

Aufpassen, wer den Bescheid unterschrieben hat

Ein lediglich von einem Sachbearbeiter unterzeichnetes Schreiben bindet das Finanzamt nicht, wenn der Mitarbeiter im Zeitpunkt seiner Unterschrift nicht für die abschließende Beurteilung des betreffenden Sachverhalts zuständig ist. (Hier durfte nur der Vorsteher des Finanzamts „abschließend zeichnen“.)

Quelle: Wolfgang Büser

Ausgleich von Verlusten einer GmbH mit Einkünften aus einer Zweigniederlassung in Form eines landwirtschaftlichen Betriebes; Zurechnung einer Ausbildung von Pferden zu Rennpferden und Turnierpferden zu dem Bereich der Landwirtschaft und Forstwirtschaft; Vermeidung einer Doppelbesteuerung für eine GmbH mit Einkünften innerhalb Deutschlands und den Vereinigten Staaten von Amerika; Steuerbefreiung im Inland nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Amerika; Beitragen einer ausreichenden Futtergrundlage als Voraussetzung für die Zurechnung einer Pferdeausbildung zur Landwirtschaft und Forstwirtschaft; Gleichstellung von selbst aufgezogenen Pferden mit erworbenen und angerittenen Pferden im Steuerrecht; Bindende Zusage für ein Finanzamt durch ein unterzeichnetes Schreiben eines Sachbearbeiters

Gericht: BFH

Datum: 31.03.2004

Aktenzeichen: I R 71/03

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2004, 13971

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Nürnberg - 18.06.2002 - AZ: I 316/97

Rechtsgrundlagen:

§ 8 Abs. 1 KStG

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG

§ 14 KStG

§ 2 Abs. 1 AIG

Fundstellen:

BFHE 206, 42 - 51

AO-StB 2004, 303-304 (Volltext mit amtl. LS)

BB 2004, 1613-1614 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2004, 1159-1162 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2004, 742-746 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2004, VI Heft 30 (amtl. Leitsatz)

DStR 2004, XII Heft 30 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2004, 1022-1025 (Volltext mit aml. LS)

EStB 2004, 359-360

HFR 2004, 876-879

INF 2004, 601-602

IStR 2004, 722-725 (Volltext mit aml. LS)

IWB 2004, 799 (Kurzinformation)

KFR 2004, 403

KÖSDI 2004, 14280 (Kurzinformation)

KÖSDI 2004, 14315-14316 (Kurzinformation)

NWB 2004, 2326 (Kurzinformation)

NWB 2005, 4252 (Kurzinformation)

SJ 2004, 8-9

stak 2004

StB 2004, 322

StBW 2004, 4

WPg 2004, 1273-1274

BFH, 31.03.2004 - I R 71/03

Amtlicher Leitsatz:

1. Die Ausbildung von Pferden zu Renn- und Turnierpferden ist dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, wenn der Betrieb seiner Größe nach eine ausreichende Futtergrundlage bietet, die Pferde nicht nur ganz kurzfristig dort verbleiben und nach erfolgter Ausbildung an Dritte veräußert werden. Das gilt auch dann, wenn die Tiere nicht im Betrieb selbst aufgezogen, sondern als angerittene Pferde erworben werden.
2. Eine "reine" Rechtsfrage kann nicht Gegenstand einer das FA bindenden "tatsächlichen Verständigung" sein (Bestätigung der Rechtsprechung).
3. Ein von einem Sachbearbeiter unterzeichnetes Schreiben kann keine das FA bindende Zusage beinhalten, wenn der Sachbearbeiter im Zeitpunkt der Absendung des Schreibens nicht für die abschließende Beurteilung des betreffenden Sachverhalts zuständig ist (Bestätigung der Rechtsprechung).

Gründe

1 I.

Die Beteiligten streiten über die steuerliche Berücksichtigung von im Ausland erzielten Verlusten.

- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) zu 2. ist Gesamtrechtsnachfolger des verstorbenen S. S und die Klägerin zu 1. waren Eheleute, die für die Streitjahre (1984 bis 1987) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.

- 3** S betrieb in den Streitjahren als Einzelunternehmer einen Handel mit Pferdezubehör. Er war außerdem alleiniger Gesellschafter der S-GmbH, die nach dem Vortrag der Beteiligten körperschaftsteuerrechtlich Organgesellschaft des Einzelunternehmens war. Die Tätigkeit der S-GmbH bestand darin, junge Pferde vornehmlich in Deutschland zu kaufen, in den USA zu Spring- und Dressurpferden ausbilden zu lassen und sodann an Dritte zu veräußern. Die Ausbildung der Pferde erfolgte im US-Bundesstaat M durch ein deutsches Ehepaar auf einer Farm, die S gehörte. Die S-GmbH sah die in den USA bestehende Einrichtung, die sie als V-Inc. bezeichnete, als ihre Zweigniederlassung an.
- 4** Im August 1985 fand in den Räumen des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine Besprechung zwischen dem Berater des S einerseits und den zuständigen Finanzbeamten (Sachgebietsleiter und Sachbearbeiter) andererseits statt, in der die ertragsteuerrechtliche Würdigung der Tätigkeit der S-GmbH erörtert wurde. Mit Schriftsatz vom 3. September 1985 fasste der Berater den Inhalt des Gesprächs dahin zusammen, dass der Sachgebietsleiter (A) erklärt habe, er sehe die Tätigkeit der S-GmbH und ihrer Zweigniederlassung in den USA als gewerblich an; man sei so verblieben, dass sich A nach Durchsicht der Unterlagen schriftlich dazu äußern wolle, was nunmehr erbeten werde. Diese Darstellung wurde in einem vom Sachbearbeiter unterzeichneten Schreiben des FA vom 18. November 1985 bestätigt.
- 5** S erklärte für die Streitjahre Verluste aus dem Betrieb der S-GmbH, wobei er die auf die V-Inc. entfallenden Verlustanteile gesondert ermittelte. Die Verluste beliefen sich auf ca. 394 000 DM (1985) bis ca. 590 000 DM (1984) pro Jahr, wovon die weit überwiegenden Teile jeweils der V-Inc. zugeordnet waren. Daraufhin erließ das FA für die Streitjahre Steuerbescheide, in denen die erklärten Verluste mit den positiven Einkünften des S verrechnet waren.
- 6** Im Anschluss an eine Betriebsprüfung gelangte das FA zu der Auffassung, dass die S-GmbH einschließlich ihrer Zweigniederlassung ein landwirtschaftlicher Betrieb gewesen sei und dass deshalb die hieraus resultierenden Verluste nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden könnten. Die Klage der Eheleute S gegen die auf dieser Basis erlassenen Steuerbescheide hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen, ohne die Revision gegen sein Urteil zuzulassen.
- 7** Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensmängel.
- 8** Sie beantragen,
- das Urteil des FG aufzuheben und die Verluste der US-amerikanischen Betriebsstätte in Höhe von 589 061 DM (1984), 394 400 DM (1985), 427 593 DM (1986) und 558 216 DM (1987) gemäß § 2 Abs. 1 des Auslandsinvestitionsgesetzes (AIG) zu berücksichtigen.
- 9** Das FA beantragt,
- die Revision zurückzuweisen.
- 10** **II.**
- Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Dieses hat zwar zu Recht entschieden, dass die Verluste aus der Tätigkeit der V-Inc. nicht mit positiven inländischen Einkünften des S verrechnet werden können. Seine Feststellungen lassen jedoch keine abschließende Antwort auf die Frage zu, ob die von der S-GmbH erklärten Verluste in vollem Umfang auf die V-Inc. entfallen oder ob es sich teilweise um inländische und deshalb abziehbare Verluste handelt.
- 11** **1.**

Das FG ist davon ausgegangen, dass die S-GmbH im Rahmen einer Organschaft i.S. des § 14 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in das Einzelunternehmen des S eingegliedert war. Diese Beurteilung wird von den Beteiligten nicht angegriffen, und auch die übrige Aktenlage enthält keine Anhaltspunkte dafür, dass die Voraussetzungen einer Organschaft im Streitfall gefehlt haben könnten. Der Senat geht deshalb davon aus, dass die in den Streitjahren von der S-GmbH erzielten Einkünfte ertragsteuerrechtlich dem S zuzurechnen sind (§ 14 Abs. 1 KStG).

12 2.

Das FG hat ausdrücklich offen gelassen, ob es sich bei der V-Inc. um eine selbständige Kapitalgesellschaft oder um eine Betriebsstätte der S-GmbH gehandelt hat. Im Rahmen der revisionsgerichtlichen Überprüfung müssen deshalb beide Möglichkeiten in Betracht gezogen werden.

13 3.

Falls es sich bei der V-Inc. um eine eigenständige Kapitalgesellschaft gehandelt haben sollte, sind die von ihr erzielten Verluste im Rahmen der Besteuerung des S nicht zu berücksichtigen. Insbesondere scheidet in diesem Fall die Möglichkeit aus, die Einkünfte der V-Inc. nach den Regeln der Organschaft der S-GmbH oder dem S zuzurechnen. Denn die Feststellungen des FG bieten keinen Anhaltspunkt dafür, dass im Verhältnis zwischen der V-Inc. einerseits und der S-GmbH oder S andererseits ein Organschaftsverhältnis vereinbart gewesen sein könnte.

14 4.

Sollte die V-Inc. eine rechtlich unselbständige Einrichtung der S-GmbH gewesen sein, so waren die hieraus erzielten Einkünfte nach Art. XV Abs. 1 Buchst. b Nr. 1 Doppelbuchst. a.A. des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und einiger anderer Steuern vom 22. Juli 1954 i.d.F. des Protokolls vom 17. September 1965 (DBA-USA 1954/65) von der deutschen Besteuerung befreit. Deshalb können auch hierzu gehörende Verluste nicht in die Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer einbezogen werden (Senatsentscheidungen vom 25. Februar 1976 I R 150/73 , BFHE 118, 334, BStBl II 1976, 454, zum DBA-Österreich ; vom 13. November 2002 I R 13/02 , BFHE 201, 73, BStBl II 2003, 795 [BFH 13.11.2002 - I R 13/02] , m.w.N., zum DBA-Frankreich). Darüber herrscht zwischen den Beteiligten kein Streit, weshalb der Senat auf weitere Ausführungen zu dieser Frage verzichtet.

15 5.

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AIG sind, wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte erzielt und diese nach einem Doppelbesteuerungsabkommen im Inland steuerbefreit sind, unter bestimmten Voraussetzungen die bei diesen Einkünften eingetretenen Verluste auf Antrag bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen. Diese Regelung gilt gemäß § 8 Abs. 1 KStG auch für Kapitalgesellschaften. Zu den dort genannten Voraussetzungen zählt nach der in den Streitjahren geltenden Fassung der Vorschrift (Steueränderungsgesetz vom 20. August 1980, BGBl. I 1980, 1545, BStBl I 1980, 589, 597) u.a., dass es sich um Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit handelt.

16 6.

Im Streitfall hat die S-GmbH im Zusammenhang mit der "V-Inc." nicht schon deshalb Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit i.S. des § 2 AIG erzielt, weil Einkünfte einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind (§ 8 Abs. 2 KStG). Denn § 2 AIG stellt nur auf die Art der Tätigkeit ab und bringt damit zum Ausdruck, dass eine an der Rechtsform orientierte Qualifizierung von Einkünften als gewerbliche keine Abziehbarkeit nach dieser Vorschrift begründen kann (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. August 1990 VIII R 271/84 , BFHE 162, 256, BStBl II 1991, 126, 129; vom 13. Mai 1993 IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100, 101; s.

auch Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 6. Aufl., § 2a EStG Rz. 273, m.w.N.). Angesichts dessen ist der Begriff der "gewerblichen Tätigkeit" i.S. des § 2 AIG ausschließlich anhand des § 15 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu bestimmen.

17 **7.**

Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG hängt das Vorliegen eines Gewerbebetriebs u.a. davon ab, dass die zu beurteilende Tätigkeit nicht als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft anzusehen ist. Daraus folgt, dass keine gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 2 AIG vorliegen kann, wenn die zu beurteilende Tätigkeit dem in § 13 EStG definierten Begriff der Land- und Forstwirtschaft unterfällt.

18 **8.**

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und 3 EStG zählen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft u.a. die Einkünfte aus der Tierzucht und Tierhaltung, wenn der Betrieb für die Tiere eine ausreichende Futtergrundlage bietet. Dabei umfassen die Begriffe "Tierzucht" und "Tierhaltung" die Zucht bzw. Haltung von typischerweise in der Landwirtschaft gezogenen Tieren; dazu zählen insbesondere diejenigen, die in den Anlagen 1 und 2 zu § 51 des Bewertungsgesetzes (BewG) aufgeführt sind (Seeger in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 22. Aufl., § 13 Rz. 78), und damit u.a. Pferde. Eine ausreichende Futtergrundlage ist vorhanden, wenn im Wirtschaftsjahr höchstens die in § 13 Abs. 1 Satz 2 EStG bestimmte Anzahl von Vieheinheiten je Hektar der landwirtschaftlich genutzten Flächen erzeugt oder gehalten wird. Die hiernach maßgeblichen Grenzwerte sind auf der Basis des § 51 Abs. 2 bis 5 BewG zu bestimmen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG); sie gelten unabhängig davon, ob die Tierzucht oder Tierhaltung im Inland oder im Ausland betrieben wird. Bei dem von der V-Inc. bewirtschafteten Betrieb waren sie nach den Feststellungen des FG nicht überschritten. Daraus folgt, dass die streitigen Einkünfte dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sind.

19 **9.**

Zu einer abweichenden Beurteilung führt nicht der Umstand, dass die S-GmbH nicht selbst Pferde gezüchtet, sondern angerittene Pferde angekauft und sodann zu Renn- und Turnierpferden ausgebildet hat. Dadurch wird die hier zu beurteilende Tierhaltung nicht zu einer gewerblichen Tätigkeit.

20 **a)**

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG spricht von Einkünften aus "Tierzucht und Tierhaltung". Das ist nicht in dem Sinne zu verstehen, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur dann vorliegen, wenn der Unternehmer sowohl die Tierzucht als auch die Tierhaltung betreibt. Vielmehr unterfällt der Vorschrift auch die nicht mit einer Zucht verbundene Tierhaltung (BFH-Urteil vom 23. September 1988 III R 182/84 , BFHE 154, 364, BStBl II 1989, 111).

21 **b)**

Allerdings kann nach der Rechtsprechung des BFH eine Tierhaltung unter bestimmten Umständen gewerblichen Charakter annehmen (BFH-Urteil vom 24. Januar 1989 VIII R 91/83 , BFHE 156, 121, BStBl II 1989, 416). Das ist dann der Fall, wenn entweder zusätzlich zu der Versorgung der Tiere wesentliche Leistungen gegenüber Dritten angeboten werden (BFH-Urteile vom 16. November 1978 IV R 191/74 , BFHE 126, 220, BStBl II 1979, 246: Reitunterricht; vom 13. August 1996 II R 41/94, BFH/NV 1997, 169: Polospielanlage) oder wenn die Tierhaltung lediglich der Unterstützung oder Vorbereitung einer anderweitigen gewerblichen Tätigkeit dient (BFH-Urteile vom 2. Februar 1989 IV R 109/87 , BFH/NV 1989, 692; vom 19. Juli 1990 IV R 82/89, BFHE 161, 144 [BFH 19.07.1990 - IV R 82/89] , BStBl II 1991, 333: Teilnahme an Pferderennen). Schließlich kann eine Tätigkeit, bei der Tiere angekauft und sodann --mit oder ohne Verarbeitung-- alsbald weiterveräußert werden, nicht als "Haltung" der Tiere angesehen werden; in einem solchen Fall liegt vielmehr ein als gewerblich

einzustufender Tierhandel vor. Im Streitfall handelt es jedoch um keine dieser Gestaltungen, da die V-Inc. sich auf die Ausbildung der Tiere beschränkt hat und diese nach den Feststellungen des FG durchschnittlich mehr als ein Jahr auf der Farm verweilen. Die anschließende Veräußerung der Tiere ist keine zusätzliche Leistung gegenüber Dritten, sondern die Verwertung der fertig hergestellten Tiere (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 23. Juli 1981 IV R 156/76 , BFHE 133, 421, BStBl II 1981, 672), die den landwirtschaftlichen Charakter der Tätigkeit unberührt lässt (Gossert/Halbig in Korn, Einkommensteuergesetz, § 13 Rz. 64).

22 c)

Die im Streitfall maßgebliche Frage, ob die Ausbildung angerittener Pferde zu Reit- oder Turnierpferden bei Vorliegen einer ausreichenden Futtergrundlage § 13 EStG unterfällt oder als gewerblich anzusehen ist, hat der BFH bislang nicht entschieden (ausdrücklich offen lassend BFH-Urteil in BFH/NV 1989, 692, 693). In der Rechtsprechung der FG ist eine solche Betätigung überwiegend als landwirtschaftlich angesehen worden (Niedersächsisches FG, Urteil vom 25. Februar 1987 VII 564-588/84, nicht veröffentlicht --n.v.--; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 21. Oktober 1987 VII K 283/84 , Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1988, 118; FG Köln, Urteil vom 3. November 1988 5 K 317/84 , EFG 1989, 176). Dies entspricht der im Schrifttum vorherrschenden Auffassung (Pape in Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, 3. Aufl., Anm. A 33; Selder in Blümich, Einkommensteuergesetz , Körperschaftsteuergesetz , Gewerbesteuergesetz , § 13 EStG Rz. 88; Gossert/Halbig in Korn, a.a.O., § 13 Rz. 66; Gmach in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz , 21. Aufl., § 13 EStG Rz. 250; Stalbold in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Rr. 23; Lüschen/ Willenborg, Die Information über Steuer und Wirtschaft --Inf-- 1999, 577; ebenso wohl Seeger in Schmidt, a.a.O., § 13 Rz. 79, und Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 13 Rz. B 110). Hingegen hat die Finanzverwaltung verschiedentlich angenommen, dass die Ausbildung angerittener Pferde einen Gewerbebetrieb begründe (Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt, Verfügung vom 3. November 1981, Inf 1982, 91; OFD Koblenz, Rundverfügung vom 8. Mai 1989, Deutsches Steuerrecht 1989, 681; übereinstimmend Jachmann in Kirchhof, Einkommensteuergesetz , 3. Aufl., § 13 Rz. 7; Märkle/Hiller, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 8. Aufl., Rz. 189). Letzterem vermag der Senat sich indessen nicht anzuschließen.

23 Denn die Verwaltungsauffassung wird ausschließlich auf die Erwägung gestützt, dass die Aufzucht eines Pferdes mit dem ersten Anreiten abgeschlossen sei. Diese Überlegung ist jedoch in dem hier interessierenden Zusammenhang schon deshalb nicht tragfähig, weil § 13 EStG gerade nicht nur die "Aufzucht", sondern gleichermaßen die "Haltung" von Tieren dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zuordnet. "Gehalten" werden Pferde jedoch auch dann, wenn sie zugleich einer Ausbildung unterzogen werden; insoweit gilt dasselbe wie in denjenigen Fällen, in denen Pferde zu Reitzwecken vermietet (hierzu BFH in BFHE 156, 121, BStBl II 1989, 416; BFH-Urteil vom 29. März 1990 V R 34/89 , BFH/NV 1992, 845) oder andere landwirtschaftliche Tiere mit dem Ziel ihrer bestmöglichen Verwertung in besonderer Weise gefüttert oder gepflegt werden. Die für die Landwirtschaft typische "Veredelung" von Naturprodukten tritt in dieser Situation sogar noch klarer hervor als z.B. bei einer bloßen Vermietung von Reitpferden (vgl. hierzu auch Stalbold in Leingärtner, a.a.O.). Der von den Klägern angeführte Vergleich mit der Ausbildung von Hunden geht schon deshalb fehl, weil Hunde keine typisch landwirtschaftlichen Tiere sind (vgl. Anlagen 1 und 2 zu § 51 BewG) und ihre Zucht und Haltung deshalb generell --unabhängig von einer zusätzlichen Ausbildung-- zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen (BFH-Urteil vom 30. September 1980 VIII R 22/79 , BFHE 132, 29, BStBl II 1981, 210; Gossert/Halbig in Korn, a.a.O., § 13 Rz. 65, m.w.N.). Damit fehlt es an einem durchgreifenden Grund dafür, eine "Pferdehaltung" und damit eine landwirtschaftliche Tätigkeit allein im Hinblick auf die weitere Ausbildung der Pferde zu verneinen. Gewerblich mag zwar derjenige handeln, der nicht selbst Pferde hält, sondern nur von anderen gehaltene Pferde ausbildet (Gmach in Herrmann/Heuer/ Raupach, a.a.O.); darum geht es jedoch im Streitfall nicht.

24 d)

Schließlich hat das FG zu Recht entschieden, dass es im Streitfall nicht darauf ankommt, ob und ggf. in welchem Umfang die von der V-Inc. gehaltenen Pferde mit Erzeugnissen der Farm in M gefüttert worden sind. Denn § 13 EStG setzt zwar für das Vorliegen einer landwirtschaftlichen Tierhaltung eine ausreichende Futtergrundlage voraus. Das gilt jedoch nur in dem Sinne, dass das in der Vorschrift genannte Verhältnis zwischen dem Tierbestand und der Größe der landwirtschaftlichen Fläche nicht überschritten werden darf (BFH-Urteil in BFHE 126, 220, BStBl II 1979, 246). Dass der landwirtschaftliche Ertrag des Betriebs tatsächlich für die Ernährung der dort gehaltenen Tiere verwendet wird, ist hingegen --abgesehen vom Sonderfall der Pelztiere (§ 51 Abs. 5 BewG)-- nicht erforderlich (BFH-Urteil in BFHE 132, 29, BStBl II 1981, 210, 211; Gossert/Halbig in Korn, a.a.O., § 13 Rz. 65; Weber-Grellet in Schmidt, a.a.O., § 15 Rz. 107). Etwas anderes mag gelten, wenn die Tierhaltung keinerlei Bezug zur Fläche des Betriebs aufweist (so Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 18. September 1986 III 150/83, EFG 1987, 117, betr. Legehennen); dies kann jedoch im Streitfall nach den Feststellungen des FG nicht angenommen werden.

25 10.

26 Eine Gewerblichkeit der streitigen Einkünfte kann auch nicht aus Art. IX Abs. 2 Buchst. a DBA-USA 1954/65 abgeleitet werden. Danach kann zwar eine deutsche Gesellschaft, die Einkünfte aus in den USA belegendem unbeweglichem Vermögen bezieht, in den USA eine Besteuerung nach den für eine gewerbliche Betriebsstätte geltenden Regeln beantragen. Zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen zählen, wie sich aus Abs. 1 der Vorschrift ergibt, u.a. diejenigen aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (vgl. dazu auch Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 6 MA Rz. 16a). Die Ausübung der in Art. IX Abs. 2 DBA-USA eröffneten Wahlmöglichkeit wirkt sich indessen auf die hier maßgebliche Qualifizierung der Einkünfte für Zwecke des § 2 Abs. 1 AIG nicht aus. Die genannte Regelung betrifft vielmehr nur die Besteuerung in den USA und führt auch in diesem Zusammenhang nicht zu einer Veränderung der Einkunftsart, sondern eröffnet lediglich eine Sonderform der Besteuerung der nach wie vor dem "unbeweglichen Vermögen" zuzuordnenden Einkünfte. Das FG hat ihr deshalb zu Recht keine Bedeutung für den Streitfall beigemessen.

27 11.

Ferner ist dem FG darin zuzustimmen, dass das FA nicht nach den Grundsätzen von Treu und Glauben gehindert war, die streitigen Einkünfte dem Bereich der Landwirtschaft zuzuordnen und insoweit von seiner ursprünglichen Handhabung abzuweichen. Insbesondere war es in diesem Punkt weder an Äußerungen bei der Besprechung im August 1985 noch an sein Schreiben vom 18. November 1985 gebunden.

28 a)

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine Finanzbehörde an Erklärungen außerhalb eines förmlichen Bescheids grundsätzlich nicht gebunden. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht nur dann, wenn entweder eine "tatsächliche Verständigung" getroffen worden ist oder die Behörde dem Steuerpflichtigen eine bestimmte Sachbehandlung verbindlich zugesagt hat (vgl. hierzu Buciek, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, 389 ff., m.w.N.).

29 b)

Im Streitfall kann eine bindende "tatsächliche Verständigung" schon deshalb nicht vorliegen, weil sich eine solche nur auf den maßgeblichen Sachverhalt, nicht aber auf dessen rechtliche Würdigung beziehen kann. Nur um letztere geht es aber hier: Die tatsächlichen Umstände, unter denen die zu beurteilende Tierhaltung stattgefunden hat, sind unstrittig und nicht aufklärungsbedürftig; es ging von Anfang an nur darum, ob unter diesen Umständen die Tierhaltung durch die V-Inc. als landwirtschaftliche oder als gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist. Das aber ist eine reine Rechtsfrage, die nicht Gegenstand einer "tatsächlichen Verständigung" sein kann (BFH-Beschlüsse vom 15. März 2000 IV B 44/99 , BFH/NV 2000, 1073; vom 17. Juni 2003 X B 40/03,

30 c)

Eine verbindliche Zusage kann das FA im Hinblick auf die Besteuerung für die Streitjahre 1984 und 1985 schon deshalb nicht erteilt haben, weil die dafür in Frage kommenden Erklärungen erst im zweiten Halbjahr 1985 abgegeben wurden, eine Zusage sich aber nur auf die Behandlung eines in Zukunft zu verwirklichenden Sachverhalts beziehen kann. Es kommt daher allenfalls eine Bindung für die Streitjahre 1986 und 1987 in Betracht, die bei Abgabe der Erklärungen noch bevorstanden. Die Bindungswirkung einer Zusage setzt zwar voraus, dass der Steuerpflichtige auf die Erklärung der Behörde vertraut und in diesem Vertrauen Dispositionen getroffen hat (BFH-Beschluss vom 26. Februar 2003 V B 116/02, BFH/NV 2003, 883; Rüsken in Klein, Abgabenordnung, 8. Aufl., § 204 Rz. 23, m.w.N.); doch ist den Klägern zuzugeben, dass in Erwägung gezogen werden kann, die unveränderte Fortsetzung des Betriebs der V-Inc. als "Disposition" in diesem Sinne anzusehen. Diese Problematik muss jedoch nicht abschließend erörtert werden, da das FG das Vorliegen einer bindenden Zusage schon aus anderen Gründen rechtsfehlerfrei verneint hat.

31 Es hat zunächst zu Recht entschieden, dass in der mündlichen Besprechung im August 1985 keine das FA bindende Erklärung abgegeben worden sei. In diesem Zusammenhang kommt es nicht auf die von den Klägern aufgeworfene Frage an, ob der an der Besprechung teilnehmende Sachgebietsleiter A im Besteuerungsverfahren des S abschließende Entscheidungen treffen durfte und ob er insbesondere in seiner Eigenschaft als Vertreter des Amtsvorstehers an der Besprechung teilgenommen hat. Denn der Berater des S hat in dem "Bestätigungsschreiben" vom 3. September 1985 das Ergebnis des Gesprächs dahin zusammengefasst, dass sich A "nach Einsicht der Unterlagen" schriftlich äußern werde. Daraus konnte das FG ohne Rechtsfehler schließen, dass sich A in der Unterredung noch nicht festgelegt hatte, sondern vielmehr erklärtermaßen zunächst anhand nicht näher bezeichneter Unterlagen eine weitere Prüfung vornehmen wollte. Eine abschließende Entscheidung sollte ersichtlich erst im Rahmen der angekündigten schriftlichen Äußerung des A erfolgen, von der in dem "Bestätigungsschreiben" die Rede ist. Die hierzu von den Klägern erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch, was nach § 126 Abs. 6 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) keiner Begründung bedarf.

32 Ebenso hat das Antwortschreiben vom 18. November 1985, in dem das FA die Darstellung in dem vorausgegangenen Beraterschreiben bestätigt hat, keine Bindungswirkung zu Lasten des FA ausgelöst. Denn nach der Rechtsprechung des BFH kann eine verbindliche Zusage nur von demjenigen Amtsträger abgegeben werden, der im Zeitpunkt der Erklärung für die zugesagte Amtshandlung zuständig wäre (BFH-Urteil vom 26. November 1997 III R 109/93, BFH/NV 1998, 808; Rüsken in Klein, a.a.O., m.w.N.). Das war im Streitfall der Vorsteher des FA, dem nach den Feststellungen des FG die abschließende Zeichnung der gegenüber S zu erlassenden Steuerbescheide vorbehalten war. Das Schreiben vom 18. November 1985 ist jedoch nicht von diesem, sondern ausschließlich von dem Sachbearbeiter unterzeichnet worden, so dass auch unter diesem Gesichtspunkt eine Bindung des FA ausscheidet.

33 12.

34 Im Ergebnis hat das FG hiernach zu Recht angenommen, dass die Einkünfte aus der in den USA betriebenen Tierhaltung dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sind. Selbst wenn die Einrichtung der V-Inc. lediglich eine Betriebsstätte der S-GmbH gewesen sein sollte, führt dies nicht nur dazu, dass die dort erzielten Verluste nicht in die Bemessungsgrundlage der gegenüber S festzusetzenden Steuern eingehen. Vielmehr scheidet auch eine Berücksichtigung jener Verluste bei der Bemessung des anzuwendenden Steuersatzes (§ 32b EStG) nach § 2a Abs. 1 Nr. 1 EStG aus (vgl. hierzu Senatsentscheidungen in BFH/NV 1994, 100, und in BFHE 201, 73, BStBl II 2003, 795 [BFH 13.11.2002 - I R 13/02], m.w.N.). Eine Berücksichtigungsfähigkeit im Rahmen des (negativen) Progressionsvorbehalts ergibt sich insbesondere nicht aus § 2a Abs. 2 EStG, da es hiernach ebenfalls auf eine gewerbliche Tätigkeit ankommt und dafür die Umqualifizierung der Einkünfte durch § 8 Abs. 2 KStG keine Rolle spielt (Senatsurteil vom 17. November 1999 I R 7/99, BFHE 191, 18, BStBl II 2000, 605, 608; Probst in

- 35** **13.**
- 36** Nicht beipflichten kann der Senat jedoch den Erwägungen, aus denen das FG abgeleitet hat, dass auch die im Inland angefallenen Einkünfte der S-GmbH bei der Besteuerung des S unberücksichtigt bleiben müssen. Das gilt unabhängig davon, ob es sich bei der V-Inc. um eine Kapitalgesellschaft oder um eine unselbständige Einrichtung der S-GmbH gehandelt hat.
- 37** Insbesondere ist in beiden Fällen Art. III Abs. 4 DBA-USA 1954/65, auf den sich das FG berufen hat, nicht einschlägig. Denn diese Vorschrift betrifft nur Einkünfte aus einer im abkommensrechtlichen Sinne gewerblichen Tätigkeit. Die hier vorliegende Land- und Forstwirtschaft ordnet Art. IX Abs. 1 DBA-USA 1954/65 jedoch, wie dargelegt, den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen zu. Abgesehen davon enthält Art. III Abs. 2 DBA-USA 1954/65 zwar eine Sonderregelung für "Einkaufsgewinne", die aber im Streitfall nicht durchgreifen dürfte: Sie betrifft nur Einkäufe, die ein in einem Vertragsstaat ansässiges Unternehmen in dem anderen Vertragsstaat tätigt, während die S-GmbH die auszubildenden Pferde nach den Feststellungen des FG in Deutschland gekauft hat. Die von der S-GmbH dem Inland zugeordneten Einkünfte können demnach nur dann bei der Besteuerung des S außer Ansatz bleiben, wenn sie entweder nach den allgemeinen Regeln dem in den USA unterhaltenen landwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen oder aus anderen Gründen nach dem DBA-USA 1954/65 in Deutschland steuerbefreit sind. Dasselbe gilt erst recht dann, wenn die V-Inc. eine selbständige Kapitalgesellschaft gewesen sein sollte.
- 38** Zu diesen Punkten enthält das angefochtene Urteil indessen keine Feststellungen. Solche können im Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden. Deshalb müssen das Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen werden (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO).

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.