

Urteil vom 09. April 2026, VI R 14/24

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 09.04.2026 VI R 31/24 - Unzumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010

ECLI:DE:BFH:2026:U.090426.VIR14.24.0

BFH VI. Senat

DBA CHE 1971 Art 4 Abs 2 Buchst a, DBA CHE 1971 Art 15 Abs 1, DBA CHE 1971 Art 15a Abs 1 S 1, DBA CHE 1971 Art 15a Abs 2, DBA CHE 1971 Art 24 Abs 1 Nr 1 Buchst d, EStG § 1 Abs 1 S 1, EStG § 2 Abs 1 S 1, EStG § 19 Abs 1, EStG § 32b Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 50d Abs 8, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, AO § 2 Abs 2, VtrRKonvG Art 31, EStG VZ 2019

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 23. November 2022, Az: 12 K 623/22

Leitsätze

NV: Eine Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 liegt vor, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Dies bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach arbeitsbezogenen Besonderheiten, und kann nicht allein anhand pauschaler Kriterien, insbesondere der Entfernung zwischen Wohn- und Tätigkeitsort, entschieden werden.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 23.11.2022 - 12 K 623/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte im Streitjahr (2019) neben weiteren Einkünften auch solche aus nichtselbständiger Arbeit. Er wohnte mit seiner Ehefrau und seinem Sohn in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland), war jedoch in der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Schweiz) in Vollzeit tätig. Nach dem Arbeitsvertrag betrug die Regelarbeitszeit 45,5 Stunden, die der Kläger als Vertrauensarbeitszeit erbrachte. Er hatte eine Einzimmerwohnung am Tätigkeitsort angemietet und kehrte in der Regel einmal wöchentlich an seinen inländischen Wohnsitz zurück. Die kürzeste Wegstrecke mit dem Kfz zwischen dem inländischen Wohnort und dem Schweizer Tätigkeitsort betrug zwischen 87,3 und 129 km, die Fahrzeit lag bei 1 Stunde 21 Minuten bis 1 Stunde 48 Minuten. Mit öffentlichen Verkehrsmitteln dauerte die Fahrt zwischen 3 Stunden 36 Minuten und 4 Stunden 24 Minuten.
- 2** Der Kläger begann seine Arbeit grundsätzlich zwischen 06:00 Uhr und 06:30 Uhr. Die täglichen Arbeitszeiten nebst Pausen beliefen sich gemäß den vorgelegten Arbeitszeitlisten auf etwa 11 bis 11,5 Stunden.
- 3** Vom Bruttolohn des Klägers wurde im Streitjahr Schweizer Quellensteuer einbehalten.
- 4** In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger steuerfreie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgte dem nicht, sondern setzte die Einkommensteuer unter Einbeziehung der in der Schweiz erzielten Einkünfte in die steuerliche Bemessungsgrundlage fest.

- 5 Der hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) statt.
- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Es beantragt,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 23.11.2022 - 12 K 623/22 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Kläger kein Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 27.10.2010 (BGBl II 2011, 1092, BStBl I 2012, 513) --DBA-Schweiz 1971/2010-- ist.
- 10 1. Der Kläger ist im Streitjahr aufgrund seines inländischen Wohnsitzes in Deutschland mit seinem Welteinkommen einschließlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) aus der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG).
- 11 2. Er ist im Streitjahr auch gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-Schweiz 1971/2010 abkommensrechtlich in Deutschland ansässig. Denn der Kläger verfügte sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz über eine ständige Wohnstätte im Sinne des Art. 4 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2010 und hatte den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2010 in Deutschland. Aufgrund des Zusammenlebens mit seiner Familie im Inland unterhielt er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen mit dem Vertragsstaat Deutschland.
- 12 3. Das Deutschland nach innerstaatlichem Recht zustehende Besteuerungsrecht ist jedoch insofern beschränkt, als Deutschland nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2, Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1971/2010 die Einkünfte des Klägers aus der Schweiz freizustellen hat. Insbesondere ist das Besteuerungsrecht nicht nach Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2010 Deutschland zugewiesen, da der Kläger kein Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 ist.
- 13 a) Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/2010 können vorbehaltlich der Art. 15a bis 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt (Satz 1). Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden (Satz 2).
- 14 aa) Die von dem Kläger aus seiner in der Schweiz ausgeübten (abhängigen) Beschäftigung bezogenen Vergütungen konnten folglich in der Schweiz besteuert werden.
- 15 bb) Die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 liegen nicht vor. Insbesondere wurden die Vergütungen des Klägers von einem in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber gezahlt (Art. 15 Abs. 2 Buchst. b DBA-Schweiz 1971/2010).
- 16 b) Hieran ändert auch Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2010 nichts, der das Besteuerungsrecht an Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, dem Ansässigkeitsstaat zuweist.
- 17 aa) Nach Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 ist Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/2010 jede in einem Vertragsstaat (hier Deutschland) ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat (hier der Schweiz) ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person

bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt (sogenannte Nichtrückkehrtage).

- 18** bb) Zwar kehrte der Kläger nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) üblicherweise wöchentlich und damit regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück. Denn eine regelmäßige Rückkehr setzt keine Mindestanzahl an Grenzüberquerungen voraus (ausführlich hierzu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.06.2022 - I R 32/19, BFHE 277, 279, Rz 24 ff.).
- 19** cc) Das FG ist aber in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass der Kläger an mehr als 60 Tagen im Streitjahr aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist.
- 20** aaa) (1) Dabei muss zunächst feststehen, dass der Steuerpflichtige tatsächlich nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist. Die Beweislast hierfür trägt der Steuerpflichtige (BFH-Urteil vom 15.09.2004 - I R 67/03, BFHE 207, 452, BStBl II 2010, 155, unter II.6.). Eine Schätzung der Zahl der Nichtrückkehrtage kommt nicht in Betracht (z.B. BFH-Urteil vom 03.11.2010 - I R 4/10, Rz 18).
- 21** (2) In nicht zu beanstandender Weise ist das FG vorliegend zu dem Schluss gelangt, dass der Kläger an mehr als 60 Tagen im Kalenderjahr tatsächlich nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist.
- 22** Gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Die Beweiswürdigung des FG kann in einem Revisionsverfahren nur darauf überprüft werden, ob die Schlussfolgerungen des FG aus den verfahrensrechtlich einwandfrei festgestellten Tatsachen mit den allgemeinverbindlichen Grundsätzen der Beweiswürdigung, insbesondere den allgemeinen Erfahrungssätzen und den Denkgesetzen, vereinbar sind (§ 118 Abs. 2 FGO; vgl. Senatsbeschluss vom 14.03.2008 - VI B 122/07, unter 3., m.w.N.). Ist demgemäß die Würdigung durch das Tatsachengericht zwar nicht zwingend, aber doch möglich, so ist sie revisionsrechtlich bindend (Senatsurteil vom 09.05.2019 - VI R 43/16, Rz 18, m.w.N.).
- 23** Das FG hat im Streitfall bei seiner Beweiswürdigung die ihm vorliegenden Beweismittel sowie den Vortrag des Klägers in der mündlichen Verhandlung umfassend berücksichtigt und die geltend gemachten Übernachtungen im Einzelnen überprüft. Eine unzulässige Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ist hierin entgegen der Auffassung des FA nicht zu sehen. Der Umstand, dass ein zu würdigender Sachverhalt auch eine andere Schlussfolgerung als die gefundene zulässt, stellt keinen revisionsrechtlich relevanten Verfahrensfehler dar.
- 24** bbb) Weiter hat das FG zutreffend entschieden, dass der Kläger an den relevanten Tagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen inländischen Wohnort zurückgekehrt ist.
- 25** (1) Die Nichtrückkehr ist durch die Arbeitsausübung veranlasst, wenn die Rückkehr aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar ist (z.B. BFH-Urteile vom 15.09.2004 - I R 67/03, BFHE 207, 452, BStBl II 2010, 155, unter II.4., und vom 11.11.2009 - I R 50/08, Rz 23).
- 26** Dabei ist eine (Mit-)Berücksichtigung der Fahrzeit bei der Beurteilung der Unzumutbarkeit nicht ausgeschlossen. Da der Wortlaut des DBA-Schweiz 1971/2010 keinen Ortsbezug aufweist, kann die Entfernung beziehungsweise Fahrzeit zwischen Wohnort und Arbeitsplatz nur im Rahmen der Auslegung des Merkmals "auf Grund der Arbeitsausübung" Bedeutung erlangen (s. BFH-Urteil vom 01.06.2022 - I R 32/19, BFHE 277, 279, Rz 15, 18). Dies wird der Prämisse gerecht, dass die Entscheidung des Grenzpendlers, nach der Arbeit an den Hauptwohnsitz zurückzukehren, typischerweise durch ein Zusammenspiel privater und beruflicher Gründe veranlasst ist. Sie berücksichtigt auch die engere Bindung des Steuerpflichtigen zum Ansässigkeitsstaat als Grund für die Zuweisung des Besteuerungsrechts an diesen (s.a. BFH-Urteile vom 11.11.2009 - I R 15/09, BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602, unter II.2.c aa bbb, und vom 30.09.2020 - I R 37/17, BFHE 271, 120, Rz 21, sowie Senatsbeschluss vom 19.09.2025 - VI B 3/25, Rz 9).
- 27** Ob sich die Rückkehr mithin als "nicht möglich oder nicht zumutbar" erweist, ist im Übrigen eine Frage des Einzelfalls und kann nicht allein anhand pauschaler Kriterien bestimmt werden. So können dabei zum Beispiel neben den Fahrzeiten auch andere arbeitsbezogene Aspekte, insbesondere Arbeitszeiten und sonstige Umstände oder Anforderungen des Berufs (mit-)berücksichtigt werden.
- 28** (2) Das FG hat rechtsfehlerfrei das Vorliegen arbeitsbezogener Besonderheiten (wie insbesondere die Art der Tätigkeit, den Arbeitsbeginn, das Arbeitsende) bejaht, die dazu führen, dass eine Rückkehr an den festgestellten Übernachtungstagen vorliegend unzumutbar war, mithin eine Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung vorlag.

- 29 Nach den bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG hatte der Kläger tägliche Arbeitszeiten nebst Pausen von etwa 11 bis 11,5 Stunden, eine Fahrzeit von insgesamt rund drei Stunden und hätte im Hinblick auf seinen frühen Arbeitsbeginn bereits gegen 04:30 Uhr aufstehen müssen. Unter Würdigung dessen ist das FG revisionsfehlerfrei zu der Überzeugung gelangt, dass an den Tagen, an denen der Kläger fast zehn Stunden gearbeitet hatte, eine Rückkehr nicht zumutbar war. Revisionsrechtlich bedeutsame Fehler in der Beweiswürdigung sind nicht ersichtlich.
- 30 (3) Soweit sich das FA auf die ab 01.01.2019 geltende Konsultationsvereinbarung vom 12.10.2018 betreffend die Nichtrückkehr eines Grenzgängers aufgrund der Arbeitsausübung nach Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 --Konsultationsvereinbarung-- (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25.10.2018, BStBl I 2018, 1103) beruft, kann dieser Vortrag der Revision nicht zum Erfolg verhelfen.
- 31 Die Konsultationsvereinbarung sieht vor, dass die Rückkehr an den Wohnsitz bei Benutzung eines Kfz aus beruflichen Gründen "insbesondere" nicht möglich oder nicht zumutbar ist, wenn die kürzeste Straßenentfernung für die einfache Wegstrecke über 100 km oder die schnellste Verbindung zu den allgemein üblichen Pendelzeiten bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Wegstrecke länger als 1,5 Stunden beträgt.
- 32 Zwar kommt einer zwischenstaatlichen Konsultationsvereinbarung --in Einklang mit den Grundsätzen zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.05.1969 (BGBl II 1985, 927), in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 03.08.1985 (BGBl II 1985, 926) am 20.08.1987 (BGBl II 1987, 757)-- Bedeutung für die Auslegung der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei "Grenzmarke" für das richtige Abkommensverständnis ist jedoch der Abkommenswortlaut. Wird das in der Konsultationsvereinbarung gefundene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht gedeckt, kann die Vereinbarung die Abkommensauslegung durch die Gerichte nicht beeinflussen oder die Gerichte gar binden (s. zuletzt Senatsurteile vom 01.08.2024 - VI R 23/22, BFHE 286, 1, Rz 48, und vom 20.03.2025 - VI R 24/22, Rz 20, jeweils m.w.N.).
- 33 So verhält es sich auch im Streitfall. Denn unabhängig davon, dass bereits der Wortlaut der Vereinbarung durch Verwendung des Wortes "insbesondere" Interpretationsspielraum lässt, definiert Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 den Grenzgänger losgelöst von der Entfernung beziehungsweise der Fahrzeit zwischen Wohnort und Arbeitsplatz. Die Vorschrift enthält auch sonst keinerlei Ortsbezug. Damit bestehen für die Eigenschaft eines Grenzgängers keine örtlichen Einschränkungen, so dass die Voraussetzungen eines Grenzgängers im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/2010 auch bei großen Entfernungen zwischen Wohn- und Arbeitsort erfüllt sein können. Daraus folgt dann aber auch, dass die Zumutbarkeit der Rückreise an keiner Entfernung oder Reisedauer ausgemacht werden kann (ebenso Wagner/Parenko, Lohnsteuer, 6. Ed. 2025, Q. Rz 1467).
- 34 Hieran ändern auch die vom FA in Einklang mit der Konsultationsvereinbarung vorgetragenen Praktikabilitätsabwägungen nichts.
- 35 Etwas anderes ergibt sich auch nicht dadurch, dass der Gesetzgeber mit § 2 Abs. 2 der Abgabenordnung eine Ermächtigungsgrundlage geschaffen hat, wonach das BMF ermächtigt wird, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zu erlassen. Denn die vorliegende Konsultationsvereinbarung wurde nicht in die bestehende Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung integriert.
- 36 c) Die Lohneinkünfte des Klägers sind somit nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1971/2010 in Deutschland unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG freizustellen.
- 37 4. Das Besteuerungsrecht fällt schließlich nicht gemäß § 50d Abs. 8 EStG an Deutschland zurück, da der gesamte Arbeitslohn des Klägers in der Schweiz der Quellenbesteuerung unterlag.
- 38 5. Da im Übrigen hinsichtlich der Höhe der Steuer kein Streit besteht, sieht der Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab.
- 39 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.