Urteil vom 13. November 2013, I R 38/13

Standby-Wohnung - Wohnsitz

BFH I. Senat

AO § 8, AO § 9, EStG § 1 Abs 1, DBA CHE Art 15 Abs 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 12. November 2012, Az: 3 K 1062/09

Leitsätze

1. NV: Ein Steuerpflichtiger kann mehrere Wohnsitze haben. Kennzeichen einer Wohnung ist, dass es sich - im Sinne einer bescheidenen Bleibe - um Räume handelt, die zum Bewohnen geeignet sind.

2. NV: Der Begriff des Wohnsitzes setzt ferner voraus, dass der Steuerpflichtige die Wohnung innehat. Danach muss die Wohnung in objektiver Hinsicht dem Steuerpflichtigen jederzeit (wann immer er es wünscht) als Bleibe zur Verfügung stehen und zudem in subjektiver Hinsicht von ihm zu einer entsprechenden Nutzung, d.h. für einen jederzeitigen Wohnaufenthalt bestimmt sein. In dieser zur objektiven Eignung hinzutretenden subjektiven Bestimmung liegt der Unterschied zwischen dem bloßen Aufenthaltnehmen in einer Wohnung und dem Wohnsitz. Diese Anforderungen sind gleichermaßen für im Inland belegene sog. Standby-Wohnungen zu beachten (Anschluss an Senatsurteil vom 10. April 2013 I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909).

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist schweizerischer Staatsbürger. Er hatte in den Streitjahren (2003 bis 2006) seinen Hauptwohnsitz (Familienwohnsitz) in der Schweiz und ist seit September 2004 verheiratet. Seit September 2002 ist er bei der Fluggesellschaft F als Copilot mit Einsatzflughafen M unbefristet angestellt. Aufgrund innerbetrieblicher Regelungen der F war der Kläger verpflichtet, in der Nähe des Flughafens M eine Unterkunft zu unterhalten, von der er seinen Flugdienst innerhalb eines Zeitraums von 60 Minuten nach einer entsprechenden Benachrichtigung antreten konnte. Um dieser Verpflichtung zu genügen, vereinbarte er mit anderen Piloten, eine Wohnung (sog. Standby-Wohnung) zur wechselseitigen Nutzung anzumieten.

2 Entsprechend dieser Vereinbarung schloss A, ebenfalls ein schweizerischer Staatsbürger mit Wohnsitz in der Schweiz, als Hauptmieter mit den Eheleuten K am 27. September 2002 einen Mietvertrag über eine in R, nahe M gelegene Wohnung, bestehend aus vier Zimmern, Flur, einer Küche, zwei Bädern, einem Keller, dazugehörigem Garten und einem Abstellplatz. Die zur Wohnung gehörenden Räume verteilten sich auf das Erdgeschoss sowie das Kellergeschoss. Im Erdgeschoss befanden sich eine Diele, ein Schlafzimmer, ein Bad sowie ein größerer Raum, der --ohne bauliche Abtrennung-- zum einen als Küche und zum anderen als Wohn- und Esszimmer genutzt werden konnte. Im Kellergeschoss waren zwei weitere Schlafzimmer, ein Bad und ein Flur.

3 Auf Antrag des Klägers wurde für die Streitjahre nur der sog. Inlandsanteil seiner Arbeitseinkünfte dem Lohnsteuerabzug für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer gemäß § 39d i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002) unterworfen. Im Anschluss an eine steuerliche Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass der Kläger aufgrund der Nutzung der Standby-Wohnung nach § 8 der Abgabenordnung (AO) einen Wohnsitz im Inland begründet und deshalb als unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002) auch den sog. Auslandsanteil seiner Arbeitseinkünfte zu versteuern habe. Demgemäß erließ das FA für die Streitjahre Lohnsteuernachforderungsbescheide, die aufgrund vorliegend nicht mehr streitiger Einwände zuletzt mit Bescheiden vom 12. März 2009 geändert wurden.

4 Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage hat das Finanzgericht (FG) stattgegeben (Hessisches FG, Urteil vom 13. November 2012 3 K 1062/09, Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 742). Der Kläger hat während des finanzgerichtlichen Verfahrens Wohnungsbelegungsübersichten sowie die von F für ihn sowie die acht anderen

Nutzer der Standby-Wohnung erstellten und die Streitjahre betreffenden Dienstpläne vorgelegt. Das FG hat zur Art der Wohnungsnutzung A als Hauptmieter, den Vermieter K sowie den Wohnungsnachbarn N als Zeugen vernommen. Hieraus ergab sich nach Ansicht der Vorinstanz, dass der Kläger in den Streitjahren die Wohnung in R nicht innegehabt und damit auch keinen inländischen Wohnsitz begründet habe. Maßgeblich hierfür sei, dass der Kläger die Wohnung nur dann habe nutzen können, wenn sie nicht zuvor von drei anderen Kollegen "in Beschlag genommen" worden sei. Der Umstand, dass nach den dienstlichen Gegebenheiten nur ganz vereinzelt mehr als drei Personen gleichzeitig Bedarf für einen Aufenthalt in der Wohnung hatten, sei unbeachtlich. Abgesehen davon, dass der Kläger und A etwa zwei Mal pro Jahr auf eine andere Übernachtungsmöglichkeit hätten ausweichen müssen (Hotel; Mannschaftsraum der Flughafenbasis), habe der Kläger bei abstrakter Betrachtung nicht jederzeit über die Wohnung verfügen können. Vielmehr habe er immer damit rechnen müssen, sich anstelle der Standby-Wohnung ein anderes Übernachtungsquartier zu suchen. Bestätigung finde dies auch in der zwischen dem Kläger und den anderen Nutzern in Bezug auf die vorhandenen Wohnungsschlüssel getroffenen und auch praktizierten Abrede ("Regelung"), nach der nur drei Nutzer gleichzeitig auf die am Flughafen M im Postfach des A hinterlegten Wohnungsschlüssel hätten zugreifen können. Seien --so das FG-- die drei verfügbaren Schlüssel vergriffen gewesen, hätten die weiteren Interessenten mit einer anderen Übernachtungsmöglichkeit Vorlieb nehmen müssen. Gleiches habe für den Hauptmieter A gegolten. Auch die weiteren Umstände belegten diese Nutzungseinschränkungen. Die Wohnung sei nur mit dem Notwendigsten, z.T. auch nur kärglich ausgestattet gewesen (Beleuchtung durch "nackte" Glühlampen). Persönliche Gegenstände hätten sich in der Wohnung nicht befunden. Die Nutzungsart habe einen ständigen Wechsel der Bettwäsche erfordert. Diese Würdigung entspreche schließlich auch der Aussage des Vermieters K. Er habe die Ausgabe der vier Wohnungsschlüssel sowie die Ausstattung der Wohnung bestätigt und im Übrigen ausgeführt, dass im Mietvertrag die Zahl der Nutzer auf höchstens vier Personen festgelegt worden sei, in Absprache mit A habe aber "die Wohnung durch eine größere Zahl von Personen genutzt werden könne(n), solange nicht die Höchstzahl von vier Personen überschritten" worden sei.

5 Mit der Revision beantragt das FA sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Revision ist begründet. Das Urteil der Vorinstanz ist aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat ist zwar an die Würdigung der Vorinstanz gebunden, nach der der Kläger in den Streitjahren in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) keinen Wohnsitz (§ 8 AO) hatte. Das FG hat jedoch keine Feststellungen zum gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) des Klägers getroffen.

8 1. Zwischen den Beteiligten besteht Einvernehmen, dass der Kläger auch den sog. Auslandsanteil seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG 2002) als (Co-)Pilot zu versteuern hätte, wenn er in den Streitjahren entweder einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gehabt hätte und deshalb nach § 1 Abs. 1 EStG 2002 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen wäre. Die Einkünfte würden dann als Teil des vom Kläger erzielten sog. Welteinkommens nach § 2 Abs. 1 EStG 2002 der Einkommensteuer unterliegen und dieser Besteuerungszugriff wäre auch nicht durch das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) --DBA Schweiz 1992-- ausgeschlossen. Vielmehr sieht Art. 15 Abs. 3 DBA Schweiz 1992 vor, dass Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr ausgeübt wird, in dem Vertragstaat besteuert werden können, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet; das Besteuerungsrecht wäre hiernach auch im Streitfall Deutschland zugewiesen.

9 2. Nach § 8 AO hat jemand (d.h. eine natürliche Person) einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen kann. Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass ein Steuerpflichtiger gleichzeitig mehrere Wohnsitze haben kann und diese im Inland und/oder Ausland belegen sein können. Demgemäß ist es auch für das Vorliegen eines Wohnsitzes im Inland ohne Bedeutung, ob dieser den Mittelpunkt der Lebensinteressen der betreffenden Person bildet (Senatsurteil vom 28. Januar 2004 I R 56/02, BFH/NV 2004, 917, m.w.N.).

10 a) Kennzeichnend für eine Wohnung ist, dass es sich --im Sinne einer bescheidenen Bleibe-- um Räume handelt, die zum Bewohnen geeignet sind (Buciek in Beermann/Gosch, AO § 8 Rz 15). Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass die vom Kläger genutzte Wohnung in R diese Voraussetzung erfüllt hat. Der Senat sieht insofern von weiteren Erläuterungen ab.

11 b) Der Begriff des Wohnsitzes setzt jedoch nach ständiger Rechtsprechung ferner voraus, dass der Steuerpflichtige die Wohnung innehat. Danach muss die Wohnung in objektiver Hinsicht dem Steuerpflichtigen jederzeit (wann immer er es wünscht) als Bleibe zur Verfügung stehen und zudem in subjektiver Hinsicht von ihm zu einer entsprechenden Nutzung, d.h. für einen jederzeitigen Wohnaufenthalt bestimmt sein. In dieser zur objektiven Eignung hinzutretenden subjektiven Bestimmung liegt der Unterschied zwischen dem bloßen Aufenthaltnehmen in einer Wohnung und dem Wohnsitz (Urteile des Bundesfinanzhofs vom 26. Februar 1986 II R 200/82, BFH/NV 1987, 301; vom 22. April 1994 III R 22/92, BFHE 174, 523, BStBl II 1994, 887; vom 23. November 2000 VI R 107/99, BFHE 193, 558, BStBl II 2001, 294; Senatsurteil vom 19. März 1997 I R 69/96, BFHE 182, 296, BStBl II 1997, 447). Diese Anforderungen gelten --wie der Senat mit Urteil vom 10. April 2013 I R 50/12 (BFH/NV 2013, 1909) entschieden hat-- gleichermaßen auch für im Inland belegene sog. Standby-Wohnungen, die beispielsweise von Piloten zusammen mit anderen Berufsangehörigen für die Ausübung ihrer nichtselbständigen Tätigkeit genutzt werden.

12 aa) Hiervon ist auch das FG ausgegangen. Nach seinen Feststellungen hat der Kläger die Wohnung in R jedoch nicht innegehabt, weil nach der unter den Nutzern (Piloten) getroffenen Vereinbarung nur jeweils drei Piloten gleichzeitig in der Wohnung übernachten durften und diese Nutzungsbeschränkung durch die Vergabe der zentral deponierten Wohnungsschlüssel gesichert war. Der erkennende Senat ist an diese Würdigung gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Ihr liegt erkennbar zugrunde, dass, was auch vom FA nicht in Frage gestellt wird, aufgrund den Abreden mit dem Hauptmieter A mehr als drei --nämlich bis zu neun-- Piloten in den Streitjahren berechtigt waren, die Wohnung in R zu nutzen. Die Würdigung des FG entspricht zudem der Aussage des Vermieters K, nach der er mit A abgesprochen habe, dass gleichzeitig höchstens vier Piloten in der Wohnung übernachten durften.

13 bb) Soweit das FA hiergegen einwendet, dem Kläger habe als Untermieter ein nicht beschränktes Nutzungsrecht zugestanden, kann dies keine andere Einschätzung rechtfertigen. Abgesehen davon, dass dem vorinstanzlichen Urteil für eine solche mietvertragliche Vereinbarung keinerlei Anhaltspunkte zu entnehmen sind, hat die Vorinstanz --wiederum für den Senat bindend-- festgestellt, dass sich der Kläger im Verhältnis zu den anderen Piloten auf die vorgenannte Nutzungsbegrenzung verständigt hat und diese Abrede (Wohnnutzung/Übernachtung auf der Grundlage der zentral deponierten drei Schlüssel) auch --so die Vorinstanz-- tatsächlich praktiziert worden ist. Demgemäß fehlt es jedenfalls daran, dass der Kläger die Wohnung nicht dazu bestimmt hat, sie jederzeit (wann immer er es wünscht) für einen Wohnaufenthalt nutzen zu können.

14 cc) Nicht durchgreifen kann ferner der Einwand, es sei nach der Dienstplangestaltung von vornherein klar gewesen, dass nie mehr als maximal vier Personen zeitgleich anwesend sein konnten. Abgesehen davon, dass nicht ersichtlich ist, inwiefern die Piloten Einfluss auf die Gestaltung ihrer Dienstzeiten hatten und nach den Feststellungen der Vorinstanz auch der Kläger (etwa) zwei Mal im Jahr auf andere Übernachtungsmöglichkeiten ausweichen musste, kommt es insoweit nicht auf die tatsächliche Nutzung der Wohnung, sondern darauf an, ob der Kläger jederzeit auf die Wohnung zum Zwecke der Wohnnutzung zugreifen konnte und ob er das Objekt für eine solche (jederzeitige) Nutzung bestimmt hat. Letzteres ist jedoch --wovon der Senat bereits in seinem Urteil in BFH/NV 2013, 1909 ausgegangen ist-- ungeachtet dessen zu verneinen, ob und mit welcher Wahrscheinlichkeit der Kläger in den Zeiten seiner dienstlich veranlassten Anwesenheit in R mit einer Überbelegung der Wohnung rechnen musste.

15 dd) Anderes ergibt sich nicht daraus, dass es nach dem Senatsurteil in BFH/NV 2013, 1909 der Annahme eines Wohnsitzes des Wohnungsmieters nicht entgegensteht, wenn dem Vermieter die Wohnungsnutzung in wenigen und in jeder Hinsicht vernachlässigbaren Ausnahmefällen verbleibt. Mit diesem Bagatellvorbehalt ist der Streitfall nicht vergleichbar. Er ist nicht durch einen punktuellen und auch in zeitlicher Hinsicht vernachlässigbaren Nutzungsvorbehalt, sondern dadurch gekennzeichnet, dass allgemein das Zugriffsrecht des Klägers auf die Wohnung in R durch die Nutzungsrechte der anderen Mitbewohner entsprechend der Reihenfolge des Zugriffs auf die drei am Flughafen M deponierten Wohnungsschlüssel begrenzt war.

16 3. Die Sache ist allerdings nicht spruchreif. Da das FG keine Feststellungen über den dienstlichen Einsatz des Klägers und dessen Aufenthalt in Deutschland getroffen hat, kann der Senat auch nicht beurteilen, ob der Kläger in den Streitjahren seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatte und aus diesem Grund unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war (§ 1 Abs. 1 EStG 2002 i.V.m. § 9 AO). Die hierfür erforderlichen Feststellungen wird

die Vorinstanz im zweiten Rechtsgang nachzuholen und hierbei die Frage nach Begründung des gewöhnlichen Aufenthalts sowohl unter dem Gesichtspunkt des zeitlich zusammenhängenden Aufenthalts von mehr als sechs Monaten (§ 9 Satz 2 AO; vgl. hierzu z.B. Senatsurteil vom 22. Juni 2011 I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001) als auch mit Rücksicht auf den Tatbestand des nicht nur vorübergehenden Verweilens im Inland (§ 9 Satz 1 AO; vgl. hierzu --einschließlich der Rechtsprechung zu den Fällen der täglichen oder regelmäßigen Rückkehr zum ausländischen Wohnort-- Buciek in Beermann/Gosch, AO § 9 Rz 16 ff.; Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 9 AO Rz 7; Löffler/Stadler, Internationales Steuerrecht 2008, 832) zu überprüfen haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de