

---

**Datum:** 18.04.2023  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 6. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 6 K 501/20 K  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2023:0418.6K501.20K.00

---

**Tenor:**

1. Der Körperschaftsteuerbescheid für 2010 vom 13.6.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020 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 *BLP* in Höhe von EUR ... nunmehr als weitere steuerfreie Einkünfte behandelt werden.
2. Der Körperschaftsteuerbescheid für 2011 vom 13.6.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020 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 *BLP* in Höhe von EUR ... nunmehr als weitere steuerfreie Einkünfte behandelt werden.
3. Der Körperschaftsteuerbescheid für 2012 vom 21.2.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020 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 *BLP* in Höhe von EUR ... nunmehr als weitere steuerfreie Einkünfte behandelt werden.
4. Der Körperschaftsteuerbescheid für 2013 vom 21.2.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020 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 *BLP* in Höhe von EUR ... nunmehr als weitere

steuerfreie Einkünfte behandelt werden.

5. Der Körperschaftsteuerbescheid für 2014 vom 21.2.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020 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 weitere steuerfreie Einkünfte behandelt werden.

6. Der Körperschaftsteuerbescheid für 2015 vom 8.4.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020, nochmals geändert durch den Bescheid vom 23.2.2022, 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 weitere steuerfreie Einkünfte behandelt werden.

7. Die Berechnung der Steuern wird auf den Beklagten übertragen.

8. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

9. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

10. 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.

11. 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 <i>A</i> -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 2010-2015 (Streitjahren) als beschränkt haftende Gesellschafterin (Limited Partner) mit einer Kapitalbeteiligung in Höhe von 30 % an der US-amerikanischen <i>B LP</i> („ <i>B</i> “) beteiligt. <i>B</i> hatte ein zum 30. Juni endendes Wirtschaftsjahr.    | 4 |
| Die <i>B</i> war eine nach dem Recht des Staates <i>Y</i> 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 | 5 |

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 unstrittig, dass die *B* in den Streitjahren in den USA originär gewerbliche Einkünfte im Sinne von § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielte.

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 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, Lizenz Einkünfte, 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 Lizenz Einkünfte in den USA nicht besteuert, wenn sie von verbundenen Lizenznehmern stammen. 6

Die Klägerin erzielte in den Streitjahren in den USA besteuerte und nicht besteuerte Lizenz Einkünfte. Die Belastung durch Ertragsteuern in den USA lag in allen Streitjahren unterhalb von 25%. 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

- 2010: USD ... (entspricht EUR ...) 8
  - 2011: USD ... (entspricht EUR ...) 9
  - 2012: USD ... (entspricht EUR ...) 10
  - 2013: USD ... (entspricht EUR ...) 11
  - 2014: USD ... (entspricht EUR ...) 12
  - 2015: USD ... (entspricht EUR ...) 13
- 14

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

- 2010: EUR ... 15
- 2011: EUR ... 16
- 2012: EUR ... 17
- 2013: ./.. EUR ... (Verlustanteil) 18
- 2014: EUR ... 19
- 2015: EUR ... 20

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. Soweit die Erträge aus der Beteiligung an der *B* in den USA Ertragsteuern unterlagen, wurden diese als steuerfreie ausländische DBA-Einkünfte behandelt.

Im Einzelnen:

Jahr	Stpfl. Erträge in EUR, soweit in den USA keine Besteuerung erfolgte	Steuerfreie ausländische DBA-Einkünfte in EUR, soweit in den USA eine Besteuerung erfolgte
2010	...	...
2011	...	...
2012	...	...
2013	...	./.. ...
2014	...	...
2015	...	...

Die Klägerin wurde zunächst antragsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) veranlagt. Die von der Klägerin gezahlten bzw. verrechneten US-Ertragsteuern wurden weder bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nach § 26 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), § 34c Abs. 3 EStG abgezogen noch nach § 26 Abs. 1 KStG, § 34c Abs. 1 EStG auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet.

Aufgrund der Feststellungen von Betriebsprüfungen erließ der Beklagte aus nicht streitgegenständlichen Gründen geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre.

Im Einspruchsverfahren gegen die Körperschaftsteuerfestsetzungen für die Streitjahre beantragte die Klägerin, dass ihre Einkünfte aus der Beteiligung an der *B* vollumfänglich in Deutschland nach Art. 23 Abs. 3 Satz 1 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 in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 1.6.2006 (BGBl II 2006, 1186), in der Fassung der Bekanntmachung vom 4.6.2008 (BGBl II 2008, 117), im Folgenden kurz: DBA-USA 2008, freigestellt werden.

Mit Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020 wies der Beklagte die Einsprüche gegen die streitgegenständlichen Bescheide als unbegründet zurück. Die Rückfallklausel (Subject-to-tax-Klausel) nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 2008 sei anzuwenden. Diese sehe den Übergang zur Anrechnungsmethode für den Ansässigkeitsstaat vor, wenn der Quellenstaat die Einkünfte nach dem Abkommen besteuern könnte, durch sein innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werde. Dies sei im Streitfall gegeben, da die USA durch ihr nationales Recht an der Besteuerung der Lizenz Einkünfte gehindert sei. Entsprechend Tz. 2.3 Buchst. b des BMF-Schreibens vom 20.6.2013 (BStBl I, 980) läge damit eine Nichtbesteuerung vor („not effectively connected income“). Entscheidend sei dabei die Auslegung des Begriffs der „Einkünfte“ i.S.d. Subject-to-tax-Klausel und die Frage, ob Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Var. 3 DBA-USA 2008 auf einzelne Einkunftsteile anzuwenden sei. Zu betrachten seien die in den USA nicht besteuerten Lizenzzahlungen und nicht der Betriebsstättengewinn als Ganzes. Das Abkommensrecht sei autonom zu prüfen. Aus dem Einkünftebegriff des OECD-MA bzw. des OECD-Musterkommentars in seiner englischen Sprachfassung (Tz. 56.1 und 35 zu Art. 23 sprechen dort von „item(s) of income“) sowie aus der englischen Fassung des DBA-USA 2008 („where“ i.S. von „insoweit als“) ergebe sich eine Betrachtung abgrenzbarer Einkunftsteile. Die zu § 50d Abs. 9 EStG ergangene Rspr. (BFH-Urteile I R 68/14 und I R 69/14 vom 20.5.2015, BStBl II 2016, 90) sei nicht auf das Abkommensrecht übertragbar. Ebenso scheide eine Übertragung des BFH-Urteils vom 27.8.1997 (I R 127/95, BStBl II 1998, 58) zum DBA-Kanada aus, da die Subject-to-tax-Klauseln nicht vergleichbar seien. Selbst wenn man hilfsweise davon ausginge, dass eine Besteuerung der Einkünfte in den USA zu bejahen sei, wären die Einsprüche im Wesentlichen unbegründet, da in diesem Fall die Doppelbesteuerung durch die Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern gem. § 20 Abs. 2 des Außensteuergesetzes (AStG) zu vermeiden sei. Dessen Rechtsfolge trete ungeachtet des Umfangs der Beteiligung des inländischen Gesellschafters an einer ausländischen Personengesellschaft ein; nicht erforderlich sei, dass ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger zu mehr als 50% an der betreffenden Personengesellschaft beteiligt sei.

Mit Bescheid vom 23.2.2022 änderte der Beklagte die Körperschaftsteuerfestsetzung für 2015 aus nicht streitgegenständlichen Gründen. 28

Die Klägerin verfolgt ihr Begehren weiter mit der Klage. 29

Sämtliche Einkünfte der Klägerin aus der Beteiligung an der *B* seien unstreitig gewerbliche Gewinne im Sinne von Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 2008. Nach diesem stünde das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte ausschließlich den USA als Betriebsstättenstaat zu. Aufgrund dessen seien sämtliche der Klägerin anteilig zuzurechnende Einkünfte der *B* nach Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 2008 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer, ohne weitere Abzüge oder Anrechnungen von ausländischen Steuern, freizustellen. Das Besteuerungsrecht sei auch nicht anderweitig Deutschland zugewiesen. 30

Ein abkommensrechtlicher Übergang zur Anrechnungsmethode nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. in Verbindung mit Art. 23 Abs. 3 Buchst. b DBA-USA 2008 scheide aus, da die Einkünfte der Klägerin aus der Beteiligung an der *B* teilweise in den USA besteuert worden seien. Ein Besteuerungsrückfall werde nur ausgelöst, „wenn“ (also nicht „soweit“) die 31

betreffenden Einkünfte in den USA nicht besteuert werden können (FG München, Urteil vom 29.5.2017 7 K 1156/15, rkr., IStR 2017, 753). Die Rechtsprechung des BFH, insbesondere zu Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981, spreche für eine enge Auslegung der Rückfallklausel nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. a, 3. Var. DBA-USA 2008, wonach diese nicht eingreife, wenn ein Teil von Einkünften in den USA besteuert werde (vgl. zum DBA-Kanada 1981: BFH-Urteil vom 27.08.1997 I R 127/95, BStBl I 1998, 58). In dem steuerlichen Schrifttum werde ganz überwiegend die Auffassung vertreten, dass unter dem Begriff „Einkünfte im Sinne von Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 2008 die gesamten Einkünfte einer Einkunftsart und nicht auch Teile einer Einkunftsart zu verstehen seien (vgl. Linn in Wassermeyer, DBA, USA, Art. 23 Rz. 180, Stand: Dezember 2018; Kahlenberg/Schade, IStR 2018, 218, 220; Schade, DStR 2017, 201, Gebhardt/Reppel, IStR 2013, 760 ff.; Loll, IStR 2016, 540 ff.; Lüdicke, IStR 2013, 721 ff.; Meretzki, IStR 2014, 42 ff.; Rust in Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. 2015, Art. 23 Rz. 35, Fn. 79; Weitbrecht, IStR 2010, 825 ff.).

Auch die Auslegung der Vorschrift ergebe, dass unter „Einkünfte“ im Sinne von Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. DBA-USA 2008 nur die gesamten gewerblichen Einkünfte aus einer Betriebsstätte zu verstehen seien und nicht einzelne Teile oder Quellen von Einkünften. Das DBA-USA 2008 verwende an verschiedenen Stellen den Begriff „Einkünfte“, ohne diesen oder die Art ihrer Ermittlung zu definieren. Der Einkünftebegriff habe im allgemeinen Sprachgebrauch auch keinen aus sich heraus ableitbaren eindeutigen Inhalt (vgl. Drüen in Wassermeyer, DBA, MA, Vor Art. 6 bis 22 Rz. 3 f., Stand: Oktober 2019). Nach Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 2008 sei der Begriff Einkünfte maßgeblich nach dem Verständnis des deutschen Steuerrechts auszulegen, außer wenn der Zusammenhang eine anderweitige Auslegung erfordere. Für die Auslegung des Begriffs „Einkünfte“ im Sinne von Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 2008 als die gesamten gewerblichen Einkünfte aus einer Betriebsstätte sprächen insbesondere die folgenden Gesichtspunkte:

Der Methodenartikel in Art. 23 Abs. 3 Buchst. a DBA-USA 2008 regele die Anwendung der Freistellungsmethode bei Einkünften, die die USA nach den Verteilungsartikeln in Art. 6 - 22 DBA-USA 2008 besteuern könne. Im Fall einer Betriebsstätte würden die im anderen Vertragsstaat freizustellenden Einkünfte in der deutschen Fassung als „gewerbliche Gewinne eines Unternehmens“ („business profits of an enterprise“) aus der Betriebsstätte bezeichnet. Das DBA-USA 2008 definiere nicht den Begriff „gewerbliche Gewinne eines Unternehmens“. Nach deutschem Verständnis handele es sich hierbei um den Saldo aller Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben einer Periode und somit das Gesamtergebnis der Betriebsstätte (vgl. Lüdicke, IStR 2013, 721, 724 f.). Dies spreche dafür, auch in Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. DBA-USA 2008, der eine Ausnahme zu Art. 23 Abs. 3 Buchst. a DBA-USA 2008 enthalte, auf das Gesamtergebnis der Betriebsstätte abzustellen (vgl. Lüdicke, IStR 2013, 721, 724 f.). Sowohl in der deutschen als auch der englischen Fassung des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 2008 werde auf die Gesamtheit der Einkünfte abgestellt („Einkünfte“ bzw. „income“). An anderer Stelle der englischen Fassung des Art. 23 DBA-USA 2008 werde explizit zwischen „Einkünften“ und „Teilen von Einkünften“ unterschieden. In dem englischen Vertragstext werde – anders als in dem deutschen Vertragstext – in Art. 23 Abs. 4 DBA-USA 2008 zwischen „income“ und „items of income“ differenziert. In Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 2008 werde auf den Begriff „income“ abgestellt, während in Art. 23 Abs. 4 Buchst. c DBA-USA 2008 der Begriff „items of income“ verwandt werde. Nach der Schlussformel des Protokolls vom 1. Juni 2006 zum DBA-USA seien der deutsche und der englische Wortlaut gleichermaßen maßgeblich. Nach der Rechtsprechung dürfe sich die Auslegung nicht auf die Sprache des Anwenderstaates (hier deutscher Wortlaut) beschränken (vgl. BFH, Urteil vom 3.2.1988 I R 369/83, BStBl II, 1988, 486). Die Verwendung des Begriffs „income“ in Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 2008 spreche dafür, dass die Vertragsparteien – anders als in Art.

23 Abs. 4 Buchst. c DBA-USA 2008 – auf die Gesamtheit der Betriebsstätteneinkünfte haben abstellen wollen (vgl. Loll, IStR 2016, 540, 542).

Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. DBA-USA 2008 enthalte mit der Verwendung des Wortes „wenn“ („where“) eine qualitativ-konditionale Voraussetzung der Nichtbesteuerung in den USA. Der Methodenartikel benutze an anderer Stelle in Art. 23 Abs. 5 Buchst. c DBA-USA 2008 ausdrücklich eine quantitativ-konditionale Voraussetzung durch die Verwendung des Wortes „soweit“ („to the extent“). Dies spreche dafür, dass die Vertragsparteien in Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. DBA-USA 2008 auf die Gesamtheit der Betriebsstätteneinkünfte abstellen wollten. Entgegen der Auffassung des Beklagten könne die Verwendung des Wortes „where“ in der englischen Fassung des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. DBA-USA 2008 nicht im Sinne von „insoweit als“ übersetzt werden. Bei der Verfassung des zweisprachigen DBA-USA 2008 habe das BMF als oberste Finanzbehörde in Kenntnis des englischen Wortlautes in der deutschen Fassung des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. DBA-USA 2008 das Wort „wenn“ benutzt. Vor diesem Hintergrund sei es nicht nachvollziehbar, dass der Beklagte den eindeutigen Sprachgebrauch des Wortes „wenn“ in der deutschen Fassung des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. DBA-USA 2008 übergehen wolle. Die englische Fassung des DBA-USA 2008 differenziere auch an anderer Stelle zwischen dem Wort „where“ sowie der Wendung „to the extent“; so werde in englischen Fassung des Art. 23 Abs. 5 Buchst. c DBA – anders als in Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. DBA-USA 2008 – die Wendung „to the extent“ verwandt (entsprechend dem deutschen Wort „soweit“).

Diese Auslegung entspreche auch der Auslegung des BFH zu Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981, wonach auf die gesamten Einkünfte aus einer Einkunftsart im Sinne der Art. 6 bis 21 DBA-Kanada 1981 und nicht auf Teile von Einkunftsarten abzustellen sei (BFH-Urteil vom 27.8.1997 I R 127/95, BStBl II, 1998, 58):

„Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada beinhaltet lediglich eine qualitativ-konditionale Voraussetzung der Besteuerung in Kanada („wenn“), nicht jedoch eine solche quantitativer Art („soweit“). Von daher ist es nicht möglich, den betreffenden Gewinn „zu sezieren und in seine Einzelteile zu zerlegen“; [...] die tatsächliche Besteuerung jeglicher Teile der im Rahmen einer Einkunftsart zu erfassenden Gewinn oder Einkünfte für die Anwendung von Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada ist nicht erforderlich.“

Nach diesem Urteil des BFH komme es nicht darauf an, ob im anderen Vertragsstaat alle Einkunftsteile zu einer konkreten Steuerzahlungsfrist führen (vgl. Lüdicke, IStR 2013, 721, 725).

Für eine qualitativ-konditionale Verknüpfung sowie für das Abstellen auf die gesamten „Einkünfte“ („income“) bei Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 2008 spreche auch, dass in anderen Subject-to-tax-Klauseln in Doppelbesteuerungsabkommen der USA ausdrücklich eine quantitativ-konditionale Verknüpfung („insofar as“) und das Abstellen auf Einkunftsteile („items of income“) vorgesehen sei. Die Subject-to-tax-Klausel in Art. 25 Abs. 2 DBA USA-Niederlande vom 18.12.1992 (ergänzt durch Protokoll vom 13. Oktober 1994) bestimme Folgendes:

„Where a resident or national of the Netherlands derives items of income which according to Article 6 (Income from Real Property), Article 7 (Business Profits), paragraph 5 of Article 10 (Dividends), paragraph 3 of Article 12 (Interest), paragraph 3 of Article 13 (Royalties), paragraphs 1 and 3 of Article 14 (Capital Gains), Article 15 (Independent Personal Services) insofar as such income is subject to United States tax, paragraph 1 of Article 16 (Dependent Personal Services), paragraph 4 of Article 19 (Pensions, Annuities, Alimony), Article 20

(Government Service), and paragraph 2 of Article 23 (Other Income) of this Convention are taxable in the United States and are included in the basis of the taxation, the Netherlands shall exempt such items by allowing a reduction of its tax. This reduction shall be computed in conformity with the provisions of Netherlands law for the avoidance of double taxation. For that purpose the said items of income shall be deemed to be included in the total amount of the items of income which are exempt from Netherlands tax under those provisions."

Mit der Verwendung der Begriffe „items of income" sowie „insofar as" hätten die USA geregelt, dass in den Niederlanden die Freistellungsmethode nur auf in den USA besteuerte Teile von Einkünften angewendet werde. In Kenntnis dieses Wortlauts im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den USA und den Niederlanden hätten die Vertragsparteien im DBA-USA 2008 ausdrücklich eine qualitativ-konditionale Verknüpfung geregelt und auf die Gesamtheit der Betriebsstätteneinkünfte abgestellt. 40

Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen (BMF IV B 2 - S 1301/13/10009, Stand: 22. August 2013) differenziere zwischen Einkünften und Einkunftsteilen. Nach Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage werde die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung vermieden, wenn der „andere Vertragsstaat „Einkünfte [...] oder Teile davon nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert". Entsprechend werde in neueren Doppelbesteuerungsabkommen – anders als in Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. DBA-USA 2008 – auch die Nichtbesteuerung von Teilen von Einkünften oder Gewinnen erfasst. Dies sei zum Beispiel in den nachstehenden deutschen Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt: 41

- Nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. e lit. ii DBA-Armenien vom 29.6.2016 werde die Doppelbesteuerung durch Anrechnung beseitigt, wenn „Armenien Einkünfte [...] oder Teile davon nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert“. 42

- Nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. e lit. i DBA-Australien vom 12.11.2015 sei die Anrechnungsmethode anzuwenden, wenn „Australien Einkünfte oder Gewinne oder Teile davon nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert“. 43

- Art. 22 Abs. 2 Buchst. 3 lit. ii DBA-Japan vom 17.12.2015 sehe vor, dass die Anrechnungsmethode anzuwenden sei, wenn „Japan Einkünfte oder Teile davon nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert“. 44

- Art. 23 Abs. 3 Buchst. b, 2. Halbsatz DBA-Liechtenstein vom 17.11.2011 bestimme, dass die Anrechnungsmethode anzuwenden sei, wenn „der [andere Vertragsstaat] Einkünfte oder Einkunftsteile [...] nach dem Abkommen besteuern kann, durch sein innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert ist". 45

Während in neueren deutschen Doppelbesteuerungsabkommen überwiegend – basierend auf der deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen - auf Einkunftsteile abgestellt werde, werde zum Teil hiervon bewusst abgewichen. Zum Beispiel enthalte das DBA-Tunesien vom 8.2.2018 oder das DBA-Turkmenistan vom 29.8.2016 keine Rückfallklausel, die auf Einkunftsteile abstelle. 46

Der englische Wortlaut des Art. 23A Abs. 4 OECD-Musterabkommens sowie des OECD-Musterkommentars zu Art. 23A MA, Tz. 56.1 und Tz. 35 spreche entgegen der Auffassung des Beklagten nicht für eine Betrachtung abgrenzbarer Einkunftsteile (item(s) of income“). Unzutreffend sei die Auffassung des Beklagten, dass in der englischen Fassung des Art. 23A Abs. 4 OECD-Musterabkommen auf Einkunftsteile („item(s) of income“ abgestellt würde (vgl. 47

englischer Wortlaut des Art. 23A Abs. 4 OECD-Musterabkommen:

„The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of this Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income“). 48

Des Weiteren differenziere auch die englische Fassung des Art. 23A OECD-Musterabkommen zwischen „income“ und „items of income“. Während in der englischen Fassung des Art. 23A Abs. 4 OECD-Musterabkommen das Wort „income“ verwendet werde, stelle Art. 23A Abs. 2 OECD-Musterabkommen auf „items of income“ ab. Mithin werde in dem Methodenartikel zwischen „Einkünften“ und „Teilen von Einkünften“ unterschieden. Auch die Verwendung der Wendung „item of income“ bzw. „élément de revenu“ in Tz. 56.1 und Tz. 35 des OECD-Musterkommentars zu Art. 23A MA führe zu keiner anderen Beurteilung. Es könne dahinstehen, ob der OECD-Musterkommentar als ein ergänzendes Auslegungsmittel von Doppelbesteuerungsabkommen überhaupt angewandt werden könne. Der OECD-Musterkommentar könne bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen allenfalls dann zugrunde gelegt werden, wenn eine Abkommensregelung in ihrer Formulierung dem OECD-Musterabkommen entspreche (vgl. OECD-Musterkommentar, Introduction, Tz. 3; Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 124a; Sixdorf, RIW 2017, 273; Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, MA, Vor Art. 1 Rz. 34, Stand: Oktober 2016). Der OECD-Musterkommentar scheidet nach der Rechtsprechung des BFH allerdings als Auslegungshilfe aus, wenn dieser dem Wortlaut des auszulegenden Abkommens (hier DBA-USA 2008) zuwiderläufe (vgl. BFH-Urteil vom 11.7.2018 I R 44/16, DStR 2019, 2681, 2683). Art. 23 DBA-USA 2008 folge nicht den Empfehlungen der OECD und weiche daher erheblich von Art. 23A OECD-Musterabkommen ab (vgl. Linn in Wassermeyer, DBA, USA, Art. 23 Rz. 2, Stand: Dezember 2018). Bereits aus diesem Grund könne nicht auf das OECD-Musterabkommen bzw. den OECD-Musterkommentar als Auslegungshilfe zurückgegriffen werden. Vorrangig müsse auf den Wortlaut des Art. 23 DBA-USA 2008 abgestellt werden, der in der englischen Fassung ausdrücklich zwischen „income“ sowie „items of income“ differenziere und in Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. DBA-USA 2008 nur auf die Gesamtheit der „Einkünfte“ („income“) abstelle. Auch für DBA gelte das verfassungsrechtlich gebotene Bestimmtheitserfordernis, aufgrund dessen diese vorrangig nach ihrem Wortlaut eng auszulegen seien (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, MA, Vor Art. 1 Rz. 31, Stand: Oktober 2016). Die von dem Beklagten vertretene erweiternde Auslegung zu Lasten des Steuerpflichtigen durch Abstellen auf „Einkunftsteile“ („items of income“) würde das verfassungsrechtlich gebotene Bestimmtheitserfordernis verletzen. 49

Der Verweis des Beklagten in der Klageerwiderung auf die Denkschrift zum Änderungsprotoll (Art. XII Abs. 4, BT-Drs. 16/2708, 39) spreche gerade dafür, dass Deutschland sowie die USA bei Art 23 Abs. 4 Buchst. b 3. Var. DBA-USA 2008 eine qualitativ-konditionale Bedingung beabsichtigt hätten: Führe die unterschiedliche Zuordnung dazu, dass die Vereinigten Staaten die Einkünfte nicht oder nur zu den in Artikel 10 Abs. 2 oder 3 festgelegten Setzen besteuere, entfalle die Freistellung der Einkünfte (Buchstabe b). Der Fall, dass es entgegen der Zielsetzung des Abkommens „zu einer niedrigen Besteuerung“ komme, betreffe ausweislich der Denkschrift nur Dividendeneinkünfte (Art. 10 DBA-USA 2008), nicht aber bei Betriebsstätteneinkünfte (Art. 7 DBA-USA). Gleiches gelte für die von dem Beklagten zitierten US-amerikanischen Treasury Explanations (Department of the Treasury, Technical explanation of the protocol signed at Berlin on June 1, 2006, Art, XII, para. 4). 50

Auch das Urteil des FG München vom 22.09.2020 (12 K 3257/18, DStRE 2021, 961, Rev. anhängig unter I R 42/20) bestätige die Rechtsauffassung der Klägerin, wonach die Rückfallklausel nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. DBA-USA 2008 vorliegend nicht eingreife.

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. 52

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 gesellschaftsbezogenen 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)). 53

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/Kempf, 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. 54

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: 55

„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.“ 56

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 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.

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.

Die Klägerin beantragt,

1. den Bescheid für 2010 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 13.6.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020 (Rb-Nr. 61-65 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 weitere steuerfreie Einkünfte behandelt werden und entsprechend das zu versteuernde Einkommen um EUR ... herabgesetzt wird,

2. den Bescheid für 2011 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 13.6.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020 (Rb-Nr. 61-65 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 weitere steuerfreie Einkünfte behandelt werden und entsprechend das zu versteuernde Einkommen um EUR ... herabgesetzt wird,

3. den Bescheid für 2012 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 21.2.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020 (Rb-Nr. 61-65 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 weitere steuerfreie Einkünfte behandelt werden und entsprechend das zu versteuernde Einkommen um EUR ... herabgesetzt wird,

4. den Bescheid für 2013 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 21.2.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020 (Rb-Nr. 61-65 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 weitere steuerfreie Einkünfte behandelt werden und entsprechend das zu versteuernde Einkommen um EUR ... herabgesetzt wird, 64

5. den Bescheid für 2014 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 21.2.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020 (Rb-Nr. 61-65 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 weitere steuerfreie Einkünfte behandelt werden und entsprechend das zu versteuernde Einkommen um EUR ... herabgesetzt wird, 65

6. den Bescheid für 2015 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 8.4.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2020 (Rb-Nr. 61-65 RbSt III/26), nochmals geändert durch den Bescheid vom 23.2.2022, 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 66

B LP in Höhe von EUR ... als weitere steuerfreie Einkünfte behandelt werden und entsprechend das zu versteuernde Einkommen um EUR ... herabgesetzt wird, 67

7. die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, 68

8. im Falle des Unterliegens die Revision zuzulassen 69

Der Beklagte beantragt, 70

die Klage abzuweisen. 71

Er führt ergänzend aus: 72

Art. 23 Abs. 2 letzter Satz 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 29.8.1989 (BGBl II 1991, 355), im Folgenden kurz: DBA-USA 1989, habe eine Einkünfte-Herkunft-Bestimmung formuliert. Hiernach würden in den USA tatsächlich nicht besteuerte Einkünfte als nicht aus den USA stammend gelten. Die Einkünfte-Herkunft-Bestimmung habe sich somit bereits bei den Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA-USA 1989 ausgewirkt (Einkünfte aus Quellen in den USA), sodass die entsprechenden Einkünfte schon nicht auf der ersten Stufe von der deutschen Besteuerung auszunehmen waren. Die neue Fassung des DBA sehe in Art. 23 Abs. 4 Buchst. b) DBA-USA 2008 hingegen eine sog. „Switch-Over“-Klausel vor, die jeweils den Übergang von der (auf der ersten Stufe anzuwendenden) Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode regelt. Die Umschaltklausel sei grundsätzlich nicht mit einer Einkünfte-Herkunfts-Bestimmung vergleichbar (Linn in 73

Wassermeyer, DBA, USA, Art. 23 Rn. 179, Stand: Januar 2020). Die unterschiedliche Ausgestaltung der Klauseln stelle eine wesentliche Änderung der Rechtslage dar. In der Folge könnte die von der Klägerin zitierten finanzgerichtlichen Urteile zum DBA-USA 1989 bei der Auslegung des neuen DBA-USA 2008 nicht herangezogen werden. Auch das von der Klägerin angeführte BFH-Urteil zum DBA-Kanada (I R 127/95) sei zu einer Einkünfte-Herkunft-Bestimmung ergangen und daher nicht anwendbar.

Das Abkommen sei autonom auszulegen. Dabei seien auch die Interpretationsregeln des Art. 31 und 32 der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) zu berücksichtigen. Nach Art. 31 Abs. 1 WVK sei ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Dementsprechend seien u.a. die Treasury Explanations, die den beidseitigen Vertragswillen zum Ausdruck brächten (s. Art 31 Abs. 4 WVK), sowie das OECD-MA und der dazugehörige Musterkommentar hinzuzuziehen. 74

Das US-Steuerrecht sehe in IRC Titel 26 Section 864 c) 4 D vor, dass kein Einkommen aus Quellen außerhalb der USA als in den USA verbunden gelte („effectively connected“), wenn es aus Lizenzgebühren ausländischer konzernverbundener Gesellschaften bestehe („if it consists of royalties paid by a foreign corporation“), sodass die USA insoweit an der Durchsetzung ihres abkommensrechtlichen Besteuerungsrechtes gehindert sei, mithin eine Nichtbesteuerung existiere. Ausweislich Artikel XII Abs. 4 der Denkschrift zum Änderungsprotokoll (BT-Drs. 16/2708, 39) liefe eine Nichtbesteuerung jedoch der Zielsetzung des neuen Abkommen zuwider. Nach der Treasury Explanation zum DBA-USA 2008 solle Art: 23 Abs. 4 neben Fällen der doppelten (Nicht-)Be-steuerung von Einkünften auch solche Fälle betreffen, in denen Einkünfte unangemessen niedrig besteuert würden („inappropriately low taxation“). Hierbei sei davon auszugehen, dass die unangemessen niedrige Besteuerung nicht nur Fälle des Art. 23 Abs. 4 Buchst. c DBA-USA betreffe. Außerdem dürfe es denklogisch keinen Unterschied machen, ob Einkünfte ganzheitlich unangemessen niedrig besteuert oder nur Einkunftsteile nicht besteuert würden. 75

Die Vertragsstaaten hätten den Begriff der Einkünfte in Art. 23 Abs. 4 Buchst. b letzte Var. DBA-USA 2008 wie im OECD-MK verwenden wollen. Dieser verwende die Begriffe Einkünfte („income“) und Einkunftsteile („items of income“) synonym. Dies werde u.a. daran deutlich, dass in den Tz. 56.1 und 56.2, in denen von Art. 23A Abs. 4 MA betroffene Fallkonstellationen beschrieben würden, ausschließlich von Einkunftsteilen („items of income“) die Rede sei, Art. 23A Abs. 4 MA selbst jedoch lediglich den Begriff der Einkünfte („income“) verwende. Da beide Vertragsstaaten dem MK insoweit ohne Vorbehalt zugestimmt hätten, sei dies als Indiz für ein übereinstimmendes Verständnis zu werten. 76

Weder die deutsche noch die englische Sprachfassung der in Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 2008 verankerten Umschaltklausel würde ausdrücklichen Bezug auf den Einkünftebegriff i.S.d. Art. 23 Abs. 3 DBA-USA 2008 oder einzelne Zuordnungsartikel, wie etwa Art. 7 DBA-USA 2008, nehmen. Selbst wenn grundsätzlich der Gedanke nahe liege, dass Begriffe innerhalb eines Artikels einheitlich zu verstehen seien, sei vorliegend zu berücksichtigen, dass Abs. 4 Buchst. b) einen anderen Zweck als die Regelung zur Freistellung nach Abs. 3 verfolge. Der für die Anwendung der Umschaltklausel entscheidende Tatbestand der „Hinderung an der Besteuerung durch innerstaatliches Recht“ sei hinsichtlich der als nicht aus den USA stammend geltenden Lizenzeinkünfte erfüllt. Da für diese Einkünfte keine US-amerikanische Besteuerungsgrundlage bestehe, liege sog. „not effectively connected income“ i.S.d. Tz. 2.3 Buchst. b des BMF-Schreibens vom 20. Juni 2013 vor. 77

- Die in der deutschen Sprachfassung nicht vorgenommene Unterscheidung zwischen Einkünften und Einkunftsteilen sei als weiteres Indiz dafür zu werten, dass der deutsche Gesetzgeber die Begriffe Einkünfte und Einkunftsteile im DBA-USA als synonym verstanden wissen möchte. Der Verwendung unterschiedlicher Begrifflichkeiten in Buchst. b) und c) der englischen Sprachfassung könne jedenfalls keine derartige Bedeutung beigemessen werden, dass „items of income“ i.S.d. Buchst. c) die Annahme von Einkunftsteilen im Rahmen des Buchst. b) verwehre. 78
- Soweit die Klägerin anführe, „where“ könne nicht i.S.v. „insoweit als“ übersetzt werden, gebe es genügend Beispiele für die wörtliche Übersetzung von „where“ mit „soweit“. Die von der Klägerin zitierte Entscheidung des BFH zum DBA-Kanada stütze die Rechtsauffassung der Klägerin nicht, da das alte DBA-Kanada nicht den Begriff „where“, sondern „if“ verwendet habe. 79
- Das von der Klägerin angeführte DBA USA-Niederlande sowie alle anderen bilateralen Verträge, an denen Deutschland nicht als Vertragspartner partizipiere, könnten keine Fragen betreffend die Auslegung des DBA Deutschland-USA beantworten. 80
- Da die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA der Abfassung des DBA-USA nicht zugrunde gelegen habe, könnten die darin verwendeten Begriffe der hier vorgenommen Auslegung nicht entgegenstehen. 81
- Hilfsweise sei § 20 Abs. 2 AStG anzuwenden. 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 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. 82
- 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 gesellschaftsbezogener 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). 83

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.

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. 85

## **Entscheidungsgründe** 86

Die Klage ist begründet. 87

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. 88

Die Einkünfte der Klägerin aus der Beteiligung an der *B* sind unstreitig gewerbliche Gewinne i.S.v. Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 2008, die im Grundsatz nach Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 2008 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Körperschaftsteuer ausgenommen werden. 89

1. 90

Zur Überzeugung des Senats greift – entgegen der Ansicht des Beklagten – die Regelung des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, Var. 3 DBA-USA 2008 i.V.m. Art. 23 Abs. 3 Buchst. b DBA-USA 2008, die einen abkommensrechtlichen Übergang von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode vorsieht („switch-over“), nicht ein. 91

Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 2008 hat in der deutschen Fassung folgenden Wortlaut: 92

„Absatz 3 Buchstabe b und nicht Buchstabe a gilt für Einkünfte oder Vermögen, wenn die Vereinigten Staaten das Abkommen so anwenden, dass sie diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnehmen oder Artikel 10 Absätze 2 oder 3 (Dividenden) auf diese Einkünfte anwenden, oder wenn sie diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach dem Abkommen besteuern können, durch ihr innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werden.“ 93

Die englische Fassung lautet: 94

„The provisions of subparagraph b) and not the provisions of subparagraph a) of paragraph 3 shall apply to income or capital where the United States applies the provisions of the Convention to exempt such income or capital from tax, or applies paragraphs 2 or 3 of Article 10 (Dividends) to such income, or may under the provisions of the Convention tax such 95

income or capital but is prevented from doing so under its laws.“

Voraussetzung für den Methodenwechsel nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 2008 ist danach, dass die USA (1.) das Abkommen so anwenden, dass sie die betreffenden Einkünfte von der Besteuerung ausnehmen oder (2.) Art. 10 Abs. 2 oder 3 des Abkommens (Dividenden) auf diese Einkünfte anwenden, oder (3.) wenn sie die Einkünfte nach dem Abkommen besteuern können, durch ihr innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werden. 96

Die Switch-Over-Klausel nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 1. Var. DBA-USA 2008 beschreibt nur Meinungsverschiedenheiten zwischen den Vertragsstaaten über die Auslegung des DBA oder den zugrunde liegenden Sachverhalt (BFH-Urteil vom 27.3.2019 I R 33/16, BFH/NV 2020, 201, Rn. 48). Solche Meinungsverschiedenheiten liegen im Streitfall – auch nach Auffassung der Beteiligten – nicht vor. Die zweite Variante der Norm ist offensichtlich ebenfalls nicht einschlägig. 97

In Betracht kommen könnte ein switch-over lediglich nach der dritten Variante des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 2008. Diese knüpft an das innerstaatliche Steuerrecht der USA an und führt zu dem switch-over, wenn die Ursache der Nichtbesteuerung der betreffenden Einkünfte in jenem nationalen Steuerrecht liegt (BFH-Urteil vom 27.3.2019 I R 33/16, BFH/NV 2020, 201, Rn. 48). Die Beteiligten streiten darüber, ob eine solche Steuerbefreiung im Quellenstaat die Nicht-Besteuerung von Einkünften voraussetzt (so die Klägerin), oder ob es ausreichend ist, wenn nur Einkunftsbestandteile nicht besteuert werden (so der Beklagte). 98

Über diese Frage hatte auch das FG München (Urteil, vom 22.9.2020 12 K 3257/18, DStRE 2021, 961, Rev. anhängig unter I R 42/20) zu entscheiden. Es entschied, dass eine Steuerbefreiung i.S.d. Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, Var. 3 DBA-USA 2008 voraussetzt, dass im Quellenstaat die Einkünfte nicht besteuert werden. Eine Nicht-Besteuerung von Einkunftsbestandteilen sei nicht ausreichend. Nach Auffassung des FG München sei die Formulierung in Abs. 4 Buchst b, 3. Var. („wenn sie diese [freigestellten] Einkünfte [...] nach dem Abkommen besteuern können, [...]“) so zu verstehen, dass die besagten, nach Maßgabe des einschlägigen Abkommens „an sich“ freizustellenden Einkünfte gemeint seien. Damit seien dann die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus der entsprechenden Einkunftsart in toto, nicht nur in Teilen davon gemeint. Art. 23 Abs. 4 Buchst b Var. 3 DBA-USA 2008 beinhalte lediglich eine qualitativ-konditionale Voraussetzung der Besteuerung in den USA („wenn“), nicht jedoch eine solche quantitativer Art („soweit“). Von daher sei es nicht möglich, den betreffenden Gewinn „zu sezieren und in seine Einzelteile zu zerlegen“. Das DBA-USA 2008 unterscheide deutlich zwischen den Begriffen „income“ und „items of income“; in Art 23 Abs. 4 Buchst. b, Var. 3 DBA-USA 1989 n.F. werde in der englischen Version nur der Begriff „income“ benutzt und nicht der Begriff „items of income“ wie in Art. 23 Abs. 3 Buchst. a und Buchst. b. Diese am amerikanisch-englischen Wortlaut (der in gleicher Weise wie der deutsche Wortlaut maßgebend sei) und an der Systematik orientierte Auslegung sei nach Auffassung des FG München eindeutig und verdiene den Vorzug. 99

Der erkennende Senat schließt sich der überzeugenden Auslegung durch das FG München an. Demgegenüber überzeugt die Rechtsauffassung des Beklagten, dass sowohl die zu § 50d Abs. 9 EStG ergangene Rspr. des BFH wie auch die zum DBA-Kanada ergangene Entscheidung des BFH auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar sei, nicht. Zwar sind diese Entscheidungen zu anderen Normen ergangen, deren Wortlaut nicht in vollem Umfang mit der hier streitigen Norm übereinstimmen. Gleichwohl ist es nach Auffassung des Senats angesichts des zumindest ähnlichen Wortlauts und hinsichtlich des mitentscheidenden Tatbestandmerkmals „wenn“ identischen Wortlauts sowie der vergleichbaren Zwecksetzung 100

der Vorschriften eine gleichlautende Auslegung der Regelungen geboten.

Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen greift die Switch-Over-Klausel nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 3. Var. DBA-USA 2008 nicht ein, weil die Einkünfte der Klägerin aus der Beteiligung an der *B* teilweise in den USA besteuert worden sind. 101

2. 102

Auch die Treaty Override-Bestimmung in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG in der jeweiligen vor dem Veranlagungszeitraum 2017 geltenden Fassung findet, was zwischen den Beteiligten unstrittig ist, keine Anwendung, da die Einkünfte der Klägerin aus der Beteiligung an der *B* teilweise in den USA besteuert worden sind. 103

3. 104

Schließlich steht Deutschland, entgegen der Auffassung des Beklagten, auch nicht nach § 20 Abs. 2 AStG in der jeweils anwendbaren Fassung (a.F.) das Besteuerungsrecht an den Einkünften der Klägerin aus der Beteiligung an der *B* zu. 105

§ 20 Abs. 2 (Satz1) AStG hatte in den Streitjahren folgende Fassung: 106

„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.“ 107

Der mit Wirkung zum 14.12.2010 angefügte Satz 2 des § 20 Abs. 2 AStG ist für den Streitfall nicht relevant. 108

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. 109

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. 110

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: 111

„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.“ 112

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); Prokopf 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)).

114

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.

115

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.

116

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 <i>B</i> 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.	117
Die Übertragung der Berechnung der Steuern beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.	118
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	119
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.	120
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	121
Die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.	122