

FG Baden-Württemberg Urteil vom 17.7.2008, 3 K 3008/08

Grenzgängereigenschaft i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz: Eintages-Geschäftsreisen in Drittstaaten, Rückreisetag von mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten und Dienstreise in Ansässigkeitsstaat keine Nichtrückkehrtage - Handlungsbevollmächtigter kein leitender Angestellter i.S. des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz- Auslegung des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz: Ausübung der Tätigkeit des leitenden Angestellten einer Schweizer AG auch dann in der Schweiz bei tatsächlicher Tätigkeit außerhalb der Schweiz

Tatbestand

- 1 Der am 25. Februar 1965 geborene Kläger wird für den Veranlagungszeitraum 2001 (Streitjahr) zur Einkommensteuer allein veranlagt.
- 2 Der Kläger arbeitete bis zum 31. März 2001 für das Unternehmen X International in den USA, das in den Y Konzern (bzw. in die Q-Gruppe) übernommen wurde. Sein Arbeitsort war in Chicago. Seinen Wohnsitz hatte Kläger bis zum Ende dieses Arbeitsverhältnisses in U/Illinois/USA (Hinweis auf die Mastercardabrechnung vom 12. November 2001 zu 5., Bl. 225 der FG-Akten; vom 11. Oktober 2001 zu 4., Bl. 216 der FG-Akten).
- 3 Ab dem 1. April 2001 arbeitete der Kläger für die Y Management AG, deren Sitz sich in Basel, befindet (im Folgenden: Y-AG bzw. Arbeitgeberin; Hinweis u.a. auf die Angaben im Lohnausweis für das Streitjahr, Bl. 49/2001 der Einkommensteuerakten, Band I -ESt-Akten-). Seit diesem Zeitpunkt wohnte der Kläger (zuerst provisorisch, bis die Wohnung vollständig eingerichtet war) in Z. Beim Einwohnermeldeamt als zugezogen meldete er sich am 25. Mai 2001 (Hinweis auf den Aktenvermerk vom 9. November 2001, Bl. 2/2001/Rücks der ESt-Akten). Zuerst war er am Wohnsitz seiner Eltern in Bayern,- der Form halber- gemeldet. Wegen des Umzugs aus den USA nach Z machte der Kläger Werbungskosten in Höhe von 22.000 DM geltend (Nr. 3 Buchstabe b des Vordrucks „Arbeitsaufnahme als Grenzgänger“, Bl. 1 und 2/2001 der ESt-Akten).
- 4 Die Y-AG wurde von der Y Holding AG (im Folgenden: Y-H-AG) mit der Geschäftsführung beauftragt. Die Y-AG deren Statuten dem Finanzgericht (FG) vorgelegt wurden (Bl. 142-149 der FG-Akten), hatte im Streitjahr kein Organisationsreglement im Sinne des Art. 716b des Schweizerischen Obligationenrechts (im folgenden: OR zum OR als Bestandteil des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB]: Bucher in: Basler Kommentar, Hons Vogt Wiegand [Hrsg.], Obligationenrecht I, 4. Aufl., 2007, -im folgenden: OR I-Bearbeiter- Einl. vor Art. 1 ff), sondern erst ab dem Jahr 2005 (so die telefonische Auskunft vom 14. Juli 2008 durch das Mitglied des Verwaltungsrates der Y-AG, B. Deshalb wurde dem FG das (auch für die Y-AG maßgebliche [Hinweis auf d zuvor erwähnte Auskunft]) Organisationsreglement der Y-H-AG (Bl. 168-178 der FG-Akten) vorgelegt (Hinw auf das Schreiben vom 3. Juli 2008 der Y-AG, unterzeichnet von B Bl. 264 der FG-Akten).
- 5 Nach Artikel 15 der Statuten kann der Verwaltungsrat in allen Angelegenheiten Beschluss fassen, die nicht im Gesetz oder Statuten der Generalversammlung zugeteilt sind. Er hat u.a. die in Artikel 716a OR umschriebenen unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben (Homburger in: Homburger, Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Obligationenrecht, Teilband V 5b, Zürich, 1997, Art. 716a Rn. 573 - 577). Nach Artikel 16 d Statuten kann er nach Maßgabe eines Organisationsreglementes die Geschäftsführung oder einzelne Zweige derselben an einzelne seiner Mitglieder (Delegierte) oder Dritte (Direktoren) übertragen. Der Verwaltungsrat kann Prokuristen und andere Bevollmächtigte ernennen. Der Verwaltungsrat bestimmt die Art der Zeichnung auch diejenige seiner Mitglieder. Nach Ziff. 2.2 Buchstabe f des Organisationsreglementes hat der Verwaltungsrat als unübertragbare und unentziehbare Aufgabe (u.a.) die Ernennung und Abberufung der Geschäftsleitung sowie sonst mit der Geschäftsleitung und Vertretung vertrauter Personen einschließlich der Regelung ihrer Zeichnungsberechtigung (Hinweis auf Ziff. 5.4). Nach Ziff. 5.4 zeichnen alle zur Vertretung der Gesellschaft berufenen Personen mit Kollektivunterschrift zu zweien.
- 6 Zu dieser Zeichnungsrechtsregelung (vgl. zur Bedeutung dieses Begriffs im Schweizerischen Handels- und Gesellschaftsrecht: Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, 1996, § 30 Rn. 85) ist die

AG Ende 1999 (in Zusammenhang mit deren Übernahme durch die Post AG) übergegangen. Damit einhergehend wurden die (zuvor verwandten) Funktionsbezeichnungen (wie z.B. Prokurist, Direktor usw.) abgeschafft (wie auch bei anderen Schweizerischen Großunternehmen). Dies geschah auch bei der Y-AG zur administrativen Vereinfachung (Hinweis auf die zuvor erwähnte Auskunft durch B; vgl. im übrigen zu den Gründen: insgesamt: Meier-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., 2007, § 9 Rn 64; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 29 Rn. 62-69; BSK-OR II-Watter, 2. Aufl., 2002, Art. 721 Rn. 8 Krneta, Praxiskommentar, 2. Aufl., 2005, Art. 721 OR Rn. 2011-2013). Nur noch die Mitglieder des Verwaltungsrates bzw. die Generaldirektoren (vgl. hierzu: Rebsamen, Das Handelsregister, Ein Handbuch für die Praxis, herausgegeben von der Notariatskammer S, 2. Aufl., 1999, Rn. 470) wurden mit ihrer jeweiligen Funktion ins Schweizerische Handelsregister eingetragen (Hinweis auf den Handelsregisterauszug bezüglich der Y-AG Bl. 85- 95 der FG-Akten; vgl. in diesem Zusammenhang die zutreffenden Ausführungen des Finanzministerium Baden-Württemberg im Schreiben vom 23. Juli 2007 3-S 1301Schweiz/3 zur im wesentlichen gleich gelagerten Situation bei einem anderen Schweizerischen Großunternehmen, S. 3; BSK OR II-Watter, a.a.O., § 718 Rn. 37 und 38 zur „Vertretung in der Rechtswirklichkeit“).

- 7 Nach der telefonischen Auskunft der B entsprechen die Befugnisse der Beschäftigten im Management Level 4 bzw. 5 in etwa denjenigen eines Prokuristen, diejenigen der Beschäftigten im Management Level 6 in denjenigen eines Handlungsbevollmächtigten. Zum Zeichnungsrecht dieser Beschäftigten gibt es keine besonders vereinbarten Regelungen. Nach dem Schreiben der Y-AG vom 12. Februar 2003 (Bl. 54 der ESt-Akten) sei der Kläger als „Head Marketing and Sales der Business Unit Intercontinental an unserem Head Office“ eingestellt worden, und in dieser Funktion Mitglied des leitenden Managements und als Prokurist zeichnungsberechtigt. Im Übrigen war der Kläger nicht Mitglied des Verwaltungsrates der Y-AG.
- 8 Nach dem Arbeitsvertrag vom 23. Januar 2001 (Bl. 153-155 der FG-Akten) wurde der Kläger als „Vize Präsident Multinational Accounts and as such member of Management Level 2“ eingestellt. Hinsichtlich der vom FG in Auftrag gegebenen Übersetzung des Arbeitsvertrages wird auf das Schreiben der öffentlich bestellten und beeidigten Übersetzerin -BDÜ- vom 7. Juli 2008 Bezug genommen (Bl. 241-248 der FG-Akten). Nach den Ausführungen des Klägers ist die zutreffende Übersetzung der zuvor wiedergegebenen Formulierung: „Vizedirektor multinationale Kunden (und gehört in dieser Funktion zum Management Stufe 2)“.
- 9 Dem Kläger wurde mit Beschluss des Verwaltungsrates der Y-AG vom 2. Juli 2001 die Zeichnungsberechtigung „Kollektiv zu zweien“ verliehen (ohne explizite Funktionsbezeichnung -Bl. 132-136 der FG-Akten-). Dementsprechend erfolgte auch am 18. Juli 2001 die Eintragung im Schweizerischen Handelsregister (Bl. 1 der FG-Akten; S. 8 des Handelsregisterauszugs von xxx, Bl. I-III/2001 der ESt-Akten).
- 10 Die Tätigkeit des Klägers war im wesentlichen dadurch geprägt, dass er (in der letzten, entscheidenden Phase) die Verhandlungen mit internationalen Großkunden führte, wobei diese Verhandlungen von den Unternehmen der Y-Gruppe soweit vorbereitet worden waren, dass sie erfolgreich abgeschlossen werden konnten. Das Ziel war, entsprechende Aufträge im Logistik- und Speditionsbereich zu vereinbaren. Kam es zum Abschluss, unterzeichnete der Kläger die Abmachungen zusammen mit dem Präsidenten des Verwaltungsrates der Y-AG. Im Übrigen war es dem Kläger vorbehalten, besonders gelagerte und gewichtige Problemfälle (z.B. beim Verlust von Transportgütern, bei nicht fristgerechter Lieferung usw.) mit Großkunden zu klären.
- 11 In der am 25. Februar 2003 beim Beklagten (dem Finanzamt -FA-) eingereichten Einkommensteuererklärung ging der Kläger davon aus, dass er als leitender Angestellter im Sinne des Art. 15 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 11. August 1971 (Bl. 1971, 1021, BStBl I 1972, 519) in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989 (BGBl II 1993, 1886, BStBl I 1993, 927) -DBA-Schweiz 1971/1989- mit den rechnerisch auf seine Tätigkeit in Drittstaaten bzw. in der Bundesrepublik Deutschland entfallenden Einkünften aus unselbständiger Arbeit auch nicht teilweise der deutschen Besteuerung unterliege (Schreiben des Klägers vom 19. Februar 2003, Bl. 44/2001 der ESt-Akte).

Im übrigen unterliege er auch nicht als Grenzgänger im Sinne von Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 insges: mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit der deutschen Besteuerung, weil er an mehr als 60 Tagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt sei (so die Angaben in der Bescheinigung des Arbeitgebers über die Nichtrückkehr an Arbeitstagen, Bl. 52/2001 der ESt-Akten). Er unterliege ausschließlich der Besteuerung durch die Schweiz (in Übereinstimmung mit der Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung: Hinweis auf die Quellensteuerabrechnung vom 9. Mai 2003 durch das Finanzdepartement des Kantons S, Bl. 130 der FG-Akten). Der Kläger legte zusammen mit der Einkommensteuererklärung die Bescheinigung über die Nichtrückkehr an Arbeitstagen seines Arbeitgebers, Y-AG vom 2. Dezember 2002 (unter Bezugnahme auf die im folgenden wiedergegebene Aufstellung) vor, die den Sichtvermerk der Steuerverwaltung des Kantons S vom 8. Mai 2003 trägt (Bl. 52-53/2001 der ESt-Akten Einzelnen:

12	Datum:	Destination:	Nächte:	Grund:	steuerpflichtige Arbeitstage lt. Berechnung des FA
	von bis				:
	08. Mai 2001 - 10. Mai 2001	New York	2 Nächte	Verkaufsreise	3
	29. Mai 2001 - 31. Mai 2001	New York	2 Nächte	Verkaufsreise	3
	05. Juni 2001 - 06. Juni 2001	Chicago	1 Nacht	Meetings	2
	18. Juni 2001 - 22. Juni 2001	Singapore	4 Nächte	Worldwide Meeting	5
	27. Juni 2001 - 28. Juni 2001	New York	1 Nacht	Verkaufsreise	2
	17. Juli 2001 - 19. Juli 2001	Los Angeles	2 Nächte	Verkaufsreise	3
	06. Aug. 2001 - 08. Aug. 2001	New York	2 Nächte	Verkaufsreise	3
	28. Aug. 2001 - 30. Aug. 2001	Miami	2 Nächte	Meetings	3
	04. Sep. 2001 - 07. Sep. 2001	Singapore	3 Nächte	Verkaufsreise	4
	10. Sep. 2001 - 14. Sep. 2001	USA	4 Nächte	Verkaufsreise	5
	10. Okt. 2001 - 13. Okt. 2001	Melbourne	3 Nächte	HP Meeting	4
	15. Okt. 2001 - 19. Okt. 2001	Middle Osten	4 Nächte	Meetings	5
	29. Okt. 2001 - 31. Okt. 2001	New York	2 Nächte	Meetings	3
	04. Nov. 2001 - 06. Nov. 2001	London-Paris	2 Nächte	Verkaufsreise	3
	07. Nov. 2001 - 09. Nov. 2001	Washington	2 Nächte	Verkaufsreise	3

19. Nov. 23. Nov. 2001	USA Reise	4 Nächte	Verkaufsreise	5
04. Dez. 05. Dez. 2001	New York	1 Nacht	Meeting	2
10. Dez. 13. Dez. 2001	Atlanta	3 Nächte	Verkaufsreise	4
19. Dez. 20. Dez. 2001	New York	1 Nacht	Meeting	2
Summe:		45 Nächte		64

- 13 Nach den Ausführungen des Klägers in einem Telefonat mit dem Berichterstatter am 14. Juli 2008 sollen die Angaben einer nur vorläufigen Aufstellung (zur Planung von Terminen mit Kunden -Forecast-) entnommen worden sein, die er seinem Arbeitgeber (versehentlich) zur Verfügung gestellt habe. Die Schuld für dieses Versehen nehme er -der Kläger- auf sich.
- 14 Das FA ging in dem im vorliegenden Klageverfahren angegriffenen Einkommensteueränderungsbescheid vom 28. November 2003, der gemäß § 365 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung -AO- zum Gegenstand des zuvor form- und fristgerecht eingeleiteten Einspruchsverfahrens wurde, stillschweigend davon aus, dass der Kläger nicht insgesamt mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit als Grenzgänger der deutschen Besteuerung unterliege, dass er jedoch teilweise als leitender Angestellter mit seinen Einkünften aus seiner Tätigkeit in Drittstaaten und der Bundesrepublik Deutschland der deutschen Besteuerung unterliege. Der Höhe nach ermittelte das FA die diesbezüglichen Einnahmen auf xx.xxx DM (= xxx.xxx CHF [steuerpflichtiger Arbeitslohn 64/180 = xx.xxx CHF [richtig wohl: xx.xxx CHF] x 128 vom Hundert -v.H.- [durchschnittlicher Umrechnungskurs]). Im übrigen rechnete das FA die Schweizerische Quellensteuer (teilweise -ohne Berücksichtigung der Abzugssteuer von x.xxx CHF), die auf die Tätigkeit in Drittstaaten entfällt, „nach § 34c EStG“ (s. Erläuterung Abs. 1 zum Einkommensteueränderungsbescheid) teilweise auf die Einkommensteuer an (x.xxx DM = xx.xx CHF [Steuern netto, lt. Verfügung der Steuerverwaltung S vom 9. Mai 2003, Bl. 57/2001 der ESt-Akten -Hinweis jedoch auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 19. April 1994 I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317, 1.] x 64/180 x 128 v.H.-). Schließlich berücksichtigte das FA ausländische Einkünfte in Höhe von xxx.xxx DM der Berechnung des Steuersatzes (= xx.xxx DM [= xx.xxx \$ x x.xxx -Umrechnungskurs, Bl. 7 der RbSt-Akten] + xxx.xxx DM [Einnahmen vom 1. Januar - 31. März für die Tätigkeit in den USA, Bl. 9, 10 der RbSt-Akten] + xxx.xxx DM [Zinsen für das FA ist dieser Betrag nicht mehr nachvollziehbar]).
- 15 Der (lt. dem Schreiben des FA vom 8. Dezember 2003 ruhende [Bl. 13 der RbSt-Akten]) Einspruch blieb erloschen (Hinweis auf die Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2004, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen wird), wobei die Beteiligten (stillschweigend) davon ausgegangen sind, dass der Kläger ein leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 ist. Zuvor hatte das FA in dem Schreiben vom 2. August 2004 angekündigt, das Einspruchsverfahren wieder aufzunehmen bzw. fortzusetzen (B. 15, 16 der RbSt-Akten). Dem trat der Kläger entgegen. Schließlich äußerte das FA im Schreiben vom 11. August 2004 die Auffassung, dass das damals noch anhängige Revisionsverfahren zu dem Az. I R 18/04 (Vorentscheidung: Urteil des FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart vom 10. Dezember 2003 12 K 172/01, EFG 2004, 870 zur Besteuerung der leitenden Angestellten nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1989) ein weiteres Ruhen des Einspruchsverfahrens nicht rechtfertige, weil das FG in Unkenntnis des BFH-Urteils vom 22. Oktober 2003 I R 53/02 (BStBl II 2004, 704 -Binnenschiffer-) seine Entscheidung getroffen habe.
- 16 Mit seiner form- und fristgerecht erhobenen Klage macht der Kläger weiterhin geltend, er unterliege mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit weder insgesamt als Grenzgänger gemäß Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1989 noch teilweise als leitender Angestellter gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1989 der

deutschen Besteuerung. Im Übrigen -so der Kläger weiter- sei nicht einzusehen, warum das FA nun trotz erheblicher rechtlicher Bedenken in der strittigen Frage einem weiteren Ruhen des Verfahrens nicht zugestimmt und stattdessen in einer Vielzahl von gleich gelagerten Fällen Einspruchsentscheidungen erlassen habe.

- 17 Während des Klageverfahrens hat der Kläger auf die Aufklärungsanordnung des FG vom 2. Juni 2008 (zu I. Buchstaben a und b -Bl. 107 und 108 der FG-Akten-) eine Aufstellung der Nichtrückkehrtage mit (gegenüber bei den Steuerakten befindlichen Aufstellung der Nichtrückkehrtage) grundlegend anderen Angaben eingereicht. Im Einzelnen:

18	Datum:	Zielorte:	Lufthansaabrechnung	Mastercardabrechnung	Nichtrückkehr
	2001				
	23. April	Brüssel	x		1
	03. Mai	London	x		1
	16. Mai		x		
	17. Mai	Wisconsin		x	
	18. Mai	/New Jersey		x	
	19. Mai	Samstag Rückflug Basel		x	4
	05. Juni	Singapore		x	
	06. Juni	Singapore		x	
	07. Juni	Singapore		x	3
	17. Juni	Sonntag Flims		x	
	18. Juni	Flims		x	
	19. Juni	Flims		x	
	20. Juni	Flims		x	
	21. Juni	Flims		x	4
	21. Juni	Zürich Flgh.		x	
	22. Juni	/New Jersey		x	2
	25. Juni	London	x	x	
	26. Juni	H. [UK]/	x	x	
	27. Juni	Newark[New Jersey]/Frankfurt	x	x	
	28. Juni	Addlestone [UK]/Norwalk/Connecticut	x	x	
	29. Juni	Jamaica	x	x	
	30. Juni	Samstag North Syracuse/New York	x	x	6
	01. Juli	Sonntag North Syracuse/New		x	

	York			
02. Juli	Elizabeth/New Jersey		x	
03. Juli	Stamford/Connecticut		x	
04. Juli	Düsseldorf Rückflug		x	4
18. Juli	Flug	x		
19. Juli	Stamford/Connecticut		x	2
05. August	Sonntag Chicago		x	
06. August	Chicago		x	
07. August	Chicago		x	
08. August	Chicago		x	4
01. Oktober	Stamford/Connecticut	x	x	
02. Oktober	Norwalk/Connecticut	x	x	
03. Oktober	Norwalk/Connecticut	x	x	
04. Oktober	Chicago	x	x	4
05. Oktober	Amsterdam	x		1
08. Oktober	Springfield/Illinois		x	
09. Oktober	Springfield/Illinois		x	
10. Oktober	Philadelphia		x	
11. Oktober	Philadelphia		x	
12. Oktober	Paris		x	5
15. Oktober	Dubai		x	
16. Oktober	Dubai		x	

17. Oktober	Dubai		x	3
18. Oktober	Kairo		x	
19. Oktober	Kairo		x	2
04. November	Sonntag Chicago		x	
05. November	Philadelphia		x	
06. November	Chicago		x	
07. November	Chicago		x	
08. November	Chicago		x	
09. November	Chicago		x	6
13. November	Manchester	x		1
14. November	New York	x		
15. November	New York	x		
16. November	Syracuse	x		3
27. November	Manchester	x		1
09. Dezember	Sonntag Santiago	x	x	
10. Dezember	Santiago	x	x	
11. Dezember	Santiago	x	x	
12. Dezember	Santiago	x	x	
13. Dezember	Santiago	x	x	5
21.	New York	x		

Dezember

22. Samstag New York x 2

Dezember

Summe: 64

- 19 Die Aufstellungen waren Gegenstand von telefonischen Erörterungen zwischen dem Kläger (der sich in Miami/Florida inzwischen aufhält) und dem Berichterstatter am 14. und am 16. Juli 2008. Auf die Aktenverm über die Telefonate wird Bezug genommen. Die Beteiligten wurden in der mündlichen Verhandlung über die Telefonate und deren Inhalt informiert.
- 20 In der zuvor dargelegten Aufstellung, die vom Kläger erstellt wurde, sind Samstage und Sonntage bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage berücksichtigt worden (19. Mai, Bl. 193, 194 der FG-Akten; 17. Juni/Flim 30. Juni/North Syracuse, Bl. 206 der FG-Akten; 5. August/Chicago, Bl. 211 und 213 der FG-Akten; 4. November/Philadelphia, Bl. 225 der FG-Akten; 9. Dezember/Santiago de Chile, Bl. 234 und 235 der FG-Akti 22. Dezember/Chicago, Bl. 232 der FG-Akten). Feiertage am Sitz der Arbeitgeberin des Klägers -dem Kanton Basel- wurden bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage vom Kläger nicht angesetzt (vgl. hierzu: www.wikipedia.de -Stichwort: Feiertage in der Schweiz [zum Kanton S]-).
- 21 Bei der Reise vom 25. Juni bis zum 4. Juli flog der Kläger von Basel (BSL) nach London (Flughafen Heathrow LHR-) über Berlin Tegel (TXL) nach Frankfurt (FRA), von dort nach New York (JFK), anschließend über Düsseldorf (DUE), Köln-Bonn (CGN) nach Basel (BSL) zurück (Rechnung vom 3. September 2001, Pos. 49 228 der FG-Akten). Nach den vorgelegten Hotelrechnungen übernachtete er vom 25. auf den 26. Juni im Ai Hotel (Abreise: x.xx Uhr, Bl. 203 der FG-Akten), vom 26. zum 27. Juni im Hotel Frankfurt am Rhein-Main Flughafen (Abreise vom Hotel: x.xx; Bl. 204 der FG-Akten) und vom 27. auf den 28. Juni im Hotel in X/Connecticut/USA.
- 22 Die Geschäftsreise nach Dubai und Kairo vom 15. - 19. Oktober wurde nicht durch eine Rückkehr in die Bundesrepublik Deutschland unterbrochen (Bl. 222- 224 der FG-Akten).
- 23 Die am 4. November begonnene Geschäftsreise (Übernachtung vom 5. November auf den 6. November im Airport) führte den Kläger von Basel über Frankfurt nach Chicago, New York, Philadelphia (s. Lufthansa InfoFlyway, zu XX xxx, Bl. 230 der FG-Akten), Chicago (ORD), Sao Paulo (Brasilien -GRU-), Chicago (ORD Frankfurt (am 9. November, s. Lufthansa InfoFlyway zu XX xxx, Bl. 230 der FG-Akten), Basel und wieder na Frankfurt (Abrechnung vom 3. Dezember 2001, Bl. 228 der FG-Akten und Lufthansa InfoFlyway).
- 24 Die Geschäftsreise am 14. November führte von Basel über Frankfurt nach Newark/New Jersey -EWR- und anschließend am 16. November von Syracuse aus (Lufthansa InfoFlyway, Bl. 230 der FG-Akten) auf demselben Weg zurück (Abrechnung vom 3. Januar 2002, Bl. 231 der FG-Akten).
- 25 Nach Santiago de Chile flog der Kläger am 9. Dezember (einem Sonntag) von Basel aus über Frankfurt und 13. Dezember (Ortszeit) zurück (wieder über Frankfurt [Bl. 234-237 der FG-Akten]). Der Kläger kam am nächsten Tag gegen 16.30 Uhr in Basel an. Der Flug dauerte insgesamt ca. 19.30 Stunden (bis Frankfurt ca 16.50 Stunden). Santiago de Chile liegt gegenüber der mitteleuropäischen Uhrzeit (MEZ) 8 Stunden zurück.
- 26 Im Übrigen wird wegen der Berechnung der Nichtrückkehrtage auf die Anmerkungen des Berichterstatters in Kalender für das Streitjahr Bezug genommen (Bl. 312-316 der FG-Akten).
- 27 Der Kläger beantragt, den Einkommensteueränderungsbescheid für 2001 vom 28. November 2003 und die Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2004 zu ändern und die Einkommensteuer auf 0 DM festzusetzen.
- 28 Das FA beantragt, die Klage abzuweisen.

- 29 Zur Begründung verweist es auf die Ausführungen des Bundesministers der Finanzen -BMF- vom 6. Juli 2007 S 1301/3 (mit Einwendungen gegen das BFH-Urteil vom 26. Oktober 2006 I R 81/04, BFHE 215, 237, BFH/NV 2007, 593), im Übrigen auf das Schreiben des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 23. Juli 2007. Schließlich ist es der Auffassung, dass der Kläger kein leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 sei, weil seine Tätigkeit derjenigen eines Handlungsbevollmächtigten im Sinne von Art. 462 OR in Verbindung mit Art. 721 OR entspräche.
- 30 Mit Beschluss vom 30. November 2005 11 K 657/04 des damals zuständigen 11. Senats des FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg wurde das Klageverfahren für ruhend erklärt bis zu einer abschließenden Entscheidung des BFH in den Revisionsverfahren zu den Aktenzeichen I R 18/04 und I R 81/04. Der BFH hat in diesen Verfahren am 25. Oktober 2006 abschließende Entscheidungen getroffen. Das BFH-Urteil zu dem Aktenzeichen I R 18/04 ist in BFH/NV 2007, 875 veröffentlicht, das BFH-Urteil zu dem Aktenzeichen I R 81/04 zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt (bisher lediglich veröffentlicht in BFHE 215, 237, BFH/NV 2007, 593; jedoch nicht im BStBl II). Nachdem dem Kläger das BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 593 übersandt worden war, widersprach er dem Ruhen des Verfahrens und bat um eine „zügige Entscheidung“ (Hinweis auf den Schriftsatz vom 14. Februar 2007, Bl. 44 der FG-Akten).
- 31 Die Beteiligten gingen bis zum Schriftsatz des FA vom 10. Juli 2008 übereinstimmend (jedenfalls stillschweigend) davon aus, dass der Kläger die Stellung eines leitenden Angestellten im Sinne des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 im Streitjahr innegehabt habe. Nunmehr vertritt das FA die Auffassung, dass der Kläger sei lediglich Handlungsbevollmächtigter und damit kein leitender Angestellter gewesen.
- 32 Dem Senat lagen folgende Akten des FA vor:
- 33 1 Bd Rechtsbehelfsakten Stnr.: xxx/xxx
- 34 1 Bd Einkommensteuerakten Band I Stnr.: xxx/xxx
- 35 1 Bd Einkommensteuerakten Veranlagungszeiträume 2002 und 2003
- 36 Der Kläger wurde mit Verfügung vom 2. Juni 2008 zur mündlichen Verhandlung auf den 18. Juli 2008 geladen. Dabei wurde darauf hingewiesen, dass beim Ausbleiben des Klägers zur mündlichen Verhandlung auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann. Der Kläger teilte mit, dass er sich ständig in den USA aufhalte und in der nächsten Zeit nicht in die Bundesrepublik Deutschland kommen werde. Ggf. könnte er zu einem (z.Z. nicht bestimmbar) Termin erscheinen, wenn er sich (aus anderem Anlass) in der Bundesrepublik Deutschland aufhalte.

Entscheidungsgründe

- 37 Die Klage ist unbegründet. Der angegriffene Einkommensteueränderungsbescheid vom 28. November 2003 ist insoweit rechtmäßig, als das FA in ihm die Einkommensteuer nicht niedriger festgesetzt hat: Denn der Kläger unterliegt als Grenzgänger im Sinne von Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit insgesamt der deutschen Besteuerung.
- 38 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 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 sind Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragsstaat gemäß der spezielleren Bestimmung (BFH-Urteile vom 15. September 2004 I R 67/03, BFH/NV 2005, 267, zu II. 1.; vom 26. Juli 1995 I R 80/94, BFH/NV 1996, 200, zu II. 4.) des Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 zu besteuern, in dem der Grenzgänger ansässig ist. Entsprechend dem Grundsatz: *lex specialis derogat legi generali* (Tipke/Kruse,

Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 4 AO Tz. 270, mit umfangreichen Nachweisen) verdrängt die speziellere Bestimmung des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 in ihrem Anwendungsbereich -bei Arbeitnehmern mit Grenzgängerstatus- die generellere Bestimmung des Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1989 zur (regelmäßigen) Besteuerung der übrigen Arbeitnehmer hinsichtlich deren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (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.; in BFH/NV 1996, 200).

- 39 2. Gemäß 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 ist Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1989 jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat (bzw. ihre Arbeit ausübt -s. Art. 15a Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989-) und von dort regelmäßig zurückkehrt (Hinweis in diesem Zusammenhang auf das BMF-Schreiben vom 19. September 1994 IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl I 1994, 683, zu Tz. 10).
- 40 a) Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 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 80/95, BStBl II 1997, 134 zur Rechtslage vor dem 1. Januar 1994; Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971; Hinweis auf das Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 2565/08, nicht rechtskräftig, juris zu 1.; Züger, Die abkommensrechtlichen Grenzgängerbestimmungen in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerung, Wien, 2003, zu II. 4. Abs. 3, jeweils mit weiteren Nachweisen).
- 41 b) Insoweit erfüllt der Kläger die Voraussetzungen für die Annahme, dass er im Streitjahr als Grenzgänger im Sinne von Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1989 zu beurteilen ist. Der Kläger hat in dem erforderlichen Umfang seit dem 1. April 2003 (= Beginn der Arbeitsaufnahme am Arbeitsort in Basel/CH bei der Y-AG; Hinweis auf: Express-Antwort-Service der Abteilung für Internationales Steuerrecht -EAS- des österreichischen Bundesministeriums der Finanzen -öBMF- vom 14. Oktober 2002, EAS 2135, Steuer und Wirtschaft International -SWI- 2002, 538 Abs. 2) die Grenze zur Schweiz in beide Richtungen überquert. Der erkennende Senat geht in diesem Zusammenhang (zugunsten des Klägers -siehe unten-) davon aus, dass der Kläger an den 64 Tagen, an denen er (nach der im Klageverfahren vorgelegten Aufstellung zu den Reisetagen [Bl. 187-189 der FG-Akten]) auf Geschäftsreisen war, die Grenze zur Schweiz nicht in beide Richtungen überschritten hat. Für den Zeitraum 1. April - 31. Dezember hatte der Kläger an (geschätzten) 180 Arbeitstagen seiner Tätigkeit für die Y-AG nachzugehen (Hinweis auf Fach A Teil 2 Nummer 8 Grenzgängerhandbuch in Verbindung mit Nr. II. 2. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 (BGBl II 1993, 1889, BStBl I 1993, 289) -Änderungsprotokoll. Geht man zugunsten des Klägers davon aus, dass es sich bei den 64 -von ihm selbst errechneten- Nichtrückkehrtagen um Arbeitstage im Sinne von Nr. II 2. des Änderungsprotokolls handelt, an denen er die Grenze zur Schweiz nicht überquert hat, verbleiben noch 116 Arbeitstage, an denen er die Grenze zur Schweiz in beide Richtungen wegen seiner Tätigkeit an seinem Arbeitsort (im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989) in Basel/CH bei der Y-AG überschritten hat. Er hat damit mehr als nur gelegentlich, wenn auch nicht täglich, was auch nicht erforderlich ist, die Grenze zur Schweiz überquert (vgl. hierzu: Erklärung der Fachabteilung des öBMF vom 3. Dezember 1993, Abs. 1, SWI 1994, 5). Mithin ist von einem regelmäßigen Pendeln über die Grenze im Streitjahr auszugehen. Eine notwendige Voraussetzung für die Grenzgängereigenschaft des Klägers ist demzufolge gegeben.
- 42 Bei der zuvor dargelegten Berechnung der Tage, an denen der Kläger die Grenze zur Schweiz überschritten hat, wurden -wie bereits erwähnt- die vom Kläger errechneten 64 Nichtrückkehrtage nicht berücksichtigt. Würden sie (ggf. auch teilweise) berücksichtigt, würden sich die Tage der Grenzübertritte des Klägers erhöhen. Dieser Umstand spräche demzufolge für die Grenzgängereigenschaft des Klägers.
- 43 3. Die Grenzgängereigenschaft des Klägers ist auch nicht nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 entfallen.

- 44 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 1971/1989). 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, Der Betrieb -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 1971/1989 (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).
- 45 Der Kläger hat im Streitjahr ab dem 1. April seine Tätigkeit in Basel/CH und damit für 9 volle Monate ausgeübt. Demzufolge würde der Kläger nur dann mit seinen (gesamten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, wenn er an mehr als 45 Tagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz in Z/Bundesrepublik Deutschland zurückgekehrt wäre. Dies ist jedoch nicht der Fall. Von der vom Kläger lt. der im Klageverfahren eingereichten Berechnung von 64 Nichtrückkehrtagen sind die eintägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten (siehe nachfolgend zu a.), die Tage, an denen der Kläger von mehrtägigen Dienstreisen aus Drittstaaten an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (siehe nachfolgend zu b), und die Arbeitstage in der Bundesrepublik Deutschland (siehe nachfolgend zu c) nicht zu berücksichtigen.
- 46 a) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 5. Juni 2008 3 K 121/07 (juris) entschieden, dass eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 nicht zu berücksichtigen sind (anderer Auffassung: die Finanzverwaltung und die Eidgenössische Steuerverwaltung -ESTV- in der generellen Verständigungsvereinbarung vom 19. September 1994, s. BMF-Schreiben vom 19. September 1994 IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, 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 Senat hält an dieser Auffassung fest. Demzufolge sind die eintägigen Geschäftsreisen nach Brüssel (am 23. April), nach London (am 3. Mai), nach Amsterdam (am 5. Oktober) und nach Manchester (am 13. November und am 27. November) nicht als Arbeitstage zu beurteilen, an denen der Kläger auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989).
- 47 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 in BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683 zu Tz. 14 Satz 2- bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten „auch die Rückreisetage als Nichtrückkehrtage“ anzusehen seien (Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches). Der erkennende Senat folgt (auch) dieser Auffassung der Finanzverwaltung nicht. Die Tage, an denen der Arbeitnehmer nach einer mehrtägigen Geschäftsreise an seinen Wohnsitz zurückkehrt, sind keine Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989. Er verweist insoweit zunächst auf seine Ausführungen im Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 121/07 (juris zu 2.). Ergänzend verweist er auf die folgenden Erwägungen.
- 48 aa) Die Auffassung der Finanzverwaltung widerspricht dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989, 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 13/04, BFH/NV 2005, 1241; vgl. Art. 31 Abs. 1 des Wiener Abkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge, BGBl II 1985, 926 ff [939 und 940] -WÜRV-). Die Annahme eines Nichtrückkehrtages setzt danach (u.a.) voraus, dass die „Person.....nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.“ Der Tag, an dem der Arbeitnehmer nach einer mehrtägigen Geschäftsreise in Drittstaaten tatsächlich an seinen Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurückkehrt, ist aber kein Arbeitstag, an dem die Person nicht zurückgekehrt ist. Dass dies unabhängig davon gilt, woher die Person an dem nämlichen Tag zurückkehrt, liegt auf der Hand und bedarf keiner näheren Erläuterung.

- 49 In Wirklichkeit handelt es sich bei der Auffassung der Finanzverwaltung (Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches), bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten sei der Rückreisetag (gemeint wohl: der Tag der Ankunft im Wohnsitzstaat nach einer mehrtägigen Geschäftsreise in Drittstaaten) ein Nichtrückkehrtag, um eine Fiktion, also um etwas, was nur in der Vorstellung (der Finanzverwaltung) existiert (Duden, Das Große Wörterbuch der deutschen Sprache in 10 Bänden, 1999, Stichwort: Fiktion; Tipke/Kruse, a.a.O. § 42 AO Tz. 11). Damit wird ein Sachverhalt (im Sinne einer Nichtrückkehr) unterstellt und infolgedessen die Anwendung der Bestimmung der diesen Sachverhalt umfassenden Norm des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 herbeigeführt, obwohl ein anderer Sachverhalt (nämlich eine Rückkehr) vorliegt (Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Rn. 2927). Die Anwendung der Verwaltungsanweisung (im Grenzgängerhandbuch zu Fach A Teil 2 Nummer 7) bedeutet, dass ein Tatbestandselement (im Sinne eines Nichtrückkehrtages nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989) fingiert wird (d.h. als vorhanden unterstellt wird), aus dem die Finanzverwaltung eine Rechtsfolge herleitet (im Sinne eines sog. -für den Grenzgängerstatus- schädlichen Nichtrückkehrtages), obgleich die Finanzverwaltung weiß oder sich doch darüber wenigstens im Klaren sein müsste, dass dem in der Tat nicht so ist. Die Fiktion verdeckt die maßgeblichen Gründe für die Auffassung der Finanzverwaltung; sie setzt die Anweisung zu einer (nicht ernst gemeinten) Scheinbegründung herab (Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., 1983, S. 143). Sie ist (anders als die gesetzlich angeordnete Fiktion: s. Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989; BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 593) rechtsstaatlich nicht zulässig (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).
- 50 bb) Im übrigen ist die Anweisung im Fach A Teil Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches auch nicht in Anwendung der Grundsätze 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). Zwar sind grundsätzlich auch (typisierende) Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsdarstellung rechtlich zulässig, um die tatsächliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zu erleichtern (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 des realen Sachverhalts (im Streitfall: im Sinne einer Rückkehr), ein lediglich erdachter Sachverhalt (im Sinne einer Nichtrückkehr) unterstellt wird (Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, a.a.O., Rn. 2924).
- 51 cc) Schließlich widerspricht die Auffassung der Finanzverwaltung dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 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). 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 Senat keinen sachlichen Grund dafür finden, warum (z.B.) der Tag der Ankunft im Ansässigkeitsstaat des

Arbeitnehmers von einer Geschäftsreise in einen Drittstaat (z.B. nach Straßburg, Barcelona, Singapur, Stockholm usw.) im Gegensatz zum realen Geschehen ein Nichtrückkehrtag sein soll (so die Anweisung zu Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches), während der Tag der Ankunft 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 Freiburg, Frankfurt, Bremen, Berlin -Hinweis jedoch auf das Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 142/07, juris-) in Übereinstimmung mit dem tatsächlichen Geschehensablauf ein Rückkehrtag ist. Der Umstand, an welchem Tag der Arbeitnehmer im Wohnsitzstaat tatsächlich angekommen ist, ist vernünftigerweise unabhängig davon, wo er sich zuvor aufgehalten hat.

- 52 dd) Nach diesen Rechtsgrundsätzen sind folgende Tage, an denen der Kläger (ausgehend von der im Klageverfahren vorgelegten Aufstellung) von Geschäftsreisen in Drittstaaten tatsächlich an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist, nicht als Nichtrückkehrtage im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 zu berücksichtigen: der 19. Mai, 7. Juni, 22. Juni, 4. Juli, 19. Juli, 8. August, 4. Oktober, 12. Oktober, 19. Oktober, 9. November, 16. November, 13. Dezember und 22. Dezember.
- 53 c) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 5. Juni 2008 3 K 142/07 entschieden, dass Arbeitstage in der Bundesrepublik Deutschland eines im Inland ansässigen Arbeitnehmers nicht bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 berücksichtigt werden dürfen. Hieran hält er fest.
- 54 Hiernach waren der 26. Juni und der 27. Juni nicht als Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen. An diesen Tagen hielt sich der Kläger aus beruflichen Gründen in Berlin bzw. in Frankfurt auf und ging dort seiner Arbeit nach.
- 55 Weitere Ermittlungen zum Aufenthalt und zur Tätigkeit des Klägers an diesen Tagen waren dem erkennenden Senat nicht möglich, weil der Kläger nicht zum Termin zur mündlichen Verhandlung erschienen ist. Den Angaben des Klägers in Telefonaten vor der mündlichen Verhandlung mit dem Berichtersteller kann nicht gefolgt werden, möglicherweise (?) sei es so gewesen, dass er am 26. Juni zunächst von London aus nach X/New Jersey (unter Hinweis auf die Mastercardabrechnung vom 12. Juli 2001 zum 26. Juni 2006, Bl. 201 der FG-Akten), dann und von dort erst nach Frankfurt geflogen sei. Den Aussagen des Klägers widersprechen bereits die dem FG vorgelegten Angaben zur Flugroute in Zusammenhang mit der diesbezüglichen Geschäftsreise (s. die Rechnung vom 3. September 2001, Bl. 202 der FG-Akten). Danach flog der Kläger am 25. Juni 2001 von Basel aus über London, Berlin, Frankfurt nach New York (JFK -John F. Kennedy-Flughafen). Die zuvor dargelegte Schlussfolgerung des Senats über den Ablauf der Geschäftsreise, nach der diese am 25. Juni begann und von Basel über London nach Berlin und Frankfurt führte und erst anschließend in die Vereinigten Staaten von Amerika, ist auch deshalb gerechtfertigt, weil die aufzuklärenden Tatsachen aus dem alleinigen Verantwortungsbereich des Klägers stammen und diese infolge der Verletzung der Mitwirkungspflichten durch den Kläger nicht weiter aufgeklärt werden konnten (Heuermann, Die steuerliche Betriebsprüfung - StBP- 2005, 371, mit Nachweisen zur Rechtsprechung des BFH). So fehlen z.B. überprüfbare Angaben zum Beginn, zur Art und zum Ende des jeweiligen Dienstgeschäfts.
- 56 d) Hiernach unterliegt der Kläger als Grenzgänger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland, weil er in der Zeit vom 1. April - 31. Dezember des Streitjahres an (höchstens) 44 Arbeitstagen (= 64 Nichtrückkehrtage lt. Berechnung des Klägers ./ 5 [eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten] ./ 13 [Ankunftstage in der Bundesrepublik Deutschland am Wohnsitz bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten] ./ 2 [Arbeitstage in der Bundesrepublik Deutschland]) -und nicht wie erforderlich an mehr als 45 Arbeitstagen- auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989).
- 57 e) Der Senat kann offen lassen, ob insbesondere bei den Geschäftsreisen des Klägers in

außereuropäische Drittstaaten sämtliche Tage nach Arbeitsende im Drittstaat nicht mehr als Nichtrückkehrtag(e) -Hinweis insbesondere auf die Angaben des Klägers zu der Geschäftsreise nach Santiago de Chile (S. 12 Abs. 5 des Tatbestandes)- und im übrigen die vom Kläger bei seiner Berechnung der Nichtrückkehrtage angesetzten Wochenendtage als Arbeitstage zu berücksichtigen sind (Hinweis auf die diesbezüglichen Vermerke lt. Aufstellung S. 9-11 des Tatbestandes).

- 58 4. Der zuvor dargelegten Berechnung der Nichtrückkehrtage hat der erkennende Senat die Aufstellung des Klägers, die im Klageverfahren vorgelegt wurde, zugrunde gelegt. Diese weicht in erheblichem Umfang von der Aufstellung der Nichtrückkehrtage ab, die im Verwaltungsverfahren vorgelegt wurde. Diese trägt zwar den Sichtvermerk der ESTV. Diesem Umstand kommt jedoch nach den jahrelangen (nicht selten: leidvollen) Erfahrungen des erkennenden Senats keine nennenswerte Bedeutung zu. Er besagt bestenfalls, dass die zuständige Eidgenössische Steuerbehörde (hier: die Steuerverwaltung S; Bl. 52 der ESt-Akten) die Aufstellung gesehen hat (**Sicht** vermerk). Der zweiten Aufstellung folgt der Senat mit einem für das praktische Leben brauchbaren Grad an Gewissheit (§ 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-; BFH-Urteil vom 24. März 1987 VII R 155/85, BFH/NV 1987, 560). Entscheidend war für den erkennenden Senat, dass der Kläger glaubwürdig (am Telefon gegenüber dem Berichterstatter) erklärt hat, dass die ursprüngliche Aufstellung (die er auf Grund seines Versehens den Unterlagen über die vorläufige Planung von Geschäftsreisen entnommen hatte) nunmehr anhand der tatsächlich durchgeführten Geschäftsreisen richtig gestellt und dabei auch nachvollziehbare Beweismittel zum Ablauf der Reisen vorgelegt hat. Dem Umstand, dass die im Klageverfahren vorgelegte Aufstellung nicht zusammen mit einer Bescheinigung der Arbeitgeberin des Klägers (Anlage Gre-3a) und keinem Sichtvermerk der ESTV eingereicht wurde, misst der Senat nach den zuvor dargelegten Erwägungen keinerlei Bedeutung zu.
- 59 5. a) Der erkennende Senat weicht mit seiner Auffassung, dass Geschäftsreisen in die Bundesrepublik Deutschland (und damit in den Ansässigkeitsstaat des Klägers) und eintägige Geschäftsreisen des Klägers in Drittstaaten nicht als Nichtrückkehrtage im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 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., 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, bei dem BMF-Schreiben handelt es sich um eine generelle Vereinbarung mit der ESTV). 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.
- 60 b) Gegen die zuvor dargelegten Erwägungen kann nicht mit Erfolg eingewandt werden, dass die vom Senat vorgenommene Auslegung des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1989 nicht mit der Praxis des

anderen Vertragsstaates (der Schweiz) übereinstimme, und es deshalb zu Schwierigkeiten bei der Rechtsanwendung führen dürfte (vgl. hierzu: Kolb in: Gocke Gosch Lang, Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, München, 2005, S. 757 [S. 770, letzter Absatz]). Nur auf Grund einer gesetzlichen Regelung wäre es möglich, eine Bindungswirkung für die (Finanz)Gerichte zu erreichen (BFH-Urteil vom 9. Oktober 1985 I R 128/80, BStBl II 1988, 810). 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 der Finanzverwaltung abweicht.

- 61 6. Ausgehend von der zuvor dargelegten Rechtsauffassung ergibt sich eine höhere Einkommensteuer als diejenige, die in dem angegriffenen Einkommensteueränderungsbescheid vom 28. November 2003 vom FA festgesetzt wurde (Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers danach: 61.190 DM [zutreffend jedoch: 172.217,60 DM]. Der Senat ist an einer (auch unter Berücksichtigung von steuermindernden Tatsachen sich ergebenden) höheren Steuerfestsetzung gehindert wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren zu berücksichtigenden Verböserungsverbots (Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 6. Aufl., 2006, § 96 Rn. 5 mit umfangreichen Nachweisen zur höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung).
- 62 7. Die Kostentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.
- 63 8. Die Revision war zuzulassen. Der Sache kommt grundsätzliche Bedeutung zu (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Insbesondere die Klärung der Frage, ob bei mehrtägigen Dienstreisen in Drittstaaten der Tag, an dem der Arbeitnehmer zurückgekehrt ist, als Nichtrückkehrtag im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1989 zu beurteilen ist (vgl. hierzu: Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuchs), ist (auch) aus rechtssystematischen Gründen bedeutsam (Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rn. 23).
- 64 9. Eines besonderen Beschlusses zur Wiederaufnahme des Klageverfahrens, nachdem mit FG-Beschluss vom 30. November 2005 11 K 657/04 dessen Ruhen angeordnet worden war, bedurfte es nicht. Denn im vorgenannten Beschluss wurde als Endzeitpunkt der Verfahrenruhe ein bestimmtes Ereignis angegeben (das Ergehen von abschließenden Entscheidungen in den beim BFH anhängig gewesenen Revisionsverfahren zu den Aktenzeichen I R 18/04 und I R 81/04). Dieses Ereignis ist inzwischen eingetreten und zwar im Oktober 2006 (Hinweis auf die BFH-Urteile vom 26. Oktober 2006 in BFH/NV 2007, 593 und BFH/NV 2007, 875). Damit ist das Ruhen des Klageverfahrens automatisch weggefallen.
- 65 II. 1. Unberührt von den zuvor dargelegten Erwägungen (und im übrigen im Hinblick darauf, dass das FG Münster in seinem Urteil vom 14. Februar 2008 2 K 1660/03 E [juris] davon ausgegangen ist, dass ein Arbeitnehmer der Y-AG leitender Angestellter sei) weist der erkennende Senat darauf hin, dass entgegen der -im Verwaltungsverfahren und bis zum Schriftsatz des FA vom 10. Juli 2008 stillschweigend angenommenen- übereinstimmenden Auffassung der Beteiligten der Kläger **keine** in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 abschließend (Urteil des FG München vom 23. Juli 2003 1 K 1231/00, Internationales Steuerrecht -IStR- 2004, 168) **bestimmte** Tätigkeit als leitender Angestellter einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft (BFH-Beschluss vom 12. September 2006 I B 27/06, BFH/NV 2007, 13, zu II. 4.; BFH-Urteil vom 21. August 2007 I R 17/07, BFH/NV 2008, 530, zu II. 2.) im Sinne einer Tätigkeit (-soweit für die Schweiz in Betracht kommend- [Hinweis auf Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1989]) als Direktor (Art. 718 Abs. 2 OR in Verbindung mit Art. 716a Abs. 1 Nr. 4 OR), Geschäftsführer (Art. 811 ff OR; vgl. hierzu: Staiger, Schweiz, in: Süß/Wachter, Handbuch des internationalen GmbH-Rechts, Rn. 187-204) oder Prokurist (Art. 458 ff OR in Verbindung mit Art. 721 OR und Art. 716a Abs. Nr. 4 OR) ausgeübt hat. Nach der zutreffenden Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98, BFH/NV 1999, 1341, zu II. 2. a), der sich der erkennende Senat in

mehreren Entscheidungen angeschlossen hat (wie inzwischen wohl auch die deutsche Finanzverwaltung und die ESTV: s. BMF-Schreiben vom 30. September 2008 IV B 2 - S 1301 - CHE/0710015, Deutsches Steuerrecht -DStR- 2008, 2018 zu 2.), ist der Handlungsbevollmächtigte im Sinne von Art. 462 OR (in Verbindung mit Art. 721 OR und Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971: vgl. in diesem Zusammenhang: Watter in: Honsell Vogt Watter [Hrsg.], Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 2. Aufl., 2002 -BSK OR II-Bearbeiter-; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 29 Rn. 67) einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft kein leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 (Hinweis auch auf die deutsche arbeitsrechtliche Abgrenzung, nach der ein Handlungsbevollmächtigter im Sinne von § 54 des Handelsgesetzbuches kein leitender Angestellter ist: s. Koch in: Schaub, Arbeitsrechthandbuch, 11. Aufl., 2005, § 212 Rn. 26). Dem Kläger ist lediglich die Ermächtigung zur Vertretung der Y-AG in Form der Handlungsvollmacht nach dem Schweizerischen Obligationenrecht erteilt worden.

- 66 a) Gemäß Art. 721 OR kann der Verwaltungsrat (einer Schweizerischen Kapitalgesellschaft) Prokuristen und andere Handlungsbevollmächtigte ernennen. Mit „anderen Handlungsbevollmächtigten“ sind die Handlungsbevollmächtigten im Sinne von Art. 462 OR gemeint. Diese sind -im Gegensatz zu den Prokuristen (und den Direktoren und Geschäftsführern)- nicht in das Handelsregister einzutragen (Meier, Robert, Die Aktiengesellschaft, Ein Rechtshandbuch für die praktische Arbeit in der schweizerischen Aktiengesellschaft, 3. Aufl., 2005, zu Rn. 9.49; BSK OR I-Watter, 4. Aufl., 2007, a.a.O., Art. 462 Rz. 3; BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 721 Rn. 7). Im Übrigen steht den Handlungsbevollmächtigten nur eine eingeschränkte Vertretungsmacht zu: Nur diejenigen Rechtshandlungen dürfen vorgenommen werden, die der Betrieb eines derartigen Gewerbes oder die Ausführung derartiger Geschäfte „gewöhnlich mit sich bringt“ (Art. 462 Abs. 1 OR). Es handelt sich um eine Ermächtigung, die zwischen der Prokura -der umfassenden Handlungsvollmacht im weiteren Sinne- und der Vollmacht zum Abschluss von einzelnen, konkret bestimmten Geschäften (= Spezialhandlungsvollmacht [Vertreter „zu bestimmten Geschäften“ im Sinne von Art. 462 Abs. 1 OR]) liegt (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 33). Die Handlungsvollmacht bezieht sich nur auf das Übliche. Dabei wird sie durch die Aufgabe des Bevollmächtigten funktional bestimmt und durch die Stellung des Bevollmächtigten individualisiert (BSK OR I-Watter, a.a.O., Art. 462 Rn. 4).
- 67 b) Von der (Handlungs-)Vollmacht ausgenommen sind nach Art. 462 Abs. 2 OR drei Gruppen von Rechtshandlungen: das Eingehen von Wechselverbindlichkeiten, die Aufnahme von Darlehen, ferner die Veräußerung und Belastung von Grundstücken (insoweit ist auch die Vertretungsmacht eines Prokuristen regelmäßig eingeschränkt -s. Art. 459 Abs. 2 OR; BSK OR I-Watter, a.a.O., Art. 459 Rn. 6), ferner die (aktive und passive) Prozessführung (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 43; BSK OR I-Watter, a.a.O., Rn. 43). Voraussetzung für die Wirksamkeit der Einschränkungen der Vertretungsmacht gemäß Art. 462 Abs. 2 OR ist jedoch, dass eine Handlungsvollmacht im engeren Sinne vorliegt und nicht eine Prokura (auch nicht stillschweigend) erteilt wurde (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 44).
- 68 c) Dagegen umfasst die -in das Handelsregister einzutragende- Prokura das Recht, für den Geschäftsherrn alle Arten von Rechtshandlungen vorzunehmen, die der Zweck des Unternehmens mit sich bringen kann (BSK OR I-Watter, a.a.O., Art. 459 Rn. 2). Zweckwidrig sind nur solche Rechtsgeschäfte, die -typisiert betrachtet- dem Zweck offensichtlich zuwiderlaufen (BSK OR I-Watter, a.a.O., Art. 459 Rn. 4).
- 69 d) Nach diesen Rechtsgrundsätzen ist im Streitfall davon auszugehen, dass dem Kläger lediglich eine Handlungsvollmacht im Sinne von Art. 462 Abs. 1 OR erteilt wurde, und er somit kein leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 ist. Dabei kann offen bleiben, ob die dem Kläger erteilte Ermächtigung zum Betrieb des ganzen Gewerbes (= Generalhandlungsvollmacht) oder nur zum Abschluss bestimmter Geschäfte (= Spezialhandlungsvollmacht) berechnete (Art. 462 Abs. 1 OR; Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 35). In jedem Falle war dem Kläger keine Prokura erteilt

worden, die in einem größeren Umfang erlaubt hätte (Hinweis auf die zu II. 1. a-c dargelegten Rechtsgrundsätze), den Geschäftsherrn (hier: die Y-AG) zu vertreten.

- 70 aa) Der erkennende Senat folgt nicht der Rechtsauffassung der Y-AG in deren Schreiben vom 12. Februar 2003 (Bl. 54 der ESt-Akten), wonach der Kläger Mitglied des leitenden Managements und als Prokurist zeichnungsberechtigt gewesen sei (wohl in Anlehnung an die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 7. Juli 1997 IV C 6 - S 1301 Schz - 37/97, BStBl I 1997, 723, zu 2. a; Hinweis auf die Mitteilung der ESTV vom 13. April 2005, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B.15.4 Nr. 26). Gegen eine Ermächtigung im Sinne einer Prokura spricht im Streitfall bereits, dass der Kläger weder durch den (Gesamt-)Verwaltungsrat der Y-AG zum Prokuristen ernannt wurde, obwohl dies in Art. 716a Abs. 1 Nr. 4 OR in Verbindung mit Art. 721 OR angeordnet ist (vgl. hierzu: BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 721 Rn. 5), noch -und erst recht nicht- als Prokurist zur Eintragung ins Handelsregister (unter Vorlegung eines beglaubigten Beschlusses über seine Ernennung zum Prokuristen -sog. Konstituierungsbeschluss [Vgl. hierzu: BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 718 Rn. 17; Meier, Robert, a.a.O., Rn. 9.51]-) durch den Verwaltungsrat der Y-AG angemeldet wurde (Hinweis auf die diesbezügliche gesetzliche Verpflichtung in Art. 720 OR und Art. 458 Abs. 3 OR; zur Form der Anmeldung: Art. 19- 37 der Handelsregisterverordnung -HRegV-; BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 720 Rn. 4 und 5; BSK OR II-Martin K. Ebert, a.a.O., Art. 932 Rn. 4 ff). Der Kläger wurde lediglich mit der Zeichnungsberechtigung „Kollektiv zu zweien“ zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet (Anmeldung an das Handelsregister S vom 2. Juli 2001, Bl. 131-136 der FG-Akten).
- 71 bb) Im übrigen spricht auch die in der Schweizerischen Handelsregisterpraxis erlaubte und im Streitfall durchgeführte Verleihung des Zeichnungsrechts „Kollektivunterschrift zu zweien“, ohne dass der Kläger explizit als Prokurist bezeichnet wird (Rebsamen, a.a.O., Rz. 471), für eine Ermächtigung im Sinne (lediglich) einer Handlungsvollmacht zugunsten des Klägers.
- 72 In den letzten Jahren ist eine Reihe von Schweizerischen Großunternehmen (beginnend mit der inzwischen aufgelösten Fa. Ciba-Geigy AG im Jahr 1993 -s. Schreiben des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 23. Juli 2007 3-S 1301Schweiz/3 S.3-) dazu übergegangen, allen nach außen auftretenden Mitarbeitern (mit Ausnahme der Lehrlinge) nach einer gewissen Anstellungszeit ohne weiteres die Unterschriftsberechtigung (im Sinne einer nicht im Handelsregister einzutragenden Handlungsvollmacht) einzuräumen, jedoch nur als Kollektivunterschrift (im Streitfall: „Kollektivunterschrift zu zweien“ -s. Handelsregisterauszug des Kantons Basel Stadt vom 12. September 2002, BL. I der ESt-Akten Bd I), und nur „Vorgesetzte höherer Stufe“ (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O. § 9 Rn. 63), regelmäßig demzufolge nur Mitglieder des Verwaltungsrates explizit mit ihrer Funktion einzutragen (Schreiben der DHL Management [Schweiz] AG vom 3. Juli 2008, Bl. 264 der FG-Akten; Hinweis im übrigen auf: BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 718 Rn. 37). Das Mitglied des Verwaltungsrates der Y-AG, B bestätigte gegenüber dem Berichtersteller in einem Telefonat, dass auch die Y-AG dieser Praxis gefolgt ist (s. das zuvor erwähnte Schreiben vom 3. Juli 2008; Hinweis im Übrigen auf den Handelsregisterauszug betreffend die Y-AG vom 29. Mai 2008, Bl. 85-95 der FG-Akten). Als Grund wurden insbesondere die sich daraus ergebenden administrativen Vereinfachungen genannt. Die Y-AG ersparte sich im Falle von Beförderungen, Ein- und Austritten, die hierdurch verursachten Mutationen im Handelsregister eintragen zu lassen (zu weiteren Gründen: Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 62 und 63).
- 73 cc) Im übrigen sind im Streitfall keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass eine stillschweigende Bevollmächtigung in dem Sinne vorliegt, dass sich der Wille der bevollmächtigenden Instanz (hier: der Y-AG) etwa im Dulden eines Auftretens des Klägers als Prokurist zeigte (BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 718 Rn. 17 und 26 ff), bzw. daraus ergab, dass sie das Auftreten des Klägers als Prokurist nicht unterbunden hat (BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 458 Rn. 7; E. Homburger, Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch Obligationenrecht Aktiengesellschaft Art. 707-725 V 5b Art. 718 Rn. 1150 mit weiteren Nachweisen). Dem erkennenden Senat sind vom Kläger trotz eines entsprechenden Hinweises keine

Schriftstücke vorgelegt worden, aus denen sich herleiten ließe, dass der Kläger im schriftlichen Verkehr für die Firma der Y-AG per procura gezeichnet hätte (Art. 458 Abs. 1 OR; im übrigen zur Ausübung der Prokura: Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 20 und 21; Hinweis auf die zusammen mit der Liste der Nichtrückkehrtage eingereichten Abrechnungspapiere, Bl. 150-238 der FG-Akten). Auch im übrigen ergeben sich keine Anhaltspunkte für ein Auftreten des Klägers im Rechtsverkehr als Prokurist, das die Y-AG geduldet, bzw. nicht unterbunden und so einen diesbezüglichen Rechtsschein veranlasst haben könnte.

- 74 dd) Gegen eine Ermächtigung zur Vertretung der Y-AG im Sinne einer Prokura sprechen auch die Vereinbarungen im -in englischer/amerikanischer Sprache abgefassten- Arbeitsvertrag des Klägers mit der Y-AG vom 23. Januar 2001. Danach wurde der Kläger als „Vice President Multinational Accounts“ angestellt (Ziffer 1. a.a.O.; Bl. 153-155 der FG-Akten). Eine Anstellung als Prokurist wird damit nicht umschrieben. Hiervon gehen auch die Beteiligten einvernehmlich aus (Hinweis auf die vom erkennenden Senat in Auftrag gegebene Übersetzung des Arbeitsvertrages [Bl.241-244 und 302-304 der FG-Akten] und die Stellungnahmen des Klägers und der öffentlich bestellten und beeidigten Übersetzerin zu der Übersetzung [Schreiben des Klägers vom 9. Juli 2008, Bl. 270 der FG-Akten und der Übersetzerin vom 12. Juli 2007, Bl. 301 der FG-Akten]). Nach dem vom Kläger vorgelegten „Corporate Handbook“ der Y-AG wird ein Prokurist in englischer/amerikanischer Sprache mit „Head Clerk or assistant Vice President“ bezeichnet. Eine solche Position hatte der Kläger nach Ziffer 1. im Streitjahr jedoch nicht inne.
- 75 ee) Erstmals im Schriftsatz vom 9. Juli 2008 -und damit im Gegensatz zu seiner bis dahin geäußerten Rechtsauffassung- trägt der Kläger nunmehr vor, er sei als Vizedirektor (und dies sei die zutreffende Übersetzung von „Vice President“ lt. Ziffer 1. des Arbeitsvertrages, Bl. 153-155 der FG-Akten) im Streitjahr leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 gewesen. Der Senat kann offen lassen, ob er dieser Auffassung zur Stellung eines Vizedirektors folgen könnte. Die Finanzverwaltung und die ESTV vertreten jedenfalls die Ansicht, dass ein „Vizedirektor“ ein leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 sei (BMF-Schreiben in BStBl I 1997, 723 zu 2. a; in DStR 2008, 2018 zu 2.). Nach den maßgeblichen Schweizerischen Bestimmungen kann die Bezeichnung „Vizedirektor“ in das Handelsregister eingetragen werden (Rebsamen, a.a.O., Rn. 470; BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 720 Rn. 5; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 30 Rn. 115). Der Kläger ist jedoch weder als Vizedirektor vom Verwaltungsrat der Y-AG zur Eintragung ins Schweizerische Handelsregister angemeldet worden noch und erst recht nicht als solcher eingetragen worden. Im Übrigen liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Kläger als Vizedirektor im Rechtsverkehr aufgetreten ist bzw. und erst nicht, dass die Y-AG ein solches Auftreten geduldet hat.
- 76 ff) Der Senat geht hieran anschließend davon aus, dass dem Kläger -wie zuvor dargelegt (s. zuvor zu II. 1.) - (lediglich) eine Ermächtigung zur Vertretung der Y-AG im Sinne einer Handlungsvollmacht erteilt worden ist. Soweit der Kläger die Auffassung vertritt, seine Anstellung als Vice President „gleiche“ derjenigen eines Vizedirektors, entspricht dies (evtl.) zwar der Auffassung der ESTV. Dieser Meinung folgt der Senat jedoch nicht. Denn diese Ansicht beruht darauf, dass quasi typisierend die Tätigkeitsgebiete allgemein in ihrer (z.B. betriebswirtschaftlichen) Bedeutung verglichen werden (vgl. hierzu: Sutter/Burgstaller, Der Manager im DBA-Recht in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg.], a.a.O., S. 51 ff). Entscheidend ist jedoch, in welcher Weise das Zeichnungsrecht (vgl. hierzu: Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 30 Rn. 85; s. auch: BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 718 Rn. 15) geregelt ist. Im Streitfall hat der Kläger lediglich die Unterschriftsberechtigung eines Handlungsbevollmächtigten (siehe die zuvor dargelegten Erwägungen), und er ist mithin kein leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989.
- 77 gg) Im Übrigen berücksichtigt der erkennende Senat, dass die dem Kläger erteilte Handlungsvollmacht in ihrem Umfang für die vom Kläger für die Y-AG ausgeübte Tätigkeit ausreichend war. Der Kläger hatte die Aufgabe, Vertragsverhandlungen zum Abschluss zu bringen und die ausgehandelten Verträge

(zusammen mit dem Präsidenten des Verwaltungsrates der Y-AG) zu unterzeichnen (s. S. 5 unten des Tatbestandes). Im Rahmen dieser Aufgabenzuweisung handelte der Kläger. Dabei kam es zu Rechtshandlungen durch den Kläger, die die Ausführung der übertragenen Geschäfte (Aushandeln von Verträgen im Logistik- und Speditionsbereich) gewöhnlich mit sich brachte. Dies ist charakteristisch für eine Ermächtigung im Sinne einer Handlungsvollmacht (BSK OR I-Watter, a.a.O., Art. 462 Rn. 4).

- 78 hh) Abschließend weist der Senat noch darauf hin, dass in einem „arbeitsteilig organisierten“ Konzern -wie im Falle der Y-AG- generell (von wenigen Ausnahmen abgesehen wie z.B. im Falle der obersten Konzernleitung) keine Veranlassung besteht, umfassende Vollmachten im Sinne der Vertretungsmacht eines Prokuristen, Direktors oder eines Geschäftsführers zu erteilen. Ausreichend und sachgerecht ist es, den Beschäftigten -wie im Falle des Klägers- im Rahmen der übertragenen Geschäfte die Vollmacht zur Vornahme der sich daraus ergebenden (gewöhnlichen) Rechtshandlungen zu erteilen. Bei den außer(un-)gewöhnlichen Rechtshandlungen (z.B. Schenkungen: vgl. hierzu: BSK OR I-Watter, a.a.O., Art. 462 Rn. 4) kann im Rahmen der auch dem Kläger erteilten Zeichnungsberechtigung „Kollektiv zu zweien“ die Unterschrift eines mit einer umfassenden Vollmacht ausgestatteten Bediensteten der Y-AG eingeholt werden (wie im vorliegenden Fall die Unterschrift des Präsidenten des Verwaltungsrates der Y-AG, C).
- 79 ii) In der Schweiz nimmt der starke Mann (oder die starke Frau) einer Aktiengesellschaft oft die Position des vollamtlichen Delegierten (Art. 718 Abs. 2 OR) und zugleich des Vizepräsidenten der Aktiengesellschaft ein (Hinweis auf: Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 28 Rn. 155; Krneta, a.a.O. Rn. 674 und 1675). Ob dieser (oder diese) als leitende(r) Angestellte(r) im Sinne des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1989 zu beurteilen ist, braucht nicht entschieden zu werden. Denn eine solche Position hatte der Kläger im Streitjahr nicht inne. Er war weder Mitglied des Verwaltungsrats der Y-AG noch -und erst recht nicht- dessen Delegierter (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 28 Rn. 149-158; Meier, Robert, a.a.O. Rn. 9.13-9.20 und Rn. 9.44; Krneta, a.a.O., Rn. 1668-1691).
- 80 2. Unberührt von den zuvor dargelegten Erwägungen weist der erkennende Senat darauf hin, dass er dem BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 593, BFHE 215, 237 folgt, nach dem die Tätigkeit eines in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine Schweizerische Aktiengesellschaft selbst dann im Sinne des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz 1971/1989 „in der Schweiz ausgeübt wird“, wenn sie tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet wird. Die Ausführungen im an den Senat gerichteten BMF-Schreiben vom 6. Juli 2007 entsprechen u.a. den Erwägungen, die der BMF bereits im Revisionsverfahren zum Aktenzeichen I R 81/04 vorgebracht, und die der BFH bei seiner Entscheidung in BFH/NV 2007, 593, BFHE 215, 237) berücksichtigt hat. Der erkennende Senat hat sich in seinen Urteilen vom 5. Juni 2008 3 K 2564/08 und 3 K 2565/08 mit den Einwendungen des BMF im Schreiben vom 6. Juli 2007 zu dem BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 593, BFHE 215, 237 auseinandergesetzt, und er ist ihnen nicht gefolgt. Hieran hält er fest.
- 81 3. Der erkennende Senat hat die Aufteilung des Arbeitslohns des Klägers in einen steuerpflichtigen und steuerfreien Teil aufgrund der im Klageverfahren vorgelegten Aufstellung über die Nichtrückkehrtage nicht überprüft und erst recht nicht selbst vorgenommen, weil dies nicht entscheidungserheblich war (BMF-Schreiben vom 14. September 2006 IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl I 2006, 532, zu Tzn 100-118.).