

Urteil vom 27. Oktober 2011, I R 26/11

Anrechnungsmethode bei Einkünften aus einem in Spanien belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb

BFH I. Senat

EStG § 13, DBA ESP Art 5, DBA ESP Art 6 Abs 1, DBA ESP Art 6 Abs 2, DBA ESP Art 6 Abs 4, DBA ESP Art 7, DBA ESP Art 14, DBA ESP Art 23 Abs 1 Buchst b DBuchst ee

vorgehend FG Köln, 22. Februar 2011, Az: 9 K 286/06

Leitsätze

1. Bei Einkünften aus einem in Spanien belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb wird nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee DBA-Spanien die spanische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet.
2. Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb fällt nach dem DBA-Spanien nicht unter den Begriff des Unternehmens und kann damit keine Betriebsstätte begründen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob aus Spanien stammende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Spanischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. Dezember 1966 --DBA-Spanien-- (BGBl II 1968, 10, BStBl I 1968, 297) in Deutschland besteuert werden dürfen.
- 2 Die in Deutschland wohnenden Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden in den Streitjahren (1997 bis 2000) als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist gebürtiger Spanier und erzielte in den Streitjahren neben inländischen Einkünften auch ausländische Einkünfte, u.a. aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in Spanien.
- 3 Abweichend von den Steuererklärungen nahm der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Spanien nicht nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 DBA-Spanien von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer aus, sondern behandelte sie als solche aus unbeweglichem Vermögen nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee i.V.m. Art. 6 DBA-Spanien und unterwarf sie nach § 13 des Einkommensteuergesetzes 1997 (EStG 1997) der deutschen Steuer. Eine Anrechnung der in Spanien gezahlten Steuern erfolgte zunächst nicht, da entsprechende Nachweise durch die Kläger nicht beigebracht worden waren.
- 4 Das Finanzgericht Köln (FG) gab der dagegen gerichteten Klage mit Urteil vom 23. Februar 2011 9 K 286/06, veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1322, statt. Der Kläger habe seine land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte aus einer spanischen Betriebsstätte bezogen und deshalb sei nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Spanien die Freistellungsmethode anzuwenden.
- 5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Nachdem die Kläger die entsprechenden Nachweise erbracht hatten, hat das FA während des Revisionsverfahrens die in Spanien gezahlten Steuern auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet und hiernach geänderte Steuerbescheide erlassen.
- 7 Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 8 Die Kläger haben keinen Antrag gestellt, wenden sich in der Sache aber gegen das Revisionsvorbringen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 Das angefochtene Urteil des FG ist auf die Revision des FA aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. An die Stelle der ursprünglich angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, die Gegenstand des FG-Urteils waren, sind während des Revisionsverfahrens die Änderungsbescheide vom 7. Juni 2011 getreten. Die Änderungsbescheide sind gemäß § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Soweit einem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt, kann es keinen Bestand haben (vgl. z.B. Senatsurteil vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20, m.w.N.). Dennoch bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet an keinem Verfahrensmangel. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen sind nicht entfallen. Sie bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats (dazu z.B. Senatsurteil in BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20). Diese kann in der Sache selbst ergehen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 11 Die Klage gegen die Änderungsbescheide vom 7. Juni 2011 ist als unbegründet abzuweisen. Die Vorinstanz hat zu Unrecht die aus Spanien stammenden Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen.
- 12 1. Die Kläger waren in den Streitjahren in Deutschland ansässig und unterfallen hier mit ihrem Welteinkommen der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG 1997). Das betrifft auch die Einkünfte aus dem in Spanien belegenen Plantagenbetrieb. Es handelt sich dabei um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.S. des § 13 EStG 1997. Das steht --soweit es das deutsche innerstaatliche Recht betrifft-- zwischen den Beteiligten nicht in Streit und muss deshalb nicht näher ausgeführt werden. Ebenso bedarf es keiner weiteren Ausführungen dazu, dass die Kläger i.S. des Art. 4 Abs. 1 DBA-Spanien in Deutschland ansässig waren.
- 13 2. Die Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wird durch das DBA-Spanien nicht gehindert. Art. 6 Abs. 1 DBA-Spanien weist zwar das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen dem Spanischen Staat als dem Vertragsstaat zu, in dem das unbewegliche Vermögen liegt; die Bundesrepublik Deutschland ist jedoch als Wohnsitzstaat nicht an einer Besteuerung dieser Einkünfte gehindert. Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee DBA-Spanien wird auf die deutsche Steuer von den aus Spanien stammenden Einkünften aus unbeweglichem Vermögen die spanische Steuer angerechnet, die nach diesem Abkommen gezahlt worden ist, "sofern dieses Vermögen nicht zu einer in Spanien gelegenen Betriebstätte tatsächlich gehört". Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Spanien steht damit Deutschland zu, denn es handelt sich hierbei in Einklang mit jener Regelung um Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, die nicht zu einer in Spanien belegenen Betriebstätte tatsächlich gehören.
- 14 a) Dem Begriff des "unbeweglichen Vermögens" im Rahmen des Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee DBA-Spanien ist keine andere Bedeutung beizumessen als dem in Art. 6 DBA-Spanien. Es ist aus dem Abkommen nicht ersichtlich, dass der Begriff in einem anderen Sinne gebraucht wird. Dazu hätte es eines ausdrücklichen Hinweises in dem Abkommen bedurft (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19. Mai 1982 I R 257/78, BFHE 136, 363, BStBl II 1982, 768; Herlinghaus in Debatin/ Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 23 Spanien Rz 25; Suchanek, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2007, 654, 657). Zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gehören auch die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, da dort die Nutzung von Grund und Boden im Vordergrund steht (vgl. Senatsurteil vom 12. Dezember 1990 I R 127/88, BFH/NV 1992, 104, sowie Reimer in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 6 Rz 35). Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass Art. 6 Abs. 1 DBA-Spanien --anders als Art. 6 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen-- keinen Klammerzusatz enthält, wonach Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gehören. Denn es handelt sich bei dem angesprochenen Zusatz lediglich um eine Klarstellung und nicht um eine definitorische Erweiterung (vgl. Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 6 Rz 16; Herlinghaus in Debatin/ Wassermeyer, a.a.O., Art. 6 Spanien Rz 1; Suchanek, IStR 2007, 654,

656; Ellsel in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 6 DBA-Spanien Rz 1; differenzierend Reimer in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 6 Rz 52).

- 15** b) Der Begriff der "Betriebsstätte" in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee DBA-Spanien knüpft an die Definition der Betriebsstätte in Art. 5 DBA-Spanien an. Aus dem Abkommen selbst ist nicht ersichtlich, dass der Begriff in einem anderen Sinne gebraucht wird. Dazu hätte es wiederum eines ausdrücklichen Hinweises in dem Abkommen bedurft (vgl. Senatsurteil in BFHE 136, 363, BStBl II 1982, 768 zur Auslegung des Begriffs des unbeweglichen Vermögens). Auch sprechen die Sachzusammenhänge und die systematischen Verknüpfungen zwischen dem sog. Verteilungsartikel des Art. 6 DBA-Spanien einerseits und dem sog. Methodenartikel des Art. 23 Abs. 1 DBA-Spanien andererseits dafür, dass beiden Regelungen ein einheitliches Verständnis des Begriffs der Betriebsstätte zugrunde liegt, auch wenn sich der Verteilungsartikel in erster Linie an den jeweiligen Quellenstaat, der Methodenartikel aber an den Wohnsitzstaat richtet (s. auch Senatsurteil vom 4. Juni 2008 I R 62/06, BFHE 222, 255, BStBl II 2008, 793, zu der Abkommenslage bei typisch stillen Beteiligungen nach Abschn. 11 Satz 2 des Schlussprotokolls i.d.F. des Ergänzungsprotokolls vom 15. Juni 1973, BGBl II 1978, 111, zu den Art. 5, 7 und 13 DBA-Luxemburg).
- 16** Nach Art. 5 Abs. 1 DBA-Spanien bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine "feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird". Vorausgesetzt wird damit die Existenz eines Unternehmens, wobei der Begriff des Unternehmens selbst im DBA-Spanien nicht näher definiert wird. Denn in der allgemeinen Begriffsbestimmung in Art. 3 Abs. 1 Buchst. g DBA-Spanien wird der Begriff des Unternehmens bereits vorausgesetzt. Soweit das FG aus der fehlenden abkommensrechtlichen Definition indes schließt, es sei für die Auslegung auf die nach dem deutschen innerstaatlichen Recht maßgebliche Zuordnung zu den Tatbestandsmerkmalen des § 15 Abs. 2 EStG 1997 abzustellen, pflichtet der Senat dem nicht bei. Was als Unternehmen anzusehen ist, muss vielmehr (zunächst) unter Berücksichtigung des Wortlauts und des Zwecks des Art. 5 DBA-Spanien sowie seines systematischen Zusammenhangs mit anderen Abkommensbestimmungen ermittelt werden (vgl. Senatsurteil vom 27. Januar 1972 I R 37/70, BFHE 105, 8, BStBl II 1972, 459, zum DBA-Schweiz 1931 vom 15. Juli 1931 i.d.F. des Zusatzprotokolls vom 20. März 1959, BStBl I 1959, 1006). Der Unternehmensbegriff ist daher primär aus Art. 7 DBA-Spanien zu bestimmen (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 3 Rz 23). Er lässt sich mittelbar durch die in Art. 7 DBA-Spanien angelegte Abgrenzung zu Art. 6 Abs. 1 und Art. 14 DBA-Spanien ableiten. Abkommensrechtlich fällt damit alles, was als Land- und Forstwirtschaft i.S. des Art. 6 Abs. 1 DBA-Spanien anzusehen ist, nicht unter den Begriff des Unternehmens i.S. des Art. 7 DBA-Spanien und kann damit auch keine Betriebsstätte begründen (vgl. Vogel in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 3 Rz 41a; Görl in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 5 Rz 11; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 6 Rz 16a; ders. in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 5 Rz 26; ders. in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 7 Rz 15, 44; Ellsel in Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O., Art. 6 DBA-Spanien Rz 10; Erhard in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 3 Rz 112; Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 3 OECD-MA Rz 21; Suchanek, IStR 2007, 654, 656; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 23. März 1982, BStBl I 1982, 372). Dies folgt letztlich aus dem abkommensrechtlichen Prinzip des Vorrangs der speziellen Einkunftsart, das als Sachgesetzlichkeit bei der Auslegung von Abkommensbestimmungen zu beachten ist (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 7 Rz 16a, 44; vgl. hierzu auch Senatsurteil vom 23. Oktober 1996 I R 10/96, BFHE 182, 51, BStBl II 1997, 313).
- 17** Dieses Ergebnis wird für das DBA-Spanien auch durch Art. 6 Abs. 4 DBA-Spanien bestätigt, der explizit von "Einkünften aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens" in Abgrenzung zu Einkünften aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufs dient, spricht. Aus dem Zusammenhang mit Art. 6 Abs. 1 und 2 DBA-Spanien ergibt sich eine weitere Abgrenzung zu Einkünften land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die eben keine "Unternehmen" im Sinne des DBA-Spanien darstellen. Aus der klarstellenden Formulierung in Art. 6 Abs. 4 DBA-Spanien, wonach auch "Unternehmen" Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen beziehen können, kann (umgekehrt) dagegen nicht abgeleitet werden, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb als "Unternehmen" anzusehen ist und damit eine Betriebsstätte begründen kann (so aber Reimer in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 6 Rz 43a, 204). Eine derartige Auslegung ist dem Wortlaut nicht zu entnehmen und lässt das abkommensrechtliche Prinzip des Vorrangs der speziellen Einkunftsart unberücksichtigt.
- 18** Soweit das FG schließlich mit Teilen des Schrifttums davon ausgeht, dass der Begriff der Betriebsstätte in Art. 5 Abs. 1 DBA-Spanien keine Eingrenzung auf eine bestimmte Einkunftsart vornehme (vgl. hierzu auch Herlinghaus in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 23 Spanien Rz 25; Grotherr in Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O., Art. 23 DBA-Spanien Rz 27; Debatin, Der Betrieb 1988, 1285), vermag dem der erkennende Senat nicht zu folgen. Auch diese Auslegung wird dem Abkommenszusammenhang nicht gerecht.

- 19** 3. Die Vorinstanz hat ein abweichendes Rechtsverständnis vertreten. Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide der Streitjahre sind rechtmäßig.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de