

Beschluss vom 23. February 2021, I B 55/20 (AdV)

Zur Besteuerung des sog. zivilen Gefolges der US-Armee

ECLI:DE:BFH:2021:BA.230221.IB55.20.0

BFH I. Senat

NATOTrStat Art 10 Abs 1, NATOTrStatZAbk Art 73, DBA USA 1989/2008 Art 19 Abs 1, EStG § 1 Abs 1 S 1, EStG § 8 Abs 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, DBA USA 1989/2008 Art 4, AO § 8, AO § 162, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3 S 1, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015, EStG VZ 2016, EStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 27. August 2020, Az: 5 V 1148/20

Leitsätze

1. NV: Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung, in der die sog. Privilegien, die die USA (auch) den zivilen Angestellten der US-Armee gewährt, als Arbeitslohn erfasst wurden.
2. NV: Für die Frage, zu welchem Zweck ein ziviler Angestellter der US-Armee gemäß Art. 19 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb DBA-USA 1989/2008 im Inland ansässig geworden ist, kommt es --abweichend zum Tatbestand des Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat-- auf eine zeitpunktbezogene Betrachtung an.

Tenor

Auf die Beschwerde des Antragstellers wird der Beschluss des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 28.08.2020 - 5 V 1148/20 aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Entscheidung an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, in welchem Umfang der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller), der in den Streitjahren (2011 bis 2017) als ziviler Angestellter der US-Armee tätig war, in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) einkommensteuerpflichtig ist.
- 2 Der Antragsteller ist Staatsangehöriger der Vereinigten Staaten von Amerika (USA). Ab dem Jahr 1996 war er als Soldat der US-Armee tätig und wurde spätestens im Jahr 1998 in Deutschland stationiert. In diesem Jahr heiratete er eine deutsche Staatsangehörige. Die drei gemeinsamen Kinder besitzen die amerikanische und die deutsche Staatsangehörigkeit. Die Eheleute wohnten ab ...2001 in einem Haus in X (Inland), das in ihrem Eigentum stand. Ab ...2011 wohnten sie in einem Haus in Y (Inland), das ebenfalls in ihrem Eigentum stand. In dem Objekt wohnte auch die Mutter der Ehefrau des Antragstellers. Ein anderer Teil des Objekts war fremdvermietet. Vom ...2016 bis zum ...2017 wohnten die Eheleute wieder in dem Haus in X, anschließend bis heute in einem Eigenheim in Z (Inland).
- 3 Der Antragsteller schied zum 31.05.2000 aus dem aktiven Dienst der US-Armee aus und begann spätestens im Oktober 2000 eine Tätigkeit als ziviler Angestellter der US-Armee. Er besaß weiter den sog. "SOFA"-Status (Status of Forces Agreement) und war Inhaber einer "ID-Card", die zum Bezug von sog. Privilegien berechnigte. Die Tätigkeit des Antragstellers war jeweils auf zwei bis drei Jahre befristet und wurde mehrfach verlängert. In diesem Zeitraum bewarb er sich auf mehrere Arbeitsstellen in den USA und anderen Ländern.
- 4 Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) erließ für die Streitjahre zunächst

Schätzungsbescheide über die Einkommensteuer in Form von Zusammenveranlagungsbescheiden. Nach Eingang der Einkommensteuererklärungen hob das FA diese Bescheide am 24.01.2019 auf und erließ am 11.02.2019 antragsgemäß Einzelveranlagungsbescheide. Dabei berücksichtigte es für den Antragsteller neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Hierzu gehörten u.a. "die Privilegien lt. USAREUR", für die das FA jeweils jährliche Pauschalen ansetzte. Darüber hinaus setzte das FA für die Jahre 2011 bis 2016 Verspätungszuschläge fest.

- 5 Der Antragsteller legte hiergegen Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV) der angefochtenen Bescheide. Nachdem das FA diesen Antrag zunächst mit Bescheid vom 05.07.2019 in vollem Umfang abgelehnt hatte, gewährte es mit Bescheid vom 20.03.2020 teilweise AdV, da für die Privilegien der Streitjahre 2016 und 2017 geringere Pauschalen anzusetzen seien.
- 6 Mit Beschluss vom 28.08.2020 - 5 V 1148/20 hat das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz den vom Antragsteller daraufhin gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gerichtlich gestellten AdV-Antrag sowie den hilfsweise gestellten Antrag auf Vollstreckungsaufschub (§ 258 der Abgabenordnung --AO--) als unbegründet abgelehnt.
- 7 Der Antragsteller wendet sich mit seiner gemäß § 128 Abs. 3 Satz 1 FGO vom FG zugelassenen Beschwerde gegen den Beschluss des FG und beantragt sinngemäß, die Vollziehung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2017 vom 11.02.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.05.2020 sowie der Bescheide über die Verspätungszuschläge auszusetzen bzw. aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Beschwerde des Antragstellers hat Erfolg. Sie ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Beschlusses und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Entscheidung.
- 10 1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen oder seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund der präsenten Beweismittel, des unstrittigen Sachverhalts und der gerichtsbekanntenen Tatsachen erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschlüsse vom 17.05.2005 - I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778; vom 10.12.2019 - I B 35/19, BFHE 267, 199, BStBl II 2020, 517). Die Gewährung der AdV setzt nicht voraus, dass die gegen die Rechtmäßigkeit sprechenden Gründe überwiegen. Ist die Rechtslage nicht eindeutig, so ist im summarischen Verfahren nicht abschließend zu entscheiden, sondern im Regelfall die Vollziehung auszusetzen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschlüsse vom 18.12.2013 - I B 85/13, BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947; vom 04.03.2020 - I B 57/18, BFH/NV 2020, 1236).
- 11 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze bestehen im Streitfall ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerbescheide. Da weder das FG noch die Beteiligten zu den hierfür maßgeblichen Tatsachen hinreichende Aussagen getroffen haben, wird die Sache an das FG zurückverwiesen.
- 12 a) Die ernstlichen Zweifel betreffen allerdings nicht die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Antragstellers gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Insofern schließt sich der Senat den Ausführungen des FG an.
- 13 Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter solchen Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 8 AO). Dass der

Antragsteller unter Berücksichtigung dieser Voraussetzungen in den Streitjahren einen inländischen Wohnsitz hatte, ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig.

- 14 b) Des Weiteren hat der Senat --ebenso wie das FG-- keine Zweifel, dass in den Streitjahren die Voraussetzungen des Art. X Abs. 1 Satz 1 des Abkommens zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages über die Rechtsstellung ihrer Truppen vom 19.06.1951 --NATOTrStat-- (BGBL II 1961, 1190), umgesetzt durch das Gesetz zu dem Abkommen zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages vom 19.06.1951 über die Rechtsstellung ihrer Truppen und zu den Zusatzvereinbarungen vom 03.08.1959 zu diesem Abkommen vom 18.08.1961 --Gesetz zum NATO-Truppenstatut und zu den Zusatzvereinbarungen-- (BGBL II 1961, 1183), nicht mehr erfüllt waren.
- 15 aa) Nach dieser Regelung gelten die Zeitabschnitte, in denen sich ein Mitglied einer Truppe oder eines zivilen Gefolges des Entsendestaates "nur in dieser Eigenschaft" in Deutschland aufhält, nicht als Zeiten des Aufenthalts oder Wohnsitzes i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG.
- 16 Entsprechend dem Wortlaut der Bestimmung greift diese Fiktion dann nicht ein, wenn sich eine Person auch aus anderen Gründen im Inland aufhält. Ein solcher Grund kann beispielsweise die Eheschließung mit einem in Deutschland wohnhaften und berufstätigen Ehepartner sein. Zwingend ist dies allerdings nicht. Es handelt sich nur um ein Indiz, das in die vorzunehmende Gesamtbetrachtung einfließt. Eine Person hält sich letztlich immer dann "nur in dieser Eigenschaft" i.S. des Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat im Inland auf, wenn nach den gesamten Lebensumständen erkennbar ist, dass die betreffende Person in dem maßgeblichen Zeitraum fest entschlossen ist, nach Beendigung ihres Dienstes in den Ausgangsstaat oder in ihren Heimatstaat zurückzukehren (sog. Rückkehrwille). Maßgeblich sind die Lebensumstände aus der Sicht des jeweiligen Besteuerungszeitraums, nicht das spätere Verhalten des Betroffenen, das allenfalls als Indiz herangezogen werden kann. Die Beweislast trifft den Steuerpflichtigen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 21.09.2015 - I R 72/14, BFH/NV 2016, 28; Senatsurteil vom 09.11.2005 - I R 47/04, BFHE 211, 500, BStBl II 2006, 374, jeweils m.w.N.).
- 17 Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist von den zuständigen Finanzbehörden und den Gerichten eigenständig zu prüfen. Es besteht keine Bindung an die Erteilung des sog. "SOFA"-Status (Senatsbeschluss vom 18.10.1994 - I B 27/94, BFH/NV 1995, 735).
- 18 bb) Der Senat, der die AdV-Entscheidung des FG auch in tatsächlicher Hinsicht in vollem Umfang zu überprüfen hat (vgl. Bundesfinanzhof --BFH--, Beschluss vom 03.06.2009 - IV B 48/09, BFH/NV 2009, 1641), schließt sich dessen Ausführungen zur fehlenden Anwendbarkeit der Nicht-Wohnsitzfiktion des Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat im Ergebnis an. Zwar spricht es --entgegen der Auffassung des FG-- nicht gegen einen Rückkehrwillen des Antragstellers, dass er in Deutschland mehrfach Folgeverträge abgeschlossen hat und sich seine Beschäftigungsbemühungen nicht nur auf die USA, sondern auch auf andere Länder bezogen haben. Trotzdem fehlt es bisher an einer ausreichenden Glaubhaftmachung des Rückkehrwillens des Antragstellers. Im Rahmen des AdV-Verfahrens hätte der Antragsteller zumindest eine eidesstattliche Versicherung seiner Ehefrau vorlegen können und müssen, in der sie hinreichend detailliert darlegt, weshalb die familiären Verhältnisse (z.B. die sozialen Bindungen der Ehefrau und der Kinder im Inland, die berufliche Tätigkeit der Ehefrau, die Schullaufbahn der Kinder und die Betreuung der Mutter der Ehefrau) sowie der Erwerb der Eigenheime nicht gegen einen Rückkehrwillen des Antragstellers sprechen.
- 19 Darüber hinaus sind die vom FA im Schreiben vom 10.10.2019 angeforderten Unterlagen unerlässlich, um die einzelnen Beschäftigungsverhältnisse und -zeiten nachvollziehen zu können. Diese Unterlagen lagen auch im Beschwerdeverfahren nicht vollständig vor. Das beim FG eingereichte "Certificate of Release or Discharge from Active Duty" sowie die "Notification of Personnel Action" (Bl. 85 f. der FG-Akte) reichen nicht aus, da sie nur einen Teil der erforderlichen Informationen enthalten. Insbesondere sind hieraus etwaige Beschäftigungspausen nicht erkennbar (z.B. im Jahr 2000 oder nach der im FG-Verfahren eingereichten Anlage V1 in den Jahren 2005/2006).
- 20 Dabei sind Beschäftigungspausen für die Feststellung des Rückkehrwillens von Bedeutung, weil nach der Rechtsprechung des Senats die Rückkehr in gewisser zeitlicher Nähe zur Beendigung des Dienstes geplant und insoweit zeitlich fixiert sein muss (vgl. Senatsbeschluss vom 18.09.2012 - I B 10/12, BFH/NV 2013, 27). Der Abschluss von Folgeverträgen bleibt zwar unschädlich, da es nicht auf ein fixes Datum der Rückkehr ankommt, sondern auf eine feste zeitliche Planung und entsprechende Vorkehrungen für den Fall der (endgültigen) Beendigung der Dienste. Längere Beschäftigungspausen ohne tatsächliche Rückkehr sprechen aber gegen einen Rückkehrwillen. In diesem Zusammenhang können auch die Regelungen für technische Fachkräfte i.S. des Art. 73 des Zusatzabkommens zu dem Abkommen zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages über die Rechtsstellung ihrer Truppen hinsichtlich der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen vom

03.08.1959 --NATOTrStatZAbk-- (BGBI II 1961, 1218), umgesetzt durch das Gesetz zum NATO-Truppenstatut und zu den Zusatzvereinbarungen (BGBI II 1961, 1183), entsprechend herangezogen werden, da Art. 73 Satz 1 NATOTrStatZAbk auf eine Gleichbehandlung mit den Mitgliedern des sog. zivilen Gefolges abzielt. Dies gilt insbesondere für die Vereinbarungen im Notenwechsel vom 27.03.1998 über die Auslegung und Anwendung des Artikels 73 des Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut und des Außerkrafttretens der Vorgängervereinbarung vom 13.07.1995 --Notenwechsel vom 27.03.1998-- (BStBl I 1998, 881), wonach für eine sog. Anschlussprivilegierung i.S. des Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat grundsätzlich eine Folgebeschäftigung innerhalb von 90 Tagen erforderlich ist.

- 21 c) Ausgehend von einer unbeschränkten Steuerpflicht i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG hat der Antragsteller in den Streitjahren u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 EStG erzielt. Der Antragsteller war als ziviler Angestellter der US-Armee tätig und erhielt hierfür die vom FA berücksichtigten monatlichen Lohnzahlungen. Zudem hat der Senat --wie das FG-- keine Zweifel, dass neben den monatlichen Lohnzahlungen auch die sog. Privilegien als Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG zu erfassen sind.
- 22 aa) Gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit --neben Gehältern und Löhnen-- auch andere Bezüge und Vorteile, die "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Maßgebend ist die Veranlassung dieser Bezüge oder Vorteile durch das individuelle Dienstverhältnis. Die Einnahmen müssen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellen. Die Leistung des Arbeitgebers muss sich also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweisen. Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände des Einzelfalls nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen, sind dagegen nicht als Arbeitslohn anzusehen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 13.05.2020 - VI R 13/18, BFHE 269, 80, m.w.N.).
- 23 bb) Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei den sog. Privilegien dem Grunde nach um Arbeitslohn. Die hiergegen gerichteten Einwände des Antragstellers sind nicht geeignet, daran ernstliche Zweifel zu begründen.
- 24 Das FA hat im FG-Verfahren ausführlich dargelegt, dass es sich bei den Privilegien um eine Vielzahl von Vorteilen handelt, die dem Antragsteller auf Grundlage einer Dienstanweisung der U.S. Army Europe ("USAREUR Regulation 600-700") gewährt werden. Der Antragsteller erhält danach als ziviler Angestellter der US-Armee den "Full Range of Individual Logistic Support". Dies wird wie der sog. "SOFA"-Status auf den von den US-Streitkräften ausgegebenen ID-Cards hinterlegt und berechtigt den Antragsteller und seine Familie u.a. zum vergünstigten Einkauf in PX-Läden, zur Nutzung von Sport- und Fittnesseinrichtungen, zur Nutzung des "Military Postal Service", zum umsatzsteuerfreien Bezug von Waren und Dienstleistungen für den eigenen Bedarf sowie zum vergünstigten Bezug von Kraftstoff. Der Antragsteller hat weder diese zugrunde liegenden Regelungen noch die grundsätzliche Inanspruchnahme der Vergünstigungen glaubhaft bestritten. Im Rahmen der summarischen Prüfung des AdV-Verfahrens ist deshalb dem Grunde nach von einem Zufluss geldwerter Vorteile auszugehen, die durch das Dienstverhältnis veranlasst sind und Arbeitslohn darstellen.
- 25 Der Einwand des Antragstellers, er habe bei Annahme der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland keinen Anspruch auf die Gewährung der Privilegien, kann hieran nichts ändern. Maßgeblich ist allein, dass die Privilegien in den Streitjahren tatsächlich gewährt worden sind. Auch der Einwand des Antragstellers, die Privilegien seien eine aus dem Verteidigungshaushalt der USA gewährte statusabhängige Vergünstigung und kein vom örtlichen Arbeitgeber gewährter Arbeitslohn, führt nicht zu ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide. Zum einen ist der Antragsteller als ziviler Angestellter der US-Armee tätig, so dass die Vergünstigungen gerade nicht von einem Dritten gewährt worden sind. Zum anderen führt der Antragsteller selbst aus, dass die USA ihre im Ausland stationierten Truppen und das zivile Gefolge mit den Privilegien "bei der Stange" halten wolle. Daraus folgt, dass die Privilegien als zusätzlicher Anreiz für die Tätigkeit und damit als weitere Entlohnung anzusehen sind.
- 26 Darüber hinaus kann der Antragsteller nicht einwenden, die Behandlung der Privilegien als geldwerte Vorteile sei in Ziffer 5 Buchst. a des Notenwechsels vom 27.03.1998 (BStBl I 1998, 881) allein für technische Fachkräfte i.S. des Art. 73 NATOTrStatZAbk geregelt. Wie bereits ausgeführt, zielt Art. 73 Satz 1 NATOTrStatZAbk ausdrücklich auf eine Gleichbehandlung der technischen Fachkräfte mit dem zivilen Gefolge ab. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass technische Fachkräfte, die bei privaten Arbeitgebern beschäftigt sind, ihre Privilegien von den USA als Dritten erhalten. Vor diesem Hintergrund müssen die zivilen Angestellten der US-Armee gewährten Privilegien erst recht zum Arbeitslohn gehören.

- 27** Schließlich kann sich der Antragsteller auch nicht auf eine Verletzung des sog. Kassenstaatsprinzips berufen. Aufgrund der Ausübung der Tätigkeit in Deutschland wird das Kassenstaatsprinzip erst im Rahmen des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung vom 04.06.2008 (BGBl I 2008, 612, BStBl I 2008, 784) --DBA-USA 1989/2008-- berücksichtigt.
- 28** cc) Zur Höhe des für die Privilegien angesetzten Arbeitslohns hat der Antragsteller auch im Beschwerdeverfahren keine konkreten Einwände erhoben. Insbesondere hat er keine Angaben gemacht, weshalb die vom FA angesetzte Pauschale zu hoch sein soll oder welche der ihm zustehenden Privilegien tatsächlich nicht in Anspruch genommen worden sind.
- 29** Allein der Hinweis, dass aufgrund der Vielzahl unterschiedlicher Privilegien keine Pauschalisierung möglich sei und das FA keine "Maximal-Pauschalen" ansetzen dürfe, führt bei summarischer Prüfung noch nicht zu ernstlichen Zweifeln an den vom FA angesetzten Werten. Zwar ist das FA grundsätzlich sowohl für den tatsächlichen Zufluss der Privilegien als auch für deren Höhe beweispflichtig. Es darf aber davon ausgehen, dass die gewährten Privilegien regelmäßig auch tatsächlich genutzt werden. Darüber hinaus ist jedenfalls dann, wenn --wie im Streitfall-- konkrete Angaben des Steuerpflichtigen zum Umfang der tatsächlich in Anspruch genommenen Privilegien fehlen, ein schätzungsweiser Rückgriff auf Pauschalen möglich. Angesichts des großen Umfangs der dem Antragsteller gewährten Privilegien sind bei summarischer Prüfung bisher keine Anhaltspunkte erkennbar, dass die vom FA angesetzten Werte überhöht sind.
- 30** Allerdings wird im Hauptsacheverfahren abschließend zu prüfen sein, welche Privilegien dem Antragsteller im Einzelnen zustanden und wie diese konkret zu bewerten sind. Entsprechendes gilt für die Frage, welche der Privilegien dem Antragsteller schon mit der Möglichkeit ihrer Nutzung und welche Privilegien erst mit ihrer tatsächlichen Inanspruchnahme zufließen. Sofern auch im Hauptsacheverfahren auf die Pauschalen zurückgegriffen werden soll, wird das FA konkret darlegen müssen, wie diese Pauschalen ermittelt worden sind. Dadurch wird das FG in die Lage versetzt, abschließend zu prüfen, ob die Pauschalen tatsächlich eine geeignete Schätzungsgrundlage darstellen.
- 31** d) Unter Hinweis auf die besonderen Prüfungsmaßstäbe des AdV-Verfahrens hat das FG zu Recht keine weiteren Abzüge von den Einkünften des Antragstellers aus nichtselbständiger Arbeit vorgenommen. Etwaige Zahlungen von Sozial- und Krankenversicherungsbeiträgen, die grundsätzlich zu berücksichtigen wären, sind vom Antragsteller bisher weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Hinsichtlich etwaiger Zahlungen von US-Steuern sieht das EStG bei inländischen Einkünften dagegen weder eine Anrechnung noch einen Abzug vor.
- 32** e) Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide kommen allerdings nach Maßgabe des DBA-USA 1989/2008 in Betracht. Dessen Regelungen sind nach Wegfall der Voraussetzungen des vorrangigen Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat (wieder) uneingeschränkt anwendbar. Entgegen der Auffassung des FG könnte es danach für die Einkünfte des Antragstellers aus nichtselbständiger Arbeit als ziviler Angestellter der US-Armee gemäß Art. 19 i.V.m. Art. 23 Abs. 3 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 zu einer Freistellung unter Progressionsvorbehalt kommen.
- 33** aa) Nach Art. 19 Abs. 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die von den USA an eine natürliche Person für die den USA geleistete Dienste gezahlt werden, nur in den USA besteuert werden (sog. Kassenstaatsprinzip). In Deutschland werden diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt freigestellt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. Art. 23 Abs. 3 Buchst. a DBA-USA 1989/2008).
- 34** Das Kassenstaatsprinzip gilt allerdings nur "vorbehaltlich des Buchstabens b", d.h. es dürfen darüber hinaus nicht die Voraussetzungen des Art. 19 Abs. 1 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 vorliegen. Nach dieser Vorschrift, die insbesondere sog. Ortskräfte erfassen soll und das Kassenstaatsprinzip für den Fall eines besonderen Näheverhältnisses des Steuerpflichtigen zum Nicht-Kassenstaat einschränkt (vgl. Lampert in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 19 Rz 35 ff.), können Vergütungen amerikanischer Staatsangehöriger nur in Deutschland besteuert werden, wenn die natürliche Person die Dienste in Deutschland leistet und nicht ausschließlich zu dem Zweck der Leistung der Dienste in Deutschland ansässig geworden ist. Die zeitliche Anwendbarkeit dieser Regelung ergibt sich für den Streitfall aus Art. XVII Nr. 3 Buchst. b des Protokolls zur Änderung des am 29.08.1989 unterzeichneten Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 01.06.2006 (BGBl II 2006, 1186, BStBl I 2008, 767), da der

Antragsteller am 29.08.1989 noch nicht für die USA tätig war. Eine etwaige Doppelbesteuerung, die aus der Besteuerung amerikanischer Staatsangehöriger in den USA gemäß Art. 1 Abs. 4 DBA-USA 1989/2008 resultiert, ist gemäß Art. 23 Abs. 5 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 durch Anrechnung der deutschen Steuer auf die US-Steuer zu vermeiden.

- 35** Die Bedeutung dieser Regelungen für die in Deutschland stationierten Truppen der US-Armee und das zivile Gefolge liegt darin, dass es im Rahmen des Art. 19 Abs. 1 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 --im Unterschied zu Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat-- auf eine zeitpunktbezogene Betrachtung ankommt. Die Freistellung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach dem Kassenstaatsprinzip des Art. 19 Abs. 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 bleibt demnach auch dann erhalten, wenn die Frage, ob der Steuerpflichtige ausschließlich zu dem Zweck der Leistung der Dienste in Deutschland ansässig geworden ist, nur zum Zeitpunkt des abkommensrechtlichen Ansässigwerdens i.S. des Art. 4 DBA-USA 1989/2008, aber nicht mehr zu einem späteren Zeitpunkt positiv beantwortet werden kann (vgl. auch Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 05.07.2013, IV B 2 - S 1301/07/10009-19, vom Antragsteller als Anlage 1 vorgelegt, Bl. 35 der BFH-Akte; Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 10.10.2019 - S 1311.2.1-31/10 St32, juris, Rz 4.2 und 6.2; Dürrschmidt in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 19 Rz 34; Haase, AStG/DBA, 3. Aufl., Art. 19 MA Rz 46 ff.; Lampert in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 19 Rz 36; Martini in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, Art. 19 OECD-MA Rz 80; Wassermeyer/Drüen in Wassermeyer MA Art. 19 Rz 72). Denn der Wortlaut der Vorschrift sieht für diese Voraussetzung ausschließlich die Vergangenheitsform vor ("ansässig geworden ist").
- 36** Sofern es --wie gegebenenfalls im Streitfall-- aufgrund der Anwendbarkeit des Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat zunächst zu einer Freistellung nach Art. X Abs. 1 Satz 2 NATOTrStat kommt, die als *lex specialis* der abkommensrechtlichen Freistellung vorgeht, ist bei einem Wiederaufleben des Art. 19 Abs. 1 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 aufgrund Wegfalls der Voraussetzungen des Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat grundsätzlich auf denjenigen Zeitpunkt abzustellen, zu dem der Antragsteller seine Ansässigkeit in Deutschland gemäß Art. 4 DBA-USA 1989/2008 ohne Berücksichtigung des Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat begründet hat. Der (gegebenenfalls spätere) Zeitpunkt des Wegfalls der Anwendbarkeit des Art. X Abs. 1 NATOTrStat spielt dagegen keine Rolle (gl.A. Bayerisches Landesamt für Steuern vom 10.10.2019, a.a.O., Rz 6.2). Dies folgt u.a. daraus, dass Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat das Fehlen eines Aufenthalts oder Wohnsitzes lediglich fingiert.
- 37** bb) Das FG hat ein Besteuerungsrecht Deutschlands gemäß Art. 19 Abs. 1 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 bejaht, weil der Antragsteller schon vor Aufnahme seiner Tätigkeit als ziviler Angestellter der US-Armee im Oktober 2000 in Deutschland ansässig gewesen sei und damit nicht mehr i.S. des Art. 19 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb DBA-USA 1989/2008 zur Ausübung dieser Tätigkeit in Deutschland habe ansässig werden können. Dem ist nicht zu folgen. Maßgebend ist vielmehr, zu welchem Zeitpunkt der Antragsteller ohne Berücksichtigung des Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat in Deutschland gemäß Art. 4 DBA-USA 1989/2008 ansässig geworden ist, welche Motivation er zu diesem Zeitpunkt hatte und ob dies bis in die Streitjahre fortwirkt.
- 38** Letzteres wird gegebenenfalls davon abhängen, ob und unter welchen Voraussetzungen die Begrenzung eines Besteuerungsrechts des Nicht-Kassenstaats durch Art. 19 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb DBA-USA 1989/2008 auch bei der Erneuerung zeitlich befristeter Dienstverhältnisse, beim späteren Abschluss eines anderen Dienstverhältnisses oder bei längeren Beschäftigungspausen gilt. Teilweise wird hierzu gefordert, dass sich das Ansässigwerden nur auf die im jeweiligen Veranlagungszeitraum konkret ausgeübte Tätigkeit beziehen darf (so Wassermeyer/Drüen in Wassermeyer MA Art. 19 Rz 72, die bei einem Wechsel des Arbeitgebers von einem Abbruch des erforderlichen Zusammenhangs ausgehen). Dagegen spricht aber der Wortlaut der Vorschrift, der allgemein und neutral auf den Zweck der Leistung "der Dienste" abstellt, ohne ausdrücklich auf die im Veranlagungszeitraum konkret ausgeübten Dienste Bezug zu nehmen (z.B. durch die Formulierung "dieser Dienste"). Dies deutet darauf hin, dass das Ergebnis der Prüfung des Art. 19 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb DBA-USA 1989/2008 zum Zeitpunkt des Ansässigwerdens grundsätzlich auch bei einer Änderung der konkreten Tätigkeit fortwirkt. Etwas anderes gilt aber dann, wenn der Steuerpflichtige seine Ansässigkeit in Deutschland aufgibt und später erneut ansässig wird.
- 39** cc) Das FG ist von anderen Voraussetzungen ausgegangen und hat deshalb keine Feststellungen zu den letztlich maßgebenden Tatsachen getroffen. Auch die Beteiligten sind bisher nicht hinreichend hierauf eingegangen. Schon die Frage, ab wann der Antragsteller in Deutschland ansässig geworden ist, wird lediglich mit "spätestens 1998" beantwortet. Ob tatsächlich ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide bestehen, z.B. weil bei einem Ansässigwerden im Jahr 1996 wegen des zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs mit der Entsendung nach Deutschland davon auszugehen ist, dass dies ausschließlich zum Zweck der Leistung der Dienste

erfolgte (vgl. auch BMF-Schreiben vom 05.07.2013, a.a.O.; Lampert in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 19 Rz 36), oder ob ernstliche Zweifel letztlich zu verneinen sind, z.B. weil der Antragsteller schon zum Zeitpunkt der Entsendung oder zumindest zum Zeitpunkt des Ansässigwerdens eine feste Beziehung mit seiner späteren Ehefrau führte, bedarf weiterer Ermittlungen und Stellungnahmen der Beteiligten.

- 40** dd) Der Senat nimmt die erforderlichen Ermittlungen nicht selbst vor, sondern verweist die Sache an das FG zurück. Aus §§ 132, 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 572 Abs. 3 der Zivilprozessordnung folgt, dass eine Zurückverweisung auch im Beschwerdeverfahren hinsichtlich eines AdV-Beschlusses zulässig ist. Sie ist Ausfluss eines tragenden Grundprinzips des Instanzenzugs, nämlich der Aufteilung der Rechtsprechungsfunktionen unter den Gerichten (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2020, 1236, m.w.N.). Die Zurückverweisung ist im Streitfall auch zweckmäßig, weil es für die abkommensrechtliche Prüfung, wie sie der Senat vorgezeichnet hat, auf Gesichtspunkte ankommt, die im bisherigen Verfahren noch keine hinreichende Berücksichtigung gefunden haben.
- 41** 3. Wenn auf dieser Grundlage die Höhe der festzusetzenden Steuer abweichend zu ermitteln sein könnte, besteht auch Anlass, die Höhe der festgesetzten Verspätungszuschläge folgerichtig anzupassen.
- 42** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de