

FG Baden-Württemberg Urteil vom 5.6.2008, 3 K 2565/08

Grenzgängereigenschaft eines leitenden Angestellten einer schweizerischen Kapitalgesellschaft mit regelmäßiger Arbeitsstätte in der Schweiz bei zeitweiser Tätigkeitsausübung in einem Drittstaat

Tatbestand

- 1 Die Kläger sind Eheleute, die für den Veranlagungszeitraum 2000 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Die Kläger haben ihren Wohnsitz in X. Der Kläger ist von Beruf Dipl. Ingenieur.
- 2 Der am 5. Juni 1937 geborene Kläger arbeitete seit dem 1. Januar 1986 bis zu seiner Pensionierung zum 31. Mai 2001 bei der (im folgenden: H-AG bzw. Arbeitgeberin -im übrigen Hinweis auf das Schreiben der H-AG vom 14. Juni 2007 als Anlage zum Schreiben des Klägers vom 25. Juni 2007-) in der Schweiz (vgl. den auch noch für die Streitjahre im wesentlichen verbindlichen Arbeitsvertrag vom 20. November 1985 -s. die Anlage zum Schriftsatz des Klägers vom 15. Juni 2007). Seine regelmäßige Arbeitsstätte war die Zentralstelle der H-AG (Division) in Y (Kanton Z).
- 3 Durch Beschluss des Verwaltungsrates der H-AG vom 23. April 1990 (Anlage zum Schriftsatz des Klägers vom 14. Mai 2008) wurde der Kläger zum Prokuristen ernannt [Hinweis auf Art. 716a Abs. 1 Nr. 4 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) -im folgenden: OR- und auf Art. 721 OR; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern, 1996, § 30 Rn. 46] und zwar -wie in der Schweiz generell üblich bei Großgesellschaften (wie der H-AG)- zum Kollektivprokuristen (vgl. hierzu: Watter in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, 4. Aufl., 2007, Zürich -im folgenden: BSK OR I-Bearbeiter- Art. 460 Rn. 7-11).
- 4 Aus Art. 721 OR („ Der Verwaltungsrat kann Prokuristen und andere Bevollmächtigte ernennen“) folgt, dass alle Zeichnungsberechtigungen -einschließlich der nicht im Schweizerischen Handelsregister einzutragenden Handlungsvollmacht (Art. 462 OR; BSK OR I-Watter, 4. Aufl., 2007, Art. 462 Rn. 3)- durch den Gesamtverwaltungsrat zu erteilen sind. Die Bestimmung wird bei Großgesellschaften -wie z.B. der H-AG-, in denen jährlich Hunderte von Zeichnungsberechtigungen (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 30 Rn. 85) zu erteilen sind, als unsinnig angesehen (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 29 Rn. 64; Watter in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht Obligationenrecht II, 2. Aufl., 2002 -im folgenden: BSK OR II-Bearbeiter- Art. 716a Rn. 16), vom Schweizerischen Gesetzgeber aber offenbar bewusst so gewollt (vgl. Botschaft 182 zitiert bei: Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O. § 29 Fn. 11; BSK OR II-Watter, Art. 721 Rn. 2). Deshalb sind eine Vielzahl Schweizerischer Großunternehmen (z.B. die A-AG, B-AG, C-AG, D-AG u.a.) dazu übergegangen, (fast) allen nach außen auftretenden Personen ohne weiteres nach einer gewissen Anstellungszeit die Unterschriftsberechtigung im Sinne einer nicht im Handelsregister einzutragenden Handlungsvollmacht zu erteilen (Meier-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., 2007, § 9 Rn. 62-64; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 29 Fn.12) bzw. diese Personen mit einem Zeichnungsrecht ohne Titel einzutragen (üblicher Eintrag: „Kollektivunterschrift zu zweien“; BSK OR II-Watter, Art. 720 Rn 5 und Art. 721 Rn. 8). Die H-AG ist dieser Übung jedoch nicht gefolgt (Hinweis auf den Auszug aus dem Handelsregister des Kantons T Hauptregister vom 15. Juni 2007, nach dem **1607** Kollektivprokuristen eingetragen wurden, neben **1173** Berechtigungen zur Kollektivunterschrift zu zweien [ohne Funktionsbezeichnung], Bl. 194 und 195 der FG-Akten -Anlage zum Schriftsatz der Kläger vom 25. Juni 2007-). Mit dem zuvor genannten Eintrag kann ausnahmsweise Bevollmächtigung im Sinne einer Organvollmacht umschrieben werden (BSK OR II-Watter Art. 721 Rn. 8; derselbe, a.a.O., Art. 718 Rn 17 ff).
- 5 Der Aufforderung des Finanzgerichts (FG), die Statuten und das Organisationsreglement der H-AG

(Hinweis auf Art. 716b Abs. 1 und 2 OR; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 11) vorzulegen, kamen die Kläger nicht nach, weil die H-AG diese nicht zur Verfügung stellte (zur Frage, inwieweit die Ernennung eines Prokuristen einer statuarischen Basis bzw. einer Konkretisierung bedarf: Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 29 Rn. 63-74). Diese Nichtvorlage entspricht der ständigen Übung gerade der großen (Welt-) Unternehmen in der Schweiz. Weniger bedeutende Unternehmen gestatten regelmäßig die Einsichtnahme in diese Unterlagen (vgl. zum Einblick in das Organisationsreglement: BSK OR II-Watter Art. 716b Rn. 14-17).

6 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2000 (s. Angaben zur Zeile 19 Anlage N-Gre, Bl. 8 der ESt-Akten) gingen die Kläger davon aus, dass der Kläger nicht als Grenzgänger nach Art. 15a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 -DBA-Schweiz 1971- in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992 -DBA-Schweiz 1992- (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) der deutschen Besteuerung unterliege. Zusammen mit der Steuererklärung legten die Kläger eine Bescheinigung seiner Arbeitgeberin vom 21. Februar 2001 vor (mit einem Sichtvermerk des Steueramts des Kantons Z vom 1. März 2001 -Bl. 14 der ESt-Akten-), nach der der Kläger an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt sei. Gleichzeitig wurde auch eine Bestätigung der H-AG vom Januar 2001 eingereicht, nach der der Kläger an insgesamt 134 Arbeitstagen zur örtlichen Betreuung und Abwicklung des RNV -projekts in G/Volksrepublik China weilte.

7 Die vom Kläger angegebenen 134 Arbeitstage, an denen er seine Arbeit in der Volksrepublik China ausgeübt habe, errechnen sich wie folgt:

8	vom 12.1. bis 9.2.	entsprechend	21 Arbeitstagen
	} 15.03. bis 7.4. }		18 }
	} 7. bis 21.5. }		10 }
	} 10.7. bis 10.8. }		24 }
	} 27.9. bis 21.12. }		61 }
		insgesamt	134 Arbeitstage

9 Bei der Berechnung der Arbeitstage sind Samstage und Sonntage nicht berücksichtigt, jedoch wurde der am Sitz der H-AG gesetzliche Feiertag, die Bundesfeier am 1. August als Arbeitstag beurteilt. Die An- und Abreisetage sind ab dem Zeitpunkt des Reiseantrittes mit eingerechnet (Flugroute: Basel/Mühlhausen/Freiburg - Zürich - G und umgekehrt). Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die mit dem Schriftsatz 14. Mai 2008 eingereichten Unterlagen für das Streitjahr Bezug genommen, die mit den zuvor wiedergegebenen Angaben des Klägers übereinstimmen. Im übrigen wird auf die bei den FG-Akten abgelegte Kalenderblätter für das Streitjahr (mit den Eintragungen des Berichterstatters) Bezug genommen (Bl. 1 und 2 der FG-Akten zum Az. 3 K 2565/08).

10 Nach den Angaben auf dem Lohnausweis wurde von der Arbeitgeberin vom Lohn des Klägers (Schweizerische) Quellensteuer von 7.993 CHF abgezogen. Nach der Quellensteuerabrechnung des Steueramts des Kantons Z vom 6. März 2001 unterlag der Kläger der vollen Z- Quellensteuer von 26.988,60 CHF (Bl. 59-61 der Rbst-Akten). Nach der Steuerbescheinigung des Departements Finanzen und Ressourcen des Kantonalen Steueramts des Kantons Z vom 21. Juni 2007 hat der Kläger Quellensteuer von insgesamt 34.823,60 CHF gezahlt (richtig wohl: 35.523,60 CHF [Berechnungsblatt Quellensteuerabzüge]), darin enthalten Kantons-, Gemeinde-, Kirchen- und Feuerwehrsteuer sowie die direkte Bundessteuer (vgl. Anlage zum Schriftsatz des Klägers vom 25. Juni 2007).

11 In dem -im vorliegenden Klageverfahren angegriffenen- Einkommensteuer änderungsbescheid vom 16.

Mai 2003, der zum Gegenstand des zuvor form- und fristgerecht eingeleiteten Einspruchsverfahrens (s. Einspruch vom 7. Juni 2001 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 31. Mai 2001) wurde (§ 365 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung -AO-), folgte der Beklagte (das Finanzamt -FA-) der Auffassung der Kläger, dass er nicht als Grenzgänger der deutschen Besteuerung unterliege. Das FA ging davon aus, dass die Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in den Streitjahren nur insoweit der deutschen Einkommensteuer zu unterwerfen seien, als die Tätigkeit (an 134 Tagen) in der Volksrepublik China ausgeübt wurde (von 124.898 DM = 181.868 CHF [Zeilen 16 und 17 der Anlage N-Gre, Bl. 8 der ESt-Akten] x 123 v.H. [durchschnittlicher Umrechnungskurs Anlage N-Gre unten] = 223.868 DM x 134/240 [Bl. 11 der ESt-Akten]). Den restlichen Lohn des Klägers berücksichtigte es bei der Berechnung des Steuersatzes (98.800 DM [Bl. 11 der ESt-Akten] und Hinweis auf die Erläuterungen zum Bescheid vom 16. Mai 2003). Im übrigen rechnete das FA die Schweizerische Quellensteuer auf die in der Volksrepublik China ausgeübte Tätigkeit des Klägers gemäß § 34c Abs. 1 EStG auf die Einkommensteuer an (24.396 DM = 35.523 CHF [= Schweizerische Quellensteuer -vgl. Berechnungsblatt für Quellensteuerabzüge, Anlage zum Schriftsatz des Klägers vom 25. Juni 2007-] x 123 v.H. x 134/240 [Bl. 11 der ESt-Akten]). Die Volksrepublik China hat für die Tätigkeit des Klägers in G (in Zusammenhang mit der Errichtung derFabrik) kein Besteuerungsrecht ausgeübt (Hinweis auf Art. 15 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10. Juni 1985 -DBA-China-).

- 12 Das Einspruchsverfahren ruhte anschließend einvernehmlich zwischen den Beteiligten (s. Schreiben des FA vom 20. November 2001 und der Kläger vom 5. Juni 2001). Im Schreiben vom 29. Juli 2004 teilte das FA mit, dass das Verfahren fortgesetzt werde. Daraufhin wurde mit Rechtsbehelfsentscheidung vom 8. Dezember 2004 (u.a.) der Einspruch für das Streitjahr als unbegründet zurückgewiesen. Das FA ist der Auffassung, der Anteil der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit, der auf die Arbeitstage in der Volksrepublik China entfalle, sei in der Bundesrepublik Deutschland zu besteuern. Die Vorschrift des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz, nach der ein in der Bundesrepublik Deutschland ansässiger Prokurist (wie der Kläger) einer Schweizerischen Kapitalgesellschaft mit den Einkünften aus dieser Tätigkeit unter weiteren Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz in der Schweiz besteuert werden „kann“, schließe danach die Besteuerung auch im Wohnsitzstaat (der Bundesrepublik Deutschland) nicht aus. Die Doppelbesteuerung werde insoweit nicht durch Steuerfreistellung (unter Progressionsvorbehalt), sondern (lediglich) durch Anrechnung der in der Schweiz gezahlten Quellensteuer gemäß Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz beseitigt. Dies sei in den angegriffenen Steuerbescheiden geschehen.
- 13 Anschließend erhoben die Kläger form- und fristgerecht Klage, mit der sie zunächst das Ruhen des Verfahrens beantragten im Hinblick auf das damals beim Bundesfinanzhof (BFH) noch anhängige Revisionsverfahren zu dem Aktenzeichen I R 18/04 (Vorentscheidung: Urteil des FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart vom 10. Dezember 2003 12 K 171/01, EFG 2004, 870 -aufgehoben durch BFH-Urteil vom 25. Oktober 2007 I R 18/04, BFH/NV 2007, 875). Sie machen geltend, die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit unterlägen insgesamt nicht der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland.
- 14 Die Kläger beantragen: den Einkommensteueränderungsbescheid für 2000 vom 16. Juni 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Dezember 2004 zu ändern und die Einkommensteuer auf 18.151 DM festzusetzen.
- 15 Das FA beantragt: die Klage abzuweisen.
- 16 Es verweist im wesentlichen auf die Ausführungen im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 6. Juli 2007, das dem FG am 9. Juli 2007 durch einen Vertreter des Finanzministeriums Baden-Württemberg übergeben wurde. Das Schreiben enthält eine (ablehnende) Stellungnahme zum BFH-Urteil vom 26. Oktober 2006 I R 81/04 (zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, BFHE 215, 237;

BFH/NV 2007, 593 -Vorentscheidung: Urteil des FG Köln vom 24. Mai 2004 10 K 494/00, EFG 2005, 22-).

- 17 Die -im oben dargelegten Klageantrag wiedergegebene- Berechnung der von den Klägern begehrten Steuerfestsetzung für das Streitjahr folgt einer Berechnung durch den erkennenden Senat. Die Berechnungen des FA und der Kläger (vgl. deren Schriftsätze vom 5. Juni 2007 [Bl. 67-75 der FG-Akten] und vom 25. Juni 2007 [Bl. 93 der FG-Akten]) sind insoweit fehlerhaft, als die Einkünfte des Klägers aus unselbständiger Arbeit nicht in voller Höhe (von 223.698 DM) bei der Berechnung des Steuersatzes berücksichtigt wurden (s. § 32b Abs. 1 Nr. 3 der im Streitjahr geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes -EStG 2000-).
- 18 Die Kläger erklärten im Schriftsatz vom 25. Juni 2007 (Bl. 93 der FG-Akten), eine getrennte Veranlagung sei günstiger als eine Zusammenveranlagung. Mit den Beteiligten (und dabei insbesondere mit den Klägern) bestand insoweit Einvernehmen, dass dieser Hinweis als Anregung, gerichtet an das FA, gedacht ist, nach Eintritt der Rechtskraft im Falle eines -Klage stattgebenden- Urteils über dieses Begehren zu entscheiden. Auf das Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 19. Mai 2004 III R 18/02 (BStBl II 2004, 980) wird ergänzend hingewiesen.
- 19 Mit Beschluss des 3. (Voll-)Senats vom 25. Juni 2007 3 K 121/07 wurde der Rechtsstreit (u.a.) für das Streitjahr auf den Einzelrichter übertragen.
- 20 Am 9. Juli 2007 fand vor dem Einzelrichter mündliche Verhandlung statt. Der Termin wurde nach seinem Beginn aufgehoben. Auf die Niederschrift über diesen Termin, die den Beteiligten bekannt gegeben wurde, wird Bezug genommen.
- 21 Mit Beschluss des Einzelrichters vom 8. April 2008 3 K 121/07 wurde der Rechtsstreit (u.a.) für das Streitjahr auf den 3. (Voll-)Senat zurück übertragen.
- 22 Mit Senatsbeschluss vom 5. Juni 2008 3 K 121/07 wurde (nach gemeinsamer Verhandlung mit den Verfahren 3 K 121/07 und 3 K 2564/07 das vorliegende Verfahren zur gesonderten Entscheidung abgetrennt.
- 23 Dem Senat lagen folgende Akten vor:
- 24 1 Bd Einkommensteuerakten Bd III Strn.: .
1 Bd Einkommensteuerakten Bd IV Strn.: .
1 Bd Rechtsbehelfsakten Strn.: .

Entscheidungsgründe

- 25 Die Klage ist begründet. Der Kläger unterliegt mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit weder insgesamt als Grenzgänger im Sinne von Art. 15a DBA-Schweiz (siehe nachfolgend zu 1.) noch teilweise - im Hinblick auf seine Tätigkeit in der Volksrepublik China- als leitender Angestellter, der eine in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz abschließend bestimmte Tätigkeit (als Prokurist) ausgeübt hat (BFH-Beschluss vom 12. September 2006 I B 27/06, BFH/NV 2007, 13 zu II. 4.), der deutschen Besteuerung (siehe nachfolgend zu 2.). Ein Besteuerungsrecht ergibt sich insoweit auch nicht aus Art. 15 Abs. 2 DBA-China (siehe nachfolgend zu 3.).
- 26 1. Nach der speziellen Bestimmung des Art. 15a Abs.1 Satz 1 DBA-Schweiz (Hinweis auf die [Eingangs-] Formulierungen: „Ungeachtet des Artikels 15“ in Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz und: „Vorbehaltlich [u.a.] des Artikels 15a“ in Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz) sind Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragsstaat zu besteuern,

in dem der Grenzgänger ansässig ist. Die Bestimmung des Art. 15a (Abs. 1 Satz 1) DBA-Schweiz geht auch der Bestimmung zu den leitenden Angestellten nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz vor (Hinweis auch auf die Formulierung in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz: „Vorbehaltlich des Artikels 15a“), die insoweit den nichtleitenden Angestellten gleichgestellt sind (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).

- 27 Demgegenüber gelten für Einkünfte von in einem Vertragsstaat ansässigen Arbeitnehmern, die in dem anderen Vertragsstaat ihre Arbeit ausüben und die nicht Grenzgänger sind, hinsichtlich des Besteuerungsrechts die Regelungen in Art. 15 in Verbindung mit Art. 24 DBA-Schweiz; danach ist bei einem in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Arbeitnehmer mit Arbeitsort in der Schweiz die Schweiz zur Besteuerung der Arbeitseinkünfte berechtigt (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz), jedenfalls soweit die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird (BFH-Beschlüsse vom 19. April 1999 I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317, zu 1. b; vom 19. Mai 1995 I B 189/94, BFH/NV 1995, 1048; Brandis in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 15 Schweiz Rn. 33, mit weiteren Nachweisen) und die Bundesrepublik Deutschland zur Freistellung dieser Einkünfte von der Einkommensteuer verpflichtet (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz). Gemäß der spezielleren Bestimmung (bzw. Sonderregelung) des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz steht der Schweiz bei Arbeitnehmern, die leitende Angestellte einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft (vgl. hierzu: BFH-Urteil vom 21. August 2007 I R 17/07, BFH/NV 2008, 530) sind, das Besteuerungsrecht zu für die gesamten Einkünfte des leitenden Angestellten aus unselbständiger Arbeit (unter weiteren in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz genannten Voraussetzungen). Für den Streitfall folgt hieraus, dass der (gesamte) Arbeitslohn des Klägers nur dann der deutschen Besteuerung unterliegt, wenn der Kläger Grenzgänger ist. Die hierfür erforderlichen Voraussetzungen im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz liegen jedoch nicht vor.
- 28 a) Nach Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz ist Grenzgänger im Sinne von Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig zurückkehrt. Zum Begriff des Grenzgängers gehört, dass der Arbeitnehmer regelmäßig die Grenze zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz in beide Richtungen überquert (vgl. zur Rechtsprechung vor dem 1. Januar 1994: BFH-Urteil vom 21. August 1996 I R 80/95, BStBl II 1997, 134). Die Grenzgängereigenschaft eines Arbeitnehmers hängt damit nicht allein ab von der regelmäßigen Rückkehr nach Arbeitsende (im Anschluss an das Verlassen der Arbeitsstelle [BFH-Urteil vom 15. September 2004 I R 67/03, BFH/NV 2005, 267 zu II. 4.]) aus dem Staat, in dem er seinen Arbeitsort hat, in den Wohnsitzstaat (in diesem Sinne wohl: Hundt, Der Betrieb -DB- 1995, 171, zu II. 2. bb [2]; vgl. im übrigen: Kempermann, Finanz-Rundschau -FR- 1994, 564, II. 2.), wo er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen demzufolge haben muss. Das Erfordernis der regelmäßigen Rückkehr „von dort“ (also aus dem Staat seines Arbeitsortes) setzt bei natürlicher Betrachtung nach Auffassung des erkennenden Senats voraus, dass sich der Arbeitnehmer regelmäßig „nach dort“ (also in den Staat seines Arbeitsortes) begeben hat (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.], Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2003, S. 177 [191 ff] zu II. 5; Kolb in: Gocke/Gosch/Lang, Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen, Festschrift für Wassermeyer, München 2005, S. 757 [763 ff] zu II. 2. b).
- 29 b) Hiernach bestehen an der Grenzgängereigenschaft des Klägers insoweit keine Zweifel. Der Kläger hat sich zwar im Streitjahr an den Arbeitstagen (Hinweis auf Nr. II 2. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 [BGBl II 1993, 1889, BStBl I 1993, 929] - Verhandlungsprotokoll-), an denen er seine Arbeit in G in der Volksrepublik China ausgeübt hat, nicht in den anderen Staat im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz (die Schweiz) begeben, in dem sich sein Arbeitsort (Hinweis auf Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz) in Y in derzentrale der H-AG

befand, weil er dort in den Betrieb seines Arbeitgebers eingegliedert war (Züger in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], a.a.O., S.177 [S. 188] zu II. 4.; BMF-Schreiben vom 19. September 1994 IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl I 1994, 683 zu Tz. 08). Der Kläger hat demzufolge im Streitjahr an (zumindest) 106 Arbeitstagen (= 240 Arbeitstagen [Hinweis auf Fach A Teil 2 Nummer 8 des Grenzgängerhandbuchs] ./ 134 Arbeitstage in der Volksrepublik China) die Grenze zur Schweiz nicht überquert und sich demzufolge nicht im Staat seines Arbeitsortes aufgehalten. Er hat damit an rund 44 v.H. der gesamten Arbeitstage des Streitjahres und damit mehr als nur gelegentlich, wenn auch nicht täglich, was auch nicht erforderlich ist, die Grenze zur Schweiz überquert. Mithin ist von einem regelmäßigen Pendeln über die Grenze als einer notwendigen Voraussetzung für die Annahme der Grenzgängereigenschaft des Klägers auszugehen.

- 30 aa) In den zuvor erwähnten 134 Arbeitstagen (in der Volksrepublik China) sind auch Tage enthalten, an denen der Kläger auf dem Weg in die Volksrepublik China und zurück (vom Flughafen Basel über Zürich nach G und umgekehrt -Hinweis z.B. auf die Angaben zum 12. Januar und 9. Februar, s. Reiseprogramm vom 4. Januar 2000 lt. Anlagen zum Schriftsatz des Klägers vom 14. Mai 2008-) die Grenze zur und von der Schweiz aus kommend überflogen hat. Ob diese Tage bei der Entscheidung der Rechtsfrage über das regelmäßige Pendeln über die Grenze zur Schweiz zu berücksichtigen sind, kann der Senat offen lassen (vgl. in diesem Zusammenhang: BFH-Urteil vom 14. Dezember 1988 I R 148/87, BStBl II 1989, 319, zu II. 2.), weil dieser Umstand die Zahl der Tage, an denen der Kläger die Grenze zur Schweiz in beide Richtungen überquert haben könnte, weiter erhöhen würde und die vom Senat zuvor berücksichtigten 106 Tage des Pendelns über die Grenze bereits ausreichend sind für die Annahme, der Kläger habe sich regelmäßig in die Schweiz begeben, und er erfülle insoweit die Voraussetzungen für die Grenzgängereigenschaft.
- 31 bb) Der erkennende Senat ist bei der Beurteilung, ob der Kläger regelmäßig über die Grenze gependelt ist, im Anschluss an eine Anweisung der Baden-Württembergischen Finanzverwaltung im Grenzgängerhandbuch von 240 (vereinbarten) Arbeitstagen ausgegangen (Hinweis auf Fach A Teil 2 Nummer 8 a.a.O. in Verbindung mit Nr. II. 2. des Verhandlungsprotokolls; Berechnung danach wohl: 365 Tage ./ 104 Samstage und Sonntage ./ 21 Tage Urlaub). Der Senat kann offen lassen, ob er dieser Berechnung der Arbeitstage (wohl ohne Ansatz von Feiertagen) folgt oder ob er z.B. lediglich 220 Arbeitstage (Vogelgesang in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 15 OECD -MA Rn 239 und 240) für zutreffend hält (insbesondere auch unter Berücksichtigung der -dem erkennenden Senat bekannten- Feiertage am Sitz der H-AG und der Urlaubstage des Klägers im Streitjahr). Nach Abzug der im wesentlichen in der Volksrepublik China verbrachten 134 Tage ergeben sich bei 220 Arbeitstagen noch 86 Tage, an denen der Kläger vom seinem Wohnort an seinen Arbeitsort in der Schweiz hin- und zurück über die schweizerische Grenze gependelt ist. Auch diese Anzahl von Tagen erfüllt für das **gesamte** Streitjahr die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft des Klägers insoweit, als er regelmäßig die Grenze überquert haben muss (in beide Richtungen).
- 32 cc) Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass der Kläger vom 10. Juli - 10. August 2000 für die Dauer eines Monats, bzw. im Oktober und November 2000 die Grenze zur Schweiz nicht überquert hat, weil er seine Tätigkeit in der Volksrepublik China ausgeübt hat und er in diesen Zeiträumen demzufolge nicht über die Grenze zur Schweiz gependelt ist. Der Kläger erfüllt auch für diese Zeiträume insoweit die Voraussetzungen als Grenzgänger. Entscheidend ist, dass Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz von Prinzip der Maßgeblichkeit der Ermittlung der Voraussetzungen für die Grenzgängereigenschaft grundsätzlich für das gesamte Kalenderjahr ausgeht (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz). Die Voraussetzungen, die gemäß Nr. II 3. des Verhandlungsprotokolls vorliegen müssen, dass eine Grenzgängereigenschaft für eine bestimmte Zeit nicht angenommen werden kann, sind im Streitfall nicht gegeben. Dies würde nämlich voraussetzen, dass der Kläger nicht während des gesamten Kalenderjahres 2000 (Streitjahres) in dem anderen Staat also der Schweiz, dem Staat seines Arbeitsortes, beschäftigt gewesen wäre. Dies ist jedoch der Fall. Das Arbeitsverhältnis mit der H-AG bestand während des gesamten Streitjahres.

- 33 c) Der Kläger ist im Streitjahr jedoch nicht als Grenzgänger zu beurteilen (mit der Folge, dass ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für seine [gesamten] Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nicht besteht), weil er in Zusammenhang mit seinem Aufenthalt in der Volksrepublik China (demzufolge also in einem Drittstaat/Drittland) aus Anlass der Errichtung der-Fabrik im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz an mehr als 60 Tagen aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist. Arbeitstage in Drittstaaten sind bei der Berechnung der (60) Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen. Dies ergibt sich durch Auslegung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz.
- 34 Nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn der Arbeitnehmer nicht jeweils nach Arbeitsende an seinen Wohnsitz zurückkehrt und der Arbeitnehmer bei einer Beschäftigung während des gesamten Jahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt.
- 35 Bei der Auslegung von Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens ist nicht nur deren Wortlaut (dem jedoch eine besondere Bedeutung zukommen kann: Henkel in: Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O., Grundlagen Rn 23-25; Art. 31 Abs. 4 des Wiener Abkommens über die Verträge vom 23. Mai 1969, BGBl II 19985, 926 ff -WÜRV-), sondern auch auf deren 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 WÜRV). Die Vorschriften des WÜRV sind bei der Auslegung des Art. 15a DBA-Schweiz unmittelbar heranzuziehen, weil diese Bestimmung nach Inkrafttreten des WÜRV für die Bundesrepublik Deutschland am 20. August 1987 (BGBl II 1987, 757) und für die Schweizerische Eidgenossenschaft am 6. Juni 1990 (AS 1990, 1112) vereinbart wurde.
- 36 Nach seinem Wortlaut verlangt Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz, dass der Arbeitnehmer von dort (also aus dem Staat seines Arbeitsortes) regelmäßig an seinen Wohnsitz zurückkehren muss, um als Grenzgänger beurteilt werden zu können. Damit wird jedoch nur **eine** Voraussetzung der Grenzgängereigenschaft bezeichnet, nämlich das Erfordernis des regelmäßigen Pendelns über die Grenze, was der Kläger im Streitjahr erfüllt hat, weil er sich an über 80 Tagen an seinen Arbeitsort in Y begeben hat und nach Arbeitsende an seinen Wohnort in X zurückgekehrt ist. Demgegenüber entfällt nach dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz die Grenzgängereigenschaft des Arbeitnehmers dann, wenn dieser nach Arbeitsende an mehr als 60 Tagen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt und dies ohne Einschränkung in der Hinsicht, dass die Grenzgängereigenschaft nur dann entfällt, wenn er nach Arbeitsende **im Staat, in dem er seinen Arbeitsort** hat (vgl. hierzu: Züger in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer/ [Hrsg.], a.a.O., S. 177 ff [S. 188] zu II. 4.), an mehr als 60 Tagen nicht zurückkehrt. Nach dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz entfällt die Grenzgängereigenschaft demzufolge auch dann, wenn der Arbeitnehmer -wie der Kläger- **aus einem Drittstaat** nach Arbeitsende nicht in den Wohnsitzstaat zurückkehrt.
- 37 Das zuvor dargelegte Ergebnis, das dem Wortlaut der Bestimmungen des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz und des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz entspricht und den systematischen Zusammenhang auf der Grundlage des jeweiligen Regelungsgehalts der Bestimmungen berücksichtigt, steht auch in Übereinstimmung mit dem Sinn und Zweck der Regelung über die Nichtrückkehren (= Nichtrückkehrtage im Schweizerdeutschen Sprachgebrauch -vgl. hierzu: Küng, Thomas, Gebrauchsanweisung für die Schweiz, 9. Aufl., 2007, S. 46 ff [Die Sprache(n) der Eingeborenen], S. 60 Abs. 2 ff-).
- 38 Sinn und Zweck des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz, dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu geben (bei Nichtrückkehr des Arbeitnehmers aus beruflichen Gründen in den Wohnsitzstaat an mehr als 60 Arbeitstagen), ist, dass der Staat des Arbeitsortes (Züger in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer

[Hrsg.], a.a.O., S. 177 zu II. 4.), der über die Geltendmachung der Lohnzahlung als Betriebsausgaben Steuerausfälle hinnehmen muss (Züger in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], a.a.O., S. 196-197) zu diesem Verzicht nur bereit ist, wenn sich der Arbeitnehmer nicht längere Zeit im Staat des Arbeitsortes (vgl. hierzu: Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen -BMF- vom 19. September 1994 IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl I 1994, 683 zu Tz. 08) aufhält (Mössner, Recht der Internationalen Wirtschaft -RIW-2001, 433, 439). Kehrt er auf Grund der Arbeitsausübung an mehr als 60 Tagen nicht zurück, besteht nicht nur eine besonders intensive Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Staates, in dem sich der Arbeitsort befindet, und damit ein Grund für dessen Besteuerungsrecht, wenn der Arbeitnehmer im Staat des Arbeitsortes verbleibt, sondern auch dann, wenn er für seinen Arbeitgeber in einem Drittstaat seine Arbeit verrichtet und von dort nicht zurückkehrt: Denn der Arbeitnehmer tritt im Drittstaat als Beschäftigter eines Schweizerischen Arbeitgebers auf. Als dessen Repräsentant in einem Drittstaat tritt eine engere Verbindung zum Arbeitgeber und in dessen Arbeitsorganisation ein, insbesondere wenn der Arbeitnehmer aus Gründen seiner Arbeitsausübung an mehr als 60 Arbeitstagen nicht in seinen Wohnsitzstaat zurückkehren kann. Dies rechtfertigt das Besteuerungsrecht des Staates seines regelmäßigen Arbeitsortes, in dessen Arbeitsorganisation der Arbeitnehmer aus den vorgenannten Gründen auch bei einer Tätigkeit in einem Drittstaat intensiver eingegliedert ist.

- 39 Im übrigen werden durch die mehr als 60malige Nichtrückkehr (im Streitfall die jedenfalls über 100malige Nichtrückkehr) in den Wohnsitzstaat wegen des Verbleibens im Drittstaat die Beziehungen (persönliche Verbindung) des Arbeitnehmers zum Wohnsitzstaat gelockert (Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen, MA Art. 15 Rn. 160a). Der Arbeitnehmer ist mit dem Lebenskreis des Wohnsitzstaates (BFH-Urteil vom 16. März 1994 I B 186/93, BStBl II 1994, 696) nicht mehr so eng verhaftet (Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl., 2008, Art. 15 Rn. 132) und das für den Grenzgänger typische Pendeln über die Grenze tritt zurück, und es tritt stärker hervor die mit einer „Arbeit im Ausland“ in Art. 15 DBA-Schweiz typischer Weise erfasste Tätigkeit eines Arbeitnehmers (Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 15 Rn. 160a; Vogelgesang in: Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O. Art. 15 OECD-MA Rn. 279). Dies rechtfertigt es, nicht dem Wohnsitzstaat wie im Falle eines Grenzgängers das Besteuerungsrecht zuzuerkennen (Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz), sondern grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat wie bei den von Art. 15 DBA-Schweiz erfassten Arbeitnehmern (unter Beachtung der in Art. 15 Abs. 2-4 DBA-Schweiz geregelten Tatbestände).
- 40 d) Nach der Rechtsprechung des BFH wird die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten (zu denen der Kläger rechnet -s. hierzu später zu 2. a cc-) für eine Schweizerische Kapitalgesellschaft (Art. 15 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz) in der Schweiz ausgeübt, wenn nicht eine abgegrenzte Tätigkeit vorliegt, die lediglich Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasst (BFH-Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 81/04, BFHE 215, 237, BFH/NV 2007, 593). Die Bestimmung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz enthält **für ihren Anwendungsbereich** eine Fiktion des Tätigkeitsortes (BFH-Urteil in BFHE 215, 237, zu II. 2.b). Diese Fiktion ist demzufolge bei der Entscheidung zum Arbeitsort in Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz bzw. zur Arbeitsausübung in Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz, bei denen es sich jeweils um speziellere Bestimmungen handelt, die dem Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz vorgehen, nicht zu berücksichtigen (nach dem Grundsatz: legis specialis derogat legi generali -Krusse/Drüen in: Tipke/Krusse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 4 AO Tz. 270). Hiervon ist der Senat zuvor auch ausgegangen.
- 41 2. a) Nach den zuvor dargelegten Erwägungen unterliegen die gesamten, von der H-AG bezogenen Einkünfte des Klägers aus unselbständiger Arbeit nicht der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland (s. zu 1.). Darüber hinaus unterliegen auch die Einkünfte des Klägers aus unselbständiger Arbeit wegen der in der Volksrepublik China ausgeübten Arbeit nicht der Besteuerung durch die Bundesrepublik Deutschland. Diese Einkünfte sind nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz in der Bundesrepublik Deutschland von der Besteuerung freizustellen und

unterliegen lediglich dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 Alternative 1 EStG 2000; vgl. hierzu: Probst in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 32b Rn. 82a-85).

- 42 Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz werden bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person aus der Schweiz stammende Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen im Sinne des Art. 15 DBA-Schweiz, soweit sie nicht unter Art. 17 DBA-Schweiz 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-cc).
- 43 aa) In der Schweiz besteuert werden können gemäß Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz (vorbehaltlich des Art. 15a DBA-Schweiz) die Einkünfte einer natürlichen Person, die in Deutschland ansässig, aber als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in dem anderen Vertragsstaat (hier: in der Schweiz) ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist, sofern die Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses anderen Staates (hier: der Schweiz) umfasst. Besteuert der andere Staat (die Schweiz) diese Einkünfte nicht, so können sie in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden (Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz).
- 44 bb) Im Streitfall war der Kläger als (Kollektiv-)Prokurist der in Y ansässigen H-AG tätig. Er hat damit eine Tätigkeit im Sinne des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz ausgeübt.
- 45 Nach der Rechtsprechung des BFH (Beschluss in BFH/NV 1999, 1317, zu 2. a bb), der sich der erkennende Senat in vollem Umfang anschließt, kommt eine Ausweitung des in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz genannten Personenkreises in Anbetracht der abschließenden Aufzählung nicht in Betracht (in diesem Sinne ursprünglich auch die Eidgenössische Steuerverwaltung: s. BMF-Schreiben vom 18. Dezember 1985 IV C 6 - S 1301 Schz - 138/85, DB 1986, 357 zu 3.). Einer Ausweitung des Personenkreises -so der BFH- a.a.O. weiter, stehe zudem entgegen, dass die Bestimmung von der abkommensrechtlichen Maßgeblichkeit des tatsächlichen Tätigkeitsortes eine Ausnahme mache (BFH-Urteile in BFHE 215, 237; vom 5. Oktober 1995 I R 6793 BStBl II 1995, 95, zu II. 5.; Urteil des FG München vom 23. Juli 2003 1 K 1231/00, Internationales Steuerrecht -IStR- 2004, 168) und Ausnahmenvorschriften nach allgemeinen Auslegungsregeln einer erweiternden Auslegung grundsätzlich nicht zugänglich sind (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 530, zu II. 2. b aa; BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 13 zu II. 4.; BFH-Urteil vom 8. April 1992 I R 68/91, BFH/NV 1993, 295-Kruse/Drüen in: Tipke/Kruse, a.a.O., § 4 AO Tzn. 224-226, mit weiteren Nachweisen). Sollten hieran anschließend die Ausführungen der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 7. Juli 1997 IV C 6 - S 1301 Schz- 37/97 (BStBl I 1997, 723 zu 2. Buchstabe a) dahingehend zu verstehen sein, dass mit der a.a.O. dargelegten **weitergehenden Vertretungsbefugnis, wie z.B. der Zeichnungsberechtigung** (vgl. hierzu: Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 30 Rn. 85) eine lediglich auf Art. 721 OR in Verbindung mit Art. 462 OR gestützte Handlungsvollmacht gemeint ist (s. das Schreiben des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 23. Juli 2007 3 S 1301Schweiz/3 zu S. 3 Abs. 5), könnte dem der Senat nicht folgen: Denn der Handlungsbevollmächtigte im Sinne des Art. 462 OR (BSK OR I-Watter Art. 462 Rn 1 ff; Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 33-55 -insbesondere zur Rechtslage bei Großunternehmen: Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 62-64-) gehört nicht zu dem **abschließend** in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz genannten Personenkreis (BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 1317 zu 2. a bb; anderer Auffassung wohl das FG Münster in seinem Urteil vom 14. Februar 2008 2 K 1660/03 E, in dem es einen Speditionskaufmann derAG mit eingetragener Zeichnungsberechtigung zur Kollektivunterschrift zu zweien und damit einer [nur] Handlungsbevollmächtigung im Sinne des Art. 462 OR als leitenden Angestellten beurteilt hat -vgl. hierzu: Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O. § 9 Rn. 62-64; BSK OR II-Watter, Art. 721 Rn. 8-).
- 46 cc) Zur Tätigkeit eines Prokuristen, die gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz nach den diesbezüglichen

Vorschriften des OR zu bestimmen ist (vgl. Art. 721 OR in Verbindung mit Art. 458 OR ff; Meier, Robert, Die Aktiengesellschaft, Ein Rechtshandbuch für die praktische Arbeit in der schweizerischen Aktiengesellschaft, 3. Aufl., Genf 2005 Rn. 9.49), enthält die Vorschrift des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz keine Einschränkung auf eine -dem Arbeitnehmer (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 29 Rn. 68) erteilte - Einzelprokura (vgl. hierzu: Meier-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., Bern, 2007, § 9 Rn 3-16). Entscheidend ist daher nach Auffassung des erkennenden Senats, dass dem Arbeitnehmer überhaupt die Prokura erteilt wurde. Dazu gehört auch die Kollektivprokura (BSK OR I-Watter, Art. 460 Rn 7-11; Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 18, jeweils mit umfangreichen Nachweisen), wobei darauf hinzuweisen ist, dass diese Form der Prokura von Schweizerischen Großgesellschaften fast ausschließlich erteilt wird. Nicht wenige Schweizerische Großgesellschaften ernennen darüber hinaus keine (Einzel- bzw. Kollektiv-)Prokuristen mehr (vgl. Art. 716a Abs. 1 Nr. 4 in Verbindung mit Art. 721 OR -vgl. hierzu die Feststellungen des erkennenden Senats auf S. 4 Abs. 3 des Tatbestandes).

- 47 dd) Gegen ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit als Kollektivprokurist der H-AG in der Volksrepublik China bestehen auch insoweit keine Bedenken, als die Tätigkeit des Klägers nicht so abgegrenzt gewesen sein durfte im Streitjahr, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasste. Wo der Kläger als Kollektivprokurist und damit als leitender Angestellter seine Tätigkeit ausgeübt hat, ist insoweit nach der Rechtsprechung des BFH ohne Belang; Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz enthält -wie bereits dargelegt- für seinen Anwendungsbereich eine Fiktion des Tätigkeitsortes (BFH-Urteile in BFHE 215, 237; BFH/NV 2008, 530; in diesem Sinne auch schon: Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 19. Februar 1988 3 K 257/85 -rechtskräftig- EFG 1988, 403).
- 48 Die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Fiktion sind auch insoweit vom Kläger im Streitjahr erfüllt worden. Der Kläger hat entsprechend der Fiktion des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz seine Tätigkeit als (Kollektiv)Prokurist in der Schweiz (dem Sitz seines Arbeitgebers -der H-AG-) ausgeübt. Hiergegen könnte mit Erfolg nur eingewandt werden, dass die Tätigkeit des Klägers lediglich Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasst habe. Dies ist jedoch nicht der Fall. Der Kläger hat lediglich an 134 Arbeitstagen außerhalb der Schweiz und zwar in der Volksrepublik China seine Tätigkeit ausgeübt, ansonsten aber am Sitz der H-AG in der Schweiz in Y und damit eine Arbeit verrichtet, die nicht nur im Ausland sich auswirkende Aufgaben umfasste (Heger in: juris Praxisreport Steuerrecht -jurisPR-SteuerR- 12/2007 Anm. 1-).
- 49 ee) Das (ausschließliche) Besteuerungsrecht der Schweiz bleibt im Streitfall auch insoweit bestehen, als hierfür Voraussetzung ist, dass die Schweiz das Besteuerungsrecht auch ausgeübt haben muss (Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz). Die Besteuerungsanzuordnung für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit eines in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz bezeichneten leitenden Angestellten zugunsten der Schweiz, weil dessen Tätigkeit fiktiv am Sitz der Kapitalgesellschaft in der Schweiz als ausgeübt gilt, steht unter dem Vorbehalt, dass die Schweiz die Einkünfte des leitenden Angestellten auch tatsächlich besteuert. Nur die tatsächliche [effektive] Doppelbesteuerung soll beseitigt werden (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 96/06, IStR 2008, 262). Die Beseitigung der bloß virtuellen Doppelbesteuerung genügt daher nicht (vgl. hierzu das inzwischen überholte BFH-Urteil vom 17. Dezember 2003 I R14/02, BStBl II 2004, 260), um das Entstehen des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat zu verhindern (Holthaus, Internationale Wirtschafts-Briefe -IWB- Fach 10 International Gr. 2 S. 1751 zu II. 2. a; Debatin, Der Betrieb -DB- 1972, 2030, 2035; Hangartner, Die Aktiengesellschaft -AG- 1971, 325 [326]; Brandis in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15 Schweiz Rn. 107; Kempermann in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz Art. 15 Rn. 85 a.E.; Verfügung der Oberfinanzdirektion -OFD- Frankfurt vom 13. April 2006 S 1301 A - 55 - St III 1a, Steuer-Eildienst -StEd- 2006, 540, zu C.).

50

Im Streitfall verbleibt es hiernach beim Besteuerungsrecht der Schweiz. Diese hat nach der

Quellensteuerabrechnung des Steueramtes des Kantons Z vom 6. März 2001 den vom Kläger aus seiner Tätigkeit für die H-AG erzielten Bruttolohn von 177.618 CHF (Hinweis auf den Lohnausweis für das Streitjahr) insgesamt der Schweizerischen Quellensteuer in Höhe von 35.523.60 CHF unterworfen (= 20 v.H. des Bruttolohns). In diesem Betrag sind enthalten neben der direkten Bundessteuer, die Kantons-, Gemeinde-, Kirchen-, (BdF-Schreiben vom 23. Februar 1987 IV C 6 - S 1301 Schz -21/87, Steuererlasse in Karteiform -StEK- Doppelbesteuerung Schweiz Nr. 60) und Feuerwehrsteuer (Hinweis auf die Steuerbescheinigung vom 21. Juni 2007 des Departements Finanzen und Ressourcen des Kantonalen Steueramtes des Kantons Z).

- 51 ff) Der BMF hat in seinem an den erkennenden Senat gerichteten Gutachten vom 6. Juli 2007 seine abweichende Auffassung zum BFH-Urteil in BFHE 215, 237, BFH/NV 2007, 593 dargelegt. In dieser Entscheidung hat der BFH -wie zuvor bereits dargelegt- die Auffassung vertreten, die Bestimmung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz enthalte eine Fiktion und diese gelte auch für die Bestimmung des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz in dem Sinne, dass die Tätigkeit eines in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft auch dann im Sinne des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz „in der Schweiz ausgeübt“ wird, wenn sie tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet wird und demzufolge der Schweiz (unter weiteren Voraussetzungen) das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus dieser Tätigkeit zusteht. Der BMF wendet sich gegen diese Fiktion des Tätigkeitsortes eines leitenden Angestellten mit Erwägungen zum Wortlaut, zum systematischen Zusammenhang und zum Sinn und Zweck der Bestimmungen des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz und des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz. Diese Erwägungen hat der BMF bereits nach seinem Beitritt zum Revisionsverfahren, das zum BFH-Urteil in BFHE 215, 237, BFH/NV 2007, 853 geführt hat, vorgetragen. Die Stellungnahme des BMF liegt dem erkennenden Senat vor. Der BFH hat sich der Auffassung des BMF weder in dem Gerichtsbescheid in der Sache I R 81/04 noch in dem auf die mündliche Verhandlung vom 25. Oktober 2006 ergangenen Urteil angeschlossen (BFH-Urteil in BFHE 215, 237, BFH/NV 2007, 583, zu II. 2. b bb; inzwischen bestätigt durch BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 530, zu II. 2. b). Nach einem -dem erkennenden Senat vorliegenden- Gedächtnisprotokoll einer Prozessbevollmächtigten über die mündliche Verhandlung wurden die abweichenden Auffassungen zwischen dem I. Senat des BFH und dem Vertreter des BMF intensiv erörtert und dabei dem BMF auch bei dieser Gelegenheit eingeräumt, dass die von ihm vertretene Auffassung, nach der es bei leitenden Angestellten für das Besteuerungsrecht hinsichtlich deren Einkünfte aus dieser Tätigkeit darauf ankomme, wo diese physisch/tatsächlich ihre Tätigkeit ausgeübt haben, dem Wortsinn nach möglich sei (Hinweis in diesem Zusammenhang auf die für die Auslegung unbeachtliche -vom Abkommenstext abweichende- Anwendungspraxis im BFH-Beschluss vom 15. Dezember 1998 I B 45/98, BFH/NV 1999, 751, zu II. 3.). Der erkennende Senat folgt auch im Anschluss an diese Erwägungen der Ansicht des BFH im Urteil in BFHE 215, 237, BFH/NV 2007, 583. Im übrigen weist er daraufhin, dass der BMF wie jeder andere Beteiligte eines steuergerichtlichen Verfahrens keinen Anspruch darauf hat, dass das Gericht seiner Auffassung folgt.
- 52 Entscheidend für den BFH, dem sich der erkennende Senat auch insoweit anschließt, war, dass die Vertragsstaaten (die Bundesrepublik Deutschland und die Schweiz) die Vorschrift des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz im Sinne einer Fiktion des Tätigkeitsortes von bestimmten leitenden Angestellten am Sitz der Kapitalgesellschaft in der Schweiz über einen Zeitraum von mehr als 20 Jahren (vgl. hierzu: Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. September 1999, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland B 15.4 Nr. 17) übereinstimmend ausgelegt haben (Kempermann, Finanz-Rundschau -FR- 2007, 498; Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. November 2005 abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B 15.4 Nr. 27). Das einvernehmliche Verständnis der Vertragsstaaten enthalte 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 lösen könne.

53 Den hiergegen vorgetragenen Einwendungen des BMF (s. zu V. 1. des Gutachtens) folgt der erkennende Senat nicht. Danach soll bis einschließlich dem Veranlagungszeitraum 1995 (Hinweis auf die Verfügung der OFD Freiburg vom 30. Mai 1996 S 1301 A -St 22 2/1009, juris; und das BMF-Schreiben in BStBl I 1997, 723, zu 2. Buchstabe c), obwohl die betroffenen Finanzämter davon ausgegangen sind (und dabei insbesondere das beklagte FA, in dessen Bezirk fast die Hälfte der rund 40.000 Pendler zur Schweiz ansässig ist), dass hinsichtlich der Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit von in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen leitenden Angestellten von in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaften die Schweiz nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz als Quellenstaat (unter weiteren Voraussetzungen) das Besteuerungsrecht hat, keine dementsprechende Übung zur Auslegung des Abkommens bestanden haben. Obwohl damit diese Finanzbehörden der Meinung waren, dass Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz für seinen Anwendungsbereich eine Fiktion des Tätigkeitsortes von leitenden Angestellten am Sitz der Kapitalgesellschaft beinhalte und dem entsprechend -wie dem erkennenden Senat bekannt ist- die Veranlagungen von leitenden Angestellten auch über Jahrzehnte durchgeführt haben. Dies begründet der BMF damit, entscheidend sei nicht die Anwendungspraxis untergeordneter Behörden, sondern das Verhalten der völkerrechtlich zuständigen Organe. Nur die beiden Regierungen könnten durch ihr Verhalten eine anzuerkennende Übung begründen. Dass diese Organe zur Auslegung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz eine andere Auffassung vertreten haben als die „untergeordneten Behörden“, wird durch den BMF in seinem Gutachten vom 6. Juli 2007 nicht dargelegt. Im übrigen wird durch die veröffentlichten Meinungsäußerungen des BMF deutlich, dass die untergeordneten Behörden in Übereinstimmung mit der Auffassung des BMF, der Teil der deutschen Regierung ist, gehandelt haben (BMF-Schreiben vom 11. Januar 1982 VV DEU BMF 1982-01-11 IV C 5 - S 1301 Italien-100/81, juris; vom 18. Dezember 1985 IV C 6 - S 1301 Schz - 138/85, DB 1986, 357 zu 2.; vom 5. Juli 1995 VV BMF 1995 -07- 05 IV C 5 -S1300-73/95, BStBl I 1995, 373; Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 13. August 1985 S 1301 A - Schweiz - 30/84, Ast-Kartei der OFDen Freiburg Karlsruhe Stuttgart DBA-Schweiz Art. 15 Nr. 2 [2. Erg.-Lfg. 1986]). In Übereinstimmung mit dieser Auffassung und Anwendungspraxis der deutschen Finanzverwaltung hat auch die Schweizerische Eidgenössische Steuerverwaltung gehandelt (Hinweis auf das BMF-Schreiben in DB 1986, 357, zu 2., das auf einer generellen Verständigungsvereinbarung mit der Schweizerischen Eidgenössischen Steuerverwaltung beruht; s. Locher/Meier/von Siebenthal/ Kolb, a.a.O., B.15.5 Nr. 5; Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. Juni 1987, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B 15.4 Nr.6). Insbesondere weist der erkennende Senat auf die Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. Juni 1987 hin (a.a.O., Abs. 2 Sätze 1-3) mit der zutreffenden (und nicht im geringsten zweifelhaften) Wiedergabe der damaligen Rechtslage im Verständnis der Vertragsstaaten:

54 Mit Artikel 15 Absatz 5 wurde somit die erwähnte Streitfrage **im Sinne der deutschen Auffassung** beigelegt. Aus der Entstehungsgeschichte wird klar, dass **Absatz 5 eine Konkretisierung des Artikels 15 Absatz 1 darstellt**, in dem **für eine bestimmte Kategorie von Arbeitnehmern** -nämlich für die **leitenden Angestellten - eine Fiktion bezüglich ihres Arbeitsortes aufgestellt wird**; analog der Regelung des Absatzes 1 können leitende Angestellte sodann mit ihren Einkünften aus dieser Tätigkeit am Arbeitsort besteuert werden. Schweizerischerseits ist und war man dabei stets der Meinung, dass sich die Sonderregelung des Absatzes 5 nur auf solche Fallgestaltungen beziehen kann, in denen eine Person in einem Vertragsstaat ansässig, jedoch in einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft als leitender Angestellter tätig ist und von dieser Gesellschaft für diese Tätigkeit ein Salär bezieht....

55

Aus den Mitteilungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 19. Juni 1985 und vom 13. November 1985 folgt -entgegen der Auffassung des BMF-nichts anderes (bisher **nicht** aussortiert, sondern zu Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B 15.5 Nr. 4 weiterhin veröffentlicht). Zwar soll nach dem Satz 2 der Mitteilung bei leitenden Angestellten, die im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers tätig sind, der Umfang dieser Tätigkeit bzw. der Tätigkeit im Wohnsitzstaat oder in Drittstaaten nur insofern eine Rolle spielen, als gemäß Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA -Schweiz die Bundesrepublik Deutschland **nur**

für die Einkünfte aus der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit die Befreiungsmethode anzuwenden hat (ansonsten -wie zu ergänzen sein dürfte- die Anrechnungsmethode). Der erkennende Senat misst dieser Meinungsäußerung keine durchgreifende Bedeutung zu, zumal die eidgenössische Steuerverwaltung in einer -auf Art. 26 Abs. 3 DBA-Schweiz gestützten- generellen Verständigungsvereinbarung mit der deutschen Finanzverwaltung kurze Zeit später, am 18. Dezember 1985 (abgedruckt in DB 1986, 357 zu 2. und in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B. 15.5 Nr. 5 zu 2.) die Auffassung vertreten hat, dass die Arbeitseinkünfte leitender Angestellter für Tätigkeiten in Drittstaaten im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers (Kapitalgesellschaft) steuerbar sind (unter weiteren Voraussetzungen), und an dieser Auffassung bis heute festgehalten hat (Mitteilung vom 29. November 2005, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B 15.4 Nr. 27).

56 Abschließend weist der erkennende Senat noch darauf hin, dass die generelle Vereinbarung vom 18. Dezember 1985 (vgl. hierzu: Flick/Wassermeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 26 Rn. 32 a.E.) zwar keine Gesetzeswirkung hat (Eilers in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 25 MA Rn. 61), auch trotz ihrer völkerrechtlichen Qualität als Verwaltungsabkommen im Sinne von Art. 59 Abs. 2 Satz 2 des Grundgesetzes (GG; Jarass/Pieroth, GG Kommentar, 9. Aufl., 2007, Art. 59 Rn. 20 ff). Sie ist jedoch als Verwaltungsvorschrift für die Steuerbehörden (demzufolge für die deutsche Finanzverwaltung und die Eidgenössische Steuerverwaltung) verbindlich (Musterkommentar zu Art. 25 MA Rz. 36; Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B 26.1 Nr. 14). Der deutschen Finanzverwaltung bleibt es unbenommen, dieses Verwaltungsabkommen aufzukündigen und eine einvernehmliche Lösung der streitigen Rechtsfrage mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung anzustreben.

57 3. Unberührt von den zuvor dargelegten Erwägungen weist der Senat auf folgendes hin:

58 a) Selbst wenn der Senat sich der Auffassung des FA anschliesse, dass die Einkünfte des Klägers aus seiner in der Volksrepublik China ausgeübten Tätigkeit nicht der (ausschließlichen) Besteuerung durch die Schweiz unterlägen, weil die Tätigkeit des Klägers insoweit nicht gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA -Schweiz in Verbindung mit Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz als in der Schweiz (fiktiv) ausgeübt zu beurteilen sei, hätte dies nicht zur Folge, dass insoweit die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht beanspruchen könnte. Da der Kläger seine Tätigkeit tatsächlich/physisch im Streitjahr (an über 100 Arbeitstagen) in der Volksrepublik China ausgeübt hat, ist die Frage des Besteuerungsrecht unter Berücksichtigung des Art. 15 DBA China zu entscheiden (BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 1317 zu 2. c aa; allgemein in diesem Zusammenhang: Urteil des FG Köln vom 16. April 2007 14 K 1233/04 - rechtskräftig- EFG 2007, 1446 zu 3. b aa). Danach sind die Einkünfte des Klägers aus unselbständiger Arbeit bei der Bemessungsgrundlage auszunehmen, weil dies aus der Regelung in Art. 15 Abs. 2 DBA-China folgt.

59 aa) Nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-China (in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-China) dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, grundsätzlich im anderen Staat (Tätigkeitsstaat -hier: in der Volksrepublik China-) besteuert werden. Ist der Arbeitnehmer (wie z.B. der Kläger) in der Bundesrepublik Deutschland ansässig und ist die Volksrepublik China der Tätigkeitsstaat, so sind die betreffenden Einkünfte von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen (Art. 23 Abs. 2 Buchstabe a DBA-China). Ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats nach Art 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-China besteht jedoch nicht, wenn die in Art. 15 Abs. 2 DBA-China genannten Voraussetzungen erfüllt sind; dann ist vielmehr nur derjenige Vertragsstaat steuerberechtigt, in dem der Arbeitnehmer ansässig ist. Das ist im Streitfall die Bundesrepublik Deutschland, weil der Kläger hier seinen Wohnsitz und demzufolge auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat (Art. 4 Abs. 1 DBA-China).

60

bb) Im Streitfall kommt es daher darauf an, ob sich aus Art. 15 Abs. 2 DBA-China ein ausschließliches deutsches Besteuerungsrecht ergibt (BFH-Urteil vom 18. September 2007 I R 93/06, BFH/NV 2008, 206

zu II. 2. b). Dies setzt zunächst voraus, dass sich der Kläger nicht länger als 183 Tage in der Volksrepublik China aufgehalten hat (Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a DBA-China). Diese Voraussetzung für ein ausschließliches Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ist im Streitfall nicht erfüllt. Unter Einbeziehung der Ankunfts- und Abreisetage, der Arbeitstage und der Samstag, Sonntage und Feiertage (BMF-Schreiben vom 14. September 2006 IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl I 2006, 532 zu Tz. 4. 2) hat sich der Kläger im Streitjahr an 184 Tagen (= 134 Arbeitstage [einschließlich An- und Abreise-, Feiertage] + 50 Samstag und Sonntage) in der Volksrepublik China aufgehalten. Insoweit wird auf die bei den Akten befindliche Berechnung dieser 50 Tage Bezug genommen (Bl. 2 und 3 der FG-Akten 3 K 2565/08).

- 61 b) Im übrigen verweist der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen zu 3. a cc-b im Urteil vom 5. Juni 2008 3 K 2564/08 (zuvor: 3 K 121/08). Diese gelten entsprechend auch im vorliegenden Fall.
- 62 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO; die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit im Kostenpunkt auf den §§ 151 Abs. 3, 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in Verbindung mit §§ 708 Nr. 11, 709 und 711 der Zivilprozessordnung.
- 63 5. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren war gemäß § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO für notwendig zu erklären, weil die Kläger die Hilfe eines Bevollmächtigten zur Beurteilung der Rechtslage und zu ihrer Vertretung für unentbehrlich halten durften (BFH-Beschluss vom 21. Dezember 1967 VI B 2/67, BStBl II 1968, 181).
- 64 6. Die Revision war zuzulassen. Der Sache kommt wegen der Ausführungen zu 1. b cc grundsätzliche Bedeutung zu (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).