

FG Baden-Württemberg Urteil vom 24.7.2008, 3 K 110/07**Tatbestand**

- 1 Die Kläger sind Eheleute, die für die Veranlagungszeiträume 1998-2001 (Streitjahre) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der *** geborene Kläger gibt in den beim Beklagten (dem Finanzamt - FA-) eingereichten Einkommensteuererklärungen als ausgeübten Beruf „Direktor“ an (a.a.O. jeweils Zeile 4 des Mantelbogens). Im „Annual Report 1999“ wird der Kläger mit „DIRECTOR OF THE INSTITUTE“ bezeichnet (S. 23, a.a.O., Anlage zum Schriftsatz des Klägers vom 15. August 2007).
- 2 Der Kläger schloss am 12. Dezember 1980 rückwirkend zum 1. Oktober 1980 eine Vereinbarung ab, nach der er die Leitung des Institutes für Immunologie als vollamtlicher Direktor übernimmt (Hinweis auf das Schreiben vom 12. Dezember 1980, das vom Präsidenten des Verwaltungsrates der X AG [im folgenden: X-AG], C, unterschrieben wurde). Der Kläger schied mit Ablauf des Monats X **** mit Erreichen der Altersgrenze aus dem aktiven Beschäftigungsverhältnis aus (Hinweis auf den Lohnausweis für 2001 [Bl. 193 der Einkommensteuerakten -ESt-Akten]).
- 3 Das Institut für Immunologie S (aus dessen Reihen drei Nobelpreisträger hervorgegangen sind) wurde 1968 mit Sitz in S in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft gegründet (Hinweis auf die Statuten vom 21. Oktober 1980 bzw. vom 19. Dezember 1990 -im folgenden: I-AG-). Zweck der Gesellschaft ist die Grundlagenforschung auf dem Gebiet der Immunologie und verwandten Gebieten sowie die Forschung auf diesem und auf anderen Gebieten. Die Organe der Gesellschaft, die seit Ende des Streitjahres 2001 als Y Ltd fortgeführt wird (Hinweis auf die Handelsregisterauszüge vom 6. März 2008, Bl. 191-198 der FG-Akten), waren die Generalversammlung, der Verwaltungsrat und die Revisionsstelle (Art. 4 der in den Streitjahren maßgeblichen Statuten vom 19. Juni 1997, Anlage zum Schriftsatz des Klägers vom 11. Juni 2007). Nach § 10 der Statuten vom 21. Oktober 1980/vom 19. Dezember 1990 kann der Verwaltungsrat einen beliebigen Teil seiner Befugnisse (Geschäftsführung und Vertretung) an ein Mitglied oder mehrere Mitglieder (Delegierte bzw. Ausschuss) oder an eine Person oder mehrere Personen außerhalb seiner Mitte (Direktoren, Prokuristen etc.) übertragen. Er regelt die Kompetenzen und Pflichten und regelt die Anstellungsbedingungen und Bezüge, allenfalls in einem Reglement. Der Verwaltungsrat ernennt einen Leiter der Forschungsstelle der Gesellschaft.
- 4 Nach Art. 11 Abs. 1 Satz 2 der Statuten vom 19. Juni 1997 entscheidet der Verwaltungsrat über alle Angelegenheiten, die nicht nach Gesetz, Statuten oder Reglement einem anderen Organ der Gesellschaft vorbehalten oder übertragen sind. Als unübertragbare und unentziehbare Aufgaben hat der Verwaltungsrat die Ernennung und Abberufung der mit der Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft betrauten Personen (Art. 11 Abs. 2 Buchstabe d der Statuten vom 19. Juni 1997). Vorbehaltlich von Abs. 2 kann der Verwaltungsrat nach Maßgabe eines Organisationsreglements die Geschäftsführung ganz oder teilweise an eine oder mehrere Personen, Mitglieder des Verwaltungsrates oder Dritte, die nicht Aktionäre sein müssen, übertragen. Der Verwaltungsrat ernennt einen Leiter der Forschungsinstitutionen der Gesellschaft (Art. 11 Abs. 4 der Statuten vom 19. Juni 1997). Ob und wer in den Streitjahren dieser Leiter war, ist dem Finanzgericht (FG) nicht bekannt.
- 5 Das in den zuvor dargelegten Statuten erwähnte Organisationsreglement wurde dem Finanzgericht (FG) trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt.
- 6 Nach dem Zirkulationsbeschluss vom Oktober 1980 hat der Verwaltungsrat im Anschluss an die außerordentliche Generalversammlung vom 7. Oktober 1980 dem Kläger die Befugnis zur Kollektivunterschrift zu zweien erteilt. Daneben wurde verschiedenen neugewählten Verwaltungsräten nach Art. 10 Abs. 1 der Statuten die Befugnis zur Kollektivunterschrift zu zweien erteilt (Bl. 210 der FG-Akten). Nach der Unterschriftsbeglaubigung vom 24. Oktober 1980 wurde die Echtheit der Unterschrift u.a. des

Klägers, welcher für die I-AG die rechtsverbindliche Kollektivunterschrift zu zweien führt, beglaubigt (Bl. 209 der FG-Akten). A.a.O. wird der Kläger als Professor und „Institutsdirektor“ bezeichnet. Schließlich wurde der Kläger mit „Zeichnungsberechtigung zu zweien neu“ im November 1980 an das Schweizerische Handelsregister angemeldet (Bl. 207 der FG-Akten) und dementsprechend auch ins Handelsregister eingetragen (Hinweis auf den Handelsregisterauszug des Kantons S Hauptregister) und zwar ohne explizit angegebene Funktion (Anlage zum Schriftsatz des Klägers vom 11. Juni 2007). Daneben wurden die Mitglieder des Verwaltungsrates der I-AG mit ihrer entsprechenden Funktion ins Handelsregister eingetragen. Zum 21. Dezember 2001 wurde im Schweizerischen Handelsregister vermerkt, dass der Kläger ausgeschieden und seine Berechtigung zur Kollektivunterschrift zu zweien erloschen sei (Bl. 192 der FG-Akten). Im Vertrag vom 12. Dezember 1980 wird zu den Aufgaben, die der Kläger „als Direktor des Instituts“ insbesondere zu erfüllen hat, ausgeführt:

7

- die Organisation der wissenschaftlichen Arbeit im Institut und ihre Überwachung;
- die enge Zusammenarbeit mit dem wissenschaftlichen Beirat (Scientific Council) des Verwaltungsrates des Instituts, an dessen Besprechungen Sie (ohne Stimme) in der Regel teilnehmen, mit welchem Sie das Arbeitsprogramm des Instituts und andere wissenschaftliche Fragen diskutieren;
- die strukturelle Organisation des Instituts;
- das Aufstellen des Jahresbudgets, das vom Verwaltungsrat zu genehmigen ist, und dessen Ausführung;
- die Anstellung des temporären wissenschaftlichen sowie des Hilfs- und des Administrativpersonals im Rahmen des Budgets;
- die Unterbreitung von Kandidaten für permanente Mitgliedschaft am Institut zuhanden des wissenschaftlichen Beirats (Scientific Council);
- die Prüfung von Publikationen von Institutsmitarbeitern in bezug auf die wissenschaftlichen Standards sowie in bezug auf mögliche Weiterentwicklungen oder Patente; solche Möglichkeiten sind rechtzeitig X mitzuteilen, damit X allfällige wirtschaftliche Rechte wahren kann, die X allein gehören;
- die Zusammenarbeit mit anderen Beratergremien (Board of Advisors, Swiss Consultants) im bisherigen Rahmen;
- den wissenschaftlichen Dialog mit der X-Forschung zu führen und zu vertiefen, um im Rahmen der sich ergänzenden Aufgaben des Instituts und der X-Forschung eine verbesserte Koordination herbeizuführen.

- 8 Im übrigen war der Kläger Mitglied des Universitätsrates der Universität S (Hinweis auf die Beschlüsse des Regierungsrates des Kantons S vom 1. November 1995 und 31. August 1999 zur Wahl des Klägers in den Universitätsrat -Anlagen zum Schriftsatz der Klägers vom 15. August 2007). Nach dem Gesetz über die Universität S (Universitätsgesetz) ist der Universitätsrat das oberste Entscheidungs- und Aufsichtsorgan der Universität (§ 7). Der Universitätsrat führt die Aufsicht über die Universität (§ 9 Ziff. 1). Wegen der weiteren Aufgaben und Kompetenzen wird auf § 9 des Universitätsgesetzes Bezug genommen (Anlage zum Schriftsatz des Klägers vom 15. August 2007).
- 9 In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gingen die Klägers davon aus, dass der Kläger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für die I-AG und für den Universitätsrat der Universität S nicht als Grenzgänger im Sinne von Art. 15a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1021, BStBl I 1972, 519) in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989 (BGBl II 1993, 1886, BStBl I 1993, 927) -DBA-Schweiz 1971/1992- der deutschen Besteuerung unterliege (a.a.O. Zeile 14 der Anlage N -1998: xxx.xxx DM = xxx.xxx CHF + xx.xxx CHF = xxx.xxx CHF x 120 v.H. [durchschnittlicher Umrechnungskurs]-).

10 Nach den miteingereichten Bestätigungen der I-AG ist der Kläger in 1998 an mehr als 82 (Bl. 13 der ESt-Akten), in 1999 an mehr als 70 (Bl. 79 der ESt-Akten), in 2000 an mehr als 80 (Bl. 138 der ESt-Akten) und in 2001 an mehr als 70 Tagen (Bl. 196 der ESt-Akten) aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt. Hierzu legte der Kläger Bestätigungen der I-AG vor (zusammen mit den nachfolgend wiedergegebenen Aufstellungen), nach denen er im Jahr 1998 an insgesamt 83 Tagen (Bl. 16 der ESt-Akten), im Jahr 1999 an insgesamt 92 Tagen (Bl. 80 der ESt-Akten), im Jahr 2000 an insgesamt 97 Tagen (Bl. 142 der ESt-Akten) und im Jahr 2001 an insgesamt 70 Tagen (Bl. 197 der ESt-Akten) „vom Institut abwesend war.“ Es habe sich dabei um Geschäftsreisen ins In- und Ausland gehandelt. Diese Reisen hätten Vorträge, Teilnahmen an Kongressen und wissenschaftliche Diskussionen mit Kollegen in- und ausländischer Institute umfasst. Im Einzelnen:

11 **1998** (Bl. 16 der ESt-Akten):

12 Datum	Tage	Ziel der Reise	Steuerpflichtige Arbeitstage (lt. FA):
21.01. - 24.01.	3	X 1, Schweiz	Ø
26.01. - 28.01.	3	X 2, USA	3
18.02. - 22.02.	5	X 3, USA	3
03.03. - 05.03.	3	X 4, Österreich	Ø
06.04. - 09.04.	4	X 5, Japan	4
12.03. - 13.03.	1	X 6, Germany	2
28.05. - 29.05.	1	X 7, Schweiz	Ø
09.06. - 11.06.	3	X 8, Russland	3
23.06. - 26.06.	4	X 9, Holland	4
20.07. - 23.07.	4	X 10, Kanada	4
24.08. - 04.09.	12	X 11, USA	10
14.09. - 16.09.	3	X 12, Ungarn	3
21.09. - 25.09.	5	X 9, Holland X 13	5
		X 13, X 14, Deutschland	
01.10. - 02.10.	1	X 15, Deutschland	2
19.10. - 21.10.	3	X 16, Spanien	3
22.10. - 24.10.	3	X 17	2
30.10. - 06.11.	8	X 18, Indien	6
24.11. - 25.11.	2	X 19, Frankreich	2
27.11. - 07.12.	11	X 20, X 21, Japan	7
Total	79		63

13 Folgende Samstage und Sonntage sind enthalten bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage (lt. der Spalte „Tage“): 24. Januar, 21. und 22. Februar, 29. und 30. August, 24. und 31. Oktober, 1., 28. und 29. November, 5. und 6. Dezember. Bei der Geschäftsreise vom 21. - 25. September hielt sich der Kläger vom 21.-23. in X 9, vom 23. - 24. in X 13 und vom 24. -25. September in X 14 auf (Hinweis auf den Schriftsatz der Kläger vom 18. Juli 2008, Bl. 279 und 281 der FG-Akten).

14 **1999** (Bl. 80 der ESt-Akten):

15 Datum	Nichtrückkehrtage (lt. FA)	Ziel der Reise	AT(= Steuerpflichtige Arbeitstage lt. FA)
17.01. - 20.01.	2	X 1, Schweiz	-

23.01. - 27.01.	5	X 22, Österreich	-
06.02. - 13.02.	8	X 23, USA	5
15.02. - 17.02.	3	X 16, Spanien	3
23.03. - 24.03.	2	X 4, Österreich	-
18.04. - 20.04.	2	X 6, Deutschland	2
02.05. - 04.05.	2	X 6, Deutschland	2
13.05. - 27.05.	15	X 24, USA	11
01.06. - 05.06.	5	X 25, USA	4
22.06. - 23.06.	1	X 26, Deutschland	2
25.06. - 28.06.	4	X 27, Norwegen	2
05.07. - 09.07.	4	X 26, Deutschland	5
19.07. - 21.07.	3	X 28, Israel	3
29.07. - 10.08.	13	X 11, USA	9
30.09. - 02.10.	2	X 29, Deutschland	2
07.10. - 09.10.	3	X 30, Italien	2
14.10. - 16.10.	3	Malta	2
23.10. - 26.10.	4	X 31, China	2
28.10. - 29.10.	2	X 32, USA	2
01.12. - 02.12.	2	X 19, Frankreich	2
Total	85		60

16 Folgende Samstage, Sonntage und Feiertage sind enthalten bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage: 17., 23. und 24. Januar, 6., 7. und 13. Februar, 13. (Auffahrt), 15., 16., 22. und 23. Mai, 5., 26. und 27. Juni, 31. Juli, 1. August (Bundesfeier), 7. und 8. August, 2., 16., 23. und 24. Oktober.

17 **2000** (Bl. 142 der ESt-Akten):

18 **Datum** **Steuerpflichtige** **Ziel der Reise** **Nichtrückkehrtage: keine Angaben der Beteiligten**

Arbeitstage lt. FA

15.01. - 27.01.	13	X 32, USA
		X 33, Japan
		X 34, Thailand
04.02. - 06.02.	3	X 35, Schweden
13.02. - 17.02.	5	X 36, Cameroon
01.03. - 04.03.	4	X 26, Deutschland
12.03. - 20.03.	9	X 29, Deutschland
		X 10, Canada
		X 11, USA
31.03. - 04.04.	5	X 37, USA

		X 6, Deutschland
02.05. - 04.05.	3	X 6, Deutschland
10.05. - 13.05.	4	X 38, Deutschland
24.05. - 26.05.	3	X 39, Italien
15.06. - 25.06.	11	X 17
		X 39, Italien
		X 40, France
10.07. - 12.07.	3	X 6, Deutschland
27.07. - 16.08.	21	X 11, USA
		X 24, USA
		X 32, USA
06.09. - 09.09.	4	X 41, UK
12.09. - 16.09.	5	X 42, USA
23.09. - 26.09.	4	X 43, Polen
Total	97	

19 Folgende Samstage und Sonntage sind enthalten bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage: 15., 16., 22. und 23. Januar, 5., 6. und 13. Februar, 4., 12., 18. und 19. März, 1. und 2. April, 13. Mai, 17., 18., 24. und 25. Juni, 29. und 30. Juli, 1. August (Bundesfeier), 5., 6., 12. und 13. August, 9., 16., 23. und 24. September.

20 Die Geschäftsreise vom 12. - 20. März gestaltete sich wie folgt: vom 12. - 13. hielt sich der Kläger in X 29 auf, vom 13. - 17. März in X 10 und vom 17. - 20. März in X 11. Die Geschäftsreise im März/April führte den Kläger vom 31. März - 1. April nach X 6, anschließend vom 1. April - 4. April nach X 37. Aus Anlass der Geschäftsreise vom 15. - 25. Juni war der Kläger vom 15. - 19. in X 17, vom 19. - 21. in X 39 und vom 21. - 25. Juni in X 40. Zwischendurch kehrte der Kläger nicht (an seinen Wohnsitz) zurück.

21 **2001** (Bl. 197 der ESt-Akten):

22 **Datum** **Ziel der Reise** **Nichtrückkehrtage (I Steuerpflichtige-Arbeitstage lt. FA: .**

		lt. FA):	
07.01. - 10.01.	X 44, X 1, X 22	3	1
19.01. - 21.01.	X 11 und Texas	3	3
22.01. - 30.01.	X 26, X 45 und X 22	5	2
01.02. - 04.02.	Davos	4	-
07.02. - 08.02.	X 22	2	-
09.02. - 16.02.	Palm Springs	8	8
17.02. - 20.02.	X 19	4	4
21.02. - 23.02.	X 4	3	-
08.03. - 09.03.	X 15	1	2
10.03. - 15.03.	X 37, X 46, X 47	6	6
16.03. - 28.03.	X 4	13	-

29.03. - 02.04. X 48, X 49	5	5
Total	57	31

- 23 Folgende Samstage und Sonntage sind enthalten bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage: 7., 20., 21., 27. und 28. Januar, 3., 4., 10., 11., 17. und 18. Februar, 10., 11., und 31. März und 1. April.
- 24 Die Geschäftsreise vom 7.-10. Januar nahm folgenden Verlauf: Am 7. und 8. hielt sich der Kläger in X 44 auf, am 8. und 9. in X 1 und vom 28.-30. Januar in X 22. Während der Geschäftsreise vom 7. Februar - 23. Februar kehrte der Kläger nicht an seinen Wohnsitz zurück. Bei der Geschäftsreise ab dem 22. Januar hielt sich der Kläger vom 22.-24. in X 26, vom 24.-26. in X 45 und vom 26.-30. Januar in X 22 auf.
- 25 Bei den zuvor dargelegten Berechnungen der Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 sind durchweg -wie bereits erwähnt- Samstage und Sonntage als Arbeitstage im Sinne der Nr. II. 2. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 (BGBl II 1993, 1889, BStBl I 1993, 289) -Änderungsprotokoll- berücksichtigt worden (und insoweit einvernehmlich zwischen den Beteiligten -Hinweis auf den Schriftsatz der Kläger vom 15. August 2007 zu 5., Bl. 185 und 188 der FG-Akten). Der Kläger erhielt für die Tätigkeit an diesen Tagen weder ein zusätzliches Entgelt noch einen Freizeitausgleich. An Reisekosten wurden ihm die Aufwendungen für die An- und Abreise und die Übernachtungskosten erstattet.
- 26 Die Hinreisen erfolgten an Wochenenden, um pünktlich dienstliche Besprechungen an Werktagen wahrnehmen zu können; im Übrigen erfolgten Rückreisen von Geschäftsreisen an Wochenenden. Daneben handelt es sich auch um Tage während einer längeren Geschäftsreise im weit entfernten (außereuropäischen) Ausland. In diesen Fällen stand der erhebliche Zeit- und Kostenaufwand einer Rückreise an den Wohnsitz entgegen (Hinweis auf den Schriftsatz der Kläger vom 15. August 2007, zu 5., Bl. 185 und 188 der FG-Akten).
- 27 Hinsichtlich der Geschäftsreisen in Drittstaaten wurden die Tage, an denen der Kläger an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist, als Nichtrückkehrtage beurteilt (in Übereinstimmung mit den Anweisungen zu Tz. 14 Satz 2 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen -BMF- vom 19. September 1994 IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94 [BStBl I 1994, 683] und zu Fach A Teil 2 Nummer 7 [Grenzgängerhandbuch]). Bezüglich der Geschäftsreisen in die Bundesrepublik Deutschland wurden lediglich die Tage berücksichtigt, an denen der Kläger nicht zurückgekehrt ist (aufgrund seiner Arbeitsausübung; BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683, zu Tz. 14 Satz 1).
- 28 Im übrigen besteht Einvernehmen zwischen den Beteiligten, dass -von den zuvor dargelegten Ausnahmen abgesehen- der zuletzt genannte Tag einer Geschäftsreise der Tag ist, an dem der Kläger tatsächlich an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist.
- 29 Bei der Berechnung der steuerpflichtigen Tage durch das FA wurden Tage, an denen der Kläger auf Geschäftsreisen in der Schweiz unterwegs war, nicht berücksichtigt. Hinsichtlich der Geschäftsreisen in die Bundesrepublik Deutschland und in Drittstaaten wurden -mit Ausnahme von Samstagen und Sonntagen- sämtliche Reisetage berücksichtigt (und damit insbesondere auch in vollem Umfang die An- und Abreisetage bei transeuropäischen Geschäftsorten (z.B. in Japan, China, Kanada, Indien und in den USA; **anderer Auffassung** : BMF-Schreiben vom 14. September 2006 IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl I 2006, 532, Tz. 109; Verfügung der Oberfinanzdirektion -OFD-X 13 vom 22. März 1994 zu II. -zur Änderung der Auffassung der Finanzverwaltung- juris; Urteile des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 14. Dezember 1988 I R 148/87, BStBl II 1989, 319; vom 6. März 1986 I R 198/85, BFH/NV 1986, 734).
- 30 Die Bestätigungen des Arbeitgebers zu den Nichtrückkehrtagen tragen jeweils den Sichtvermerk der Steuerverwaltung S. Nach den Lohnausweisen und Quellensteuerabrechnungen des Finanzdepartementes des Kantons S wurden vom (von der I-AG bezogenen) Bruttolohn total für 1998 von xxx.xxx CHF (Bl. 11 der ESt-Akten), für 1999 von xxx.xxx CHF (Bl. 76 der ESt-Akten), für 2000 von xxx.xxx CHF (Bl. 140 der ESt-

Akten) und für 2001 bis zum 30. April von xxx.xxx CHF (Bl. 193 der ESt-Akten) Schweizerische Quellensteuer für 1998 in Höhe von xx.xxx CHF (Bl. 14 der ESt-Akten), für 1999 von xx.xxx CHF (Bl. 78 der ESt-Akten), für 2000 (von einem Bruttolohn von xxx.xxx CHF) von xx.xxx CHF und für 2001 von xx.xxx CHF einbehalten und abgeführt. Im Bruttoeinkommen für 2000 von xxx.xxx CHF (Bl. 138 der ESt-Akten), das als Bemessungsgrundlage für die Schweizerische Quellensteuer diente, ist der Bruttolohn (total) von xx.xxx CHF, den der Kläger für seine Tätigkeit im Universitätsrat der Universität S erhielt, mit inbegriffen.

- 31 Der Kläger erzielte in den Streitjahren Einkünfte in Höhe von jeweils xx.xxx CHF (Bl. 12 der ESt-Akten; Bl. 77 der ESt-Akten; Bl. 141 der ESt-Akten; Bl. 194 der ESt-Akten) aus seiner Tätigkeit für den Universitätsrat der Universität S. Nach den Angaben in den Lohnausweisen wurden jeweils xxx CHF Schweizerische Quellensteuer einbehalten und abgeführt. Die Auszahlung der Vergütung erfolgte über den Zentralen Personaldienst S.
- 32 In den -im vorliegenden Verfahren angegriffenen- Einkommensteueränderungsbescheiden vom 7. November 2003 (für 1998), vom 7. November 2003 (für 1999), vom 7. November 2003 (für 2000) und vom 18. Mai 2004 (für 2001), die jeweils zum Gegenstand von zuvor form- und fristgerecht eingeleiteten Einspruchsverfahren wurden (Hinweis auf § 365 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung -AO-), ging das FA in Übereinstimmung mit der Auffassung der Kläger (stillschweigend) davon aus, dass der Kläger nicht als Grenzgänger mit seinen (gesamten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der deutschen Besteuerung unterliege, sondern lediglich mit seinen Einkünften als Mitglied des Universitätsrates und im übrigen als leitender Angestellter der I-AG, soweit diese Einkünfte rechnerisch auf seine Tätigkeit in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland entfallen (**1998**: xxx.xxx DM = 120 v.H. [= durchschnittlicher Umrechnungskurs] von xxx.xxx CHF [=xx.xxxCHF + xx.xxx CHF = xxx.xxx CHF x 63/235 -Bl. 10 der ESt-Akten-]; **1999**: xxx.xxx DM = 121 v.H. von xxx.xxx CHF [= xx.xxx CHF + xx.xxx CHF = xxx.xxx CHF x 60/240]; **2000**: xxx.xxx DM = 123 v.H. von xxx.xxx CHF [= xx.xxx CHF + xxx.xxx CHF = xxx.xxx CHF x 97/240]; **2001**: xxx.xxx DM = 128 v.H. von xx.xxx CHF [= xx.xxx CHF + xx.xxx CHF = xxx.xxx CHF x 31/80]).
- 33 Im Übrigen setzte das FA bei der Berechnung des Steuersatzes Vergütungen des Klägers an (**1998** : xxx.xxx DM = 120 v.H. von xxx.xxx CHF = xxx.xxx CHF + xx.xxx CHF ./ . xxx.xxx CHF; **1999**: xxx.xxx DM, **2000**: xxx.xxx DM, **2001**: xxx.xxx DM, s. jeweils Erläuterungen der Bescheide).
- 34 Schließlich rechnete das FA die Schweizerische Quellensteuer bezüglich der in der Bundesrepublik Deutschland und der in Drittstaaten ausgeübten Tätigkeit des Klägers auf die Einkommensteuer an (**1998**: xx.xxx DM [Bl. 10 der ESt-Akten] = xx.xxx CHF = xx.xxx CHF [Schweizerische Quellensteuer lt. Quellensteuerabrechnung vom 11. August 1999 des Finanzdepartementes des Kantons S -Bl. 14 der ESt-Akten-] x 63/235; **1999** : xx.xxx DM [Bl. 74 und 78 der ESt-Akten]; **2000**: xx.xxx DM [Bl. 136 und 138 der ESt-Akten]; **2001** : (wohl: s. Bl. 251-253 der ESt-Akten) xx.xxx DM [Bl. 192 und 195 der ESt-Akten]).
- 35 Des Weiteren berücksichtigte das FA die geltend gemachten Sonderausgaben nur mit ihrem rechnerisch auf die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte entfallenden Anteil (**1998**: xx.xxx DM [Berechnung lt. Bl. 10 der ESt-Akten] = 120 v.H. von xx.xxx DM = xx.xxxDM x 63/235; **1999**: xx.xxx DM (Bl. 74 der ESt-Akten); **2000**: xx.xxx DM [Bl. 136 der ESt-Akten]; **2001**: xxx DM [Bl. 192 der ESt-Akten]). Im übrigen wurde die -von der Vergütung für den Universitätsrat einbehaltene- Schweizerische Quellensteuer von xxx CHF als „Schweizerische Abzugssteuer“ in den -den angegriffenen Einkommensteueränderungsbescheiden beigefügten- Anrechnungsverfügungen berücksichtigt (**1998**: x.xxx DM; **1999**: x.xxx DM; **2000**: x.xxx DM; **2001**: x.xxx DM).
- 36 Die Einspruchsverfahren ruhten einvernehmlich zwischen den Beteiligten. Im Schreiben vom 16. August 2004 teilte das FA den Klägern mit, dass der BFH mit Urteil vom 22. Oktober 2003 I R 53/02 (BStBl II 2004, 704 - Binnenschiffer-) entschieden habe, dass der Unternehmensstaat nur insoweit Tätigkeitsstaat im Sinne des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz 1971/1992 sei, als die Arbeit in dessen Hoheitsgebiet ausgeübt werde. Der BFH habe sich dabei ausdrücklich von seinem Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98 (BFH/NV 1999, 1317) im Verfahren wegen Aussetzung der Vollziehung distanziert. Das (damals noch)

anhängige Revisionsverfahren zu dem Aktenzeichen I R 18/04 (Vorentscheidung: Urteil des FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart vom 10. Dezember 2003 12 K 171/01, EFG 2004, 870 zur Besteuerung leitender Angestellter nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992 -vgl. die Entscheidung des BFH im Revisionsverfahren: Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 18/04, BFH/NV 2007, 875) rechtfertige kein weiteres Ruhen des Verfahrens, weil das FG seine Entscheidung in Unkenntnis des BFH-Urteils in BStBl II 2004, 704 getroffen habe.

37 Hieran anschließend wies das FA mit Rechtsbehelfsentscheidung vom 7. Dezember 2004 den Einspruch als unbegründet zurück. Auf die in diesem Zusammenhang dargelegten Erwägungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen.

38 Mit ihrer form- und fristgerecht erhobenen Klage machen die Kläger weiterhin geltend, dass der Kläger mit seinen Einkünften aus seiner Tätigkeit für die I-AG und für den Universitätsrat der Universität S insgesamt nicht der deutschen Besteuerung unterliege. Wegen des Vorbringens der Kläger wird auf deren Schriftsätze vom 21. März 2005 und vom 4. Januar 2006 Bezug genommen. Hinsichtlich des Vortrags der Kläger zur Stellung des Klägers als leitender Angestellter verweist der Senat auf die Stellungnahmen vom 11. Juni 2007 und vom 14. März 2008 (Bl. 202 ff der FG-Akten), bzw. zur Stellung des Klägers als Mitglied des Universitätsrates der Universität S auf das Schreiben der Kläger vom 15. August 2007 (Bl. 185 ff der FG-Akten); im übrigen zur Berücksichtigung von Samstagen, Sonntagen und Feiertagen auf die Ausführungen im Schriftsatz vom 15. August 2007 zu 5. (Bl. 185 und 188 der FG-Akten).

39	Die Kläger beantragen:
	1. den Einkommensteueränderungsbescheid für 1998 vom 7. November 2003,
	2. den Einkommensteueränderungsbescheid für 1999 vom 7. November 2003,
	3. den Einkommensteueränderungsbescheid für 2000 vom 7. November 2003 und
	4. den Einkommensteueränderungsbescheid für 2001 vom 18. Mai 2004
	und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2004 in der Weise zu ändern, dass
	1. die Einkommensteuer für 1998 auf 0 DM,
	2. die Einkommensteuer für 1999 auf 864 DM,
	3. die Einkommensteuer für 2000 auf 44.385 DM und
	4. die Einkommensteuer für 2001 auf 71.955 DM
	festgesetzt wird.

40 Das FA beantragt: die Klage abzuweisen.

41 Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer für die Streitjahre beruht auf einem übereinstimmenden Vorschlag der Beteiligten (Hinweis auf die Schriftsätze des FA vom 5. Juni 2007 [Bl. 96-116 der FG-Akten] und der Kläger vom 11. Juni 2007 [Bl. 119 und 120 der FG-Akten]). Dabei wurden die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit für die I-AG und für den Universitätsrat der Universität S unter Progressionsvorbehalt steuerfrei behandelt, die Anrechnung der Schweizerischen Quellensteuer nach § 34c der in den Streitjahren jeweils geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes -EStG- nicht durchgeführt.

42 Zur Begründung verweist das FA auf seine Ausführungen im Schriftsatz vom 5. April 2005 (Bl. 42 ff der FG-Akten) und auf die Stellungnahmen des BMF vom 6. Juli 2007 3 - S 1301 /3 (Bl. 138 ff der FG-Akten) zum BFH-Urteil vom 26. Oktober 2006 I R 81/04 (zur amtlichen Veröffentlichung im BStBl II vorgesehen, BFH/NV 2007, 593, BFHE 215, 237) und des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 23. Juli 2007 3-S 1301 Schweiz/3 (Bl. 170 ff der FG-Akten).

- 43 Mit Senatsbeschluss vom 25. Juni 2007 3 K 110/07 wurde der Rechtsstreit auf den Einzelrichter übertragen.
- 44 Am 9. Juli 2007 fand vor dem Einzelrichter ein Termin zur mündlichen Verhandlung statt. Der Termin wurde nach seinem Beginn aufgehoben (u.a. deshalb, weil die zuvor seit längerem angekündigte Stellungnahme des BMF erst im Termin zur mündlichen Verhandlung dem Einzelrichter übergeben wurde). Auf die hierüber den Beteiligten bekanntgegebene Niederschrift wird Bezug genommen (Bl. 167a-c der FG-Akten).
- 45 Mit Beschluss des Einzelrichters vom 4. Juni 2008 3 K 110/07 wurde der Rechtsstreit auf den 3. (Voll-)Senat zurückübertragen.
- 46 Dem Senat lagen folgende Akten vor:
- 47 1 Band Einkommensteuerakten Bd. VI Steuernummer: xxx/xxx
- 48 1 Band Rechtsbehelfsakten Bd. I Steuernummer: xxx/xxx

Entscheidungsgründe

- 49 Die Klage ist zum überwiegenden Teil (hinsichtlich der Streitjahre 1998-2000-siehe nachfolgend zu I.-) unbegründet, zum geringeren Teil begründet (hinsichtlich des Streitjahres 2001 -siehe nachfolgend zu II.-).
- 50 I. Die angegriffenen Verwaltungsakte vom 7. November 2003 (für 1998-2000) sind insoweit rechtmäßig, als das FA in ihnen die Einkommensteuer nicht niedriger festgesetzt hat: Denn der Kläger unterliegt für diese Streitjahre als Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für die I-AG der Besteuerung im Inland.
- 51 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 1971/1992 (und demzufolge auch ohne Beachtung der Bestimmung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992 zu den leitenden Angestellten [vgl. hierzu: BMF-Schreiben vom 7. Juli 1997 IV C 6 - S 1301 -37/97, BStBl I 1997, 713, zu 2.; vom 30. September 2008 IV B 2 - S 1301 - CHE/0710015, Deutsches Steuerrecht -DStR- 2008, 2018 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 1971/1992 zu besteuern, in dem der Grenzgänger ansässig ist. Entsprechend dem Grundsatz: *lex 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 1971/1992 zur Besteuerung der Grenzgänger in deren Ansässigkeitsstaat die generellere Regelung des Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1992 über die Besteuerung der übrigen Arbeitnehmer mit deren Einkünften aus nichtselbständiger 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 80/84, BFH/NV 1996, 200, zu II. 4.).
- 52 2. Gemäß Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 ist Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992 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 1971/1992-) und von dort regelmäßig zurückkehrt (Hinweis in diesem Zusammenhang auf das BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683, zu Tz. 10).

- 53 a) Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 ist, wer als Arbeitnehmer regelmäßig die Grenze zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz in beide Richtungen überquert (BFH-Urteil vom 21. August 1996 I R 80/96, BStBl II 1997, 31, zur [insoweit noch heute maßgeblichen] Rechtslage vor 1. Januar 1994 im Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971; Hinweis auf das Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 2565/08, nicht rechtskräftig -BFH-Az.: I R 68/08-, juris zu 1.; Züger in: Die abkommensrechtlichen Grenzgängerbestimmungen in: Gassner/Lang/ Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerung, X 22, 2003, zu II. 4. Abs. 3, jeweils mit weiteren Nachweisen).
- 54 b) Insoweit erfüllt der Kläger die Voraussetzungen für die Annahme, er sei in den Streitjahren 1998-2000 Grenzgänger im Sinne von Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 gewesen. Der Kläger hat in ausreichendem Maße im genannten Zeitraum (und dies bezogen auf jeden einzelnen Veranlagungszeitraum) die Grenze zur Schweiz in beide Richtungen überquert.
- 55 Der erkennende Senat geht mit der Finanzverwaltung davon aus, dass der Kläger an (geschätzten) 240 Arbeitstagen (Hinweis auf die Verwaltungsanweisung zu Fach 2 Teil 2 Nummer 8 des Grenzgängerhandbuches in Verbindung mit Nr. II. 2. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 [BGBl II 1993, 1889, BStBl I 1993, 289]) -Änderungsprotokoll- seinen Arbeitsort in der Schweiz aufzusuchen hatte. Geht man zugunsten des Klägers davon aus, dass er in den Streitjahren 1998-2000 an den vom FA ermittelten (steuerpflichtigen) Arbeitstagen (s. die Aufstellungen S. 6-10 des Tatbestandes), die er auf Geschäftsreisen verbracht hat, nicht die Grenze zur Schweiz überquert hat, verbleiben für das Streitjahr 1998 gleichwohl noch 179 Arbeitstage, für 1999 180 Arbeitstage und für das Streitjahr 2000 143 Arbeitstage, an denen der Kläger über die Grenze gependelt ist. Er hat damit nicht nur gelegentlich, wenn auch nicht täglich, was auch nicht erforderlich ist, die Grenze zur Schweiz überschritten (vgl. hierzu die Erklärung der Fachabteilung des österreichischen Bundesministeriums der Finanzen -öBMF- vom 3. Dezember 1993, Abs. 1, Steuer und Wirtschaft International -SWI- 1994, 5). Mithin ist von einem regelmäßigen Pendeln über die Grenze zur Schweiz auszugehen. **Eine** notwendige Voraussetzung für die Grenzgängereigenschaft des Klägers ist damit gegeben.
- 56 3. Die Grenzgängereigenschaft des Klägers ist für die Streitjahre 1998-2000 auch nicht unter Berücksichtigung der Bestimmung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 entfallen.
- 57 Kehrt ein in der Bundesrepublik Deutschland ansässiger Arbeitnehmer, der in der Schweiz seinen Arbeitsort hat (bzw. dort seine Arbeit ausübt), nicht jeweils nach Arbeitsende an seinen Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn der Arbeitnehmer bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen (aufgrund seiner Arbeitsausübung) nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 in Verbindung mit Nr. II. 2. und 3. des Änderungsprotokolls).
- 58 a) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 5. Juni 2008 3 K 121/07 (nicht rechtskräftig BFH-Az.: I R 65/08, juris) entschieden, dass eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten bei der Berechnung der für die Grenzgängereigenschaft „schädlichen“ (Nr. II. 3. des Änderungsprotokolls) Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 nicht zu berücksichtigen sind (anderer Auffassung: die Finanzverwaltung und die Eidgenössische Steuerverwaltung [ESTV] in der generellen Verständigungsvereinbarung vom 19. September 1994, s. das gleichlautende BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683 zu Tz. 14 Satz 2; s. auch das Einführungsschreiben der ESTV, Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerung zu Art. 15a BRD vom 6. September 1994, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Band 1, A. 3.3.10). Der erkennende Senat hält an dieser Auffassung fest.
- 59 b) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 5. Juni 2008 3 K 121/07 (juris, zu 6.) offen gelassen, ob er der Auffassung der Finanzverwaltung folgen könnte, nach der -im Anschluss an die Anweisung im BMF-

Schreiben in BStBl I 1994, 683 zu Tz. 14 Satz 2, wonach eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten stets zu den Nichtrückkehrtagen zählen- bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten „auch die Rückreiseta-ge als Nichtrückkehrtage“ anzusehen seien (Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches). Der Senat folgt (auch) dieser Rechtsauffassung der Finanzverwaltung insoweit nicht, als auch die Tage als Nichtrückkehrtage beurteilt werden, an denen der Arbeitnehmer nach einer mehrtägigen Geschäftsreise (tatsächlich) an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (vgl. in diesem Zusammenhang: BFH-Beschluss vom 25. November 2002 I B 136/02, BStBl I 2005, 372, BMF-Schreiben vom 3. April 2006 IV B 6 S 1301 FRA 26/06, BStBl I 2006, 304 zu Tz. B. 6.: Kessler/Sinz/Achilles-Pujol, DBA-Kommentar Deutschland/Frankreich, 2007, Art. 13 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu B. V., mit weiteren Nachweisen). Er verweist zunächst auf seine Ausführungen im Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 121/07 (juris). Ergänzend verweist er auf die folgenden Erwägungen:

- 60 aa) Die Auffassung der Finanzverwaltung in der Anweisung zu Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches widerspricht dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992, der bei der Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens im Vordergrund steht (Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Aufl., 2008. Einf. Rn. 106 ff), bzw. dem eine besondere Bedeutung bei der Auslegung zukommt (BFH-Urteil vom 23. Februar 2005 I R 34/04, BFH/NV 2005, 1241; Hinweis auf Art. 31 Abs. 1 des Wiener Abkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge, BGBl II 1995, 926 ff [939 und 940] -WÜRV-). Die Annahme eines Nichtrückkehrtages setzt nach dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 u.a. voraus, dass die „Person nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt“. Der Tag, an dem die Person (der Arbeitnehmer) nach einer mehrtägigen Geschäftsreise in Drittstaaten zurückkehrt, ist (wie auch bei einer Rückkehr nach Arbeitsende am Arbeitsort in der Schweiz oder von einer anderen Geschäftsreise) in Übereinstimmung mit dem entsprechenden Wortsinn ein Rückkehrtag und kein Nichtrückkehrtag. Woher die Rückkehr erfolgt ist, spielt ersichtlich keine Rolle.
- 61 In Wirklichkeit handelt es sich bei der Anweisung der Finanzverwaltung zu Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches, nach der ein Rückkehrtag von einer mehrtägigen Geschäftsreise in Drittstaaten ein Nichtrückkehrtag sei, um eine Fiktion, also um etwas, was nur in der Vorstellung der Finanzverwaltung (und wohl auch der ESTV) existiert (vgl. Duden, Das Große Wörterbuch der deutschen Sprache in 10 Bänden, 1999, Stichwort: Fiktion; Tipke/Kruse, a.a.O., § 42 AO Tz. 11). Es wird ein Sachverhalt (im Sinne einer Nichtrückkehr) unterstellt, und ein für den Grenzgängerstatus schädlicher Nichtrückkehrtag im Sinne der Bestimmung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 angenommen, obwohl ein anderer Sachverhalt (nämlich eine Rückkehr) vorliegt (vgl. in diesem Zusammenhang: Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Rn. 2927). Es wird von der Finanzverwaltung (und wohl auch der ESTV) ein für die Grenzgängereigenschaft schädliches Tatbestandsmerkmal im Sinne einer Nichtrückkehr fingiert (d.h. als vorhanden unterstellt), obgleich die Finanzverwaltung (und die ESTV) weiß oder sich wenigstens darüber im Klaren sein müsste, dass dem in der Tat nicht so ist. Die Fiktion verdeckt die maßgeblichen Gründe, sie ist eine nicht ernst gemeinte Scheinbegründung (Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., 1983, S. 143), wobei über die wirklichen Gründe für ihre Annahme nur spekuliert werden kann. Diese Fiktion (Unterstellung) der Finanzverwaltung ist (anders als z.B. die gesetzlich angeordnete Fiktion zum Arbeitsort eines leitenden Angestellten in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992; BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 593, BFHE 215, 237 zu II. 2. b cc) nicht zulässig und damit rechtswidrig (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 1/97, BStBl II 1999, 778, zu C. II. 1. b; vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BStBl II 1988, 348, zu C. I. 3. c). Eine entsprechende gesetzliche Vorschrift gibt es jedoch nicht.
- 62 bb) Im übrigen ist die Anweisung zu Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches mit der Gleichstellung eines Rückkehrtages als Nichtrückkehrtag auch nicht in Anwendung der Grundsätze zur „typisierenden Betrachtungsweise“ zu rechtfertigen (vgl. hierzu allgemein: Lange in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 96 FGO Tz. 124 ff). Zwar sind grundsätzlich auch (typisierende) Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsfeststellung

zulässig, um die tatsächliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zu erleichtern (z.B. eines für die Grenzgängereigenschaft schädlichen Nichtrückkehrtages; Lange in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 96 FGO Tz. 126., mit weiteren Nachweisen). Die Grenzen einer rechtlich zulässigen typisierenden Betrachtungsweise sind jedoch überschritten, wenn anstelle eines realen Sachverhalts (im Sinne einer tatsächlich erfolgten Rückkehr) ein lediglich erdachter Sachverhalt (im Sinne einer Nichtrückkehr) angenommen wird (Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, a.a.O., Rn. 2924). Der Typisierung muss, damit der Realität in ausreichendem Maße Rechnung getragen wird, der typische Fall zugrunde gelegt werden (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts -BVerfG- vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, BFH/NV 2006, Beilage 4, 481, zu C. I. 3. c der Gründe; BFH-Urteil vom 23. August 2007 VI R 74/04, BStBl II 2007, 948 zu II. 2. c bb [1], jeweils mit weiteren Nachweisen). Dies ist jedoch nicht gegeben, wenn die Finanzverwaltung den „typischen Fall“, den Tag der Rückkehr eines Arbeitnehmers im Ansässigkeitsstaat als einen Fall einer Nichtrückkehr beurteilt.

- 63 cc) Schließlich widerspricht die Auffassung der Finanzverwaltung dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes -GG-. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts -BVerfG- verbietet der Gleichheitssatz die Willkür, d.h. vergleichbare Sachverhalte dürfen nicht ohne sachlich vertretbaren Grund verschieden behandelt werden (Leibholz/Rinck, Grundgesetz, Rechtsprechung des BVerfG, Kommentar, Art. 3, Rz. 95, mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung des BVerfG; vgl. insbesondere: BVerfG-Beschluss vom 4. Dezember 2002 2 BvR 1735/00, BStBl II 2003, 534, zu C. I. 1. b, zum Grundsatz der Folgerichtigkeit; vgl. im übrigen: BVerfG-Beschluss vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34, zu B. I. 1. a.E.).
- 64 Für die Regelung im Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches ist ein vernünftiger, einleuchtender, in der Natur der Sache liegender Grund nicht ersichtlich. Jedenfalls kann der erkennende Senat keinen sachlichen Grund dafür finden, warum (z.B.) der Tag der Ankunft am Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers von einer Geschäftsreise in einen Drittstaat (z.B. nach Straßburg, Barcelona, Singapur, X 49 usw.) im Gegensatz zum realen Geschehen ein Nichtrückkehrtag sein soll (so jedoch die vorgenannte Anweisung), während der Tag der Ankunft am Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers von einer Geschäftsreise in die Schweiz (z.B. nach Bad Scuol, Lugano, Genf, Santa Maria Val Müstair usw.) oder in die Bundesrepublik Deutschland (z.B. nach X 14, Frankfurt, Bremen, X 6 -Hinweis jedoch auf das Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 142/07, nicht rechtskräftig, BFH-Az.: I R 66/08, juris) in Übereinstimmung mit dem tatsächlichen Geschehensablauf ein Rückkehrtag ist (BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683, zu Tz. 14 Satz 1; Mitteilung der ESTV vom 26. Januar 2004, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., Band 6, B 15 a.2 zu Nr. 21). Die Entscheidung, an welchem Tag der Arbeitnehmer tatsächlich im Wohnsitzstaat angekommen bzw. an den Wohnsitz zurückgekehrt ist, ist ohne jeglichen vernünftigen Zweifel unabhängig davon zu treffen, wo er sich zuvor aufgehalten hat.
- 65 dd) Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze sind folgende Tage, an denen der Kläger nach mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten an seinem Wohnsitz in X zurückgekehrt ist, nicht als für den Grenzgängerstatus (s. Denkschrift zum [Änderungs-] Protokoll, Bundestags-Drucksache 12/5195, S. 9 zu B.) schädliche (s. Nr. II des Änderungsprotokolls) Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen:
- 66 **Für 1998:** der 28. Januar, 22. Februar (ein Sonntag), 5. März, 9. April, 11. und 26. Juni, 23. Juli, 4. und 16. September, 21. und 24. Oktober, 6. und 25. November und 7. Dezember (insgesamt: ./ 14 Nichtrückkehrtage).
- 67 **Für 1999:** der 13. Februar (ein Sonntag), 17. Februar, 24. März, 27. Mai, 5. und 28. Juni, 21. Juli, 10. August, 16. Oktober (ein Samstag), 26. und 29. Oktober und der 2. Dezember (insgesamt: ./ 12 Nichtrückkehrtage).
- 68 **Für 2000:** der 27. Januar, 6. Februar (ein Samstag), 17. Februar, 20. März, 4. April, 26. Mai, 25. Juni (ein Sonntag), 16. August, 9. September (ein Samstag), 16. September (ein Samstag) und 26. September (insgesamt: ./ 11 Nichtrückkehrtage).

- 69 c) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 5. Juni 2008 3 K 142/07 (nicht rechtskräftig, BFH-Az.: I R 66/08, juris; ebenso in den Senatsurteilen vom 28. August 2008 3 K 3005/08, 3 K 122/07, 3 K 199/07, jeweils nicht rechtskräftig) entschieden, dass Arbeitstage in der Bundesrepublik Deutschland eines im Inland ansässigen Arbeitnehmers einer Schweizerischen Kapitalgesellschaft nicht als für den Grenzgängerstatus schädliche Nichtrückkehrtage anzusetzen sind. Hieran hält er fest.
- 70 Danach sind folgende Arbeitstage des Klägers in der Bundesrepublik Deutschland nicht als Nichtrückkehrtage zu beurteilen:
- 71 **Für 1998:** der 12. März, 23., 24. und 25. September (Hinweis auf die Angaben des Klägers im Schriftsatz vom 18. Juli 2007, Bl. 279 und 280 der FG-Akten), und der 1. Oktober (insgesamt: ./ 5 Nichtrückkehrtage).
- 72 **Für 1999:** der 18. und 19. April, der 2. Mai (ein Sonntag) und der 3. Mai, 22. Juni, der 5., 6., 7. und 8. Juli, der 30. September und 1. Oktober (insgesamt: ./ 11 Nichtrückkehrtage).
- 73 **Für 2000:** der 1., 2., 3., und 4. März (ein Samstag), der 12. März (Hinweis auf die Angaben des Klägers im Schriftsatz vom 18. Juli 2008, Bl. 279 und 280 der FG-Akten), der 31. März (s. die vorgenannten Angaben des Klägers), 2., 3. und 4. Mai, der 10., 11., 12. und 13. Mai (ein Samstag), der 10., 11. und 12. Juli (insgesamt: ./ 16 Nichtrückkehrtage).
- 74 d) Das FA ist bei der Berechnung der -für den Grenzgängerstatus des Klägers- schädlichen Nichtrückkehrtage (s. die Aufstellungen für die Streitjahr 1998-2000 lt. S. 8-12 des Tatbestandes) stillschweigend davon ausgegangen, dass die vom Kläger auf Geschäftsreisen verbrachten Wochenend- und Feiertage grundsätzlich als Arbeitstage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 in Verbindung mit Nr. II 2. des Änderungsprotokolls zu beurteilen sind, weil dessen Arbeitgeber (die I-AG) die Reisekosten getragen hat. Dem folgt der erkennende Senat nicht, wobei er allerdings offen lässt, ob und inwieweit Samstage und Sonntage bzw. Feiertage als Hin- und Abreisetage bei der Berechnung der (schädlichen) Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen sind (vgl. hierzu: Kessler/Sinz/Achilles-Pujol, DBA-Frankreich, a.a.O., Art. 13 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, zu B. V. Abs. 3, mit umfangreichen Nachweisen; BMF-Schreiben vom 3. April 2006 IV B 6 -S 1301 FRA- 26/06, BStBl I 2006, 304, zu B. 6.).
- 75 Nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn der Arbeitnehmer an mehr als 60 **Arbeitstagen** aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Nach der Nr. II. 2. des Änderungsprotokolls sind Arbeitstage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 die in dem Arbeitsvertrag vereinbarten Arbeitstage (BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683, zu Tz. 11). Ausgehend von den maßgeblichen Schweizerischen (Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1992) arbeitsrechtlichen Grundsätzen sind die Wochenend- und Feiertage keine vereinbarten Arbeitstage (siehe nachfolgend zu aa), an diesen wurde auch tatsächlich keine Arbeitsleistung erbracht (siehe nachfolgend zu bb) und demzufolge können diese Tage auch in abkommensrechtlicher Hinsicht keine für den Grenzgängerstatus schädliche Nichtrückkehrtage sein (siehe nachfolgend zu cc)
- 76 aa) Der Kläger stand als Direktor im Sinne von Art. 718 Abs. 2 OR (vgl. hierzu nachfolgend zu II. 2.) nach der maßgeblichen Schweizerischen Rechtslage (Hinweis auf S. 2 der Vereinbarung vom 12. Dezember 1980; im übrigen Hinweis auf Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1992) und damit tendenziell (Urteile des Bundesgerichts vom 10. Dezember 2001 4C 234/2001, Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts -BGE- 128 III S. 130 ff; vom 9. Januar 2004 4C 258/2003, BGE 130 III S. 214 ff) als Arbeitnehmer mit der I-AG als Arbeitgeber in einem Arbeitsverhältnis (Vischer in: Schweizerisches Privatrecht, von Büren/Girsberger/Kramer/Sutter-Somm/Tercher/ Wiegand [Hrsg.], Siebenter Band Obligationenrecht -Besonderer Teil- Vierter Teilband, Der Arbeitsvertrag, 3.Aufl., 2005, -im folgenden: Vischer, Der Arbeitsvertrag- § 9 I. 3). In seinem Arbeitsvertrag war keine (ausdrückliche) Regelung zur Arbeit an Wochenend- und Feiertagen [vgl. zu den Feiertagen am Sitz der I-AG im Kanton S: Feiertage in der Schweiz, zu: http://de.wikipedia.org/wiki/Feiertage_in_der_Schweiz] vereinbart worden.

- 77 Hinsichtlich der Verpflichtung zur Arbeitsleistung ist zu berücksichtigen, dass der Kläger die Stellung eines leitenden Angestellten nach dem Schweizerischen Arbeitsrecht bei der I-AG innehatte: Denn er besaß die Entscheidungsbefugnis bei der I-AG, und er konnte nachhaltig das Leben und die Strukturen des Unternehmens beeinflussen (Vischer, Der Arbeitsvertrag, a.a.O., § 9 I. 1.; vgl. hierzu auch nachfolgend zu II.). Er hatte als Direktor gemäß Art. 718 Abs. 2 OR (siehe nachfolgend zu II.) eine Organfunktion bei seinem Arbeitgeber (der I-AG). Deshalb lag ein schuldrechtliches Doppelverhältnis vor. Die rechtlichen Konsequenzen aus der Organstellung als Direktor bestimmen sich nach dem Schweizerischen Gesellschaftsrecht (Art. 718 ff), die arbeitsrechtlichen als leitender Angestellter nach dem Arbeitsvertragsrecht (BSK OR I-Portmann, a.a.O., Art. 319 Rn. 43). Als leitender Angestellter waren für den Kläger grundsätzlich Samstage, Sonntage und Feiertage (arbeits-)freie Tage (vgl. hierzu: BSK OR I-Portmann, a.a.O., Art. 329 Rn. 1 ff), jedoch war er als leitender Angestellter verpflichtet, im Rahmen der erhöhten Treuepflicht, Überstunden bzw. mehr als das übliche Pensum zu leisten (und zwar -wie auch vorliegenden Fall- ohne zusätzliche Entschädigung; vgl. hierzu: Urteil des Bundesgerichts vom 23. Juni 1972, Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts -BGE- 98 Ib 344; Entscheid des Bundesgerichts vom 16. März 2000 i.S. E .c. X SA [4C.424/1999], BGE 126 III Nr. 60 S.337; Vischer, Der Arbeitsvertrag, a.a.O., § 9 I. 3. [S. 61] und § 15 IV. 3. [S. 165].; BSK OR I-Portmann, a.a.O., Art. 321c Rn. 10; vgl. auch zur Wochenarbeitszeit mit Bandbreite: BSK OR I-Portmann, a.a.O., Art. 321 Rn. 12).
- 78 bb) Ausgehend von diesen Schweizerischen arbeitsrechtlichen Grundsätzen geht der erkennende Senat davon aus, dass der Kläger an den Wochenend- und Feiertagen, an denen er sich nicht auf der An- oder Abreise befand, grundsätzlich (arbeits-)freie Tage hatte. Abweichend von diesem Regelfall hat der Kläger keine (substantiierten und detaillierten) Angaben zu an solchen Tagen geleisteten Überstunden gemacht, zu denen er grundsätzlich als leitender Angestellter ohne zusätzliches Entgelt und/oder Freizeitausgleich verpflichtet war. Der erkennende Senat geht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-) deshalb davon aus, dass der Kläger an den hier in Rede stehenden Tagen tatsächlich nicht gearbeitet hat. In Übereinstimmung hiermit haben die Beteiligten einvernehmlich bei der Berechnung der nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992 steuerpflichtigen Arbeitstage die hier in Rede stehenden Wochenend- und Feiertage als **arbeitsfreie** Tage behandelt (vgl. hierzu: Verfügung der OFD Köln vom 6. Januar 1987 S 1301 173 St 112, Finanz-Rundschau -FR- 1987, 143; BMF-Schreiben vom 14. September 2006 IV B 6 S 1301 367/06, BStBl I 2006, 532 zu Tz. 105).
- 79 cc) Diese Wochenend- und Feiertage, an denen der Kläger (auch) tatsächlich nicht gearbeitet hat, sind keine Arbeitstage im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 in Verbindung mit Nr. II 2. des Änderungsprotokolls, sodass sie bei der Berechnung der für den Grenzgängerstatus schädlichen Tagen nicht berücksichtigt werden können (gl. Auffassung wohl: BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683 zu Tz. 11; BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 304, zu B. 4. zur Grenzgängerregelung nach Art. 13 Abs. 5 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Gewerbesteuern und Grundsteuern [DBA-Frankreich]); vgl. zur ggf. hiervon abweichenden Zielsetzung des Gesetzgebers beim Inkrafttreten des Änderungsprotokolls im Sinne von [maßgeblichen] **vereinbarten** Arbeitstagen an Stelle von **tatsächlich geleisteten** Arbeitstagen: Hundt, Florenz, Der Betrieb -DB- 1995, 171 zu III. 2. Abs. 3; BFH-Urteile vom 29. Januar 1986 I R 109/85, BStBl II 1986, 442; I R 22/85, BStBl II 1986, 479, zu II. 3., jeweils zur Aufteilung des Arbeitslohns in einen steuerpflichtigen und steuerfreien Teil; gl.A. [wohl] zu Arbeitstagen im Sinne der Nr. II. 2. des Änderungsprotokolls: BFH-Urteile vom 21. August 1996 I R 80/95, BStBl II 1997, 134 zu II. 4. Buchstabe a.; 26. Juli 1995 I R 80/94, BFH/NV 1996, 200 zu II. 3.).
- 80 aaa) Der Auffassung der Kläger, die Wochenend- und Feiertage seien (schon) deshalb als Arbeitstage im Sinne der Nr. II. 2. des Änderungsprotokolls bei der Berechnung der für den Grenzgängerstatus des Klägers schädlichen Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen, weil dessen Arbeitgeber die Reisekosten für die Geschäftsreisen getragen hat, folgt der erkennende Senat nicht. Er folgt demzufolge auch nicht einer in

diesem Sinne zwischen der Finanzverwaltung und der ESTV abgeschlossenen generellen Vereinbarung (BMF-Schreiben vom 7. Juli 1997 IV C S 1301 Schz - 3/97; BStBl I 1997, 723, zu 1.a; Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., Band 6, zu B 15 a.2), wobei nach Auffassung der baden-württembergischen Finanzverwaltung die Reisekostenübernahme „inkl. Verpflegungsmehraufwendungen“ zu erfolgen hat (Fach 2 Teil 2 Nummer 8 [Seite 2 zu: Beispiel] des Grenzgängerhandbuches). Der erkennende Senat versteht die Anweisungen im BStBl I 1997, 723 zu Tz. 1 Buchstabe a in dem Sinne, dass bei einer mehrtätigen Geschäftsreise die Wochenend- und Feiertage bei Reisekostenübernahme durch den Arbeitgeber deshalb (im Sinne von: ohne weitere Überprüfung) als Nichtrückkehrtage angesehen werden, weil in diesem Fall davon ausgegangen werden könne, dass der Arbeitnehmer wegen der Reisekostenübernahme auch tatsächlich gearbeitet hat (in Erfüllung seiner Verpflichtung, als leitender Angestellter im Sinne des Schweizerischen Arbeitsrechts, mehr als das übliche Pensum zu leisten und zwar ohne Freizeitausgleich und/oder zusätzliches Entgelt [Vischer, Der Arbeitsvertrag, a.a.O., § 9 I. 3.]). In diesem Sinne wird -wie der erkennende Senat in jahrelanger Bearbeitung solcher Sachverhalte festgestellt hat- die Anweisung von den Finanzbehörden und den Steuerpflichtigen ausgelegt und der Besteuerung zugrunde gelegt.

- 81 bbb) Diese Annahme der Finanzverwaltung ist geradewegs eine Unterstellung (Fiktion; nach Brandis in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15a DBA-Schweiz Rz. 47: ein Indiz). Es wird ein Sachverhalt unterstellt (Arbeitsleistung an Wochenend- und Feiertagen) und infolgedessen ein Arbeitstag im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 in Verbindung mit Nr. II . 2. des Änderungsprotokolls angenommen, obwohl die Finanzverwaltung weiß oder sich doch wenigstens darüber im Klaren sein müsste, dass keine tragfähigen Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass an diesen Tagen Arbeit geleistet wurde (vgl. in diesem Zusammenhang: Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Rn. 2929). Die Kostenübernahme für Wochenend- und Feiertage in Zusammenhang mit Geschäftsreisen hat nichts damit zu tun, dass die Arbeitnehmer an Wochenend- und Feiertagen tatsächlich arbeiten (müssen), sondern sie hat ihre (im Sinne von: alleinige) Ursache darin, dass die Kosten für die Ab- und Hinreise zum Tätigkeitsort erheblich höher sind als die Kosten für das Verbleiben am ausländischen Tätigkeitsort. Dabei berücksichtigt der erkennende Senat seine in jahrelanger Bearbeitung von Grenzgängerfällen gewonnenen Erkenntnisse. Wochenend- und Feiertage als Arbeitstage werden in weit überwiegendem Umfang in Zusammenhang mit Geschäftsreisen in (außereuropäische) Länder geltend gemacht (in der ungefähren Reihenfolge ihrer Häufigkeit: bei Geschäftsreisen in die USA/Kanada, nach Japan bzw. in die Volksrepublik China/Ostasien, nach Singapur und Australien). Gerade für die Hin- und Abreise zu diesen weit entfernten Tätigkeitsstaaten fallen erhebliche (Flug-)Kosten an. Die Arbeitgeber übernehmen daher die Kosten für das Verbleiben am Tätigkeitsort, weil diese erheblich geringer sind und dies im Übrigen in Kenntnis des Umstandes, dass an den Wochenendtagen grundsätzlich keine Verpflichtung zur Arbeit besteht und auch regelmäßig nicht gearbeitet wird. Die Unterstellung, die Reisekostenübernahme in dem zuvor dargelegten Umfang sei ein Ausdruck dafür, dass der Arbeitnehmer an Wochenendtagen tatsächlich gearbeitet hat, verdeckt die maßgeblichen Gründe, die zu dieser Unterstellung geführt haben; sie setzt die Anweisung in BStBl I 1997, 723 1. Buchstabe a zu einer nicht ernst gemeinten Scheinbegründung herab (Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., 1983, S. 143). Diese Unterstellung ist anders als eine gesetzlich angeordnete Unterstellung nicht zulässig und damit rechtswidrig (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 1/97, BStBl II 1999, 778, zu C. II. 1. b; vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BStBl II 1988, 348, zu C. I. 3. c). Ein gesetzliche Vorschrift, die der Anweisung in BStBl I 1997, 723 zu 1. Buchstabe a entspricht, gibt es jedoch nicht.
- 82 ccc) Im übrigen ist die Anweisung in BStBl I 1997, 723 zu 1. Buchstabe a auch nicht nach den Grundsätzen zur „typisierenden Betrachtungsweise“ als rechtmäßig zu beurteilen (vgl. hierzu allgemein: Lange in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 96 FGO Tz. 124 ff): Denn die Grenzen einer rechtlich zulässigen Typisierung werden überschritten, wenn anstelle eines realen Sachverhalts (in Gestalt eines arbeitsfreien Wochenendtages) ein lediglich erdachter Sachverhalt (im Sinne einer Arbeitsausübung an Wochenendtagen infolge Reisekostenerstattung) unterstellt wird (Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, a.a.O., Rz. 2924). Der Typisierung muss, damit die Realität in ausreichendem Maße abgebildet wird, der typische Fall zugrunde gelegt werden (BVerfG-Beschluss vom

21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, BFH/NV 2006, Beilage 4, 481, zu C. I. 3. c der Gründe; BFH-Urteil vom 23. August 2007 VI R 74/04, BStBl II 2007, 948, zu II. 2. c bb[1], jeweils mit weiteren Nachweisen). Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn die Finanzverwaltung für den typischen Fall eines arbeitsfreien Wochenendtages einen Arbeitstag annimmt, weil für einen Wochenendtag (aus anderen Gründen) eine Reisekostenerstattung (Übernachungskostenerstattung) durch den Arbeitgeber erfolgte.

- 83 dd) Die vorstehenden Erwägungen gelten in der gleichen Weise, wenn die Finanzverwaltung mit der Anweisung im BMF-Schreiben in BStBl I 1997, 723 zu 1. Buchstabe a davon ausgegangen sein sollte, dass mit der Reisekostenübernahme durch den Arbeitgeber die Wochenend- und Feiertage als (lediglich) **vereinbarte** Arbeitstage zu gelten haben. Auch diese Schlussfolgerung ist wegen der Reisekostenübernahme (im Sinne von: Übernachtungskostenübernahme) nicht gerechtfertigt.
- 84 ee) Soweit die Kläger die Wochenend- und Feiertage bei mehrtägigen Geschäftsreisen deshalb als Arbeitstage im Sinne der Nr. II. 2. des Änderungsprotokolls beurteilt wissen wollen, weil die Rückkehr aus Zeit- und/oder Kostengründen dem Kläger nicht möglich war (Hinweis auf die Mitteilung der ESTV vom 20. September 1989, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/ Kolb, a.a.O., Band 6 B 15.4 [alter Absatz 4, Nr. 14 und 15] zu Nr. 14; ähnlich bei der Beurteilung einer Arbeitsunterbrechung: BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683, zu Tz. 12 Abs. 2; Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 15a DBA-Schweiz Rn. 19), widerspricht dies dem systematischen Aufbau und dem Sinn und Zweck der Regelung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992. Danach liegt ein für den Grenzgängerstatus schädlicher Nichtrückkehrtag (nur) vor, wenn der Arbeitnehmer an einem Arbeitstag auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Diese Bestimmung verlangt demnach **zunächst** die Feststellung, dass ein Arbeitstag im Sinne der Nr. II. 2. des Änderungsprotokolls vorliegt (vgl. hierzu: Brandis in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Schweiz Art. 15a Rn. 47). **Anschließend** und damit erst, wenn das Vorliegen eines Arbeitstags im Sinne der Nr. II. 2 des Änderungsprotokolls bejaht wurde, bedarf es der Feststellung für die Annahme eines (schädlichen) Nichtrückkehrtages, dass die Nichtrückkehr an dem nämlichen Arbeitstag durch die Arbeitsausübung veranlasst wurde; diese ist anzunehmen, wenn die Rückkehr aus beruflichen Gründen nicht möglich oder unzumutbar war (BFH-Urteil vom 15. September 2004 I R 67/03, BFH/NV 2005, 267, zu II. 4.). Aus der Unzumutbarkeit der Rückkehr allein kann demzufolge nicht auf das Vorliegen eines Arbeitstages geschlossen werden (Hinweis z.B. auf Urlaubstage, vgl. hierzu: Kempermann in: Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Kommentar, Art. 15a Rz. 33; Kamphausen/Büscher in: Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 15 OECD-MA Rn. 279).
- 85 ff) Nach diesen Rechtsgrundsätzen sind folgende Wochenend- und Feiertage (ohne Berücksichtigung von Anreise- und Abreisetage) nicht als Arbeitstage im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 in Verbindung mit Nr. II. 2. des Änderungsprotokolls und damit nicht als Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen:
- 86 **Für 1998:** der 29. und 30. August, der 31. Oktober und 1. November, der 28. und 29. November bzw. der 5. und 6. Dezember (insgesamt: ../. 8 Nichtrückkehrtage).
- 87 **Für 1999:** der 24. Januar, 15. und 16. Mai, der 22. und 23. Mai, der 26. und 27. Juni, der 31. Juli und 1. August, der 7. und 8. August (insgesamt: ../. 11 Nichtrückkehrtage).
- 88 **Für 2000:** der 22. und 23. Januar, 5. Februar, der 18. und 19. März, der 17. und 18. und 24. Juni, der 29. und 30. Juli, der 1. August (Bundesfeier), der 5. und 6. August, der 12. und 13. August und der 24. September (insgesamt: ../. 16 Nichtrückkehrtage).
- 89 e) Hiernach unterliegt der Kläger in den Streitjahren 1998-2000 als Grenzgänger mit seinen (gesamten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 der Besteuerung im Inland, weil er im Streitjahr 1998 an (höchstens) 52 Arbeitstagen (= 79 Arbeitstage [vgl. Aufstellung S. 8 des Tatbestandes] ../. 14 [Rückkehrtage bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten] ../. 5 [Arbeitstage in der

Bundesrepublik Deutschland] /. 8 [Wochenend- und Feiertage]), im Streitjahr 1999 an höchstens 51 Arbeitstagen (= 85 Nichtrückkehrtage [vgl. Aufstellung S. 10 des Tatbestandes] /. 12 Tage /. 11 Tage /. 11 Tage) und im Streitjahr 2000 an höchstens 55 Arbeitstagen (= 97 Nichtrückkehrtage [vgl. S. 11 des Tatbestandes] /. 11 Tage /. 16 Tage /. 16 Tage) und damit nicht -wie erforderlich- an jeweils mehr als 60 Arbeitstagen -wie für den Wegfall des Grenzgängerstatus erforderlich- auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992).

- 90 4. a) Der erkennende Senat weicht mit seiner Auffassung, dass Geschäftsreisen in die Bundesrepublik Deutschland (und damit in den Ansässigkeitsstaat des Klägers), bzw. dass Wochenend- und Feiertage nicht allein wegen der Reisekostenerstattung durch den Arbeitgeber bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 anzusetzen sind, von generellen Vereinbarungen zwischen der deutschen Finanzverwaltung und der ESTV ab (Hinweis auf: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., Band 6, B 15 a.2 Nr. 31; Mitteilung der EStV vom 26. Januar 2004, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., Band 6, B 15 a2. Nr. 21; Kolb in: Gocke Gosch Lang, Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, München, 2005, S. 757, 765 zu II. 2. b; BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683, zu Tzn. 13 und 14 und BMF-Schreiben in BStBl I 1997, 723 zu 1. Buchstabe a, wobei es sich bei diesem BMF-Schreiben um eine generelle Vereinbarung handelt). Hieraus ergeben sich keine Bedenken. (Generellen) 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 von 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, a.a.O., Kapitel 5 mit umfangreichen Nachweisen; Hinweis im übrigen auf Art. 31-33 WÜRV) gewonnen werden kann (vgl. insbesondere auch zur Bedeutung einer [schlichten, übereinstimmenden und hier nicht vorliegenden] tatsächlichen Übung der Vertragsparteien eines völkerrechtlichen Vertrages: BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFH/NV 2008, 869, zu II. 1. b ee; Hinweis im übrigen auf die BFH-Urteile vom 21. August 1996 I R 80/95, BStBl II 1997, 134; vom 10. Juni 1996 I R 4/96, BStBl II 1997, 15, jeweils mit weiteren Nachweisen; Hardt in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Schweiz Art. 26 Rn. 205 und 206, mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung des BFH). Hiervon kann im vorliegenden Fall nicht ausgegangen werden. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die zuvor zu 3. dargelegten Erwägungen Bezug genommen.
- 91 b) Gegen das zuvor dargelegte Ergebnis kann nicht mit Erfolg eingewandt werden, dass die vom erkennenden Senat vorgenommene Auslegung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 mit der Praxis des anderen Vertragsstaates (der Schweiz) nicht übereinstimme, und es deshalb zu Schwierigkeiten bei der Rechtsanwendung führen kann/dürfte (vgl. hierzu: Kolb in: Gocke Gosch Lang, Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, X 26, 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). Im übrigen steht es dem Kläger frei, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu beantragen (BFH-Urteil vom 31. März 2004 I R 88/03, BStBl II 2004, 936, zu II.3. b), bzw. einen Antrag auf Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen beim FA zu stellen (§§ 163, 227 AO), soweit die vorliegende Entscheidung von der durch eine generelle Vereinbarung festgelegten Praxis bzw. einer Verwaltungsanweisung der Finanzverwaltung in Baden-Württemberg abweicht (Hinweis in diesem Zusammenhang auf die Anweisung zu Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches wegen der Behandlung von Rückkehrtagen bei mehrtätigen Geschäftsreisen).
- 92 5. Ausgehend von der zuvor dargelegten Rechtsauffassung mit dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für die gesamten Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit für die I-AG ergibt sich eine erheblich höhere Einkommensteuer als diejenige, die in den angegriffenen Einkommensteueränderungsbescheiden vom 7. November 2003 (für 1998), vom 7. November 2003 (für 1999 und 2000 -s. S. 16 des Tatbestandes Abs. 1) festgesetzt wurde. Der erkennende Senat ist an (auch

unter Berücksichtigung von steuermindernden Tatsachen sich ergebenden und) hieraus folgenden höheren Steuerfestsetzungen gehindert wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren zu berücksichtigenden Verböserungsverbots (Gräber/von Groll, FGO, Kommentar, 6. Aufl., § 96 Rn. 5, mit umfangreichen Nachweisen zur höchstrichterlichen Rechtsprechung).

- 93 II. Im Streitjahr 2001 unterlag der Kläger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von der I-AG weder als Grenzgänger im Sinne des Art. 15a **DBA Schweiz** 1971/1992 der Besteuerung im Inland (siehe nachfolgend zu 1.) noch als leitender Angestellter im Sinne des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992 (siehe nachfolgend zu 2.). Der Besteuerung im Inland unterliegen -im Ergebnis in Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung des FA- jedoch die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit als Mitglied des Universitätsrats der Universität S (siehe nachfolgend zu 3.).
- 94 1. Der Kläger ist im Streitjahr 2001 (schon deshalb) nicht als Grenzgänger zu beurteilen, weil er die für den Wegfall der Grenzgängereigenschaft erforderlichen schädlichen Nichtrückkehrtage überschritten hat (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992).
- 95 a) Kehrt ein in der Bundesrepublik Deutschland ansässiger und in der Schweiz arbeitender Arbeitnehmer nicht jeweils nach Arbeitsende an seinen Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn der Arbeitnehmer bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Tagen auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992). Ergänzend bestimmt Nr. II. 3. des Änderungsprotokolls, dass bei einem nicht während des gesamten Kalenderjahres in dem anderen Staat beschäftigten Arbeitnehmer die für die Grenzgängereigenschaft nicht schädlichen Tage in der Weise zu berechnen sind, dass für einen vollen Monat der Beschäftigung 5 Tage und für jede volle Woche der Beschäftigung 1 Tag anzusetzen sind, wobei maßgebend für die Grenzgängereigenschaft die Gesamtzahl der auf diese Weise errechneten Tage ist (sog. *unterjährige* Beschäftigung: s. Brandis in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15a DBA-Schweiz Rz. 48; Hundt, Florenz, in DB 1995, 171, zu III. 2.). Die Bestimmung der Nr. II 3. des Änderungsprotokolls enthält eine verbindliche Vorgabe für die Auslegung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 (BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 875, zu II. 2. b aa; in BFH/NV 2005, 267, zu II. 2.; vom 16. Mai 2001 I R 100/00, BStBl II 2001, 633).
- 96 Der Kläger hat im Streitjahr 2001 bis zum 1. Mai seine Tätigkeit in S/CH bei der I-AG und damit für 4 volle Monate ausgeübt. Demzufolge würde der Kläger nur dann mit seinen (gesamten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bei der I-AG nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, wenn er an mehr als 20 Tagen aufgrund seiner Arbeitsausübung an seinen Wohnsitz nicht zurückgekehrt wäre. Dies ist der Fall. Nach der von den Klägern eingereichten Aufstellung zu den Nichtrückkehrtagen (vgl. Tabelle S. 11 des Tatbestandes) verbleiben auch nach Wegfall von Arbeitstagen in der Bundesrepublik Deutschland, von Tagen, an denen der Kläger von mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten zurückgekehrt ist und sämtlichen als Arbeitstage berücksichtigten Wochenend- und Feiertagen noch mehr als 20 Arbeitstage, an denen der Kläger auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist. Danach verbleibende Nichtrückkehrtage: der 8. und 9., 19. und 29. Januar, 1. und 2. Februar, 7., 8., 9., 12., 13., 14., 15., 16., 19., 20., 21. und 22. Februar, 12., 13., 14., 15., 16., 19., 20., 21., 22. und 23. März, der 29. und 30. März, demzufolge 30 Nichtrückkehrtage.
- 97 2. Die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit wegen seiner Tätigkeit für die I-AG sind nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe d DBA-Schweiz 1971/1992 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992 in der Bundesrepublik Deutschland von der Besteuerung freizustellen und unterliegen lediglich dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 Alternative 1 EStG; vgl. hierzu: Probst in: Herrmann/Heuer/ Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 32b Rn. 82a-85).
- 98 a) Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe d DBA-Schweiz 1971/1992 werden bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person aus der Schweiz stammende Gehälter, Löhne und ähnliche

Vergütungen im Sinne des Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1992, soweit sie nicht unter Art. 17 DBA-Schweiz 1971/1992 fallen, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen, wenn sie in der Schweiz besteuert werden können (siehe nachfolgend zu aa), wenn die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird (siehe nachfolgend zu bb-cc), und die Schweiz von ihrem Besteuerungsrecht tatsächlich Gebrauch gemacht hat (siehe nachfolgend zu dd).

- 99 aa) Gemäß Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 (vorbehaltlich des hier nicht einschlägigen Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 -siehe zuvor zu 1.-) können in der Schweiz besteuert werden die Einkünfte einer natürlichen Person, die in Deutschland ansässig, aber als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist, sofern die Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses anderen Staates (hier: der Schweiz) umfasst. Besteuert der andere Staat diese Einkünfte nicht, so können sie in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden (Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992).
- 100 bb) Im Streitfall war der Kläger als Direktor im Sinne des Art. 718 Abs. OR der in S/CH ansässigen I-AG tätig. Er hat damit eine Tätigkeit im Sinne des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 ausgeübt.
- 101 Nach der Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 19. April 1999 IV B 141/98, BFH/NV 1999, 1317, zu 2. a bb), der sich der erkennende Senat in mehreren Entscheidungen angeschlossen hat, kommt eine Ausweitung des in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 genannten Personenkreises in Anbetracht der abschließenden Aufzählung nicht in Betracht. Demzufolge rechnet der Handlungsbevollmächtigte nicht zu den leitenden Angestellten im Sinne des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992. Zwar ist eine Reihe von Schweizerischen Großunternehmen in den 90iger Jahren dazu übergegangen, Beschäftigte nur noch mit der Zeichnungsberechtigung zur „Kollektivunterschrift zu zweien“ (ohne Funktionsbezeichnung: Honsell, Vogt, Watter [Hrsg.], Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 2. Aufl., 2002 -im folgenden: BSK OR II-Bearbeiter- [Watter] Art. 720 Rn. 5; Rebsamen, Das Handelsregister, Ein Handbuch für die Praxis, 2. Aufl., herausgegeben von der Notariatskammer Basel-Stadt 470 ff) ins Handelsregister eintragen zu lassen (BS OR II-Watter, a.a.O., Art. 718 Rn. 36 und 37; Schreiben des Finanzministeriums Baden Württemberg vom 23. Juli 2007 3-S1301 Schweiz/3), was regelmäßig nur die Erteilung einer Handlungsvollmacht im Sinne von Art. 462 OR bedeutet (Meier-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., 2007, § 9 Rn. 62-64). Die Registerpraxis in der Schweiz erlaubt jedoch auch die Eintragung von Personen mit einem Zeichnungsrecht (vgl. zu diesem Begriff: Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, 1996, § 30 Rn. 85) im Sinne einer Kollektivunterschrift zu zweien, ohne diese Personen explizit im Handelsregister als Träger einer Organvollmacht z.B. im Sinne der Ernennung zum Direktor (Art. 718 Abs. 2 OR) zu bezeichnen (BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 721 Rn. 8; anderer Auffassung wohl: BMF-Schreiben vom 30. September 2008 IV B 2 - S 1301 - CHE/07/10015, Deutsches Steuerrecht -DStR- 2008, 2018, zu 2.), obwohl eine solche vorliegt. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass der Handelsregistereintragung keine konstitutive Wirkung zukommt, d.h. das Bestehen der Vertretungsberechtigung von der Eintragung (z.B. als Direktor) unabhängig ist (Art. 720 OR; E. Homburger in: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Obligationenrecht, Zürich 1997, Teilband V 5b -im folgenden: Homburger OR -Art. 718 Rn. 1149). Gleichwohl besteht nach Art. 720 OR eine Verpflichtung des Verwaltungsrates, die zur Vertretung befugten Personen zur Eintragung ins Handelsregister anzumelden.
- 102 Im Streitfall ist davon auszugehen (in Übereinstimmung mit der Auffassung der Beteiligten), dass die I-AG durch ihren Verwaltungsrat (Art. 716a Abs. 1 Nr. 4 OR in Verbindung mit Art. 718 Abs. 2 OR) dem Kläger die Stellung eines Direktors (zumindest stillschweigend) verliehen hat mit einem dieser Stellung zukommenden Zeichnungsrecht (Art. 718a OR), auch ohne dass der Kläger (ausdrücklich) als Direktor ins Schweizerische Handelsregister eingetragen wurde.
- 103 Nach den Aussagen des Klägers in der mündlichen Verhandlung, denen der erkennende Senat ohne Bedenken folgt, hat die I-AG ihm die Vertretungsmacht eines Direktors verliehen mit der Folge, dass er alle

Rechtshandlungen vornehmen konnte, die der Zweck der Gesellschaft mit sich bringt (Hinweis auf Art. 2 der Statuten in Verbindung mit Abs. 4 des Arbeitsvertrages). Bestätigt wird diese Aussage durch den Inhalt des mit der I-AG abgeschlossenen Arbeitsvertrages, nach dem der Kläger mit der Leitung der I-AG als vollamtlicher Direktor betraut worden ist. Er hatte damit die umfassende Entscheidungsbefugnis zu allen Rechtshandlungen im Sinne des Art. 718a Abs. 1 OR (Hinweis auf die im Arbeitsvertrag im Übrigen besonders genannten, dem Kläger übertragenen Aufgaben, S. 6 des Tatbestandes). Er konnte nachhaltig das Leben und die Struktur der I-AG bestimmen.

- 104 Der Kläger hat des weiteren unwidersprochen vorgetragen, dass er in schriftlicher Form abgefasste Rechtshandlungen (z.B. Verträge aller Art, usw.) als Direktor unterschrieben habe. Dem folgt der Senat, auch wenn der Kläger keine dem entsprechenden Dokumente vorgelegt hat. Solche vorzulegen war dem Kläger nicht (mehr) möglich, nachdem er bereits vor über 7 Jahren bei der I-AG ausgeschieden ist, und diese inzwischen ihren Geschäftsbetrieb im Wesentlichen eingestellt hat. Zugunsten des Klägers ist auch anzuführen, dass er keine Veranlassung zur Beweisvorsorge hatte, nachdem das FA seit 1980 keine Bedenken an seiner Stellung als Direktor geäußert hatte.
- 105 In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass der Kläger über Jahrzehnte in der (nationalen und internationalen) Öffentlichkeit als Direktor der I-AG aufgetreten ist (Hinweis auf den annual report 1982), sodass jedenfalls eine stillschweigende Bevollmächtigung des Klägers zum Direktor durch dessen Bestellung im Arbeitsvertrag zum „vollamtlichen Direktor“ vorliegt (vgl. in diesem Zusammenhang: Vischer, a.a.O., § 9 I. 3.): Denn der Verwaltungsrat der I-AG hat das Auftreten des Klägers als Direktor Jahrzehnte lang geduldet, bzw. nicht unterbunden (BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 718 Rn. 17-28). Nach alledem geht der erkennende Senat davon aus, dass die Stellung des Klägers als Direktor seinem Zeichnungsrecht entsprach und der dem Kläger verliehene Titel „Direktor“ demzufolge nicht lediglich seiner hierarchischen Stellung bei der I-AG entsprach (BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 718 Rn. 15; Homburger, a.a.O., Art. 718 Rn. 1129)
- 106 cc) Gegen ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit als Direktor der I-AG in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland bestehen auch insoweit keine Bedenken, als die Tätigkeit des Klägers im Streitjahr 2001 nicht so abgegrenzt gewesen sein durfte, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasste. Wo der Kläger als Direktor und damit als leitender Angestellter seine Tätigkeit (tatsächlich) ausgeübt hat, ist nach der Rechtsprechung des BFH (grundsätzlich) ohne Belang; Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992 enthält für seinen Anwendungsbereich eine Fiktion des Tätigkeitsortes (BFH-Urteil in BFHE 215, 237; BFH/NV 2007, 593; in diesem Sinne auch schon Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 19. Februar 1988 3 K 257/85 -rechtskräftig- EFG 1988, 403).
- 107 Die Voraussetzungen dieser Fiktion sind im Streitjahr 2001 erfüllt. Der Kläger hat entsprechend der Fiktion des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 seine Tätigkeit als Direktor in der Schweiz (dem Sitz seines Arbeitgebers -der I-AG-) ausgeübt. Gegen diese Fiktion des Tätigkeitsortes könnte mit Erfolg nur eingewandt werden, dass die Tätigkeit des Klägers lediglich Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasst habe. Dies ist jedoch nicht der Fall. Der Kläger hat lediglich, wenn er sich auf Geschäftsreisen befand, außerhalb der Schweiz gearbeitet, ansonsten aber am Sitz der I-AG in der Schweiz in S. Er hat damit eine Arbeit verrichtet, die nicht nur im Ausland sich auswirkende Aufgaben umfasste (Heger in: juris Praxisreport Steuerrecht -jurisPR- SteuerR- 12/2007 Anm. 1).
- 108 dd) Das (ausschließliche) Besteuerungsrecht der Schweiz bleibt im Streitfall auch insoweit bestehen, als hierfür Voraussetzung ist, dass die Schweiz das Besteuerungsrecht auch tatsächlich ausgeübt haben muss (Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992): Denn die Besteuerungszuordnung für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit eines in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 bezeichneten leitenden Angestellten zugunsten der Schweiz steht unter dem Vorbehalt, dass die Schweiz als der Staat, in dem der Arbeitgeber (in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft) ansässig ist, die Einkünfte des leitenden Angestellten auch tatsächlich besteuert. Nur die tatsächliche [effektive] Doppelbesteuerung soll beseitigt

werden durch den Wegfall des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates des Arbeitnehmers (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 96/06, Internationales Steuerrecht -IStR- 2008, 262). Die Beseitigung der bloß virtuellen Doppelbesteuerung genügt daher nicht (vgl. hierzu. das inzwischen überholte BFH-Urteil vom 17. Dezember 2003 I R 14/02, BStBl II 2004, 260), um das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat zu verhindern (Holthaus, Internationale Wirtschafts-Briefe -IWB- Fach 10 International Gr. 2 S. 1751 zu II. 2. a; Debatin, DB 1972, 2030, 2035; Hangartner, Die Aktiengesellschaft -AG- 1971, 325 [326]; Brandis in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15 Schweiz Rn. 107; Kempermann in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz Art. 15 Rn. 85 a.E.; Verfügung der OFD Frankfurt vom 13. April 2006 S 1301 A - 55 - St III 1a, Steuer-Eildienst -StEd- 2006, 540, zu C.).

- 109 Im Streitfall verbleibt es hiernach beim (ausschließlichen) Besteuerungsrecht der Schweiz. Diese hat nach der Quellensteuerabrechnung des Finanzdepartementes des Kantons S vom 30. Juni 2001 den vom Kläger aus seiner Tätigkeit für die I-AG erzielten Bruttolohn von xxx.xxx CHF (Hinweis auf den Lohnausweis für das Streitjahr) insgesamt der Schweizerischen Quellensteuer in Höhe von xx.xxx CHF unterworfen.
- 110 ee) Der erkennende Senat ist den Einwendungen des BMF in dessen Schreiben vom 6. Juli 2007 gegen das BFH-Urteil in BFHE 215, 237, BFH/NV 2007, 593 nicht gefolgt (Hinweis u.a. auf das Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 2565/08 (juris, nicht rechtskräftig -BFH-Az.: I R 68/08). Hieran hält er fest. Er verweist zusätzlich auf das -an den erkennenden Senat gerichtete -Schreiben der ESTV vom 10. September 2008.
- 111 3. Bei den Einkünften des Klägers aus seiner Tätigkeit als Mitglied des Universitätsrats der Universität S handelt es sich um -unter maßgeblicher Beachtung der Rechtsgrundsätze zu § 18 EStG (Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 14 Rz. 12)- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (siehe nachfolgend zu a), die gemäß Art. 14 DBA-Schweiz 1971/1992 der Besteuerung im Inland unterliegen (siehe nachfolgend zu b), und demzufolge nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne von Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992 (Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O., Art. 19 DBA-Schweiz Rn. 6), wobei nur beim Vorliegen solcher Einkünfte die Grenzgängerregelung des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 entsprechende Anwendung finden könnte (Art. 19 Abs. 5 DBA-Schweiz 1971/1992).
- 112 a) Der Kläger hat als Mitglied des Universitätsrates der Universität S eine sonstige selbständige Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ausgeübt.
- 113 Zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit zählen u.a. die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied. Solche Einkünfte erzielen Mitglieder von Organen einer Körperschaft wie Aufsichtsrat, Verwaltungsrat, Grubenvorstand oder andere Personen, die mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt sind (BFH-Urteil vom 28. August 2003 IV R 1/03, BStBl II 2004, 112 zu 2. c aa). Der Begriff der überwachenden Tätigkeit ist dabei weit auszulegen (BFH-Urteil vom 31. Januar 1978 VIII R 159/73, BStBl II 1978, 352). Von einer die Geschäftsführung überwachenden Tätigkeit ist nur dann nicht mehr auszugehen, wenn im Wesentlichen Aufgaben der Geschäftsführung selbst wahrgenommen werden (BFH-Urteil vom 11. März 1981 I R 8/77, BStBl II 1981, 623).
- 114 Nach diesen Grundsätzen hat der Kläger als Mitglied des Universitätsrates der Universität S eine die Geschäftsführung der Universität S überwachende Funktion ausgeübt. Dies ergibt sich bereits deutlich aus § 9 Ziffer 1 des Gesetzes über die Universität S vom 8. November 1995 (im Folgenden: Universitätsgesetz). Danach führt der Universitätsrat die Aufsicht über die Universität S, er ist deren oberstes Aufsichtsorgan (§ 7 des Universitätsgesetzes). Er kontrolliert umfassend die Tätigkeiten der Universitätsleitung, in dem er die Jahresrechnung, das Budget und den Bericht der Kontrollstelle genehmigt (§ 9 Ziffer 5 des Universitätsgesetzes). Im Übrigen hat der Universitätsrat keine typischen Aufgaben der Geschäftsführung wahrzunehmen. Er sorgt lediglich dafür, dass die Grundlagen für eine ordnungsgemäße Geschäftsführung geschaffen wurden (Hinweis auf die vom Universitätsrat zu beschließenden Regelungen über die Zulassung zur Immatrikulation, Universitätsgebühren, das Disziplinarwesen usw.). Er kontrolliert das Finanzwesen der

Universität (§ 9 Ziffer 4 des Universitätsgesetzes). Für die überwachende Tätigkeit des Universitätsrates spricht auch, dass seine Mitglieder nicht der Universität angehören, sondern -wie der Kläger- Persönlichkeiten aus Wissenschaft, Kultur, Wirtschaft und Politik sein sollten, die ihre Erfahrungen aus ihren jeweiligen, abgestammten Tätigkeiten in die überwachende Tätigkeit einbringen sollen, ohne jedoch aktiv die Geschäftsführung bei der Universität S auszuüben. Dies war auch schon deshalb nicht möglich, weil sich der Universitätsrat lediglich rund 8-10mal im Jahr traf und die einzelnen Sitzungstage unter den Mitgliedern abgesprochen wurden. Im Übrigen waren die Mitglieder des Universitätsrates bei der Ausübung ihrer Tätigkeit keinen Weisungen unterworfen. Auch dies spricht gegen die Annahme einer geschäftsführenden Tätigkeit der Mitglieder des Universitätsrates der Universität S.

- 115 b) Die Bundesrepublik Deutschland hat für diese Einkünfte des Klägers aus der zuvor dargelegten überwachenden Tätigkeit das alleinige Besteuerungsrecht (Art. 14 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992).
- 116 Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat (demzufolge im Ansässigkeitsstaat) besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat (im Tätigkeitsstaat) regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Danach hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht bezüglich der hier in Rede stehenden Einkünfte des Klägers. Dem Kläger stand keine feste Einrichtung für seine Tätigkeit im Universitätsrat der Universität S zur Verfügung (Erhard in: Flick/Wassermeyer/ Wingert/Kempermann, a.a.O., Art. 14 Rn. 76 ff). Die (Vorbereitungs-)Arbeiten für diese Tätigkeit und damit insbesondere für die Sitzungen des Universitätsrates erledigte der Kläger nach seinen eigenen unzweifelhaften Angaben in der mündlichen Verhandlung ausschließlich an seinem Wohnsitz in X. Ein Büro (oder ähnliches), was auf das Vorliegen einer regelmäßigen festen Einrichtung hindeuten könnte (Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 14 MA Rn. 66 ff), stand ihm in der Universität S nicht zur Verfügung.
- 117 III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO (unter Berücksichtigung des Obsiegens und des Unterliegens der Beteiligten); die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit im Kostenpunkt beruht auf den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 11, 709 und 711 der Zivilprozessordnung.
- 118 IV. Die Revision war zuzulassen. Der Sache kommt grundsätzliche Bedeutung zu (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).