

FG Baden-Württemberg Urteil vom 28.8.2008, 3 K 119/07

Besteuerung der Einkünfte eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten einer schweizerischen Kapitalgesellschaft - Grenzgänger in die Schweiz - Dienstreisen im Ansässigkeitsstaat als Nichtrückkehrtage - Verständigungsvereinbarung

Tatbestand

- 1 Die Kläger sind Eheleute, die für die Veranlagungszeiträume 1997, 1999-2001 (Streitjahre) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt werden. Die Kläger haben drei Kinder. Die Klägerin erzielte als Hausfrau keine steuerpflichtigen Einkünfte (aus nichtselbständiger Arbeit). In den Mantelbögen zu den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre wird angegeben, dass der Kläger den Beruf des Geschäftsführers ausgeübt habe (a.a.O., Zeile 72, Bl. 23, 63, 78 und 105 der Einkommensteuerakten Band II -im folgenden: ESt-Akten-). Nach Ziff. 2 des Arbeitsvertrages vom 14. Januar 1999 wurde der Kläger als alleiniger Geschäftsleiter/Direktor eingestellt. Die Kläger hatten in den Streitjahren ihren Wohnsitz in X,.
- 2 Nach den Angaben im Arbeitsvertrag vom 14. Januar 1999 ist der Kläger seit dem 1. Januar 1990 bei der Firma T (S.A.) in R, Rue de F xx (im Kanton Jura/CH [R épublique et Canton du Jura, Recette et administration de district, Delemont, Bl. 38 der ESt-Akten] -im folgenden: T-S.A. bzw. Arbeitgeberin). Diese befindet sich in Liquidation, nachdem am 30. April 2007 Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens (Declaration de faillite, S. 29 des Schweizerischen Handelsregisters, Bl. 176 der FG-Akten) gestellt wurde (Hinweis auf den Handelsregisterauszug von (Bl. 176-178 der FG-Akten). Die Entfernung der Arbeitsortes des Klägers in R zu seinem Wohnort in X beträgt nach den Routenplaner von Falk 58.97 km (Bl. 179- 182 der FG-Akten).
- 3 Ein (schriftlicher) Arbeitsvertrag für das Streitjahr 1997 wurde dem Finanzgericht (FG) trotz einer entsprechenden Aufforderung nicht vorgelegt (Hinweis auf Ziff. I zur Ladungsverfügung vom 16. Mai 2007, Bl. 58 der FG-Akten). Nach den Angaben des Klägers war ein solcher Vertrag auch seit dem Beginn seiner Tätigkeit (bis 1999 -siehe zuvor-) nicht abgeschlossen worden. Für sein Arbeitsverhältnis waren die Bestimmungen des Schweizerischen Obligationenrechts vom 30. März 1911 -OR- maßgebend. Wegen der Tätigkeit des Klägers wird auf dessen Darstellung im Schriftsatz vom 20. August 2008 Bezug genommen (Bl. 217 und 219 der FG-Akten).
- 4 Im September 1995 wurde der Kläger zusammen mit einer weiteren Person, „tous deux ressortissants allemands, à R, sont nommés directeurs avec signature individuelle“ (Bl. 192 der FG-Akten). Demzufolge wurde er nach der (zutreffenden) Übersetzung (vgl. hierzu das Schreiben des Klägers vom 20. Mai 2008, Bl. 195 der FG-Akten) zum Geschäftsführer mit individueller Unterschrift ernannt und am 5. September 1995 ins zuständige Handelsregister (Registre du commerce du Jura Registre principal) eingetragen. Ein Konstituierungsbeschluss (vgl. hierzu: Watter in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Honsell Vogt Watter [Hrsg.] Obligationenrecht II, 2. Aufl., 2002 -im folgenden: BSK OR II-Bearbeiter- Art. 718 Rn. 17) des Verwaltungsrates der T-S.A. über die Einräumung der Organvollmacht (Art. 716a Abs. 1 Nr. 4 OR in Verbindung mit Art. 718 bzw. Art. 812 OR) zugunsten des Klägers wurde dem FG nicht vorgelegt. Im Streitfall -so der stillschweigende Vortrag der Kläger- erfolgte die Bevollmächtigung des Klägers durch den Verwaltungsrat der T-S.A. durch eine Wahl in die Funktion: „directeurs avec signature individuelle“ durch das einzige Mitglied des Verwaltungsrates der T-S.A. im Jahr 1995, W R (Bl. 188 der FG-Akten; Handelsregisterauszug Fol. 125, Anlage zum Schriftsatz der Kläger vom 14. Juni 2007). Nach den Angaben im Schriftsatz vom 20. Mai 2008 ist es am Sitz der T-S.A. in R im Kanton Jura (in der französischsprachigen Schweiz) üblich, den Geschäftsführer als „directeur“ zu bezeichnen (Hinweis auf den „Extrait du registre du commerce du district de Delémont“ vom 8. Dezember 1998 (Bl. 32 und 33 der ESt-Akten). Dem entspricht auch das eigene Verständnis des Klägers zu seiner Position.

- 5 Nach Art. 17 der Statuten vom 16. Juli 1987 (mit nachfolgenden Änderungen) hat der Verwaltungsrat (u.a.) folgende, nicht übertragbare und unveräußerliche Aufgabenbereiche: die Organisation bestimmen: Die Ernennung und Absetzung der Personen, die mit der Verwaltung und Vertretung beauftragt werden, Ausübung der notwendigen Überwachung der Personen, die mit der Verwaltung beauftragt sind... Der Verwaltungsrat kann laut Organisationsreglement die Geschäftsführung ganz oder teilweise an eines oder mehrere seiner Mitglieder (Delegierte) oder an Dritte (Direktoren) übertragen (Art. 18 der Statuten). Im übrigen bestimmt der Verwaltungsrat die Vertretung der Firma. Er kann die Vertretungsbefugnis an eines oder mehrere seiner Mitglieder (Delegierten) oder an Dritte (Direktoren, Bevollmächtigte, Handelsbeauftragte) übertragen (Art. 19 der Statuten). Wegen des Organisationsreglementes wird auf die Anlage zum Schriftsatz der Kläger vom 14. Juni 2007 Bezug genommen.
- 6 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gingen die Kläger davon aus, dass der Kläger weder teilweise als leitender Angestellter im Sinne des Art. 15 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1971, 1021, BStBl I 1972, 519) in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989 (BGBl II 1993, 1886, BStBl I 1993, 927) -DBA-Schweiz 1971/1989- mit dem auf seine Tätigkeit in Drittstaaten bzw. in der Bundesrepublik Deutschland entfallenden Teil seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit noch insgesamt als Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der deutschen Besteuerung unterliege (Anlagen N zu den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre, Bl. 26, Bl. 67 [Zeile 15 a.a.O.], Bl. 82 [Zeile 15 a.a.O.], Bl. 110 [Zeile 15 a.a.O.] der ESt-Akten). Der Kläger legte zusammen mit den Einkommensteuererklärungen Bescheinigungen (Hinweis auf Tz. 18 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen -BMF- vom 19. September 1994 IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl I 1994, 683) seiner Arbeitgeberin über die Nichtrückkehrtage in den Streitjahren vor (Bl. 28, 69, 83 und 115 der ESt-Akten) unter Hinweis auf die jeweils beigefügten von einem Bediensteten der Arbeitgeberin unterschriebenen Einzelaufstellungen (Bl. 29, 70, 88 und 116 der ESt-Akten -siehe nachfolgende Aufstellungen für die einzelnen Streitjahre- und die mit Schriftsatz der Kläger vom 14. September 2007 vorgelegten Aufstellungen [Bl. 158-167 der FG-Akten]). Die Bescheinigungen tragen Sichtvermerke der für die Arbeitgeberin zuständigen Steuerbehörde (Le teneur des registres de l'impôt Commune de R). Im Einzelnen:

7 **1997**

Ort	Datum	Tage	Grund	AT (lt. FA)
X 1	26.03.-27.03.97	1		Kunde I 2
X 2	07.04.-08.04.97	1		Kunde II 2
X 3 MI USA	03.03.-12.03.97	10	Kundenbesuche mit Vertreter	8
X 4	21.04.-22.04.97	1		Kunde III 2
X 5 Italien	06.05.-07.05.97	2		Kunde IV 2
X 6	23.05.-24.05.97	1		Kunde V 1
Italien	07.07.-11.07.97	5	Kundenbesuche mit Vertreter	5
X 7	13.06.-14.06.97	1		Kunde VI 1
X 8	27.06.-28.06.97	1		VII 1
X 9	21.07.-23.07.97	3		Kunde VIII 3
X 2	29.07.-30.07.97	1		II 2
X 10	04.08.-05.08.97	1		IX 2
X 11	09.10.-10.10.97	1		X 2
XX	29.10.-30.10.97	1		Kunde I/xx 2

X 3 MI (Michigan) USA 14.11.-16.12.97	33	Firmengründung XI	23
Summe	63		58

- 8 Folgende (14) Wochenendtage wurden bei der Berechnung der **Tage** (gemeint: Nichtrückkehrtage und damit als Arbeitstage) durch den Kläger berücksichtigt: 8. März (Samstag), 9. März (Sonntag), 24. Mai (Samstag), 14. Juni (Samstag), 28. Juni (Samstag), 15. November (Samstag), 16. November (Sonntag), 22. November (Samstag), 23. November (Sonntag), 29. November (Samstag), 30. November (Sonntag), 6. Dezember (Samstag), 7. Dezember (Sonntag), 13. Dezember (Samstag) und 14. Dezember (Sonntag). Diese Tage wurden bei der Berechnung der steuerpflichtigen AT (gemeint: Arbeitstage) durch das Finanzamt (FA) nicht berücksichtigt. Dabei wurden jedoch die Anreise- und Abreisetage (Hinweis insbesondere auf die Geschäftsreisen in die USA) als Arbeitstage berücksichtigt.

9 **1999**

Ort	Datum	Tage	Grund	
X 2	03.02.-04.02.99	1	Kunde II	2
X 12	05.02.-07.02.99	2	XII EDV	3
X 13	09.03.-13.03.99	5	Messe xxx	5
X 14	16.03.-18.03.99	2	xxx Tagung	3
X 15	12.04.-13.04.99	1	Kunde XIII	2
X 16	26.04.-27.04.99	1	Kunde XIV	2
X 17	04.05.-05.05.99	1	Kunde XV	2
X 18	06.07.-08.07.99	2	Kunde XVI	3
X 15	05.05.-07.05.99	2	Kunde XIII	3
X 15	17.05.-18.05.99	1	Kunde XIII	2
X 19	31.05.-01.06.99	1	Kunde XVII	2
X 16	06.06.-07.06.99	1 (3)	Kunde XIV	2
X 18	14.06.-15.06.99	1	Kunde XVI	2
X 20 ES	17.06.-20.06.99	4	XVIII	4
X 8	24.06.-25.06.99	1	VII	2
X 18	29.06.-30.06.99	1	Kunde XVI	2
X 15	30.07.-31.07.99	1	Kunde XIX	2
X 15	02.08.-03.08.99	1	Kunde XIII	2
X 21	09.08.-12.08.99	3	Kunde XIX	4
X 15	19.08.-20.09.99	1	Kunde XIII	2
X 22 /Portugal	02.09.-07.09.99	5	XX	6
X 23	22.09.-23.09.99	1	XXI	-
X 3 MI USA	29.09.-09.10.99	10	XI USA	10
X 24	18.10.-24.10.99	6	Messe XXII	7
X 23	26.10.-27.10.99	1	XXI	-
X 24	04.11.-06.11.99	2	Kunde XXIII	3
X 23	18.11.-19.11.99	1	XXI	-
X 25	30.11.-04.12.99	4	Messe XXIV	5
Summe		64		78

- 10 Folgende Wochenendtage wurden bei der Berechnung der **Tage** (gemeint: Nichtrückkehrtage) vom Kläger (und damit als Arbeitstage) berücksichtigt: 6. Februar (Samstag), 7. Februar (Sonntag), 13. März (Samstag), 6. Juni (Sonntag), 19. Juni (Samstag), 20. Juni (Sonntag), 31. Juli (Samstag), 4. September (Samstag), 5. September (Sonntag), 2. Oktober (Samstag), 3. Oktober (Sonntag), 9. Oktober (Samstag), 23. Oktober (Samstag), 24. Oktober (Sonntag), 6. November (Samstag) und der 4. Dezember (Samstag). Diese Tage wurden bei der Berechnung der steuerpflichtigen „AT“ (wohl Arbeitstage) berücksichtigt (mit Ausnahme der Geschäftsreise in die USA [ein Wochenendtag fehlt]).

11 **2000**

Ort	Datum	Tage	Grund	
X 15	17.01.-18.01.00	1	Kunde XXV	2
X 26	01.02.-02.02.00	1	XXVI	2
X 25	10.02.-11.02.00	1	XXVII	2
X 14	16.02.-17.02.00	1	xxx Tagung	2
X 13	06.03.-11.03.00	5	Messe xxx	5
X 26	12.03.-13.03.00	1	DST	2
X 27	28.03.-30.03.00	2	Messe	3
X 3 MI USA	29.04.-08.05.00	8	XI USA	8
Italien	14.05.-18.05.00	4	mit Vertretung bei Kunden	5
XX/X 23	22.05.-24.05.00	2	Kaufmann u. XXI	3
X 3 MI USA	19.06.-28.06.00	9	XI USA	9
X 15	14.07.-15.07.00	1	Kunde XIX	2
X 15	27.07.-28.07.00	1	Kunde XIX	2
X 28	02.08.-03.08.00	1	Kunde XXVIII	2
X 15	14.08.-15.08.00	1	Kunde XXV	2
Plattling	29.09.-30.09.00	1	Kunde XXVI	2
X 13	05.09.-06.09.00	1	Kunde K 30	2
X 29	05.09.-06.10.00	1	Kunde K 31	2
X 30	14.08.-15.09.00	1	Kunde XXVI	2
X 31	03.10.-04.10.00	1	Kunde K 32	2
X 13	09.10.-10.10.00	1	Kunde K 30	2
X 32	10.10.-12.10.00	2	Kunde K 33	3
X 33	15.10.-16.10.00	1	Kunde K 34	2
X 13	16.10.-21.10.00	5	XXII (Messe)	6
X 34	08.11.-09.11.00	6	xxx Tagung	6
X 15	15.11.-17.11.00	2	Kunde XIX u. XIII	3
X 25	28.11.-02.12.00	4	Messe XXIV	5
Summe		65		88

12

Folgende Wochenendtage wurden bei der Berechnung der **Tage** (gemeint: Nichtrückkehrtage und damit als Arbeitstage) durch den Kläger berücksichtigt: 11. Februar (Samstag), 12. Februar (Sonntag), 29. April (Samstag), 30. April (Sonntag), 6. Mai (Samstag), 7. Mai (Sonntag), 14. Mai (Sonntag), 24. Juni (Samstag), 25. Juni (Sonntag), 15. Juli (Samstag), 15. Oktober (Sonntag), 21. Oktober (Samstag) und der 2. Dezember (Freitag). Diese wurden jedenfalls zum überwiegenden Teil als (steuerpflichtige) AT (wohl:

Arbeitstage) durch das FA berücksichtigt.

13 **2001**

Ort	Datum	Tage	Grund	
X 29	18.01.-19.01.01	1	Kunde K 31	2
Italien	14.02.-19.02.01	5	mit Italienischer Vertretung bei Kunden	6
X 36	19.02.-21.02.01	2	K 35	3
X 15	04.03.-	1	XIX	1
X 14	08.03.01	2	xxx Tagung	4
X 37/Frankreich	12.03.-16.03.01	4	K 36	5
X 13	28.03.-30.03.01	2	K 37	3
X 31	09.04.-10.04.01	1	K 38	2
X 4	19.04.-20.04.01	1	K 39	2
X 33	06.05.-08.05.01	2	K 34	3
X 4	19.06.-14.06.01	2	K 39	3
X 15	21.06.-23.06.01	1	XIII/XIX	3
X 37	27.06.-29.06.01	2	Maschinenkauf	3
X 38	16.07.-18.07.01	2	K 30 K 34	3
X 3 MI USA	10.08.-26.08.01	17	XI USA	17
X 31	03.10.-04.10.01	1	Kunde K 32	2
X 39	12.10.-14.10.01	2	K 32	3
X 33	07.10.-	1	Kunde K 34	
X 40/Luxemburg	09.10.01	1	K 35	3
X 38	17.10.-18.10.01	1	K 36	2
X 41	23.10.-31.10.01	8	K 37-Messe	8
X 42	15.11.-16.11.01	1	XXVI	2
X 25	27.11.-01.12.01	5	Messe XXIV	5
Summe		65		85

14 Folgende Wochenendtage wurden bei der Berechnung der **Tage** (gemeint: Nichtrückkehrtage und damit als Arbeitstage) berücksichtigt: 17. Februar (Samstag), 18. Februar (Sonntag), 2. März (Sonntag), 6. Mai (Sonntag), nicht: 23. Juni (Samstag), 11. August (Samstag), 12. August (Sonntag), 18. August (Samstag), 19. August (Sonntag), 25. August (Samstag), 26. August (Sonntag), 7. Oktober (Sonntag), 13. Oktober (Samstag), 14. Oktober (Sonntag), 27. Oktober (Samstag), 15. Oktober (Sonntag) und 1. Dezember (Sonntag). Die zuvor genannten Tage wurden zum überwiegenden Teil jedenfalls als Arbeitstage bei der Berechnung der Einkünfte des Klägers, die rechnerisch auf seine Tätigkeit in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland entfallen, durch das FA berücksichtigt.

15 Der Senat hat davon abgesehen, die Feiertage am Sitz der T-S.A. zu ermitteln. Der ehemalige Verwaltungsratspräsident der T-S.A., B R, erklärte in dem zuvor dargelegten Zusammenhang, dass Samstage, Sonntage sowie Feiertage zu einem späteren Zeitpunkt als freie Tage von den Mitarbeitern (u.a. vom Kläger) nachgeholt worden seien (Hinweis auf dessen Schreiben vom 20. August 2007, Bl. 173 der FG-Akten). Weitere Einzelheiten zu diesem Freizeitausgleich wurden nicht dargelegt.

16

Im übrigen wurden die Anreise- und Abreisetage bei Geschäftsreisen in außereuropäische Länder

(Hinweis auf die Reisen nach X 3 Minnesota/USA) bei der Berechnung der steuerpflichtigen Arbeitstage berücksichtigt. Schließlich berücksichtigten die Beteiligten übereinstimmend die Tage, an denen der Kläger von Geschäftsreisen in Drittstaaten an seinen Wohnsitz zurückkehrte als Nichtrückkehrtage im Rahmen der 60-Tage-Regelung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989. In X 3 befindet sich der Sitz einer Tochtergesellschaft der T-S.A. (die XI Corp.), deren Präsident der Kläger in den Streitjahren war. Für seine Tätigkeit in der Geschäftsleitung dieser Gesellschaft erhielt der Kläger kein gesondert berechnetes Entgelt.

- 17 Nach den Angaben auf den Lohnausweisen wurde für 1996: 4.227,15 CHF und für 2001: 39.129,65 CHF Quellensteuer einbehalten und an die Schweizerische Steuerverwaltung abgeführt. Im übrigen ergibt sich aus den in französischer Sprache abgefassten Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung, dass für 1997: 15.610,70 CHF (Total des impôts, Bl. 39 der ESt-Akten), für 1999: 41.683 CHF (= 32.642,40 CHF [Impôts Etat-Commune] + 9.040 CHF [Impôt fédéral direct 1999/2000, Bl. 98 der ESt-Akten]), für 2000: 36.478,55 CHF (Impôts Etat-Commune, Bl. 98 der ESt-Akten) und für 2001: 39.129,65 CHF (Impôts Retenus bzw. Impôt à la source, Bl. 93-95 der FG-Akten) bezahlt wurden (Bl. 93, 97, 99 und 100 der FG-Akten).
- 18 Das FA folgte in den -im vorliegenden Klageverfahren- angegriffenen Einkommensteuerbescheiden vom 28. Juni 1999 (für 1997), vom 21. Mai 2002 (für 1999 und 2000) und vom 1. Juli 2003 (für 2001) der Auffassung der Kläger (lt. den Einkommensteuererklärungen) nicht in vollem Umfang. Es ging davon aus, dass der Kläger zwar nicht als Grenzgänger mit seinen gesamten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, aber mit dem Teil seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, der rechnerisch auf seine Tätigkeit in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland entfällt, der Einkommensteuer unterliege. Der Höhe nach ermittelte das FA dabei die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit für 1997 auf 33.543 DM (= 115.175 CHF [Bl. 26 und 27 der ESt-Akten] x 58/235 = 28.427 CHF x 118 v.H. [durchschnittlicher Umrechnungskurs], für 1999 auf 71.630 DM (= 182.150 CHF [Bl. 68 der ESt-Akten] x 78/240 = 59.198,75 CHF x 121 v.H. [Bl. 74 der ESt-Akten]), für 2000 auf 89.721 DM (= 198.940 CHF [Bl. 84 der ESt-Akten] x 88/240 = 72.944 CHF x 123 v.H. [Bl. 89 der ESt-Akten]) und für 2001 auf 88.400 DM (= 195.000 CHF [Bl. 110 und 111 der ESt-Akten] x 85/240 = 69.062 CHF x 128 v.H.). Im übrigen berücksichtigte das FA die Schweizerische Quellensteuer, die rechnerisch auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers in Drittstaaten und der Bundesrepublik Deutschland entfällt, bei der Einkommensteuer (für 1997: 4.526 DM [= 15.610,70 CHF -Bl. 39 der ESt-Akten- x 118 v.H. -Durchschnittlicher Umrechnungskurs- = 18.420,06 DM x 58/235], für 1999: 16.393 DM [= 41.683 CHF -Bl. 99 der ESt-Akten- x 121 v.H. = 50.437 CHF x 78/240 -Bl. 74 der ESt-Akten], für 2000: 16.452 DM [= 36.478,55 CHF -Bl. 99 der ESt-Akten- x 123 v.H. = 44.867 DM x 88/240 -Bl. 89 der ESt-Akten] und für 2001: 17.739 DM [= 39.129,65 CHF -Bl. 110 und 113 der ESt-Akten- x 128 v.H. = 50.086 DM x 85/240 -Bl. 110 der ESt-Akten). Für das Streitjahr 1997 wird auf die vom Kläger eingereichten Unterlagen hingewiesen (Bl. 38-42 der ESt-Akten; vgl im übrigen den Lohnausweis für 1997, Bl. 27 der ESt-Akten; Hinweis auch auf das Schreiben des Département des Finances de la Justice et la Police vom xx.xx.xxxx, Bl. 170 der FG-Akten und die vom Kläger angefertigte deutsche Übersetzung lt. Bl. 171 und 172 der FG-Akten, s. auch Bl. 220-221 der FG-Akten).
- 19 Des weiteren berücksichtigte das FA den Teil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers für die Streitjahre, den es nicht der deutschen Besteuerung unterwarf, bei der Bemessung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 der in den Streitjahren geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes -EStG-; für 102.367 DM; für 1999: 148.771 DM; für 2000: 154.975 DM; für 2001: 161.200 DM).
- 20 Schließlich kürzte das FA die geltend gemachten Versicherungsbeiträge bei den Sondeausgaben (für 1997: Bl. 24 der ESt-Akten; für 1999: Bl. 74 der ESt-Akten; für 2000: Bl. 89 der ESt-Akten; für 2001: Bl. 106 der ESt-Akten).

21 Die -gegen die zuvor genannten Steuerbescheide form- und fristgerecht eingelegten und zunächst ruhenden- Einsprüche blieben erfolglos (Hinweis auf die Einspruchsentscheidung vom 8. Dezember 2004).

22 Anschließend erhoben die Kläger form- und fristgerecht Klage. Sie machen weiterhin geltend, der Kläger sei als Geschäftsführer der T-S.A. leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989. Seine Tätigkeit gelte auch insoweit als (fiktiv) in der Schweiz ausgeübt im Sinne des Art. 24 Abs. Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz 1971/1989, als sie tatsächlich in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland ausgeübt worden sei. Demzufolge unterliege er ausschließlich der Schweizerischen Besteuerung.

23

Die Kläger beantragen:
1. den Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 28. Juni 1999,
2. die Einkommensteuerbescheide für 1999 und 2000 vom 21. Mai 2002 und
3. den Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 1. Juli 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Dezember 2004 (ersatzlos) aufzuheben.
Hilfsweise die Revision zuzulassen

24 Das FA beantragt: die Klage abzuweisen hilfsweise, die Revision zuzulassen

25 Zur Begründung verweist es auf seine Ausführungen im Schriftsatz vom 2. Juni 2005, im übrigen auf das BMF-Schreiben vom 6. Juli 2007 3 - S 1301/3 mit Einwendungen gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH- vom 26. Oktober 2006 I R 81/04, BFHE 215, 237, BFH/NV 2007, 593), im übrigen auf das Schreiben des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 23. Juli 2007. Diese Schreiben wurden den Klägern zur Kenntnisnahme übersandt.

26 Mit Senatsbeschluss vom 25. Juni 2007 3 K 119/07 wurde der Rechtsstreit auf den Einzelrichter übertragen.

27 Am 9. Juli 2007 fand vor dem Einzelrichter ein Termin zur mündlichen Verhandlung statt. Der Termin wurde nach seinem Beginn aufgehoben, nachdem dem FG im Termin

28 das Schreiben des BMF vom 6. Juli 2007 vorgelegt worden war. Auf die Niederschrift über diesen Termin, die den Beteiligten zur Verfügung gestellt wurde, wird Bezug genommen.

29 Mit Beschluss des Einzelrichters vom 4. August 2008 3 K 119/07 wurde der Rechtsstreit auf den 3. (Voll-) Senat zurückübertragen.

30 Dem Senat lagen folgende Akten vor:

31 1 Bd Einkommensteuerakten Band II Steuernummer: xxx

32 1 Bd Rechtsbehelfsakten Steuernummer: xxx

Entscheidungsgründe

33

Die Klage ist unbegründet. Die angegriffenen Verwaltungsakte vom 28. Juni 1999 (für 1997), vom 21. Mai 2002 (für 1999 und 2000) und vom 1. Juli 2003 (für 2001) sind insoweit rechtmäßig, als das FA in ihnen die Einkommensteuer nicht niedriger festgesetzt hat: Denn der Kläger unterliegt als Grenzgänger im Sinne von Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit insgesamt der

Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland.

- 34 1. Ungeachtet und damit ohne Rücksicht (vgl. Duden, Das Große Wörterbuch der deutschen Sprache in zehn Bänden, Band 10, 1999, Stichwort: ungeachtet) auf die generellere Bestimmung des Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1989 (und demzufolge auch ohne Beachtung der Bestimmung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1989 zu den leitenden Angestellten [vgl. hierzu: BMF-Schreiben vom 7. Juli 1997 IV C 6 - S 1301 Schz - 37/97, BStBl I 1997, 723, zu 2.], die insoweit seit dem 1. Januar 1994 den nicht leitenden Angestellten gleichgestellt sind -vgl. die Bundesrätliche Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland vom 1. März 1993, Ziffer 2, Besonderer Teil, Artikel II, Abs. 2, Bundesblatt -BBl- Band I 1993, 1521, 1525) sind Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragsstaat gemäß der spezielleren Bestimmung (BFH-Urteile vom 15. September 2004 I R 67/03, BFH/NV 2005, 267 zu II. 1.; vom 26. Juli 1995 I R 80/94, BFH/NV 1996, 200 zu II. 4.) des Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 zu besteuern, in dem der Grenzgänger ansässig ist. Entsprechend dem Grundsatz: legis specialis derogat legi generali (Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 4 AO Tz. 270, mit weiteren Nachweisen) verdrängt die speziellere Bestimmung des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 zur Besteuerung der Grenzgänger in deren Ansässigkeitsstaat in ihrem Anwendungsbereich die generellere Bestimmung des Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1989 zur (grundsätzlichen) Besteuerung der übrigen Arbeitnehmer mit deren Einkünften aus unselbständiger Arbeit im Tätigkeitsstaat (BFH-Urteile vom 25. Oktober 2006 I R 18/04, BFH/NV 2007, 875, zu II. 2. a; vom 15. September 2004 I R 67/03, BFH/NV 2005, 267, zu II. 1.; vom 26. Juli 1995 I R 80/94, BFH/NV 1996, 200, zu II. 4.).
- 35 Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1989 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat (bzw. ihre Arbeit ausübt -s. Art. 15a Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989-) und von dort regelmäßig zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989).
- 36 Zum Begriff des Grenzgängers (Grenzgängerstatus) gehört, dass der Arbeitnehmer regelmäßig die Grenze zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz in beide Richtungen überquert (Hinweis auf die Rechtslage vor dem 1. Januar 1994: BFH-Urteil vom 21. August 1996 I R 80/95, BStBl II 1997, 134, an der sich insoweit nichts geändert hat). Die Grenzgängereigenschaft eines Arbeitnehmers hängt damit nicht allein von der regelmäßigen Rückkehr nach Arbeitsende aus dem Tätigkeitsstaat (bzw. dem Staat des Arbeitsortes im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 und dem Staat, in dem die Arbeit ausgeübt wurde im Sinne von Art. 15a Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989) in den Wohnsitzstaat ab (so aber Hundt, Florenz, Der Betrieb -DB- 1995, 171, zu II. 2. bb [2]; vgl. im übrigen: Kempermann, Finanz-Rundschau -FR- 1994, 564, II. 2.). Das Erfordernis der regelmäßigen Rückkehr „von dort“ (also dem Tätigkeitsstaat) setzt denkbare Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer sich regelmäßig „nach dort“ (also in den Tätigkeitsstaat) begibt (vgl. in diesem Zusammenhang: BFH-Beschluss vom 16. März 1994 I B 186/93, BStBl II 1994, 696 zu II. 2.; Züger, Die abkommensrechtlichen Grenzgängerbestimmungen in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], a.a.O., S. 177 [191 ff] zu II. 5.; Kolb in: Gocke Gosch Lang, Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, München 2005, S. 757 [763 ff] zu II. 2. b).
- 37 Hiernach bestehen an der Grenzgängereigenschaft des Klägers insoweit keine Zweifel. Der Senat geht im vorliegenden Zusammenhang (zugunsten des Klägers) davon aus, dass sich der Kläger (höchstens) an den Tagen, an denen er auf Geschäftsreisen in der Bundesrepublik Deutschland und in Drittstaaten/Drittländern unterwegs war, nicht in den Tätigkeitsstaat (die Schweiz) begeben hat. Dies war im Streitjahr 1997 (im Anschluss an die Berechnung der steuerpflichtigen Arbeitstage durch das FA -s. Aufstellung lt. S. 5-9 des Tatbestandes) an ca. 58 Arbeitstagen, im Streitjahr 1999 an ca. 78 Arbeitstagen (evtl. noch unter Einrechnung weniger Arbeitstage in Zusammenhang mit Geschäftsreisen in die Schweiz), im Streitjahr 2000 an 88 Arbeitstagen und im Streitjahr 2001 an ca. 85 Arbeitstagen (Nr. II. 2. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991, BGBl II 1993, 1889, BStBl I

1993, 929 -im folgenden: Verhandlungsprotokoll-; Hinweis im übrigen auf Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1989 in Verbindung mit Art. 319 ff des Obligationenrechts vom 30. März 1911 -OR-) der Fall. Ausgehend von den im Streitjahr 1997 bei Grenzgängern üblicherweise zu berücksichtigenden 235 Arbeitstagen bzw von 240 Arbeitstagen in den Streitjahren 1999-2001 (Hinweis auf Fach A Teil 2 Nummer 8 Grenzgängerhandbuch) hat der Kläger damit im Streitjahr 1997 die Grenze zur Schweiz an 177, im Streitjahr 1999 an 162, im Streitjahr 2000 an 152 und im Streitjahr 2001 an 155 Arbeitstagen in beide Richtungen überquert. Er hat damit mehr als nur gelegentlich, wenn auch nicht täglich, was auch nicht erforderlich ist, die Grenze zur Schweiz in beide Richtungen überquert. Mithin ist von einem regelm äßigen Pendeln über die Grenze auszugehen als **einer** notwendigen Voraussetzung für die Grenzgängereigenschaft des Klägers.

- 38 2. Der Grenzgängerstatus des Klägers ist im Streitfall auch nicht gem äß Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 im Hinblick auf die 60-Tage-Regelung verloren gegangen. Entgegen den Angaben in der Aufstellung der Nichtrückkehrtage für die Streitjahre (s. S. 5-9 des Tatbestandes) ist der Kläger nicht an mehr als (den erforderlichen) 60 Arbeitstagen im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt, weil die Nichtrückkehren in Zusammenhang mit den Geschäftsreisen in die Bundesrepublik Deutschland nicht bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen sind und der Kläger demzufolge für 1997 lediglich 53, für 1999 lediglich 22, für 2000 lediglich 25 und für 2001 lediglich 22 Nichtrückkehrtage (dabei jeweils höchstens) dargelegt hat (Hinweis auf die Aufstellungen zu S. 5-9 des Tatbestandes).
- 39 a) Nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 entfällt die Grenzgängereigenschaft (nur) dann, wenn der Arbeitnehmer bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres (vgl. hierzu: Nr. II. 3. des Verhandlungsprotokolls) an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt.
- 40 aa) Bei der Auslegung von Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens ist nicht nur auf deren Wortlaut (dem jedoch eine besondere Bedeutung zukommt: Henkel in: Gosch/Kroppen/Grotherr, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Grundlagen Rn. 23-25; Art. 31 Abs. 4 des Wiener Abkommens über die Verträge vom 23. Mai 1969 , BGBl II 1985, 926 ff -WÜRV-), sondern auch auf den systematischen Zusammenhang (Henkel in: Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O., Grundlagen Rn. 26- 32; Art. 31 Abs. 2 und 3 WÜRV) und den Sinn und Zweck der auszulegenden Bestimmung abzustellen (BFH-Urteile vom 23. Februar 2005 I R 13/04, BFH/NV 2005, 1241; vom 15. Juni 1973 III R 118/70, BStBl II 1973, 810; Art. 31 Abs. 1 W ÜRV).
- 41 Dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 ist -für sich gesehen- keine Einschränkung der Gestalt zu entnehmen, dass bei der Berechnung der mehr als 60 Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz (im Ansässigkeitsstaat) zurückgekehrt ist (sog. Nichtrückkehrtage), die Tage nicht zu berücksichtigen sind, an denen der Arbeitnehmer seiner Arbeit im Ansässigkeitsstaat (hier: der Bundesrepublik Deutschland) nachgegangen ist. Betrachtet man den systematischen Zusammenhang des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 mit der Bestimmung des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989, in dem zur Grenzgängereigenschaft ausgeführt wird, dass diese Person „ **von dort** “ (dem Arbeitsort in dem anderen Vertragsstaat -demzufolge aus der Schweiz-) regelm äßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt sein muss, ist jedenfalls eine Auslegung nicht ausgeschlossen, Arbeitstage in der Bundesrepublik Deutschland (dem Ansässigkeitsstaat) bei den Nichtrückkehrtagen (Nichtrückkehren) nicht zu berücksichtigen, weil der Arbeitnehmer an diesen Tagen nicht „von dort“ (dem Ort der Arbeitsausübung im anderen Vertragsstaat - der Schweiz-) an seinen Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat nicht zurückgekehrt ist (sondern von einem Arbeitsort im Ansässigkeitsstaat nicht an seinen Wohnsitz ebendort nicht zurückgekehrt ist).
- 42 bb) Jedenfalls gebietet der Sinn und Zweck der Grenzgängerregelung, die Arbeitstage im

Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers (d.h. die Tage, an denen der Kläger seine Arbeit im Ansässigkeitsstaat im Sinne von Art. 15a Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 ausgeübt hat) nicht zu berücksichtigen.

- 43 Sinn und Zweck der Bestimmung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989, dem Tätigkeitsstaat (hier: der Schweiz) das Besteuerungsrecht zu geben, ist, dass der Staat des Arbeitsortes (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989) bzw. des Ortes der Arbeitsausübung (Art. 15a Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989), der über die Berücksichtigung der Lohnzahlung als Betriebsausgaben Steuerausfälle bei der Besteuerung des Arbeitgebers von Grenzgängern hinnehmen muss, zu diesem Verzicht nur bereit ist, wenn sich der Arbeitnehmer nicht längere Zeit im Staat des Arbeitsortes aufhält. Kehrt der Arbeitnehmer auf Grund der Arbeitsausübung an mehr als 60 Arbeitstagen nach Arbeitsende nicht zurück, besteht eine besonders intensive Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Tätigkeitsstaates, weil bei einer Nichtrückkehr **von dort** (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989), also aus dem Tätigkeitsstaat und demzufolge einem Verbleiben im Tätigkeitsstaat eine besonders enge Verbindung zum Staat des Arbeitsorts bzw. des Ortes der Arbeitsausübung (Züger in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], a.a.O., S. 177 ff, zu II. 4.) besteht (Mössner, Recht der Internationalen Wirtschaft -RIW - 2001, 433, 439). Der Arbeitnehmer, der in dem anderen Vertragsstaat seine Arbeit ausübt und jeweils nach Arbeitsende in den Wohnsitzstaat zurückkehrt (bzw. an weniger als 61 Arbeitstagen nach Arbeitsende nicht in den Wohnsitzstaat zurückkehrt), hat dagegen keine **engeren Bindungen** (BFH-Urteil vom 1. März 1963 VI 119/61 U, BStBl III 1963, 212) an den Tätigkeitsstaat, die dessen Besteuerungsrecht rechtfertigen könnten. Er bleibt dem Lebenskreis des Wohnsitzstaates wie dort tätige Arbeitnehmer eingegliedert, dem daher das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zukommt (BFH-Beschluss vom 16. März 1994 I B 186/93, BStBl II 1994, 696; Kamphausen/Büscher in: Struck/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 15 OECD-MA Rn. 261 und 262).
- 44 Angesichts dieser Zielsetzung wäre es nicht nur „seltsam“ (s. Züger in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], a.a.O., S. 177 [190]), sondern sinnwidrig, für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit eines Arbeitnehmers, der sich täglich von der Bundesrepublik Deutschland aus an seinen Arbeitsort in die Schweiz begibt und damit seine Arbeit **ausschließlich** in der Schweiz ausübt, dem Wohnsitzstaat (der Bundesrepublik Deutschland) das Besteuerungsrecht gemäß Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1989 zuzuerkennen, während ein Arbeitnehmer -wie der Kläger-, der seine Arbeit nicht ausschließlich in der Schweiz, sondern auch in der Bundesrepublik Deutschland ausübt (wie der Kläger im Streitjahr 1997 an rund 17 Arbeitstagen [= steuerpflichtige Tage [insgesamt] ./, steuerpflichtige Tage in Drittstaaten und Arbeitstage in der Schweiz lt. Aufstellungen zu S. 5-9 des Tatbestandes], an rund 58 [in 1999], an rund 60 [in 2000] und an rund 53 Arbeitstagen [in 2001]), nicht der (Grenzgänger)Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland unterläge, sondern dem Besteuerungsrecht der Schweiz, obwohl er einerseits weniger intensiv in deren Arbeitsorganisation eingegliedert ist, weil er an den Arbeitstagen in der Bundesrepublik Deutschland nicht seinen Arbeitsort in der Schweiz aufsucht, und er zudem andererseits dem Lebenskreis der Bundesrepublik Deutschland mehr verhaftet ist (weil er seine Arbeitskraft auch dem Wohnsitzstaat widmet). Die durch die Tätigkeit in der Bundesrepublik Deutschland deutlich werdende engere Bindung des Arbeitnehmers an den Wohnsitzstaat rechtfertigt geradewegs nicht den Wegfall von dessen Besteuerungsrecht. *Folgerichtig* (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts -BVerfG- vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl II 2003, 534, zu C. I. 1. b) ist, dass bei einer Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat durch die damit verbundene weniger intensive Einbindung in die Arbeitsorganisation des Tätigkeitsstaates und die engere Bindung an den Lebenskreis im Wohnsitzstaat dessen Besteuerungsrecht gestärkt wird.
- 45 Auch soweit für das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates hinsichtlich der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern als Grund angeführt wird, dass der Arbeitnehmer steuerlich nach den „Bedingungen seines täglichen Lebens“ behandelt werden soll, d.h. zuhause besteuert und mit

anderen Arbeitnehmern gleichbehandelt werden soll, die in unmittelbarer Nachbarschaft zum Grenzgänger wohnen, jedoch im Inland arbeiten (Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 15 Rn. 170a), sind Arbeitstage in der Bundesrepublik Deutschland nicht bei der Berechnung von Nichtrückkehrtagen zu berücksichtigen. Der Grenzgänger arbeitet an diesen Tagen genauso wie sein Nachbar (der kein Grenzgänger ist) im Inland. Demzufolge können solche Arbeitstage nicht dazu führen, dass er nicht zuhause (in der Bundesrepublik Deutschland) besteuert wird.

- 46 Eine -von den zuvor dargelegten Erwägungen abweichende- Auslegung der Grenzgängerbestimmungen des DBA-Schweiz, nach der eine Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat dessen Besteuerungsrecht zum Wegfall bringen soll, kann systematisch nicht begründet werden (Sinz/Blanchard, Internationales Steuerrecht - IStR - 2003, 258, zu 2.2.1), bzw. würde zu einem widersinnigen Ergebnis führen (Kessler/Sinz/Achilles-Pujol, DBA-Kommentar, Deutschland/Frankreich, 2007, Art. 13 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, S. 123 und 124 zu V. unter Hinweis auf den BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001 I B 94/01, BFH/NV 2002, 479 -gleicher Auffassung: Geiger/Hartmann/Alscher, IStR 1994, 9, 12, zu Tz. 3.3., links unten-; Kempermann, FR 1994, 564, zu II., Ziff. 2. Abs. 1 a.E.; Brandis in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15a Schweiz Rn. 47 [S. 9] unter Hinweis auf die Erwägungen im Sinne eines obiter dictums [Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 6. Aufl., 2006, § 110 Rz. 10] im BFH-Urteil vom 16. Mai 2001 I R 100/00 [BStBl II 2001, 633, zu II. Abs. 5], wonach „im wesentlichen nur beruflich bedingte Übernachtungen *außerhalb des Ansässigkeitsstaates* infolge Reisetätigkeit oder einer mehrtägigen beruflichen Veranstaltung“ eine berücksichtigungsfähige Nichtrückkehr im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 bewirken können).
- 47 3. a) Der erkennende Senat weicht mit seiner zuvor dargelegten Auffassung, dass die Geschäftsreisen des Klägers in die Bundesrepublik Deutschland (in den Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers) nicht bei Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 zu berücksichtigen sind, von einer generellen Vereinbarung zwischen der deutschen Finanzverwaltung und der Schweizerischen Eidgenössischen Steuerverwaltung ab (Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen, Schweiz-Deutschland, B 15 a.2 Nr. 21 unter Hinweis auf eine Verlautbarung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. Januar 2004; Kolb in: Gocke Gosch Lang, Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, München 2005, S. 757, 765 zu II. 2. b; BMF-Schreiben vom 19. September 1994 IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl I 1994, 683, Tzn 13 und 14, Satz 1, bei dem es sich um eine generelle Vereinbarung der Vertragsstaaten handelt: s. Einführungsschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungsabkommen zu Art. 15a BRD vom 6. September 1994 in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., A 3.3.10). Hieraus ergeben sich keine Bedenken. Verständigungsvereinbarungen kommt keine unmittelbare Gesetzeskraft zu (Eilers in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 25 MA Rn. 61), auch trotz ihrer völkerrechtlichen Qualität als Verwaltungsabkommen im Sinne des Art. 59 Abs. 2 Satz 2 des Grundgesetzes (-GG-; Jarass/Pieroth, GG, Kommentar, 9. Aufl., 2007, Art. 59 Rn. 20 ff). Sie dienen lediglich als Auslegungshilfe, wenn das in ihnen dargestellte Verhandlungsergebnis auch mit den Auslegungsregeln der allgemeinen Rechtslehre (Wassermeyer, Steuer und Wirtschaft -StuW-, 1990, 404; Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., 1983, Kapitel 5 mit umfangreichen Nachweisen) gewonnen werden kann (BFH-Urteil vom 21. August 1996 I R 80/95, BStBl II 1997, 134, mit weiteren Nachweisen; Hardt in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Schweiz Art. 26 Rn. 205 und 206, mit umfangreichen Nachweisen zur höchstrichterlichen Rechtsprechung). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die zuvor dargelegten Ausführungen zu 2. Bezug genommen.
- 48 b) Die zuvor dargelegten Rechtsgrundsätze gelten auch dann, wenn die sich aus den allgemeinen Grundsätzen ergebende Auslegung (wie im vorliegenden Fall durch den erkennenden Senat) im Zusammenhang mit der Praxis des anderen Vertragsstaates (hier: der Schweiz) zu Schwierigkeiten führen kann (wovon auszugehen ist; Kolb in: Gocke Gosch Lang, Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht

Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, München 2005, S. 757 [S. 770, letzter Absatz]). Nur auf Grund einer gesetzlichen Regelung wäre es möglich, eine Bindungswirkung für die (Finanz)Gerichte zu erreichen (BFH-Urteil vom 9. Oktober 1985 I R 128/80, BStBl II 1988, 810; Hinweis jedoch auf die BFH-Rechtsprechung zur Bestimmung der Nr. II. 1. des Verhandlungsprotokolls, die eine -für die Finanzgerichte - verbindliche Vorgabe für die Auslegung des Art. 15a Abs 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 darstellt: BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 875, zu II. 2. b aa; in BFH/NV 2005, 267 zu II. 2.; in BStBl II 2001, 633; Kolb in: Gocke Gosch Lang, Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, München 2005, S. 757 [S. 770, letzter Absatz]).

- 49 4. Nach den zuvor dargelegten Erwägungen ergibt sich eine höhere Einkommensteuer als diejenige, die in den angegriffenen Bescheiden (Hinweis auf die Einkommensteuerbescheide vom 28. Juni 1999 [für 1997], vom 21. Mai 2002 [für 1999 und 2000] und vom 1. Juli 2003 [für 2001]) vom FA festgesetzt wurde (Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit lt. angegriffenen Einkommensteuerbescheiden für 1997: 33.543 DM [zutreffend: 135.906,50 DM], für 1999: 71.630 DM [zutreffend: 220.401 DM]; für 2000: 89.721 DM [zutreffend: 244.696 DM] und für 2001: 88.400 DM [zutreffend: 249.600 DM]). Der Senat ist an einer (auch unter Berücksichtigung von steuermindernden Besteuerungsgrundlagen sich ergebenden) höheren Steuerfestsetzung wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren zu berücksichtigenden Verböserungsverbots gehindert (Verbot der reformatio in peius -Gräber/von Groll, a.a.O., § 96 Rn. 5 mit umfangreichen Nachweisen zur höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung-).
- 50 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-.
- 51 6. Die Revision war zuzulassen. Der Sache kommt grundsätzliche Bedeutung zu (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) wegen der Rechtsfrage, ob Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 (in Verbindung mit Nr. II. 2. des Verhandlungsprotokolls) zu berücksichtigen sind.
- 52 7. a) Nach Auffassung des erkennenden Senats hat der Kläger -in dem zwischen den Beteiligten bisher ausschließlich streitigen Punkt- eine in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 **abschließend** (Urteil des FG München vom 23. Juli 2003 1 K 1231/00 IStR 2004, 168) genannte Tätigkeit bzw. eine im Sinne des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 **bestimmte** Tätigkeit als leitender Angestellter (BFH-Urteil vom 21. August 2007 I R 17/07, BFH/NV 2008, 530 zu II. 2. b; BFH-Beschluss vom 12. September 2006 I B 27/06, BFH/NV 2007, 13 zu II. 4.) und zwar -wenn man dem Vortrag des Klägers im Schreiben vom 20. Mai 2008 [Bl. 195 der FG-Akten] folgt zur Übersetzung des Wortes „directeur“- die eines Geschäftsführers mit einer (in der Schweizerischen Praxis verbreiteten -Watter in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Honsell Vogt Watter [Hrsg.], Obligationenrecht II, 2. Aufl., 2002, -im folgenden: BSK OR II-Bearbeiter- Art. 718 Rn. 8) Kollektivklausel (vgl. allgemein hierzu: BSK OR II-Baudenbacher, Art. 555 Rn. 2 ff) in den Streitjahren ausgeübt (Hinweis auf die tatsächlichen und rechtlichen Feststellungen im Tatbestand zu S. 3-5 und auf die BFH-Entscheidungen vom 19. April 1999 I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317, zu 2.; vom 8. April 1992 I R 68/91, BFH/NV 1993, 295 zu II. 2.; vgl. im übrigen: Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971). Zwar ist die Ernennung eines Geschäftsführers zur Vertretung einer Aktiengesellschaft nach Schweizerischen Recht eher ungewöhnlich (vgl. zur Vertretung für die Aktiengesellschaft: Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern, 1996, § 29 Rn. 47-69; dieselben, a.a.O., § 30 Rn. 75 ff) und üblicherweise (auch nach den Erfahrungen des erkennenden Senats) bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Schweizerischem Recht anzutreffen (Art. 811-813 OR; Küng/Hauser, GmbH, Basel, 2005, § 14 mit umfangreichen Nachweisen; BSK OR II-Watter Art. 811 Rn. 1 ff und zu Art. 812 Rn. 1 ff), jedoch ist die Eintragung eines Geschäftsführers zur Vertretung einer Aktiengesellschaft möglich und zulässig (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 30 Rn. 116; Rebsamen, Das Handelsregister, 2. Aufl., 1999, S. 105 Rn. 470, mit weiteren Nachweisen). Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger in den Streitjahren nur die Stellung eines Handlungsbevollmächtigten im Sinne des Art. 462 OR gehabt haben könnte (Meier-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10.

Aufl., Bern 2007, § 9 Rn. 59), der kein leitender Angestellter im Sinne des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 ist (BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 1317 zu 2.), liegen nicht vor. Deshalb dürfte davon auszugehen sein, dass der Kläger als Geschäftsführer im Namen der H-AG alle Rechtshandlungen hat vornehmen können, die der Zweck der Gesellschaft (Hinweis auf Art. 2 der Statuten) mit sich bringen kann (Art. 718a OR; Staiger in: Süß/Wachter, Handbuch des internationalen GmbH-Rechts, 2006, Rn. 200-204; Krneta, Praxiskommentar, Verwaltungsrat, 2. Aufl., 2005, Rn 1965-1992 mit umfangreichen Nachweisen). Das Gleiche ergibt sich, wenn man „directeur“ mit „Direktor“ übersetzt (Hinweis in diesem Zusammenhang: Forstmoser/Mier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, § 30 Rn. 91 ff).

- 53 b) Im übrigen folgt der erkennende Senat dem BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 593, BFHE 215, 237, nach dem die Tätigkeit eines in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine Schweizerische Aktiengesellschaft auch (selbst) dann im Sinne des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz 1971/1989 „in der Schweiz ausgeübt wird“, wenn sie tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet wird. Die Ausführungen im an den Senat gerichteten BMF-Schreiben vom 6. Juli 2007 entsprechen u.a. den Erwägungen, die der BMF bereits im Revisionsverfahren zum Aktenzeichen I R 81/04 vorgebracht und die der BFH bei seiner Entscheidung (in BFH/NV 2007, 593, BFHE 215, 237) berücksichtigt hat. Hiervon unabhängig ist darauf hinzuweisen, dass sich der erkennende Senat in seinen Urteilen vom 5. Juni 2008 3 K 2564/08 (juris) und 3 K 2565/08 (juris) mit den Einwendungen des BMF in dessen Schreiben vom 6. Juli 2007 zu dem BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 593, BFHE 215, 237 auseinandergesetzt hat und ihnen nicht gefolgt ist. Hieran hält er fest.