Urteil vom 14. März 2011, I R 23/10

Vergütungen eines Delegierten einer Schweizerischen Kapitalgesellschaft (Mitglied des Verwaltungsrates) - Beschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs von Art. 16 DBA-Schweiz 1992 - Rechtsgrund für die Zahlung einer Vergütung bei geschäftsführender als auch geschäftsführungsüberwachender Funktion - Wegfall der Bindung an die Würdigung des FG

BFH I. Senat

DBA CHE Art 15 Abs 4, DBA CHE Art 15a, DBA CHE Art 16, DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 1 S 1 Buchst d, DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 2, FGO § 118 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 18. Dezember 2009, Az: 3 K 131/07

Leitsätze

Vergütungen eines Delegierten einer Schweizerischen Kapitalgesellschaft (Mitglied des Verwaltungsrates), die auf der Grundlage eines Anstellungsvertrages für die geschäftsführende Tätigkeit gezahlt werden, unterfallen Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung, in der Vergütungen eines geschäftsführenden Mitglieds des Verwaltungsrates einer schweizerischen Kapitalgesellschaft als steuerpflichtig erfasst sind.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), Eheleute mit einem inländischen Wohnsitz im Streitjahr (1996), wurden vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) nach Maßgabe unbeschränkter Steuerpflicht zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war bei der C-AG, einer schweizerischen Aktiengesellschaft mit Sitz in Basel, seit der Gesellschaftsgründung (1990) beschäftigt. Die C-AG betrieb den Handel mit und die Vermittlung von Rohstoffen, Halb- und Fertigprodukten aller Art, insbesondere auf dem Gebiet der chemischen Industrie. Im Rahmen dieses Unternehmenszwecks hatte der Kläger die Aufgabe, für die C-AG insbesondere bei Chemieunternehmen in Osteuropa Kunststoffe aufzukaufen und sie an westeuropäische Abnehmer weiterzuverkaufen sowie internationale Geschäftskontakte zu pflegen. Im Streitjahr war neben dem Kläger noch ein Sachbearbeiter beschäftigt, der am Sitz der C-AG für die tatsächliche/technische Durchführung der vom Kläger erzielten Vertragsabschlüsse sorgte. Daneben waren für die Gesellschaft nur "freie Fremdarbeitskräfte" tätig.

3 Nach Ziffer 1 des Arbeitsvertrages vom 5./15. Januar 1990 erfolgte die Anstellung des Klägers als Geschäftsführer und "Delegierter" (dies ist nach Art. 718 Abs. 2 des schweizerischen Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] vom 30. März 1911 --OR-- ein Mitglied des Verwaltungsrates, dem die Außenvertretung der Gesellschaft übertragen ist). Die Bestellung zum Delegierten erfolgte durch den Verwaltungsrat der C-AG (Art. 5 der Statuten der C-AG und der Schwestergesellschaften i.V.m. Art. 11 ff. des Geschäftsreglementes der C-AG vom 9. Februar 1990 --Geschäftsreglement--). Zuvor war der Kläger durch die Generalversammlung der C-AG zum Mitglied des Verwaltungsrates ernannt worden. Der Kläger war mit der Funktion "Delegierter" und der Zeichnungsberechtigung "Einzelunterschrift" in das Handelsregister des Kantons Basel-Stadt eingetragen; die Eintragung war im Schweizerischen Handelsamtsblatt Bern veröffentlicht worden. Dem Verwaltungsrat gehörte im Streitjahr auch (als Verwaltungsratspräsident) der in Bern ansässige B an, dem ein Zeichnungsrecht "zu zweien" eingeräumt war. Sitzungen des Verwaltungsrates der C-AG fanden grundsätzlich einmal jährlich statt. Eine (gesonderte) Vergütung für seine Tätigkeit als Mitglied des Verwaltungsrates erhielt der Kläger nicht.

4 Nach den Angaben im Lohnausweis des Klägers behielt die C-AG vom "Bruttolohn Total" (160.000 CHF) Quellensteuer in Höhe von 28.480 CHF ein und führte sie an die Eidgenössische Steuerverwaltung ab. Nach der

Quellensteuerabrechnung des Finanzdepartements des Kantons Basel-Stadt vom 30. Juli 1998 betrug die Quellensteuer für den gesamten Bruttolohn insgesamt 34.400 CHF (21,5 %); eine Differenzierung nach kantonalen Abgaben und direkter Bundessteuer wurde nicht ausgewiesen.

5 Das FA hat den Kläger unter Hinweis auf die Anzahl der von ihm durch eine Auflistung ("Reiseliste") nachgewiesenen sog. Nichtrückkehrtage (über 60 Tage) zwar nicht als sog. Grenzgänger i.S. des Art. 15a Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Protokolls vom 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) --DBA-Schweiz 1992-- angesehen. Es hat aber den auf eine Tätigkeit in Drittstaaten bzw. in Deutschland entfallenden Teil des Bruttolohns unter Hinweis auf Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 unter Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einbezogen. Die Klage blieb erfolglos; zwar folgte das Finanzgericht (FG) der Auslegung des FA zu Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 nicht, stützte die Steuerfestsetzung (unter Beachtung des sog. Verböserungsverbots) aber auf Art. 16 bzw. Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz 1992 (FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 19. Dezember 2009 3 K 131/07, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 411).

6 Die Kläger rügen die Verletzung materiellen Rechts und beantragen, das angefochtene Urteil und den Einkommensteuerbescheid 1996 vom 20. Dezember 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2005 in der Weise zu ändern, dass Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit nicht mehr angesetzt werden, und die Einkommensteuer auf 0 DM (€) festzusetzen.

7 Das FA hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet; das FG hat die vom Kläger von der C-AG bezogenen Einnahmen zu Unrecht als steuerpflichtige Einkünfte in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einbezogen. Das Urteil des FG ist aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); unter Änderung des angefochtenen Steuerbescheids ist die Einkommensteuer 1996 auf 0 DM (€) herabzusetzen.

9 1. Die Kläger waren im Streitjahr gemäß § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1990) unbeschränkt steuerpflichtig; nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hatten die Kläger einen Wohnsitz im Inland. Die Kläger unterlagen daher mit allen in den Streitjahren erzielten Einkünften der Einkommensteuer. Ferner ist das FG ersichtlich davon ausgegangen, dass der Kläger aus abkommensrechtlicher Sicht in Deutschland ansässig war (Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz 1992); diese Einschätzung wird von den Verfahrensbeteiligten geteilt.

10 2. Die Ausübung des hiernach bestehenden Besteuerungsrechts findet aber, soweit es um die streitgegenständlichen Einkünfte des Klägers geht, in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 seine Grenze. Nach dieser Regelung werden bei einer in Deutschland ansässigen Person 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 nach dem Abkommen in der Schweiz besteuert werden können und die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Für die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit besteht nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 in der Schweiz ein Besteuerungsrecht; die Tätigkeit gilt auch als an diesem Ort ausgeübt.

11 a) Nach Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 können vorbehaltlich des Art. 15a DBA-Schweiz 1992 die Einkünfte einer in Deutschland ansässigen Person aus einer Tätigkeit als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft in der Schweiz besteuert werden, sofern die Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasst. Besteuert die Schweiz diese Einkünfte nicht, so können sie in Deutschland besteuert werden (Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz 1992).

12 b) Der Kläger unterfiel im Streitjahr dem in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 genannten Personenkreis.

13 aa) Nach den Feststellungen des FG war der Kläger Mitglied des Verwaltungsrates der C-AG und von dem

Verwaltungsrat zum "Delegierten" der C-AG bestimmt worden. Er gehörte damit einerseits in seiner Eigenschaft als Mitglied des Verwaltungsrates demjenigen Gremium an, das nach dem Schweizer Recht die Geschäftsführung der C-AG überwachte. Zugleich war er andererseits als "Delegierter" des Verwaltungsrates mit der Führung der laufenden Geschäfte der C-AG betraut. Er übte mithin in der letztgenannten Eigenschaft eine Funktion aus, die nach deutschem Recht der Vorstand einer AG wahrnimmt.

14 bb) Der "Delegierte" im Sinne des Schweizer Rechts wird zwar in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 nicht ausdrücklich aufgeführt. Er nimmt aber aus zivilrechtlicher Sicht eine Stellung ein, die im Hinblick auf die damit verbundene Leitungs- und Vertretungsmacht derjenigen des in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 genannten Prokuristen mindestens gleichsteht. Das rechtfertigt die Annahme, dass er in den von Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 erfassten Personenkreis einzubeziehen ist (so im Ergebnis auch Toifl in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 1998, S. 390 ff.; Ronge/Perroulaz/Sutter, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2010, 279, 280; Kubaile/Suter/Jakob, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz, 2. Aufl., S. 321 f.; a.A. FG Münster, Urteil vom 15. Dezember 1998 2 K 5021/96 E, EFG 1999, 371). Eine solche Auslegung ist nicht zuletzt deshalb sachgerecht, weil im Zweifel davon auszugehen ist, dass sich die Parteien eines Abkommens zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (DBA) wechselseitig gleich weit reichende Besteuerungsrechte einräumen wollen (Senatsurteil vom 5. März 2008 I R 54, 55/07, BFH/NV 2008, 1487); gegen diesen Grundsatz würde verstoßen, wenn man den in der Schweiz ansässigen Vorstand einer deutschen AG dem Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 zuordnen, den damit vergleichbaren in Deutschland ansässigen "Delegierten" einer Schweizer AG aber nicht. Eine solche Handhabung wäre nur dann gerechtfertigt, wenn Anhaltspunkte dafür bestünden, dass die Vertragsstaaten den "Delegierten" einer Schweizer Kapitalgesellschaft bewusst aus dem Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 ausgeschlossen haben; solche Anhaltspunkte bestehen aber nicht. Deshalb wird dieser Personenkreis ungeachtet des Fehlens einer ausdrücklichen Erwähnung in dieser Regelung von Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 erfasst.

15 cc) Der Senat geht hiernach nicht davon aus, dass die Einkünfte eines "delegierten Verwaltungsrats" einer Schweizer AG nur Art. 16 DBA-Schweiz 1992 unterfallen (so aber Beiser, Steuer & Wirtschaft International --SWI-- 2000, 199, 201 ff.; Aigner in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2003, S. 89, 94 ff.; Stefaner, SWI 2004, 68, 70 ff.; s.a. FG Münster, Urteil in EFG 1999, 371). Er schließt sich vielmehr der vorherrschenden Ansicht an, nach der Art. 16 DBA-Schweiz 1992 nur dann anwendbar sein kann, wenn die Aufgaben eines Verwaltungsratsmitglieds sich auf die Überwachung der Geschäftsleitung beschränken. Auf dieser Grundlage hat der erkennende Senat auch in seinem zum DBA-Schweiz 1992 ergangenen Urteil vom 11. November 2009 I R 15/09 (BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602) darauf verwiesen, dass der dortige Kläger als Mitglied des Verwaltungsrates (nur) eine Überwachungsfunktion bezüglich der Geschäftsführung ausgeübt hat, was die Anwendung des Art. 16 DBA-Schweiz 1992 in diesem Streitfall ermöglichte (s.a. zu anderen DBA: Senatsurteil in BFH/NV 2008, 1487 [DBA-Belgien]; Senatsurteil vom 5. Oktober 1994 I R 67/93, BFHE 175, 424, BStBl II 1995, 95 [DBA-Kanada]; Senatsurteil vom 23. Februar 2005 I R 46/03, BFHE 209, 241, BStBl II 2005, 547 [DBA-Spanien]). Diese Beschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs wird auch von der Rechtsprechung in der Schweiz (Steuerrekurskommission Basel-Stadt vom 24. Januar 2008 [zum DBA Schweiz-Frankreich], abgedruckt in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 15.1 Nr. 81) und in Österreich (Verwaltungsgerichtshof, Erkenntnis vom 31. Juli 1996 92/13/0172, www.ris.bka.gv.at; s.a. Lang, SWI 1996, 427) sowie von weiten Teilen der Literatur getragen (z.B. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, MA Art. 16 Rz 2, 12 f., 15 ff., 22; Brandis, ebenda, Schweiz Art. 16 Rz 2, 16, 25; Kempermann in Flick/Wassermeyer/ Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 16 Rz 21, 23 f.; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 16 Rz 12; Wilke in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 16 OECD-MA Rz 1, 7, 19 f.; Schmidt in Haase, AStG/DBA, MA Art. 16 Rz 18, 22; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 16.452; Höhn, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl., S. 198 f.; Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., S. 437 f.; Kubaile/Suter/Jakob, a.a.O., S. 321 f.; Sutter/ Burgstaller in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, a.a.O., S. 49, 60 ff.; Ronge/Perroulaz/Sutter, IStR 2010, 279, 280). Sie führt im Streitfall dazu, dass die Tätigkeit des Klägers nicht Art. 16 DBA-Schweiz 1992, sondern Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 unterfällt. Eine andere Beurteilung könnte allenfalls dann angezeigt sein, wenn Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 hinter Art. 16 DBA-Schweiz 1992 zurückträte; das ist aber nach dem Wortlaut der Vorschrift, der einen Nachrang nur gegenüber Art. 15a DBA-Schweiz 1992 bestimmt, nicht der Fall.

16 dd) Im Streitfall kann ferner davon ausgegangen werden, dass die von der C-AG gezahlte Vergütung der Tätigkeit des Klägers als "Delegierter" zuzuordnen ist. Die davon abweichende Würdigung seitens des FG, dass der Kläger

diese Vergütung ausschließlich in seiner Eigenschaft als Verwaltungsrat der C-AG --und damit nicht für seine geschäftsleitende, sondern nur für eine überwachende Tätigkeit-- erhalten habe, wird von den Feststellungen des FG nicht getragen und ist deshalb für den Senat nicht bindend.

17 aaa) Dem Verwaltungsrat i.S. des Art. 707 ff. OR, der die Gesellschaft nach außen vertritt (Art. 718 Abs. 1 Satz 1 OR), sind besondere Aufgaben übertragen; als unübertragbare und unentziehbare Aufgabe sieht die Nr. 1 von Art. 716a Abs. 1 OR "die Oberleitung der Gesellschaft und die Erteilung der nötigen Weisungen" vor, sowie dessen Nr. 5 "die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen ...". Darüber hinaus führt der Verwaltungsrat --durch alle Mitglieder "gesamthaft"-- die Geschäfte der Gesellschaft, soweit er die Geschäftsführung nicht übertragen hat (Art. 716 Abs. 2, Art. 716b Abs. 3 OR). Dazu heißt es in Art. 716b Abs. 1 OR, dass die Statuten den Verwaltungsrat ermächtigen können, die Geschäftsführung nach Maßgabe eines Organisationsreglementes ganz oder zum Teil an einzelne Mitglieder oder an Dritte zu übertragen. Eine solche Delegation --und zwar auf den Kläger-- ist nach den Feststellungen des FG im Streitfall erfolgt.

18 bbb) Auch wenn ein geschäftsführender Verwaltungsrat damit rechtlich sowohl geschäftsführende als auch geschäftsführungsüberwachende Funktionen hat, ist der Rechtsgrund für die Zahlung einer Vergütung --als maßgeblicher Zuordnungsgrund (insoweit zutreffend FG Münster, Urteil in EFG 1999, 371)-- im Zweifel zumindest auch der Geschäftsleitung zuzuordnen. Denn einerseits bleibt, wenn der Verwaltungsrat der Gesellschaft mit Blick auf die Verwaltungsratstätigkeit keine gesonderte Vergütung (z.B. "Honorar" als Forderung aus Dienstvertrag oder Auftrag; Sitzungsgeld) beschließt, diese Tätigkeit ohne Vergütung (s.a. Kempermann in Flick/Wassermeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 16 Rz 25 a.E.; für den deutschen Aufsichtsrat s.a. § 113 Abs. 1 Satz 1 des Aktiengesetzes). Andererseits wird eine geschäftsführende Tätigkeit auch mit Blick auf eine damit verbundene arbeitstägliche Belastung nicht ohne gesonderte Entgeltvereinbarung ("Arbeitslohn") ausgeübt werden. Nicht ausgeschlossen erscheint zwar im Einzelfall, eine Aufteilung gemischt-veranlasster Vergütungen bei vorhandenen objektiven Abgrenzungskriterien vorzunehmen (s. Senatsurteil in BFHE 209, 241, BStBl II 2005, 547; Ronge/Perroulaz/Sutter, IStR 2010, 279, 280), etwa wenn der Verwaltungsrat eine Vergütung der Mitglieder beschließt, die Vergütung aber für das geschäftsführende Mitglied mit seinem Anspruch aus einer Geschäftsführervereinbarung verrechnet wird (zum Ausschluss einer Aufteilung bei fehlenden objektiven Kriterien und zur Zuweisung der Vergütung nach ihrem "bestimmenden wirtschaftlichen Gehalt", der in aller Regel im Bereich der geschäftsführenden Tätigkeit liegen wird, s. ebenfalls Senatsurteil in BFHE 209, 241, BStBl II 2005, 547; Prokisch in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 16 Rz 15; Wilke in Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O., Art. 16 OECD-MA Rz 8, 20 a.E.). Die Möglichkeit einer solchen Aufteilung hat das FG aber ausdrücklich verneint. Das allein spricht schon dafür, die vom Kläger bezogene Vergütung dessen Geschäftsleitungstätigkeit und damit abkommensrechtlich Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 zuzuordnen.

19 ccc) Hinzu kommt, dass die streitigen Einkünfte des Klägers auf einem Arbeitsvertrag beruhen, der noch vor der Bestellung des Klägers zum Verwaltungsrat der C-AG abgeschlossen worden ist. Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG stammt der Arbeitsvertrag vom 5./15. Januar 1990, während der Kläger erst am 9. Februar 1990 in den Verwaltungsrat der C-AG berufen worden ist. Auch wenn zwischen beiden Ereignissen nur wenige Wochen lagen, unterstreicht diese zeitliche Abfolge immerhin, dass die im Anstellungsvertrag vereinbarten Bezüge zumindest in erster Linie für die Tätigkeit des Klägers als Geschäftsleiter der C-AG gezahlt worden sind. Damit stimmt überein, dass der Kläger der C-AG seine Arbeitskraft mit festgelegter wöchentlicher Arbeitszeit und Urlaubsanspruch schuldete. Und schließlich spricht auch die Höhe der Bezüge dafür, dass diese nicht eine überwachende, sondern zumindest im Wesentlichen die geschäftsleitende Tätigkeit des Klägers abgelten sollte. Daher unterfällt die Vergütung, nachdem eine Aufteilungsmöglichkeit insoweit nicht besteht, vollen Umfangs dem Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992.

20 c) Das FG hat nicht festgestellt, dass die Tätigkeit des Klägers lediglich Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasste (Art. 15 Abs. 4 Satz 1 letzter Halbsatz DBA-Schweiz 1992). Außerdem wurden die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit für die C-AG in der Schweiz besteuert (Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz 1992).

21 3. Die Anwendung des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 wird im Streitfall nicht durch Art. 15a DBA-Schweiz 1992 ausgeschlossen. Denn der Kläger ist kein Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1992, da er im Streitjahr an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992).

22 a) Nach Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 sind Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragsstaat zu besteuern, in dem dieser ansässig ist.

Grenzgänger i.S. des Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1992 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die im anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1992). Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, so entfällt nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992 die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn sie bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.

23 b) Im Streitfall hat der Kläger als Gegenstand der Feststellungen des FG zur Überzeugung des Tatsachengerichts nachgewiesen, dass er an über 60 Tagen durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Dienstreisen mit auswärtiger Übernachtung unternommen hat. Damit hat der Kläger nach den Maßgaben des Senaturteils in BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602, auf das für Einzelheiten zu verweisen ist, über 60 Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992 nachgewiesen, so dass die Grenzgängereigenschaft im Streitfall nicht erfüllt ist.

24 4. Das FG hat zutreffend berücksichtigt, dass die Tätigkeit des Klägers i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 als in der Schweiz ausgeübt gilt; der Senat verweist, um insoweit Wiederholungen zu vermeiden, auf das Senatsurteil vom 11. November 2009 I R 83/08 (BFHE 227, 402, BStBl II 2010, 781).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de