Urteil vom 30. September 2020, I R 37/17

Nichtrückkehrtage i.S. der Grenzgängerregelung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2002

ECLI:DE:BFH:2020:U.300920.IR37.17.0

BFH I. Senat

DBA CHE Art 15a Abs 2 S 2, DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 1 S 1 Buchst d, GG Art 20 Abs 3, AO § 2 Abs 2 S 1, KonsVerCHEV § 8 Abs 1 S 3, KonsVerCHEV § 8 Abs 5 S 2, FGO § 53 Abs 2, FGO § 120 Abs 1 S 1, ZPO § 174, EStG VZ 2010 , OECDMustAbk Art 25 Abs 3, VtrRKonv Art 31 Abs 3, GG Art 80 Abs 1 S 2, OECD-MA Art 25 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 05. April 2017, Az: 3 K 3729/16

Leitsätze

Tage, an denen der Steuerpflichtige von einer Geschäftsreise aus dem Drittland tatsächlich an seinen Wohnsitz zurückkehrt, gehören nicht zu den Nichtrückkehrtagen i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2002. Entsprechendes gilt für Geschäftsreisen an Wochenend- und Feiertagen, sofern die Arbeit an diesen Tagen nicht ausdrücklich im Arbeitsvertrag vereinbart ist und der Arbeitgeber für die an diesen Tagen geleistete Arbeit weder einen anderweitigen Freizeitausgleich noch ein zusätzliches Entgelt gewährt, sondern lediglich die Reisekosten übernimmt. Die anders lautenden Regelungen des § 8 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 Satz 2 KonsVerCHEV vom 20.12.2010 verstoßen gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 06.04.2017 - 3 K 3729/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die steuerliche Behandlung der Einkünfte des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) aus seiner Tätigkeit als Vizedirektor einer Schweizerischen Aktiengesellschaft.

2 Der Kläger wohnte im Streitjahr (2010) im Inland. Dort war er auch ansässig i.S. des Art. 4 Abs. 1 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 11.08.1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 12.03.2002 (BGBl II 2003, 68, BStBl I 2003, 166) --DBA-Schweiz 1971/2002--.

3 Der Kläger war seit ... Arbeitnehmer der X AG mit Sitz in .../Schweiz (X AG). Laut Arbeitsvertrag betrug sein Arbeitspensum 40 Stunden pro Woche, verteilt auf Montag bis Freitag. Mit Beschluss des Verwaltungsrats der X AG vom ... wurde er als Vizedirektor eingegliedert. In das Handelsregister ... wurde zunächst nur das Zeichnungsrecht "Kollektivunterschrift zu zweien" eingetragen. Die Eintragung der Funktionsbezeichnung "Vizedirektor" erfolgte erst nach Ablauf des Streitjahres.

4 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ging der Kläger von 65 Nichtrückkehrtagen i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/2002 aus, so dass er nicht als Grenzgänger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der inländischen Besteuerung unterliege. Zu den Nichtrückkehrtagen zählte er sowohl Wochenendtage als auch Tage, an denen er von einer Drittland-Geschäftsreise an seinen inländischen Wohnsitz zurückgekehrt war.

Stattdessen folge aus Art. 15 Abs. 4 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1971/2002 die Freistellung der streitigen Einkünfte von der deutschen Besteuerung.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) verneinte ebenfalls die Grenzgängereigenschaft des Klägers gemäß Art. 15a DBA-Schweiz 1971/2002 und ging hierfür sogar von 67 Nichtrückkehrtagen aus. Mangels Eintragung der Funktion des Vizedirektors in das Handelsregister verneinte das FA allerdings auch die Anwendung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/2002. Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 16.07.2012 unterwarf es deshalb denjenigen Teil des Arbeitslohns, der auf die Ausübung der Tätigkeit in Drittstaaten oder im Inland entfiel, der inländischen Besteuerung (63/240 des Bruttoarbeitslohns). Die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung nach Art. 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 DBA-Schweiz 1971/2002 einbehaltene Quellensteuer in Höhe von 4,5 % wurde in dem Bescheid nicht berücksichtigt. Den Einspruch des Klägers wies das FA mit der Einspruchsentscheidung vom 27.02.2013 als unbegründet zurück.

6 Die hiergegen gerichtete Klage hatte im ersten Rechtsgang keinen Erfolg (Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 19.12.2013 - 3 K 1189/13). Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) das FG-Urteil wegen eines Verfahrensfehlers aufgehoben hatte (Urteil vom 20.07.2016 - I R 40/14, BFH/NV 2017, 312), wies das FG die Klage im zweiten Rechtsgang mit Urteil vom 06.04.2017 - 3 K 3729/16 erneut als unbegründet ab. Entgegen der Auffassung der Beteiligten sei der Kläger im Streitjahr als Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/2002 anzusehen und damit der inländischen Einkommensteuer zu unterwerfen. Er habe nicht mehr als 60 Nichtrückkehrtage nachgewiesen, da sowohl Wochenendtage als auch Tage, an denen der Kläger von einer Drittland-Geschäftsreise an seinen inländischen Wohnsitz zurückgekehrt sei, keine Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2002 seien. Die hiervon abweichenden Regelungen in § 8 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 Satz 2 der Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 20.12.2010 (BGBl I 2010, 2187, BStBl I 2011, 146 --KonsVerCHEV--) seien wegen Verstoßes gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes unwirksam und darüber hinaus erst ab dem Inkrafttreten der KonsVerCHEV am 23.12.2010 anwendbar. Da der Arbeitslohn aufgrund des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots weiterhin nur teilweise erfasst werde, könne auch die Schweizerische Quellensteuer zu keiner Änderung des angefochtenen Bescheids führen. Eine abweichende Steuerfestsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen i.S. des § 163 Satz 3 der Abgabenordnung in der für das Streitjahr geltenden Fassung (AO) liege ebenfalls nicht vor.

7 Der Kläger macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 16.07.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.02.2013 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt wird.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

9 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision des Klägers ist zulässig. Die Revisionsfrist war am 26.05.2017, dem Tag, an dem die Revision beim BFH einging, noch nicht abgelaufen, da sie erst am 25.04.2017 begann und am 26.05.2017 endete.

11 1. Die Revisionsfrist von einem Monat beginnt mit der Zustellung des vollständigen FG-Urteils (§ 120 Abs. 1 Satz 1 FGO). Gemäß § 53 Abs. 2 FGO ist ein FG-Urteil von Amts wegen nach den Vorschriften der Zivilprozessordnung (ZPO) zuzustellen. Danach durfte das FG-Urteil u.a. an Anwälte und Steuerberater gegen Empfangsbekenntnis --auch durch Telekopie (Fax)-- zugestellt werden (§ 174 Abs. 1 und 2 ZPO). Zum Nachweis der Zustellung genügt bei dieser Zustellungsform das mit Datum und Unterschrift des Adressaten versehene Empfangsbekenntnis (§ 174 Abs. 4 Satz 1 ZPO), welches durch Telekopie an das Gericht zurückgesandt werden kann (§ 174 Abs. 4 Satz 2 ZPO).

12 2. Im Streitfall weist das von der bevollmächtigten Rechtsanwältin unterschriebene und an das Gericht per Fax zurückgesandte Empfangsbekenntnis den 25.04.2017 als Tag der Zustellung des FG-Urteils aus. Dadurch ist grundsätzlich der volle Beweis dafür erbracht, dass das Urteil tatsächlich an diesem Tag zugestellt worden ist (vgl.

BFH-Beschlüsse vom 14.10.1998 - IV R 10/98, BFH/NV 1999, 500; vom 23.02.2006 - IX B 206/05, BFH/NV 2006, 1667; vom 22.09.2015 - V B 20/15, BFH/NV 2016, 50).

13 Für einen möglichen Gegenbeweis reicht der Hinweis des FA auf die Angaben der Prozessbevollmächtigten in der Revisionsschrift vom 26.05.2017 nicht aus. Dort wird lediglich ausgeführt, dass das FG-Urteil am 24.04.2017 "zugegangen" sei. Diese Aussage kann den durch das Empfangsbekenntnis erbrachten Beweis schon deshalb nicht entkräften, weil der Tag des Eingangs im Büro der Prozessbevollmächtigten nicht mit dem Tag der Zustellung identisch sein muss. Vielmehr ist der Tag der Zustellung (erst) derjenige Tag, an dem der Zustellungsadressat vom Zugang des übersandten Schriftstücks Kenntnis erlangt und es empfangsbereit entgegengenommen hat (Senatsurteil vom 25.01.2005 - I R 54/04, BFH/NV 2005, 1572, m.w.N.).

14 3. Aufgrund des Fristbeginns am 25.04.2017 und des gesetzlichen Feiertages am 25.05.2017 (Christi Himmelfahrt) endete die einmonatige Revisionsfrist am 26.05.2017 (§ 54 Abs. 2 FGO i.V.m. § 222 Abs. 1 und 2 ZPO sowie § 188 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs).

III.

15 Die Revision ist aber unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen. Der Kläger ist als Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/2002 anzusehen. Seine Einkünfte aus der Tätigkeit als Vizedirektor bei der Schweizerischen X AG sind im Streitjahr unter Beachtung des Verböserungsverbots in die Bemessungsgrundlage der inländischen Einkommensteuer einzubeziehen.

16 1. Der Kläger war gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) unbeschränkt steuerpflichtig. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hatte er einen Wohnsitz im Inland und unterlag daher mit sämtlichen im Streitjahr erzielten Einkünften i.S. des § 2 Abs. 1 EStG der inländischen Einkommensteuer.

17 2. Die Ausübung des inländischen Besteuerungsrechts ist hinsichtlich der streitigen Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) nicht durch Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1971/2002 eingeschränkt. Zwar sieht diese Vorschrift bei einer in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässigen Person unter bestimmten Voraussetzungen vor, die aus der Schweiz stammenden Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen i.S. des Art. 15 DBA-Schweiz 1971/2002 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall aber nicht vor, da der Kläger als Grenzgänger i.S. des vorrangigen Art. 15a DBA-Schweiz 1971/2002 anzusehen ist (Senatsurteil vom 17.11.2010 - I R 76/09, BFHE 232, 68, BStBl II 2012, 276 unter Hinweis auf dessen Wortlaut "ungeachtet des Artikels 15").

18 a) Nach Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2002 sind Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragsstaat zu besteuern, in dem dieser ansässig ist. Grenzgänger ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2002). Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, so entfällt ihre Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn sie bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahrs an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2002). Ergänzend heißt es in Nr. II.2. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18.12.1991 (BGBl II 1993, 1889, BStBl I 1993, 929 --Verhandlungsprotokoll--), Arbeitstage im Sinne dieser Regelung seien die in dem Arbeitsvertrag vereinbarten Tage. Diese Bestimmung enthält nach ständiger Rechtsprechung des Senats eine verbindliche Vorgabe für die Auslegung des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2002 (Senatsurteil vom 13.11.2013 - I R 23/12, BFHE 244, 270, BStBl II 2014, 508, m.w.N.).

19 b) In Übereinstimmung mit den Beteiligten ist das FG davon ausgegangen, dass der Kläger gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/2002 in Deutschland ansässig war und für seine Tätigkeit als Vizedirektor der X AG im Streitjahr Einkünfte aus unselbständiger Arbeit erzielte. Insoweit sind keine Rechtsfehler erkennbar.

20 c) Darüber hinaus hat das FG zu Recht entschieden, dass der Kläger entgegen der Annahme der Beteiligten nicht mehr als 60 Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2002 nachgewiesen hat und deshalb als Grenzgänger anzusehen ist.

21 aa) Nach der Rechtsprechung des Senats (Urteile vom 11.11.2009 - I R 15/09, BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602, m.w.N.; vom 09.06.2010 - I R 115/08, BFH/NV 2010, 2275) führen Tage, an denen der Steuerpflichtige von einer

Geschäftsreise aus einem Drittland tatsächlich an seinen Wohnsitz zurückkehrt, nicht zu Nichtrückkehrtagen i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2002. Der Wortsinn des Begriffs Rückkehr schließt es aus, eine tatsächliche Rückkehr an den Wohnsitz als Nichtrückkehrtag anzusehen. Dies wird durch den Zweck der Grenzgängerregelung bestätigt, der engeren Bindung zum Ansässigkeitsstaat Rechnung zu tragen. Eine tatsächliche Rückkehr an den Wohnsitz kann nicht zu einer Lockerung dieser Bindung führen. Vielmehr hat jede tatsächliche Rückkehr an den Wohnsitz --unabhängig von ihrem Ausgangspunkt-- eine Stärkung der Bindung zum Ansässigkeitsstaat zur Folge.

22 Darüber hinaus zählen nach der Rechtsprechung des Senats (Urteile in BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602, m.w.N.; in BFH/NV 2010, 2275; vom 12.10.2010 - I R 86/08, BFH/NV 2011, 579; in BFHE 232, 68, BStBl II 2012, 276) auch Geschäftsreisen an Wochenend- und Feiertagen nicht zu den Nichtrückkehrtagen i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2002, sofern die Arbeit an diesen Tagen nicht ausdrücklich im Arbeitsvertrag vereinbart ist und der Arbeitgeber für die an diesen Tagen geleistete Arbeit weder einen anderweitigen Freizeitausgleich noch ein zusätzliches Entgelt gewährt, sondern lediglich die Reisekosten übernimmt. Dies ergibt sich insbesondere aus der für die Gerichte bindenden Regelung in Nr. II.2. des Verhandlungsprotokolls. Danach sind Arbeitstage i.S. des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2002 (nur) die in dem Arbeitsvertrag vereinbarten Tage.

23 bb) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, an denen der Senat festhält, hat das FG von den 67 Nichtrückkehrtagen, die das FA dem angegriffenen Einkommensteuerbescheid 2010 zugrunde gelegt hat, zu Recht insgesamt 12 Tage abgezogen und damit nur 55 Nichtrückkehrtage ermittelt. Zum einen waren nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) insgesamt sechs Tage als Nichtrückkehrtage berücksichtigt worden, an denen der Kläger von Geschäftsreisen in die Vereinigten Staaten von Amerika tatsächlich an seinen Wohnort in Deutschland zurückgekehrt war. Zum anderen waren bei den Geschäftsreisen insgesamt sechs weitere Wochenend- und Feiertage berücksichtigt worden, obwohl die Arbeit an diesen Tagen nach den Feststellungen des FG nicht ausdrücklich vereinbart war und die X AG für die an diesen Tagen geleistete Arbeit weder Freizeitausgleich noch eine zusätzliche Bezahlung leistete. Vielmehr sah der Arbeitsvertrag des Klägers nach den Feststellungen des FG lediglich die Wochentage Montag bis Freitag als Arbeitstage vor. Etwaige Einzelweisungen des Vorgesetzten erfüllen nicht das aus Nr. II.2. des Verhandlungsprotokolls folgende Erfordernis einer arbeitsvertraglichen Regelung.

24 d) § 8 Abs. 1 Satz 3 KonsVerCHEV, nach dem bei mehrtägigen Geschäftsreisen alle Wochenend- und Feiertage als Nichtrückkehrtage anzusehen sind, sofern der Arbeitgeber die Reisekosten trägt, sowie § 8 Abs. 5 Satz 2 KonsVerCHEV, nach dem eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten stets zu den Nichtrückkehrtagen zählen, führen zu keinem anderen Ergebnis.

25 aa) Ermächtigungsgrundlage für die KonsVerCHEV ist der durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) eingefügte § 2 Abs. 2 Satz 1 AO. Mit dieser Regelung wollte der Gesetzgeber zwischenstaatlichen Konsultationsvereinbarungen i.S. des Art. 25 Abs. 3 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen) den Rang einer Rechtsverordnung verleihen. Hintergrund war die Rechtsprechung des Senats (Urteile vom 02.09.2009 - I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387; I R 90/08, BFHE 226, 267, BStBl II 2010, 394), dass behördliche Konsultationsvereinbarungen für Gerichte keine bindende Wirkung haben.

26 bb) § 8 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 Satz 2 KonsVerCHEV verstoßen aber gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) und sind daher vom Senat als unwirksam zu verwerfen. Durch die im Rang einer Rechtsverordnung stehende KonsVerCHEV kann keine Regelung getroffen werden, die dem im Rang eines Gesetzes stehenden DBA-Schweiz 1971/2002 widerspricht oder dessen Lücken ergänzt. Vielmehr ist die "Grenzmarke" des Wortlauts des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/2002 zu beachten (Senatsurteil vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326, m.w.N.).

27 Diesen Anforderungen werden weder § 8 Abs. 1 Satz 3 KonsVerCHEV noch § 8 Abs. 5 Satz 2 KonsVerCHEV gerecht. Wie bereits ausgeführt, stützt der Senat sein von diesen Vorschriften abweichendes Verständnis gerade auf den Wortlaut des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/2002 sowie auf die ausdrückliche Regelung in Nr. II.2. des Verhandlungsprotokolls, auf das im Zustimmungsgesetz vom 30.09.1993 (BGBl II 1993, 1886, BStBl I 1993, 927) Bezug genommen wird. Auf die Schlussfolgerungen der Völkerrechtskommission der Vereinten Nationen, auf die das BMF im Revisionsverfahren ausdrücklich Bezug genommen hat und die mit der Resolution A/Res/73/202 vom 20.12.2018 von der Generalversammlung der Vereinten Nationen offiziell zur Kenntnis genommen worden sind, kommt es unter diesen Umständen nicht an. Zwar wird in diesen Schlussfolgerungen ausgeführt, "spätere

Übereinkünfte" und eine "spätere Praxis" gemäß Art. 31 Abs. 3 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.05.1969 (BGBl II 1985, 927) seien Mittel zur Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrags. Dies gilt aber nur im Rahmen möglicher Auslegungen des völkerrechtlichen Vertrags und kann nicht zu einer Überschreitung der Wortlautgrenze führen.

28 cc) Ob § 8 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 Satz 2 KonsVerCHEV darüber hinaus wegen fehlender Bestimmtheit (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG) der Ermächtigungsgrundlage des § 2 Abs. 2 AO zu verwerfen sind oder insoweit der Bezugsrahmen der Zustimmungsgesetze zum DBA-Schweiz 1971/2002 den Anforderungen an die Bestimmtheit genügt (vgl. auch Senatsurteile in BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326 zu § 24 Abs. 1 Satz 2 KonsVerCHEV; vom 30.05.2018 - I R 62/16, BFHE 262, 54 zu § 9 Abs. 1 KonsVerCHEV), braucht unter diesen Umständen nicht weiter erörtert zu werden. Entsprechendes gilt für den Umfang der Verwerfungskompetenz des Senats im Fall einer fehlenden Bestimmtheit der Ermächtigungsgrundlage.

29 dd) Im Übrigen würde eine durch § 8 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 Satz 2 KonsVerCHEV bewirkte Änderung der Ermittlung der Nichtrückkehrtage nach der Rechtsprechung des Senats allenfalls für den Zeitraum ab deren Inkrafttreten am 23.12.2010 (§ 26 KonsVerCHEV) gelten. § 25 KonsVerCHEV i.V.m. Art. 97 § 1 Abs. 9 Satz 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung i.d.F. des JStG 2010, wonach die KonsVerCHEV bereits für Besteuerungssachverhalte ab dem 01.01.2010 anwendbar sein soll, ändert daran nichts (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326). Im Streitfall liegen die entscheidenden Tage aber vor dem 23.12.2010.

30 e) Ob die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/2002 erfüllt sind, obwohl die Funktion des Klägers als Vizedirektor erst später in das Handelsregister eingetragen worden ist, kann wegen der Vorrangigkeit des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/2002 im Streitfall offen bleiben.

31 3. Auch wenn Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2002 vorsieht, die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in vollem Umfang in die Bemessungsgrundlage der inländischen Einkommensteuer einzubeziehen, ist der Senat wegen des Verbots der Verböserung im finanzgerichtlichen Verfahren an die nur teilweise Einbeziehung dieser Einkünfte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 gebunden.

32 Das FG hat zu Recht entschieden, dass unter diesen Umständen auch eine etwaige Berücksichtigung der Schweizerischen Quellensteuer zu keiner Änderung des angefochtenen Bescheids führen kann und deshalb nicht weiter zu erörtern ist. Aufgrund des geringen Umfangs der Tätigkeiten des Klägers in Drittstaaten gilt dies auch für die Frage, ob derjenige Teil der Einkünfte, der sich auf Tätigkeiten in Drittstaaten bezieht, nach den mit diesen Staaten bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (im Streitfall nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika) in Deutschland besteuert werden kann (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 19.04.1999 - I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317).

33 4. Schließlich ist das FG rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass die Entscheidung des FA, der Kläger sei kein Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/2002, keine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) darstellt.

34 Zwar kann eine Billigkeitsmaßnahme, die als eigenständiger Verwaltungsakt ergeht (Senatsurteil in BFH/NV 2011, 579) und hinsichtlich der Steuerfestsetzung einen Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO darstellt (Senatsbeschluss vom 12.07.2012 - I R 32/11, BFHE 237, 307, BStBl II 2015, 175, m.w.N.), mit der Steuerfestsetzung verbunden werden (§ 163 Satz 3 AO). Im Streitfall ergibt aber eine Auslegung des angefochtenen Einkommensteuerbescheids nach den für den Kläger erkennbaren Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 237, 307, BStBl II 2015, 175), dass keine Billigkeitsmaßnahme getroffen worden ist. Denn das FA hat sich allein auf die Anwendung der KonsVerCHEV gestützt.

35 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de