

Urteil vom 03. März 2021, I R 35/19

Zur Nichtwohnsitz-Fiktion des NATO-Truppenstatuts

ECLI:DE:BFH:2021:U.030321.IR35.19.0

BFH I. Senat

NATOTrStat Art 10 Abs 1 S 1, NATOTrStatZAbk Art 73, EStG § 25, EStG § 26 Abs 1 S 1, EStG § 26a, FGO § 40 Abs 2, FGO § 68 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 2, EStG VZ 2009, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG § 1 Abs 1 S 1, AO § 8, AO § 360 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 02. Juni 2019, Az: 2 K 534/16

Leitsätze

NV: Eine Person hält sich für die Anwendung des Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat immer dann "nur in dieser Eigenschaft" im Inland auf, wenn nach den gesamten Lebensumständen erkennbar ist, dass sie 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. Die Beurteilung, ob im konkreten Einzelfall ein Rückkehrwille vorliegt, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz (Bestätigung der 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 I 2006, 374).

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 03.06.2019 - 2 K 534/16 und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2012 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) in den Streitjahren (2009 bis 2012) in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) unbeschränkt steuerpflichtig war.
- 2** Der Kläger ist Staatsangehöriger der Vereinigten Staaten von Amerika (USA) und hielt sich ab ca. 1978 in Deutschland auf. Im Jahr 1982 heiratete er eine deutsche Staatsangehörige. Nach der Heirat bezogen der Kläger und seine berufstätige Ehefrau eine Wohnung in Z (Inland). Seit dem Jahr 1991 haben sie ein gemeinsames Kind. Nachdem der Kläger in den Jahren 2003/2004 in die USA versetzt worden war und dort mit seiner Ehefrau und seinem Kind gelebt hatte, kehrte die Familie in der zweiten Jahreshälfte 2004 wieder nach Deutschland zurück. Im Dezember 2004 erwarben die Eheleute eine Immobilie, die sie seit März 2005 zu Wohnzwecken nutzen.
- 3** Der Kläger war ab Mitte der 90er Jahre und auch noch in den Streitjahren als Manager im sog. zivilen Gefolge der US-Armee in Deutschland tätig. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte die hieraus erzielten Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in den Zusammenveranlagungsbescheiden für die Jahre 2005 bis 2012 als steuerfreie Einkünfte unter Progressionsvorbehalt.
- 4** Nach einer Steuerfahndungsprüfung ergingen am 27.10.2014 Änderungsbescheide, in denen das FA diese Einkünfte um bisher nicht erklärte Beträge erhöhte. Die Behandlung als steuerfreie Einkünfte unter Progressionsvorbehalt

änderte sich nicht. Ein durch die Ehefrau des Klägers geführtes Einspruchsverfahren, zu dem der Kläger gemäß § 360 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) hinzugezogen worden war, hatte keinen Erfolg.

- 5 Hiergegen richtete sich die ausschließlich vom Kläger erhobene Klage. Das Hessische Finanzgericht (FG) hob daraufhin die geänderten Einkommensteuerbescheide vom 27.10.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.02.2016 für die Jahre 2005 bis 2008 wegen Festsetzungsverjährung auf. Im Übrigen wies es die Klage als unbegründet ab, da der Kläger nicht 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) erfülle. Dies folge insbesondere daraus, dass der Kläger bereits Ende der 70er Jahre nach Deutschland eingereist sei. Darüber hinaus habe er schon 1982 eine deutsche Staatsangehörige geheiratet und im Jahr 2004 in Deutschland ein Eigenheim erworben. In den USA habe der Kläger dagegen keine eigene Wohnstätte gehabt. Die zeitliche Abstimmung seiner Rückkehr in die USA mit dem Ruhestand der Ehefrau verdeutliche, dass der Aufenthalt auch schon in den Streitjahren von privaten Motiven beeinflusst gewesen sei (Urteil vom 03.06.2019 - 2 K 534/16, Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 966).
- 6 Der Kläger macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung sowie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2012 vom 27.10.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.02.2016 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Soweit der Kläger die Vorentscheidung mit seinem Revisionsantrag angegriffen hat, wird sie aufgehoben und der Klage stattgegeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1. Der Revisionsantrag des Klägers bezieht sich ausdrücklich nur auf die Jahre 2009 bis 2012. Daraus folgt, dass nur diese Jahre als Streitjahre Gegenstand des Revisionsverfahrens sind.
- 10 Dass eine Revision ggf. auch für die Jahre 2005 bis 2008 in Betracht kam, da nach dem Urteil der Vorinstanz die ursprünglich vom FA erlassenen und bestandskräftig gewordenen Zusammenveranlagungsbescheide wieder auflebten und darin --wenn auch in geringerer Höhe-- ebenfalls steuerfreie Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt waren, führt zu keinem anderen Ergebnis.
- 11 2. Soweit der Revisionsantrag des Klägers reicht, ist die Vorentscheidung aufgrund eines Verfahrensfehlers aufzuheben.
- 12 a) Für das Jahr 2011 hat das FG über einen Bescheid entschieden, der zum Zeitpunkt der Vorentscheidung durch den Erlass eines neuen Änderungsbescheids überholt und nicht mehr existent war. Darin liegt ein im Revisionsverfahren von Amts wegen zu berücksichtigender Verstoß gegen die sog. Grundordnung des Verfahrens (vgl. allgemein Senatsurteile vom 19.05.2010 - I R 62/09, BFHE 230, 18; vom 23.10.2013 - I R 21/11, juris).
- 13 Das FG hat in seinem Urteil ausschließlich auf die Änderungsbescheide vom 27.10.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.02.2016 Bezug genommen. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens ist aber für das Jahr 2011 am 12.02.2019 ein weiterer Änderungsbescheid ergangen, der gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden ist.
- 14 Allerdings konnte der Senat davon absehen, die Vorentscheidung schon aufgrund dieses Verfahrensfehlers für das Jahr 2011 aufzuheben. Durch den unberücksichtigt gebliebenen Änderungsbescheid sind keine neuen Streitpunkte in das Verfahren eingeführt worden und das FG hat seine Entscheidung lediglich unter versehentlicher Außerachtlassung dieses Änderungsbescheids getroffen (vgl. hierzu Senatsurteile in BFHE 230, 18; vom 27.06.2018 - I R 13/16, BFHE 262, 340, BStBl II 2019, 632, jeweils m.w.N.).
- 15 b) Ein weiterer --von Amts wegen zu berücksichtigender-- Verstoß gegen die sog. Grundordnung des Verfahrens betrifft den Umfang des Klagebegehrens. Das FG hat das Begehren des Klägers zu Unrecht ausschließlich auf die Aufhebung der Änderungsbescheide und nicht (auch) auf die vollständige Aufhebung der

Zusammenveranlagungsbescheide wegen eines Wechsels der Veranlagungsart bezogen. Darin liegt ein Unterschreiten des Klagebegehrens, das zu einem Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO und zur Aufhebung der angefochtenen Vorentscheidung führt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.08.2005 - II R 68/03, BFH/NV 2006, 360; Lange in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 96 FGO Rz 193, 200 und § 118 FGO Rz 271 f., jeweils m.w.N.).

- 16** Nach Aktenlage hat die Ehefrau des Klägers ihren Einspruch vom 20.11.2014 nicht nur damit begründet, dass die Änderungsbescheide gemäß Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat rechtswidrig seien, sondern auch einen Antrag auf "Einzelveranlagung gemäß § 26a EStG" gestellt. Mit einem Wechsel der Veranlagungsart ließ sich ihr Ziel, hinsichtlich der steuerfreien Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit den Progressionsvorbehalt zu vermeiden, ebenfalls erreichen. Der Kläger, der gemäß § 360 Abs. 1 AO zum Einspruchsverfahren hinzugezogen worden war, hat im Schreiben vom 20.01.2016 sein Einverständnis zum Vortrag der Ehefrau erklärt. Darüber hinaus hat er sich auch im Klageverfahren auf den von seiner Ehefrau gestellten Antrag berufen. Das FG hat dies aufgegriffen und das FA mit Schreiben vom 08.03.2018 auf den beantragten Wechsel der Veranlagungsart hingewiesen.
- 17** Zwar hat der Kläger im Anschluss an die Stellungnahme des FA, wonach zwischen einer Einzelveranlagung nach § 25 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) und einer getrennten Veranlagung nach § 26a EStG zu unterscheiden sei, keine weiteren Ausführungen gemacht. Trotzdem bleibt das Begehren des Klägers unter diesen Umständen nicht nur auf die Aufhebung der Änderungsbescheide gerichtet, sondern umfasst auch die vollständige Aufhebung der Zusammenveranlagungsbescheide wegen eines Wechsels der Veranlagungsart. Dies hat das FG verkannt und in der Folge verfahrensfehlerhaft nur die Aufhebung der Änderungsbescheide geprüft.
- 18** Etwas anderes folgt nicht aus dem in der Vorentscheidung niedergelegten Klageantrag, die "geänderten" Einkommensteuerbescheide für 2005 bis 2012 vom 27.10.2014 sowie die Einspruchsentscheidung vom 17.02.2016 aufzuheben. Daraus lässt sich schon deshalb keine Begrenzung auf die Anfechtung der Änderungsbescheide ableiten, weil nach dem Sitzungsprotokoll über die mündliche Verhandlung vom 03.06.2019 (Bl. 241 der FG-Akte) lediglich der Antrag wie im Schriftsatz vom 17.03.2016 (Bl. 5 der FG-Akte) gestellt worden war. Dort fehlte aber die Beschränkung auf die "geänderten" Einkommensteuerbescheide.
- 19** 3. Die Sache ist spruchreif. Eine Zurückverweisung der Sache an das FG ist trotz des Verfahrensfehlers nicht erforderlich. Die tatsächlichen Feststellungen des FG sind von diesem Verfahrensfehler nicht betroffen und führen zur Stattgabe der Klage. Im Übrigen hat das FG ausdrücklich auf die entscheidungserhebliche Frage eines Wechsels der gewählten Veranlagungsart hingewiesen und hierzu rechtliches Gehör gewährt.
- 20** a) Die Klage ist zulässig. Insbesondere war der Kläger gemäß § 40 Abs. 2 FGO beschwert, auch wenn das Einspruchsverfahren nur von seiner Ehefrau geführt worden ist und er dort lediglich die verfahrensrechtliche Stellung eines Hinzugezogenen gemäß § 360 Abs. 1 AO hatte.
- 21** Zwar begründet eine solche Hinzuziehung für sich betrachtet noch keine Klagebefugnis i.S. des § 40 Abs. 2 FGO (BFH-Urteil vom 29.04.2009 - X R 16/06, BFHE 225, 4, BStBl II 2009, 732, m.w.N.). Etwas anderes gilt aber dann, wenn der Hinzugezogene --wie im Streitfall der Kläger-- materiell beschwert war, da er für die angefochtenen Zusammenveranlagungsbescheide als Gesamtschuldner einzustehen hatte. Im Übrigen war der Kläger auch formell beschwert, da er --wie bereits ausgeführt-- im Einspruchsverfahren sein ausdrückliches Einverständnis zum Vortrag der Ehefrau erklärt hat. Damit hat er sich ihren Antrag auf einen Wechsel der Veranlagungsart zu eigen gemacht. In diesem Zusammenhang sind auch die Besonderheiten der Ehegattenveranlagung zu beachten. Nach § 26 Abs. 2 Satz 1 EStG scheidet eine Zusammenveranlagung schon dann aus, wenn nur ein Ehegatte die getrennte Veranlagung wählt.
- 22** b) Die Klage ist auch begründet. Die angefochtenen Zusammenveranlagungsbescheide über die Einkommensteuer 2009 bis 2012 sind wegen des Antrags auf einen Wechsel der Veranlagungsart insgesamt aufzuheben.
- 23** aa) Unter der Voraussetzung, dass der Kläger und seine Ehefrau unbeschränkt steuerpflichtig waren, stand ihnen für die Streitjahre das Wahlrecht nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG zwischen einer Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) und einer getrennten Veranlagung (§ 26a EStG) zu. Dieses Wahlrecht zur Ehegattenveranlagung kann auch dann noch ausgeübt werden, wenn die Zusammenveranlagungsbescheide --wie im Streitfall-- zunächst bestandskräftig geworden sind, aber anschließend geändert werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 27.10.2015 - X R 44/13, BFHE 252, 94, BStBl II 2016, 278, m.w.N.).

- 24** bb) Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG 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 Kläger und seine Ehefrau unter Berücksichtigung dieser Voraussetzungen in den Streitjahren einen inländischen Wohnsitz hatten, ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstrittig.
- 25** cc) Die unbeschränkte Steuerpflicht des Klägers ist auch nicht durch die Nichtwohnsitz-Fiktion des Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat entfallen.
- 26** (1) Nach dieser Vorschrift 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.
- 27** Entsprechend dem Wortlaut der Bestimmung greift diese Fiktion allerdings 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 für die Anwendung des Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat immer dann "nur in dieser Eigenschaft" im Inland auf, wenn nach den gesamten Lebensumständen erkennbar ist, dass sie 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. Die Beurteilung, ob im konkreten Einzelfall ein Rückkehrwille vorliegt, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz (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.).
- 28** (2) Da es bisher zu keiner Änderung der Regelungen im Zusammenhang mit Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat kam, hält der Senat an dieser Rechtsprechung fest. Die Vorinstanz hat hierzu bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass der Kläger in den Streitjahren aufgrund seines fehlenden Rückkehrwillens nicht die Voraussetzungen des Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat erfüllte. Grundlage war eine umfassende Abwägung der Umstände, die in den Streitjahren für und gegen den Rückkehrwillen des Klägers sprachen. Es ist nicht erkennbar, dass das FG die Ermittlung wesentlicher Umstände unterlassen hat (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 26.06.2007 - IV R 29/06, BFHE 218, 291, BStBl II 2008, 103, m.w.N.).
- 29** Entgegen der Auffassung der Revision ist auch nicht erkennbar, inwiefern das FG Denkgesetze oder Erfahrungssätze verletzt haben soll. Zwar trifft es zu, dass aus den Umständen nachfolgender Besteuerungszeiträume grundsätzlich nicht auf einen Rückkehrwillen in davor liegenden Besteuerungszeiträumen geschlossen werden kann. Das FG hat die Abstimmung der Rückkehr in die USA nach der Pensionierung des Klägers im Jahr 2016 mit dem Ruhestand der Ehefrau im Jahr 2021 aber nur zur weiteren Verdeutlichung herangezogen. Darüber hinaus hat es auch nur auf das spätere Verhalten der Ehefrau hingewiesen (Begleitung des Klägers erst nach ihrem eigenen Ruhestand). Den im Vergleich zu den Streitjahren neuen Umstand, dass der Kläger wegen des schweren Verlaufs seiner Krankheit auf eine Rückkehr in die USA per Schiff angewiesen war, hat das FG in Rz 55 f. des Urteils dagegen ausdrücklich als nicht maßgeblich bezeichnet.
- 30** (3) Darüber hinaus liegen hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen des FG im Zusammenhang mit Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat auch keine Verfahrensfehler vor.
- 31** Soweit der Kläger einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten und § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO geltend macht, weil ihn das FG unzutreffend als technische Fachkraft 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-- (BGBl II 1961, 1218) bezeichnet habe, fehlt jedenfalls die Entscheidungserheblichkeit. Das FG weist selbst darauf hin, dass technische Fachkräfte nach Art. 73 Satz 1 NATOTrStatZAbk wie Mitglieder des zivilen Gefolges angesehen und behandelt werden sollen.
- 32** Entsprechendes gilt für den Vorwurf des Klägers, das FG habe den maßgeblichen Sachverhalt nicht hinreichend aufgeklärt (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), und zwar insbesondere hinsichtlich seiner Einreise nach Deutschland im Jahr 1980 als Angestellter des zur US-Armee gehörenden Army & Air Force Exchange Service. Da es im Rahmen des

Art. X Abs. 1 Satz 1 NATOTrStat auf die Lebensumstände aus der Sicht des jeweiligen Besteuerungszeitraums ankommt, war dies für die Streitjahre ebenfalls nicht entscheidungserheblich.

- 33** dd) Schließlich war der Antrag auf "Einzelveranlagung nach § 26a EStG" --zumindest auch-- als ein Antrag auf getrennte Veranlagung nach § 26a EStG auszulegen. Auf Grundlage der unbeschränkten Steuerpflicht des Klägers und seiner Ehefrau führt dies zu einem Wechsel der Veranlagungsart und zu einer Aufhebung der Zusammenveranlagungsbescheide.
- 34** Dass weder der Kläger noch seine Ehefrau bisher ausdrücklich klargestellt haben, ob sie eine Einzelveranlagung gemäß § 25 EStG oder eine getrennte Veranlagung gemäß § 26a EStG beantragen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Zwar ist es richtig, dass zwischen beiden Veranlagungsarten zu unterscheiden ist und der Kläger mit seiner Argumentation zum Fehlen der unbeschränkten Steuerpflicht primär auf eine Einzelveranlagung nach § 25 EStG abzielt. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass der Antrag ausdrücklich auf die Vorschrift des § 26a EStG Bezug nahm und die "getrennte Veranlagung" dort nur bis zum Veranlagungszeitraum 2012 geregelt war. Die durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131, BStBl I 2011, 986) eingeführte und gemäß § 52 Abs. 68 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2013 anwendbare Fassung des § 26a EStG spricht dagegen von der "Einzelveranlagung von Ehegatten". Außerdem kann das eigentliche Ziel der Klage, die Vermeidung eines Progressionsvorbehalts mit einer Belastungswirkung bei den Einkünften der Ehefrau, auch mit einer getrennten Veranlagung nach § 26a EStG erreicht werden. Trotz der ungenauen Formulierung ist deshalb zumindest von einem hilfsweisen Antrag auf getrennte Veranlagung nach § 26a EStG auszugehen.
- 35** 4. Die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de