der Einkommensteuer zu Recht unterworfen worden.
- 14 Mit ihrer form- und fristgerecht erhobenen Klage sind die Kläger weiterhin der Auffassung, dass der Arbeitslohn der Klägerin für den Zeitraum 10. Juni - 31. Dezember 2002 nicht in der Bundesrepublik Deutschland zu besteuern sei. Wegen der hierzu vorgetragenen Begründung wird auf den Schriftsatz vom 30. April 2005 Bezug genommen.
- 15 Die Kläger beantragen,
 - 16 den Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 17. September 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. April 2005 in der Weise zu ändern, dass die Einnahmen der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit um 49.784,84 EUR gekürzt werden und die Einkommensteuer auf 3.059 EUR festgesetzt wird.
- 17 Das FA beantragt,
 - 18 die Klage abzuweisen.
- 19 Wegen der hierzu vorgetragenen Erwägungen wird auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und im Schriftsatz vom 8. September 2005 erwiesen.
- 20 Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer lt. dem zuvor dargelegten Klageantrag beruht auf

einer Berechnung des FA (Hinweis auf dessen Schriftsatz vom 4. Juni 2008). Die Klägerin hat dieser zugestimmt.

- 21 Am 19. Oktober 2007 fand vor dem Berichtersteller des erkennenden Senats ein Termin zur Erörterung des Sach- und Streitstandes statt. Auf die den Beteiligten bekannt gegebene Niederschrift wird Bezug genommen, ebenso auf die Ausführungen „Auf richterliche Anordnung“ in der Ladung zum Gerichtstermin. Die Beteiligten erklärten bei dieser Gelegenheit, dass sie auf mündliche Verhandlung verzichten und mit einer Entscheidung durch den Berichtersteller als Einzelrichter einverstanden seien (Hinweis auf § 79a Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 22 Dem Senat lagen folgende Akten vor:
- 23
- 1 Bd Einkommensteuerakten Bd III Strn.: ...
 - 1 Bd Einkommensteuerakten Ersatzakten ab 2003 Strn.: ...
 - 1 Bd Rechtsbehelfsakten Bd I Strn.: ...
 - 1 Bd Rechtsbehelfsakten Bd II Strn.: ...

Entscheidungsgründe

- 24 Die Klage ist teilweise begründet. Die Klage hat insoweit keinen Erfolg, als die Klägerin --in Übereinstimmung mit der Auffassung des FA-- als Grenzgängerin im Sinne des Art. 15a Abs. 1 und 2 DBA-Schweiz 1971/1989 mit ihren Einnahmen aus unselbständiger Arbeit, die sie für ihre Tätigkeit in der Schweiz erhalten hat, der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland unterliegt (siehe nachfolgend zu 1.). Die Klage ist insoweit begründet, als die Schweizerische Quellensteuer zwar nicht gemäß § 34c Abs. 6 Satz 2, Abs. 1 Sätze 2 und 3 der im Streitjahr geltenden Fassung --EStG 2002-- in Verbindung mit Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz 1971/1989 bzw. auch nicht nach § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG 2002 (in Verbindung mit § 34c Abs. 1 EStG 2002) auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen (siehe nachfolgend zu 2.), jedoch gemäß § 34c Abs. 3 EStG 2002 als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen ist (siehe nachfolgend zu 3.).
- 25 1. Ungeachtet (und damit ohne Rücksicht [vgl. Duden, Das Große Wörterbuch der deutschen Sprache in zehn Bänden Band 10 1999] auf die generellere Bestimmung) des Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1989 sind Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit (vgl. zu diesem Begriff: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15 MA Rn. 53) bezieht, in dem Vertragsstaat zu besteuern, in dem der Grenzgänger ansässig ist (Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989). Entsprechend dem Grundsatz: *legis specialis derogat legi generali* (Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 4 AO Tz. 270, mit weiteren Nachweisen) verdrängt die speziellere Bestimmung des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 zur Besteuerung der Grenzgänger in ihrem Anwendungsbereich die generellere Bestimmung des Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1989 zur Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit eines Arbeitnehmers (BFH-Urteile vom 25. Oktober 2006 I R 18/04, BFH/NV 2007, 875, zu II. 2. a; vom 15. September 2004 I R 67/03, BFH/NV 2005, 267 zu II. 1.; vom 26. Juli 1995 I R 80/94, BFH/NV 1996, 200, zu II. 4.).
- 26 a) Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989).
- 27
- aa) Der Begriff des Arbeitsortes wird im DBA-Schweiz 1971/1989 nicht definiert. Die deutsche Finanzverwaltung und die Schweizerische Eidgenössische Steuerverwaltung gehen nach einer generellen Verständigungsvereinbarung (im Sinne von Art. 26 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1989 in Verbindung mit Art. 15a Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1989) davon aus, dass sich der Arbeitsort regelmäßig dort befindet, wo der

Arbeitnehmer in den Betrieb seines Arbeitgebers eingegliedert ist. Übt der Arbeitnehmer nicht nur an diesem Ort seine Tätigkeit aus (z.B. als Berufskraftfahrer, Außendienstmitarbeiter), sind die Tage der auswärtigen Tätigkeit als Geschäftsreisen im Rahmen der Ermittlung der Nichtrückkehrtage zu würdigen. Ist der Arbeitnehmer nach seinem Arbeitsvertrag in mehr als einem Betrieb seines Arbeitgebers eingegliedert, so ist Arbeitsort der Ort, an dem er seine Tätigkeit überwiegend auszuüben hat (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 19. September 1994 IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl I 1994, 683, Tz. 08; bei dem BMF-Schreiben handelt es sich um eine generelle Verständigungsvereinbarung, vgl.

Einführungsschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. September 1994, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, A 3.3.10.).

- 28 Der erkennende Senat versteht diese Ausführungen in der Weise, dass es nach Ansicht der Verwaltungsbehörden der Vertragsstaaten letztlich (doch) darauf ankommt, wo z.B. der Außendienstmitarbeiter bzw. der Berufskraftfahrer oder ein Arbeitnehmer mit mehreren Arbeitsorten seine Tätigkeit **tatsächlich** ausgeübt hat (in diesem Sinne auch die Mitteilung des österreichischen BMF vom 3. Dezember 1993 zur Arbeitsortvoraussetzung im [inzwischen außer Kraft getretenen] Art. 15 Abs. 4 **DBA Schweiz-Österreich**, Steuer und Wirtschaft International --SWI-- 1994, 5 [Teilzeitbeschäftigte Schweizer Grenzgänger]; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 15 Rn. 169; Züger, Die abkommensrechtlichen Grenzgängerbestimmungen in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2003, S. 177 [s. 188 und 189 zu II. 4.]; zum Arbeitsstättenbegriff im deutschen Lohnsteuerrecht: Fissenewert, Der Betrieb --DB-- Beilage 6 zu Heft 39/2006 zu IV.). In diesem Sinne legt er den Begriff des Arbeitsortes im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 aus und damit in Übereinstimmung mit Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1989, wonach es darauf ankommt, wo der Arbeitnehmer seine Arbeit ausgeübt hat (Brandis in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Schweiz Art. 15a Rn. 30; sog. Arbeitsortprinzip: Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 15 Rn. 72-72, mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung des BFH; in diesem Sinne auch die Grenzgängerregelungen in Art. 13 Abs. 5 Buchstabe a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Gewerbesteuern und Grundsteuern --DBA-Frankreich-- und in Art. 15a Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989: „in dem die Arbeit ausgeübt wird“). Dabei berücksichtigt er, dass die Entscheidung über den Arbeitsort insoweit einem Bedeutungswandel unterlegen ist, als es (seit dem Inkrafttreten des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 zum 1. Januar 1994) nicht mehr entscheidend ist für die Grenzgängereigenschaft eines Arbeitnehmers, dass sein „Arbeitsort“ innerhalb der Grenzzone liegt (vgl. zur Rechtslage zuvor: Kamphaus/Büscher in: Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar Art. 15 OECD-MA Rn 272-275; Kempermann in: Flick/Wassermeyer/Kempermann Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 15 Rn. 72).
- 29 bb) Unter Beachtung dieser Rechtsgrundsätze hat die Klägerin seit der Aufnahme ihrer Tätigkeit bei der Swiss ... in Z/CH zum 10. Juni (einem Montag) des Streitjahres die materiellen Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 erfüllt (vgl. in diesem Zusammenhang: Vogelgesang in: Gosch/Grotherr/Kroppen [Hrsg.], DBA-Kommentar Art. 15a DBA-Schweiz Rn. 11; Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O. MA Art. 15 Rn. 161). Die Klägerin hatte in der Bundesrepublik Deutschland (und zwar in F) ihren Wohnsitz und war damit in abkommensrechtlicher Sicht in der Bundesrepublik Deutschland ansässig (Art. 4 DBA-Schweiz 1971/1989 in Verbindung mit Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989). Sie übte ihre Tätigkeit als IT-Consultant tatsächlich in Z/CH bei der Swiss ... aus (und zwar ab dem 10. Juni des Streitjahres bis zum 5. Oktober 2003). Da es ausschließlich darauf ankommt, dass die Klägerin ihre Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt hat und sich dort demzufolge persönlich aufgehalten hat (Prokisch in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Aufl., 2008, Art. 15 Rn. 31), spielt es grundsätzlich keine Rolle, ob der (lohnsteuerrechtliche [Hinweis auf den zum 1. Januar 2004 in Kraft getretenen § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG in der Fassung des Art. 1 Nr. 15 Buchstabe a Buchstaben aa Steueränderungsgesetz 2003 --StÄndG 2003-- vom 15. Dezember 2003]) bzw. (wirtschaftliche) Arbeitgeber der Klägerin in deren Ansässigkeitsstaat, der Bundesrepublik Deutschland, oder

in deren Tätigkeitsstaat, der Schweiz, seinen Sitz hatte. Schließlich ist die Klägerin von ihrem Tätigkeitsort in Z/CH aus regelmäßig (also „von dort regelmäßig“ im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989) an ihren Wohnsitz in F zurückgekehrt. Im übrigen ist sie --wie für die Grenzgängereigenschaft des weiteren erforderlich-- regelmäßig über die Grenze zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz hin- und hergependelt (Hinweis auf das zur Veröffentlichung bestimmte Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 147/07).

- 30 b) Die Grenzgängereigenschaft der Klägerin ist im Streitfall auch nicht nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 entfallen.
- 31 aa) Kehrt ein in der Bundesrepublik Deutschland ansässiger und in der Schweiz arbeitender Arbeitnehmer nicht jeweils nach Arbeitsende an seinen Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn der Arbeitnehmer bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Tagen auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989). Ergänzend dazu bestimmt Nr. II. 3. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 (BGBl II 1993, 1889, BStBl I 1993, 289) --Änderungsprotokoll--, dass bei einem nicht während des gesamten Kalenderjahres in dem anderen Staat beschäftigten Arbeitnehmer die für die Grenzgängereigenschaft nicht schädlichen Tage in der Weise zu berechnen sind, dass für einen vollen Monat der Beschäftigung 5 Tage und für jede volle Woche der Beschäftigung 1 Tag anzusetzen sind, wobei maßgebend für die Grenzgängereigenschaft die Gesamtzahl der auf diese Weise errechneten Tage ist (sog. *unterjährige* Beschäftigung: s. Brandis in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15a DBA-Schweiz Rz. 48; Hundt, DB 1995, 171, zu III. 2.). Diese Bestimmung enthält eine verbindliche Vorgabe für die Auslegung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 (BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 875 zu II. 2. b aa; in BFH/NV 2005, 267, zu II. 2.; vom 16. Mai 2001 I R 100/00, BStBl II 2001, 633).
- 32 bb) Im Streitfall hat die Klägerin ab dem 10. Juni (einem Montag) des Streitjahres ihre Tätigkeit für drei volle Wochen und ab Juli für 6 volle Monate in der Schweiz ausgeübt. Demzufolge würde ihre Grenzgängereigenschaft nur entfallen, wenn sie an mehr als 33 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland zurückgekehrt wäre. Dies ist jedoch nicht der Fall. In ihrem Schriftsatz vom 29. Januar 2004 (Bl. 58 und 59 der Est-Akten) gibt die Klägerin an, dass sie im Streitjahr lediglich an sieben Tagen in der Schweiz übernachtet habe. Nachdem damit weit weniger als 34 Nichtrückkehrtage geltend gemacht werden, die für einen Wegfall der Grenzgängereigenschaft der Klägerin notwendig wären, braucht der Senat nicht zu prüfen, ob die Nichtrückkehren ihre Ursache in der Arbeitsausübung der Klägerin hatten.
- 33 c) Der Senat ist bei seiner Entscheidung, dass die Klägerin die materiellen Voraussetzungen für eine Grenzgängereigenschaft erfüllt, davon ausgegangen, dass die Klägerin ihre Arbeit tatsächlich in der Schweiz ausgeübt hat. Der Frage, wer ihr Arbeitgeber war, bzw. wo dieser ansässig war, hat er keine (entscheidungserhebliche) Bedeutung zugemessen (lt. Kempermann in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 15a Rn. 39, sog. arbeitnehmerbezogene Betrachtungsweise; gleicher Auffassung: Brandis in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15a Schweiz Rn. 49). Dem steht nicht entgegen, dass der Vertragsstaat, in dem der Grenzgänger die Arbeit ausgeübt hat, eine Abzugssteuer (in Höhe von höchstens 4,5 v.H. der Arbeitsvergütung) erheben kann und der Arbeitgeber des Grenzgängers in diesem Zusammenhang gewisse Verpflichtungen gegenüber den Verwaltungsbehörden der Vertragsstaaten zu erfüllen hat (vgl. hierzu für den deutschen Arbeitgeber eines in der Schweiz ansässigen Arbeitnehmers: Art. 3 des Gesetzes vom 30. September 1993 zum Protokoll vom 1. Dezember 1992 [BGBl II 1993, 1886, BStBl I 1993, 927] --Zustimmungsgesetz-- bzw. für den Schweizerischen Arbeitgeber eines in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Arbeitnehmers: Hundt, DB 1995, 171, zu III. 3. b bb [S. 176, Abs. 3 linke Spalte]). Es handelt sich insoweit um (lediglich) verfahrensrechtliche Bestimmungen, die regeln, in welcher Weise der Staat des Arbeitsortes eines Grenzgängers den Quellensteuerabzug durchführt (und dementsprechend enthält Art. 15a Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1989 eine verfahrensrechtliche Regelung dazu, in welcher Weise der Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers die im Staat des Arbeitsortes bezahlte Steuer zu berücksichtigen hat

[Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland vom 1. März 1993, Bundesblatt --BBl. I 1993, 1521, 1525 zu 2. Abs. 4]). Auf den materiellen Status des Arbeitnehmers als Grenzgänger, der sich aus Art. 15a Abs. 2 Sätze 1 und 2 DBA-Schweiz 1971/1989 ergibt (Denkschrift zum Verhandlungsprotokoll B. Artikel II, Bundestags-Drucksache 12/5196 S. 9) und der die Grundlage bildet für die sich anschließenden Regeln zur Durchführung der Quellenbesteuerung, haben die verfahrensrechtlichen Regelungen keinen Einfluss.

- 34 d) Das Zustimmungsgesetz enthält Regelungen zum Einbehalt der Abzugssteuer für einen deutschen Arbeitgeber eines in der Schweiz ansässigen Arbeitnehmers und im übrigen das Verhandlungsprotokoll (s. Nr. II. 5 Nr. III.) --nach dem maßgeblichen Schweizerischen Rechtsverständnis-- Regelungen für einen Schweizerischen Arbeitgeber eines in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Grenzgängers (Hundt, DB 1995, 171, zu III. 3.b bb [S. 176, Abs. 3 linke Spalte]). Hieraus ist jedoch nicht zu schließen, dass nur bei diesen Fallgestaltungen ein Arbeitnehmer Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 sein könne. Insbesondere ist aus dem Umstand, dass die Vertragsstaaten keine Regelung im DBA-Schweiz 1971/1989 getroffen haben zu den (verfahrensrechtlichen) Pflichten eines in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Arbeitgebers wegen der Abzugssteuer für die Arbeitsvergütungen eines ebenfalls in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Arbeitnehmers, der seine Tätigkeit in der Schweiz ausübt, nicht herzuleiten (neben anderen Erwägungen --siehe zuvor zu 1. c --), dass diesem Arbeitnehmer der Grenzgängerstatus nicht zuzuerkennen sei: Denn einer Regelung dieses Sachverhalts bedurfte es nicht. Aus § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 folgt nämlich, dass die P-AG als inländischer (BFH-Urteil vom 10. Januar 1992 VI R 117/90, BStBl II 1992, 720 zu 2.), zivilrechtlicher (Schmidt/Drenseck, EStG, Kommentar, 22. Aufl., 2003, § 38 Rn. 4; zur Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2004: § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG in der Fassung von Art. 1 Nr. 15 Buchstabe a Buchstaben bb des StÄndG 2003; Thürmer in: Blümich, Einkommensteuergesetz Körperschaftsteuergesetz Gewerbesteuergesetz, Kommentar, § 38 EStG Rn. 75) Arbeitgeber der Klägerin von deren --von der P-AG gezahlten-- Vergütung für das Streitjahr die Lohnsteuer einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen hatte, weil der Bundesrepublik Deutschland gemäß Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 das Besteuerungsrecht für die Arbeitsvergütungen der Klägerin als Grenzgängerin im Streitjahr zustand (BMF-Schreiben vom 9. November 2001 IV B 4 - S 1341 - 20/01, BStBl I 2001, 796 zu Tz. 4.4 --s. zuvor zu 1. a und b--).
- 35 e) Die Auffassung des erkennenden Senats, dass ein Arbeitnehmer, der seine Tätigkeit in der Schweiz ausübt, mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit als Grenzgänger der inländischen Besteuerung unterliegt, auch wenn er einen in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Arbeitgeber hat, steht in Übereinstimmung mit Sinn und Zweck der Grenzgängerregelung im DBA-Schweiz 1971/1989.
- 36 aa) Der Grund für die Sonderbehandlung (Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 15 Rn. 160a) der Grenzgänger liegt darin, dass diese den Mittelpunkt ihres Lebens an ihrem Wohnsitz haben und dass sie in dem Land, in dem sie arbeiten (Tätigkeitsstaat), lediglich ihren Beruf ausüben, ohne jedoch darüber hinaus engere Bindungen an dieses Land zu haben (BFH-Urteil vom 1. März 1963 VI 119/61 U BStBl III 1963, 212). Sie sind lediglich in die Arbeitsorganisation des Tätigkeitsstaates eingegliedert, im übrigen aber der Lebenswelt des Wohnsitzstaates/Ansässigkeitsstaates verhaftet (BFH-Beschluss vom 16. März 1994 I B 186/93, BStBl II 1994, 696 zu II. 2. b). Der Grenzgänger bleibt deshalb seinem Ansässigkeitsstaat verhaftet, weil er typischerweise den Mittelpunkt seines Lebens am Wohnsitz nicht aufgibt, und demzufolge stärker als der ins Ausland entsandte Arbeitnehmer, den der Art. 15 DBA-Schweiz mit dem vorrangigen Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates im Auge hat, dem Ansässigkeitsstaat verbunden ist (Prokisch in: Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 15 Rn. 132) bzw. in das dortige Leben integriert (Kamphaus/Büscher in: Struck/Kaminski/Köhler, a.a.O., Art 15 OECD-MA Rn 261 und 262).
- 37 bb) Dieser Zielsetzung würde es zuwiderlaufen, einen in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Arbeitnehmer eines Schweizerischen Arbeitgebers, der sich regelmäßig an seinen Arbeitsort in der Schweiz begibt und von dort auch regelmäßig zurückkehrt, mit seinen Einkünften aus der in der Schweiz ausgeübten unselbständigen Arbeit der inländischen Besteuerung und den Arbeitnehmer --wie im Fall der Klägerin-- eines

in Deutschland ansässigen Arbeitgebers bei im übrigen gleichen Bedingungen der Schweizerischen Besteuerung zu unterwerfen: Denn dieser hat auch weiterhin seinen Mittelpunkt seines Lebens am Wohnsitz, im übrigen ist er jedoch weniger in die Arbeitsorganisation des Tätigkeitsstaates eingegliedert, weil er für einen in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Arbeitgeber tätig wird. Dies rechtfertigt demzufolge sogar in einem größeren Maße das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates (der Bundesrepublik Deutschland) als im Falle des Tätigwerdens für einen in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber.

- 38 2. Eine Anrechnung der --von einem privaten Unternehmen (der A-AG) angemeldeten (BFH-Urteil vom 5. Februar 1992 I R 9/92, BStBl II 1992, 607)-- Schweizerischen (Z-ischen) Quellensteuer, die die Schweiz auf die Einkünfte erhoben hat, die die Klägerin durch ihre Tätigkeit in der Schweiz erzielte, auf die Einkommensteuer, ist nicht auf der Grundlage von Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz 1971/1989 gerechtfertigt.
- 39 Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz 1971/1989 (in Verbindung mit § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG 2002) kann nur eine solche Steuer angerechnet werden, die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen erhoben wurde (BFH-Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317 zu 1. b; BFH-Urteil vom 15. März 1995 I R 98/94, BStBl II 1995, 580, zu II. 3.). Da die Schweiz Steuern auf die Einkünfte der Klägerin als Grenzgängerin erhoben hat, für die der Bundesrepublik Deutschland gemäß Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 das Besteuerungsrecht zusteht, ist dies nicht in Übereinstimmung mit dem DBA-Schweiz geschehen. Diese Einkünfte sind, auch soweit sie auf die Tätigkeit der Klägerin in der Schweiz entfallen, abkommenswidrig in der Schweiz besteuert worden.
- 40 3. Die von der Schweiz erhobene Abzugssteuer ist gemäß § 34c Abs. 3 Alternative 3 EStG 2002 bei den Werbungskosten (Kuhn in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Kommentar, § 34c Rn. 126 i.V.m. Rn. 110; Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, Kommentar, § 34c EStG Rn. 321, jeweils mit weiteren Nachweisen) der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.
- 41 a) Nach § 34c Abs. 3 Alternative 3 EStG 2002 ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen eine ausländische Steuer vom Einkommen nach (§ 34c) Abs. 1 (EStG 2002) nicht angerechnet werden kann, weil keine ausländischen Einkünfte vorliegen, die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf Einkünfte entfällt, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen.
- 42 Die Vorschrift des § 34c Abs. 3 Alternative 3 EStG 2002 kommt im Streitfall unmittelbar zur Anwendung, weil die hier in Rede stehenden Einkünfte der Klägerin nicht als ausländische Einkünfte zu qualifizieren sind, ungeachtet der Vorschrift des § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG 2002 (Blümich/Wied, a.a.O., § 34c EStG Rn. 135), weil die Einkünfte jedenfalls nicht aus einem ausländischen Staat stammen (Probst in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 34c Anm. 200 [Lfg. 193 Juli 1998]; BFH-Urteil vom 1. April 2003 I R 39/02, BStBl II 2003, 869 zu II. 2.; anderer Auffassung: Urteil des FG München vom 22. April 2008 1 K 5245/04, juris). Die Einkünfte der Klägerin stammen deshalb nicht aus der Schweiz, weil der Schweiz insoweit kein Quellenbesteuerungsrecht zusteht, sondern die Bundesrepublik Deutschland wegen der Grenzgängereigenschaft der Klägerin die hier in Rede stehenden Einkünfte besteuern kann (Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989) und dies auch zutreffend getan hat (Timmermanns in: Lademann, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 34c Rn 176 und 177, mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung; anderer Auffassung: Urteil des FG München vom 22. April 2008 1 K 5245/04, juris). Aus diesem Grund kann die Klägerin die Schweizerische Quellensteuer, weil die diesbezüglichen Einkünfte demzufolge auch keine ausländischen Einkünfte im Sinne von § 34c Abs. 3 Alternativ 3 EStG 2002 sind, bei der Ermittlung ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehen (BFH-Urteil vom 19. März 2002 I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411 zu II. B. 4.; offen gelassen in: BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 1317 zu 1.a; anderer Auffassung: Urteil des FG München vom 22. April 2008 1 K 5245/04, juris). Auf die Entscheidung der Frage, ob die Einkünfte der Klägerin wegen ihrer Tätigkeit in der Schweiz im Sinne des § 34d Nr. 5 EStG

2002 ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen (oder nicht; Hinweis auf den BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 1317 zu 1.a), kommt es nicht an (Blümich/Wied, a.a.O., § 34c Rn. 91 a.E.).

- 43 b) Die in der Schweiz einbehaltene Abzugssteuer ist eine solche vom Einkommen (BFH-Urteil in BStBl II 1992, 607), die keinem Ermäßigungsanspruch unterliegt (Hinweis auf die Mitteilung der Finanzdirektion des Kantons Z/CH vom 15. Mai 2008). Die Erklärung der Eidgenössischen Steuerbehörde, dass ein Rückerstattungsanspruch bezüglich der (auf Rechnung der Klägerin) bezahlten Quellensteuer von 7.314,30 CHF nicht bestehe, begegnet keinen durchschlagenden Zweifeln des erkennenden Senats. Auch das FA hat keine Bedenken an dieser Erklärung geäußert (Hinweis in diesem Zusammenhang auf die Urteile des Niedersächsischen FG vom 28. Juli 1993 IX 756/88, EFG 1994, 106; des FG München vom 22. Juni 2006 15 K 857/03, EFG 2006, 1910). Sollte der von der Klägerin bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung im November 2007 (im Anschluss an den Erörterungstermin vom 19. Oktober 2007) gestellte Antrag auf Erstattung Erfolg haben, wäre die Klägerin verpflichtet, dies dem FA mitzuteilen (Hinweis auf § 153 der Abgabenordnung --AO--). In der Durchführung einer Erstattung läge ggf. ein Ereignis, das gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zurückwirken und eine Änderung des im vorliegenden Verfahren angefochtenen Bescheids rechtfertigen würde (BFH-Urteil vom 16. Juni 1996 I R 8/96, BStBl II 1997, 117 zu II. 2. a.E.; vgl. in diesem Zusammenhang: § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in der Fassung von Artikel 8 Nr. 6 des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Recht und zur Änderung weiterer Vorschriften [Richtlinien-Umsetzungsgesetz -EURLUMSG-] vom 9. Dezember 2004, BGBl I 2004, 3310).
- 44 c) Durch die Quellenbesteuerung der Schweiz für den hier in Rede stehenden Teil der Einkünfte der Klägerin, werden diese mangels Anrechnungsfähigkeit der Schweizerischen Abzugssteuer sowohl der deutschen als auch der Schweizerischen Besteuerung unterworfen (und dieser Zustand besteht seit dem Streitjahr und damit nunmehr seit 6 Jahren). Dieser erhöhten Belastung wird durch den Abzug der Schweizerischen Quellensteuer als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit in der Form eines begrenzten Steuerverzichts zu Lasten des deutschen Steuerfiskus entgegengewirkt (Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., § 34c EStG Rn. 316). Dies hält der Senat auch deshalb für gerechtfertigt, weil die Schweiz im übrigen „zweimal verliert“: Zum einen bei der Besteuerung des Arbeitslohns der Klägerin, die der Bundesrepublik Deutschland zukommt und zum anderen bei der Besteuerung des Unternehmens (der A-AG), das den hier in Rede stehenden Lohn der Klägerin als Betriebsaufwand in Abzug brachte (Hinweis auf die interne Kostenbelastungsvereinbarung lt. Bl. 35 und 122 der FG-Akten), wodurch sich dessen steuerbarer Gewinn minderte (Kolb in: Gocke Gosch Lang, Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, München 2005, S. 757 [S. 764] zu II. 2. b; Züger in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], a.a.O., S. 177 zu III. 1. und 2.).
- 45 d) Dem Abzug der Schweizerischen Quellensteuer nach § 34c Abs. 3 Alternative 3 EStG steht im Streitfall nicht die Regelung in Art. 15a Abs. 3 DBA-Schweiz entgegen. Danach wird die Schweizerische Quellensteuer (Abzugssteuer) für die Einkünfte von Grenzgängern außerhalb der Einkommensteuerfestsetzung gemäß § 36 EStG angerechnet (Schmidt/Heinicke, EStG Kommentar, 27. Aufl., 2008, § 36 Rn. 30). Im übrigen wird klarstellend (Hundt, DB 1995, 171, zu III. 4. a) die Anrechnung nach § 34c EStG ausdrücklich ausgeschlossen (Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2002 zu § 34c EStG H 212b; Handzik in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 34c Rn. 135). Im Streitfall erfolgte die Quellenbesteuerung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung jedoch nicht nach den Regeln der Abzugsbesteuerung für Grenzgänger (Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989), sondern nach den Regeln der Quellenbesteuerung für Einkünfte von Arbeitnehmern, die typischerweise Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1989 unterfallen. Deshalb richtet sich die Anrechnung der Schweizerischen Quellensteuer auf die deutsche Einkommensteuer nach der Vorschrift des § 34c (Abs. 3) EStG 2002. Hiervon ist der Senat bei den zuvor dargelegten Erwägungen ausgegangen.
- 46 4. Die Anweisungen des BMF vom 31. Oktober 1983 IV B 6 - S 2293 - 50/83 (BStBl I 1983, 470 -- Auslandstätigkeitserlass--) sind unter anderem deshalb im Streitfall nicht zu berücksichtigen, weil die streitige Tätigkeit der Klägerin in der Schweiz ausgeübt wurde und mit dieser ein Doppelbesteuerungsabkommen das

Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit regelt (Kuhn in: Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 34c Rn. 191; Hinweis im übrigen auf § 34c Abs. 5 EStG 2002).

- 47 5. Die Kostenentscheidung beruht (unter Berücksichtigung des Obsiegens und Unterliegens der Beteiligten) auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 48 6. Die Zulassung der Revision folgt aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Der Sache kommt grundsätzliche Bedeutung zu.