

FG Baden-Württemberg Urteil vom 11.12.2008, 3 K 62/07

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

Tatbestand

- 1 Der Kläger wird für den Veranlagungszeitraum 2001 (Streitjahr) mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Die Eheleute haben zwei Kinder, die Söhne F (geb. xxx) und B (geb. xxx). Die Eheleute hatten im Streitjahr ihren Wohnsitz in X, Str. xx.
- 2 Der Kläger, der die deutsche Staatsbürgerschaft besitzt, war im Streitjahr bei der R AG in Basel/CH beschäftigt (im Folgenden: R-AG; Hinweis auf den Lohnausweis lt. Bl. 16 der Einkommensteuerakten -im folgenden: ESt-Akten- und auf den Arbeitsvertrag vom 4. Juli 2001, der zum 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist). Der Arbeitsvertrag wurde deshalb erst am 4. Juli 2001 unterschrieben, weil im Zuge der Neuformierung der P AG (Bl. 306 der FG-Akten) zur R-AG (Hinweis auf Schweizerisches Handelsblatt - SHAB- xxx/xxx vom xxl. 200 und 201 der FG-Akten) einige 100 Arbeitsverträge neu geschrieben werden mussten und dies etwas Zeit in Anspruch genommen hat (Hinweis auf den Schriftsatz des Klägers vom 9. August 2002, Bl. 56 der ESt-Akten). Der Arbeitsort des Klägers befand sich im Streitjahr in Basel.
- 3 Die deutsche Fassung des Arbeitsvertrages mit der R-AG wurde vom Kläger erstellt (Bl. 244 und 245 der FG-Akten). Einwände hiergegen wurden vom Beklagten (dem Finanzamt -FA-) nicht erhoben. Die englische Fassung wurde bereits im Verwaltungsverfahren vorgelegt (Contract of Employment, Bl. 50 und 51 der ESt-Akten).
- 4 Unternehmenszweck der R-AG ist im wesentlichen die Erforschung, Entwicklung, Fabrikation und der Vertrieb von Produkten und Methoden für die Produktion von Nahrungsmitteln und Fasern, für die Erzeugung und Erhaltung von Zierpflanzen aller Art sowie für andere Anwendungsbereiche des chemischen und biologischen Pflanzenschutzes, sowie die Forschung, Fabrikation und der Vertrieb im Bereich Saatgut, Pflanzen, Pflanzenteile und Pflanzenprodukte, einschließlich der Pflanzenbiotechnologie und von verwandten Produkten sowie die Erbringung von damit in Zusammenhang stehenden Dienstleistungen (Hinweis auf den Handelsregisterauszug vom 22. Februar 2008 von moneyhouse, Bl. 200 der FG-Akten). Nach den Statuten der R-AG vom 20. November 2001 (Bl. 195- 198 der FG-Akten) sind deren Organe: die Generalversammlung, der Verwaltungsrat und die Revisionsstelle (Art. 10 a.a.O.). Nach Art. 17 der Statuten kann der Verwaltungsrat nach Maßgabe eines Organisationsreglementes die Geschäftsführung oder einzelne Zweige derselben sowie die Vertretung der Gesellschaft an einzelne seiner Mitglieder oder an Dritte übertragen. Das Organisationsreglement wurde dem Finanzgericht (FG) nicht vorgelegt, weil „die Firmenleitung weiterhin der Auffassung ist, dass dieses Organisationsreglement keine weiteren Hinweise auf die unstrittig ausgeübte Leitungsfunktion, im Sinne der als leitend in Artikel 15 Abs. 4 DBA D-CH eingestuftten Personengruppen, liefert“ (s. Schreiben des Klägers vom 20. August 2008, Bl. 302 der FG-Akten).
- 5 Der Jahresumsatz der R-AG (eines der weltweit führenden Agrobusiness-Unternehmen) betrug im Jahr 2005 x.xxx.xxx.xxx US\$ (Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung -ESTV- vom 28. Juni 2006, Bl. 79 und 80 der FG-Akten).
- 6 In dem (wohl noch offenen) Verständigungsverfahren (Hinweis auf das Protokoll zu den Verständigungsgesprächen vom 12. und 13. September 2006, Bl. 81 der FG-Akten) wurde dem Bundeszentralamt für Steuern (BfS) von der ESTV die „Zeichnungsberechtigung für R-Gesellschaften in

der Schweiz“ vorgelegt (Bl. 149-152 der FG-Akten -im folgenden auch: Zeichnungsberechtigung-), die dem FG vom BfS zur Verfügung gestellt wurde. Zweck dieses Dokumentes ist es festzulegen, wer in der Schweiz ansässige R-Gesellschaften vertreten kann. Danach erfordern Geschäfte einer in der Schweiz ansässigen R-Gesellschaft mit Dritten stets die Unterschrift von zwei Mitarbeiterinnen oder Mitarbeitern (Kollektivunterschrift zu zweien). Nur wenige Personen sind offiziell im Handelsregister als Zeichnungsberechtigte eingetragen. Nach dem Auszug aus dem Handelsregister des Kantons S vom 22. Juni 2001 (Bl. 154-156 der FG-Akten) sind bzw. waren im Handelsregister ca. 50 Personen mit der Zeichnungsart „Kollektivunterschrift zu zweien“ eingetragen, im wesentlichen nur die Präsidenten des Verwaltungsrates, die Delegierten des Verwaltungsrates und die Mitglieder des Verwaltungsrates explizit mit ihren jeweiligen Funktionen. Im Übrigen sind nur Minderjährige, Praktikantinnen oder Praktikanten, Lehtöchter oder Lehrlinge und Aushilfen nicht zeichnungsberechtigt. Nach der Zeichnungsberechtigung können Bank- und Postgeschäfte nur jene Personen tätigen, die gemäß internem Verzeichnis hierzu speziell ermächtigt sind, im übrigen sind Rechtsgeschäfte im Zusammenhang mit Grundstücken jenen Personen vorbehalten, die im Handelsregister eingetragen sind und schliesslich darf niemand **Dokumente unterzeichnen, deren Inhalt er oder sie nicht versteht oder die nichts mit seinem oder ihrem Arbeitsgebiet bei R zu tun haben** (hervorgehoben a.a.O.).

- 7 Der Kläger war im Streitjahr Globaler Product Manager und Teamleiter für Getreideherbizide (Selective Herbicides) bei der R-AG (Hinweis auf die R-Stellenbeschreibung [Bl. 246 und 247 der FG-Akten], das curriculum vitae [Bl. 275 und 276 der FG-Akten] und die Sequenz der Titel innerhalb der R [+ Vorgängerfirmen, Bl. 157 der FG-Akten]). Dem Kläger wurde von der R-AG nicht die Zeichnungsberechtigung zur Eintragung im Schweizerischen Handelsregister verliehen. Er wurde im Übrigen auch nicht durch den Verwaltungsrat der R-AG zum Direktor, Geschäftsführer oder Prokuristen ernannt. Hiervon unabhängig wurden dem FG keine Unterlagen vorgelegt, nach denen der Kläger mit der Vertretung der Gesellschaft durch den Verwaltungsrat der R-AG (gesondert und einzeln) betraut worden war (§ 716a Abs. 1 Nr. 4 des Obligationenrechts -OR- in Verbindung mit Art. 718 Abs. 2 OR und Art. 721 OR)
- 8 Lt. der Bescheinigung der R-AG vom 14. Februar 2002 (Bl. 58 der ESt-Akten) gehört der Kläger als Product Manager PL Selective Herbicide zum obersten Kader der R-Gruppe. Aufgrund seiner Verantwortung und Kompetenzen sei 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 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) -DBA-Schweiz 1971/1992 - zu beurteilen. Anstelle der in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 aufgeführten Titel (Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer, Prokurist) verwende die R ausschliesslich Funktionsbezeichnungen. Die Funktion des Klägers sei einem dieser -in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 genannten-Titel gleichwertig.
- 9 Lt. dem Schreiben der R-AG vom 17. Dezember 2002 (Bl. 2 der Rechtsbehelfsakten -RbSt-Akten-) umfasse das Aufgabengebiet des Klägers die verantwortliche Betreuung ihrer Getreideherbizide in allen wichtigen Weltmärkten (z.B. Europa, USA, Canada, Australien, etc.). Im Rahmen seiner Tätigkeiten sei der Kläger für die Produktstrategien (wie Positionierung, optimaler Warenfluss, Dialog mit den Tochtergesellschaften, etc.), wie auch für die Kooperation mit Drittstaaten zur Erweiterung des Produktportfolios zuständig. In diesem Zusammenhang seien von ihm wichtige Verträge für gemeinsame Produktentwicklungen und Programmerweiterung erarbeitet und verbindlich unterzeichnet worden. Die Produktgamme (fr. für Produktpalette) der selektiven Getreideherbizide erwirtschaftete für die R-AG einen jährlichen Umsatz von über xxx.xxx.xxx US\$, für welchen der Kläger mit den von ihm geleiteten PLT (Product Leadership Team) verantwortlich zeichne. In dieser Position habe der Kläger im Einklang mit der Firmenpolitik volles Unterzeichnungsrecht für alle in seinen Aufgabenbereich fallenden Dokumente und

Verträge. Obwohl die R keine Prokuras ver gebe, sei des Klägers Aufgaben- und Verantwortungsbereich mit dem eines Prokuristen vergleichbar.

- 10 In der beim FA eingereichten Einkommensteuererklärung ging der Kläger davon aus, dass er als leitender Angestellter mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, soweit diese rechnerisch auf seine Tätigkeit in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland entfallen, der deutschen Besteuerung unterliege (Anlage N [Bl. 15 der ESt-Akten] in Verbindung mit der Anlage N-Gre [Bl. 26 und 27 der ESt-Akten]), im übrigen jedoch nicht als Grenzgänger gemäß Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 mit seinen gesamten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Inland steuerpflichtig sei. Zusammen mit der Einkommensteuererklärung legte der Kläger eine Bescheinigung (im Sinne der Tz. 18 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen -BMF- vom 19. September 1994 IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl I 1994, 683) seines Arbeitgebers vom 7. Februar 2002 vor (Bl.19 der ESt-Akten), die einen Sichtvermerk der Steuerverwaltung S vom 6. März 2002 trägt, nach der er an mehr als 60 Tagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt sei. Die in Bezug genommene Einzelaufstellung der Nichtrückkehrtage enthält die im Folgenden wiedergegebenen Angaben:

11	Month	Destination	Occasion	Date	Days	NRT	STPFL.	NRT	II
	January	X 1/ Thailand	Cross-training	Sunday 7 (10.15 h)	Friday 12 (8.00 h)	5	5	5	5
		X 2/ USA	Cross-training	Monday 15 (7.30 h)	Friday 19 (9.45 h)	4	4	4	
	February	-	-						
	March	X 3/ Germany	Kick-off global	Tuesday 13 (18.30 h)	Thursday 15 (17.30 h)	2	2	3	2
		X 6/ UK	Plant visit	Monday 26 (7.05 h)	Tuesday 27 (21.25 h)	1	2	2	2
	April	X 4 F	Team building (in seclusion)	Wednesday 18 (18.00 h)	Thursday 19 (20.15 h)	1	1	2	2
	May	X 5 (UK field tour	Cereals field tour	Thursday 3 (19.15 h)	Friday 4 (19.55 h)	1	1	2	2
		X 8/ X 7	Cereals field tour	Sunday 20 (17.45 h)	Tuesday 22 (18.00 h)	2	2	2	2
		X 8/ X 7	Cereals field tour	Monday 28 (17.45 h)	Wednesday 30 (21.45 h)	2	2	3	2
	June	X 9- Colorado	workshop	Tuesday 5 (7.45 h)	Sunday 10 (9.30 h)	5	5	5	5
	July	Italy/ X 10 Canada	European cereal meeting	Tuesday 3 (22.05 h)	Wednesday 4 (19.30 h)	1	1	2	2
			Canadian cereals	Sunday	Saturday 14	6	6	6	6

		field tour	8 (10.55 h)	(7.55 h)				
	USA/	US cereals tour	Tuesday 24 (7.40 h)	Saturday 28 (9.30 h)	4	4	5	5
	X 11							
August	-	-						
September	Australia	Branding workshop/	Wednesday 12 (18.45 h)	Sunday 23 (7.55 h)	11	10	10	10
		Australian cereals field tour						
October	X 12 meeting	Global workshop	Sunday 14 (14.00 h)	Sunday 21 (1.00 h)	7	8	6	6
	X 13/CH	Global supply chain team meeting	Sunday 21 (20.00 h)	Wednesday 24 (17.00 h)	3	3	3	3
November	X 14	Plant visit	Sunday 27 (17.45 h)	Wednesday 29 (17.00 h)	2	3	3	3
	X 5		Monday 1 (20.40 h)	Tuesday 2 (21.35 h)	1	1	2	2
December	Canada	Canadian results meeting	Wednesday 12 (8.40 h)	Sunday 16 (9.30 h)	4	4	4	4
Grand Total					62	63	70	68

- 12 In der Spalte „Days“ ist die Berechnung von 62 Nichtrückkehrtagen (Bl. 22 der ESt-Akten) durch den Kläger wiedergegeben, die zusammen mit der Bescheinigung seines Arbeitgebers über die Nichtrückkehr (Bl. 19 der ESt-Akten) vorgelegt wurde. Auf dieser Aufstellung befindet sich eine Ermittlung von 68 Nichtrückkehrtagen und 70 steuerpflichtigen Tagen durch das FA (Bl. 22 der ESt-Akten -siehe zuvor zu den Spalten zu „STPFL“, und „NRT II“-). Die (weitere) Aufstellung des Klägers „Nichtrückkehrtage 2001“ (Bl. 20 der ESt-Akten) wurde mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2002 (Bl. 59 der ESt-Akten) eingereicht. Wegen der Berechnung der 63 steuerpflichtigen Tage (vgl. hierzu: Vogelgesang in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 15 OECD-MA Rn. 239-245; Hinweis im Übrigen auf das Schreiben des Klägers vom 16. Oktober 2002, Bl. 59 und 60 der ESt-Akten) durch das FA wird auf Bl. 20 der ESt-Akten Bezug genommen. Diese Tage hat das FA auch als Nichtrückkehrtage beurteilt (s. S. 3 der Einspruchsentscheidung vom 2. Februar 2004, B. 23 der Einspruchsentscheidung). Der Unterschied zur Berechnung des Klägers rührt daher, dass dieser in Zusammenhang mit den Geschäftsreisen nach X 12/Frankreich und X 13/Schweiz im Oktober des Streitjahres (zutreffend) insgesamt 10 Nichtrückkehrtage errechnet hat, das FA dagegen 11 Nichtrückkehrtage. In der Spalte zu „Date“ sind die Ab- und Ankunftszeiten bei Geschäftsreisen des Klägers an dessen Wohnsitz angegeben.
- 13 Im Übrigen nimmt der Senat wegen der Ermittlung der Nichtrückkehrtage Bezug auf die vom Berichterstatter getroffenen Feststellungen im Kalender für das Streitjahr (Bl. 315 und 316 der FG-Akten).
- 14 Das FA ging in dem im vorliegenden Klageverfahren angegriffenen Einkommensteuerbescheid vom 13. Dezember 2002 in Übereinstimmung mit dem Kläger davon aus, dass dieser nicht insgesamt als Grenzgänger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der deutschen Besteuerung unterliege, sondern nur teilweise und zwar insoweit, als seine vorgenannten Einkünfte rechnerisch auf seine Tätigkeit in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland entfallen. Den hiernach steuerpflichtigen Anteil der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit ermittelte das FA auf xx.xxx DM (= xxx.xxx CHF [Bl. 26 und 27

der ESt-Akten] x 128 v.H. [durchschnittlicher Umrechnungskurs] = xxx.xxx DM x 63/240 [s. Berechnung der steuerpflichtigen Tage, Bl. 20 und 27 der ESt-Akten]).

- 15 Die verbleibenden (steuerfreien) Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit von xxx.xxx DM berücksichtigte das FA gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 der im Streitjahr geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes - EStG 2001- im Wege des Progressionsvorbehalts bei der Berechnung des Steuersatzes (s. Erläuterungen zum Einkommensteuerbescheid vom 13. Dezember 2002).
- 16 Im Übrigen ließ das FA die Schweizerische Quellensteuer (s. die Quellensteuerabrechnung des Finanzdepartementes des Kantons S vom 6. März 2002, Bl. 49 der ESt-Akten) nicht zum Abzug zu, weil der Kläger den Nachweis, dass er leitender Angestellter sei, trotz wiederholter Aufforderung nicht erbracht habe. Im Übrigen kürzte das FA die geltend gemachten Sonderausgaben (s. Zeile 62 des Mantelbogens zur Einkommensteuererklärung, Bl. 3 der ESt-Akten).
- 17 Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 13. Dezember 2002 legten die Eheleute form- und fristgerecht Einspruch ein (Bl. 1 der Rbst-Akten). Es wurde der Ansatz von 61 Nichtrückkehrtagen beantragt. Im Übrigen wurde geltend gemacht, dass der Kläger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als leitender Angestellter ausschließlich in der Schweiz zu besteuern sei. Mit der (lediglich) an den Kläger gerichteten Einspruchsentscheidung vom 2. Februar 2004 wurde der Rechtsbehelf als unbegründet zurückgewiesen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die „Gründe“ a.a.O. Bezug genommen.
- 18 Neben dem Verwaltungsverfahren hat der Kläger die Einleitung eines Verständigungsverfahrens wegen seiner behaupteten Stellung als leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 beantragt (Schreiben des Finanzdepartementes des Kantons S vom 6. Februar 2003 [Bl. 15 und 16 der Rbst-Akten] und vom 18. Februar 2004 [Bl. 14 der FG-Akten]), das jedoch nicht zu einer einverständlichen Vereinbarung geführt hat (s. die Niederschrift über die Ergebnisse der Verständigungsgespräche vom 12.-13. September 2006 in Bern, Bl. 81 der FG-Akten). Auf die Ausführungen des BfS im Schreiben vom 25. April 2006 (Bl. 64 und 65 der FG-Akten) und der ESTV (Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungsabkommen) im Schreiben vom 28. Juni 2006 (Bl. 79 und 80 der FG-Akten) wird Bezug genommen.
- 19 In einem kürzlich abgehaltenen Termin der Vertragsstaaten im Verständigungsverfahren soll (so die Erklärung der Prozessbevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung) eine Einigung des Inhalts erzielt worden sein, dass der Kläger die Stellung eines leitenden Angestellten im Streitjahr einnahm.
- 20 Mit seiner form- und fristgerecht erhobenen Klage macht der Kläger weiterhin geltend, dass er als leitender Angestellter im Sinne des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 mit seinen gesamten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung nur in der Schweiz unterliege. Wegen des weiteren Vorbringens des Klägers wird insbesondere auf die Schriftsätze vom 1. Juli 2004 (Bl. 9 ff der FG-Akten) und vom 9. Mai 2008 (Bl. 237 ff der FG-Akten) hingewiesen.
- 21 Der Kläger beantragt: Den Einkommensteuerbescheid vom 13. Dezember 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Februar 2004 ohne Berücksichtigung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu ändern und die Einkommensteuer demzufolge auf 0 DM festzusetzen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.
- 22 Das FA beantragt: Die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.
- 23 Zur Begründung verweist es auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und in den Schriftsätzen vom 29. September 2005 (Bl. 40 und 41 der FG-Akten) und vom 30. Mai 2008 (Bl. 272-274 der FG-Akten). Im übrigen nimmt es Bezug auf die Stellungnahme des BMF in dessen -an den

erkennenden Senat gerichteten- Schreiben vom 6. Juli 2007 mit Einwendungen gegen das BFH-Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 81/04 (BFH/NV 2007, 593, BFHE 215, 237) und die -ebenfalls an den erkennenden Senat gerichtete- Stellungnahme des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 23. Juli 2007 3-S 1301 Schweiz/3. Diese Schreiben wurden dem Kläger zur Kenntnisnahme übersandt, ebenso das Schreiben der ESTV vom 10. September 2008 mit einer Stellungnahme zum BMF-Schreiben vom 6. Juli 2007 (insbesondere zu B. V.).

- 24 Am 22. Februar 2008 fand vor dem Berichterstatter des erkennenden Senats ein Termin zur Erörterung des Sach- und Streitstandes statt. Auf die Ausführungen in der Ladung zu diesem Termin (Bl. 98 und 99 der FG-Akten) und in der Niederschrift über diesen Termin, die den Beteiligten zur Verfügung gestellt wurden, wird Bezug genommen (Bl. 220-226 der FG-Akten).
- 25 Dem Senat lagen folgende Akten vor:
- 26 1 Band Rechtsbehelfsakten Band I Steuernummer: xxx/xxx
- 27 1 Band Einkommensteuerakten -ESt 2001- Steuernummer: xxx/xxx

Entscheidungsgründe

- 28 Die Klage ist unbegründet. Der angegriffene Einkommensteueränderungsbescheid vom 13. Dezember 2002 ist insoweit rechtmäßig, als das FA in ihm die Einkommensteuer nicht niedriger festgesetzt hat: Denn der Kläger unterliegt als Grenzgänger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 insgesamt der deutschen Besteuerung.
- 29 I. 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 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 umfangreichen Nachweisen) verdrängt die speziellere Bestimmung des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 in ihrem Anwendungsbereich -bei Arbeitnehmern mit Grenzgängerstatus- die generellere Bestimmung des Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1992 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). Deshalb kommt insbesondere (auch) nicht die Vorschrift des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 zur Anwendung, die vorsieht, dass bei Vergütungen für eine in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit -wie (jedenfalls teilweise) im Falle des Klägers- die Schweiz das Besteuerungsrecht in Anspruch nehmen kann und deshalb diese Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland gemäß Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe d DBA-Schweiz 1971/1992 steuerfrei sind (unter Progressionsvorbehalt: s. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2001).
- 30 2. Gemäß 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 an ihren Wohnsitz zurückkehrt (s. zur Anzahl der notwendigen Grenzüberschreitungen: BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683, zu Tz. 10).

- 31 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 80/95, 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; BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 683, zu Tz. 10, jeweils mit weiteren Nachweisen).
- 32 b) Insoweit erfüllt der Kläger die Voraussetzungen für die Annahme, dass er im Streitjahr als Grenzgänger im Sinne von Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 zu beurteilen ist. Der Kläger hat in dem erforderlichen Umfang im Streitjahr die Grenze zur Schweiz in beide Richtungen überquert. Der erkennende Senat geht in diesem Zusammenhang zugunsten des Klägers (-siehe unten-) davon aus, dass dieser an den 63 Tagen, an denen er (nach der Aufstellung zu den Nichtrückkehrtagen lt. Bl. 22 der ESt-Akten) auf Geschäftsreisen war, die Grenze zur Schweiz nicht in beide Richtungen überschritten hat. Im Streitjahr hatte der Kläger an (geschätzten) 240 Arbeitstagen seiner Tätigkeit für die R-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 des weiteren zugunsten des Klägers davon aus, dass es sich bei den 63 Nichtrückkehrtagen um Arbeitstage im Sinne von Nr. II 2. des Änderungsprotokolls handelt, an denen er die Grenze zur Schweiz nicht überquert hat, verbleiben noch 177 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 1971/1992) in Basel/CH bei der R-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 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 im Streitjahr auszugehen. Eine notwendige Voraussetzung für die Grenzgängereigenschaft des Klägers ist demzufolge gegeben.
- 33 Bei der zuvor dargelegten Berechnung der Tage, an denen der Kläger die Grenze zur Schweiz überschritten hat, wurden -wie bereits erwähnt- die vom Kläger selbst errechneten 63 Nichtrückkehrtage (s. die Aufstellung lt. S. 6 und 7 des Tatbestandes) nicht berücksichtigt. Würden diese (ggf. teilweise) berücksichtigt, würden sich die Tage der Grenzübertritte des Klägers erhöhen. Dieser Umstand spräche demzufolge in noch stärkerem Maße für die Grenzgängereigenschaft des Klägers.
- 34 3. Die Grenzgängereigenschaft des Klägers ist auch nicht nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 entfallen.
- 35 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 in Verbindung mit Nr. II. 3. des Änderungsprotokolls).
- 36 Der Kläger war im gesamten Streitjahr bei der R-AG in Basel/CH beschäftigt. Demzufolge würde der Kläger nur dann mit seinen (gesamten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, wenn er an mehr als 60 Tagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz in X/Bundesrepublik Deutschland zurückgekehrt wäre. Dies ist jedoch nicht der Fall. Von der vom Kläger im Klageverfahren eingereichten Berechnung von 63 Nichtrückkehrtagen sind die Tage, an denen der Kläger von mehrtägigen Geschäftsreisen aus Drittstaaten an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (siehe nachfolgend zu a), und die Arbeitstage in der Bundesrepublik Deutschland (siehe nachfolgend zu b) nicht zu berücksichtigen.

- 37 a) Der erkennende Senat hat in den Urteilen vom 5. Juni 2008 3 K 121/07 (-nicht rechtskräftig- juris) und vom 28. August 2008 3 K 122/07, 3 K 3005/08 und 3 K 119/07 (nicht rechtskräftig, zur Veröffentlichung vorgesehen) entschieden, dass eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 nicht zu berücksichtigen sind (anderer Auffassung: die Finanzverwaltung und die ESTV in der generellen Verständigungsvereinbarung vom 19. September 1994, s. 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).
- 38 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 bezüglich der eintägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten- bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten „auch die Rückreisetage als Nichtrückkehrtage“ anzusehen seien (in diesem Sinne die Anweisung in: Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches). Der erkennende Senat folgt (auch) dieser Auffassung der Finanzverwaltung nicht (Hinweis auf das Senatsurteil vom 17. Juli 2008 3 K 3008/08 -nicht rechtskräftig- zur Veröffentlichung vorgesehen). 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 1971/1992. Der Senat verweist insoweit zunächst auf seine Ausführungen im Senatsurteil vom 5. Juni 2008 3 K 121/07 (nicht rechtskräftig, BFH-Az.: I R 65/08, juris, zu 2.). Ergänzend weist er auf die folgenden Erwägungen hin:
- 39 aa) Die Auffassung der Finanzverwaltung 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 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 zurückkehrt. Dass dies unabhängig davon gilt, woher die Person an dem nämlichen Tag zurückkehrt, liegt auf der Hand und bedarf keiner näheren Erläuterung.
- 40
- 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 am Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat 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 erfassenden Norm des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 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 1971/1992) 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. z.B. zur Fiktion des Tätigkeitsortes eines leitenden Angestellten: Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992; BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 593, zu II. 2. b cc, BFHE 215, 237) 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). Eine entsprechende gesetzliche Vorschrift gibt es jedoch nicht.

- 41 bb) Im übrigen ist die Anweisung zu Fach A Teil 2 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). Der Typisierung muss, damit der Realität in ausreichendem Maße Rechnung getragen 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 gegeben, wenn die Finanzverwaltung den „typischen Fall“, den Tag der Rückkehr eines Arbeitnehmers in den Ansässigkeitsstaat, als einen Fall der Nichtrückkehr beurteilt.
- 42 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.).
- 43 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 am Wohnsitz 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 jedoch die Anweisung zu Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches), 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 Freiburg, Frankfurt, Bremen, Berlin -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 im Wohnsitzstaat tatsächlich angekommen ist, ist vernünftigerweise unabhängig davon zu treffen, wo er sich zuvor aufgehalten hat.
- 44 dd) Nach diesen Rechtsgrundsätzen ist der 27. März, an dem der Kläger von der Geschäftsreise nach X 6/England tatsächlich (und zwar um 21.25 Uhr -s. die Angaben lt. S. 6 des Tatbestandes) an seinen

Wohnsitz in X zurückgekehrt ist, nicht als (sog. schädlicher) Nichtrückkehrtag im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 zu berücksichtigen.

- 45 c) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 5. Juni 2008 3 K 142/07 (nicht rechtskräftig: BFH-Az.: I R 66/08) entschieden, dass Tage, an denen ein in der Bundesrepublik Deutschland ansässiger Arbeitnehmer seine Arbeit im Inland ausgeübt hat (Art. 15a Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992), nicht bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 berücksichtigt werden dürfen. Hieran hält er fest.
- 46 Danach waren der 13. und der 14. März (Geschäftsreise nach X 3 bei X35/Schwarzwald) bzw. der 28. und 29. Mai (Geschäftsreise nach X 8/X 7) nicht als für den Grenzgängerstatus des Klägers schädliche Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 anzusetzen.
- 47 d) Hiernach unterliegt der Kläger als Grenzgänger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland, weil er im Streitjahr an (höchstens) 58 Arbeitstagen (= 63 Nichtrückkehrtage lt. Berechnung des FA ./. 1 [Ankunftstag am Wohnsitz des Klägers in der Bundesrepublik Deutschland nach einer mehrtägigen Geschäftsreise in einen Drittstaat] ./. 4 [Nichtrückkehrtage in Zusammenhang mit einer Tätigkeit des Klägers in der Bundesrepublik Deutschland]) - und nicht wie erforderlich an mehr als 60 Arbeitstagen- auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992).
- 48 e) Ob noch weitere Nichtrückkehrtage lt. der Berechnung des Klägers bzw. des FA (s. Aufstellung zu S. 6 und 7 des Tatbestandes) nicht als Arbeitstage zu beurteilen sein könnten, an denen der Kläger auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992), kann offen bleiben (Hinweis in diesem Zusammenhang z.B. auf die Geschäftsreisen nach X 12/Frankreich und nach X 13/Schweiz im Oktober mit -lt. FA- insgesamt 11 Nichtrückkehrtagen), weil es hierauf nicht mehr ankommt. Der Grenzgängerstatus des Klägers würde von der Entscheidung hierzu unberührt bleiben.
- 49
4. a) Der erkennende Senat weicht mit seiner Auffassung, dass Geschäftsreisen in die Bundesrepublik Deutschland (und damit in den Ansässigkeitsstaat des Klägers) bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 nicht anzusetzen sind, von einer generellen Vereinbarung 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 a.2 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, wobei es sich bei diesem BMF-Schreiben um eine generelle Vereinbarung mit der ESTV 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 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.

- 50 b) Gegen diese Erwägungen kann nicht mit Erfolg eingewandt werden, dass die vom erkennenden Senat vorgenommene Auslegung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 nicht mit der Praxis des anderen Vertragsstaates (der Schweiz) übereinstimme, und sie deshalb zu Schwierigkeiten bei der Rechtsanwendung führen dürften (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 der Abgabenordnung -AO-), soweit die vorliegende Entscheidung von der durch eine generelle Verständigungsvereinbarung festgelegten Praxis bzw. einer sonstigen Verwaltungsanweisung (Hinweis in diesem Zusammenhang auf Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches) der Finanzverwaltung abweicht.
- 51 5. Ausgehend von der zuvor dargelegten Rechtsauffassung ergibt sich eine höhere Einkommensteuer als diejenige, die in dem angegriffenen Einkommensteueränderungsbescheid vom 13. Dezember 2002 vom FA festgesetzt wurde (Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers danach: 99.460 DM [zutreffend jedoch: 378.898 DM]. Der erkennende Senat ist an einer (auch unter Berücksichtigung von steuermindernden Tatsachen sich ergebenden) höheren Steuerfestsetzung jedoch 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).
- 52 6. Die Kostentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-.
- 53 7. Die Revision war zuzulassen. Der Sache kommt grundsätzliche Bedeutung zu (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Insbesondere die Klärung der Frage, ob bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten der Tag, an dem der Arbeitnehmer zurückgekehrt ist, als Nichtrückkehrtag im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 zu beurteilen ist (vgl. hierzu: Fach A Teil 2 Nummer 7 des Grenzgängerhandbuches), ist (auch) aus rechtssystematischen Gründen bedeutsam (Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rn. 23).
- 54 II. 1. Unberührt von den zuvor dargelegten Erwägungen weist der erkennende Senat darauf hin, dass der Kläger **keine** in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 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.) ausgeübt hat im Sinne einer Tätigkeit (-soweit für die Schweiz in Betracht kommend- [Hinweis auf Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1992]) 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. 1 Nr. 4 OR).
- 55 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., das

einer generellen Vereinbarung entspricht), ist der Handlungsbevollmächtigte im Sinne von Art. 462 OR (in Verbindung mit Art. 721 OR und Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1992: 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, Schweizerisches Aktienrecht, 1996, § 29 Rn. 67) einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft kein leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 (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 R-AG in Form der Handlungsvollmacht nach dem Schweizerischen Obligationenrecht (OR) erteilt worden.

- 56 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, 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).
- 57 Dem Handlungsbevollmächtigten steht -im Vergleich zu den Prokuristen (Art. 458 OR) und erst recht im Vergleich zu den Direktoren (Art. 718a OR; E. Homburger, Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Obligationenrecht, Aktiengesellschaft, V 5b Art. 718a, Rn. 1169) und den Geschäftsführern (Art. 814 Abs. 1 OR in Verbindung mit Art. 718a OR)- nur eine eingeschränkte Vertretungsmacht zu (vgl. zum Unterschied bzgl. der Vertretungsbefugnis: Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 30 Rn. 77-85): Nur diejenigen Rechtshandlungen können vom Handlungsbevollmächtigten mit Rechtswirkung unmittelbar für die Gesellschaft 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 [Vertretung „zu bestimmten Geschäften“ im Sinne von Art. 462 Abs. 1 OR]) liegt (Meier-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., 2007, § 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).
- 58 b) Von der (Handlungs-)Vollmacht ausgenommen sind des weiteren 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; anders bei Mitgliedern des Verwaltungsrates und Direktoren und Geschäftsführern: Art. 718a OR und Art. 814 Abs. 1 OR in Verbindung mit Art. 718a OR; vgl. hierzu: Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 30 Rn. 91-93), 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 Einschränkung der Vertretungsmacht eines Handlungsbevollmächtigten 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).
- 59 c) Dagegen umfasst die -in das Handelsregister einzutragende- Prokura (bzw. die Stellung eines Direktors und eines Geschäftsführers) 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 -typisierend betrachtet- dem Zweck

offensichtlich zuwiderlaufen (BSK OR I-Watter, a.a.O., Art. 459 Rn. 4; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 21 Rn 5 in Verbindung mit Ziff. 2 der Statuten der R-AG und Art. 718a OR [betreffend einen Direktor] bzw. Art. 814 Abs. 1 OR in Verbindung mit 718a OR [betreffend einen Geschäftsführer -vgl. hierzu: Küng/Hauser, GmbH, Gründung und Führung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 2005, § 14 Rn. 8-11-]).

60 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 1971/1992 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 ihm in einem größeren Umfang erlaubt hätte (Hinweis auf die zu II. 1. a-c dargelegten Rechtsgrundsätze), den Geschäftsherrn (hier: die R-AG) zu vertreten. Denn in der auch für die Vertretungsmacht des Klägers maßgebenden Regelung der Zeichnungsberechtigung für S-Gesellschaften in der Schweiz ist ausdrücklich geregelt, dass sich dessen Vollmacht nicht -wie im Schweizerischen OR für die Vertretung durch einen Prokuristen (Art. 458 OR), bzw. einen Direktor (Art. 718a OR) oder einen Geschäftsführer (Art. 814 Abs. 1 OR in Verbindung mit Art. 718a OR) vorgesehen- auf alle Rechtshandlungen, die der Zweck der S-Gesellschaft (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 21 Rn. 3-5 in Verbindung mit Ziff. 2 der Statuten) insgesamt mit sich bringen kann (BSK OR I-Watter, a.a.O., Rn. 459 Rn. 2-4; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 30 Rn. 91-93), erstreckte. Ausdrücklich ausgenommen waren nämlich Bank- und Postscheckgeschäfte, Grundstücksgeschäfte insgesamt (vgl. hierzu: Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 13 und 17 ff), die den im Handelsregister eingetragenen Personen vorbehalten waren (zu denen der Kläger nicht gehörte), und im übrigen hatte der Kläger keine Zeichnungsberechtigung für Rechtshandlungen, **die nichts mit seinem Arbeitsgebiet bei R zu tun haben** (Hervorhebung auch a.a.O. in der Zeichnungsberechtigung für S-Gesellschaften in der Schweiz).

61 aa) Der erkennende Senat folgt nicht der Rechtsauffassung der R-AG in deren Schreiben vom 14. Februar (Bl. 58 der ESt-Akten) und vom 17. Dezember 2002 (Bl. 2 der RbSt-Akten), wonach der Kläger (wohl) als Prokurist tätig geworden sei (wohl in Anlehnung an die -missverständlichen- Ausführungen im BMF-Schreiben vom 7. Juli 1997 IV C 6 - S 1301 Schz - 37/97, BStBl I 1997, 723, zu 2. a; Hinweis im übrigen auf die Mitteilung der ESTV vom 13. April 2005, abgedruckt in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., Band 6, B.15.4 Nr. 26). Gegen eine Ermächtigung im Sinne einer Prokura spricht im Streitfall auch, dass der Kläger weder durch den (Gesamt-)Verwaltungsrat der R-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 R-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). Dabei berücksichtigt der erkennende Senat, dass solche Funktionsbezeichnungen (wie Prokurist, Geschäftsführer, Direktor) von der R-AG abgeschafft und demzufolge nicht mehr verliehen werden, wobei darauf hinzuweisen ist, dass der Kläger -und dies im Gegensatz zu vergleichbaren Verhältnissen bei anderen Schweizerischen Kapitalgesellschaften- nicht einmal mit der Zeichnungsberechtigung „Kollektiv zu zweien“ zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet wurde (Hinweis auf den Auszug aus dem Handelsregister S [Hauptregister] vom 22. Juni 2001 [Bl. 153-156 der FG-Akten] und den Handelsregisterauszug vom 22. Februar 2008 von moneyhouse [s. www.moneyhouse.ch; Bl. 200-209 der FG-Akten]).

62 bb) Im übrigen spricht auch diese -in der Schweizerischen Handelsregisterpraxis erlaubte und im Streitfall

durchgeführte- Verleihung des Zeichnungsrechts „Kollektivunterschrift zu zweien“ (Hinweis auf Zeichnungsberechtigung für S-Gesellschaften in der Schweiz, zu: Zweck und Zusammenfassung, Bl. 149-152 der FG-Akten), ohne dass der Kläger explizit als Prokurist (Geschäftsführer, Direktor) bezeichnet wird (Rebsamen, a.a.O., Rz. 471), für eine Ermächtigung im Sinne (lediglich) einer Handlungsvollmacht zugunsten des Klägers.

- 63 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 1301 Schweiz/3 S. 3 -) dazu übergegangen, allen nach außen auftretenden Mitarbeitern (mit Ausnahme der Lehrlinge; Hinweis auf die Zeichnungsrechtsregelung der R-AG zu Nr. 2) 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. Zeichnungsberechtigung für S-Gesellschaften zu Zweck und Zusammenfassung Abs. 2, Bl. 149-152 der FG-Akten), und nur „Vorgesetzte höherer Stufe“ (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 63), demzufolge regelmäßig nur Mitglieder des Verwaltungsrates, explizit mit ihrer Funktion einzutragen (vgl. die Eintragungen im Handelsregisterauszug vom 22. Juni 2001, Bl. 153-156 der FG-Akten; Hinweis im übrigen auf: BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 718 Rn. 37). Aus dem Schreiben der R-AG vom 14. Februar 2002 (Bl. 58 der ESt-Akten) ergibt sich, dass auch diese Gesellschaft dieser Praxis gefolgt ist. Grund hierfür waren u.a. -wie auch bei anderen großen Kapitalgesellschaften in der Schweiz- die sich daraus ergebenden administrativen Vereinfachungen. Die R-AG ersparte sich im Falle von Beförderungen, Ein- und Austritten, diese Mutationen im Handelsregister eintragen zu lassen (zu weiteren Gründen: Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 62 und 63). Allerdings beweist (auch) der vorliegende Fall, dass die neue Praxis in Übereinstimmung mit anfänglichen Befürchtungen zu Problemen geführt hat (anderer Auffassung: Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 64).
- 64 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: des Verwaltungsrats der R-AG) etwa im Dulden eines Auftretens des Klägers als Prokurist (Geschäftsführer, Direktor) zeigte (BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 718 Rn. 17 und 26 ff), bzw. sich daraus ergab, dass sie das Auftreten des Klägers als Prokurist (Geschäftsführer, Direktor) nicht unterbunden hat (BSK OR II-Watter, a.a.O., Art. 458 Rn. 7; E. Homburger, a.a.O., Art. 718 Rn. 1150; Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 9 Rn. 23 und 24, jeweils mit weiteren Nachweisen).
- 65 Dem erkennenden Senat sind vom Kläger trotz eines entsprechenden Hinweises keine Schriftstücke vorgelegt worden, aus denen sich herleiten ließe, dass er im schriftlichen Verkehr für die Firma der R-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; Art. 26 [Abs. 3] HRegV -bzw. als Direktor, Geschäftsführer-). Auch im übrigen ergeben sich keine Anhaltspunkte für ein Auftreten des Klägers im Rechtsverkehr als Prokurist, das die R-AG geduldet, bzw. nicht unterbunden und so einen diesbezüglichen Rechtsschein veranlasst haben könnte. Das Gleiche gilt auch für ein Auftreten des Klägers als Direktor oder Geschäftsführer der R-AG.
- 66 dd) Gegen eine Ermächtigung zur Vertretung der R-AG im Sinne einer Prokura sprechen auch die Vereinbarungen im -in englischer Sprache abgefassten- Arbeitsvertrag des Klägers mit der R-AG vom 4. Juli 2001. Danach wurde der Kläger als Produkt Manager (weltweit) angestellt (a.a.O.; zu Tätigkeit in Verbindung mit der R-Stellenbeschreibung, Bl. 244-249 der FG-Akten). Eine Anstellung als Prokurist (oder als Geschäftsführer und Direktor) mit einer solchen Personen zukommenden Vertretungsmacht (s. §§ 459, 718a OR, bzw. für den Geschäftsführer: Art. 814 Abs. 1 OR in Verbindung mit Art. 718a OR) wird damit nicht einmal ansatzweise umschrieben.

- 67 ee) Der erkennende Senat geht hieran anschließend davon aus, dass dem Kläger (lediglich) eine Ermächtigung zur Vertretung der R-AG im Sinne einer Handlungsvollmacht erteilt worden ist. Soweit der Kläger und die R-AG die Auffassung vertreten, seine Anstellung sei „gleichwertig“ derjenigen eines Prokuristen (Geschäftsführers, Vorstandsmitgliedes oder Direktors -s. Schreiben des R-AG vom 14. Februar 2002 [Bl. 58 der ESt-Akten] in Verbindung mit deren Schreiben vom 17. Dezember 2002 [Bl. 2 der Rbst-Akten]-) entspricht dies zwar auch der Auffassung der ESTV (Hinweis auf das Schreiben des Finanzdepartementes des Kantons S vom 6. Februar 2003 [Bl. 15 der Rbst-Akten] und die Stellungnahme der ESTV vom 25. April 2006 im Verständigungsverfahren [Bl. 79-80 der FG-Akten]). Dieser Meinung folgt der erkennende Senat jedoch nicht. Denn diese Ansicht beruht darauf, dass quasi typisierend Tätigkeitsgebiete mit denen von Prokuristen (Direktoren, Geschäftsführern) allgemein in ihrer (z.B. betriebswirtschaftlichen [Hinweis auf den vom Kläger verantworteten Umsatz von xxx.xxx.xxx US\$, s. Schreiben des R-AG vom 17. Dezember 2002, Bl. 12 der FG-Akten] oder hierarchischen) 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 (= Vertretungsrecht, 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 hatte der Kläger im Streitjahr lediglich die Unterschriftsberechtigung eines Handlungsbevollmächtigten, und er ist mithin kein leitender Angestellter im Sinne von Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 (zum Begriff des leitenden Angestellten im Schweizerischen Arbeitsrecht: Vischer in: Schweizerisches Privatrecht, Wiegand [Hrsg.], Siebenter Band, Obligationenrecht-Besonderer Teil, Vierter Teilband, Der Arbeitsvertrag, 3. Aufl., 2005, § 9; Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts -BGer- vom 16. März 2000 i.S. E. contre X SA [4C.424/1999], Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts -BGE- 126 III Nr. 60 S. 337 E. 5, BGer-Urteil vom 23. Juni 1972, BGE 98, IB S. 344: www.bger.ch).
- 68 ff) Im Übrigen berücksichtigt der erkennende Senat, dass die dem Kläger erteilte Handlungsvollmacht in ihrem Umfang für die vom Kläger für die R-AG ausgeübte Tätigkeit ausreichend war. Der Kläger hatte die Aufgabe eines globalen Produktmanagers und Teamleiters bei der R-AG übernommen. Im Rahmen dieses Aufgabenbereiches konnte er alle Rechtshandlungen mit Wirkung für die R-AG vornehmen und damit auch für den in seinem Verantwortungsbereich erzielten Umsatz von xxx.xxx.xxx US\$ (s. Schreiben der R-AG vom 12. Dezember 2002, Bl. 12 der FG-Akten). Im Rahmen dieser funktionalen Aufgabenzuweisung handelte der Kläger. Dabei kam es zu Rechtshandlungen des Klägers, die die Ausführung der übertragenen Geschäfte und die Stellung des Klägers gewöhnlich mit sich brachte (vgl. z.B. das vom Kläger [mit]unterzeichnete Schreiben vom 4. Januar 2001 an die Y AG in Z; Bl. 294 ff der FG-Akten). Dies ist charakteristisch für eine Ermächtigung im Sinne einer Handlungsvollmacht (BSK OR I-Watter, a.a.O., Art. 462 Rn. 4).
- 69 gg) Abschließend weist der Senat noch darauf hin, dass in einem „arbeitsteilig organisierten“ Konzern -wie im Falle der R-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 (vgl. hierzu: BSK OR I-Watter, a.a.O., Art. 462 Rn. 4) kann im Rahmen der dem Kläger erteilten Zeichnungsberechtigung im Sinne einer (Kollektiv-)Handlungsvollmacht die Unterschrift eines mit einer umfassende(re)n Vollmacht ausgestatteten Bediensteten der R-AG eingeholt werden (wie z.B. die Unterschrift eines Mitglieds des Verwaltungsrates der R-AG).
- 70 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 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe d DBA-Schweiz

1971/1992 „in der Schweiz ausgeübt wird“, wenn sie tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet wird. Die Ausführungen im an den erkennenden 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 (übrigen) 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. Im Übrigen verweist der Senat auf die Stellungnahme der ESTV vom 10. September 2008 zu den Ausführungen des BMF im Schreiben vom 6. Juli 2007 (zu B. V. S. 17 ff), die den Beteiligten zur Verfügung gestellt wurde.

- 71 3. Der erkennende Senat hat die Aufteilung des Arbeitslohns des Klägers in einen steuerpflichtigen und steuerfreien Teil aufgrund der Einzelaufstellung über die Nichtrückkehrtage lt. S. 6-8 des Tatbestandes nicht überprüft und erst recht nicht selbst vorgenommen, weil dies nicht entscheidungserheblich war (Hinweis in diesem Zusammenhang aus das BMF-Schreiben vom 14. September 2006 IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl I 2006, 532, zu Tzn. 100-118 und das Schreiben des Klägers vom 16. Oktober 2002 [Bl. 59 und 60 der ESt-Akten]).