

Urteil vom 23. Oktober 2018, I R 74/16

Unbeschränkte Steuerpflicht bei inländischem Wohnsitz trotz Lebensmittelpunkts im Ausland

ECLI:DE:BFH:2018:U.231018.IR74.16.0

BFH I. Senat

EStG § 1 Abs 1 S 1, AO § 8, EStG § 1 Abs 1 S 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 06. Oktober 2015, Az: 1 K 2833/12

Leitsätze

NV: Die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger neben einem inländischen Wohnsitz auch einen solchen im Ausland hat, schließt die unbeschränkte Steuerpflicht auch dann nicht aus, wenn der ausländische Wohnsitz den Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen begründet .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 7. Oktober 2015 1 K 2833/12 aufgehoben.

Die Sache wird an den zuständigen Vollsensat des Finanzgerichts Baden-Württemberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) lebt seit 2002 in Rumänien; er ist dort, auch im Rahmen von Vermietungen, beruflich tätig und erzielt zudem Einkünfte aus Kapitalvermögen. Daneben verfügte er über eine Wohnung im Inland (Objekt X).
- 2** Seit 2003 reichte der Kläger beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) Einkommensteuererklärungen für beschränkt Steuerpflichtige ein. Er erklärte darin inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus diversen in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) belegenen Objekten, mit denen er teilweise langjährige Verluste erzielte.
- 3** Das FA erkannte die Verluste nicht an und erließ für die Jahre 2003 bis 2009 (Streitjahre) entsprechende Einkommensteuerbescheide. Später änderte es die Bescheide.
- 4** Der nach erfolglosen Einsprüchen erhobenen Klage hat das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg mit Einzelrichterurteil vom 7. Oktober 2015 1 K 2833/12 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 411) nur insoweit stattgegeben, als es die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Oktober 2012 dahingehend änderte, dass es die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objekts X in Höhe von ... € (2007), ... € (2008) und ... € (2009) ansetzte. Dies folgerte das FG daraus, dass nach dem zwischenzeitlichen Vortrag des Klägers auf die dortige Wohnung OG ein als Werbungskosten zu berücksichtigender Aufwandsanteil in Höhe von 35 % (statt bisher nur 30 %) entfalle. Im Übrigen sei die Klage unbegründet.
- 5** Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 7. Oktober 2015 1 K 2833/12 (EFG 2017, 411) aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 6 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist zulässig und begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils sowie zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an den zuständigen Vollsenat des FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8 1. Entgegen der Auffassung des Klägers ist die Revision des FA zulässig, da sie den gesetzlichen Begründungsanforderungen genügt.
- 9 a) Wendet sich der Revisionskläger gegen die materielle Sicht des FG, so hat er die Umstände zu bezeichnen, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO). Das umfasst auch Angaben dazu, aus welchen Gründen der Revisionskläger das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erachtet. Demgemäß gehört nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu einer ordnungsgemäßen Revisionsbegründung u.a. die Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen FG-Urteils. Der Revisionskläger muss neben der Rüge eines konkreten Rechtsverstößes die Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Erforderlich ist damit eine zumindest kurze Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils, aus der zu erkennen ist, dass der Revisionskläger die Begründung dieses Urteils und sein eigenes Vorbringen überprüft hat (ständige Rechtsprechung, s. z.B. Senatsurteil vom 29. November 2017 I R 83/15, BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495, m.w.N.).
- 10 b) Diesen Anforderungen entspricht die Revision des FA. Das FA befasst sich mit der Argumentation des FG und stellt dieser seine eigene Rechtsauffassung entgegen. Das FA rügt insoweit ausdrücklich, das FG habe § 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 8 der Abgabenordnung (AO) fehlerhaft angewendet, weil es trotz der Annahme eines inländischen Wohnsitzes des Klägers dessen unbeschränkte Einkommensteuerpflicht verneint habe, obwohl ein weiterer Wohnsitz im Ausland dies nicht ausschließe. Damit ist dem Begründungserfordernis Genüge getan.
- 11 2. Die Revision ist auch begründet. Die Annahme des FG, der Kläger habe in den Streitjahren im Inland einen Wohnsitz gehabt, ist nicht durch hinreichende Tatsachenfeststellungen gedeckt. Das FG ist zudem zu Unrecht davon ausgegangen, dass ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitzen sowohl im In- als auch im Ausland dann nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sei, wenn sein Lebensmittelpunkt im Ausland liegt.
- 12 a) Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erfasst nach § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG die dort aufgeführten Einkünfte; dies gilt unabhängig davon, ob die Tätigkeiten im In- oder Ausland ausgeübt werden. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nach § 2 Abs. 1 EStG grundsätzlich auch auf ausländische Einkünfte i.S. des § 34d EStG.
- 13 b) Die Frage, ob eine natürliche Person im Inland einen Wohnsitz hat, beurteilt sich nach § 8 AO. Danach kommt es darauf an, ob die betroffene Person im Inland eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Kennzeichnend für eine Wohnung ist, dass es sich --im Sinne einer bescheidenen Bleibe-- um Räume handelt, die zum Bewohnen geeignet sind (Senatsurteil vom 13. November 2013 I R 38/13, BFH/NV 2014, 1046). Der Begriff des Wohnsitzes setzt 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 (BFH-Urteile 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; Senatsurteile vom 19. März 1997 I R 69/96, BFHE 182, 296, BStBl II 1997, 447; in BFH/NV 2014, 1046).
- 14 c) Die Beurteilung, ob die Umstände auf eine Beibehaltung und Nutzung der Wohnung schließen lassen, liegt dabei weitgehend auf tatsächlichem Gebiet. Insoweit ist der BFH als Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die vom

FG festgestellten Tatsachen und deren Würdigung durch das FG gebunden. Er kann die Schlussfolgerungen des FG nur auf Verstöße gegen die Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze hin überprüfen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile in BFHE 182, 296, BStBl II 1997, 447; vom 24. Juli 2018 I R 58/16, BFH/NV 2019, 104).

- 15** d) Der Schluss des FG, der Kläger habe im Objekt X einen inländischen Wohnsitz gehabt, ist indessen nicht durch hinreichende Tatsachenfeststellungen gedeckt. Das FG hat einen in allen Streitjahren bestehenden inländischen Wohnsitz des Klägers im Objekt X mit der Begründung angenommen, die dort unterhaltene Wohnung sei zum dauerhaften Wohnen geeignet gewesen und zumindest gelegentlich vom Kläger aufgesucht worden. Das FG hat indessen keinerlei Feststellungen zur Ausstattung der betreffenden Wohnung oder zu deren Innehaben durch den Kläger getroffen. Es hat insbesondere nichts dazu festgestellt, ob das Objekt dem Kläger in den Streitjahren durchgängig und also jederzeit als Bleibe zur Verfügung stand und in subjektiver Hinsicht von ihm für einen jederzeitigen Wohnaufenthalt bestimmt war. Auch fehlen Feststellungen dazu, wann genau der Kläger das betroffene Wohnobjekt im Verlaufe der Streitjahre aufgesucht haben soll. Das FG ist schließlich nicht der Frage nachgegangen, ob der Kläger seinen bis zum Jahr 2002 bestehenden inländischen Wohnsitz überhaupt aufgegeben hat. Der Senat verweist insoweit auf seine Ausführungen im Urteil in BFH/NV 2019, 104, wonach auch unregelmäßige Aufenthalte in einer Wohnung zur Aufrechterhaltung eines dortigen Wohnsitzes führen können und gerade nicht vorausgesetzt wird, dass der Steuerpflichtige von seinem aufrechterhaltenen Wohnsitz aus seiner täglichen Arbeit nachgeht.
- 16** e) Anders als es das FG gesehen hat, schließt auch die Tatsache, dass der Kläger unstreitig einen Wohnsitz in Rumänien hatte, die unbeschränkte Steuerpflicht nicht unter der --vom FG ebenfalls nicht näher überprüften-- Annahme aus, dass der ausländische Wohnsitz den Lebensmittelpunkt des Klägers begründet (ebenso Kühnen, EFG 2017, 412; Hagemann, Internationale Steuer-Rundschau 2017, 155, 156).
- 17** aa) Ein Steuerpflichtiger kann gleichzeitig mehrere Wohnsitze i.S. des § 8 AO innehaben. Diese können im In- und/oder Ausland belegen sein (Senatsurteile vom 19. März 2002 I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411; vom 28. Januar 2004 I R 56/02, BFH/NV 2004, 917; in BFH/NV 2019, 104). Die Vorschrift geht insoweit erkennbar von der Gleichwertigkeit aller Wohnsitze einer Person aus, da sie ohne weitere Unterscheidung nur das Vorliegen "eines" Wohnsitzes verlangt. § 8 AO enthält keinen Anhaltspunkt für eine Differenzierung zwischen einem "Hauptwohnsitz" und einem "Nebenwohnsitz". Vor diesem Hintergrund verbietet sich die Annahme, dass nur ein --in welcher Weise auch immer-- "qualifizierter" Wohnsitz zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht führt. Entscheidend ist allein, ob objektiv erkennbare Umstände dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung für Zwecke des eigenen Wohnens beibehält. In diesem Zusammenhang kommt es nicht auf einen Vergleich der Wohnung mit einer anderen nach Größe und Ausstattung an (Senatsurteil in BFH/NV 2019, 104, m.w.N.).
- 18** bb) Dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG ist ebenfalls nicht zu entnehmen, dass nur derjenige Wohnsitz zur unbeschränkten Steuerpflicht führt, der zugleich den Mittelpunkt der Lebensinteressen der betreffenden Person darstellt. Demgemäß hat der Senat wiederholt entschieden, dass ein inländischer Wohnsitz auch dann zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht eines Steuerpflichtigen führt, wenn der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sich im Ausland befindet (Senatsurteile in BFH/NV 2002, 1411; in BFH/NV 2004, 917; in BFH/NV 2019, 104).
- 19** cc) Es gibt auch keinen allgemeinen Grundsatz des internationalen Steuerrechts, nach dem jede Person nur von demjenigen Staat als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden darf, in dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (Senatsurteile in BFH/NV 2004, 917; in BFH/NV 2019, 104). Insoweit ist die Frage, ob unbeschränkte Steuerpflicht im Inland besteht, von derjenigen zu trennen, wo eine Person im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) als ansässig gilt. Ist eine natürliche Person sowohl im In- als auch im Ausland ansässig, so gilt diese Person zwar nach Maßgabe des im Streitfall einschlägigen Art. 4 Abs. 2 Buchst. a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 4. Juli 2001 (BGBl II 2003, 1595, BStBl I 2004, 274) --DBA-Rumänien-- in dem Fall, dass sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Bereits aus dem Einleitungssatz des Art. 4 Abs. 1 DBA-Rumänien ergibt sich indessen, dass Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-Rumänien die Ansässigkeit nur für Zwecke der Abkommensanwendung bestimmt; dort heißt es, "im Sinne dieses Abkommens" bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" u.a. eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes steuerpflichtig ist (vgl. Senatsurteile vom 4. Juni 1975 I R 250/73, BFHE 116, 150, BStBl II 1975, 708;

vom 31. Oktober 1990 I R 24/89, BFHE 163, 411, BStBl II 1991, 562; vom 7. März 2007 I R 17/06, BFH/NV 2007, 1638). Für die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht einer Person im Inland kommt es danach --entgegen der Vorstellung des FG-- nicht darauf an, wo diese Person im Sinne eines DBA als ansässig gilt (Senatsurteil in BFH/NV 2004, 917).

- 20** 3. Nach den vorstehenden Grundsätzen ist die Entscheidung der Vorinstanz aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif und deshalb zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG, und zwar angesichts der besonderen Schwierigkeiten in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht an den zuständigen Vollsenaat (vgl. dazu BFH-Urteil vom 27. Juli 2004 IX R 64/01, BFH/NV 2005, 191), zurückzuverweisen. Der Fall liegt nicht so, dass die Sache auf Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG und unabhängig von der Frage nach dem Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes des Klägers insgesamt oder bezogen auf einzelne Streitjahre entscheidungsfähig wäre.
- 21** a) Sollte der Kläger nach Maßgabe der vom FG nachzuholenden Feststellungen in einzelnen oder allen Streitjahren keinen inländischen Wohnsitz gehabt haben, so wäre das FG insoweit zwar im Ergebnis zu Recht von der beschränkten Steuerpflicht des Klägers ausgegangen. Das FG-Urteil lässt bezogen auf die inländischen Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung auch keine revisionsrechtlich zu beanstandenden Fehler erkennen; solche haben die Beteiligten auch nicht geltend gemacht. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 22** b) Der Senat vermag es indessen nicht auszuschließen, dass die nachzuholenden Feststellungen für einzelne oder alle Streitjahre zu einer abweichenden Steuerfestsetzung führen können.
- 23** aa) Sollte der Kläger in einzelnen oder allen Streitjahren einen inländischen Wohnsitz gehabt haben, so unterlägen in dem betroffenen Streitjahr (vorbehaltlich eines unterjährigen Wechsels zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht und dem Erfordernis einer segmentierenden Betrachtung im Rahmen der einheitlichen Steuerfestsetzung) sämtliche in- und ausländischen Einkünfte des Klägers der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Es wäre sodann bezogen auf die ausländischen Einkünfte und das betreffende Streitjahr der Frage weiter nachzugehen, ob Deutschland die Doppelbesteuerung durch Freistellung oder aber Anrechnung mit der weiteren Folge vermeidet, dass die ausländischen Einkünfte entweder nach Maßgabe des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG beim Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen oder die im Ausland einbehaltenen Steuern nach § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG auf die deutsche Einkommensteuer des Klägers anzurechnen wären.
- 24** bb) Ferner ist nicht ausgeschlossen, dass das FG für einzelne oder alle Streitjahre zu einer abweichenden Steuerfestsetzung gelangt: Dies ergibt sich für die Streitjahre 2006 bis 2009 schon daraus, dass positive ausländische Einkünfte aufgrund des Progressionsvorbehalts und des sodann anzuwendenden höheren Steuersatzes die vom FG zu Gunsten des Klägers vorgenommenen Änderungen ganz oder teilweise kompensieren könnten, und deshalb unter Berücksichtigung des Verböserungsverbots (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) die Klage auch für diese Streitjahre abzuweisen wäre. Ebenso kann --bezogen auf alle Streitjahre-- nicht ausgeschlossen werden, dass das FG --etwa bei negativen ausländischen Einkünften, die im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen wären-- zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung gelangt.
- 25** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 26** 5. Das Urteil ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de