

FG Baden-Württemberg Urteil vom 1.4.2008, 11 K 90/06

Abgrenzung des Art. 15 DBA-Schweiz und Art. 15a DBA-Schweiz - Untersuchungshaft als beruflich bedingte Nichtrückkehrtage im Sinne der Grenzgängerregelung

Tatbestand

- 1 Streitig ist, ob Einkünfte des Klägers in den Streitjahren 2001 und 2002 aus einer Tätigkeit in Dritt ländern für eine schweizerische Kapitalgesellschaft in der Schweiz oder in der Bundesrepublik steuerpflichtig sind.
- 2 Der Kläger war einzelzeichnungsberechtigter Direktor der im Handelsregister des Kantons X eingetragenen Co AG, die am 10. Oktober 1983 ins Handelsregister des Kantons X eingetragen wurde. Am 9. Juni 1989 und 1. November 1991 wurden die Statuten geändert. Der Sitz der Gesellschaft befand sich in O / Schweiz,. Das voll liberierte Aktienkapital betrug 50.000 Schweizer Franken (Sfrs). DU war Mitglied des Verwaltungsrates. Wegen der Einzelheiten wird auf den Handelsregisterauszug (FG-Akte 11 K 91/06, Bl. 173) Bezug genommen.
- 3 Die Gesellschaft befasste sich mit dem Handel von Flugzeugen und Flugzeugteilen auf zivilem und militärischem Gebiet. Der Kläger war weltweit tätig und führte sowohl die Verhandlungen bezüglich des Ankaufs bei Lieferanten, als auch mit Kunden bezüglich des Verkaufes von Flugzeugteilen und Flugzeugen. Sowohl die Einkäufe als auch die Verkäufe fanden international statt. Die Kunden waren schwerpunktmäßig im nahen und fernen Osten angesiedelt, wobei es sich teilweise um staatliche, halbstaatliche und zivile Luftfahrtorganisationen handelte. Die Co AG AG hatte eine Militärlizenz, die sie nach Schweizer Recht berechnigte, auch militärisch brauchbare G üter zu exportieren. Hierfür musste sie bei einer Genehmigungsbehörde in der Schweiz entsprechende Listen mit den zu exportierenden Gütern vorlegen, wobei die Schweizer Behörde dann die Ausfuhr genehmigte oder ablehnte. Diese Genehmigungen wurden eingereicht, bevor überhaupt Gespräche mit potentiellen Kunden oder Lieferanten stattfanden. Während der Kläger im Wesentlichen reiste und die Verhandlungen führte, erfolgte die administrative Abwicklung durch zwei bis drei Mitarbeiter, die teilweise auch kleinere zivile Geschäfte erledigten.
- 4 Im Streitjahr 2001 unternahm der Kläger Dienstreisen nach Teheran vom 30. Januar bis 2. Februar, vom 27. Februar bis 11. März, nach Madrid vom 22. bis 4. März, nach Moskau vom 27. bis 29. März sowie für die Zeit vom 4. bis 5. Juli in die USA.
- 5 Im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit reiste der Kläger im Jahr 2001 am 4. Juli in die Vereinigten Staaten von Amerika ein. Bereits am 28. Juni 2001 war gegen ihn ein Haftbefehl ergangen, der ihm vorwarf, bewusst und gewollt in zahlreichen F ällen im Zusammenwirken mit anderen Personen aufgrund einer Verschwörung gegen Export- und Waffenembargobestimmungen der Vereinigten Staaten versto ßen zu haben. Er habe ohne Genehmigung der zuständigen amerikanischen Behörden militärisch nutzbare Teile von Flugzeugen und Hubschraubern in den Iran geliefert. Dabei wurden ihm als Verantwortlicher der Firma Co AG AG die Lieferung von Flugzeugteilen am 23. Mai 1996, 14. Februar, 25. April, 6. Juni, 20. Juni und 27. Juni 1997, von neun Antriebswellen am 5. Juni 1998, 17. Juli und 21. August 1998, sowie weiterer, militärisch nutzbarer Güter am 16. Oktober 1998 und 13. März 1999 vorgeworfen. Nach den Beschuldigungen im Haftbefehl handelte es sich um Gegenstände, die auf der Waffenliste der vereinigten Staaten aufgeführt waren, wobei die Export- und Waffenhandelsverbote seit 1995 bestanden hätten. Dabei wurde dem Kläger insbesondere vorgeworfen, dass Getriebewellen und teilweise Kugellager als Teile für Zivilluftfahrzeuge auf Exportversanddokumenten f ür die Zollverwaltung der Vereinigten Staaten falsch angegeben worden seien.
- 6 Der Kläger wurde aufgrund dieser Vorwürfe am 5. Juli 2001 verhaftet. Schließlich kam im Februar 2002

eine Vereinbarung zwischen der Anklagebehörde und dem Kläger zustande, nach der dieser lediglich den Anklagevorwurf Nr. 7 (Lieferung von Antriebswellen in die Schweiz am 5. Juni 1998) einräumte. Danach drohten ihm bis zu 37 Monate Haft, die er zu akzeptieren hatte. Durch das Urteil vom 18. Juli 2002 wurde er zu 30 Monaten Haft und einer Geldstrafe von 10.000 US-Dollar verurteilt, worin Kosten für den Gefängnisaufenthalt mit enthalten waren. Aufgrund des Urteils befand sich der Kläger ab 18. September 2002 in Pennsylvania in Strafhaft. Er wurde hieraus von den Vereinigten Staaten am 9. September 2003 entlassen.

- 7 Unmittelbar nach seiner Inhaftierung erschien in einer amerikanischen Publikation „XXX“ ein reißerisch aufgemachter Artikel über die illegale Ausfuhr von Waffen zu der „Achse des Bösen“. Danach hätten in fast 40 Fällen seit 1995 Schmuggler illegal Waffenteile für F14-Flugzeuge und weitere militärisch nutzbare Teile für 34 frühere Militärhubschrauber mit einem Wert von 12 Millionen US-Dollar geschmuggelt. In diesem Zusammenhang wurde der Fall des Klägers geschildert und das Geständnis des Klägers berichtet, wobei verdeckte Ermittler gegen den Kläger im Einsatz waren. Außerdem wird berichtet, dass der ahnungslose Kläger den Ermittlern weitere Geschäfte genannt habe. Diese zitierten ihn damit, dass er gedacht hatte, er nehme gerade Geschäfte wahr, obwohl er tatsächlich dabei war, sich selbst zu beschuldigen.
- 8 Nach den Angaben des Klägers zu diesem Vorgang im Erörterungstermin brachte er selbst unbewusst die Ermittlungen ins Rollen, weil er für einen Geschäftsfreund in Amerika Antriebswellen für Hubschrauber an eine andere schweizerische Gesellschaft weiterfakturierte. Er selbst stellte jedoch fest, dass es Qualitätsprobleme mit den Getriebewellen für Hubschrauber gab. Deshalb schickte er diese von der Schweiz in die USA zurück und ließ sie über einen Bekannten bei dem amerikanischen Militär testen. Es stellte sich dann heraus, dass es sich bereits um sehr alte Antriebswellen handelte, diese nicht den erforderlichen Qualitätsstandards entsprachen und Hubschrauber dann, wenn diese Wellen eingebaut worden wären, damit abgestürzt wären. Er flog in die USA, damit ihm die Testreports übergeben werden sollten. Nach Übergabe der Testreports wurde er dort am 5. Juli verhaftet.
- 9 Während der Untersuchungshaft wurde dem Kläger das Gehalt von der Co AG weiterbezahlt bis zum 30. April 2002. Ab diesem Zeitpunkt ging der Kläger in Rente und erhielt ab 1. Mai 2002 eine Rente von der Seekasse in H von monatlich 534,93 EUR, von der schweizerischen eidgenössischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV) eine Rente von 702 EUR sowie eine Zusatzrente für den Ehegatten von 211 EUR. Aus der Rente der Seekasse bezog der Kläger nach den Angaben in der Steuererklärung im Jahr 2002 4.693 EUR und von der AHV i.H.v. 4.966 EUR. Die Klägerin bezog eine Rente i.H.v. 4.185 EUR.
- 10 Der Kläger gab für das Streitjahr 2001 seine Einkommensteuererklärung am 6. Dezember 2002 ab und erklärte Einkünfte nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz i.H.v. 198.000 Sfrs. oder 253.440 DM, die dem mit der Steuererklärung vorgelegten schweizerischen Lohnausweis entsprachen. Er ging davon aus, dass davon 145/254 auf die inländische Besteuerung entfielen und einschließlich der Haftzeit 109/254 auf Drittlandstage, die nur dem Progressionsvorbehalt unterlägen. Er machte 200, vom Arbeitgeber bestätigte Nichtrückkehrtage geltend und wies nach, dass der Arbeitgeber an das kantonale Steueramt X 25.017,60 Sfrs. an Quellensteuern aus dem Bruttoeinkommen von 192.000 Sfrs. ohne Spesen abgeführt hatte.
- 11 Mit der am 23. Januar 2004 abgegebenen Einkommensteuererklärung 2002 erklärte der Kläger einen Bruttoarbeitslohn von 64.000 Sfr oder 43.520 EUR und machte in der Schweiz erhobene Abzugssteuer geltend. Er legte zum Nachweis des Bruttoarbeitslohnes den schweizerischen Lohnausweis vor. Ferner machte er 120 Nichtrückkehrtage für die Zeit von Januar bis April 2002, der Zeit der Dauer des Arbeitsverhältnisses, geltend.
- 12 Zunächst meinte das beklagte FA im Einkommensteuerbescheid vom 21. März 2003, für das erste Halbjahr 2001 werde der Arbeitslohn des Ehemannes der Grenzgängerbesteuerung nach Art. 15 a DBA-

Schweiz unterstellt, sodass die anrechenbare Quellensteuer 4,5 Prozent aus 99.000 Sfr betrage. Für das zweite Halbjahr sei die Besteuerung nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz i.V.m. Art. 24 DBA-Schweiz maßgebend, da die Arbeit nicht in der Schweiz ausgeübt worden sei. Daher werde die Entlastung lediglich nach der Anrechnungsmethode gewährt, was zu einer Anrechnung nach § 34 c EStG von 50 Prozent aus 24.016 Sfr oder 12.008 Sfr, somit 15.370 DM, führe. Die Zeit der Inhaftierung in den USA zähle nach Ziffer 11 bis 13 des Einführungsschreibens zu Art. 15 a DBA-Schweiz nicht zu den maßgeblichen Rückkehrtagen. Diese Auffassung vertrat das beklagte FA auch für das Jahr 2002 im Einkommensteuerbescheid vom 30. April 2004, mit dem es den Kläger weiterhin als Grenzgänger behandelte und 4,5 Prozent der anzurechnenden Quellensteuer, somit 2.880 Sfrs, anrechnete. Es ging davon aus, dass im Übrigen die Schweiz zur Rückerstattung der Quellensteuer verpflichtet sei.

- 13 Nach einem Schreiben des kantonalen Steueramtes X vom 4. Februar 2002 an die Co AG vertrat die Schweiz die Auffassung, ihr stehe das Besteuerungsrecht zu, da der Kläger an mehr als 60 Taten beruflich bedingt nicht nach Deutschland zurückgekehrt sei und erhob die schweizerische Quellensteuer im Abzugsverfahren. Diese betrug nach dem Lohnausweis und der Quellensteuerabrechnung für 2002 9.627,20 Sfrs.
- 14 Gegen die ergangenen Einkommensteuerbescheide legten die Kläger form- und fristgerecht Einsprüche ein, mit denen sie im Wesentlichen geltend machten, die Verhaftung in den Vereinigten Staaten führe für die Zeit, die der Kläger dort habe in Haft verbringen müssen, bis zum Ende des Arbeitsverhältnisses zu Nichtrückkehrtagen. Die Grenzgängereigenschaft des Klägers ende nicht mit dessen Inhaftierung in den USA. Dies ergebe sich bereits aus der Definition des Grenzgängers gemäß Art. 15 a Abs. 1 DBA-Schweiz. Gemäß dieser Vorschrift komme es auf die regelmäßige Rückkehr vom Arbeitsort an den Wohnsitz an, was eine Rückkehr jeweils nach Arbeitsende bedeute. Dies bedeute, dass eine Grenzüberschreitung an den Tagen nicht verlangt werde, an denen sich der Grenzgänger aus beruflichen oder privaten Gründen nicht zur Arbeit über die Grenze begeben habe, also auch nicht zurückkehren könne. Solche beruflichen oder privaten Gründe seien z. B. eine Dienstreise, Urlaub oder auch Krankheit. Ob nun eine schwerwiegende Krankheit für die Dauer von mehreren Monaten vorliege oder eine Inhaftierung, mache keinen Unterschied (Kempermann in Flick/Wassermeyer/Wingert, Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Schweiz, § 15 a Rz. 33).
- 15 Der Kläger sei leitender Angestellter nach Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz, sodass er seine Arbeit am Sitz der Gesellschaft ausübe. Die Inhaftierung in den USA sei wegen der beruflichen und geschäftlichen Tätigkeit des Klägers als Direktor der Co AG AG ausschließlich berufsbedingt erfolgt. Bei der dadurch ausgelösten Nichtrückkehr fehle es an jeder privaten Veranlassung. Fehle jede private Veranlassung für die Nichtrückkehr, sei vielmehr die Rückkehr an den Wohnort aufgrund einer beruflichen Auslandsreise oder aufgrund eines beruflich bedingten Auslandsaufenthaltes ausgeschlossen oder jedenfalls unzumutbar, liege ein Nichtrückkehrtag i. S. d. Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz vor (BFH-Urteil vom 16. Mai 2001 I R 100/00, BStBl II 2001, 633). Diese Berufsbedingtheit des durch die Haft ausgelösten Aufenthalts in den USA und damit zugleich die Berufsbedingtheit der Nichtrückkehr an den Wohnort werde auch dadurch bestätigt, dass die Co AG AG die monatliche Vergütung während der gesamten Haftdauer weiter bezahlt habe. Dies entspreche auch der BFH-Rechtsprechung im Urteil vom 15. September 2004 I R 67/03, IStR 2005, 65. Darin habe der BFH ausdrücklich betont, dass ein beruflicher Grund für die Nichtrückkehr vorliegen müsse. Die neue Rechtsprechung betone damit im Ergebnis die Anbindung des Arbeitnehmers an den Tätigkeitsstaat. Die einschränkungslose Anwendung des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz führe dazu, dass die gesamte Arbeitsleistung als am Sitz der Kapitalgesellschaft erbracht anzusehen sei und demzufolge der Arbeitslohn von der Besteuerung in Deutschland auszunehmen sei.
- 16 Nach einer Verböserungsandrohung änderte das beklagte FA den Einkommensteuerbescheid 2001 mit der Einspruchsentscheidung vom 17. März 2006 zu Lasten des Klägers dahingehend, dass es für das gesamte Streitjahr 2001 von der Grenzgängerbesteuerung ausging und die ESt mit 38.741,61 EUR

festsetzte. Im Übrigen wurden die Einsprüche für die Streitjahre 2001 und 2002 jeweils durch die Einspruchsentscheidungen vom 17. März 2006 als unbegründet zurückgewiesen, da die Haftzeit keine Nichtrückkehrtage begründe.

- 17 Dagegen richten sich die form- und fristgerecht erhobenen Klagen unter den Aktenzeichen 11 K 90/06 und 11 K 91/06, die im weiteren Verlauf zur einheitlichen Verhandlung und Entscheidung unter dem Aktenzeichen 11 K 90/06 verbunden worden sind, mit der der Kläger seinen bisherigen Vortrag aufrecht erhält und die Anwendung des zwischenzeitlich zu seinen Gunsten ergangenen BFH-Urteils vom 25. Oktober 2006 I R 81/04 BFHE 215, 237 begehrt.
- 18 Er weist in tatsächlicher Hinsicht darauf hin, dass die vom beklagten FA in der Einspruchsentscheidung noch zugrunde gelegte Berichterstattung in dem oben zitierten Artikel in XXX vom Sachverhalt unrichtig sei. Der Kläger habe sich weder schuldig bekannt, im Jahre 1998 Bestandteile von Militärhubschraubern und von Flugzeugkanonen in den Iran geliefert zu haben, noch sei diese Behauptung zutreffend. Auch habe der Kläger keine Kriegswaffen in den Iran geliefert.
- 19 Aus Sicht der Co AG AG habe sich der Kläger nach dem Recht der Schweiz keiner strafbaren Handlung schuldig gemacht. Alle Exportbewilligungen, die erforderlich gewesen seien, um die streitigen Güter in den Iran zu exportieren, seien vom zuständigen Schweizer Bundesamt für Außenwirtschaft (Seco) erteilt worden. Dies habe ein Bediensteter dieses Amtes am 12. Juli 2001 gegenüber dem für die Co AG AG tätigen Rechtsanwalt Dr. J. bestätigt. Bei dem dem Kläger vorgeworfenen Delikt handele es sich um ein politisches. Die ihm vorgeworfenen Straftaten habe er in Erfüllung seiner arbeitsrechtlichen Pflichten ausgeführt. Die Vergütungszahlungen seien weiterhin aus der Tätigkeit für die Co AG AG aufgrund des Arbeitsvertrages gezahlt worden. Eine Kündigung des Arbeitsverhältnisses wäre deshalb nach Schweizer Recht missbräuchlich gewesen.
- 20 Richtig sei, dass sich der Kläger im amerikanischen Ermittlungsverfahren auf Anraten seiner US-Anwälte lediglich dazu schuldig erklärt habe, neun Antriebswellen für einen Militärhubschrauber Chinook CH-47 ohne Genehmigung der zuständigen Behörden aus den USA in die Schweiz importiert zu haben. Diese Antriebswellen seien von einer amerikanischen Lieferfirma als „Civil Aircrafts Parts“, also gerade nicht als Militarteile oder Waffen, verkauft worden. Eine Lieferung von Kriegswaffen in den Iran habe es nicht gegeben. Insoweit sei in allen anderen Anklagepunkten weder ein Schuldbekennnis, noch eine Verurteilung des Klägers erfolgt.
- 21 Die Hafttage seien auch als Nichtrückkehrtage zu werten. Der haftbedingte Aufenthalt im Ausland sei durch das Arbeitsverhältnis oder durch die Arbeitsausübung bedingt. Es sei für einen Nichtrückkehrtag nicht maßgeblich, dass sich der Arbeitnehmer bei bestehender Rückkehrmöglichkeit aufgrund der Arbeitsausübung entscheide, am Arbeitsort zu bleiben. Diese Sichtweise finde in Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz keine Grundlage. Wenn die Inhaftierung ausschließlich wegen der beruflichen Tätigkeit erfolge, so sei die Unmöglichkeit der Rückkehr in den Wohnsitzstaat berufsbedingt und nicht privat veranlasst oder gar willkürlich herbeigeführt.
- 22 Soweit sich das beklagte FA auf das Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzländerbesteuerung vom 19. September 1994 berufe, komme dem für das Gericht keine bindende Wirkung zu. Die Verständigungsvereinbarung i.S.d. Art. 26 Abs. 3 DBA-Schweiz binde nur die zuständigen Behörden, nicht aber das Gericht. Im Arbeitsvertrag als Arbeitstage vereinbarte Tage (Montag bis Freitag) blieben im Sinne der Tz. 11 persönlich im Arbeitsvertrag vereinbarte Arbeitstage, gleichgültig, ob der Kläger sich in der Schweiz oder in den USA befunden habe. Auch die Regelung in Tz. 13 der Verständigungsvereinbarung könne die Auffassung des FA nicht stützen. Dabei sei lediglich maßgebend, dass die Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung (aus beruflichen Gründen) erfolgen müsse. Auch die Überlegungen des FA, es fehle im Falle der Inhaftierung an einer einen Nichtrückkehrtag begründenden Arbeitsausübung am Arbeitsort, gehen fehl. Maßgebend sei allein, dass der Kläger als

Folge seiner Tätigkeit für den Arbeitgeber und in Erfüllung seiner arbeitsvertraglichen Verpflichtung in den USA dort inhaftiert worden sei.

- 23 Aufgrund der Fiktion des Arbeitsortes in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz komme es für die Besteuerung gerade nicht auf den tatsächlichen Arbeitsort und die körperliche Anwesenheit am Arbeitsort an. Demzufolge müsse der Kläger entsprechend dem ergangenen Urteil des BFH vom 25. Oktober 2006 I R 81/04 aaO in vollem Umfang nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 d DBA-Schweiz von der Besteuerung freigestellt werden.
- 24 Die Kläger beantragen,
1. die zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 vom 21. März 2003 und vom 30. April 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen jeweils vom 17. März 2006 dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 247.011 DM für 2001 und von 42.476 EUR für 2002 unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt werden und die Einkommensteuer dementsprechend herabgesetzt wird,
 2. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären,
 3. hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.
- 25 Das beklagte FA beantragt,
1. die Klage abzuweisen,
 2. hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.
- 26 Das beklagte FA verweist auf den Inhalt seiner Einspruchsentscheidungen vom 17. März 2006, mit denen es im Wesentlichen ausgeführt hatte, zwar sei das bezogene Gehalt in vollem Umfang Grenzgängerlohn, jedoch könnten die Tage der Haft nicht als Nichtrückkehrtage anerkannt werden. Zwar begründeten Dienstreisen in ausländische Drittstaaten unabhängig von einer Übernachtung aufgrund der dortigen Arbeitsausübung regelmäßig beruflich bedingte Nichtrückkehrtage. Dabei seien als Arbeitsausübung alle Zeiten anzusehen, für die aufgrund des Arbeitsverhältnisses eine Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Anwesenheit am Arbeitsort bestehe. Dies setze aber voraus, dass Zeitpunkt, Ort und Dauer der Dienstreise vom Arbeitgeber bzw. Arbeitnehmer grundsätzlich beeinflusst werden könnten. Krankheits- und unfallbedingte Abwesenheitszeiten könnten daher nicht als Nichtrückkehrtage gelten. Auch in sonstigen Fällen, in denen Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Entscheidungs- und Einflussmöglichkeit über die Fortsetzung oder Beendigung der Dienstreise entzogen sei, fehle es an einer einen Nichtrückkehrtag begründenden Arbeitsausübung am Arbeitsort, denn das Verbleiben des Arbeitnehmers im Drittstaat beruhe nicht auf einer sich aus dem Arbeitsverhältnis ergebenden Verpflichtung.
- 27 Mit seiner Festnahme habe der Kläger die für Dienstreisen typische Entscheidungs- und Einflussmöglichkeit über den weiteren Verlauf der Dienstreise und insbesondere über den Zeitpunkt der Rückreise an seinen Wohnort in Deutschland verloren. Dies bewirke, dass er sich in den Vereinigten Staaten nicht mehr aufgrund einer sich aus dem Arbeitsverhältnis ergebenden Verpflichtung aufgehalten habe. Deshalb könne dies keine Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung begründen. Auch der Hinweis auf die Gehaltsfortzahlung gebe für die Beurteilung des Streitfalles nichts her. Für die Beantwortung der Frage, ob Tage der Inhaftierung als Nichtrückkehrtage zu behandeln seien, lasse sich aus dem zur Auslegung der Tz. II 1 des Verhandlungsprotokolls vom 18. Dezember 1991 ergangenen BFH-Urteil I R 100/00 aaO nichts ableiten.
- 28
- Es reiche für die Annahme eines Nichtrückkehrtages nicht aus, dass der Arbeitnehmer durch ein x-beliebiges, beruflich veranlassetes Ereignis an der Rückkehr an den inländischen Wohnsitz gehindert sei. Erforderlich sei vielmehr, dass die Unzumutbarkeit oder Unmöglichkeit der Rückkehr aufgrund der Arbeitsausübung eingetreten sei. Der Arbeitnehmer müsse also aufgrund einer sich aus seinem

Arbeitsvertrag ergebenden Verpflichtung am Arbeitsort geblieben sein. Deshalb entfalle die Grenzgängereigenschaft eines Arbeitnehmers nicht, wenn er nach einem Betriebsunfall in einer Klinik stationär behandelt werde und deshalb an mehr als 60 Arbeitstagen nicht an seinen inländischen Wohnsitz zurückkehre. Weder ein beruflich veranlasster Unfall noch ein anschließender Krankenhausaufenthalt könnten bewirken, eine aufgrund der Berufsausübung erfolgte Nichtrückkehr anzunehmen. Weder durch den Unfall, noch durch den Krankenhausaufenthalt erfülle der Arbeitnehmer eine arbeitsvertragliche Verpflichtung. Für den Fall der Inhaftierung könne nichts anderes gelten. Der Kläger sei arbeitsvertraglich nicht verpflichtet gewesen, in die USA zu reisen, um sich verhaften zu lassen und dort zu verbleiben, bis er entlassen werde. Dass er während einer Dienstreise inhaftiert worden sei und dass die Haft durch die berufliche Tätigkeit veranlasst gewesen sei, reiche für den Wegfall der Grenzgängereigenschaft nicht aus. Maßgebend sei, das strafrechtliche Verurteilung und anschließende Haftstrafe untrennbar mit persönlicher Schuld verbunden und daher höchstpersönlicher Natur sei. Die sich aus der Inhaftierung ergebende Nichtrückkehr sei daher durch die nach Überzeugung des Gerichts vorliegende, persönliche Schuld des Angeklagten verursacht. Diese sei daher dem privaten Bereich zuzuordnen, nicht dem beruflichen.

- 29 Selbst wenn die Grenzgängereigenschaft verneint würde, könne die Klage keinen Erfolg haben. Das FA gehe davon aus, dass der Kläger während der Inhaftierung nicht mehr als Direktor der Kapitalgesellschaft tätig sein könne. Die Zahlung der Vergütung erfolge nicht für seine Tätigkeit als Direktor, sondern aus anderen Gründen. Deshalb führe der Wegfall der Grenzgängereigenschaft im Fall der Inhaftierung zur Anwendung der Regelung des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz. Danach stehe Deutschland das Besteuerungsrecht als Wohnsitzstaat zu.
- 30 Das beklagte FA stellte unstreitig, dass die Exportbewilligung vom Schweizer Bundesamt für Außenwirtschaft erteilt wurde, die Fortzahlung der Vergütung auf arbeitsrechtlicher Grundlage erfolgte und der Arbeitsvertrag fortbestand.
- 31 In der mündlichen Verhandlung führte die Vertreterin des beklagten Finanzamts ergänzend aus, die Parallele zu den Strafverteidigerkosten sei nicht einschlägig, da zu differenzieren sei zwischen diesen Kosten und der Strafe als solche, die nach § 12 EStG nicht abzugsfähig sei.
- 32 Der BFH folgte im Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 81/04 BFHE 215, 237 der von den Klägern vertretenen Auffassung zu Art. 24 DBA-Schweiz (Anwendung der Freistellungsmethode). Das beklagte FA wurde jedoch angewiesen, die bisherige Auffassung weiter zu vertreten. Der Bundesminister der Finanzen hält die Auffassung des BFH für falsch und hat hierzu eine ausführliche Stellungnahme erarbeitet, die das beklagte FA mit Schreiben vom 5. Oktober 2007, auf das insgesamt Bezug genommen wird, dem Gericht mitgeteilt hat. Es befasst sich einerseits mit der historischen Auslegung des BFH und meint, es habe keine übereinstimmende Auffassung beider Staaten bei Abfassung des Art. 15 a DBA-Schweiz in der jetzigen Fassung vorgelegen. Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz einerseits und Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Ziffer d DBA-Schweiz seien nicht einheitlich auszulegen. Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses habe keineswegs ein übereinstimmender Wille beider Vertragsstaaten vorgelegen, die Freistellungsmethode unabhängig von der Art der Tätigkeit auf den gesamten Arbeitslohn anzuwenden. Der Wille im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sei Tatfrage und sei festzustellen. Er könne nicht durch eine unzutreffende Übertragung der zu Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz 1931/1959 ergangenen BFH-Rechtsprechung auf die Methodenwahl nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz ersetzt werden. Deshalb halte das FA daran fest, dass die Doppelbesteuerung für den Teil des Arbeitslohnes, den der Kläger durch seine Tätigkeit in Drittstaaten erziele, nach der Anrechnungsmethode zu beseitigen sei.
- 33 Bezüglich des weiteren Vortrags im Einzelnen wird auf die im Besteuerungs-, Einspruchs- und Klageverfahren gewechselten Schriftsätze nebst sämtlichen Anlagen, insbesondere die Lohnnachweise, Quellensteuerrechnungen sowie den amerikanischen Haftbefehl, die Anklageschrift, das

Schuldeingeständnis und das Strafurteil nebst Übersetzungen (FG-Akte 11 K 90/06 Bl. 102 - 147), die zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 vom 21. März 2003 und 30. April 2004, die Einspruchsentscheidungen vom 17. März 2006 und die Niederschrift des Erörterungstermins vom 9. Oktober 2007 verwiesen.

Entscheidungsgründe

- 34 Die zulässige Klage ist begründet.
- 35 1. Im Streitfall ist bis zur Verrentung des Klägers die Regelung des Art. 15 a DBA-Schweiz anwendbar. Der Kläger hat aber im Streitjahr 2001 mehr als 60 Nichtrückkehrtage, im Streitjahr 2002 bis April mehr als 20 Nichtrückkehrtage nachgewiesen und war deshalb kein Grenzgänger nach Art. 15 a DBA-Schweiz, sodass die Regelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz zur Anwendung kommt.
- 36 a) 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). Diese Voraussetzungen sind unstreitig erfüllt. 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 Jestetten, wo auch die Ehefrau des Klägers lebte. Beide sind damit in der Bundesrepublik ansässig.
- 37 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). Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz ist eine Sonderregelung, die die in Art. 15 Abs. 1 enthaltene Grundregel abschließend verdrängt (Urteile des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 21. August 2007 I R 17/07 (Juris-Datenbank) und vom 5. Oktober 1994 I R 67/93 Bundessteuerblatt -BStBl- II 1995, 95).
- 38 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, BFH-Urteile vom 16. Mai 2001 I R 100/00, Sammlung der amtlich veröffentlichten Entscheidungen des BFH -BFHE- 195, 341, BStBl II 2001, 633; vom 15. September 2004 I R 67/03, BFHE 207, 452, m.w.N; zum Vorstehenden: BFH-Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 18/04, Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2007, 875).
- 39 c) Der Senat teilt die Auffassung des beklagten FA, dass es sich um Einkünfte aus „unselbständiger Arbeit“ iSd. Art 15 oder 15 a DBA-Schweiz handelt. Dieser Begriff wird abkommensrechtlich nicht definiert. Im Streitfall wurden die Vergütungen unstreitig aufgrund des Arbeitsvertrages des Klägers mit der Co AG

AG bezahlt. Dem steht nicht entgegen, dass der Kläger tatsächlich nicht arbeiten, sondern seine Arbeit in der Haft nur anbieten konnte. Maßgebend ist allein, dass die Zahlungen aufgrund des Arbeitsvertrages erfolgten. Auch das Sich-Bereithalten ist demzufolge arbeitsrechtlich ein Anbieten der Arbeitsleistung, d. h., ein Tun, das dort geschieht, wo sich der Arbeitnehmer beim Anbieten aufhält. Zur Verfügung halten kann sich die Person nur dort, wo sie sich körperlich aufhält. Abwarten kann man ein Ereignis dazu nur an dem jeweiligen, tatsächlichen Aufenthaltsort. Deshalb ist auch das Bereithalten eines Arbeitnehmers am Ort der physischen Anwesenheit während der Dauer des Bereithaltens zuzuordnen. Auch dann, wenn man davon ausgeht, dass das Gehalt dafür gezahlt wird, dass der Kläger nicht arbeiten konnte, besteht dennoch ein ausreichender wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Arbeitsvertrag, aufgrund dessen die Zahlungen unstreitig geleistet wurden. Auch dann handelt es sich für Vergütungen aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. Art. 15 DBA-Schweiz oder aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 19 EStG (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Kommentar zu den Doppelbesteuerungsabkommen, Musterabkommen -MA- Art. 15 Anm. 64; BFH-Urteil vom 9. September 1970 I R 19/19 BStBl II 1970, 867).

- 40 d) Der Senat wendet die Grenzgängerregelung des Art. 15 a DBA-Schweiz an.
- 41 Zweifelhaft ist im Streitfall, ob die Spezialregelung des Art. 15 a DBA-Schweiz für das ganze Streitjahr 2001 oder ob direkt die Regelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz für Zeiträume ab dem 5. Juli 2001 anzuwenden ist.
- 42 aa) Nach Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz entfällt bei einem in einem Vertragsstaat ansässigen und im anderen Vertragsstaat arbeitenden Personen die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Ergänzend dazu erfolgt nach Nr. II 1 des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 (Bundesgesetzblatt II 1993, 1889, BStBl I 1993, 929) für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger nur einen Teil des Jahres in der Schweiz arbeitet, eine Kürzung der 60-Tage-Grenze dahingehend, dass für jeden Monat fünf Nichtrückkehrtage erforderlich sind. Übernachtet daher ein Arbeitnehmer beruflich bedingt im Kalenderjahr an einem Stück 59 mal im Tätigkeitsstaat, führt dies nach dem Wortlaut des Art. 15 a Abs. 2 DBA-Schweiz weiterhin zur Annahme der regelmäßigen Rückkehr und der Anwendung des Art. 15 a DBA-Schweiz.
- 43 bb) Die Grenzgängerregelung des Art. 15 a DBA-Schweiz geht als Spezialregelung nach ihrem Wortlaut den Regelungen der Art 15 Abs.1 und 4 DBA-Schweiz vor. Zweifelhaft ist, in welchem Verhältnis die Regelungen des Art. 15 a DBA-Schweiz einerseits und des Art. 15 DBA-Schweiz andererseits in den Fällen zueinander stehen, in denen ein Arbeitnehmer zeitweise für kürzere oder längere Zeiten, die mehr als 60 Tage betragen, die Voraussetzungen der regelmäßigen Rückkehr des Arbeitnehmers an seinen Wohnort nicht mehr erfüllt. Dies sind u. a. Fallgestaltungen, bei denen z. B. ein Arbeitnehmer für mehrere Monate von einem Konzern in ein Drittland entsandt wird, ohne dass ein Arbeitgeberwechsel erfolgt oder in denen der Arbeitnehmer im Staat der Arbeitsausübung oder einem Drittstaat, z. B. aufgrund von Kriegseinwirkungen, Streiks oder sonstiger höherer Gewalt nicht zurückreisen kann oder - wie im Streitfall - inhaftiert wird. In all diesen Fällen stellt sich die Frage, ob insoweit für die Zeiten von mehreren Monaten die Regelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz direkt anzuwenden ist für den Zeitraum, in dem eine regelmäßige Rückkehr an den Wohnort nicht mehr erfolgt, oder ob insoweit in weiter Auslegung des Art. 15 a DBA-Schweiz diese Vorschrift anzuwenden ist und folgerichtig im Zusammenhang hiermit die Tage, in denen der Arbeitnehmer sich -möglicherweise unbeabsichtigt und zwangsweise- im Ausland befindet, dann als Nichtrückkehrtage anzuerkennen sind.
- 44 Unterschiede in den Rechtsfolgen können sich - wie im Streitfall für das Jahr 2001 - dann ergeben, wenn für die Zeit vom 1. Januar bis zum 5. Juli eine Anwendung des Art. 15 a DBA-Schweiz erfolgte, dann eine Zäsur gemacht und lediglich die bis zu diesem Zeitpunkt zu beurteilenden Nichtrückkehrtage berücksichtigt werden. In diesem Fall lägen im Streitfall für die Reisen nach Teheran vom 30. Januar bis 2.

Februar, vom 27. Februar bis 11. März, für die Reisen nach Madrid vom 22. bis 4. März und nach Moskau vom 27. bis 29. März sowie für die Zeit vom 4. bis 5. Juli 20 Nichtrückkehrtage vor. Dabei sind jeweils nur die Übernachtungen anzusetzen. Der letzte Tag der Reise ist als Rückkehrtag nicht mitzuzählen. Bei einem Abstellen auf den 5. Juli als Zäsur wären nach der Grenzgängerregelung jedoch selbst dann, wenn man die Kürzung der Arbeitstage nach dem Verhandlungsprotokoll zugunsten des Klägers analog anwenden wollte, sechs mal fünf Tage zuzüglich eines Tages für die erste Juliwoche oder 31 Nichtrückkehrtage erforderlich, damit das Besteuerungsrecht an die Schweiz zurückfiele. Betrachtet man hingegen einen Jahreszeitraum und wertet die Zeiten von Entsendungen in Drittländer oder Hafttagen, Streiks, Naturkatastrophen etc, die einen Aufenthalt im Staat des Arbeitsortes zwangsläufig nach sich ziehen, dem Grunde nach als unschädlich für die Anwendung der Grenzgängerregelung, obwohl der Arbeitnehmer zeitweise für diese Zeiten vorübergehend nicht mehr regelmäßig an seinen Wohnort zurückkehrt, so ist im Streitfall dann, wenn die Zeiten der Haft ebenfalls als Nichtrückkehrtage zu werten sind, das gesamte Einkommen aus nichtselbständiger Tätigkeit in den Streitjahren 2001 und 2002 von der Besteuerung in der Bundesrepublik freizustellen. Insofern bestehen im Streitfall und möglicherweise auch in anderen Fällen, wie z. B. der Arbeitnehmerentsendung, Unterschiede im Ergebnis zwischen diesen Lösungen.

- 45 e) Der Senat wendet die Regelung des Art. 15 a DBA-Schweiz als Spezialvorschrift an und betrachtet jeweils bis zum Ende eines Arbeitsverhältnisses den Zeitraum von einem Kalenderjahr entsprechend dem Wortlaut und dem Sinn der Vorschrift.
- 46 aa) Art. 15 a DBA-Schweiz stellt in seinem Abs. 1 Satz 1 auf den Ansässigkeitsstaat ab. Diese Regelung wird ergänzt durch die Möglichkeit der Wegzugsbesteuerung in Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz sowie nach Art. 4 Abs. 5 DBA-Schweiz für den Wechsel der Ansässigkeit während eines Jahres. Beim Wohnsitzwechsel während des Jahres kann jeder Staat die Steuern auf der Grundlage der unbeschränkten Steuerpflicht nur nach Maßgabe der Zeit erheben, während der die Person als in diesem Staat ansässig gilt. Die Grenzgängereigenschaft entfällt nach dem eindeutigen Wortlaut des Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA, wenn mehr als 60 Nichtrückkehrtage während des gesamten Kalenderjahres vorliegen.
- 47 bb) Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz enthält mit der 183 - Tage -Regel eine aus Praktikabilitätsgründen eingeführte Intensitätsregel, die das strikte Arbeitsortprinzip des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz einschränkt. In zeitlicher Hinsicht regeln die Abkommen nach Art. 15 Abs. 2 des OECD Musterabkommens, dass ein Wechsel des Besteuerungsrechtes von einem in den anderen Vertragsstaat erst nach einem Aufenthalt von 183 Tagen in dem Vertragsstaat des Arbeitsortes erfolgt. Bis zur Grenze von 183 Tagen betrachten die OECD-Musterabkommen die Tätigkeit in einem Staat aus Praktikabilitätsgrößen außerhalb des Ansässigkeitsstaates als vorübergehend (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer aaO Art. 15 MA Anm. 91). Der Wohnsitzstaat bleibt danach nur unter den engen Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 des Musterabkommens für die Besteuerung zuständig. Dabei gelten die Regelungen der Art. 15 Abs. 1, 4 DBA-Schweiz vorbehaltlich des Art. 15 a DBA-Schweiz. Dies ist im Verhältnis zu Drittstaaten der Fall, z.B. in den Entsendefällen, soweit nicht die Regelung des Art 15 Abs. 4 DBA-Schweiz eingreift. Dauert hier die Entsendung länger als 183 Tage, fällt das Besteuerungsrecht im Regelfall in den Drittstaat, falls nicht die übrigen Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz eingreifen. Für den Fall, dass nach Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz die Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurückkehrt, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Selbst dann sind jedoch beim Arbeitnehmer, der die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz nicht erfüllt, die Einkünfte für Tage im Ansässigkeitsstaat und Drittstaaten in der Bundesrepublik steuerpflichtig.
- 48 cc) Diese Regelungen der Art. 15 Abs. 2 und 15 a DBA-Schweiz zeigen nach dem Wortlaut und in ihrer Gesamtschau, dass Art. 15 a DBA-Schweiz ebenso wie Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz auf ein Kalenderjahr

abstellen. § 4 Abs. 5 DBA-Schweiz regelt eine zeitweise Betrachtung und eine zeitliche Aufteilung der Einkünfte nur für den Fall, dass ein Wohnsitzwechsel stattfindet. Aus der Zusammenschau dieser Vorschriften entnimmt der Senat, dass jedenfalls eine Anwendung des Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA - Schweiz solange nicht ausgeschlossen wird, als nicht die Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz für einen Drittstaat außerhalb des regelmäßigen Ansässigkeitsstaates und des Staates des Arbeitsortes eingreift. Für das Verhältnis der am Grenzgängerstatus beteiligten Vertragsstaaten (hier Deutschland und die Schweiz) ist hingegen die spezielle Regelung des Art. 15 a DBA-Schweiz ausschließlich anwendbar, da ein Arbeitnehmer regelmäßig mehr als 183 Arbeitstage in der Schweiz verbringt. Eine Verkürzung des Jahreszeitraumes kommt nur zugunsten des Steuerpflichtigen im Rahmen des Art. 15 a DBA-Schweiz aufgrund der gesetzlichen Regelung im Verhandlungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 (a.a.O.) und nur dann infrage, wenn der Arbeitnehmer nicht während des gesamten Kalenderjahres in dem anderen Staat beschäftigt ist. Die deutsche Finanzverwaltung hat diese Regelung zu Lasten eines Steuerpflichtigen auch auf den Fall des Arbeitgeberwechsels und einer Tätigkeit im ganzen Jahr ausgedehnt und zwar selbst dann, wenn bei einem Arbeitgeber bereits mehr als 60 Nichtrückkehrtage unter dem Jahr entstanden waren. Der Senat hat diese Auffassung nicht gebilligt, sondern im Einklang mit der Auffassung der eidgenössischen Steuerverwaltung entschieden, dass dann nach dem klaren Wortlaut des Art. 15 a Abs. 2 DBA-Schweiz ein Wechsel des Besteuerungsrechtes für das gesamte Jahr erfolgt (Urteil des FG Baden-Württemberg vom 25. September 2007 11 K 571/04 EFG 2008, 189; so auch zu Art. 13 Abs. 5 DBA Frankreich: Hartmann in: Die Information 2006, 705 ff, 707). Diese Entscheidung ist rechtskräftig geworden, obwohl der Senat die Revision zugelassen hat. Auch dabei hat der Senat auf den Jahreszeitraum abgestellt.

49 dd) Die Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz zeigt, wie oben dargestellt, dass ein Wechsel des Besteuerungsrechts vom Wohnsitz- in einen Drittstaat für einen dort genannten Grundfall nur langfristig betrachtet wird, nämlich bei mehr als 183 Kalendertagen im Jahr in einem Drittstaat, wobei dieser Zeitraum nicht zusammenhängend dort verbracht werden muss. Die Grundaussagen dieser Regelungen ergeben daher bei einer Zusammenschau, dass die Doppelbesteuerungsabkommen - ersichtlich schon aus praktischen Erwägungen - grundsätzlich auf einen längeren Zeitraum abstellen, soweit nicht eine Sonderregelung wie im Verhandlungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 (a.a.O.) zugunsten des Steuerpflichtigen eingreift. Diese Ausnahmeregelung bestätigt die Grundaussage des 15 a DBA-Schweiz, dass der Betrachtungszeitraum grundsätzlich ein Kalenderjahr ist.

50 ee) Die Vertragsparteien gingen bei der Verständigungsvereinbarung in BStBl I 1994, 683 Tz. 13, für den Krankheits- und Unfallfall davon aus, dass die Grenzgängereigenschaft als solche dadurch nicht tangiert wird. Da dort ebenfalls keine Zeiten genannt werden, gilt dies auch für längere Erkrankungen, z. B. bei schweren Unfällen in Ausübung des Dienstes, z. B. Verkehrsunfällen in Drittländern, Flugzeugunfällen oder sonstigen Berufsunfällen, wie z. B., wenn ein Arbeitnehmer in einem Drittland für längere Zeit nicht transportfähig ist. Für den Senat ist bei der Auslegung des Begriffs der regelmäßigen Rückkehr des Art. 15 a DBA-Schweiz maßgebend, ob das Arbeitsverhältnis mit dem Arbeitgeber weiterhin besteht und ob nach dem regelmäßigen Verlauf des Arbeitsverhältnisses auch nach kürzerer oder längerer Aufenthaltszeit in einem anderen Land zu erwarten ist, dass der Arbeitnehmer wieder nach diesem Aufenthalt als Grenzgänger tätig wird und regelmäßig wieder an seinen Wohnort zurückkehrt. Dies gilt nach Auffassung des Senats nur dann nicht, wenn die Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz eingreift, und der Arbeitnehmer im Kalenderjahr länger als 183 Tage in ein und demselben Drittland verweilt. In diesem Fall geht nach seiner Auffassung die Regel des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz vor, da nach Ablauf dieser Zeit nicht mehr von einer regelmäßigen Rückkehr an den Wohnort nach Art. 15 a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz gesprochen werden kann. Bis zu diesem Zeitpunkt wendet der Senat als Spezialregelung den Art. 15 a DBA-Schweiz im Verhältnis der Vertragsparteien Deutschland und die Schweiz an.

51

ff) Der Senat ist sich bewusst, dass dies eine weite Auslegung der regelmäßigen Rückkehr i.S.d. Art. 15 a

Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz ist, er hält diese jedoch nach dem systematischen Zusammenhang der beiden Vorschriften der Art. 15 und Art. 15 a DBA-Schweiz für zutreffend, da sich dadurch eine praktikable und einfache Abgrenzung zwischen beiden Vorschriften finden lässt. Da Art 15 a DBA-Schweiz ebenso wie Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz auf den Jahreszeitraum abstellt, ist auch die Frage der regelmäßigen Rückkehr nach Auffassung des Senats hieran anzuknüpfen. Verbringt der Arbeitnehmer mehr als 183 Tage im Jahr in ein und demselben Drittland außerhalb des Staates des Tätigkeitsortes, so handelt es sich nach der Wertung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz letztlich um eine dauernde Abwesenheit, die die regelmäßige Rückkehr i.S.d. Art. 15 a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz ausschließt. Bleibt hingegen die regelmäßige Rückkehr unterhalb des Zeitraumes von 183 Tagen in ein und demselben Drittstaat, so gilt bis zum Ende des Arbeitsverhältnisses diese Abwesenheit als vorübergehend und steht einer auf das Kalenderjahr bezogenen, überwiegenden regelmäßigen Rückkehr an den Wohnort nicht entgegen. Der Übergang des Besteuerungsrechts an die Schweiz wird danach durch die ergänzende Spezialregelung des Art 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz von mehr als 60 beruflich bedingten Nichtrückkehrtage abschließend geregelt. Bei den längerfristigen Entsendefällen ohne Arbeitgeberwechsel wird daher regelmäßig die Zahl von 60 Nichtrückkehrtagen überschritten.

- 52 Die Lösung des Senats entspricht auch beim leitenden Angestellten i.S.d. Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz den Bedürfnissen der Praxis. Wollte man für die Entsendung bei der Frage der regelmäßigen Rückkehr z.B. auf Vierteljahreszeiträume abstellen, so müsste bei einer Entsendung in ein Drittland zu einem anderen Konzernteil geprüft werden, ab welchem Zeitpunkt die Regelung des Art. 15 a DBA-Schweiz nicht mehr anzuwenden ist und bis zu welchem Zeitpunkt die Regelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz direkt gilt. Nach der auf ein Kalenderjahr anzustellenden Betrachtung, ist die Regelung des Art. 15 a DBA-Schweiz nach Auffassung des Senats daher bis zum Ende des Arbeitsverhältnisses zum 30. April 2002 anzuwenden, da in beiden Jahren die Zeiträume für die Anwendung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz isoliert betrachtet nicht erreicht werden.
- 53 gg) Die Auffassung des Senats steht auch in Einklang mit den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger -ohne leitender Angestellter nach Art 15 Abs. 4 DBA-Schweiz zu sein- an mehr als 60 Tagen beruflich bedingt in Drittstaaten oder im Tätigkeitsstaat übernachtet. In diesem Fall wird die Spezialregelung des Art. 15 a DBA-Schweiz auch nach Auffassung der Finanzverwaltung für die Frage der regelmäßigen Rückkehr und der Nichtrückkehrtage bei fortbestehendem Arbeitsverhältnis auf das gesamte Jahr bezogen. Die Fälle des Art 15 Abs. 4 DBA-Schweiz und des nicht leitenden Arbeitnehmers nach Art. 15 a DBA-Schweiz unterscheiden sich nur bezüglich der Regelung des Arbeitsortes. Während in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz der Arbeitsort nach der Rechtsprechung des BFH am Sitz der Kapitalgesellschaft fingiert wird, ist dies bei den übrigen Arbeitnehmern nicht der Fall. Deshalb können bei den zuletzt genannten Steuerpflichtigen Arbeitstage im Ansässigkeits- und Drittstaaten besteuert werden, wenn die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 MA nicht vorliegen (BFH-Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98 BFH/NV 1999, 1317). Dieser Vergleich zeigt, dass nach Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz allein die Tage der Nichtrückkehr dafür maßgebend sind, ob die Eigenschaft als Grenzgänger besteht oder wegfällt und die Frage des Wechsels des Besteuerungsrechts in die Schweiz nur von diesem Tatbestandsmerkmal abhängt.
- 54 hh) Nach diesen Rechtsgrundsätzen ergibt sich für den Streitfall: Im Jahr 2001 wurde der Kläger am 5. Juli 2001 verhaftet. Er war demzufolge höchstens 180 Tage in den Vereinigten Staaten. Im Jahr 2002 endete das Arbeitsverhältnis mit Ablauf des 30. April 2002 altersbedingt, indem der Kläger in den Ruhestand eintrat, unabhängig davon, dass er sich auch zu diesem Zeitpunkt noch in Haft befand. Nach diesem Zeitpunkt wurde kein Gehalt mehr gezahlt, sondern vielmehr die zuvor bereits beantragte Rente.
- 55 2. Der Kläger ist kein Grenzgänger nach Art. 15 a Abs. 1 DBA-Schweiz, da er in beiden Streitjahren mehr als 60 Tage (2001) bzw. 20 Tage (2002) beruflich bedingt nicht in die Bundesrepublik zurückkehrte.
- 56 a) Der Senat ist zur Auffassung gelangt, dass die Tage, in denen der Kläger bis zum Erreichen der

Altersgrenze mit dem 30. April 2002 inhaftiert war, als Nichtrückkehrtage i.S.d. Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz zu berücksichtigen sind, weil die Inhaftierung aus beruflichem Anlass erfolgte.

- 57 aa) Was beruflich veranlasst ist, ist im Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz ebenso wenig definiert wie die betriebliche Veranlassung nach § 4 Abs. 4 EStG. Beide Begriffe sind entsprechend auszulegen sind. Demzufolge muss für das Steuerrecht eigenständig geprüft werden, ob eine betriebliche oder berufliche Veranlassung gegeben ist. Danach schließen Fragen des Verschuldens oder eines strafbaren Handelns oder sonstigen Gesetzesverstößes eine gegebene betriebliche oder berufliche Veranlassung grundsätzlich nicht aus (Beschluss des Großen Senats des BFH GrS 2-3/77 BStBl II 1978, 105 zur Frage des Verschuldens beim Autounfall). Maßgebend ist, ob aus Sicht des Unternehmers bei der betrieblichen Veranlassung ein tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. Dabei entscheidend ist im Einzelfall, ob das auslösende Moment im betrieblichen Bereich liegt (Beschluss des Großen Senats des BFH GrS 2-3/77 a.a.O.).
- 58 Andererseits genügt ein mittelbarer betrieblicher Zusammenhang jedenfalls dann nicht, wenn er durch außerbetriebliche Umstände überlagert ist. Ein anteiliger betrieblicher Zusammenhang führt grundsätzlich zur anteiligen Berücksichtigung im betrieblichen Bereich, soweit es um die Abgrenzung zu anderen Einkünften geht. Bei anteiliger privater Mitveranlassung ist ein Abzug von Betriebsausgaben nur möglich, soweit nicht § 12 EStG entgegensteht (Beschluss des Großen Senats des BFH GrS 2/70 BStBl II 1971, 17). Die Grenzen jeder betrieblichen Veranlassung liegen dort, wo bereits bei objektiver Betrachtung ein sachlicher Zusammenhang mit dem Betrieb nicht mehr begründet werden kann. Kosten der Strafverteidigung können –im Unterschied zur Strafe selbst (§ 12 Nr. 4 EStG)– auch bei vorsätzlich begangenen Straftaten und auch bei einer Verurteilung ausnahmsweise Betriebsausgaben sein, wenn die zur Last gelegte Tat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen worden ist (BFH-Urteile vom 21. Juni 1989 X R 20/88, BFHE 157, 397, BStBl II 1989, 831, und vom 13. Dezember 1994 VIII R 34/93, BFHE 176, 564, BStBl II 1995, 457). Ein betrieblicher Zusammenhang besteht nur, wenn die dem Steuerpflichtigen zur Last gelegte Tat ausschließlich und unmittelbar aus seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar ist (BFH-Urteil vom 20. September 1989 X R 43/86, BFHE 158, 356, BStBl II 1990, 20; vom 12. Juni 2002 XI R 35/01 BFH/NV 2002, 1441). Hingegen sind die Strafen oder Geldbußen in Höhe des ahndungsrechtlichen Teiles als solche nach § 12 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.
- 59 bb) Nach diesen Grundsätzen der Rechtsprechung, denen der Senat folgt, kommt er zum Ergebnis, dass jedenfalls dann, wenn die Einnahmen des Klägers als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu werten sind, obwohl der Kläger in Haft war und seine Arbeit nur anbieten, jedoch nicht ausüben konnte, auch die durch die Verhaftung bedingte Nichtrückkehr beruflich veranlasst ist. Ansonsten ergibt sich ein unlösbarer Wertungswiderspruch zwischen der Behandlung der Einnahmen als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit einerseits und der Behandlung der Nichtrückkehrtage als nicht berufsbedingt andererseits. Auch § 14 Strafgesetzbuch -StGB- rechnet die für eine Kapitalgesellschaft begangenen Handlungen dem vertretungsberechtigten Organ oder gesetzlichen Vertreter zu. Nach diesen Rechtsgrundsätzen kommt es nicht darauf an, ob der Kläger schuldhaft oder schuldlos nicht mehr in die Schweiz zurückkehren konnte.
- 60 cc) Für die einengende Interpretation der Nichtrückkehrtage durch die Finanzverwaltung dahingehend, dass der Kläger selbst über die Nichtrückkehr bestimmen müsse, findet sich im Wortlaut und Sinn und Zweck des Art. 15 a DBA-Schweiz keine Stütze. Maßgebend ist allein, ob ein Steuerpflichtiger beruflich bedingt nicht mehr nach Arbeitsende an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Nicht maßgebend ist, ob dies freiwillig oder unfreiwillig geschieht. Zumal auch sonstige Umstände möglich sind, die nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehen. Hierzu gehören z. B. die Verlängerung seiner Entsendung durch den Arbeitgeber, der er sich nicht widersetzen kann, die ungeplante Verlängerung einer Dienstreise durch Verhalten von Kunden, Lieferanten, Vertragspartnern, Streiks im Flug- oder Bahnverkehr, Kriegswirren, Naturkatastrophen.

- 61 Für den Senat ist lediglich maßgebend, dass die Dienstreise als solche beruflich bedingt war und aus beruflichen Gründen erfolgte. Ergeben sich im Zusammenhang mit der Dienstreise Umstände, die ein längeres Verbleiben an einem dritten Ort ohne Einwirkung des Arbeitnehmers erfordern, so handelt es sich nach Auffassung des Senats auch insoweit um beruflich bedingte Nichtrückkehrtage. Denkbar wäre z. B., dass ein Arbeitnehmer zu Verhandlungen in ein drittes Land reist, die Verhandlungen sich dann in die Länge ziehen und er dann durch höhere Gewalt nicht mehr zurückreisen kann. In diesem Fall hat der Arbeitnehmer es nicht in der Hand, zurückzureisen, das Verbleiben in dem Drittstaat erfolgt jedoch nicht aus privaten Gründen, sondern im Zusammenhang mit der Dienstreise und zwar danach - wenn auch unfreiwillig - beruflich veranlasst.
- 62 b) Mit dieser Wertung befindet sich der Senat auch in Übereinstimmung mit der zitierten Rechtsprechung des BFH, wonach Ausgaben für die Strafverteidigung als Betriebsausgaben abziehbar sein können, und zwar auch bei vorsätzlich begangenen Straftaten. Voraussetzung ist auch dort lediglich, dass das Strafverfahren in ursächlichem Zusammenhang mit einem betrieblichen Vorgang steht.
- 63 Diese Fallkonstellation liegt im Streitfall vor. Der Kläger wurde aufgrund der Geschäfte, die er für die Co AG AG tätigte, wegen Embargoverstößen und Verstößen gegen Waffenhandelsbestimmungen der USA inhaftiert, wobei eine Vielzahl von Vorwürfen erhoben wurde, der Kläger sich jedoch nur in einem Punkt schuldig bekennen musste und daraufhin verurteilt wurde. Die Umstände der Inhaftierung sowie die Tatsache, dass nach dem bislang bekannten Sachverhalt nur der Kläger wegen dieser Taten verfolgt wurde, er möglicherweise selbst auch Opfer von geschäftlichen Praktiken war, die er selbst zunächst nicht durchschaute, sondern im Einflussbereich Dritter lagen, zeigen, dass die Inhaftierung jedenfalls ausdrücklich in Zusammenhang mit einem Geschäft der Co AG AG erfolgte. Der Kläger hat unwidersprochen vorgetragen, dass er selbst Tests von Antriebswellen in den USA in Auftrag gegeben hat, da deren Beschaffenheit ihm zweifelhaft erschienen sei und deshalb diese Antriebswellen auf Testständen des amerikanischen Militärs getestet wurden. Auch zeigt die Veröffentlichung der Presseberichte, dass der Kläger unwissend verdeckten Ermittlern von seinen Geschäften erzählte, ohne dass er ersichtlich zuvor über seine Rechte als Beschuldigter belehrt worden war. Die Darstellung des Klägers zeigt, dass er jedenfalls kein Risiko für Leib und Leben Dritter eingehen wollte und Zweifel an der Verwendbarkeit der gelieferten Ersatzteile hatte. Die Tests ergaben, dass seine Zweifel berechtigt waren, die Ersatzteile alt und unbrauchbar und die Teile nach seinen Angaben sowohl militärisch als auch zivil nutzbar waren. Der Kläger reiste demzufolge arglos zur Wahrnehmung von Geschäften und deren Abwicklung in die Vereinigten Staaten ein und wurde dann für ihn selbst völlig überraschend inhaftiert. Die Inhaftierung stand ausschließlich mit Geschäften der Co AG AG in Zusammenhang. Ob der Kläger bezüglich der Verstöße gegen Embargovorschriften vorsätzlich, grob fahrlässig oder unwissentlich gehandelt hat oder selbst Opfer von Machenschaften Dritter wurde, braucht der Senat nicht zu entscheiden. Selbst wenn der Kläger mit dem aufgrund seines Geständnisses ergangenen Urteil in den Vereinigten Staaten vorsätzlich gehandelt haben sollte, schließt dies den beruflichen Anlass der Reise nicht aus.
- 64 Die hier streitigen Tage verbrachte der Kläger in Untersuchungshaft, nicht in Strafhaft, da das Strafurteil erst am 18. Juli 2002 verkündet wurde. Die Vereinbarung mit der Staatsanwaltschaft über ein Schuldeingeständnis erfolgte im Februar 2002. Bis zur Urteilsverkündung galt für den Kläger die Unschuldsvermutung, sodass es im Streitfall nicht um die Berücksichtigung von Strafhaft geht. Vielmehr wird die Untersuchungshaft nur auf die Strafhaft angerechnet (§ 51 Abs. 1, 3 StGB). Bis zur Verurteilung ist vor allem in einem Fall wie diesem, bei dem nur ein kleiner Teil der Vorwürfe zur Verurteilung führt, die Verhängung von Untersuchungshaft als vorübergehendes Ereignis zu werten, das das Arbeitsverhältnis nicht berührt, solange es arbeitsrechtlich weiter besteht.
- 65 cc) Private Gründe dafür, dass der Kläger in den USA verblieben ist, lagen nicht vor. Die Abgrenzung in Art. 15 a Abs. 2 DBA-Schweiz soll verhindern, dass ein Kläger aus privaten Gründen am Arbeitsort

verbleibt und die Verhältnisse so gestalten kann, dass die 60-Tage-Grenze erreicht wird. Darauf zielen auch die in Verständigungsvereinbarungen getroffenen Regeln beider Staaten über die Zumutbarkeit der Rückkehr vom Arbeitsort zum Wohnsitz ab.

- 66 Die Inhaftierung war Ausfluss der geschäftlichen Tätigkeit und hatte keinerlei private Motive. Die in der Haft verbrachten Übernachtungen während der Arbeitstage stellen sich demzufolge als beruflich veranlasste Nichtrückkehrtage dar. Neben den bereits oben dargestellten 19 Nichtrückkehrtagen des ersten Halbjahres sind bei einer Anerkennung dem Grunde nach auch nach Auffassung der Finanzverwaltung zusätzlich 145 Nichtrückkehrtage im Streitjahr 2001 anzusetzen, wenn nur die Werkstage als vertraglich vereinbarte Arbeitstage angesetzt werden. Anschließend ergeben sich pro Woche im Jahr 2002 mindestens vier Übernachtungen für die Dauer von vier Monaten, somit mindestens vier mal fünfzehn Übernachtungen bis zum 30. April 2002. Damit wird die Anzahl der erforderlichen Nichtrückkehrtage im Streitjahr 2001 mit 60 Tagen und im Streitjahr 2002 mit 20 Nichtrückkehrtagen aufgrund des Endes des Arbeitsverhältnisses zum 30. April 2002 deutlich überschritten.
- 67 dd) Entgegen der Auffassung des beklagten FA ergibt auch ein Vergleich der Verhaftung mit krankheits- und unfallbedingten Abwesenheitszeiten nach Überzeugung des Senats keine andere Auslegung.
- 68 Das beklagte FA hat sich auf Tz. 13 der Verständigungsvereinbarung im BStBl I 1994, 685 bezogen, wonach krankheits- und unfallbedingte Abwesenheiten nicht als Tage der Nichtrückkehr gelten. Nach der Rechtsprechung des BFH können Krankheitstage nicht zum Verlust der Grenzgängereigenschaft führen. Durch Krankheitstage wird danach die Eingliederung des Arbeitnehmers in die Arbeitsorganisation des Tätigkeitsstaates oder in die Lebenswelt des Wohnsitzstaates nicht beeinträchtigt (BFH-Beschluss vom 16. März 1994 I B 186/93 BStBl II 1994, 696). Dem folgt die Finanzverwaltung im Einklang mit der eidgenössischen Steuerverwaltung. Krankheitstage sind daher neutral und führen nicht zu Nichtrückkehrtagen. Deshalb könne für die berufliche Veranlassung von Hafttagen hieraus für keine der beiden Auffassungen Schlüsse gezogen werden.
- 69 Für die Aufteilung des Arbeitslohnes zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat nach Art. 15 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens -MA- geht auch die Finanzverwaltung davon aus, dass die Lohnfortzahlung für den Fall der Erkrankung dazu führt, dass die Krankheitstage zu den vereinbarten Arbeitstagen gehört. Arbeitslohn für die Zeit einer im Ausland verbrachten Erkrankung ist danach im Inland steuerfrei. Krankheitstage ohne Lohnfortzahlung mindern hingegen die vereinbarten Arbeitstage (BMF-Schreiben vom 14. September 2006 IV B - S 1300-367/06 BStBl I 2006, 532). Insoweit stellt auch die Finanzverwaltung bei den Krankheitstagen eine korrespondierende Betrachtung zwischen Einnahmen und Nichtrückkehrtagen an.
- 70 Da der Kläger in beiden Streitjahren die erforderliche Anzahl der Nichtrückkehrtage überschritt, lag das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz bei der Schweiz. Das Anbieten der Arbeit steht der Ausübung der Arbeit gleich, sodass die Regelung des Art 15 Abs. 4 DAB Schweiz anzuwenden ist und die Regelung des Art 15 Abs. 1 DBA-Schweiz dadurch ausgeschlossen wird. Demzufolge sind diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt nach Art. 24 DBA-Schweiz von der Besteuerung auszunehmen.
- 71 3. Der Tätigkeitsort des Klägers war entgegen der Auffassung des beklagten Finanzamts in der Schweiz am Sitz der Kapitalgesellschaft. Der Senat folgt der vom BFH im Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 81/04 BFHE 215, 237 vertretenen Auffassung. Darin hat der BFH die hier zu beurteilende Rechtsfrage wie folgt entschieden:
- 72 a) Die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine schweizerische Kapitalgesellschaft, die unter Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 fällt, wird auch dann i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 "in der Schweiz ausgeübt", wenn sie tatsächlich überwiegend

außerhalb der Schweiz verrichtet wird.

- 73 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 (aa) und wenn die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird (bb).
- 74 aa) In der Schweiz besteuert werden können gemäß Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA/Schweiz und vorbehaltlich des Art. 15a DBA-Schweiz 1992 die Einkünfte einer natürlichen Person, die in Deutschland ansässig, aber als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist. Die Tätigkeit darf allerdings nicht so abgegrenzt sein, 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).
- 75 bb) Die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine schweizerische Kapitalgesellschaft, die Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 unterfällt und nicht so abgegrenzt ist, dass sie nur Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasst, wird i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 "in der Schweiz ausgeübt". Das gilt auch dann, wenn sie tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet wird. Denn Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 enthält für seinen Anwendungsbereich eine Fiktion des Tätigkeitsortes.
- 76 b) Für eine solche Auslegung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 spricht, wie der BFH schon in seinem Beschluss vom 15. Dezember 1998 I B 45/98 (BFH/NV 1999, 751) ausgeführt hat, die Entstehungsgeschichte der Vorschrift.
- 77 Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 ist in den Jahren bis 1971 verhandelt, am 18. Juni 1971 paraphiert und am 11. August 1971 unterzeichnet worden. Zu jener Zeit galt noch das Abkommen zwischen dem Deutschen Reich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern vom 15. Juli 1931 i.d.F. des Zusatzprotokolls vom 20. März 1959 (DBA-Schweiz 1931/1959). Nach Art. 4 dieses Abkommens durften Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit -von hier nicht bedeutsamen Ausnahmen abgesehen- "nur in dem Staat besteuert" werden, "in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird". Dazu hatte sich in langjähriger Rechtsprechung und Praxis der Grundsatz herausgebildet, dass die Tätigkeit von Direktoren und Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft am Ort des Sitzes der Gesellschaft "ausgeübt" werde, sofern sie nicht lediglich im Ausland sich auswirkende Aufgaben umfasse (vgl. dazu BFH-Urteil vom 12. August 1960 VI 300/58 S, BFHE 71, 514, BStBl III 1960, 441, m.w.N.). Diese Handhabung wurde zwar sodann vom erkennenden Senat in Frage gestellt und zum Gegenstand einer Anrufung des Großen Senats des BFH gemacht (BFH-Beschluss vom 16. Dezember 1970 I R 203/66, BFHE 100, 534 A). Im Verfahren des Großen Senats des BFH machte der Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen jedoch ausdrücklich geltend, dass durch die Jahrzehnte bestehende kontinuierliche Handhabung sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz möglicherweise sogar ein Gewohnheitsrecht des genannten Inhalts entstanden sei (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 15. November 1971 GrS 1/71, BFHE 103, 433, 436, BStBl II 1972, 68, 69).
- 78 Vor diesem historischen Hintergrund ist davon auszugehen, dass mit den im DBA-Schweiz 1992 getroffenen Regelungen die seinerzeit übliche und später vom Großen Senat des BFH gebilligte Handhabung festgeschrieben werden sollte (ebenso schon BFH-Urteil vom 5. Oktober 1994 I R 67/93, BFHE 175, 424, BStBl II 1995, 95). Das wird vor allem daran deutlich, dass sowohl der damals geltende Grundsatz (Besteuerungsrecht des Staates der Kapitalgesellschaft) als auch die vom BFH anerkannten Ausnahmen von diesem Grundsatz -namentlich der Fall der abgegrenzten Auslandstätigkeit- in den Abkommenstext eingearbeitet worden sind. Zudem heißt es in der Denkschrift der Bundesregierung zum

Abkommen, dass die in Art. 15 Abs. 5 (heute: Abs. 4) enthaltene Regelung "auf ... einer langjährigen höchstrichterlichen Rechtsprechung" beruhe (BT-Drucks VI/3233, Abschnitt B, zu Art. 15). Angesichts dessen spiegelt die Zuweisung des Besteuerungsrechts in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 erkennbar die Vorstellung des Gesetzgebers wider, dass ein leitender Angestellter seine Leitungstätigkeit regelmäßig am Ort der Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft ausübt (so auch BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 751; a.A. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 13. Mai 2003 11 K 125/99, EFG 2003, 1459).

- 79 c) Ob man dieser Einschätzung in der Sache folgt, ist für die Auslegung von Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 unerheblich. Man mag der Fiktion des Tätigkeitsortes entgegenhalten, dass dadurch die Verwertung einer nichtselbständigen Arbeit unzulässigerweise mit ihrer Ausübung gleichgesetzt werde (vgl. F.W., Internationales Steuerrecht -IStR- 1993, 331; Sutter/Burgstaller in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2003, S. 77 f.). Man kann auch darauf verweisen, dass der I. Senat des BFH in Bezug auf andere Abkommen der Auffassung des Großen Senats des BFH in späteren Entscheidungen ausdrücklich nicht (mehr) gefolgt ist (BFH-Beschluss vom 5. Juli 1990 I B 17/90, BFH/NV 1991, 146; BFH-Urteil in BFHE 175, 424, BStBl II 1995, 95; BFH-Beschluss vom 2. Mai 1997 I B 117/96, BFH/NV 1998, 18, jeweils zu Art. 15 DBA-Kanada). Das historisch geprägte Verständnis des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 wird hierdurch nicht in Frage gestellt (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 11. Oktober 2000 I R 44-51/99, BFHE 193, 343, BStBl II 2002, 271).
- 80 d) Die Bedeutung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 als Fiktion des Tätigkeitsortes muss auch bei der Auslegung des Art. 24 Abs. 1 DBA-Schweiz 1992 berücksichtigt werden (ebenso Brandis in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15 DBA-Schweiz Rz 106; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 4. Aufl., Art. 15 Rz 80; Kolb in Gocke/Gosch/M. Lang, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Festschrift für Wassermeyer, 2005, S. 768 f.; Miessl, IStR 2005, 477, 480; Eidgenössische Steuerverwaltung -EStV- vom 4. Juni 1997 und vom 30. September 1999, abgedruckt in Locher/Meier/v. Siebenthal/ Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz -Deutschland, B 24.1.1 Nr. 27 und B 15.4 Nr. 17; FW, IStR 1999, 117, 118; a.A. BMF-Schreiben in BStBl I 1997, 723; FG Baden-Württemberg, Urteil in EFG 2003, 1459; Kempermann in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 15 Rz 83; Neyer, IStR 2005, 514). Zwar ist dem FA ebenso wie dem BMF zuzugeben, dass eine solche Interpretation nicht die einzig mögliche ist. Auch die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, dass es nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 darauf ankomme, wo die Arbeit eines leitenden Angestellten tatsächlich ausgeübt wird, ist durch den Wortlaut der Bestimmung gedeckt. Doch ist nicht nur im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992, sondern vor allem in Ansehung der langjährigen Praxis der Vertragsstaaten der von den Klägern vertretenen Auslegung der Vorzug zu geben.
- 81 Die deutsche Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 1997, 723) und die Eidgenössische Steuerverwaltung (vgl. EStV vom 4. Juni 1997, abgedruckt in Locher/Meier/v. Siebenthal/ Kolb, a.a.O., B 24.1.1 Nr. 27) haben über mehr als zwei Jahrzehnte hinweg die Fiktion des Tätigkeitsortes leitender Angestellter nicht nur auf Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992, sondern auch auf Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 bezogen. Die Berücksichtigung der nachfolgenden Praxis der Vertragsdurchführung bei der Auslegung internationaler Verträge ist völkergewohnheitsrechtlich anerkannt (vgl. Ipsen, Völkerrecht, 4. Aufl., § 11 Rz. 14, m.w.N.) und darüber hinaus in Art. 31 Abs. 3 Buchst. b des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge kodifiziert. Sie ist ein gewichtiges und objektiv feststellbares Indiz dafür, wie die Parteien den Vertrag einvernehmlich verstehen bzw. zumindest im Zeitpunkt des Vertragsschlusses und in den darauf folgenden Jahren verstanden haben. Dieses einvernehmliche Verständnis enthält eine für die Abkommensauslegung maßgebliche authentische Interpretation durch die Vertragsparteien, von der sich die deutsche Finanzverwaltung nicht einseitig durch eine abweichende Deutung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 lösen kann (ebenso FW, IStR 1999, 117; Kolb in Gocke/Gosch/M. Lang, a.a.O., S. 768 f.; zum Vorstehenden: BFH-Urteil vom 25.10.2006 I R

81/04 BFHE 215, 237).

- 82 4) a) Der Senat geht mit dem BFH davon aus, dass entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ein völkerrechtliches Gewohnheitsrecht des genannten Inhalts entstanden ist. Nach den Gründen der zitierten BFH-Entscheidung I R 81/04 a.a.O. hat der Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen bereits im Verfahren vor dem Großen Senat, das zum Beschluss vom 15. November 1971 GrS 1/71 a.a.O. führte, geltend gemacht, dass durch die Jahrzehnte bestehende kontinuierliche Handhabung sowohl in Deutschland, als auch in der Schweiz ein Gewohnheitsrecht des genannten Inhalts entstanden sei.
- 83 Dies muss erst recht gelten, nachdem dasselbe Verfahren ersichtlich von beiden Finanzverwaltungen nochmals 25 Jahre bis zum Jahr 1996 so praktiziert wurde. Es stellt ein widersprüchliches Verhalten dar, wenn die Finanzverwaltung bereits im Verfahren vor dem BFH im Jahre 1971 geltend macht, es handele sich um Völkergewohnheitsrecht, diese tatsächliche Übung dann weiterführt und schließlich ab dem Jahr 1997 ihren eigenen Vortrag, der durch die Abfassung des Abkommens im Jahre 1971 ersichtlich bestätigt wird, wiederum bestreitet. Vielmehr spricht nach Überzeugung des Senats aus den vom BFH angeführten Gründen alles dafür, dass beide Staaten die bereits damals geltende, langjährige Rechtsprechung des BFH der Fassung des Abkommens zugrunde legten, sich daher bei der Abfassung des Art. 15. Abs. 4 DBA-Schweiz im Jahr 1971 hierauf festlegten und dies bei den Revisionsverhandlungen für das Abkommen 1990/1991 wiederum bestätigten.
- 84 b) Das beklagte FA kann nach Auffassung des Senats auch nicht damit gehört werden, dass es auf die Sonderregelungen für Schiffe und Luftfahrzeuge abstellt, da sich insoweit die dort zu beurteilenden Sachverhalte anders darstellen und ebenfalls einer konkreten Sonderregelung unterworfen wurden.
- 85 c) Die vom BFH gefundene Auslegung entspricht auch den praktischen Bedürfnissen bei der Rechtsanwendung durch die beteiligten Kapitalgesellschaften, deren leitenden Organen und den mit der Umsetzung des Steuerrechts vor Ort betrauten Finanzbeamten der beiden Staaten.
- 86 Die Auffassung des BFH führt zu einer klaren und eindeutigen, für die Praxis einfachen Abgrenzung, die in anderen Bereichen des DBA-Schweiz, z. B. im Rahmen des Art. 15 a Abs. 1 DBA-Schweiz, gerade fehlt. Dort kommen immer wieder Fälle vor, bei denen sowohl Deutschland die erforderliche Anzahl von Nichtrückkehrtagen aufgrund von sehr hohen Nachweisanforderungen als nicht erbracht sieht, während die Schweiz andererseits die Ansässigkeit in ihrem Gebiet bereits aufgrund einer angemieteten Zweitwohnung und einer Aufenthaltsbewilligung bejaht. Selbst Verständigungsverfahren sind bereits in diesem Bereich gescheitert, sodass Kläger entgegen dem Sinn eines DBA von beiden Staaten tatsächlich doppelt besteuert werden und Lösungen -wenn überhaupt- allenfalls im Billigkeitsverfahren erfolgen.
- 87 Nach der vom BFH gefundenen Lösung erfolgt die Besteuerung des leitenden Angestellten i. S. d. Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz, der diese abschließend nennt, ausschließlich am Sitz der Kapitalgesellschaft, gleich wo sich die leitenden Angestellten zeitweise tatsächlich aufhalten. Dies führt zu einer erheblichen Steuervereinfachung, da keine sog. Drittlandtage mehr im Inland zu besteuern sind, wobei für jedes Land im Einzelnen nachzuprüfen ist, inwieweit die Besteuerung durch das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem jeweiligen Staat im Inland möglich ist (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 15. Dezember 1998 I B 45/98 BFH/NV 1999, 751). Nach der vom BFH gefundenen Auslegung bleibt das Besteuerungsrecht in vollem Umfang in dem Staat, in dessen Gebiet die Kapitalgesellschaft ihren Sitz hat, während im Inland diese Einkünfte lediglich dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Auch werden Streitigkeiten zwischen den Beteiligten vermieden, wie z. B. die Drittlandtage im Einzelnen ganz oder teilweise anzusetzen sind, inwieweit hierunter auch Samstage, Sonn- und Feiertage oder Krankheitstage zu berücksichtigen sind und welchen Einfluss hierauf ausländische Feiertage haben. Angesichts der Vielzahl streitiger Rechtsfragen zwischen den Finanzverwaltungen von Deutschland und der Schweiz, die trotz genereller Verständigungsvereinbarungen dennoch manchmal unterschiedlich praktiziert werden, bringt die Entscheidung des BFH entgegen der Auffassung des Bundesministers der Finanzen eine Vereinfachung

für die beteiligten Steuerbürger, die beteiligten Finanzbeamten und dient damit der Verwaltungsvereinfachung, ohne dass insoweit die dadurch entstehenden Steuerausfälle im Verhältnis zum gesamten Steueraufkommen nennenswert sein dürften. Vielmehr entspricht diese Auslegung einer praxisnahen Anwendung, was angesichts der Vielzahl der Fälle und der besonders engen Beziehungen zwischen Deutschland und der Schweiz im gesamten Grenzbereich beider Staaten und deren Bürgern nur zum Vorteil gereicht.

- 88 d) Die Finanzverwaltung legt die Regelungen in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz und Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz letztlich unterschiedlich aus. Soweit sie darauf abstellt, dass das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft dann nicht mehr zugewiesen sei, wenn die Tätigkeit „so abgegrenzt sei, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses Staats umfasst“, weitet sie eine dort enthaltene Ausnahmebestimmung über den regelmäßigen Wortlaut hinaus aus. Die Ausnahmebestimmung soll letztlich nur dann eingreifen, wenn ein leitender Angestellter der Kapitalgesellschaft im Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft entsprechend den Regelungen in der Satzung oder den Geschäftsordnungen ausschließlich in einem dritten Staat und nur dort sich auswirkende Aufgaben erledigt. In diesem Fall steht das Besteuerungsrecht nicht dem Staat zu, in dem die Gesellschaft ansässig ist, sondern entweder dem Wohnsitzstaat oder dem Staat, in dem die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (BFH-Urteil vom 12. August 1960 VI 300/58, BFHE 71, 514, BStBl III 1960, 441; Flick/Wassermeyer/Kempermann, Art. 15 Anm. 84).
- 89 e) Auch die Behauptung, es sei Sinn und erklärtes Ziel der deutschen Seite im Rahmen der Revisionsverhandlungen gewesen, Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz wie auch die anderen Unterziffern dieses Artikels - so auszugestalten, dass die Freistellung von der deutschen Steuer auf tatsächlich in der Schweiz ausgeübte, wirtschaftliche Tätigkeiten (aktive, werbende Tätigkeiten) zu beschränken, steht dem nicht entgegen. Unstreitig werden leitende Angestellte wie Prokuristen, Direktoren und Geschäftsführer regelmäßig in großem Umfang tatsächlich am Sitz der Kapitalgesellschaft als Ort der tatsächlichen Arbeitsausübung tätig. Dieses Argument ist daher nicht geeignet, die historisch begründete Auffassung des BFH zu widerlegen. Zumindest hat dieses -erst von der deutschen Finanzverwaltung mit der Änderung der Praxis nach 1996 verfolgte Ziel- im Wortlaut des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 d DBA-Schweiz keinen ausreichenden Niederschlag gefunden.
- 90 Da der Kläger einzelzeichnungsberechtigter Direktor der Co AG AG war, fällt er unter Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz. Tätigkeitsort war nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz die Schweiz. Demzufolge können die vom Kläger erzielten Einkünfte aus Tätigkeiten in Drittländern entsprechend der Rechtsprechung des BFH von Deutschland nicht besteuert werden.
- 91 4. Die Bundesrepublik hat das Besteuerungsrecht auch nicht nach der Rückfallklausel des Art 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz erlangt (sog. Subject-to-tax-clause).
- 92 Entscheidende Voraussetzung für eine Zurückverweisung des Besteuerungsrechts ist, dass der Einsatzstaat nach seiner Gesetzgebung nicht besteuern kann. Ein Rückfall tritt also nicht ein, wenn der andere Staat, aus welchen Gründen auch immer, tatsächlich nicht besteuert (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen, Bd. I, Musterabkommen -MA- Art. 15 Anm. 23; Brandis in Debatin/Wassermeyer Art 15 DBA-Schweiz Anm. 107) Allerdings hindert schon eine Besteuerung in Form einer Quellensteuer mit proportionalem Steuersatz die Annahme eines subsidiären Besteuerungsrechts des Arbeitnehmers. (BFH-Urteile vom 8. April 1992 I R 68/91 BFH/NV 1993, 295; vom 27. August 1997 I R 127/95 BStBl II 1998, 58). In der Schweiz ist eine Quellenbesteuerung für im Ausland ansässige Mitglieder der Geschäftsführung schweizerischer Personen in Art. 5 Abs. 1 Buchstabe b, Art. 93 DBG; Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b; Art. 35 Abs. 1 Buchstabe d) StHG vorgesehen (Brandis aaO Anm. 107). Durch die vorgelegten Quellensteuerbescheide ist nachgewiesen, dass die Schweiz von ihrem Quellensteuerrecht auch tatsächlich Gebrauch gemacht und die Quellensteuer erhoben hat.

- 93 Die Berechnung der ESt im Einzelnen wird dem beklagten FA nach § 100 Abs. 2 FGO im Hinblick auf die noch vorhandenen, sonstigen Einkünfte aus Leibrenten für beide Streitjahre übertragen.
- 94 Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 95 Die Zuziehung eines Bevollmächtigten wird für notwendig erklärt, da es sich um schwierige Fragen des internationalen Steuerrechts handelt und die Kläger sich daher eines Bevollmächtigten zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung bedienen durften.
- 96 Die Revision war zuzulassen, da es sich um nicht geklärte, grundsätzliche Fragen der Reichweite der Anwendung der Art. 15 a und 15 DBA-Schweiz handelt und die Frage, ob Hafttage als Nichtrückkehrtage zu bezeichnen sind oder nicht, bislang - soweit ersichtlich - von der Rechtsprechung des BFH noch nicht geklärt sind.
- 97 Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151, 155 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 11, 709, 711 ZPO.