
Datum: 18.04.2023
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 3278/19 K
ECLI: ECLI:DE:FGD:2023:0418.6K3278.19K.00

Tenor:

1. Der Körperschaftsteuerbescheid für 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.11.2019 wird in der Weise geändert, dass die bisher in der Berechnung des zu versteuernden Einkommens enthaltenen und als steuerpflichtig behandelten Einkünfte aus der Beteiligung an der US-amerikanischen *B LP* in Höhe von EUR ... nunmehr als steuerfreie Einkünfte behandelt werden.
2. Der Körperschaftsteuerbescheid für 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.11.2019 wird in der Weise geändert, dass die bisher in der Berechnung des zu versteuernden Einkommens enthaltenen und als steuerpflichtig behandelten Einkünfte aus der Beteiligung an der US-amerikanischen *B LP* in Höhe von EUR ... nunmehr als steuerfreie Einkünfte behandelt werden.
3. Der Körperschaftsteuerbescheid für 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.11.2019 wird in der Weise geändert, dass die bisher in der Berechnung des zu versteuernden Einkommens enthaltenen und als steuerpflichtig behandelten Einkünfte aus der Beteiligung an der US-amerikanischen *B LP* in Höhe von EUR ... nunmehr als steuerfreie Einkünfte behandelt werden.
4. Die Berechnung der Steuern wird auf den Beklagten übertragen.
5. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

6. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.
7. Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des auf Grund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.
8. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Streitig ist die Besteuerung von Einkünften aus der Beteiligung der Klägerin an einer US-amerikanischen Gesellschaft.	2
Die Klägerin gehört zum international operierenden A-Konzern, dessen Geschäftsgegenstand der Vertrieb von <i>Waren</i> ist. Die Klägerin hatte ihren Sitz sowie ihre Geschäftsleitung ausschließlich in Deutschland und ein zum 30. Juni endendes Wirtschaftsjahr.	3
Die Klägerin war in den Jahren 2007-2009 (Streitjahren) als beschränkt haftende Gesellschafterin (Limited Partner) mit einer Kapitalbeteiligung in Höhe von 30 % an der US-amerikanischen B LP („B“) beteiligt. B hatte ein zum 30. Juni endendes Wirtschaftsjahr.	4
Die B war eine nach dem Recht des Staates Y gegründete Limited Partnership, hatte ihre Geschäftsadresse unter <i>Straße 01, Z-Stadt</i> und unterhielt in den Streitjahren dort einen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb mit Büroräumen, Infrastruktur, Personal und allgemeinem Auftreten am Markt. Die B als beschränkt haftende Personengesellschaft im Sinne des US-amerikanischen Rechts ist nach dem Rechtstypenvergleich nach deutschem Steuerrecht ebenfalls als eine Personengesellschaft zu qualifizieren. Neben der Klägerin waren in den Streitjahren ausschließlich ausländische Personen an der B beteiligt, an denen die Klägerin selbst weder unmittelbar noch mittelbar beteiligt war. Insbesondere war neben der Klägerin keine in Deutschland ansässige Person an der B beteiligt. Nach dem Gesellschaftsvertrag hatte die Klägerin im Vergleich zu den anderen beschränkt haftenden Gesellschaftern (Limited Partner) keine Sonderrechte. Des Weiteren gab es keine Stimmrechtsbindungen, sonstige Stimmrechtsabreden oder Weisungsbefugnisse zugunsten der Klägerin. Die B bezog weitaus überwiegend Einkünfte aus der Vermarktung der Marke „A“. Insoweit vergab die B weltweite Lizenzrechte für die Nutzung des Markenrechts an der Marke „A“. Die Lizenzrechte gehörten rechtlich und tatsächlich zum Betriebsvermögen des Unternehmens der B in den USA. Bei den Lizenznehmern handelte es sich um nicht in den USA ansässige Unternehmen, die sowohl konzernverbundene als auch nicht-konzernverbundene Unternehmen waren. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die B in den Streitjahren in den USA originär gewerbliche Einkünfte im Sinne von § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielte.	5
Aufgrund der Struktur der B als Personengesellschaft wurden in den USA ihre Gesellschafter und nicht die B selbst steuerlich veranlagt. Insoweit wurde die Klägerin von den US-amerikanischen Finanzbehörden als eine in den USA geschäftstätige Unternehmerin mit ihrem Gesellschafteranteil an den Einkünften von der B zur US-amerikanischen Bundeseinkommensteuer (Federal Income Tax) veranlagt; darüber hinaus wurde die Klägerin	6

bzw. die *B* in den USA zu Ertragsteuern in mehreren US-Bundesstaaten (...) sowie in der Stadt *Z* veranlagt. Nach Section 864(c)(4)(B)(i) Internal Revenue Code (US-amerikanisches Bundessteuergesetz, nachfolgend „IRC“) können im Falle einer nicht-US-amerikanischen Kapitalgesellschaft mit einem US-amerikanischen Geschäftsbetrieb, welche Eigentümerin von nicht-US-amerikanischen Markenrechten ist und bezüglich dieser Rechte Dritten eine Lizenz erteilt, Lizenzeinkünfte, die dieser Geschäftsbetrieb hinsichtlich dieser Lizenzen erhält, besteuert werden, es sei denn eine Bestimmung des US-amerikanischen Steuerrechts stellt diese Einkünfte ausdrücklich von der Besteuerung in den USA frei. Nach Section 864(c)(4)(D)(i) IRC werden Lizenzeinkünfte in den USA nicht besteuert, wenn sie von verbundenen Lizenznehmern stammen.

Die Klägerin erzielte in den Streitjahren in den USA besteuerte und nicht besteuerte Lizenzeinkünfte. Insgesamt wurden bezogen auf die 30%ige Beteiligung der Klägerin US-amerikanische Einkommensteuern in folgender Höhe von der Klägerin bzw. der *B* in den USA bezahlt bzw. verrechnet: 7

- 2007: USD ... (entspricht EUR ...) 8

- 2008: USD ... (entspricht EUR ...) 9

- 2009: USD ... (entspricht EUR ...) 10

Die Klägerin erzielte in den Streitjahren folgende Erträge aus der Beteiligung an der *B*: 11

- 2007: EUR ... 12

- 2008: EUR ... 13

- 2009: EUR ... 14

Im Rahmen ihrer Steuererklärungen berücksichtigte die Klägerin die ihr zugerechneten Beteiligungseinkünfte bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte und des zu versteuernden Einkommens, soweit sie nicht in den USA besteuert wurden. 15

Die Klägerin wurde zunächst antragsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) veranlagt. Aufgrund der Feststellung einer Betriebsprüfung erließ der Beklagte mit Bescheiden vom 29.8.2012 geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre. 16

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und beantragte, dass ihre Einkünfte aus der Beteiligung an der *B* vollumfänglich in Deutschland nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 (BGBl II 1991, 355), im Folgenden kurz: DBA-USA 1989, freigestellt werden. Mit Schreiben vom 17.2.2017 erklärte die Klägerin, von der Optionsregelung nach Art. XVII Abs. 5 des Änderungsprotokolls vom 1.6.2006 (BGBl II 2006, 1186) betreffend die Anwendung des DBA-USA 1989 auf das Streitjahr 2009 Gebrauch zu machen. 17

Mit Einspruchsentscheidung vom 6.11.2019 änderte der Beklagte die Körperschaftsteuerfestsetzung für die Streitjahre. Die auf die Klägerin entfallenden Beteiligungserträge aus der Beteiligung an der *B* wurden in voller Höhe bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Klägerin berücksichtigt. Im Rahmen der Ermittlung des zu 18

versteuernden Einkommens der Klägerin wurden in den Streitjahren im Zusammenhang mit der Beteiligung an der *B* stehende nichtanrechnungsfähige ausländische Einkommensteuern nach § 26 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), § 34c Abs. 3 EStG wie folgt abgezogen:

- 2007: EUR ... 19

- 2008: EUR ... 20

- 2009: EUR ... 21

Des Weiteren wurden in den Streitjahren auf die deutsche Körperschaftsteuer die nachstehenden US-amerikanischen Einkommensteuern nach § 26 Abs. 1 KStG, § 34c Abs. 1 EStG auf die deutsche Körperschaftsteuer wie folgt angerechnet: 22

- 2007: EUR ... 23

- 2008: EUR ... 24

- 2009: EUR ... 25

Die Anwendung der von der Klägerin begehrten Freistellungsmethode anstatt der Anrechnungsmethode lehnte der Beklagte unter Verweis auf § 20 Abs. 2 des Außensteuergesetzes (AStG) ab; nach Ansicht des Beklagten trete unter Verweis auf Tz. 4.1.1.2.2 des BMF-Schreibens vom 26.9.2014 die Rechtsfolge des § 20 Abs. 2 AStG ungeachtet des Umfangs der Beteiligung des inländischen Gesellschafters an einer ausländischen Personengesellschaft ein; nicht erforderlich sei, ob ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger zu mehr als 50 % an der betreffenden Personengesellschaft beteiligt sei. Im Streitfall sei eine zu geringe Besteuerung erfolgt, da von den US-amerikanischen Beteiligungseinkünften nur ein Teil der Einkünfte in den USA versteuert worden seien. 26

Mit der Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. 27

Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 habe das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte ausschließlich den USA als Betriebsstättenstaat zugestanden. Aufgrund dessen seien sämtliche der Klägerin anteilig zuzurechnende Einkünfte der *B* nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA-USA 1989 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer freizustellen. Ein abkommensrechtlicher Übergang zur Anrechnungsmethode nach Art. 23 Abs. 2 DBA-USA 1989 oder Abschnitt 21a des Protokolls zum DBA-USA 1989 scheide aus, da Einkünfte der Klägerin aus der Beteiligung an der *B* teilweise in den USA besteuert worden seien. Das Besteuerungsrecht sei auch nicht anderweitig Deutschland zugewiesen. § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG in der Fassung des Art. 1 des Gesetzes vom 13.12.2006 (BGBl. I 2006, S. 2878) finde keine Anwendung, da die Einkünfte der Klägerin zumindest teilweise in den USA besteuert worden seien. 28

Entgegen der Auffassung des Beklagten stehe Deutschland nicht nach § 20 Abs. 2 AStG das Besteuerungsrecht an den Einkünften der Klägerin aus der Beteiligung an der *B* zu: Es könne dahinstehen, ob es sich bei den Einkünften der Klägerin aus der Beteiligung an *B* um sog. passive Einkünfte im Sinne von § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG handele und ob diese in den USA einer niedrigen Besteuerung im Sinne von § 8 Abs. 3 AStG von unter 25% unterlägen, da § 20 Abs. 2 AStG mangels einer Mehrheitsbeteiligung an der *B* (hier: 30 %) nicht anwendbar sei. Der Beklagte gehe unzutreffend von einer gesellschafterbezogenen 29

Betrachtung des § 20 Abs. 2 AStG aus, wonach dieser ungeachtet des Umfangs der Beteiligung eines inländischen Gesellschafters an einer Personengesellschaft anwendbar sein solle (vgl. BMF, Schreiben vom 26.9.2014, IV B 5 — S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258, Tz. 4.1.1.2.2). § 20 Abs. 2 AStG sei vielmehr gesellschaftsbezogen auszulegen. Außer bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter sei § 20 Abs. 2 AStG nur anwendbar, wenn entsprechend § 7 Abs. 1 AStG im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige an der ausländischen Personengesellschaft zu mehr als der Hälfte beteiligt seien. Auch der BFH sei in der Rechtssache „Columbus Container Services“ davon ausgegangen, dass § 20 Abs. 2 AStG voraussetze, dass im Inland Steuerpflichtige zu mehr als der Hälfte beteiligt sein müssen (BFH-Urteil vom 21.10.2009 I R 114/08, BStBl. II 2010, 774)).

Der Wortlaut des § 20 Abs. 2 AStG enthalte die Fiktion „falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre“. Diese spreche dafür, dass sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG hypothetisch erfüllt sein müssen, damit eine Betriebsstätte insgesamt durch eine gedanklich an ihre Stelle tretende Kapitalgesellschaft ersetzt werden können (vgl. Kraft/Kempff, IStR 2016, 220, 222 m.w.N.). Hiernach müsse auch das Mehrheitserfordernis des § 7 Abs. 1 AStG erfüllt sein. Der konkludente Verweis in § 20 Abs. 2 AStG auf §§ 7 ff. AStG spreche ebenfalls für eine gesellschaftsbezogene Auslegung des § 20 Abs. 2 AStG. Hätte der Gesetzgeber die Beteiligungsvoraussetzungen nicht einbeziehen wollen, wäre ein bloßer Verweis auf § 8 AStG ausreichend gewesen (vgl. Meretzki in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 15.104). Hierfür spreche auch der Regelungszusammenhang mit § 20 Abs. 1 AStG, der ausdrücklich auf §§ 7 bis 18 AStG sowie § 20 Abs. 2 AStG Bezug nehme.

30

Nach der Gesetzesbegründung solle § 20 Abs. 2 AStG eine Umgehung der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) verhindern. In dem Bericht des Finanzausschusses vom 1.11.1991 (BT-Drs. 12/1506, 181) werde § 20 Abs. 2 AStG wie folgt begründet:

31

„Diese Regelung [§§ 7 bis 14 AStG] kann umgangen werden, indem zur Qualifizierung nicht ausländische Gesellschaften, sondern ausländische Betriebsstätten (einschließlich Personengesellschaften) eingesetzt werden. Ein solches missbräuchliches Unterlaufen unter Berufung auf Doppelbesteuerungsabkommen schließt § 20 Abs. 2 AStG aus; dies folgt dem Grundsatz, dass Abkommen nicht missbräuchlich beansprucht werden können.“

32

Es sei schwer nachvollziehbar, warum die Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 20 Abs. 2 AStG bei Personengesellschaften eher eingreifen solle, als die Vorschriften, die nicht umgangen werden sollten (vgl. Ellinghoff/Goebel in Haun/Kahle/Goebel/Reiser, Außensteuerrecht, § 20 AStG Rz. 73, Stand: Juli 2011). Auch nach der Ansicht des BFH solle § 20 Abs. 2 AStG verhindern, dass die Missbrauchsabwehr durch §§ 7 ff. AStG bei ansonsten gleichgelagerten Gelegenheiten umgangen werde (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.2009 I R 114/08, BStBl. II 2010, 774). Die Vorschrift ziele darauf ab, die Rechtswirkungen dieser Missbrauchsabwehr für jene Fälle zu sichern, bei denen im niedrig besteuerten Ausland Betriebsstätten statt Kapitalgesellschaften zwischengeschaltet werden. Soweit an einer ausländischen Personengesellschaft im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige mit weniger als 50% beteiligt seien, falle dies nicht in den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 AStG. Da die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung — außer bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter — nur anwendbar seien, wenn entsprechend § 7 Abs. 1 AStG im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft zu mehr als der Hälfte beteiligt seien, müsse Gleiches auch in Personengesellschafts-Konstellationen

33

gelten (vgl. Meretzki in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 15.104 und Rz. 15.127).

Dass § 20 Abs. 2 AStG bei einer Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft in Höhe von weniger als 50 % keine Anwendung finde, bestätige auch das Urteil des FG München vom 17.7.2021 (6 K 215/19, IStR 2022, 202, Az. BFH: I R 34/21). Das habe die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 AStG untersucht und eine Zwischengesellschaft i.d.S. bejaht, da eine Mehrheitsbeteiligung vorgelegen habe. Im Umkehrschluss könne aus diesem Urteil geschlossen werden, dass eine ausländische Personengesellschaft nicht als eine Zwischengesellschaft i.S.v. § 7 Abs. 1 AStG qualifiziert werden könne, wenn eine Beteiligung am Vermögen sowie Gewinn von unterhalb 50% gegeben sei. 34

Die vom Beklagten angeführte steuerliche Besonderheit der anteiligen Zurechnung von Betriebsstätten der Personengesellschaften an ihre Gesellschafter betreffe die nachgelagerte Ebene der anteiligen Zurechnung von Einkünften aus einer ausländischen Personengesellschaft. Zu dieser Zurechnung komme es jedoch nicht, wenn bereits die Voraussetzungen für einen Methodenwechsel nach § 20 Abs. 2 AStG nicht erfüllt seien. 35

Die Klägerin beantragt, 36

1. den Bescheid für 2007 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 6.11.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.11.2019 (Rb-Nr. 45-47 RbSt III/26) dahingehend zu ändern, dass die in der Berechnung des zu versteuernden Einkommens enthaltenen und als steuerpflichtig behandelten Einkünfte aus der Beteiligung an der US-amerikanischen B LP in Höhe von EUR ... als steuerfreie Einkünfte behandelt werden und entsprechend das zu versteuernde Einkommen um EUR ... herabgesetzt wird, 37

2. den Bescheid für 2008 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 6.11.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.11.2019 (Rb-Nr. 45-47 RbSt III/26) dahingehend zu ändern, dass die in der Berechnung des zu versteuernden Einkommens enthaltenen und als steuerpflichtig behandelten Einkünfte aus der Beteiligung an der US-amerikanischen B LP in Höhe von EUR ... als steuerfreie Einkünfte behandelt werden und entsprechend das zu versteuernde Einkommen um EUR ... herabgesetzt wird, 38

3. den Bescheid für 2009 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 6.11.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.11.2019 (Rb-Nr. 45-47 RbSt III/26) dahingehend zu ändern, dass die in der Berechnung des zu versteuernden Einkommens enthaltenen und als steuerpflichtig behandelten Einkünfte aus der Beteiligung an der US-amerikanischen B LP in Höhe von EUR ... als steuerfreie Einkünfte behandelt werden und entsprechend das zu versteuernde Einkommen um EUR ... herabgesetzt wird 39

4. die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, 40

5. im Falle des Unterliegens die Revision zuzulassen. 41

Der Beklagte beantragt, 42

die Klage abzuweisen. 43

Der Beklagte trägt ergänzend vor: Der Methodenwechsel nach § 20 Abs. 2 AStG sei entsprechend des BMF-Schreibens vom 26.9.2014 unabhängig vom Umfang der Beteiligung eines inländischen Gesellschafters an der ausländischen Personengesellschaft, mithin an der 44

ausländischen Betriebsstätte anzuwenden. Das von der Klägerin angeführte Urteil des BFH vom 21.10.2009 (I R 114/08) sei nicht dazu geeignet zu beurteilen, ob der BFH die Inländerbeherrschung auch bei durch Personengesellschaften gehaltenen ausländischen Betriebsstätten einfordere, da es die für den Streitfall relevante Rechtsfrage nicht abschließend beantworte. Der BFH habe gerade die Problematik der Beteiligungshöhe im Urteilsfall nicht zu entscheiden gehabt, da im Urteilsfall zwischen den Beteiligten Einigkeit dahingehend bestanden habe, dass die Voraussetzungen für den Methodenwechsel nach § 20 Abs. 2 AStG erfüllt gewesen seien und auch die sogenannte Inländerbeherrschung vorgelegen habe.

Für die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 2 AStG sei auf die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer ihm von der Gesellschaft vermittelnden ausländischen Betriebsstätte abzustellen. Die Beteiligung an solch einer Personengesellschaft bedeute für jeden an ihr Beteiligten eine eigene Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO (vgl. Ellinghoff/Goebel in Haun/Kahle/Goebel/Reiser, Außensteuerrecht, § 20 AStG Rz. 73 mit Verweis auf BFH vom 18.7.2001 I R 70/00, dort Rz.12, so auch abkommensrechtlich: BFH vom 13.2.2008 I R 75/07, Rz. 13). Sofern die vorgenannte Entscheidung vom 13.2.2008, die zur Auslegung des § 9 Nr. 7 GewStG ergangen sei, für das vorliegende Klageverfahren herangezogen werden könne, so ergebe sich aus ihr, dass der jeweilige Gesellschafter so zu besteuern sei, als wenn er die von der Personengesellschaft ausgeübte Tätigkeit selbst ausgeübt habe (vgl. BFH vom 13.2.2008 I R 75/07, Rz. 11). Dem entspreche auch die von der Beklagten vorgenommene gesellschafterbezogene Auslegung des § 20 Abs. 2 AStG. Insoweit Betriebsstätten einer Personengesellschaft dem Beteiligten anteilig zugeordnet würden, seien sie dem Gesellschafter insoweit zu 100 Prozent als eigene Betriebsstätten zuzurechnen (vgl. Ellinghoff/Goebel in Haun/Kahle/Goebel/Reiser, Außensteuerrecht, § 20 AStG Rz. 73).

45

Die Klägerin verkenne mit ihrem Hinweis auf § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG, dass diese Vorschrift erst mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz in den Gesetzeswortlaut aufgenommen worden sei, mithin für die Streitjahre noch keine Relevanz entfalte. Entscheidend sei aber, dass mit dieser Regelung Personengesellschaften (lediglich) für Zwecke des § 1 AStG den Kapitalgesellschaften bei der Einkünfteermittlung gleichgestellt werden sollten. Damit sei aber keineswegs die rechtliche Wertung aufgehoben worden, dass die Einkünfte vom jeweiligen Gesellschafter erzielt werden und dass die Betriebsstätte einer Personengesellschaft anteilig eine Betriebsstätte des jeweiligen Gesellschafters darstelle (vgl. hierzu BT-Drs. 17/10000 vom 19.6.2012). Der Wortlaut des § 20 Abs. 2 AStG spreche nicht gegen die vom Beklagten vertretene Ansicht, da ein Mehrheitserfordernis nach § 7 Abs. 1 AStG danach nicht erforderlich sei. Der Sinn und Zweck des § 20 Abs. 2 AStG werde vorliegend mittels des Methodenwechsels erreicht.

46

Das Gericht hat die Steuerakten zum Verfahren beigezogen. Auf den übersandten Verwaltungsvorgang und auf die Schriftsätze der Beteiligten wird wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen.

47

Entscheidungsgründe

48

Die Klage ist begründet.

49

Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Der Beklagte hat zu Unrecht die Einkünfte aus der Beteiligung an der B in die steuerpflichtigen Einkünfte der Klägerin einbezogen.

50

Die Einkünfte der Klägerin aus der Beteiligung an der *B* sind gewerbliche Gewinne i.S.v. Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989, die im Grundsatz nach Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Körperschaftsteuer ausgenommen werden. Auf sämtliche Streitjahre ist das DBA-USA 1989 anzuwenden, da die Klägerin für das Streitjahr 2009 von der Option nach Art. XVII Abs. 5 des Änderungsprotokolls vom 1.6.2006 Gebrauch gemacht hat und ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr besteht. Von alledem gehen die Beteiligten zutreffend übereinstimmend aus.

Weiter gehen die Beteiligten zutreffend davon aus, dass weder die Rückfallklausel des Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b DBA-USA 1989 (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 24.4.2007 6 K 2583/05 K, F, rkr., IStR 2007, 676; FG München, Urteil vom 29.5.2017 7 K 1156/15, rkr., IStR 2017, 753) noch die Treaty Override-Bestimmung in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I 2006, S. 2878) [vgl. BFH-Urteil vom 20.5.2015 I R 68/14, BStBl. II 2016, 90] Anwendung findet, da die Einkünfte der Klägerin zumindest teilweise in USA besteuert worden sind.

Entgegen der Auffassung des Beklagten steht Deutschland auch nicht nach § 20 Abs. 2 AStG in der jeweils anwendbaren Fassung (a.F.), der einen Methodenwechsel von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode vorsieht, das Besteuerungsrecht an den Einkünften der Klägerin aus der Beteiligung an der *B* zu.

§ 20 Abs. 2 AStG hatte im Streitjahr 2007 folgenden Wortlaut:

„Fallen Einkünfte in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an und wären sie als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ist insoweit die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern zu vermeiden.“

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 fügte der Gesetzgeber in § 8 AStG einen neuen Absatz 2 ein. Mit der Gesetzesänderung reagierte der Gesetzgeber auf die Entscheidung des EuGH vom 12.9.2006 C-196/04 „Cadbury Schweppes“. Die Steuerpflichtigen sollten nach Maßgabe des § 8 Abs. 2 AStG die Möglichkeit erhalten, den vom EuGH für europarechtlich notwendig gehaltenen Entlastungsbeweis mit dem Ergebnis zu führen, dass die Hinzurechnungsbesteuerung nicht erfolgt, wenn tatsächliche wirtschaftliche Geschäftstätigkeiten nachgewiesen werden. § 20 Abs. 2 AStG erhielt ab dem Jahr 2008 folgende Fassung:

„Fallen Einkünfte in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an und wären sie ungeachtet des § 8 Abs. 2 als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ist insoweit die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern zu vermeiden.“

Die Anwendung des § 20 Abs. 2 AStG a.F. setzt zumindest voraus, dass sog. passive Einkünfte erzielt werden und eine niedrige Besteuerung i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG a.F. vorliegt. Diese Tatbestandsvoraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Es liegen passive Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG vor. Auch eine niedrige Besteuerung i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG a.F. ist gegeben. Das Vorliegen beider Tatbestandsvoraussetzungen hatte die Klägerin bereits im Einspruchsverfahren mit Schreiben vom 31.1.2019 zugestanden. Dies hat die Klägerin im Rahmen der mündlichen Verhandlung wiederholt.

Streitig ist hingegen die Frage, ob die Rechtsfolge des § 20 Abs. 2 AStG a.F. ungeachtet des Umfangs der Beteiligung eines inländischen Gesellschafters an einer Personengesellschaft, die über eine entsprechende ausländische Betriebsstätte verfügt, eintritt.

Der Beklagte nimmt unter Verweis auf Tz. 4.1.2.2 des BMF-Schreibens vom 26.9.2014 (IV B 5 — S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258) eine gesellschafterbezogene Betrachtung des § 20 Abs. 2 AStG a.F. vor. Dort heißt es:

„Von § 20 Abs. 2 AStG werden auch Betriebsstätten einer inländischen Personengesellschaft oder Beteiligung von Inländern an einer ausländischen Personengesellschaft erfasst. Die Rechtsfolge des § 20 Abs. 2 AStG tritt ungeachtet des Umfangs der Beteiligung eines inländischen Gesellschafters an einer Personengesellschaft, die über eine entsprechende ausländische Betriebsstätte verfügt, ein.“

Die Sichtweise, es sei nicht maßgeblich, ob der im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige zu mehr als der Hälfte an der betroffenen Personengesellschaft beteiligt ist, wird auch vereinzelt in der Literatur vertreten (Rupp in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, § 20 AStG Rn. 121; Eilinghoff/Goebel in Haun/Kahle/Goebel/Reiser, Außensteuerrecht, § 20 AStG Rn. 73 (Stand: Juli 2011)). Diese Argumentation hat der Beklagte aufgegriffen und im Klageverfahren vorgetragen.

Demgegenüber nimmt die Klägerin eine gesellschaftsbezogene Sichtweise ein. Der inländische Steuerpflichtige müsse zu mehr als 50% an der ausländischen Personengesellschaft beteiligt sein. Diese Auffassung der Klägerin entspricht der herrschenden Ansicht in der Literatur (Kraft in Kraft, AStG, 2. Aufl. 2019, § 20 Rn. 44; Vogt in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 20 AStG Rn. 30 (Stand: November 2022); Prokop in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 20 AStG Rn. 145.1 (Stand: November 2019); Wassermeyer/Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 20 AStG Rn. 123 (Stand: Oktober 2017); Treusch in BeckOK AStG, § 20 Rn. 61 (Stand: März 2023); Vituschek in AStG – eKommentar, § 20 Rn. 39 (Stand: Januar 2022); Meretzki in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 15.105; Kraft/Kempf, IStR 2016, 220 (222); Wohl auch Schönfeld, IStR 2013, 590 (591)).

Der Senat geht davon aus, dass der BFH die aufgeworfene Streitfrage bisher mangels Entscheidungserheblichkeit nicht abschließend entschieden hat. Die Ausführungen des BFH im Urteil vom 21.10.2009 I R 114/08, BStBl II 2010, 774, Rn.18 („Ihre Gesellschafter waren im Streitjahr im Inland wohnhafte und deswegen unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen und zusammen --jeweils allein oder im Verbund über eine Personengesellschaft-- zu mehr als der Hälfte an der Klägerin beteiligt“) lassen aus Sicht des Senats allerdings vermuten, dass der BFH für die Anwendung des § 20 Abs. 2 AStG eine mehrheitliche Beteiligung des Inländers an der Personengesellschaft voraussetzt.

Der Senat erachtet die Auffassung der herrschenden Ansicht in der Literatur, die auch von der Klägerin vertreten wird, für zutreffend. Die von der Klägerin unter Bezugnahme auf die entsprechenden Literaturstimmen vorgetragene Argumente sind aus Sicht des Senats überzeugend. Dabei sind für den Senat folgende Überlegungen maßgeblich: Der Wortlaut des § 20 Abs. 2 AStG ordnet eine hypothetische Betrachtungsweise an („... falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ...“). Was unter einer ausländischen Gesellschaft i.S.d. AStG zu verstehen ist, wird durch § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG legaldefiniert und zwar i.S. einer beherrschten Gesellschaft. Schon der Wortlaut des § 20 Abs. 2 AStG spricht somit für die von der Klägerin vertretene Auffassung. Darüber hinaus bestätigt auch

der systematische Zusammenhang des § 20 Abs. 2 AStG mit § 20 Abs. 1 AStG, der wiederum auf die §§ 7 ff. AStG verweist und eben nicht nur auf die §§ 8 ff. AStG, die Auffassung der Senats. Ferner spricht auch eine Auslegung nach Sinn und Zweck der Norm für die hier vertretene Auffassung. § 20 Abs. 2 AStG ist eingeführt worden, um eine Umgehung der Hinzurechnungsbesteuerung zu verhindern. Würde man § 20 Abs. 2 AStG in der Weise auslegen, wie dies die Finanzverwaltung für zutreffend hält, würde der Anwendungsbereich – wie die Klägerin zutreffend ausgeführt hat – deutlich ausgedehnt. Es würden auch noch so geringe Zwerganteile eines im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen einen switch-over nach § 20 Abs. 2 AStG auslösen können. Eine in diesem Sinne verstandene Auslegung würde nicht nur eine Umgehungsverhinderung bewirken, sondern darüber hinaus eine aus Sicht des Senats überschießende Regelung beinhalten, die nicht sachgerecht ist. Für die im BMF-Schreiben vom 26.9.2014 vertretene Rechtsauffassung vermag der Senat keine Rechtsgrundlage zu erkennen.

Unter Zugrundelegung dieser Rechtsauffassung ist festzustellen, dass die Klägerin über das notwendige Mehrheitserfordernis nicht verfügte, was auch der Beklagte nicht bestreitet. Die Klägerin war zu lediglich 30% an der *B* beteiligt. An dieser waren in den Streitjahren neben der Klägerin ausschließlich ausländische Personen beteiligt, an denen die Klägerin selbst weder unmittelbar noch mittelbar beteiligt war. Nach dem Gesellschaftsvertrag hatte die Klägerin im Vergleich zu den anderen beschränkt haftenden Gesellschaftern (Limited Partner) keine Sonderrechte. Des Weiteren gab es keine Stimmrechtsbindungen, sonstige Stimmrechtsabreden oder Weisungsbefugnisse zugunsten der Klägerin. 66

Die Übertragung der Berechnung der Steuern beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 67

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 68

Die Entscheidung über die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. Eine weitere Begründung ist nach § 113 Abs. 2 FGO entbehrlich. 69

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 70

Die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Der Revisionszulassung steht nicht entgegen, dass die im Streitfall anzuwendenden Fassungen des § 20 Abs. 2 AStG a.F. heute nicht mehr gültig sind, da die sich die aufgeworfene Rechtsfrage auch im Rahmen der aktuell gültigen Fassung des § 20 Abs. 2 AStG stellt. 71