

# Urteil vom 14. April 2021, X R 17/19

## Fehlende Feststellungen des FG zur Zusammenveranlagung von Ehegatten

ECLI:DE:BFH:2021:U.140421.XR17.19.0

BFH X. Senat

EStG § 1 Abs 1, EStG § 1 Abs 3, EStG § 1a Abs 1 Nr 2 S 1, EStG § 2a Abs 2 S 1, EStG § 26 Abs 1 S 1, EStG § 32b Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 32b Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 32b Abs 1 S 2 Nr 2, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, FGO § 118 Abs 2, AEUV Art 45, AEUV Art 49

vorgehend FG Düsseldorf, 03. April 2019, Az: 9 K 2480/17 E

## Leitsätze

1. NV: Die unzureichende Sachverhaltsdarstellung in einem tatrichterlichen Urteil stellt einen materiell-rechtlichen Fehler dar, der auch ohne diesbezügliche Rüge vom Revisionsgericht von Amts wegen zu beachten ist und zum Wegfall der Bindungswirkung gemäß § 118 Abs. 2 FGO führt (vgl. BFH-Urteil vom 30.06.2010 - II R 9/09, BFH/NV 2010, 2029, Rz 16; Senatsurteil vom 25.06.2003 - X R 72/98, BFHE 202, 514, BStBl II 2004, 403, unter II.2.a).
2. NV: Es stellt einen materiellen Rechtsfehler dar, wenn das FG die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung mit dem im EU-Ausland wohnhaften Ehegatten nicht geprüft und es dementsprechend unterlassen hat, insoweit erforderliche Feststellungen zu treffen.
3. NV: Da die Einzelveranlagung im Verhältnis zur Zusammenveranlagung ein wesensverschiedenes Veranlagungsverfahren darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 19.05.2004 - III R 18/02, BFHE 206, 201, BStBl II 2004, 980, unter II.1.b), spielt es keine Rolle, ob im Falle der Aufhebung des Zusammenveranlagungsbescheids im weiteren Verlauf etwa notwendig werdende Einzelveranlagungen für die Ehegatten zu einer (jeweils) höheren Steuerbelastung führen könnten (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2007 - I R 64/06, BFH/NV 2007, 1893, unter II.3.).

## Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 04.04.2019 - 9 K 2480/17 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Jahr 2008 eine Hofparkanlage mit Hofgebäude in K (Polen) erwarben; das Hofgebäude unterliegt in Polen dem Denkmalschutz. Durch eine aufwändige und mehrjährige Sanierung wurde das Gebäude in ein Hotel mit einem Restaurant und Spa-Bereich umgebaut. Der Kläger betreibt das Hotel, die Klägerin das Restaurant sowie den Spa-Bereich.
- 2 Die Klägerin arbeitete zudem seit dem 01.02.2013 in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) bei der R-AG und erzielte hieraus Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) hatte sie in der Zeit vom 30.01.2013 bis zum 31.12.2013 neben ihrem Wohnsitz in Polen auch einen Wohnsitz in Deutschland; für das Jahr 2014 sei eine Veranlagung nach § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfolgt.
- 3 Im Rahmen der für die Streitjahre 2013 und 2014 bei den Klägern durchgeführten Betriebsprüfungen im Hinblick

auf ihre Einkünfte aus dem Hotel und dem Restaurant/Spa-Bereich in Polen traf der Prüfer in den Prüfungsberichten vom 16.01.2017 u.a. die Feststellung, dass die Gewinnermittlungen der Kläger nach polnischem Recht erstellt worden, Einkünfte i.S. des § 32b EStG jedoch nach deutschem Recht zu ermitteln seien. Daher müsse die Absetzung für Abnutzung (AfA) von 9 % auf 3 % gekürzt werden. § 7i EStG sei vorliegend nicht anwendbar, da dieser nur für im Inland belegene Baudenkmäler gelte.

- 4 Den Feststellungen des Prüfers folgend änderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre dergestalt, dass er die in Rede stehenden polnischen Einkünfte beider Kläger im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG anstatt der von ihnen erklärten negativen Betriebsergebnisse entweder mit einem geringeren Verlust oder einem Gewinn berücksichtigte.
- 5 Die hiergegen von den Klägern erhobene Klage wies das FG mit veröffentlichtem Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 771 ab, da das Unionsrecht keine Anwendung von § 7i EStG auf das in Polen belegene Baudenkmal gebiete.
- 6 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung von Bundesrecht und machen geltend, die Vorschrift des § 7i EStG sei unionsrechtskonform auszulegen und müsse daher auch für ihr Hofgebäude gelten.
- 7 Die Kläger beantragen sinngemäß, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils und der Einspruchsentscheidung vom 24.08.2017 die Einkommensteuerbescheide für 2013 vom 15.03.2017 und für 2014 vom 06.04.2017 dahingehend abzuändern, dass im Rahmen des Progressionsvorbehalts bei ihren Einkünften aus dem Hotel sowie dem Restaurant/Spa-Bereich in Polen für die Jahre 2013 und 2014 jeweils eine erhöhte AfA gemäß § 7i EStG in Höhe von 9 % berücksichtigt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.
- 10 Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen getroffen, die dem Senat eine Beurteilung erlaubten, ob diejenigen Vorschriften, nach denen eine Zusammenveranlagung der Kläger hätte erfolgen dürfen, rechtsfehlerfrei angewendet worden sind.
- 11 1. Stützt der Revisionsführer sein Rechtsmittel in zulässiger Weise auch auf die Verletzung materiellen Rechts, prüft der Bundesfinanzhof (BFH) das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts, ohne dabei an die vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (§ 118 Abs. 3 Satz 2 FGO, vgl. Senatsurteil vom 19.10.2011 - X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345, Rz 50).
- 12 a) Die unzureichende oder widersprüchliche Sachverhaltsdarstellung in einem angefochtenen Urteil stellt einen materiell-rechtlichen Fehler dar, der auch ohne diesbezügliche Rüge vom Revisionsgericht von Amts wegen zu beachten ist und zum Wegfall der Bindungswirkung nach § 118 Abs. 2 FGO führt (vgl. BFH-Urteil vom 30.06.2010 - II R 9/09, BFH/NV 2010, 2029, Rz 16, m.w.N.; Senatsurteil vom 25.06.2003 - X R 72/98, BFHE 202, 514, BStBl II 2004, 403, unter II.2.a).
- 13 b) Die Entscheidung eines FG muss die Tatsachen enthalten, die erforderlich sind, um prüfen zu können, ob eine entscheidungserhebliche Rechtsnorm rechtsfehlerfrei angewandt worden ist. Denn es ist Aufgabe des Revisionsgerichts, die Anwendung des Rechts auf den Einzelfall nachzuprüfen, und zwar dahin, ob die Rechtsanwendung auf diesen Sachverhalt fehlerfrei erfolgt ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.1992 - II R 104/89, BFH/NV 1994, 30, unter II.1.; vgl. auch Werth in Gosch, FGO § 118 Rz 33).
- 14 c) Der BFH darf seine Entscheidung nur auf solche Tatsachen stützen, die im finanzgerichtlichen Urteil --sei es ausdrücklich oder durch zulässige Bezugnahmen-- enthalten sind (vgl. Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 118 FGO Rz 123).

- 15** aa) Für eine tatsächliche Feststellung i.S. des § 118 Abs. 2 FGO ist es nicht erforderlich, dass sie im Tatbestand des Urteils enthalten ist. Vielmehr können sich tatsächliche Feststellungen auch in den Entscheidungsgründen finden (vgl. BFH-Urteil vom 06.04.2000 - IV R 56/99, BFH/NV 2000, 1191, unter 2.c aa).
- 16** bb) Zur Tatsachenfeststellung genügen auch Bezugnahmen des FG auf bei den Akten befindliche Schriftsätze, Protokolle und andere Unterlagen, wenn der Gegenstand der Bezugnahme genau bezeichnet ist. Dagegen vermag eine globale Bezugnahme auf Gerichts- und Steuerakten die fehlenden tatsächlichen Feststellungen nicht zu ersetzen (vgl. Lange in HHSp, § 118 FGO Rz 123, 217). Der BFH darf fehlende entscheidungserhebliche Feststellungen ohne Bezugnahme des FG nicht aus den Akten ergänzen (vgl. BFH-Urteil vom 24.09.2009 - V R 6/08, BFHE 227, 506, BStBl II 2010, 315, unter II.1.).
- 17** 2. Nach diesen Maßstäben leidet das angefochtene Urteil an einem materiellen Rechtsfehler, der vom Senat von Amts wegen zu berücksichtigen ist.
- 18** Der Senat vermag auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen nicht zu entscheiden, ob in den Streitjahren die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung der Kläger vorlagen.
- 19** a) Eine Zusammenveranlagung der Klägerin mit dem ausschließlich in Polen wohnhaften Kläger setzt gemäß § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG u.a. voraus, dass der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf Antrag für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird.
- 20** b) Das FG hat im angefochtenen Urteil Feststellungen zum inländischen Wohnsitz der Klägerin im Jahr 2013 sowie zu ihrer Veranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG für das Streitjahr 2014 und damit allein zu ihrer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht getroffen.
- 21** c) Das FG hat sich nicht mit der Frage befasst, auf welcher rechtlichen Grundlage die Zusammenveranlagung mit dem Kläger erfolgte und ob die tatbestandlichen Voraussetzungen hierfür vorlagen, und es entsprechend unterlassen, insoweit erforderliche Feststellungen zu treffen.
- 22** aa) Aus der tatsächlichen Erwähnung der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre im angefochtenen Urteil, die als Bezugnahme auf deren Inhalt zu werten ist (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 118 FGO Rz 83; Lange in HHSp, § 118 FGO Rz 218, m.w.N.), ergibt sich vorliegend lediglich die Erkenntnis, dass eine Zusammenveranlagung der Kläger durchgeführt wurde.
- 23** bb) Das FG hat aber weder die eine Zusammenveranlagung ermöglichenden Rechtsvorschriften (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG) benannt noch die hierfür erforderlichen Sachverhaltsumstände festgestellt. Insoweit finden sich keinerlei Ausführungen im angefochtenen Urteil.
- 24** cc) Nichts anderes würde vorliegend aus der --vom Senat als zu weitgehend erachteten-- Rechtsauffassung folgen, nach welcher selbst die dem angefochtenen Steuerbescheid zugrundeliegende Steuererklärung nebst Anlagen Gegenstand der tatsächlichen Feststellungen des FG i.S. des § 118 Abs. 2 FGO sein soll, auch wenn sie nicht ausdrücklich erwähnt wird (vgl. BFH-Urteil vom 10.05.1968 - VI R 7/66, BFHE 92, 333, BStBl II 1968, 589, Rz 8; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 118 Rz 37).
- 25** (1) Denn das FG hat dem insoweit maßgeblichen Inhalt der Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre im angefochtenen Urteil eine bestimmte --nicht auf eine Zusammenveranlagung gerichtete-- Bedeutung beigemessen.
- 26** (2) So hat es den im Mantelbogen der Einkommensteuererklärung für 2014 in Zeile 101 enthaltenen Antrag, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden, nicht als i.S. von § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG für den Kläger gestellt, sondern als solchen der Klägerin gemäß § 1 Abs. 3 EStG verstanden. Hintergrund dieser Qualifizierung war die Vorstellung des FG, die Eingang in sein Urteil gefunden hat, die Klägerin habe nur im Jahr 2013 einen Wohnsitz in Deutschland gehabt.
- 27** Andererseits ist auch nicht zu erkennen, dass das FG den vergleichbaren Antrag in der Einkommensteuererklärung für 2013 in anderer Weise --als Antrag gemäß § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG für den Kläger-- gewertet hätte. Entsprechend seiner allein auf die Klägerin bezogenen Betrachtung müsste es diesen Antrag ebenfalls als für die Klägerin gestellt, lediglich --wegen des angenommenen inländischen Wohnsitzes und der damit verbundenen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (vgl. § 1 Abs. 1 EStG)-- für das Streitjahr 2013 als nicht relevant betrachtet haben.

- 28** (3) Die in den Einkommensteuererklärungen enthaltenen Anträge auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig können auf der Grundlage der vom FG vorgenommenen Wertungen daher gerade nicht als solche gemäß § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG mit dem Ziel der Zusammenveranlagung der Kläger qualifiziert werden.
- 29** d) Das Fehlen von Feststellungen über die Zulässigkeit der Zusammenveranlagung ist entscheidungserheblich.
- 30** aa) Die Einzelveranlagung stellt im Verhältnis zur Zusammenveranlagung ein wesensverschiedenes Veranlagungsverfahren dar, weshalb der Übergang von der einen zur anderen Veranlagungsform nicht durch eine Änderung des ursprünglichen Steuerbescheids, sondern nur im Rahmen eines selbständigen Veranlagungsverfahrens erfolgen kann (vgl. BFH-Urteil vom 19.05.2004 - III R 18/02, BFHE 206, 201, BStBl II 2004, 980, unter II.1.b).
- 31** bb) Für den Fall, dass die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung der Kläger nicht vorlägen, müssten daher die hier angefochtenen Zusammenveranlagungsbescheide aufgehoben werden, wodurch für beide Kläger die derzeit festgesetzte Einkommensteuer entfiel. Ob im weiteren Verlauf etwa notwendige Einzelveranlagungen für die Kläger unter Umständen zu einer (jeweils) höheren Steuerbelastung führen könnten, spielt keine Rolle (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2007 - I R 64/06, BFH/NV 2007, 1893, unter II.3.).
- 32** 3. Die notwendigen Feststellungen zur Zusammenveranlagung können im Revisionsverfahren nicht getroffen werden. Deshalb ist der Rechtsstreit zu diesem Zweck an das FG zurückzuverweisen.
- 33** 4. Beim gegenwärtigen Stand des Verfahrens hält der Senat es nicht für zweckmäßig, zu der zwischen den Beteiligten streitigen Frage der Vereinbarkeit des § 7i EStG mit Unionsrecht Stellung zu nehmen.
- 34** 5. Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Punkte hin:
- 35** a) Der Inhalt der dem Senat vorliegenden Einkommensteuerakten spricht dafür, dass die Klägerin auch im Streitjahr 2014 weiterhin über einen Wohnsitz in Deutschland verfügte und somit gemäß § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war.
- 36** So machte sie in der Anlage N Aufwendungen für Fahrten (230 Tage) zwischen Wohnung (E-Straße 39 in Essen) und erster Tätigkeitsstätte sowie Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung vom 01.01. bis 31.12.2014 geltend. Die Angabe von Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort (10.375 €) deutet darauf hin, dass sie die Wohnung als Mieterin innehatte (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2013 - I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909, Rz 15). Dieselbe Anschrift gab die Klägerin auch noch in dem Fragebogen zur steuerlichen Erfassung der am 10.02.2016 aufgenommenen Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied an. Im Schreiben vom 21.09.2016 teilte sie ihren Umzug --also ihren Rückzug-- nach Polen zum "01.09.2016" mit.
- 37** b) Schon vor diesem Hintergrund besteht keine Veranlassung, den in beiden Steuererklärungen (2013/2014) in Zeile 101 des Mantelbogens enthaltenen Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig als für die Klägerin gestellt zu werten. Bei näherer Betrachtung gilt der Antrag für "1" (Ehemann), also den in Polen wohnhaften Kläger.
- 38** c) Das FG hat bislang nicht geprüft und diesbezüglich auch keine Feststellungen getroffen, inwieweit die Kläger in den Streitjahren mit ihren polnischen Einkünften in Deutschland der Einkommensbesteuerung unterlagen.
- 39** aa) Nach den vorliegenden Steuerakten haben die Kläger weitere polnische Einkünfte erklärt, die in dem angefochtenen Urteil keine Erwähnung gefunden haben. Insbesondere wurden im Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 15.03.2017 im Rahmen des Progressionsvorbehalts --neben den Einkünften aus dem Hotelbetrieb sowie dem Restaurant/Spa-Bereich-- Einkünfte in Höhe von 36.135 € erfasst. Dabei dürfte es sich --soweit ersichtlich-- um diejenigen Einkünfte handeln, die die Klägerin in Polen noch vor ihrer Wohnsitznahme in Deutschland (vom 01.01. bis 30.01.2013) erzielt hatte. Grundlage für die Anwendung des Progressionsvorbehalts könnte hier § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bilden, der ausländische Einkünfte betrifft, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben. In diesem Fall wäre die einschlägige höchstrichterliche Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2001 - I R 63/00, BFHE 197, 495, BStBl II 2003, 302, unter II.5., Rz 20 ff.) zu beachten.
- 40** bb) Bezüglich der Berücksichtigung der Einkünfte der Kläger aus dem Hotelbetrieb und dem Restaurant/Spa-Bereich in Polen finden sich ebenfalls im angefochtenen Urteil keine Ausführungen dazu, nach welcher Rechtsvorschrift

diese Einkünfte in den Streitjahren dem Progressionsvorbehalt unterfielen.

- 41** (1) Der insoweit in Betracht kommende § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG setzt u.a. voraus, dass der Steuerpflichtige Einkünfte bezogen hat, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind. Die hiernach erforderliche Steuerfreistellung der Einkünfte nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen wäre im zweiten Rechtsgang noch zu untersuchen.
- 42** (2) Unabhängig davon geben die Umstände des Streitfalls Veranlassung für die Prüfung, ob die Anwendung des Progressionsvorbehalts hier nicht gemäß § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG ausgeschlossen sein könnte, sofern es sich bei dem Betrieb des Hotels bzw. des Restaurants/Spa-Bereichs um eine in der Europäischen Union (EU) belegene Betriebsstätte mit Einkünften aus passiver Tätigkeit i.S. von § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG handelte (vgl. BFH-Beschluss vom 26.01.2017 - I R 66/15, BFH/NV 2017, 726, Rz 16 ff.) und der gesetzliche Ausschluss den Anforderungen der EU-Grundfreiheiten entspräche (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 06.02.2014 - 2 K 73/13, EFG 2014, 1000, Rz 28 f.; FG München, Urteil vom 23.11.2015 - 7 K 3198/14, EFG 2016, 703, Rz 18 ff.; Blümich/Wagner, § 32b EStG Rz 31; Schmidt/Heinicke, EStG, 40. Aufl., § 32b Rz 17).
- 43** Soweit die Errichtung oder der Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, zu den passiven Tätigkeiten i.S. des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG gehören, wird in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dazu zähle auch ein Hotelbetrieb (vgl. FG München, Urteil in EFG 2016, 703, Rz 16 ff., zum Ausschluss des Progressionsvorbehalts bei Einkünften aus einem österreichischen Hotelbetrieb).
- 44** Für den Restaurant/Spa-Bereich wäre bei entsprechender zweckbezogener Ausrichtung auf den Fremdenverkehr (vgl. BFH-Beschluss vom 25.04.2007 - I B 52/06, BFH/NV 2007, 1646, unter II.2., Rz 8 ff.) möglicherweise ebenfalls ein Ausschluss des Progressionsvorbehalts in Betracht zu ziehen. Dieser könnte gegebenenfalls angenommen werden, wenn allein die Gäste des Hotels des Klägers die weiteren Einrichtungen auf dem gemeinsamen Grundstück nutzen dürften und sich das Restaurant/der Spa-Bereich als ergänzende und damit ausschließlich dem Fremdenverkehr dienende Angebote des Hotels darstellten.
- 45** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)