

FG Baden-Württemberg Urteil vom 28.8.2008, 3 K 3005/08

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 1996-1998 (Streitjahre) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt werden. Sie hatten in den Streitjahren ihren Wohnsitz in X, Y- xx. Sie besitzen beide die deutsche Staatsangehörigkeit. Die Klägerin übte in den Streitjahren den Beruf einer Hausfrau aus. Sie erzielte in den Streitjahren keine steuerpflichtigen Einkünfte. Der Kläger ist Diplom-Soziologe.
- 2 Der Kläger trat zum 1. Januar 1987 als Projektleiter in die Dienste der Z AG -im folgenden: Arbeitgeberin bzw. Z-AG- (Ziff. 1 des Arbeitsvertrages vom 26. Februar 1987, Bl. 140-144 der FG-Akten), deren Sitz (in den Streitjahren) in C/CH (xx) ist (war).
- 3 Zweck der Z-AG ist die sozio-ökonomische, medizinische, technologische, organisatorische, administrative und politische Forschungs- und Beratungstätigkeit vorrangig über Problemstellungen im Gesundheitswesen von Industrie- und Entwicklungsländern. Die Gesellschaft bezweckt ferner die Auswertung und Anwendung von Erkenntnissen im Gesundheitswesen u.a. durch Anbieten von Dienstleistungen, Erteilen von Lizenzen und Handel mit Produkten (s. den Handelsregisterauszug vom 6. März 2008, Bl. 105-106 der FG-Akten bzw. Art. 2 der Statuten der Z-AG vom 24. Juni 1981 und vom 12. Mai 1997 [im folgenden: Statuten], die die Statuten vom 24. Juni 1981 ersetzen -Art. 30 a.a.O.-).
- 4 Die Organe der Z-AG sind die Generalversammlung, der Verwaltungsrat und die Revisionsstelle (Art. 8 der Statuten). Der Verwaltungsrat (Hinweis auf die Angaben zur Besetzung des Verwaltungsrates in den Streitjahren: Schriftsatz der Kläger vom 15. Juni 2008, Bl. 138-139 der FG-Akten) hat als unübertragbare und unentziehbare Aufgaben: die Oberleitung der Gesellschaft und die Erteilung der nötigen Weisungen, die Festlegung der Organisation, die Ernennung und Abberufung der mit der Geschäftsführung und der Vertretung betrauten Personen und die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen, namentlich im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Statuten, Reglemente und Weisungen (Art. 17 der Statuten). Nach Art. 17 der Statuten ist der Verwaltungsrat ermächtigt, die Geschäftsleitung nach Maßgabe eines Organisationsreglemtes ganz oder zum Teil an einzelne Mitglieder und an Dritte zu übertragen. Nach Art. 20 Satz 2 der Statuten kann die Vertretung vom Verwaltungsrat einem oder mehreren Mitgliedern (Delegierte) oder Dritten (Direktoren) nach Maßgabe eines Organisationsreglemtes übertragen werden.
- 5 Nach Art. 17 der Statuten vom 24. Juni 1981 ist der Verwaltungsrat befugt, über alle Angelegenheiten Beschluss zu fassen, welche nicht von Gesetzes wegen oder durch die Statuten der Generalversammlung oder der Kontrollstelle vorbehalten oder übertragen sind. Nach Art. 18 der Statuten vom 24. Juni 1981 ist der Verwaltungsrat berechtigt, die Geschäftsführung oder einzelne Zweige derselben und die Vertretung der Gesellschaft an eine oder mehrere Personen, Mitglieder des Verwaltungsrates (Delegierte) oder Dritte, die nicht Aktionäre zu sein brauchen (Direktoren, Prokuristen, Handlungsbevollmächtigte), zu übertragen. Im übrigen bestimmt der Verwaltungsrat, welchen seiner Mitglieder und welchen anderen Personen die rechtsverbindliche Unterschrift für die Gesellschaft zusteht. Er bestimmt ferner, in welcher Art und Weise für die Gesellschaft zu zeichnen ist (Art. 19 der Statuten vom 24. Juni 1981).
- 6 Ein Organisationsreglement (Hinweis auf Art. 20 Satz 2 der Statuten) wurde nicht erlassen (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 11; Meier, Die Aktiengesellschaft, 3. Aufl., 2005, Tn. 9.41 in Verbindung mit Anhang 56 und 57).

- 7 Auf der Verwaltungsratssitzung vom 26. März 1991 wurde der Antrag der Geschäftsleitung der Z-AG, den Kläger zum 1. April 1991 zum Stellvertretenden Geschäftsführer zu bestellen, genehmigt. Zuvor -am 14. Januar 1991- war dem Kläger als stellvertretendem Geschäftsführer die Zeichnungsberechtigung „einzeln bis 1000 CHF darüber hinaus kollektiv zu zweien“ für Bankgeschäfte erteilt worden (unabhängig von anderslautenden oder fehlenden Eintragungen im Handelsregister). Im Rahmen einer strukturellen und personellen Neugestaltung der Z-AG wurde am 25. März 1992 durch den Verwaltungsrat beschlossen, dass Dr. K und der Kläger die Geschäftsleitung bilden, und bei dieser Gelegenheit wurde DK zum Vorsitzenden, der Kläger zum Mitglied der Geschäftsleitung bestimmt. Hieran anschließend wurde durch den Zusatz zum Arbeitsvertrag vom 26. Februar 1987 die durch den Beschluss des Verwaltungsrates vom 25. März 1992 notwendigen Änderungen des Arbeitsvertrages im Mai 1992 vereinbart. Am 25. Juni 1992 wurde der Kläger mit der Eigenschaft „Geschäftsführer“ und der Zeichnungsart „Kollektivunterschrift zu zweien“ ins Handelsregister des Kantons Q Hauptregister eingetragen.
- 8 Nach den Streitjahren - mit Beschluss der ordentlichen Generalversammlung der Z-AG vom 17. Mai 1999- wurde der Kläger zum Verwaltungsrat gewählt und am selben Tag durch den Verwaltungsrat der Z-AG zum Delegierten des Verwaltungsrates und Vorsitzenden der Geschäftsführung ernannt.
- 9 In den beim Beklagten (dem Finanzamt -FA-) eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gingen die Kläger (stillschweigend) davon aus, dass der Kläger weder insgesamt als Grenzgänger im Sinne des Art. 15a 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, 1896, BStBl I 1993, 927) -DBA-Schweiz 1971/1989- mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland unterliege, noch teilweise als leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1989 mit den auf seine Tätigkeit in Drittstaaten bzw. in der Bundesrepublik Deutschland rechnerisch entfallenden Einkünften aus unselbständiger Arbeit (Hinweis auf die Einkommensteuerveranlagungen für 1994 und 1995, in denen das FA in Bezug auf einen im wesentlichen gleichgelagerten Sachverhalt diese Auffassung auch vertreten hat [vgl. hierzu: Verfügung der Oberfinanzdirektion -OFD- Freiburg vom 30. Mai 1996 S 1301 A-St 22 2/1009, juris]). Zusammen mit den Einkommensteuererklärungen legten die Kläger Bescheinigungen der Arbeitgeberin des Klägers vor, nach denen dieser als Geschäftsführer an mehr als 60 Arbeitstagen (Hinweis a.a.O. auf die nachfolgend wiedergegebenen Einzelaufstellungen der Geschäftsreisen und Nichtrückkehrtage des Klägers) aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt sei. Die Bescheinigungen tragen jeweils einen Sichtvermerk der Steuerverwaltung Q (Bl. 60, 78 und 98 der Einkommensteuerakten -ESt-Akten-). Im Einzelnen:

10 **1996**

Anreise	Abreise	Ort	Anzahl	Land	Anlass	Steuerpflichtige Tage (lt. FA):
Übernachtungen						
09.01.96	10.01.96	Genf	1	Schweiz	Besprechung	
10.01.96	11.01.96	Stuttgart	1	BRD	Projektbesprechung	2
16.01.96	17.01.96	Stuttgart	1	BRD	Projektbesprechung	2
17.01.96	19.01.96	München	2	BRD	Akquisition	3
23.01.96	24.01.96	Stuttgart	1	BRD	Projektbesprechung	2
31.01.96	01.02.96	Untersteinbach	1	BRD	Arbeitskreisbesprechung	2
01.02.96	02.02.96	Berlin	1	BRD	Expertenbefragung	2
05.02.96	06.02.96	Stuttgart	1	BRD	Projektbesprechung	2

06.02.96 07.02.96	Hamburg	1	BRD	Expertenbefragung	2
11.02.96 14.02.96	Barcelona	3 (4)	Spanien	Projektbesprechung	3
26.02.96 28.02.96	Stuttgart	2	BRD	Projektbesprechung	3
28.02.96 29.02.96	Düsseldorf	1	BRD	Akquisition	2
12.03.96 23.03.96	Stuttgart	1	BRD	Präsentation	2
20.03.96 21.03.96	Stuttgart	1	BRD	Projektbesprechung	2
09.04.96 12.04.96	München	3	BRD	Expertenbefragung	4
15.04.96 16.04.96	Stuttgart	1	BRD	Präsentation	2
18.04.96 19.04.96	Salzburg	1(2)	Österreich	Vortrag	2
28.04.96 29.04.96	Lugano	1	Schweiz	Vortrag	
08.05.96 09.05.96	Bad Friedrichsruh	1	BRD	Präsentation	2
15.07.96 16.07.96	Bonn	1	BRD	Akquisition	
16.07.96 17.07.96	Münster	1	BRD	Akquisition	3
05.08.96 06.08.96	Stuttgart	1	BRD	Projektbesprechung	2
07.08.96 08.08.96	Stuttgart	1	BRD	Präsentation	2
13.08.96 14.08.96	Stuttgart	1	BRD	Besprechung	2
19.08.96 21.08.96	Stuttgart	2	BRD	Projektarbeit	3
27.08.96 29.08.96	Stuttgart	2	BRD	Projektarbeit	3
01.09.96 04.09.96	Stuttgart	3	BRD	Projektarbeit	3
16.09.96 20.09.96	München	4	BRD	Expertenbefragung	5
29.09.96 04.10.96	Rom	5 (6)	Italien	Kundenseminar/ Akquisition	5
13.10.96 14.10.96	Neuleiningen	1	BRD	Besprechung	1
21.10.96 23.10.96	Stuttgart	2	BRD	Projektarbeit	3
28.10.96 30.10.96	Stuttgart	2	BRD	Projektarbeit	3
04.11.96 08.11.96	München	4	BRD	Expertenbefragung	5
25.11.96 28.11.96	Stuttgart	3	BRD	Projektarbeit	4
08.12.96 09.12.96	Eisenberg	1	BRD	Akquisition	1
09.12.96 12.12.96	Düsseldorf	3	BRD	Akquisition	3
17.12.96 18.12.96	Stuttgart	1	BRD	Besprechung	2
20.12.96 21.12.96	München	1	BRD	Akquisition	1
Summe		64 (67)			90

11 1997

Anreise	Abreise	Ort	Anzahl Übernachtungen	Land	Anlass	Steuerpflichtige Tage (lt. FA):
05.01.97	09.01.97		4/1 (5) Flugzeug	Hongkong	Kongress	3
09.01.97	13.01.97		4/1 (4) Flugzeug	Malaysia	Akquisition	2

27.01.97	28.01.97	1	BRD	Akquisition	2
18.02.97	20.02.97	2	BRD	Projektbesprechung	3
16.03.97	18.03.97	2	BRD	Akquisition	3
18.03.97	19.03.97	1 City-Night-Line	BRD	Akquisition	2
19.03.97	20.03.97	1	BRD	Projektbesprechung	1
15.04.97	16.04.97	1	BRD	Projektbesprechung	2
22.04.97	23.04.97	1	BRD	Projektbesprechung	2
23.04.97	24.04.97	1	BRD	Projektbesprechung	1
03.06.97	04.06.97	1	BRD	Projektbesprechung	2
06.06.97	11.06.97	5 (6)	FRA	Symposium	4
19.06.97	20.06.97	1	BRD	Projektbesprechung	2
26.06.97	27.06.97	1	BRD	Projektbesprechung	2
05.07.97	09.07.97	4 (5)	UK	Kongress	3
31.07.97	01.08.97	1 (2)	BEL	Präsentation	2
05.08.97	06.08.97	1	BRD	Projektbesprechung	2
11.08.97	13.08.97	2	BRD	Projektbesprechung	3
19.08.97	20.08.97	1	BRD	Projektbesprechung	2
01.09.97	03.09.97	2	BRD	Projektbesprechung	3
15.09.97	16.09.97	1	BRD	Projektbesprechung	2
21.09.97	22.09.97	1	BRD	Befragung	1
23.09.97	26.09.97	3 (4)	A	Seminar	4
08.10.97	10.10.97	2	BRD	Besprechung	3
14.10.97	15.10.97	1	BRD	Akquisition	2
15.10.97	18.10.97	3	UK	Kongress	2
19.10.97	20.10.97	1	BRD	Befragung	
20.10.97	22.10.97	(1+)1+1 City- Night-Line	BRD	Befragung	
23.10.97	24.10.97	1	BRD	Besprechung	5
27.10.97	30.10.97	2+1 City-Night-Line	BRD	Mitarbeiter-akquisition	4
09.11.97	10.11.97	1	BRD	Projektarbeit	1
20.11.97	21.11.97	1	BRD	Projektbesprechung	2
24.11.97	16.11.97	2	BRD	Projektarbeit	3
01.12.97	02.12.97	1	BRD	Akquisition	2
03.12.97	05.12.97	2	BRD	Projektbesprechung	3
17.12.97	18.12.97	1	BRD	Besprechung	2
21.12.97	22.12.97	1	BRD	Akquisition	1
Summe		64 (70)			83

12 1998

Anreise	Abreise	Ort	Anzahl	Land	Anlass	Steuer-
---------	---------	-----	--------	------	--------	---------

Übernachtungen

						pflichti-
						ge Ta-
						ge (lt.
						FA):
12.01.98	14.01.98	2	BRD	Projektbesprechung	3	
26.01.98	29.01.98	3	BRD	Akquisition	4	
03.02.98	04.02.98	1	BRD	Projektbesprechung	2	
10.02.98	11.02.98	1	BRD	Projektbesprechung	2	
10.03.98	13.03.98	3	BRD	Akquisition	4	
26.03.98	27.03.98	1	BRD	Akquisition	2	
30.03.98	01.04.98	2	FRA	Kongress	3	
07.04.98	09.04.98	2	BRD	Akquisition	3	
21.04.98	23.04.98	2	BRD	Akquisition	3	
05.05.98	06.05.98	1	AUS	Vortrag		
07.05.98	08.05.98	1	BRD	Akquisition	2	
14.05.98	15.05.98	1	BRD	Projektbesprechung	2	
18.05.98	20.05.98	2	BRD	Akquisition	2	
14.05.98	15.05.98	1	BRD	Projektbesprechung	2	
18.05.98	20.05.98	2	BRD	Akquisition	3	
25.05.98	26.05.98	1	ITAL	Akquisition	2	
15.06.98	16.06.98	1	BRD	Akquisition	2	
22.06.98	25.06.98	3	BRD	Seminar	4	
13.07.98	15.07.98	2	BRD	Projektbesprechung	3	
20.07.98	23.07.98	3	BRD	Projektbesprechung	4	
27.07.98	28.07.98	1	BRD	Projektbesprechung	2	
03.08.98	04.08.98	1	BRD	Akquisition	2	
04.08.98	05.08.98	1	BRD	Besprechung	2	
07.09.98	08.09.98	1	BRD	Präsentation	2	
15.09.98	17.09.98	2	BRD	Projektbesprechung	3	
21.09.98	23.09.98	2	BRD	Akquisition	3	
29.09.98	01.10.98	2	BRD	Akquisition	3	
05.10.98	09.10.98	4	BRD	Seminar	5	
13.10.98	15.10.98	2	BRD	Projektbesprechung	3	
20.10.98	22.10.98	2	BRD	Projektbesprechung	3	
26.10.98	28.10.98	2	BRD	Projektbesprechung	3	
04.11.98	06.11.98	2	BRD	Projektbesprechung	3	
08.11.98	11.11.98	3	BRD	Kongress	3	
17.11.98	18.11.98	1	CH	Seminar		

10.12.98	12.12.98	2	BRD	Besprechung	2
15.12.98	17.12.98	2	BRD	Projektbesprechung	3
Summe		62			89

- 13 Bei den Aufstellungen zu den Übernachtungen für 1996 und 1997 sind die abweichenden Ansätze des FA (in Klammern) wiedergegeben.
- 14 Nach den Angaben auf den Lohnausweisen für die Streitjahre (Bl. 59, 76 und 97 der ESt-Akten) wurde vom Lohn des Klägers durch seine Arbeitgeberin Schweizerische Quellensteuer von xx.xxx,xx CHF (für 1996), xx.xxx,xx CHF (für 1997) und von xx.xxx,xx CHF (für 1998) einbehalten und an die Eidgenössische Steuerverwaltung abgeführt. Nach den Quellensteuerabrechnungen der Steuerverwaltung des Kantons Q (Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer) für die Streitjahre (Bl. 66, 82 und 102 der ESt-Akten) unterlag der Kläger mit seinem jeweiligen Bruttoeinkommen (Hinweis auf die Angaben zum Bruttolohn total in den Lohnausweisen) insgesamt mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit der Besteuerung in der Schweiz (für 1996: xx.xxx CHF [Quellensteuer: B-0, 22.5%], für 1997: xx.xxx CHF [Quellensteuer: B-0, 22.0%] und für 1998: xx.xxx CHF [Quellensteuer: B/0 14568.4 22.90]).
- 15 Das FA ging in den -im vorliegenden Klageverfahren angegriffenen- Einkommensteuerbescheiden vom 9. Juli 1998 (für 1996) und vom 4. Januar 1999 (für 1997), die zum Gegenstand eines zuvor form- und fristgerecht eingeleiteten Einspruchsverfahrens gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid vom 27. Februar 1997 geworden sind (Hinweis auf § 365 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung -AO-), und vom 15. Dezember 1999 (für 1998 - Hinweis auf den Einspruch vom 13. Januar 2000, Bl. 107 der ESt.-Akten) - stillschweigend- davon aus, dass der Kläger nicht als Grenzgänger insgesamt mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit der deutschen Besteuerung unterliege, sondern mit diesen Einkünften nur teilweise als leitender Angestellter, soweit diese rechnerisch auf seine Tätigkeit in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland entfallen, in der Bundesrepublik Deutschland zu besteuern sei. Den hiernach steuerpflichtigen Anteil der Einnahmen aus unselbständiger Arbeit ermittelte das FA für 1996 auf xx.xxx DM (= xxx.xxx CHF x 120 v.H. [durchschnittlicher Umrechnungskurs] = xxx.xxx DM [richtig wohl: xxx.xxx DM] x 90/235 -Bl. 56, 57 der ESt-Akten-), für 1997 auf xx.xxx DM (= xxx.xxx CHF x 118 v.H. = xxx.xxx CHF x 83/235 -Bl. 73 und 75 der ESt-Akten- und für 1998 auf xx.xxx DM x 120 v.H. = xxx.xxx DM x 89/235 - Bl. 94-96 der ESt-Akten-). Die restlichen (steuerfreien) Einnahmen aus unselbständiger Arbeit berücksichtigte das FA gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 der in den Streitjahren geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes -EStG- im Wege des Progressionsvorbehalts bei der Berechnung des Steuersatzes (für 1996: xxx.xxx DM; für 1997: xxx.xxx DM und für 1998: xxx.xxx DM -Bl. 57, 75, 96 der ESt-Akten-). Im übrigen ließ das FA die Schweizerische Quellensteuer, die rechnerisch auf die Tätigkeit des Klägers in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland entfällt, zum Abzug zu als „Steuerabzug für ausländische Einkünfte“ (für 1996: xx.xxx DM [= xx.xxx CHF -Schweizerische Quellensteuer- Bl. 66 der ESt-Akten, x 120 v.H. -durchschnittlicher Umrechnungskurs- = xx.xxx,xx DM x 90/235] für 1997: xx.xxx DM [Bl. 75 der ESt-Akten] und für 1998: xx.xxx DM [Bl. 96 der ESt-Akten]). Schließlich kürzte das FA in entsprechender Weise die geltend gemachten Sonderausgaben.
- 16 Während des Einspruchsverfahrens erläuterte das FA seine Rechtsauffassung im Schreiben vom 20. März 1997. Danach sei ein leitender Angestellter -wie z.B. der Kläger- gemäß Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz 1971/1989 (in Verbindung mit Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1989) nur insoweit von der inländischen Besteuerung freigestellt, als er seine Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt habe. Der Anteil der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, der auf Arbeitstage in der Bundesrepublik Deutschland und in Drittstaaten entfalle, unterliege der deutschen Besteuerung (unter Anrechnung der auf diese Einkünfte rechnerisch entfallenden Schweizerischen Quellensteuer). Für das Einspruchsverfahren wegen 1998 erklärte der Kläger im Schreiben vom 12. Januar 2000 (Bl. 21 der Rechtsbehelfsakten -RbSt-Akten-), dass bereits heute dem Ruhen des Verfahrens zugestimmt werde.

- 17 Das FA teilte im Schreiben vom 16. August 2004 den Klägern mit, dass der Bundesfinanzhof -BFH- in seinem Urteil vom 22. 10. 2003 (22. Oktober 2003 I R 53/02, BStBl II 2004, 704 zu Art. 15 Abs. 3 DBA - Schweiz 1971/1989 -Binnenschiffer-) definitiv entschieden habe, dass der Unternehmensstaat nur insoweit Tätigkeitsstaat im Sinne des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz 1971/1989 sei, als die Arbeit in dessen Hoheitsgebiet ausgeübt werde. Der BFH habe sich in der Entscheidung vom 22. 10. 2003 ausdrücklich von seiner Entscheidung im Aussetzungsbeschluss (gemeint wohl: BFH-Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317) distanziert. Die Einsprüche würden daher der Rechtsbehelfsstelle zur Entscheidung zugeleitet (vgl. die zuvor ergangenen Schreiben der Beteiligten vom 29. Juli und 5. August 2004). Vorsorglich wies das FA noch darauf hin, dass die anhängige Revision (wohl zu dem Aktenzeichen: I R 81/04) gegen das Urteil des FG Stuttgart (gemeint wohl: Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart vom 10. Dezember 2003 12 K 171/01, EFG 2004, 870 zur Besteuerung leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1989 - Hinweis auf die Entscheidung des BFH im Revisionsverfahren: Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 81/04, BFH/NV 2007, 875-) kein Ruhen des Verfahrens rechtfertige, „da die Stuttgarter Entscheidung in Unkenntnis der BFH-Entscheidung (wohl: vom 22. 10. 2003) ergangen ist“. Hierauf antworteten die Kläger im Schriftsatz vom 20. August 2004, dass gegen dieses Verfahren Rechtsmittel eingelegt werde, sollten die Aussetzung der Vollziehung und das Ruhen des Verfahrens widerrufen werden.
- 18 Das FA wies mit Rechtsbehelfsentscheidung vom 7. Dezember 2004 die Einsprüche u.a. wegen der Streitjahre als unbegründet zurück. Auf die hierzu dargelegten Gründe wird zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen.
- 19 Mit ihrer form- und firstgerecht erhobenen Klage machen die Kläger weiterhin geltend, dass der Kläger als leitender Angestellter auch nicht mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit, die rechnerisch auf seine Tätigkeit in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland entfallen, der deutschen Besteuerung unterliege. Zur weiteren Begründung verweisen die Kläger auf den BFH-Beschluss in BFH/NV 1999,1317 und die Urteile des FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart in EFG 2004, 870 und des FG Köln vom 24. Mai 2004 10 K 494/00 (EFG 2005, 22 -Az. des Revisionsverfahrens: I R 18/04). Im übrigen sei nicht einzusehen, warum das FA nun trotz erheblicher Bedenken in der strittigen Frage einem weiteren Ruhen des Verfahrens nicht zugestimmt habe und stattdessen in einer Vielzahl von gleichen Fällen Einspruchsentscheidungen erlassen habe.
- 20 Die Kläger beantragen: die Einkommensteuerbescheide vom 9. Juli 1998 (für 1996), vom 4. Januar 1999 (für 1997) und vom 15. Dezember 1999 (für 1998) und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2004 in der Weise zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit jeweils mit 0 DM berücksichtigt werden und die Einkommensteuer für die Streitjahre demzufolge auf jeweils 0 DM festgesetzt wird hilfsweise die Revision zuzulassen.
- 21 Das FA beantragt: die Klage abzuweisen hilfsweise die Revision zuzulassen.
- 22 Zur Begründung verweist es im wesentlichen auf die Ausführungen im Schriftsatz vom 9. Juni 2005 (Bl. 15-21 der FG-Akten). Im übrigen nimmt es Bezug auf die Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 6. Juli 2007 mit Einwendungen gegen das BFH-Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 81/04; BFH/NV 2007, 593, BFHE 215, 237) und auf das Schreiben des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 23. Juli 2007 3-S1301Schweiz/3. Diese Schreiben wurden dem Kläger übersandt.
- 23 Mit Beschluss vom 30. November 2005 11 K 645/04 wurde durch den damals noch zuständigen 11. Senat des FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg auf den übereinstimmenden Antrag der Beteiligten vom 14. November 2005 (durch die Kläger) und vom 24. November 2005 (durch das FA) das Ruhen des Klageverfahrens angeordnet bis zu einer abschließenden Entscheidung des BFH in den Revisionsverfahren zu den Aktenzeichen: I R 18/04 und I R 81/04. Nachdem den Beteiligten mit Schreiben

des FG vom 15. Februar 2007 das BFH-Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 81/04 übersandt worden war, widerriefen die Kläger das Ruhen des Verfahrens und baten um zügige Entscheidung. Mit Senatsbeschluss vom 4. Juli 2008 3 K 3005/08 wurde das Verfahren (förmlich und deklaratorisch) wieder aufgenommen.

- 24 Das Verfahren wegen Einkommensteuer 1999 wurde vom vorliegenden Verfahren getrennt (Senatsbeschluss vom 4. Juli 2008), und es wird unter dem Aktenzeichen 3 K 3006/08 fortgeführt.
- 25 Der Kläger wurde im Jahr 1999 zum Mitglied des Verwaltungsrates und Delegierten ernannt (vgl. hierzu insbesondere: Toifl, Die Besteuerung von Geschäftsführern, Vorständen und Aufsichtsräten international tätiger Unternehmen in: Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, Wien 1998, S. 379 ff; Beiser, Verwaltungsratsvergütungen im Sinne des Artikel 16 DBA Österreich-Schweiz, Steuer und Wirtschaft International -SWI- 2000, 199, s. insbesondere zu Tz. 4. 6; Aigner, Die Gesellschafter-Geschäftsführer im DBA-Recht in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2003, S. 89 ff; Sutter/Burgstaller, Der Manager im DBA-Recht in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], a.a.O. S. 49 ff zu II. 3. und IV. 3., jeweils mit umfangreichen Nachweisen; BFH-Urteil vom 5. März 2008 I R 54, 55/07, demnächst in juris). Zu dieser im wesentlichen anders gelagerten Rechtsfrage wird der Senat zu gegebener Zeit eine Entscheidung treffen.
- 26 Dem Senat lagen folgende Akten vor:
- 27 1 Band Einkommensteuerakten Band III Steuernummer: xxxxx/xxxxx
- 28 1 Band Rechtsbehelfsakten Band I Steuernummer: xxxxx/xxxxx

Entscheidungsgründe

- 29 Die Klage ist unbegründet. Die angegriffenen Verwaltungsakte vom 9. Juli 1998 (für 1996), vom 4. Januar 1999 (für 1997) und vom 15. Dezember 1999 (für 1998) 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.
- 30 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 63/03, BFH/NV 2005, 267, zu II. 1.; vom 26. Juli 1995 I R 80/94, BFH/NV 1996, 200, zu II. 4.).

- 31 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). Zum Begriff des Grenzgängers (Grenzgängerstatus) gehört, dass der Arbeitnehmer regelmäßig die Grenze zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz in beide Richtungen überquert (vgl. zur Rechtslage vor dem 1. Januar 1994: BFH-Urteil vom 21. August 1996 I R 80/95, BStBl II 1997, 134, die insoweit auch jetzt noch maßgeblich ist). Die Grenzgängereigenschaft eines Arbeitnehmers hängt damit nicht allein von der regelmäßigen Rückkehr nach Arbeitsende aus dem Tätigkeitsstaat (dem Staat des Arbeitsortes im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 bzw. in dem die Arbeit ausgeübt wird im Sinne des 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 in dem vorgenannten Sinne) setzt denotwendig voraus, 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).
- 32 Hiernach bestehen an der Grenzgängereigenschaft des Klägers insoweit keine Zweifel. Der Senat geht im vorliegenden Zusammenhang (zugunsten der Kläger) davon aus, dass sich der Kläger 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 1996 (im Anschluss an die Berechnung der steuerpflichtigen Arbeitstage durch das FA -s. Aufstellung lt. S. 6-8 des Tatbestandes) an ca. 90 Arbeitstagen, im Streitjahr 1997 an ca. 83 Arbeitstagen und im Streitjahr 1998 an 89 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 üblicherweise in den Streitjahren bei Grenzgängern zu berücksichtigenden 235 Arbeitstagen (Hinweis auf Fach A Teil 2 Nummer 8 Grenzgängerhandbuch) hat der Kläger damit im Streitjahr 1996 die Grenze zur Schweiz an 145, im Streitjahr 1997 an 152 und im Streitjahr 1998 an 146 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 regelmäßigen Pendeln über die Grenze auszugehen als **einer** notwendigen Voraussetzung für die Grenzgängereigenschaft des Klägers.
- 33 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. 6-8 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.
- 34 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.

- 35 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 WÜRV).
- 36 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, die Arbeitstage 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-) regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückgekehrt sein muss, ist jedenfalls eine Auslegung nicht ausgeschlossen, Arbeitstage in der Bundesrepublik Deutschland (dem Ansässigkeitsstaat) bei den Nichtrückkehren nicht zu berücksichtigen, weil der Arbeitnehmer an diesen Tagen nicht „von dort“ (also dem Arbeitsort bzw. dem Ort der Arbeitsausübung in dem anderen Vertragsstaat -der Schweiz-) an seinen Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat nicht zurückgekehrt ist.
- 37 bb) Jedenfalls gebietet der Sinn und Zweck der Grenzgängerregelung, die Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers nicht zu berücksichtigen.
- 38 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 damit bei einem Verbleiben im Tätigkeitsstaat an mehr als 60 Arbeitstagen 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, 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).
- 39 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 im Tätigkeitsstaat begibt und damit seine Tätigkeit **ausschließlich**

in der Schweiz (als dem T tätigkeitsstaat) ausübt, der Bundesrepublik Deutschland (dem Wohnsitzstaat/Ansässigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht gemäß Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1989 zuzuerkennen, während ein Arbeitnehmer -wie z.B. der Kläger-, der seine Beschäftigung nicht ausschließlich in der Schweiz in der Bundesrepublik Deutschland ausübt (wie der Kläger an rund 80 Arbeitstagen [=steuerpflichtige Tage -insgesamt- ./- steuerpflichtige Tage in Drittstaaten lt. Aufstellungen zu S. 6-8 des Tatbestandes] in 1996, an rund 63 [in 1997] und an rund 80 Arbeitstagen [in 1998]), nicht der (Grenzgänger)Besteuerung der Bundesrepublik Deutschland unterläge, sondern dem Besteuerungsrecht dem 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. Die durch die T Tätigkeit in der Bundesrepublik Deutschland deutlich werdende engere Bindung des Arbeitnehmers rechtfertigt geradewegs nicht den Wegfall von deren 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.

- 40 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 führen solche Arbeitstage zwangsläufig dazu, dass er zuhause -ebenso wie sein Inland arbeitender Nachbar- in der Bundesrepublik Deutschland besteuert wird.
- 41 Eine -von den zuvor dargelegten Erwägungen abweichende- Auslegung der Grenzgängerbestimmungen des DBA-Schweiz, dass 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- und hieran anschließend: 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).
- 42 3. a) Der erkennende Senat weicht mit seiner zuvor dargelegten Auffassung, dass Geschäftsreisen 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.

- 43 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]).
- 44 4. Nach den zuvor dargelegten Erwägungen ergibt sich eine höhere Einkommensteuer als diejenige, die in den angegriffenen Bescheiden (Hinweis auf die Einkommensteuerbescheide vom 9. Juli 1998 [für 1996], vom 4. Januar 1999 [für 1997] und vom 15. Dezember 1999 [für 1998]) vom FA festgesetzt wurde - Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit lt. angegriffenen Einkommensteuerbescheiden: für 1996: xx.xxx DM [zutreffend: xxx.xxx DM]; für 1997: xx.xxx DM [zutreffend: xxx.xxx DM]; für 1998: xx.xxx DM [zutreffend: xxx.xxx 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-).
- 45 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-.
- 46 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.
- 47 7. a) Vorsorglich weist der erkennende Senat -in Übereinstimmung mit der Auffassung der Beteiligten- darauf hin, dass der Kläger in den Streitjahren 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 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) ausgeübt hat (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.). 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 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 Z-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).

- 48 b) Im übrigen folgt der erkennende Senat -in der bisher zwischen den Beteiligten ausschließlich streitigen Rechtsfrage- 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.