

BFH: Anrechnungsmethode bei Einkünften aus spanischer Land- und Forstwirtschaft

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe fallen nach dem DBA Spanien nicht unter den Begriff des Unternehmens und begründen damit keine Betriebsstätte. Einkünfte aus spanischer Land- und Forstwirtschaft stellen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen dar; die spanische Steuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet.

Sachverhalt

Die Kläger sind in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und erzielten in den Streitjahren (1997 bis 2000) neben inländischen Einkünften auch ausländische Einkünfte, u.a. aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in Spanien. Das Finanzamt behandelte die Einkünfte aus spanischer Land- und Forstwirtschaft als solche aus unbeweglichem Vermögen und unterwarf sie der deutschen Steuer (§ 13 EStG 1997). Die in Spanien gezahlten Steuern wurden auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet. Das FG gab der Klage statt und wendete die Freistellungsmethode an, da der Kläger Einkünfte aus einer spanischen Betriebsstätte bezogen habe. Das Finanzamt ging in die Revision.

Entscheidung

Das FG hat zu Unrecht die aus Spanien stammenden Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen.

Bei den Einkünften aus dem in Spanien belegenen Plantagenbetrieb handelt es sich um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.S. des § 13 EStG 1997. Das DBA weist zwar das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen dem spanischen Staat als dem Vertragsstaat zu, in dem das unbewegliche Vermögen liegt (Art. 6 Abs. 1 DBA Spanien); die Bundesrepublik Deutschland ist jedoch als Wohnsitzstaat nicht an einer Besteuerung dieser Einkünfte gehindert. Auf die deutsche Steuer wird die von den aus Spanien stammenden Einkünften aus unbeweglichem Vermögen die spanische Steuer angerechnet (Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee DBA Spanien), sofern dieses Vermögen nicht zu einer in Spanien gelegenen Betriebsstätte 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 Betriebsstätte tatsächlich gehören.

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. BFH-Urteil vom 12.12.1990). Das OECD-Musterabkommen enthält einen Klammerzusatz, wonach Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gehören (Art. 6 Abs. 1 OECD-MA). Das DBA Spanien enthält diesen Klammerzusatz zwar nicht. Da es sich bei dem Klammerzusatz aber lediglich um eine Klarstellung und nicht um eine definitorische Erweiterung handelt, kann sich daraus nichts anderes ergeben.

Der Ausdruck "Betriebsstätte" bedeutet eine "feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird" (Art. 5 Abs. 1 DBA Spanien). Vorausgesetzt wird damit die Existenz eines Unternehmens, wobei der Begriff des Unternehmens selbst im DBA Spanien nicht näher definiert wird. Der Unternehmensbegriff ist primär aus Art. 7 DBA-Spanien zu bestimmen. Abkommensrechtlich fällt damit alles, was als Land- und Forstwirtschaft anzusehen ist, nicht unter den Begriff des Unternehmens und kann damit auch keine Betriebsstätte begründen. Dies folgt letztlich aus dem abkommensrechtlichen Prinzip des Vorrangs der speziellen Einkunftsart, das als Sachgesetzlichkeit bei der Auslegung von Abkommensbestimmungen zu beachten ist (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1996).

Soweit das FG davon ausgeht, dass der Begriff der Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 DBA Spanien) keine Eingrenzung auf eine bestimmte Einkunftsart vornehme, vermag dem der erkennende Senat nicht zu folgen. Auch diese Auslegung wird dem Abkommenszusammenhang nicht gerecht.

Betroffene Norm

§ 13 EStG, DBA Spanien
Streitjahre 1997 bis 2000

Vorinstanz

[Finanzgericht Köln](#), Urteil vom 23.02.2011, 9 K 286/06, EFG 2011, S. 1322

Fundstelle

BFH, Urteil vom 27.10.2011, [I R 26/11](#), BStBl II 2012, S. 457

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 12.12.1990, I R 127/88, BFH/NV 1992, S. 104

BFH, Urteil vom 23.10.1996, I R 10/96, BStBl II 1997, S. 313

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.