

## FG Baden-Württemberg Urteil vom 22.1.2008, 11 K 450/04

Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz als abschließende Aufzählung - Zur Abgrenzung des Prokuristen vom Handelsbevollmächtigten nach Art. 458 ff des Schweizerischen Obligationenrechts

### Tatbestand

- 1 Streitig ist, ob im Veranlagungszeitraum 2001 der Kläger Prokurist und somit leitender Angestellter der Fa. X AG ist und ob deshalb von ihm erzielte Drittstaateneinkünfte in der Bundesrepublik steuerpflichtig sind oder nicht.
- 2 Die X AG ist eine im schweizerischen Handelsregister eingetragene Aktiengesellschaft mit einem Aktienkapital von 100.000 Sfr mit Sitz in H in der Schweiz. Zweck der Gesellschaft ist die Herstellung von und der Handel mit Blechbearbeitungsmaschinen. Nach der Eintragung vom 3. Oktober 1997 war La Präsident des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift, Li war Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift. Sonstige Personen waren nicht im Handelsregister eingetragen. Nach der Eintragung vom 13. Dezember 2005 sind seit 7. Dezember 2005 zusätzlich die Söhne von La und Li, Lu und Lo, jeweils mit Einzelprokura eingetragen. Daneben besteht eine Tochtergesellschaft in der Bundesrepublik, die X GmbH mit Sitz in M, deren Geschäftsführer La ist. Über diese Gesellschaft wickelte der X-Konzern eine Vielzahl von Kaufverträgen mit Kunden in EU-Ländern ab. Diese Verträge unterzeichnete der Kläger in vielen Fällen, ohne dass ihm förmlich Prokura erteilt war.
- 3 Der Kläger war nach den abgegebenen Einkommensteuererklärungen der Jahre 1996 bis 1999 und den von der Firma X AG erstellten Bescheinigungen, u. a. der vom 20. September 2000, als Service-Leiter und Verkaufsberater für die schweizerische Firma X AG mit Sitz in Ch- H/Schweiz tätig. Es wurden umfangreiche Dienstreisen, die vom beklagten FA als Nichtrückkehrtage anerkannt wurden, geltend gemacht.
- 4 Im Jahre 2000 legte der Kläger mit seiner Steuererklärung ein Schreiben des Steueramtes des Kantons Z vom 14. Februar 2001 vor, nach dem der Kläger gemäß schriftlicher Bestätigung der X AG in F/Schweiz seit 1. Januar 2000 leitender Angestellter sei. Deshalb sei er in Anwendung der Bestimmungen des schweizerisch-deutschen Besteuerungsabkommens ab 1. Januar 2001 in der Schweiz steuerpflichtig, sodass die von ihm bei der X AG erzielten Erwerbseinkünfte in vollem Umfang der Quellensteuerpflicht unterstellt würden. Durch Schreiben seines damaligen Steuerberaters vom 27. Februar wurde eine Bescheinigung vom 15. April 2002 über die Nichtrückkehrtage vorgelegt, als Funktion gab der Kläger Verkaufsleiter an. Da bei der Aufstellung über die Nichtrückkehrtage nur drei Übernachtungen in Österreich und drei Drittlandstaaten in den Niederlanden enthalten waren, wurde die Einkommensteuer (ESt) 2000 mit 0 DM festgesetzt.
- 5 Die Kläger reichten ihre Einkommensteuererklärung 2001 am 26. März 2003 ein. Darin gab der Kläger an, er sei seit 1. Januar 2000 als leitender Angestellter i. S. d. Art. 15 Abs. 4 DBA tätig. Danach legte er den schweizerischen Lohnausweis mit einem Bruttolohn von 131.650 Sfr und einer abgeführten Quellensteuer von 5.924,25 Sfr vor. Außerdem war die Bescheinigung des Arbeitgebers über 84 Nichtrückkehrtage mit einer Einzelaufstellung vom 19. Dezember 2002 beigelegt. Darin enthalten waren auch Einkünfte aus Drittstaaten, und zwar insgesamt 41 Tage, wobei das beklagte Finanzamt (FA) 13 Tage für die Niederlande ansetzte, 20 Tage auf Frankreich entfielen, 8 Tage auf Österreich und 5 Tage auf Finnland. Nicht mitberücksichtigt wurden bei der Zählung des FA die Tage vom 19. bis 22. Juni in Lyon und vom 10. bis 14. Dezember in Finnland.
- 6 Zum Nachweis der Tätigkeit als leitender Angestellter legte der Kläger im Besteuerungs-, dem erfolglos gebliebenen Einspruchs- und dem späteren Klageverfahren folgende Bestätigungen vor:
- 7 Die X AG bestätigte am 29. April 2002, dass „Herr A bei uns als leitender Angestellter tätig ist, was einer Prokura entspricht. Dieser Titel ist nicht im Handelsregister eingetragen, was auch bei anderen leitenden Mitarbeitern nicht der Fall ist.“

8 Nachdem das beklagte FA diese Bestätigung nicht für ausreichend erachtete, legte der Kläger eine weitere inhaltsgleiche Bestätigung vom 13. November 2002 vor.

9 Das beklagte FA erließ einen Einkommensteuerbescheid vom 16. Juni 2003, in dem es insgesamt 41 Drittlandstage x 543,83 Sfr als Tagesbruttoarbeitslohn, somit insgesamt 22.296 Sfr, als steuerpflichtigen Arbeitslohn aus der Drittlandtätigkeit ansetzte. Mit dem form- und fristgerecht eingelegten Einspruch verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter.

10 Im Einspruchsverfahren legten sie folgende Bestätigung vom 15. Juli 2003 des Arbeitgebers vor:

|    |   |
|----|---|
| 11 | „Wir bestätigen, dass Herr A in unserer Firma leitender Angestellter ist und in seiner leitenden Funktion über eigene Kompetenzen verfügt wie:  |
|    | - Selbständiges Einkaufen von Maschinen, wobei die Einkaufspreise von Herrn A festgelegt werden.  |
|    | - Selbständiges Verkaufen unserer Produkte, welche bis 500.000 EUR und mehr kosten, wobei Rabatte, Zahlungsziele usw. alles dem leitenden Angestellten, Herrn A, anheim gestellt ist. |
|    | - Herr A entscheidet und verpflichtet die Firma über Zahlungsziele von Kunden und Lieferanten.  |
|    | - Selbständige Entscheidung, ob Kunden bar, mittelfristig auf Abzahlung oder langfristig auf Leasing kaufen.  |
|    | - Selbständige Entscheidung, ob an Maschinen Revisionen vorgenommen werden müssen und zu welchen Preisen und über entsprechende Daten für die Serviceabteilung.                       |
|    | - Selbständige Entscheidung für die weiteren Mitarbeiter der X AG, zu welchen Preisen eingekauft und verkauft wird.   |

12 Alle Verpflichtungen, welche Herr A für die X AG eingeht, sind für die Firma verbindlich. Als kleinere KMU-Firma ist keiner der Angestellten im Handelsregister eingetragen. Zahlreiche größere Unternehmungen in der Bundesrepublik Deutschland können die leitende Funktion von Herrn A jederzeit bestätigen. Dieses Schreiben hat Gültigkeit für die Jahre 2001, 2002 und 2003.“

13 Das beklagte FA sah in der Einspruchsentscheidung vom 2. August 2004, mit der der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen wurde, diese Bescheinigungen weiterhin nicht als ausreichend an und ging davon aus, dass der Nachweis der Prokura nicht erbracht worden sei. Der Kläger habe zwar eine leitende Funktion im Bereich Verkauf der Firma X AG inne. Nach der Arbeitgeberbescheinigung habe er in diesem Bereich auch Handlungs- und Abschlussvollmacht. Da Handlungsbevollmächtigte jedoch vom Wortlaut der Vorschrift nach der Rechtsprechung des BFH nicht erfasst würden und die Stellung als Prokurist nicht nachgewiesen worden sei, sei er Handlungsbevollmächtigter und nicht Prokurist. Daher sei der Kläger als Grenzgänger nach Art. 15 a DBA/Schweiz anzusehen. Somit stehe Deutschland für die bezogenen anteiligen Einkünfte aus Drittstaaten das Besteuerungsrecht zu.

14 Dagegen erhoben die Kläger form- und fristgerecht Klage, mit der sie ihr Begehren weiter verfolgen.

15 Zur Begründung tragen sie vor, entgegen der Auffassung des beklagten FA sei der Kläger Prokurist und nicht nur Handlungsbevollmächtigter. Er sei Verkaufsleiter gewesen und habe Prokura nach Schweizer Recht gehabt, ohne dass diese Prokura in das Handelsregister eingetragen worden wäre. Ein Eintrag der Prokura ins Handelsregister sei nach Schweizer Recht nicht erforderlich. Als Verkaufsleiter sei er zu allen gerichtlichen und außergerichtlichen Geschäften und Rechtshandlungen eines Prokuristen ermächtigt gewesen. Nicht ermächtigt gewesen sei er zur Veräußerung und Belastung von Grundstücken sowie zu Wechselunterschriften.

16 Der Kläger sei damit nicht nur Handlungsbevollmächtigter, sondern habe als Verkaufsleiter umfassende Vertretungsbefugnisse. Den Nachweis der Vertretungsberechtigung in Form der Prokura nach Schweizer Recht habe der Kläger durch eine entsprechende Bestätigung des Arbeitgebers geführt. Die Bestätigungen

des Arbeitgebers entsprächen dem BMF-Schreiben vom 7. Juli 1997 BStBl I 1997, 723 Unterziffer 2a. Eine dementsprechend abgefasste Bestätigung vom 30. August 2004 liege dem Gericht vor.

- 17 Das beklagte FA forderte im Klageverfahren den Prozessbevollmächtigten ergänzend auf, noch die Ernennungsurkunde bzw. die Bestellung zum Prokuristen vorzulegen. In einem Erörterungstermin und im Schriftverkehr trug der Prozessbevollmächtigte daraufhin ergänzend vor, dass eine gesonderte Ernennungsurkunde nicht existiere und dies nach dem Schweizer Recht ebensowenig wie die Eintragung im Handelsregister erforderlich sei.
- 18 Der Kläger beantragte zum Nachweis der Bestellung als Prokurist die Vernehmung des Treuhänders und Rechtsanwalts Ra, S.
- 19 Im Verlauf des Klageverfahrens wies der Berichterstatter das beklagte FA darauf hin, dass in den vom beklagten FA erfassten Drittlandtagen acht Tage auf Tätigkeiten in Österreich entfielen und nach dem BFH-Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98 BFH/NV 1999, 1317 diese nicht dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nach dem DBA Art. 9 Abs. 2 Österreich/Deutschland unterfielen.
- 20 Daraufhin erging am 22. Oktober 2007 ein Änderungsbescheid, in dem die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur noch mit einem Bruttolohn von 22.970 DM steuerlich erfasst wurden, nämlich abzüglich der acht Tage mit Tätigkeiten in Österreich mit einem Bruttoarbeitslohn von 4.350 Sfr.

21

Die Kläger beantragen,

1. den zuletzt geänderten Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 22. Oktober 2007 und die Einspruchsentscheidung vom 2. August 2004 dahingehend abzuändern, dass die Schweizer Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in der vom beklagten FA erfassten Höhe von zuletzt 22.970 DM von der deutschen Besteuerung freigestellt werden,

2. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären,

3. hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen

22

Das beklagte FA beantragt,

1. die Klage abzuweisen,

2. hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

- 23 Es bezieht sich im Wesentlichen auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, die Bescheinigungen reichten nach Auffassung des FA allein nicht aus, um seine Stellung als leitender Angestellter i. S. d. Art. 15 Abs. 4 DBA nachzuweisen. Der Begriff leitender Angestellter sei durch das DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz so abgegrenzt, dass es sich beim leitenden Angestellten um eine natürliche Person handle, die in einem Vertragsstaat ansässig, aber als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in dem anderen Staat ansässigen Kapitalgesellschaft tätig sei.

24

Wenn der Angestellte nicht Prokura habe, reiche es nicht aus, wenn er eine einem Prokuristen vergleichbare Stellung innerhalb der Firma bekleide, um als leitender Angestellter eingestuft zu werden. Er müsse demzufolge weitergehende Vertretungs- und Weisungsbefugnisse - wie der Geschäftsherr selbst - haben, um das Unternehmen leiten zu können. Seine Tätigkeit müsse vorwiegend in der Erteilung von Weisungen bestehen, wie das Unternehmen allgemein und im Einzelnen betrieben werden solle. Eine Handlungsvollmacht reiche nicht. Art. 15 Abs. 4 DBA erfasse nach der Rechtsprechung des BFH und dem eindeutigen Wortlaut nur einen abgegrenzten Personenkreis und nicht schlechthin sämtliche leitenden Angestellten einer Schweizer Kapitalgesellschaft. Zwar könne eine Prokura auch stillschweigend erteilt werden. Entgegen den Ausführungen des Prozessbevollmächtigten müsse die Bestellung eines Schweizer Prokuristen jedoch zwingend in das

Handelsregister eingetragen werden, es bestehe somit Publizitätspflicht. Zwar sei die Eintragung nicht konstitutiv, sondern nur deklaratorisch. Der entsprechende Handelsregisterauszug, der die erteilte Prokura dokumentiere, diene aber den Geschäftspartnern als Sicherheit, dass das Handelsunternehmen durch den auftretenden Vertreter umfänglich verpflichtet werde. Das beklagte FA halte es daher für sehr ungewöhnlich, dass bei erteilter Prokura auf die entsprechende Außenwirkung der Eintragung im Handelsregister verzichtet werde, zumal die Eintragung Pflicht sei. Vielmehr bestehe die Vermutung, dass die erteilte Handlungsvollmacht nicht so weitgehend sei wie die Prokura. Da die Erteilung der Prokura nach Auffassung des beklagten FA nicht nachgewiesen sei, werde der Prozessbevollmächtigte um Nachweis der Prokura in anderer geeigneter Form gebeten, z. B. dadurch, dass der Kläger als Prokurist für die X AG im Schweizer Geschäftsverkehr aufgetreten sei. Er könne u. a. Verträge aus dem streitbefangenen Jahr vorlegen, die er mit ppa. unterschrieben habe. In der Regel stimme auch bei schweizerischen Kapitalgesellschaften die Gesellschafterversammlung der Erteilung der Prokura durch den Geschäftsführer zu, auch dies könne als tauglicher Nachweis gesehen werden.

- 25 Zu den Geschäften jeder Art zählten auch die Einstellung von Personal, die Kreditaufnahme, nicht nur die Einräumung von Zahlungszielen beim Verkauf, Prozesse zu führen usw. Die erteilte Prokura könne daher auch durch vom Kläger getätigte, für die X AG wichtige Geschäfte, die über den engeren Geschäftszweck des Maschinenbaus hinausgingen, nachgewiesen werden.
- 26 Im Termin zur mündlichen Verhandlung reichte das beklagte FA einen Schriftsatz ein, in dem es für den Fall des Unterliegens vortrug, dass es entgegen der Entscheidung des BFH im Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 81/04 hilfsweise für den Fall, dass die Stellung als Prokurist anzunehmen sein solle, einer erneuten Entscheidung zur Frage bedürfe, an welchem Ort die Tätigkeit als leitender Angestellter ausgeübt werde und inwieweit die in Drittstaaten verrichtete Tätigkeit i.S.d. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA in der Bundesrepublik dann freizustellen sei. Auf den Inhalt dieses Schriftsatzes wird Bezug genommen.
- 27 Der Senat hat mündliche Verhandlung anberaumt und den Klägern aufgegeben, neben dem benannten Zeugen den Verwaltungsratspräsidenten La in die Sitzung zu stellen.
- 28 In den mündlichen Verhandlungen vom 11. Dezember 2007 und 22. Januar 2008 wurde der Kläger angehört, zudem wurden aufgrund der Beweisbeschlüsse des Senats die Zeugen La und Ra vernommen. Auf den Inhalt der auf Tonträger aufgezeichneten Anhörung und der Vernehmungen wird verwiesen.
- 29 Im Rahmen der Anhörung gab der Kläger an, er sei nur für die X AG in der Schweiz tätig und habe keine Funktionen bei der inländischen X GmbH. Er sei Verkaufsleiter bei der X AG seit einigen Jahren und vertrete die X AG international, z. B. bei Materialeinkäufen, Materialverkäufen, Maschinenverkäufen weltweit und bei der Personalplanung. Er sei seit ca. 12 bis 13 Jahren Prokurist und als solcher bestellt worden. Der Zeitpunkt seiner Bestellung sei in etwa zu dem Zeitpunkt erfolgt, in dem er neben der ursprünglich durch ihn geleiteten Serviceabteilung auch eine Tätigkeit als Verkaufsleiter übernommen habe. Er sei seit 17 Jahren in der Firma tätig. Er habe Einzelprokura. Auch wenn seine Bestellung als Prokurist nicht im Handelsregister eingetragen sei, so nehme er doch diese Funktionen wahr. Er unterzeichne alle Verträge über den Verkauf von Maschinen. Wechsel und Verträge über Grundstücke dürfe er nicht unterzeichnen. Kreditverträge für die X AG mit Banken habe er noch nie unterzeichnen müssen, da die Firma ohne Banken arbeite und bankenunabhängig sei.
- 30 Auf ausdrückliche Frage, ob er Schriftverkehr oder Verträge mit „ppa.“ unterzeichnet habe, bejahte er dies zunächst. Auf den Vorhalt, dass solche Verträge trotz Anforderung nicht vorgelegt worden seien, blieb er zunächst dabei. Nach weiteren Nachfragen im Verlauf der Vernehmung und der Frage, wieso die Bestellung als Prokurist nicht schriftlich erfolgt sei, gab er an, es habe hierfür keine Notwendigkeit in der Schweiz bestanden. Er zeichne regelmäßig mit A ohne Zusatz. Auf die Frage, warum er nicht mit „ppa.“ zeichne, erklärte er, er habe damals die Anweisung gehabt, ohne „ppa.“ zu zeichnen. Er könne zwar auch mit „ppa.“ zeichnen, dies sei jedoch in der X AG nicht üblich. Auf weitere Nachfrage gab er an, es sei möglich,

dass er einmal Schreiben mit „ppa.“ unterzeichnet habe, wenn, müsse dies jedoch lange zurück sein. Insofern könne er nachschauen.

- 31 Er führe auch bei hohen Summen sämtliche Verhandlungen mit den Kunden, lege die Preise fest, unterzeichne die Verträge und bestimme allein die Rabatte. Arbeitsverträge über die Einstellung von Angestellten unterzeichne Herr La, der Inhaber der Firma. Devisenspekulationsgeschäfte habe er nicht machen dürfen, er habe jedoch bei Bedarf für die Firma Termine wahrzunehmen. Die Kinder von Herrn La seien eingetragen worden, weil die Firma in neue Geschäftszweige gegangen sei, die andere Bereiche hätten. In der Bundesrepublik wären statt dessen neue Firmen gegründet worden. In der Firma selbst gebe es niemanden, der annähernd in dieser Größenordnung wie er tätig sei.
- 32 Der Zeuge La gab an, der Kläger sei seit mindestens 12 Jahren Verkaufsleiter und führe alleinverantwortlich Verhandlungen mit Kunden, und zwar auch mit Großkunden, verhandle mit Händlern und baue Händlernetze auf. Der Kläger sei seine rechte Hand. Er schließe Verträge ab und führe im Bereich des Verkaufes alle Verhandlungen eigenständig. Wenn es rechtlich schwierige Probleme gebe, mache dies das Treuhand und Rechtsanwaltsbüro Ra. Der Kläger führe alle Verhandlungen allein und schließe diese Verträge im Rahmen des Verkaufs ab, außer, wenn Spezialfälle vorlägen. Dies gelte auch für Verhandlungen mit Händlern im Ausland. Seine Vertretungsbefugnis sei die eines Prokuristen und umfasse alles, was mit Kunden im Ausland zu tun habe. Er habe natürlich keine Befugnisse, z. B. die X zu verkaufen. Es gebe eine strenge Arbeitsteilung. Die Unterzeichnung von Schecks oder Wechsel sei Sache der Buchhaltung, hierzu sei der Kläger nicht befugt, da dies nichts mit der Aushandlung und der Unterschrift von Verträgen zu tun habe. Diese lägen nicht in seinem Arbeitsbereich, vielmehr unterfalle dies der Verantwortung des Geschäftsführers und der Geschäftsführerin, also von seiner Frau und ihm. Auch das Aushandeln von Krediten mit den Banken, mit Leasingfirmen oder der Finanzierung falle nicht in den Bereich von Herrn A, hierfür habe er keine Befugnisse. Es gebe insoweit eine klare Absprache und eine klare Trennung der Arbeitsbereiche. Er habe umfassende Kompetenzen in seinem Arbeitsbereich, jedoch nicht im Arbeitsbereich der Buchhaltung oder Finanzierung. Deshalb sei er auch nicht für Einkäufe tätig, es sei denn, es handele sich um den Ankauf von gebrauchten Maschinen. Er mache jedoch keinen Einkauf im operativen Geschäft. Die Preise und die Rabattstruktur lägen in seinem Kompetenzbereich, auch bei hohen Beträgen von 680.000 EUR oder 800.000 EUR. Viele Prokuristen hätten nicht einen so hohen Verantwortungsbereich wie der Kläger. Wie es zur Ernennung und zur Bestellung als Prokurist gekommen sei, könne er nach so langer Zeit nicht mehr sagen, auch nicht mehr, wie dies abgelaufen sei. Eine schriftliche Ernennung zum Prokuristen gebe es nicht. Er habe die Funktion als Verkaufsleiter und mache mehr als seine Söhne, die Prokuristen seien. Der Kläger sei der höchste Angestellte im Rahmen der Firma.
- 33 Seine Söhne seien formal als Prokuristen eingetragen worden. Diese seien Mitinhaber, Herr A nicht. Die Söhne seien schon deshalb als Prokuristen eingetragen worden, damit zur Not jemand vorhanden sei, der unterschreiben könne, falls er oder seine Ehefrau nicht da seien. Jeder seiner Söhne sowie seine Frau und er hätten Einzelprokura.
- 34 Seine Söhne dürften Schecks unterschreiben, im Gegensatz zu Herrn A. Jedoch mache Herr A letztlich mehr als seine Söhne, andererseits habe er in anderen Abteilungen außerhalb des Verkaufs, z. B. im Bereich der Software, keine Befugnisse. Einkaufsleiter sei seine Frau.
- 35 Der als Zeuge vernommene Rechtsanwalt und Treuhänder Ra gab an, dass der Kläger im Rang eines Prokuristen tätig sei. Die Prokura könne nach dem Schweizer Obligationenrecht auch stillschweigend erteilt werden. Der Kläger sei Verkaufsleiter für den Bereich der europäischen Länder. Für den Bereich des fernen Ostens gebe es einen anderen Angestellten, der ähnliche Befugnisse habe. Die Geschäfte mit Ländern der Europäischen Union (EU) liefen über die X GmbH in M. Wenn Verträge mit Kunden der EU abgeschlossen würden, unterzeichne der Kläger diese ebenfalls, jedoch sei Vertragspartner dann die in Deutschland ansässige X GmbH in M und der Kläger habe die Befugnis, die Verträge auch in deren Namen zu unterzeichnen. Als Prokurist sei er jedoch nicht im Handelsregister bei der X GmbH eingetragen. Er habe unbegrenzte Vollmachten und entscheide unbegrenzt, sei es in Moskau oder Hamburg über Verkäufe,

Einkäufe, die Konditionen von Verkäufen, Zahlungsbedingungen und habe deshalb weitergehende Funktionen wie ein Handlungsbevollmächtigter. Mit Banken habe der Kläger nichts zu tun. Auch Finanzen oder Devisentermingeschäfte seien nicht sein Arbeitsgebiet, deshalb habe er dort nichts unterzeichnet. Er könne zwar theoretisch Darlehen zeichnen, es komme jedoch nie dazu. Die X AG habe in 37 Jahren nur einen Prozess geführt, und zwar einen Arbeitsrechtsprozess wegen einer Entlassung, den er als Treuhänder geführt habe. Meinungsverschiedenheiten regle er. Der Kläger sei auch bei den größten Beträgen von 750.000 EUR bis 800.000 EUR allein verantwortlich und im Rahmen dieser Maschinenverkäufe frei in der Preisgestaltung und der Gewährung von Rabatten. Auch Verträge in Russland habe der Kläger unterschrieben. Im Fernen Osten gebe es einen Angestellten, der dasselbe für die X AG mache wie Herr A in seinem Bereich. Auch Verträge in Finnland habe Herr A ausgehandelt und unterschrieben. Das Arbeitsgebiet von Herrn A seien nicht Bilanzen, Finanzierungen oder Finanzen. Deshalb habe er nie etwas damit zu tun gehabt und er habe deshalb auch nichts unterschrieben. Normalerweise habe er, wie er selbst auch, mit seinem Namen unterschrieben, jedoch nicht mit „ppa.“

### Entscheidungsgründe

- 36 Die zulässige Klage ist unbegründet.
- 37 1. Die Kläger hatten im Streitjahr 1999 einen Wohnsitz im Inland. Sie waren mithin nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unbeschränkt steuerpflichtig mit der Folge, dass sie mit allen im Streitjahr erzielten Einkünften der Einkommensteuer unterlag. Die Kläger waren aus abkommensrechtlicher Sicht in Deutschland ansässig (Art. 4 DBA-Schweiz 1992).
- 38 2. Der Kläger ist kein Grenzgänger i.S.d. Art. 15a Abs. 1 **DBA Schweiz**, da er an 84 Tagen aus beruflichen Gründen nicht in die Bundesrepublik zurückkehren konnte.
- 39 a) Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 werden bei einer in Deutschland ansässigen Person aus der Schweiz stammende Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen i.S. des Art. 15 DBA-Schweiz 1992, soweit sie nicht unter Art. 17 DBA-Schweiz 1992 fallen, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen, wenn sie in der Schweiz besteuert werden können und die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird.
- 40 Nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 kann eine natürliche Person, die in Deutschland ansässig, aber als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist, mit den Einkünften aus dieser Tätigkeit grundsätzlich in der Schweiz besteuert werden.
- 41 b) Die Regelung des Art 15 DBA gilt jedoch nur vorbehaltlich verschiedener anderer Bestimmungen, u.a. des Art. 15a DBA-Schweiz 1992. Deshalb dürfen, wenn die betreffende Person Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1992 ist, die von ihr bezogenen Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen in Deutschland besteuert werden (Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1992). Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1992 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1992). Bei einer in Deutschland ansässigen und in der Schweiz arbeitenden Person entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Tagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz in Deutschland zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992; Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 25. Oktober 2006 I R 18/04, Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2007, 875).
- 42 Die zuletzt genannte Voraussetzung von mehr als 60 Nichtrückkehrtagen ist im Streitjahr durch die 84 Übernachtungen des Klägers im Ausland entsprechend der vom beklagten Finanzamt nicht bestrittenen

Auflistung vom 19. Dezember 2002, der der Senat folgt, erfüllt.

- 43 Aus den dort aufgeführten Dienstreisen des Klägers ergeben sich mehr als 60 Nichtrückkehrtage, nämlich insgesamt 84 Übernachtungen in der Schweiz, Niederlande, Frankreich, Österreich und Finnland. Diese waren nach der unbestrittenen Bescheinigung der X AG beruflich bedingt. Darin sind 41 Tage, die der Kläger in Drittländern verbracht hat, davon acht Tage in Österreich, enthalten.
- 44 3. Der Kläger ist nach Überzeugung des Senats kein leitender Angestellter i.S.d. Art. 15 Abs. 4 DBA, sondern nur Handlungsbevollmächtigter.
- 45 a) Die Vorschrift des Art. 15 Abs. 4 DBA erfasst nach ihrem eindeutigen Wortlaut nur einen abgegrenzten Personenkreis und nicht schlechthin sämtliche leitenden Angestellten einer Schweizer Kapitalgesellschaft. Handlungsbevollmächtigte werden vom Wortlaut der Vorschrift nicht erfasst. Eine Ausweitung des bezeichneten Personenkreises kommt in Anbetracht der abschließenden Aufzählung nicht in Betracht. Einer Ausweitung des Personenkreises steht zudem entgegen, dass die Vorschrift von der abkommensrechtlichen Maßgeblichkeit des tatsächlichen Tätigkeitsortes eine Ausnahme macht (vgl. BFH-Urteil vom 5. Oktober 1994 I R 67/93, Sammlung der amtlich veröffentlichten Entscheidungen des BFH -BFHE- 175, 424, Bundessteuerblatt -BStBl- II 1995, 95; rechtskräftiges Urteil des Finanzgerichts München vom 23. Juli 2003 I K 1231/00 Internationales Steuerrecht -IStR- 2004, 168; BMF-Schreiben vom 18. Dezember 1985 - IV C 6 - S 1301 Schz, Der Betrieb -DB- 1985, 357; Kempermann in Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz, Art. 15 Anm. 81) und Ausnahmenvorschriften nach allgemeinen Auslegungsregeln einer erweiternden Auslegung grundsätzlich nicht zugänglich sind. Auch stehen die Rechtsgrundsätze des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 15. November 1971 GrS 1/71 (BFHE 103, 433, BStBl II 1972, 68), die der Regelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz zugrunde liegen, einer entsprechenden Anwendung der Vorschrift auf Handlungsbevollmächtigte entgegen. Die Auffassung des Großen Senats stützte sich seinerzeit auf die Überlegung, dass es zur Aufgabe der Geschäftsführer einer GmbH ebenso wie der der Vorstandsmitglieder einer AG gehöre, ein Unternehmen zu leiten. Die Art ihrer Tätigkeit bestehe vorwiegend in der Erteilung von Weisungen, wie das Unternehmen allgemein und im einzelnen betrieben werden solle. Dazu sei erforderlich, dass sich der Geschäftsführer über die zu erteilende Weisung selbst schlüssig werde. Dies geschehe an dem Ort, wo er sich aufhalte. Die eigentliche Weisungserteilung aber entfalte ihre Wirkung erst am Sitz der Gesellschaft (BFH-Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98 BFH/NV 1999,1317).
- 46 b) aa) Die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine schweizerische Kapitalgesellschaft, die Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 unterfällt und nicht so abgegrenzt ist, dass sie nur Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasst, wird i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 "in der Schweiz ausgeübt". Das gilt auch dann, wenn sie tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet wird. Denn Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 enthält für seinen Anwendungsbereich eine Fiktion des Tätigkeitsortes.
- 47 bb) Die Bedeutung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 als Fiktion des Tätigkeitsortes muss auch bei der Auslegung des Art. 24 Abs. 1 DBA-Schweiz 1992 berücksichtigt werden.
- 48 Daher sind die in der Schweiz erzielten Einkünfte von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind und unterliegen nur dem Progressionsvorbehalt (Zum Vorstehenden: BFH-Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 81/04 BFHE 215, 237).
- 49 cc) Das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Drittländern steht grundsätzlich der Bundesrepublik zu, sofern es sich nicht um Einkünfte eines leitenden Angestellten nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz handelt.
- 50 Erzielt ein Steuerpflichtiger Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, die er u.a. in der Bundesrepublik oder in Drittstaaten ausgeübt hat, so steht das DBA-Schweiz ihrer Besteuerung im Inland nicht entgegen.

- 51 Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz können Gehälter u.ä., die eine in der Bundesrepublik ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in der Bundesrepublik besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat (hier: Schweiz) ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Vertragsstaat (hier: Schweiz) besteuert werden. Die Formulierung "die dafür bezogenen Vergütungen" besagt, dass die Schweiz abkommensrechtlich nur die Einkünfte besteuern kann, die rechnerisch auf die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit entfallen (ebenso Eidgenössische Steuerverwaltung, Erlass vom 19. Juni 1985; abgedruckt in Locher/Meier/v. Siebenthal, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, B 15.1 (21)). Dem entspricht Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 d DBA-Schweiz, der grundsätzlich eine Freistellung nur für den Fall vorsieht, dass die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird. Auch Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz ist keine Rechtsgrundlage für eine Anrechnung der Steuer, die die Schweiz auf die Einkünfte erhoben hat, die der Antragsteller durch seine Tätigkeit in der Bundesrepublik oder Drittstaaten erzielte (BFH-Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98 BFH/NV 1999, 1317).
- 52 c) aa) Nach Art. 458 des Schweizerischen Obligationenrechts -OR- ist Prokurist, wer von dem Inhaber eines Handels-, Fabrikations- oder eines anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes ausdrücklich oder stillschweigend ermächtigt ist, für ihn das Gewerbe zu betreiben und „per Prokura die Firma zu zeichnen“. Nach Abs. 2 der Vorschrift hat der Geschäftsherr die Erteilung der Prokura zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden, wird jedoch schon vor der Eintragung durch die Handlungen des Prokuristen verpflichtet. Nach Art. 459 Abs. 1 OR gilt der Prokurist gutgläubigen Dritten gegenüber als ermächtigt, den Geschäftsherrn durch Wechselzeichnungen zu verpflichten und in dessen Namen alle Arten von Rechtshandlungen vorzunehmen, die der Zweck des Gewerbes oder Geschäftes des Geschäftsherrn mit sich bringen kann. Nach Abs. 2 der Vorschrift ist der Prokurist zur Veräußerung und Belastung von Grundstücken nur ermächtigt, wenn ihm diese Befugnis ausdrücklich erteilt worden ist. Die Prokura kann nach Art. 460 Abs. 1 OR auf den Geschäftskreis einer Zweigniederlassung beschränkt werden, sie kann mehreren Personen zu gemeinsamer Unterschrift (Kollektiv-Prokura) mit der Wirkung erteilt werden, dass die Unterschrift des Einzelnen ohne die vorgeschriebene Mitwirkung der übrigen nicht verbindlich ist. Andere Beschränkungen der Prokura haben nach Abs. 3 dieser Vorschrift gegenüber gutgläubigen Dritten keine rechtliche Wirkung. Das Erlöschen der Prokura ist nach Art. 461 OR in das Handelsregister einzutragen, auch wenn bei der Erteilung die Eintragung nicht stattgefunden hat. Solange die Löschung nicht erfolgt und bekannt gemacht worden ist, bleibt die Prokura nach Abs. 2 dieser Vorschrift gegenüber gutgläubigen Dritten in Kraft.
- 53 bb) Wenn der Inhaber eines Handels-, Fabrikations- oder eines anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes jemanden ohne Erteilung der Prokura, sei es zum Betriebe des ganzen Gewerbes, sei es zu bestimmten Geschäften in seinem Gewerbe als Vertreter bestellt, ist dieser Handlungsbevollmächtigter nach Art. 462 Abs. 1 OR. Dann erstreckt sich die Vollmacht auf alle Rechtshandlungen, die der Betrieb eines derartigen Gewerbes oder die Ausführung derartiger Geschäfte gewöhnlich mit sich bringt. Nach Absatz 2 der Vorschrift ist der Handlungsbevollmächtigte zum Eingehen von Wechselverbindlichkeiten, zur Aufnahme von Darlehen und zur Prozessführung nur ermächtigt, wenn ihm eine solche Befugnis ausdrücklich erteilt worden ist. Nach Art. 465 OR sind die Prokura und die Handlungsvollmacht jederzeit widerruflich.
- 54 cc) Die Prokura unterscheidet sich im schweizerischen - ebenso wie im deutschen - Recht demzufolge dadurch, dass der Prokurist alle Arten von Rechtshandlungen vornehmen darf, die der Zweck des Unternehmens mit sich bringen kann. Es muss sich nicht um Geschäfte handeln, die dem Geschäftsherrn nützlich sind, auch nicht um solche, die der Zweck des Unternehmens notwendigerweise oder auch nur üblicherweise mit sich bringt. Es genügt, wenn es um Geschäfte geht, die als Transaktionen erscheinen, die mit einem Unternehmen dieser Art vereinbar sind. In diesem Rahmen ist der Prokurist auch zur Vornahme außergewöhnlicher Geschäfte ermächtigt. Das Gesetz selbst nennt hierzu Wechselzeichnungen. Eine besondere Ermächtigung ist lediglich erforderlich für die Veräußerung und Belastung, nicht aber für den Erwerb von Grundstücken (Art. 459 Abs. 2 OR). Demzufolge sind regelmäßig Wechselzeichnungen, Bürgschaften oder Spekulationsgeschäfte aller Art im Rahmen des Geschäftszwecks zulässig (zum Vorstehenden: Meier - Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, Stämpfli-Verlag AG, Bern

2007 § 9 Anm. 9 bis 14).

- 55 dd) Hingegen ist unter einer Handlungsvollmacht im engeren Sinn stets eine Ermächtigung zur Vornahme eines größeren oder kleineren Komplexes von Geschäften zu verstehen. Der Umfang ist bei der Handlungsvollmacht im engeren Sinne geringer als bei der Prokura. Sie berechtigt nicht zur Vornahme aller Handlungen, die das Unternehmen mit sich bringen kann, sondern nur zu solchen, die das Unternehmen gewöhnlich mit sich bringt. Innerhalb des so abgesteckten Rahmens unterscheidet das Schweizer Gesetz die Ermächtigung zum Betrieb des ganzen Unternehmens (Generalhandlungsvollmacht) von der Ermächtigung zum Abschluss bestimmter Arten von Geschäften (Spezialhandlungsvollmacht). Dies ergibt sich aus dem Text von Art. 462 Abs. 1 OR, nämlich der Bestellung als Vertreter entweder „zum Betrieb des ganzen Gewerbes“ oder „zu bestimmten Geschäften“. Der Umfang der Handlungsvollmacht ist abhängig von der Art des Unternehmens. Diese umfasst alle Rechtshandlungen, die der Betrieb eines derartigen Unternehmens gewöhnlich mit sich bringt. Gewöhnlich hat hierbei nicht den Sinn von alltäglich, sondern bildet den Gegensatz zu ungewöhnlich oder außergewöhnlich. Außergewöhnlich ist zum Einen, was in der Branche nicht üblich ist, wie etwa die Gewährung ungewöhnlicher Kredite im Rahmen eines Handelsunternehmens. Abzustellen ist stets auf die spezifische Tätigkeit. Auch können gewisse Geschäfte bei einem Unternehmen der gleichen Branche zum gewöhnlichen Betrieb gehören, bei einem anderen nicht. Außergewöhnlich sind darüber hinaus jene Rechtshandlungen, die die Grundlage des Unternehmens berühren, wie z. B. die Verpfändung der für die Betriebsführung unentbehrlichen Maschinen. Zusätzlich ist die Handlungsvollmacht ihrem typischen Wesen nach eine Vollmacht kraft Anstellung. Sie entnimmt ihren Inhalt den jeweiligen, verschieden abgestuften Anstellungsverhältnissen, so wie sie äußerlich in Erscheinung treten aufgrund der jeweiligen Stellung des Bevollmächtigten. Sie werden geprägt durch die Besonderheit der Aufgaben, zu deren Bewältigung sie aufgrund ihres Arbeitsvertrages berufen sind. Nicht zulässig sind beim Handlungsbevollmächtigten nach Art. 462 Abs. 2 OR darüber hinaus drei konkret benannte Gruppen von Rechtshandlungen, und zwar das Eingehen von Wechselverbindlichkeiten, nämlich nicht nur als Akzeptant, sondern auch als Aussteller, Indossant, Wechselbürge, die Darlehensaufnahme und die Prozessführung, d. h. sowohl die Einleitung eines Prozesses wie dessen Abwehr (zum Vorstehenden: Meier - Hayoz/Forstmoser a.a.O. § 9 Anm. 37 - 44).
- 56 ee) Handlungsvollmacht und Prokura können ausdrücklich oder stillschweigend, auch durch konkludentes Handeln des Geschäftsherrn, begründet werden. Maßgebend ist, wie die Gegenseite das Handeln nach dem Vertrauensprinzip verstehen durfte unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalles. Demzufolge können beide Vollmachten auch als Duldungsvollmacht erteilt werden.
- 57 ff) Bei einer Aktiengesellschaft können die Statuten nach Art. 716 OR den Verwaltungsrat ermächtigen, die Geschäftsführung nach Maßgabe eines Organisationsreglements ganz oder zum Teil an einzelne Mitglieder oder an Dritte zu übertragen. Dieses Reglement ordnet nach Abs. 2 der Vorschrift die Geschäftsführung, bestimmt die hierfür erforderlichen Stellen, umschreibt deren Aufgaben und regelt insbesondere die Berichterstattung. Nach Art. 721 OR kann der Verwaltungsrat Prokuristen und andere Bevollmächtigte ernennen.
- 58 gg) Für Direktoren gilt dieselbe umfassende Vertretungsmacht wie für Verwaltungsratsmitglieder, wiederum mit der Möglichkeit einer Einschränkung auf eine Zweigniederlassung oder die Kollektivunterschrift. Die Vertretungsmacht des Direktionsmitgliedes geht damit weiter als die des Prokuristen (Meier - Hayoz/Forstmoser a.a.O., Anm. 58).
- 59 Der Verwaltungsrat ist nach Art. 716 I Ziffer 4 OR für die grundlegenden personellen Entscheide, also die Ernennung und Abberufung der mit der Geschäftsführung und der Vertretung betrauten Personen, zuständig. Art. 721 OR erwähnt ausdrücklich, dass der Verwaltungsrat Prokuristen und andere Bevollmächtigte ernennen kann.
- 60 hh) Nach der Verständigungsvereinbarung mit der Schweiz (Art. 26 Abs. 3 DBA) kann der Nachweis der Vertretungsbefugnisse durch eine Bestätigung des Arbeitgebers erfolgen (BMF-Schreiben vom 7. Juli 1997,

IV C 6 - S 1301 Schz - 37/97 unter 2 a) letzter Satz). An diese Bestätigung ist die inländische Finanzbehörde jedoch nicht gebunden und kann die inhaltliche Richtigkeit - ebenso wie die Bestätigung über die Nichtrückkehrtage nach Art. 15 a DBA - überprüfen (BFH-Urteil vom 15. September 2004 I R 67/03 BFHE 207, 452). Da sich aus den Bescheinigungen der X AG selbst bereits inhaltlich Zweifel an der stillschweigenden Bestellung des Klägers zum Prokuristen ergaben, war das beklagte FA nicht nur berechtigt, sondern nach dem Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO) verpflichtet, weitere Ermittlungen unter Berücksichtigung der Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO zu tätigen.

- 61 4. Nach diesen Grundsätzen der deutschen und schweizerischen Gesetzgebung und Rechtslehre hat der Senat sich aufgrund der Beweisaufnahme die Überzeugung gebildet, dass der Kläger nach den Vorschriften des Schweizerischen Obligationenrechts nur stillschweigend zum Handlungsbevollmächtigten, nicht jedoch zum Prokuristen bestellt wurde.
- 62 a) Nach den dem Senat vorliegenden Handelsregisterauszügen war der Kläger im Streitjahr nicht als Prokurist der X AG eingetragen.
- 63 b) Nach den Darlegungen des Klägers im Besteuerungs-, Einspruchs- und Klageverfahren spricht alles dafür, dass die X AG dem Kläger nur Handlungsvollmachten erteilt hat. Der Kläger hat zwar behauptet, er sei Prokurist, diese Angaben sind jedoch nach Überzeugung des Senats widerlegt.
- 64 aa) Nach der eigenen Behauptung des Klägers in seinen Steuererklärungen war er ab 1. Januar 2000 als Prokurist tätig, nicht jedoch in den Vorjahren. Ab diesem Zeitpunkt soll er nach den gegenüber der schweizerischen Steuerverwaltung abgegebenen Erklärungen, dem Schreiben des Steueramtes des Kantons Z vom 14. Februar 2001 und den eigenen Einkommensteuererklärungen ab 2000 leitender Angestellter sein und der vollen Besteuerung der Schweiz unterlegen haben.
- 65 bb) Im Rahmen seiner Anhörung in der mündlichen Verhandlung hat der Kläger hingegen angegeben, seine Bestellung als Prokurist liege ca. 12 bis 14 Jahre zurück, zu einem Zeitpunkt, zu dem er neben der Serviceabteilung auch den Verkauf übernommen habe. Seine Prokura sei eine Einzelprokura gewesen. Für die X GmbH in M sei er nicht tätig gewesen, sondern nur für die X AG. Er habe umfangreiche Vollmachten im Rahmen des Verkaufs gehabt, Kreditverträge mit Banken habe er jedoch in der Vergangenheit noch nie unterschrieben, da die X AG bankenunabhängig sei und ohne Banken arbeite. Deshalb seien auch Darlehensverträge von ihm nicht unterschrieben worden. Zunächst bejahte er ausdrücklich, dass er Schriftverträge und Verträge mit „ppa.“ unterzeichnet habe. Im Verlauf der weiteren Vernehmung gab er dann an, dass er mit A ohne Zusatz „ppa.“ zeichne und erklärte dann, dies sei deshalb erfolgt, weil die Anweisungen damals so gewesen seien, ohne „ppa.“ zu zeichnen. Er könne allerdings auch mit „ppa.“ zeichnen, dies sei jedoch bei der X AG nicht üblich und auch die Söhne des Inhabers zeichneten so nicht.
- 66 Er habe keine Grundstücke kaufen dürfen und auch keine Devisenspekulationsgeschäfte eingehen dürfen. Auf die Frage, was mit aller Arten von gerichtlichen und außergerichtlichen Geschäften zu verstehen sei, gab er an, darunter seien u. a. die freie Preisgestaltung oder die Unterschrift unter sämtliche Verkaufsverträge zu verstehen, wobei er die Preisgestaltung frei verhandle und festlege. Auch die Rabattstruktur und die zu gewährenden Rabatte lege er alleine fest, gleichgültig, wie hoch diese seien. Grundstückskäufe und Wechsel seien in der Schweiz von der Prokura ausgenommen, man müsse auch die Besonderheiten eines Familienunternehmens bedenken.
- 67 cc) Aus den Vernehmungen des Aktionärs und Verwaltungspräsidenten der X AG, La, ergibt sich für den Senat eindeutig, dass der Kläger zwar umfassende Vollmachten im Bereich des Verkaufs hatte, dass jedoch insoweit eine strikte Arbeitsteilung zwischen den unterschiedlichen Abteilungen bestand. Der Zeuge hat ausdrücklich angegeben, dass der Kläger keinerlei Funktionen im Bereich der Finanzierung, der Unterschrift von Schecks, Wechseln, des Ankaufs von Grundstücken hatte, weil dies nicht in seinen Arbeitsbereich fiel. Die Unterschrift von Schecks oder Wechseln sei eindeutig Sache der Buchhaltung und damit seiner Frau und

von ihm gewesen. Er verhandle als Firmeninhaber auch die Kredite mit den Banken, z. B. bei der Anlagenfinanzierung oder der Firmenfinanzierung. Solche Geschäfte tätige Herr A nicht, da er nicht in dieser Abteilung arbeite. Es gebe eine eindeutige und klare Absprache über die Trennung der Arbeitsbereiche, demzufolge habe Herr A keine Funktionen im Bereich des Einkaufes, es sei denn, es handle sich um den Ankauf einer gebrauchten Maschine. Zu Einkäufen im operativen Bereich sei jedoch der Kläger nicht befugt. Auch Spekulationsdevisengeschäfte hätte er nicht machen können, da auch dies in den Bereich der Buchhaltung falle. Seine Aufgabe sei der Verkauf der Maschinen, sämtliche Verhandlungen mit den Kunden zu führen und sämtliche Verträge, gleichgültig in welcher Höhe, zu unterschreiben. In diesem Bereich sei er jedoch seine rechte Hand.

- 68 Bereits aus diesen Angaben ergibt sich für den Senat eindeutig, dass der Kläger zwar umfangreiche Vollmachten im Bereich des Verkaufes, jedoch nicht im Hinblick auf andere Abteilungen hatte. Er konnte daher nur im Bereich des Verkaufs tätig werden, hatte jedoch keinerlei Befugnisse in anderen Firmenbereichen und insoweit auch nach Überzeugung des Senates in fremden Arbeitsbereichen keinerlei nach außen wirkende Unterschriftsbefugnisse. Vielmehr sind die vom Kläger abgeschlossenen Verträge regelmäßig Geschäfte, die der gewöhnliche Handelsbetrieb der Gesellschaft im Bereich des Verkaufs mit sich bringt. Es handelt sich somit um im Bereich des Verkaufs umfassend erteilte Handlungsvollmachten. Hiermit stimmt auch überein, dass keiner der Zeugen sich erinnern konnte, wie im Einzelnen die angebliche Prokura erteilt worden sein soll. Der Senat kann den Umfang der Anscheins- oder Duldungsvollmacht daher nur aus den geschilderten, tatsächlichen Verhältnissen ableiten.
- 69 dd) Der Zeuge Ra hat bestätigt, dass der Kläger im Bereich des Maschinenverkaufs unbeschränkte Vollmachten hatte, Preise frei auszuhandeln, die Verträge zu unterschreiben und die Kündigungen von Rahmenverträgen mit Händlern im Bereich des Verkaufs zu unterschreiben. Normalerweise hätten sowohl der Kläger als auch er ohne den Zusatz „ppa.“ nur mit Namen unterschrieben. Er betonte jedoch ebenfalls, dass der Kläger nichts mit Finanzen, Bilanzen oder Finanzierungen zu tun hatte und dies nicht sein Arbeitsgebiet war. Er hat zwar angegeben, der Kläger könne Darlehen unterschreiben, es sei jedoch nie dazu gekommen.
- 70 Insoweit besteht bezüglich der Unterschriftsbefugnisse für Darlehen eine Diskrepanz in der Aussage zwischen der des Zeugen La und der des Treuhänders Ra. Der Senat folgt der Angabe des Zeugen La, da dieser als Firmeninhaber am Besten weiß, welche stillschweigenden Befugnisse der Kläger hat, ohne dass er dem Zeugen Ra eine den Kläger begünstigende Aussage unterstellt. Der Zeuge Ra hat ebenfalls angegeben, dass der Kläger mit anderen Arbeitsgebieten, insbesondere Finanzierungen und Krediten nichts zu tun hat und nichts unterschrieben hat, deshalb sei auch hiervon nie die Rede bei ihm gewesen. Beide Aussagen decken sich insoweit und stimmen mit den Angaben des Klägers überein, dass dieser keine Kreditverträge unterschrieben hat. Der Kläger gab darüber hinaus an, die X AG sei bankenunabhängig und arbeite ohne Kredite. Hingegen hat der Zeuge La angegeben, Kreditverträge, Bilanzen und Finanzen fielen nicht in den Arbeitsbereich des Klägers. Der Senat folgt der glaubwürdigen Aussage des Zeugen La, die dem tatsächlichen Geschehensablauf entspricht. Unstreitig hat der Kläger keine Kreditverträge unterschrieben. Der Senat entnimmt den Angaben des Zeugen La daher, dass der Kläger im gesamten Arbeitsbereich des Einkaufes, der Finanzierung, des Zahlungsverkehrs und der Kreditbeschaffung keine nach außen wirkende Unterschriftsbefugnis hatte.
- 71 ee) Soweit beide Zeugen dennoch bestätigt haben, dass der Kläger eine Funktion als Prokurist habe, handelt es sich um rechtliche Wertungen, die nicht mit dem schweizerischen Obligationenrecht in Einklang zu bringen sind. Beide Zeugen gingen ersichtlich davon aus, dass jemand dann, wenn er in einem Arbeitsgebiet Verträge in unbegrenzter Höhe abschließen dürfe, die Funktion eines Prokuristen habe. Dies ergibt sich eindeutig auch aus der Aussage des Zeugen Ra, der davon ausging, dass ein Handlungsbevollmächtigter keine Verträge in unbegrenzter Höhe abschließen dürfe und deshalb auf eine Stellung als Prokurist geschlossen hat. Das schweizerische Obligationenrecht macht jedoch die Erteilung der Prokura nicht von der Höhe der abzuschließenden Geschäfte abhängig, sondern davon, ob solche Geschäfte ein gewöhnliches Geschäft im Bereich des Handelsgewerbes ist oder nicht. Nach Überzeugung des Senats kommt es im Streitfall nicht auf

die Höhe der Preise für die einzelnen Maschinen an, da sich dies als regelmäßiger Geschäftsvorfall im Vertriebsbereich erweist. Die Vollmachten des Klägers waren vielmehr beschränkt auf seinen Bereich, er hatte keinerlei Vollmachten außerhalb seines Arbeitsbereiches. Insofern sind auch die Angaben des Klägers, er habe auch Befugnisse im Bereich der Materialeinkäufe gehabt, widerlegt. Auch die Personaleinstellungen hat er zwar mit dem Zeugen La besprochen, die Arbeitsverträge schloss jedoch nach den Angaben des Klägers der Zeuge La ab, nicht er.

- 72 ff) Der Kläger hat zunächst behauptet, er habe Verträge und Schriftverkehr mit „ppa.“ unterzeichnet. Er hat jedoch insoweit sein Aussageverhalten gewechselt, als er im Verlauf der Vernehmung einräumen musste, dass er regelmäßig mit A ohne einen Zusatz zeichne und dies dadurch erklärte, dass er seinerzeit die Anweisung erhalten habe, ohne „ppa“ zu zeichnen.
- 73 Dies bestätigt den Senat in seiner Überzeugung, dass er gerade nicht zum Prokuristen bestellt wurde, da sonst eine solche Anweisung, ohne „ppa.“ zu zeichnen, nicht hätte erteilt werden können. Auch dies spricht dafür, dass dem Kläger nur Handlungsvollmacht erteilt werden sollte und erteilt worden ist. Der Kläger hat auch trotz Aufforderung durch das beklagte FA keine Verträge oder Schreiben vorlegen können, die mit „ppa“ unterschrieben waren.
- 74 gg) Für die Handlungsvollmacht sprechen auch die Angaben des Zeugen La zu der förmlichen Bestellung der Söhne zu Prokuristen. Der Zeuge La hat hierzu ausdrücklich angegeben, die beiden Söhne seien förmlich notariell zu Prokuristen ernannt und im Handelsregister eingetragen worden. Beide seien zur Einzelunterschrift berechtigt, damit zur Not, falls er und seine Frau nicht da seien, Personen vorhanden seien, die jeweils unterschreiben könnten. Insofern bestehe auch ein Unterschied, da die Söhne Mitinhaber seien, während dies auf den Kläger nicht zutreffe. Dies zeigt, dass die Vollmachten des Klägers entsprechend den Angaben des Zeugen La nicht die eines Prokuristen umfassen können, zumal dieser wiederum bestätigte, dass die Vollmachten nur im Arbeitsbereich des Klägers, somit im Verkauf und Servicebereich, bestehen, nicht jedoch auf klar abgegrenzte, andere Arbeitsbereiche. Unter dieser Voraussetzung ist es zweckmäßig, auch die Söhne mit allumfassender Prokura auszustatten, da der Kläger diese nicht hat. Die Söhne ihrerseits durften auch Schecks unterschreiben, während dies bei dem Kläger nicht der Fall war.
- 75 hh) Auch der Vergleich der Funktionen des Klägers bei der inländischen X GmbH und der X AG spricht dafür, dass der Kläger sowohl dort als auch in der Schweiz nur Handlungsbevollmächtigter war. Der Kläger hat zunächst im Rahmen seiner Anhörung zu Beginn angegeben, dass er keine Funktion bei der X GmbH habe. Im Verlauf der Vernehmung des Zeugen Ra stellte sich jedoch heraus, dass der Zeuge La Geschäftsführer der X GmbH Waldshut war, während der Kläger - obwohl er kaum in der GmbH durch persönliche Anwesenheit in Erscheinung trat - viele Verträge mit Kunden im Rahmen der EU unterschrieb, die jeweils über die X GmbH liefen.
- 76 Auch dort ist er jedoch sowohl nach den Kenntnissen des beklagten FA aus einer Betriebsprüfung, als auch den Angaben des Zeugen Ra nicht als Prokurist eingetragen, unterzeichnet jedoch dennoch sämtliche Verträge über Verkäufe an Kunden. Auch insoweit wertete der Zeuge Ra die Tätigkeit als diejenige eines Prokuristen, obwohl die Voraussetzungen nach deutschem Recht insoweit nicht erfüllt sind, als nach deutschem Recht eine ausdrückliche Bestellung erfolgen muss (§ 48 Abs. 1 HGB). Diese ist nicht erfolgt. Der Zeuge Ra wies darauf hin, dass ein weiterer Mitarbeiter dieselben Funktionen wie der Kläger im Bereich der Kunden und des Verkaufs für den fernen Osten habe. Auch dies spricht nach Auffassung des Senats dafür, dass der Kläger nur Handlungsvollmacht hat, da für den weiteren Verkaufsleiter für den fernen Osten die Zeugen selbst nicht behauptet haben, dass dieser Prokura habe. Auch die Angaben des Zeugen Ra, dass ein Eintrag als Prokurist deshalb nicht erforderlich gewesen sei, weil der Kläger nur mit 0,4% vom Totalumsatz in der Schweiz beteiligt sei und die Söhne nur deshalb als Prokuristen eingetragen worden seien, weil sie zu 100% in der Schweiz tätig seien, überzeugen den Senat nicht, da dem die Angaben des Firmeninhabers und Zeugen La entgegenstehen und diesen Vortrag nicht bestätigen. Der Zeuge La hat auch angegeben, dass der Kläger, z. B. für den Ankauf eines Grundstückes in Frankreich, hierzu eine einzelne Bevollmächtigung

benötigte.

- 77 ii) Die Angaben des Klägers über seine umfassenden Vollmachten, auch z. B. im Bereich des Einkaufs und Materialeinkaufs, sind durch die eindeutigen Aussagen des Zeugen La widerlegt, da der Kläger dort gerade keinerlei Vollmachten und Funktionen hat.
- 78 c) Da keine schriftliche Bestellung zum Prokuristen erfolgt ist, auch weder der Kläger, noch die Zeugen La und Ra jeweils eine konkrete Erinnerung an eine Bestellung des Klägers zum Prokuristen hatten, kann der Senat die Vollmacht des Klägers nur aus den tatsächlichen Umständen erschließen.
- 79 Nach den von den Zeugen La und Ra einvernehmlich geschilderten, tatsächlichen Umständen war der Kläger somit nur im Bereich von Service und Verkauf tätig und hat nur in diesem Bereich auch tatsächlich Verträge mit Kunden - wenn auch in hohem Umfang - unterschrieben, darüber hinaus hatte er jedoch nach den ausdrücklichen Angaben des Zeugen La keine Unterschriftsbefugnisse. Dies passt auch zu dem vom Kläger angeführten Argument, es handele sich um ein Familienunternehmen. Gerade dort wollen Inhaber häufig außergewöhnliche Geschäfte selbst entscheiden und nicht einem Angestellten überlassen, selbst wenn es sich um einen engen und vertrauenswürdigen Mitarbeiter handelt.
- 80 d) Der Senat hält beide Zeugen für glaubwürdig, da sie sich aus seiner Sicht bemüht haben, die tatsächlichen Umstände so zu schildern, wie sie vorlagen. Dem steht nicht entgegen, dass beide Zeugen ausgesagt haben, dass sie den Kläger für einen Prokuristen i.S.d. schweizerischen Rechts hielten.
- 81 Vielmehr hat die Vernehmung gezeigt, dass der Zeuge La als Maschinenkonstrukteur keine Kenntnisse von der konkreten, juristischen Abgrenzung nach dem schweizerischen Obligationenrecht zwischen Prokura und Handlungsvollmacht hatte und dies danach einordnete, dass der Prokurist eine höhere Stellung als der Handlungsbevollmächtigte hatte. In diese Richtung gingen auch die Angaben des Zeugen Ra, indem er angab, dass ein Handlungsbevollmächtigter Verträge in einer bestimmten Höhe nicht abschließen könne. Fraglich ist nach Schweizer Recht aber lediglich, ob dies Geschäfte im gewöhnlichen Geschäftsverkehr sind, was der Senat entgegen der Auffassung beider Zeugen bejaht. Der Senat ist daher zum Ergebnis gelangt, dass beide Zeugen sich bemüht haben, richtige und vollständige Angaben zu machen, jedoch bezüglich dieser Frage eine lediglich unzutreffende rechtliche Beurteilung als Zeugen wiedergegeben haben.
- 82 Die Angaben beider Zeugen decken sich im Wesentlichen insoweit, dass der Kläger umfangreiche Unterschriftsbefugnisse in seinem Tätigkeitsbereich und auch bei der deutschen GmbH im Bereich des Verkaufs hatte, nicht jedoch in anderen Bereichen, z. B. des Einkaufs, der Finanzierung oder der Buchhaltung.
- 83 Der Kläger war demzufolge aus den genannten Gründen nicht zum Prokuristen i.S.d. Art. 458 ff. OR bestellt, vielmehr umfassten die erteilten Vollmachten nur diejenigen i.S.d. Art. 462 OR, nämlich diejenigen Geschäfte, die der gewöhnliche Geschäftsbetrieb im Bereich des Verkaufs- und Servicebereiches mit sich gebracht hat. Hierüber hinausgehende Geschäfte außergewöhnlicher Natur konnte er nach außen wirksam nicht vornehmen.
- 84 Die Anwendung des Art. 15 Abs. 4 **DBA Schweiz** scheidet daher aus. Demzufolge durfte die Bundesrepublik die aus Drittländern herrührenden Einkünfte, deren Höhe zwischen den Beteiligten unstreitig ist, besteuern.
- 85 5. Eine Anrechnung von Schweizer Steuern kann nicht erfolgen, da die Besteuerung der Tätigkeit des Klägers als leitender Angestellter in der Schweiz nicht der Regelung im Doppelbesteuerungsabkommen entspricht. Der Kläger war zwar kein Grenzgänger mehr und insoweit hatte die Schweiz nach der zutreffenden Rechtsprechung des BFH das Besteuerungsrecht. Hiervon ausgenommen sind jedoch die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit in Drittländern. Nachdem das beklagte FA entsprechend der Rechtsprechung des BFH die aus Österreich herrührenden Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen hat, liegt das Besteuerungsrecht für die übrigen Einkünfte aus Drittländern bei der Bundesrepublik (BFH-Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98 in BFH/NV 1999, 1317). Besteuert jedoch die Schweiz abkommenswidrig Einkünfte

oder Teile hiervon, so ist die Anrechnung der hierauf entfallenden Steuern im Festsetzungsverfahren ausgeschlossen. Vielmehr muss der Kläger insoweit beantragen, die dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik unterfallenden Einkünften von der schweizerischen Besteuerung auszunehmen und dort die Rückerstattung von zuviel gezahlter Steuer zu beantragen (BMF-Schreiben vom 19. September 1994, Tz. 33).

- 86 Die Revision war nicht nach § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen. Die Rechtsfrage, ob die Regelung in Art. 15 Abs. 4 DBA eine abschließende Aufzählung enthält oder nicht, ist durch den BFH-Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98 aaO entschieden. Dieser Rechtsprechung folgt der Senat.
- 87 Soweit das beklagte FA die Zulassung der Revision im Hinblick auf das BFH-Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 81/04 BFH/NV 2007, 593 beantragt, kommt die Zulassung der Revision nicht infrage, da das beklagte FA durch die Entscheidung des Senats nicht beschwert ist.