
Datum: 05.09.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 351/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0905.4K351.11.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 14.09.2010 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 04.01.2011 wird dergestalt geändert, dass die auf die in den Niederlanden belegenen Flächen entfallenden Einkünfte i. H. v. 3.068 € nicht in den Progressionsvorbehalt einbezogen werden.

Die Berechnung der Einkommensteuer 2008 wird dem Beklagten übertragen. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

- Der Kläger erzielt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Er betreibt einen Mischbetrieb mit Ackerbau- und Milchwirtschaft. 1
- Streitig ist, ob es sich bei den von dem Kläger in den Niederlanden bewirtschafteten Flächen um eine Betriebstätte handelt und aus diesem Grund die auf diese Flächen entfallenden Einkünfte nicht dem Progressionsvorbehalt unterliegen 2
- 3

Der Kläger bewirtschaftet einen grenzüberschreitenden Betrieb, dessen Hofstelle sich in Deutschland befindet. Die vom Kläger bewirtschafteten Flächen belaufen sich auf

insgesamt 73,09 Hektar, davon sind 63,64 Hektar (87,10 %) in Deutschland belegen. In den Niederlanden bewirtschaftete er 9,45 Hektar (12,90 %) so genanntes Taktatland. Alle bewirtschafteten Flächen liegen in einem Umkreis von weniger als zehn Kilometern zur Hofstelle. 5

Die in den Niederlanden bewirtschafteten Flächen stehen im Eigentum Dritter. Im Jahr 2008 erfolgte auf diesen Flächen ein Anbau mit Feldfrüchten. Ein Teil der in den Niederlanden gelegenen Flächen wird einseitig von einer Sträucherhecke mit Zaun begrenzt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz des Klägers vom 13.7.2012, in dem dieser seinen Betrieb und die in den Niederlanden bewirtschafteten Flächen näher beschrieben hat, Bezug genommen. 6

Der Kläger ist buchführungspflichtig. Für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 ermittelte er einen steuerlichen Gewinn in Höhe von 44.138 €, für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 einen steuerlichen Gewinn von 50.992 €. Der erzielte Gewinn wurde auf Deutschland und die Niederlande entsprechend der zwischen beiden Ländern getroffenen Verständigungsvereinbarung vom 09.11.2001 aufgeteilt. Dabei wurde der Gewinn zunächst zu 50% dem Hof zugerechnet, der restliche Gewinn wurde im Verhältnis der im Inland gelegenen zu den in den Niederlanden gelegenen Flächen aufgeteilt. Demzufolge wurden die im Inland zu versteuernden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2008 mit 44.497 € und die in diesem Jahr anteilig auf die in den Niederlanden gelegenen Flächen entfallenden Einkünfte mit 3.068 € ermittelt. 7

Der Kläger erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2008 nur die in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. 8

Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 14.09.2010 unterwarf das Finanzamt (FA) zusätzlich die anteilig auf die Niederlande entfallenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 3.068 € dem Progressionsvorbehalt gem. § 32b EStG. 9

Mit seinem Einspruch machte der Kläger geltend, für die niederländischen Einkünfte greife ab Veranlagungszeitraum 2008 nicht mehr der Progressionsvorbehalt. § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gelte auch für so genannte Taktatländerreien bei grenzdurchschnittenen landwirtschaftlichen Betrieben. Die in den Niederlanden bewirtschafteten Flächen stellten eine Betriebstätte dar. 10

Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Es führte in der Einspruchsentscheidung u. a. aus, die auf die in den Niederlanden gelegenen Flächen entfallenden Einkünfte seien zu Recht dem Progressionsvorbehalt unterworfen worden. 11

In dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden (DBA Niederlande) werde die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte zwischen den beiden Vertragsstaaten geregelt. Beziehe eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich des Zubehörs), das in dem anderen Staat liege, so habe gem. Art. 4 Abs. 1 DBA Niederlande der andere Staat (Belegenheitsstaat) das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. 12

Nach Art. 4 Abs. 2 DBA Niederlande gelte Abs. 1 sowohl für die durch unmittelbare Verwaltung und Nutzung als auch für die durch Vermietung, Verpachtung und jede andere Art 13

der Nutzung des unbeweglichen Vermögens (einschließlich der Land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe) erzielten Einkünfte, insbesondere aus festen oder veränderlichen Vergütungen für die Ausbeutung von Grund und Boden sowie für Einkünfte, die bei der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen erzielt würden. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gehörten - so weit sie einen Bezug zum Grund und Boden hätten - demnach zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen. Eine Betriebsstätte sei für die Einkunftserzielung nicht erforderlich.

Sei die Bundesrepublik Deutschland der Wohnsitzstaat nehme sie nach Art. 20 Abs. 2 DBA 14
Niederlande die Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage aus, für die nach den vorgehenden
Art. des DBA die Niederlande ein Besteuerungsrecht hätten, beziehe die Einkünfte aber in die
Ermittlung des Steuersatzes ein.

Die Ermittlung der auf die Niederlande und Deutschland entfallenden anteiligen Einkünfte 15
erfolge gemäß der am 09.11.2001 zwischen den Ländern getroffenen
Verständigungsvereinbarung (BMF-Schreiben vom 30.11.2001, IV B 6-S 1301 Ndl.-70/01,
EStG-Kartei NW DBA-Niederlande Nr. 9), wonach der Ansässigkeitsstaat auf Grundlage des
gesamten Betriebsergebnisses die Gewinne festzustellen und den Grundstücken in den
Belegenheitsstaaten zuzuordnen habe. Bei der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 bzw. Abs.
3 EStG werde zunächst ein Teil – maximal 50 % des Gesamtgewinns – dem inländischen Hof
zugerechnet und der restliche Gewinn im Verhältnis der im Inland belegenen zu den in den
Niederlanden belegenen bewirtschafteten Flächen verteilt.

Habe ein unbeschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte bezogen, die nach einem Abkommen zur 16
Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei seien, so sei gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3
EStG auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen ein besonderer
Steuersatz anzuwenden (Progressionsvorbehalt).

Gemäß dem neu eingefügten § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG in der Fassung des 17
Jahressteuergesetzes 2009, der nach § 52 Abs. 43a Satz 2 EStG erstmals für den
Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden sei, gelte Satz 1 Nr. 3 nicht für Einkünfte aus einer
anderen als in einem Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte.
Drittstaaten seien alle Staaten, die nicht EU-Mitgliedsstaaten seien. Zu den EU-
Mitgliedsstaaten gehörten die Niederlande. Die gesetzliche Neuregelung sei eine Folge der
Anpassung des § 2a EStG an die europarechtlichen Vorgaben. Durch den neu eingefügten
Satz 2 solle sichergestellt werden, dass die bisher nach § 2a EStG nicht der inländischen
Besteuerung unterworfenen negativen Einkünfte aus in EU-Staaten belegenen Betriebsstätten
sich auch weiterhin nicht steuerlich auswirkten. Da die Regelung des § 32b Abs. 1 Satz 2
EStG sowohl negative als auch positive Einkünfte erfasse, unterlägen die Einkünfte, die aus
einer im EU-Staat belegenen Betriebsstätte erzielt würden, nicht mehr dem
Progressionsvorbehalt.

Eine Betriebsstätte sei nach § 12 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) jede feste 18
Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens diene. In § 12 Satz
2 AO werde beispielhaft aufgeführt, welche Geschäftseinrichtungen oder Anlagen
insbesondere als Betriebsstätten anzusehen seien. Dies seien z. B. die Stätte der
Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Fabrikations- oder Werkstätten,
Warenlager, Ein- oder Verkaufsstellen, Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen,
Bauausführungen oder Montagen. Nach dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung
(AEAO) zu § 12 Nr. 1 gelte die Begriffsbestimmung der Betriebsstätte auch für
Steuerpflichtige mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

Der Bundesfinanzhof (BFH) führe in seinem Urteil vom 30.10.1996 (II R 12/92, BStBl II 1997, 12) zum Betriebstättenbegriff des § 12 AO aus, eine Betriebstätte setze eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit fester Beziehung zum Erdboden voraus, die von einer gewissen Dauer sei, der Tätigkeit des Unternehmens diene und über die der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht habe. Geschäftseinrichtung in dem geforderten Sinne sei demnach jeder körperliche Gegenstand bzw. jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände, die geeignet sei, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein. Eine feste Betriebstätte liege somit vor, wenn eine feste Verbindung zum Erdboden bestehe bzw. die Geschäftseinrichtung oder Anlage sich für eine gewisse Dauer an einem bestimmten Ort befinde.

Nach diesen Kriterien könne daher auch ein Lagerplatz grundsätzlich eine Betriebstätte sein, vorausgesetzt, auf dem Grund und Boden befänden sich Geschäftseinrichtungen oder Anlagen, die eine feste Beziehung zum Erdboden aufwiesen wie z. B. Aufpflasterung. Der bloße Grund und Boden könne im Umkehrschluss aus der Rechtsprechung des BFH keine Betriebstätte im Sinne des § 12 AO begründen. 20

Im vorliegenden Fall seien die vom Kläger aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erzielten Einkünfte zutreffend ermittelt und entsprechend dem in der Verständigungsvereinbarung getroffenen Aufteilungsmaßstab den einzelnen Ländern Deutschland und Niederlande zugeordnet worden. 21

Auf die in den Niederlanden belegenen Flächen entfielen danach Einkünfte in unstreitiger Höhe von 3.068,00 €, die auf Grund der Regelungen im Art. 4 des DBA Niederlande im Belegenheitsstaat (Niederlande) zu besteuern seien und im Ansässigkeitsstaat (Deutschland) steuerfrei belassen würden. Allerdings unterlägen diese in Deutschland steuerfreien Einkünfte gemäß § 32b EStG dem Progressionsvorbehalt. Denn die Niederlande sei zwar ein Mitgliedsstaat der EU, die Einkünfte würden durch den Kläger aber nicht aus einer in den Niederlanden belegenen Betriebstätte, sondern aus der Bewirtschaftung von in den Niederlanden belegenen land- und forstwirtschaftlichen Flächen erzielt. 22

Die gesetzliche Änderung in § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG habe keine Auswirkung auf die Besteuerung der Einkünfte aus Traktatland. Denn die bloße Belegenheit land- und 23

forstwirtschaftlichen Grundbesitzes in den Niederlanden und allein die Bewirtschaftung der dort belegenen landwirtschaftlichen Flächen begründe keine ausländische Betriebstätte in den Niederlanden. Die Einkünfte aus Traktatland seien zu Recht dem Progressionsvorbehalt unterworfen worden. 24

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage. 25

Der Kläger macht geltend, in Bezug auf die im Ausland gelegenen sog. Traktat-Ländereien lägen unstreitig Einkünfte vor, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei seien (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG). 26

Fraglich sei, ob ab Veranlagungszeitraum 2008 einer der beiden folgenden Ausschlussstatbestände gegeben sei: „Satz 1 Nr. 3 gilt nicht für Einkünfte 1. aus einer anderen als in einem Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebstätte (§ 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) oder Satz 1 Nr. 3 gilt nicht für Einkünfte 3. aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, wenn diese in einem anderen Staat als in einem Drittstaat belegen sind (§ 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG). 27

Nach dem inländischen Recht des § 12 Satz 1 AO - dieses Recht sei hier vorrangig anzuwenden – sei jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens diene, als Betriebstätte zu beurteilen. Geschäftseinrichtung könne jeder körperliche Gegenstand sein. Eine Geschäftseinrichtung bzw. Anlage sei auch zu bejahen, wenn nach der Betriebsart keine baulichen Vorrichtungen vorhanden sein müssten (z. B. bei Lagerplätzen, RFH vom 08.10.1941, RStBl 41, 814).

Soweit der Beklagte ausführe, es käme auf besondere feste Geschäftseinrichtungen oder Anlagen wie Aufbauten oder Drainagen an, werde die Rechtsprechung von RFH und BFH zu § 12 AO (vgl. BFH-Beschluss vom 29.11.1960 I B 222/59 U, BStBl III 1961, 52) nicht zutreffend beachtet. 29

Die dauerhaft aktiv bearbeitete jeweilige Wiesen- oder Ackerkrume des Landwirts, einschließlich einer eventuellen Zufahrtsbefestigung, Einfriedung oder Umzäunung, Bepflanzung mit Dauerkulturen, Drainagevorrichtung, Unterstellmöglichkeit für Tiere, Feldfrüchten oder Maschinen, der Lagerung von Feldfrüchten auf offenem Feld oder eine Krippe, stellten eine derartige feste Geschäftseinrichtung dar. Grund und Boden sei regelmäßig durch eine größere Dauerhaftigkeit geprägt als irgendwelche Aufbauten da-rauf. Von daher gelte im übertragenen Sinne, dass es eine festere Geschäftseinrichtung als den bearbeiteten Grund und Boden gar nicht gebe. Die Voraussetzung des Vorhandenseins einer Betriebstätte bzw. von mehreren Betriebstätten i. S. des § 12 AO sei erfüllt. § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG sei damit bereits seinem Wortlaut entsprechend erfüllt und anzuwenden. 30

Der Gesetzgeber habe ab 2008 sowohl für die Fälle des Vorhandenseins einer Betriebstätte als auch für die Fälle der passiven Verpachtung von Ländereien den Progressionsvorbehalt innerhalb der EU aufgehoben. Der Gesetzgeber sei damit indirekt einer Forderung des EuGH nachgekommen, der insoweit eine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU erkannt habe. Sollte es zutreffen, dass Wiesen und Äcker keine Betriebstätten darstellten, so wäre in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob der Gesetzeswortlaut mit der Beschränkung auf eine ausländische Betriebstätte eine planwidrige Lücke darstelle, die ggf. durch Analogieschluss zu füllen sei. Insoweit sei auch eine Vorlage der Rechtsfrage an den EuGH zu erwägen. 31

Schließlich bleibe ebenfalls hilfsweise zu prüfen, ob durch die Umqualifizierung der Einkünfte im Rahmen der bilateralen Vereinbarungen zu solchen aus unbeweglichen Vermögen gemäß Art. 6 OECD Musterabkommen, Einkünfte würden, für die der Ausschluss des Progressionsvorbehalts gemäß § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG greife. 32

Nach seiner Ansicht komme es nur indiziell darauf an, ob der Landwirt auf den Flächen einen Zaun (hier einen Stacheldrahtzaun zur Tiersicherung), einen Vermessungsmarkierungspunkt oder sonst etwas installiert habe (hier eine Hecke als Windschutz) oder Bodenbewegungen (hier Abtragung eines Walls zur Schaffung einer Zufahrt) vorgenommen habe. Entscheidend sei die tatsächliche Ausübung einer Tätigkeit auf einer abgegrenzten oder abgrenzbaren Fläche. Dies geschehe hier in Form der Nutzung des Bodens für landwirtschaftliche Zwecke zur Gewinnung von Pflanzenteilen oder auch als Lager oder Standplatz für Pflanzenteile oder Geräte. Mithin werde mit sämtlichen dauerhaft landwirtschaftlich bearbeiteten Parzellen der Definition einer Betriebstätte i. S. des § 12 AO entsprochen. 33

Der Kläger beantragt, 34

den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 14.09.2010 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 04.01.2011 dergestalt zu ändern, dass die auf die in den 35

Niederlanden belegenen Flächen entfallenden Einkünfte nicht in den Progressionsvorbehalt einbezogen werden;

Hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen;

Hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte macht geltend, strittig sei, ob auch nach Änderung des § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG durch das JStG 2009 die nach Anwendung der Verständigungsvereinbarung vom 09.11.2001 im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieben auf einen anderen Vertragsstaat entfallenden Einkünfte dem Progressionsvorbehalt unterlägen.

§ 12 AO definiere die Betriebstätte als jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens diene. Die Geschäftseinrichtung sei somit jeder körperliche Gegenstand und jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände, die dazu geeignet seien, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein. Die land- und forstwirtschaftliche Betriebstätte setze daher eine Summe von Wirtschaftsgütern voraus, mit denen eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit i. S. des § 13 EStG ausgeübt werden könne. Die bloße Belegenheit des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes im Ausland mit einem inländischen Ort der Geschäftsleitung begründe keine ausländische Betriebstätte und führe auch unter den Voraussetzungen des § 2a EStG nicht zu einer Verlustausgleichsbeschränkung. Die Ackerkrume als solche bilde somit keine Betriebstätte i. S. des § 12 AO.

Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber mit der Beschränkung des § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG auf eine ausländische Betriebstätte eine weitergehende Regelung planwidrig unterlassen habe. Die Neuregelung des § 32b EStG ergänze lediglich die gemeinschaftsrechtliche Regelung des § 2a EStG. Durch die Neuregelung würden der negative und der positive Progressionsvorbehalt bei bestimmten innerhalb der Mitgliedsstaaten der EU bzw. des EWR-Abkommens verwirklichten Tatbeständen, in denen Einkünfte nach einem Doppelbesteuerungsabkommen freigestellt seien, ausgeschlossen (vgl. Gesetzesbegründung – BT – Drucks 16/10189 S. 53).

Die Vorschrift des § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG entspreche nach ihrem Inhalt dem § 2a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dementsprechend unterlägen negative Einkünfte nach § 2a EStG keiner Verlustbeschränkung, sofern im Drittstaat keine land- und forstwirtschaftliche Betriebstätte vorliege. Auch für die Regelung des § 2a EStG gelte daher, dass allein die Bewirtschaftung von Flächen in einem Drittstaat nicht zur Begründung einer Betriebstätte führe. Ein planwidriges Unterlassen des Gesetzgebers könne somit ausgeschlossen werden. In beiden Anwendungsbereichen würden demnach dieselben Voraussetzungen gelten.

Bei der Prüfung, ob die in einer ausländischen Betriebstätte oder auf den ausländischen Flächen ausgeübte Tätigkeit eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit sei, seien die für die inländischen Betriebe geltenden Abgrenzungskriterien zugrunde zu legen. Die vom Kläger hilfsweise beantragte Umqualifizierung von landwirtschaftlichen Einkünften auf Grund bilateraler Vereinbarungen zu solchen aus unbeweglichem Vermögen könne nicht in Betracht kommen, da das Doppelbesteuerungsabkommen lediglich die Frage nach dem

Besteuerungsrecht regele. Eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit bleibe damit eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit.

Nach Auffassung des Finanzamts sei das vom Klägervertreter angeführte Urteil vom 29.11.1960, BStBl III 1961, 52 zur Beurteilung des vorliegenden Streitfalls nicht einschlägig. Denn in dem Urteil würden keine Aussagen dahingehend getroffen, dass bereits der nackte Grund und Boden mit Ackerkrume eine Betriebstätte darstelle. 45

Entscheidungsgründe 46

Die Klage ist begründet. Die von dem Kläger in den Niederlanden bewirtschafteten Flächen stellen eine Betriebstätte dar. Aus diesem Grund unterliegen die auf diese Flächen entfallenden Einkünfte in Deutschland nicht dem Progressionsvorbehalt. 47

1. Die aus den in den Niederlanden bewirtschafteten Flächen bezogenen Einkünfte des Klägers waren nach Art. 4 Abs. 1 und 2 DBA Niederlande in Deutschland steuerfrei. 48

a) Zwar unterlagen die von dem Kläger im Streitjahr erzielten Einkünfte nach innerstaatlichem Recht als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 13 EStG der Einkommensteuer. Dies galt zunächst für die gesamten Einkünfte des Klägers aus seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und damit auch für die aufgrund der niederländischen Flächen erwirtschafteten Einkünfte. 49

b) Das Besteuerungsrecht Deutschlands für diese Einkünfte war jedoch insoweit eingeschränkt, als die Einkünfte aus den niederländischen Flächen des Betriebs erwirtschaftet wurden. 50

Denn Art. 4 Abs. 1 DBA Niederlande bestimmt, dass das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich des Zubehörs) nicht der Wohnsitzstaat sondern der Staat hat, in dem das Grundstück belegen ist. Hierzu bestimmt Art. 4 Abs. 2 DBA Niederlande, dass dies sowohl für die durch unmittelbare Verwaltung und Nutzung als auch für die durch Vermietung, Verpachtung und jede andere Art der Nutzung des unbeweglichen Vermögens (einschließlich der land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe) erzielten Einkünfte, insbesondere aus festen oder veränderlichen Vergütungen für die Ausbeutung von Grund und Boden sowie für Einkünfte, die bei der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen erzielt werden gilt. 51

Im Streitfall erzielte der Kläger seine Einkünfte durch die unmittelbare land- und forstwirtschaftliche Nutzung des Grund und Bodens. Seine Einnahmen erhielt der Kläger aus der Vergütung für die Ausbeutung von Grund und Boden. 52

c) Art 4 Abs. 3 DBA Niederlande steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Zwar bestimmt Art 4 Abs. 3 DBA Niederlande, dass die Absätze 1 und 2 des Art. 4 DBA Niederlande auch dann gelten, wenn die darin genannten Vermögensgegenstände zu einem gewerblichen Betriebsvermögen gehören. Hieraus folgt aber nicht, dass etwas anderes dann gilt, wenn die genannten Vermögensgegenstände zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören. Denn die Beurteilung der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte wird, anders als die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Art. 9 DBA Niederlande, in dem DBA Niederlande (mit Ausnahme des Klammerzusatzes in Art. 4 Abs. 2 DBA Niederlande) nicht gesondert geregelt. Art. 4 Abs. 3 DBA Niederlande ist daher soweit Einkünfte aus der Nutzung von Grund und Boden betroffen sind 53

gegenüber der Auffangvorschrift des Art. 16 DBA Niederlande die speziellere Vorschrift. Auch nach Art. 6 Abs. 1 OECD Musterabkommen umfassen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die entsprechenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

2. Gegen die Ermittlung der Höhe der vom Beklagten als steuerfrei beurteilten Einkünfte bestehen keine Bedenken. 55

Denn die Ermittlung der auf die Niederlande und Deutschland entfallenden anteiligen Einkünfte erfolgte gemäß der am 09.11.2001 zwischen den Ländern getroffenen Verständigungsvereinbarung (BMF-Schreiben vom 30.11.2001, IV B 6-S 1301 Ndl.-70/01, EStG-Kartei NW DBA-Niederlande Nr. 9), wonach der Ansässigkeitsstaat auf Grundlage des gesamten Betriebsergebnisses die Gewinne festzustellen und den Grundstücken in den Belegenheitsstaaten zuzuordnen hat. Bei dieser Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG wurden zunächst 50 % des Gesamtgewinns dem inländischen Hof zugerechnet und der restliche Gewinn im Verhältnis der im Inland gelegenen zu den in den Niederlanden gelegenen bewirtschafteten Flächen verteilt. 56

3. Zu Unrecht hat der Beklagte jedoch die nach dem DBA Niederlande steuerfreien Einkünfte dem Progressionsvorbehalt unterworfen. 57

a) Zwar stand das DBA Niederlande dieser Handhabung nicht entgegen. Denn Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA Niederlande bestimmt, dass wenn die Bundesrepublik Deutschland der Wohnsitzstaat ist, sie die Einkünfte und Vermögensteile aus der Bemessungsgrundlage ausnehmen wird, für die nach den vorhergehenden Artikeln die Niederlande ein Besteuerungsrecht haben. Art. 20 Abs. 2 Satz 2 DBA Niederlande erlaubt es der Bundesrepublik Deutschland jedoch, die Steuern für die Einkünfte oder Vermögensteile, die der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung überlassen sind, nach dem Satz zu erheben, der dem Gesamteinkommen oder Gesamtvermögen der steuerpflichtigen Person entspricht. 58

b) Die Befugnis die mit den niederländischen Flächen erwirtschafteten Einkünfte dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen, war dem Beklagten jedoch nach innerstaatlichem Recht untersagt. Zwar bestimmt § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG, dass wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte bezogen hat, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden (Progressionsvorbehalt) ist. Gemäß dem neu eingefügten § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009, der nach § 52 Abs. 43a Satz 2 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden ist, gilt Satz 1 Nr. 3 jedoch nicht für Einkünfte aus einer anderen als in einem Drittstaat belegenen land- und fortwirtschaftlichen Betriebstätte. Nach §§ 32b Abs. 1 Satz 3, 2a Abs. 2a Nr. 1 EStG sind Drittstaaten die Staaten, die nicht, wie die Niederlande, EU-Mitgliedsstaaten sind. 59

Im Streitfall war dem FA eine Anwendung des Progressionsvorbehalts untersagt, weil die Einkünfte aus den niederländischen Flächen aus einer nicht in einem Drittstaat gelegenen Betriebsstätte stammten. 60

c) Zu Unrecht vertritt der Beklagte die Ansicht, die in den Niederlanden gelegenen Flächen stellten keine Betriebstätte dar. 61

aa) Dass es sich bei den in den Niederlanden bewirtschafteten Flächen um eine Betriebstätte handelt, richtet sich ausschließlich nach innerstaatlichem Recht und nicht nach dem DBA 62

Niederlande. Einschlägig ist deshalb § 12 AO und nicht Art. 2 DBA Niederlande.

aaa) Wäre Art. 2 DBA Niederlande einschlägig könnten die Voraussetzungen einer Betriebstätte zu verneinen sein. Denn Art. 2 DBA Niederlande definiert als Betriebstätte jede feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Nach dem DBA Niederlande setzt das Vorliegen einer Betriebstätte ein Unternehmen voraus. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe stellen nach dem Recht der DBA keine Unternehmen dar und vermögen deswegen keine Betriebstätten zu begründen (vgl. Görl in Vogel/Lehner DBA Art 5 OECD Musterabkommen Rz. 11). Bei Einkünften, die unter Art 4 DBA Niederlande handelt es sich aber nicht um Einkünfte aus einem Unternehmen, denn Anknüpfungspunkt ist ausschließlich die Erwirtschaftung aus unbeweglichem Vermögen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 27.10.2011, I R 26/11, BStBl II 2012, 457). 63

bbb) Dass sich der Betriebstättenbegriff im Streitfall ausschließlich nach innerstaatlichem Recht bestimmt, ergibt sich daraus, dass eine Beschränkung der Besteuerung wegen Vorliegens einer Betriebsstätte ausschließlich aus innerstaatlichem Recht folgt. 64

Im Streitfall ist eine Besteuerung der niederländischen Einkünfte nach Art. 20 Abs. 2 DBA Niederlande uneingeschränkt zulässig. Lediglich § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG stellt die weitere Voraussetzung auf, dass die Einkünfte nicht aus einer in einem EU-Mitgliedsland belegenen Betriebsstätte stammen dürfen. 65

bb) Im Streitfall erfüllen die von dem Kläger bewirtschafteten Flächen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 12 AO. Nach § 12 Satz 1 AO ist Betriebstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. 66

Aus dem den Worten Geschäftseinrichtung und Anlage in § 12 Satz 1 AO beigefügten Adjektiv "fest" ergibt sich, dass eine Geschäftseinrichtung oder Anlage örtliche, zeitliche und rechtliche Kriterien erfüllen muss, um gemäß § 12 Satz 1 AO eine Betriebsstätte zu sein (vgl. BFH Urteil vom 17.09.2003 - I R 12/02, BFHE 203, 400, BStBl II 2004, 396). 67

In örtlicher und zeitlicher Hinsicht ist eine Geschäftseinrichtung oder Anlage fest im Sinne der Norm, wenn sie einen Bezug zu einem bestimmten Teil der Erdoberfläche aufweisen und dieser von einer gewissen Dauer (= Beständigkeit), also nicht nur vorübergehend, ist (vgl. BFH Urteil vom 17.09.2003 - I R 12/02, BFHE 203, 400, BStBl II 2004, 396 m. w. N.). Rechtlich muss die Geschäftseinrichtung oder Anlage der nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht des Unternehmens unterliegen (vgl. BFH Urteil vom 17.09.2003 - I R 12/02, BFHE 203, 400, BStBl II 2004, 396 m. w. N.). 68

Im Streitfall liegen die genannten Voraussetzungen vor. Die in den Niederlanden gelegenen Flächen liegen auf einem bestimmten Teil der Erdoberfläche, sie sind von einer dauernden Beständigkeit. Sie unterlagen auch nicht nur einer vorübergehenden Verfügungsmacht des Klägers. 69

Dass die in den Niederlanden gelegenen Flächen der Tätigkeit des Betriebs des Klägers dienten ist offenkundig und bedarf keiner weiteren Begründung. Die Bewirtschaftung der landwirtschaftlich nutzbaren Flächen machte einen wesentlichen Teil des Betriebs des Klägers aus. 70

Nach Ansicht des Senats ist die Bewirtschaftung von landschaftlich genutzten Flächen zudem der Gewinnung von Bodenschätzen vergleichbar. Nach Art. 12 Satz 2 Nr. 7 AO sind 71

Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen als Betriebstätten anzusehen.

Auch dieser Vergleich spricht dafür landwirtschaftlich genutzte Flächen als Betriebstätten anzusehen. 72

d) Da die in den Niederlanden bewirtschafteten Flächen eine Betriebstätte darstellen, und bereits aus diesem Grund dem Beklagten die Anwendung des Progressionsvorbehalts auf die aus diesen Flächen stammenden Einkünfte untersagt ist, mag es dahin- gestellt bleiben, ob auch die weiteren rechtlichen Erwägungen des Klägers der Klage zu einem Erfolg verhelfen könnten. Es mag deswegen dahingestellt bleiben, ob falls Wiesen und Äcker keine Betriebstätten darstellen würden, der Gesetzeswortlaut mit der Beschränkung auf eine ausländische Betriebstätte eine planwidrige Lücke darstellen könnte, die ggf. durch Analogieschluss gefüllt werden müsste oder ob dann die Vorschrift des § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG eingreifen könnte. 73

4. Die Übertragung der Steuerberechnung ergibt sich aus § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 74

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen. Denn eine Entscheidung des BFH ist zur Fortbildung des Rechts zu der Frage erforderlich, ob der unbebaute und von einem Land- und Forstwirt bewirtschaftete Grund und Boden eine Betriebstätte i. S. des § 12 Satz 1 AO sein kann. Über diese Frage wurde bisher nach Kenntnis des Senats weder durch den BFH noch durch ein Finanzgericht entschieden. 75