
Datum: 24.10.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 6626/96
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1024.2K6626.96.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

- 1
- 2 Die Beteiligten streiten über die Freistellung gemäß § 50d des Einkommensteuergesetzes - EStG - in Verbindung mit dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika - DBA USA - vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG bzgl. der inländischen Einkünfte der Klägerin aus den Zahlungen von 20 verschiedenen inländischen Lizenznehmern der Klägerin.
- 3 ...
- 4 Die Klägerin beantragte mit Anträgen vom 16. Juni 1992 beim Beklagten die Ausstellung von Bescheinigungen über die Steuerfreiheit von Lizenzgebühren nach Art. VIII (jetzt 12) des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika - DBA USA - für 14 Lizenznehmer in der Bundesrepublik Deutschland...
- 5 Die Anträge betrafen die in der Klageschrift auf Seite 2 und 3 bezeichneten Lizenznehmer mit Ausnahme der Herren ..., ... und R. ... sowie der Damen ... und
- 6 Für die genannten Lizenznehmer, für die am 16. Juni 1992 kein Antrag gestellt worden war, erfolgten Anträge unter dem 13. August 1992 und hinsichtlich Frau ein weiterer Antrag unter dem 31. Mai 1995...
- 7 Hinsichtlich der Anträge vom 16. Juni und 13. August 1992 erließ der Beklagte unter dem 29. Juni 1993 Freistellungsbescheinigungen gegenüber den inländischen Lizenznehmern der Klägerin. Damit wurde den Lizenznehmern bescheinigt, dass sie berechtigt seien, den Steuerabzug nach § 50a EStG bezüglich der Lizenzzahlungen an die Klägerin - entsprechend

den Anträgen für unterschiedliche Zeiträume - zu unterlassen. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung - AO -.

Unter dem gleichen Datum ergingen gegenüber der Klägerin Bescheide, denen als Anlage die Bescheinigung nach § 50d EStG gegenüber dem jeweiligen Lizenznehmer beigelegt war und deren wesentlicher Text lautete:

Die beigelegte Freistellungsbescheinigung wird hiermit erteilt. Eine Ausfertigung der Bescheinigung ist dem Schuldner direkt zugesandt worden.

... Die Anlage ist Inhalt dieses Bescheides.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bescheide vom 29. Juni 1993 verwiesen (Antragakten).

Hinsichtlich des Antrages vom 31. Mai 1995 erging unter dem 2. August 1995 gegenüber der Lizenznehmerin eine Freistellungsbescheinigung. Gegenüber der Klägerin erging unter dem gleichen Datum ein Freistellungsbescheid nach § 50d EStG, mit dem die begehrte Freistellung ausgesprochen wurde. Der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Wegen der Einzelheiten wird auf die Bescheide verwiesen (Antragakten).

Mit Verfügung vom 1.10.1993 hat der IRS die Klägerin entsprechend Abschnitt 501a, 501c des IRC allgemein von der Bundeseinkommensteuer freigestellt. Insoweit wird auf Bl. 153 bis 163 d. A., die die Verfügung über die Steuerfreistellung im englischen Original und in deutscher Übersetzung enthalten, verwiesen.

Unter dem 29. Mai 1996 erließ der Beklagte gegenüber der Klägerin geänderte Bescheide, die übereinstimmend folgenden Ausspruch enthielten:

Der Freistellungsbescheid vom 29. Juni 1993 unter dem Aktenzeichen wird hiermit gemäß § 164 Abs. 2 AO für Zahlungen ab dem 1.1.1992 aufgehoben; für zuvor geleistete Zahlungen bleibt die Freistellung weiterhin gültig.

Die Änderungsbescheide betrafen alle oben bezeichneten Lizenznehmer, denen gegenüber am 29. Juni 1993 eine Freistellungsbescheinigung erteilt worden war mit Ausnahme des ersten Bescheides bzgl. der Zahlungen von Frau

Unter dem Aktenzeichen, unter dem der (erste) Bescheid vom 29. Juni 1993 gegenüber Frau ergangen war, erging ein Bescheid gegenüber der Klägerin womit ein Freistellungsbescheid bezüglich der Lizenzzahlungen einer GmbH aufgehoben wurde. Eine Mitteilung über die Aufhebung der Freistellungsbescheinigung erging an dieses Unternehmen, z. Hd. Frau, Der Freistellungsbescheid vom 2. August 1995 bezüglich der Lizenzzahlungen von Frau wurde ebenfalls unter dem 29. Mai 1996 geändert und für Zahlungen ab dem 1. Dezember 1994 aufgehoben.

Zu allen Änderungsbescheiden erging eine einheitliche Begründung, mit der der Beklagte ausführte, dass der Klägerin die Freistellung von der deutschen Quellensteuer nach Art. 27 Abs. 2 des DBA USA nicht zustehe, weil sie nach deutschen Vorschriften die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung als gemeinnützige Körperschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - nicht erfülle.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bescheide mit Anlagen Bezug genommen (Akte: Bescheide vom 29. Mai 96).

Gegen alle Bescheide vom 29. Mai 1996 legte die Klägerin fristgerecht mit zwei Einspruchsschreiben Einsprüche ein.	20
Im Rahmen des nachfolgenden Schriftverkehrs kündigte die Klägerin eine weitere Begründung an und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beim Beklagten gemäß § 364a AO.	21
Der Beklagte forderte die Klägerin daraufhin auf, die Begründung der Einsprüche binnen eines Monats vorzulegen und mitzuteilen, über welche Inhalte oder Beweismittel eine Besprechung gewünscht werde.	22
Kurz nach Ablauf der von ihm gesetzten Begründungsfrist wies der Beklagte die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 10. Oktober 1996 als unbegründet zurück, wobei er im Rahmen der Einspruchsentscheidung die Aufhebungsentscheidung, in der bei Angabe des zutreffenden Aktenzeichens statt Frau die GmbH als Vergütungsschuldner genannt worden war, dahingehend korrigierte, dass der Aufhebungsbescheid - wie der zunächst erteilte Freistellungsbescheid - die Lizenzzahlungen von Frau betreffe.	23
In der Sache hielt der Beklagte an seiner Auffassung fest, dass die Klägerin die Voraussetzungen des Art. 27 Abs. 2 DBA USA nicht erfülle, weil sie nach deutschen Steuerrechtsvorschriften nicht gemeinnützigen Zwecken diene.	24
Dagegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage. Mit ihr verfolgte sie zunächst das Ziel den Beklagten zu verpflichten, in den streitigen Fällen die beantragte Freistellung der inländischen Einkünfte der Klägerin vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG ab dem 1.1.1992 bzw. im Hinblick auf das zweite Verfahren bzgl. der Lizenznehmerin ab dem 1.12.1994 zu gewähren.	25
Die Klägerin stützt sich dabei einerseits auf Art. 27 Abs. 2 des DBA USA andererseits auf Art. 12 i. V. m. Art. 28 Abs. 1 Buchst. f DBA USA.	26
Hinsichtlich des Antrags auf Steuerfreistellung gemäß Art. 27 Abs. 2 des DBA USA führt die Klägerin zunächst aus, dass sie unstreitig in den Vereinigten Staaten als steuerbefreite, gemeinnützige Organisation anerkannt sei.	27
Auch die weiteren Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung nach Art. 27 Abs. 2 DBA USA sind nach Auffassung der Klägerin erfüllt.	28
Die Klägerin weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass ihres Erachtens, die amerikanische Bundessteuerbehörde auch die Voraussetzungen, die nach den deutschen Vorschriften für die Einstufung als gemeinnützig einschlägig seien, geprüft und bejaht habe...	29
Die Klägerin beantragt,	30
die Aufhebungsbescheide vom 29.5.1996 betreffend die Freistellung von Lizenzzahlungen der Lizenznehmer	31
und den Aufhebungsbescheid (Einspruchsentscheidung) vom 10.10.1996 betreffend die weiteren Lizenzzahlungen der Lizenznehmerin in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.10.1996 aufzuheben, hilfsweise, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.	32
Der Beklagte beantragt,	33
	34

die Klage abzuweisen,	
hilfsweise, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen,	35
hilfsweise, die Kosten des Verfahrens der Klägerin aufzuerlegen.	36
Der Beklagte vertritt die Auffassung, dass der Klägerin die Steuerbefreiung nach Art. 27 Abs. 2 DBA USA nicht zustehe...	37
<u>Entscheidungsgründe:</u>	38
Die Klage ist begründet.	39
Die Aufhebung der Freistellungsbescheide durch den Beklagten war rechtswidrig i.S.d. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -. Der Klägerin stehen die zunächst erlassenen, mit den streitbefangenen Aufhebungsbescheiden kassierten, Freistellungsbescheide aus § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG zu.	40
Nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Schuldner einer Vergütung i. S. des § 50a Abs. 4 EStG - um solche geht es im Streitfall (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) - auch dann zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der gesetzlich vorgesehenen Abzugssteuer (§ 50a Abs. 5 EStG) verpflichtet, wenn die Vergütung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen - DBA - nicht oder nur mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden kann.	41
Hiervon unberührt bleibt der Anspruch des Vergütungsgläubigers auf vollständige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG.	42
Verfahrensrechtliche Grundlage der Steuererstattung sind die hier streitbefangenen sogenannten Freistellungsbescheide i. S. des § 155 Abs. 1 Satz 3 AO, in denen über die Höhe des unbesteuert bleibenden Teils der Vergütung - und damit zugleich des Erstattungsanspruchs - entschieden wird. Im vorliegenden Verfahren geht es unstreitig um derartige Freistellungsbescheide. Im Zeitpunkt des Ergehens der ursprünglichen Freistellungsbescheide gegenüber der Klägerin und Freistellungsbescheinigungen gegenüber den Lizenznehmern vertrat der Beklagte die Ansicht, dass die Freistellung des Vergütungsschuldners vom Steuerabzug nur auf einem dem Vergütungsgläubiger gegenüber erlassenen Freistellungsbescheid beruhen könne und dass die Freistellungsbescheinigung lediglich dazu diene, den Vergütungsschuldner über die erfolgte Freistellung zu unterrichten (vgl. die Darstellung in BFH-Urteil vom 11. Oktober 2000 I R 34/99, BFHE 193, 336, BStBl II 2001, 291). Die ursprünglichen Bescheide sind daher auch nach Auffassung des Beklagten so zu verstehen, dass gegenüber der Klägerin Freistellungsbescheide im Sinne des § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG ergangen sind.	43
Derartige Freistellungsbescheide sind zu erteilen, wenn die bezeichneten Einkünfte nach einem DBA nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz als nach § 50a Abs. 4 EStG vorgesehen, besteuert werden dürfen.	44
Dies ist bei den Einkünften der Klägerin der Fall, da für diese Einkünfte die Privilegierung des Art. 12 DBA USA eingreift.	45
Nach Art. 12 Abs. 1 des hier einschlägigen (vgl. Art. 32 Abs. 2a) "Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der	46

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. 1991 II S. 355) - DBA USA - können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person (vgl. Art. 1, 28 DBA USA) als Nutzungsberechtigter bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden.

Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind im Streitfall erfüllt. 47

Die Klägerin ist eine nach Art. 1 in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 Buchst. f des Doppelbesteuerungsabkommens abkommensberechtigte Person **(I.)** und 48

bezieht Lizenzgebühren im Sinne des Art. 12 Absätze 1 und 2 des DBA **(II.)** 49

als Nutzungsberechtigte **(III.)** 50

und es bestehen keine besonderen Beziehungen im Sinne des Art. 12 Abs. 4 des DBA zwischen der Klägerin und den Lizenznehmern **(IV.)**. 51

I. Die Klägerin ist abkommensberechtigt. 52

1. Bei der Klägerin handelte sich zunächst um eine Person im Sinne des Art. 1 des DBA USA. 53

Nach Art. 1 des DBA USA gilt das Abkommen, soweit es nichts anderes vorsieht, für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. 54

Der Begriff der Person ist in Art. 3 Abs. 1d des DBA definiert. Er umfasst unter anderem natürliche Personen und Gesellschaften. 55

Aus der Definition kann klar ersehen werden, dass nicht nur natürliche Personen und Gesellschaften, sondern auch andere Korporationen als Person im Sinne des Art. 1 des DBA angesehen werden können. Eine derartige, sonstige Korporation ist die Klägerin. 56

Wie sich aus Art. 28 Abs. 1 Buchst. c und f des DBA ergibt, müssen grundsätzlich auch Korporationen, die im Ansässigkeitsstaat aktiv gewerblich sind oder eine nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation darstellen, unter den Begriff der Person im Sinne des Art. 1 des DBA fallen. 57

Soweit ersichtlich bestreitet auch der Beklagte nicht, dass die Klägerin eine Person im Sinne des Art. 1 des DBA USA ist. Ansonsten wäre sein Einwand, dass die Klägerin mangels Erfüllung einer der Voraussetzungen des Art. 28 Abs. 1 DBA die Vergünstigungen aus dem Abkommen nicht beanspruchen könne, unverständlich. Ein derartiger Einwand setzt voraus, dass die Klägerin die Voraussetzungen der Art. 1, 3 und 4 des DBA erfüllt. 58

2. Die Klägerin ist auch in einem der Vertragsstaaten, hier den Vereinigten Staaten von Amerika, ansässig. 59

Nach Art. 4 des DBA bedeutete der Ausdruck " eine in einem Vertragsstaat ansässige Person " eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes der Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, 60

Die Klägerin ist unstreitig in den Vereinigten Staaten von Amerika ansässig. Sie ist dort bis zur Steuerfreistellung durch die Verfügung des IRS vom 1.10.1993 zur Bundeseinkommensteuer herangezogen worden...

Die Tatsache, dass die Klägerin seit 1993 von der amerikanischen Bundeseinkommensteuer befreit ist, führt nicht dazu, dass sie nicht als " ansässig " im Sinne des 62

DBA angesehen werden könnte. Das ergibt sich erneut aus Art. 28 Abs. 1 Buchst. f des DBA, der voraussetzt, dass steuerbefreite Organisationen dem Grunde nach unter die Art. 1, 3 und 4 des DBA fallen können. 63

Soweit ersichtlich bestreitet auch der Beklagte nicht, dass die Klägerin in den USA ansässig ist. Ansonsten wäre erneut sein Einwand, dass die Klägerin mangels Erfüllung einer der Voraussetzungen des Art. 28 Abs. 1 DBA die Vergünstigungen aus dem Abkommen nicht beanspruchen könne, unverständlich. Ein derartiger Einwand setzt voraus, dass die Klägerin dem Grunde nach als in den USA ansässige Person die Anwendung des DBA USA beanspruchen kann. 64

3. Die Klägerin ist auch nicht durch Art. 28 des DBA USA von den Vergünstigungen des Doppelbesteuerungsabkommens ausgeschlossen 65

Nach Art. 28 Abs. 1 DBA USA kann eine in einem Vertragsstaat ansässige Person, die Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat bezieht, im anderen Vertragsstaat nur dann alle Vergünstigungen nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland USA beanspruchen, wenn sie (u. a.) 66

entweder im Ansässigkeitsstaat aktiv gewerblich tätig ist (Buchst. c) oder 67

eine nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation ist, die auf Grund ihres Status in dem Vertragsstaat, indem sie ansässig ist, allgemein von der Einkommensbesteuerung freigestellt ist, vorausgesetzt, dass die etwaigen Begünstigten, Mitglieder oder Teilhaber der Organisation zu mehr als der Hälfte Personen sind, die nach diesem Artikel (Art. 28 des DBA) Anspruch auf die Vergünstigungen nach diesem Abkommen haben (Buchst. f). 68

Entgegen der Auffassung des Beklagten erfüllt die Klägerin die Voraussetzungen des Art. 28 Abs. 1 Buchst. f des DBA. 69

a) Die Klägerin ist zunächst eine im Sinne des DBA nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation, die auf Grund ihres Status in dem Vertragsstaat, in dem sie ansässig ist, allgemein von der Einkommensbesteuerung freigestellt ist. 70

Das ergibt sich daraus, dass die Klägerin in den Vereinigten Staaten als nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation von der Einkommensteuer freigestellt worden ist. 71

Diese Freistellung im Ansässigkeitsstaat ist für die Feststellung der Voraussetzungen des Art. 28 Abs. 1 Buchst. f des DBA USA verbindlich (aa), insoweit es um die Frage geht, ob die Klägerin eine nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation ist (ab) und ob sie als solche von der Einkommensteuer im Ansässigkeitsstaat freigestellt worden ist (ac). 72

aa) Die Verbindlichkeit der Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat ergibt sich aus der Auslegung des Art. 28 des DBA USA. 73

Dabei ist zunächst vom Wortlaut des einschlägigen Artikels im DBA auszugehen. Das ergibt sich aus den allgemeinen Regeln über die Auslegung von internationalen Verträgen, hier in der Form eines Doppelbesteuerungsabkommens (vgl. Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge - WÜRV -), die insoweit allgemein akzeptiert sind (Vergleiche z. B. Debatin, System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, Der Betrieb - DB - Beilage Nr. 23/85; ders., Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, DStR 1992, Beihefter zu Heft 23; Wassermeyer, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen durch den Bundesfinanzhof, Steuer und Wirtschaft - StuW - 1990, 404; Vogel, DBA, Einleitung Tz 59 ff.).

Dabei ist bei mehrsprachigen Abkommen - vorbehaltlich von Sonderregeln - grundsätzlich davon auszugehen, dass alle sprachlichen Fassungen gleichermaßen verbindlich sind (vgl. Art. 33 WÜRV; Debatin / Wassermeyer, DBA, Art. 3 OECD-Musterabkommen Tz 83; zur Auslegung anhand beider Sprachfassungen eines DBA siehe auch BFH-Urteil vom 3. Februar 1988 I R 369/83, BFHE 152, 485, BStBl II 1988, 486). 75

Der Wortlaut der englischen Sprachfassung des Art. 28 des DBA spricht zumindest stark für die Verbindlichkeit der Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat, die deutsche Sprachfassung ist eher neutral. 76

Die deutsche Formulierung des Art. 28 Abs. 1f des DBA wonach abkommensberechtigt "eine nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation ist, die auf Grund ihres Status in dem Vertragsstaat, indem sie ansässig ist, allgemein von der Einkommensbesteuerung freigestellt ist" ist in diesem Zusammenhang wenig aussagekräftig. Die englische Formulierung "a not-for-profit organization that, by virtue of that status, is generally exempt from income taxation in its Contracting State" macht hingegen deutlich, dass es für die Frage, ob eine nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation im Sinne des DBA vorliegt, die Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat entscheidend sein soll. Aus dem Wort "that" ergibt sich in der englischen Sprachfassung eine klare Rückbeziehung auf den ersten Teil des Satzes, während das Wort "ihres" eine solche Rückbeziehung nicht enthält. 77

Nach Überzeugung des Senats kommt bei der Auslegung des Art. 28 des DBA dem englischen Text eine besondere Bedeutung zu. Es ist bei der Auslegung des Art. 28 Abs. 1f des DBA zu berücksichtigen, dass es sich bei Art. 28 des DBA USA um eine Klausel handelt, die ersichtlich auf Wunsch der amerikanischen Abkommenspartner in das Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen wurde (vgl. Denkschrift zum DBA in Bundestagsdrucksachen - BT-Drs. - 11/6530, Seite 39, 47). In der deutschen Abkommenspraxis stellt Art. 28 des DBA USA eine singuläre Erscheinung dar, während die Regelung die generelle Strategie der USA widerspiegelt, zu verhindern, dass Interessenten aus Drittstaaten über Gesellschaften in Abkommensstaaten Erleichterungen von der amerikanischen Quellenbesteuerung erlangen, die ihnen aus eigenem Recht nicht zustünden (vgl. Debatin/ Endres, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen USA/Bundesrepublik Deutschland, Art. 28 Tz 3,4). Bei der Auslegung dieses Artikels des DBA ist daher zunächst auf die amerikanische Sprachfassung zu achten, da die entsprechende Bestimmung des DBA aus der amerikanischen Abkommenspraxis stammt. 78

Gegen den Ansatz des Beklagten, dass die Frage der Gewinnerzielungsabsicht unabhängig von der Steuerbefreiung des Ansässigkeitsstaates bei der Anwendung des Art. 28 Abs. 1f des DBA geprüft werden müsse, spricht auch ein Vergleich mit Art. 27 des DBA USA. 79

Nach Art. 27 Abs. 2 des DBA sind Einkünfte einer Gesellschaft oder Organisation in den Vereinigten Staaten, die ausschließlich religiöse, mildtätige, wissenschaftliche, erzieherische 80

oder öffentliche Zwecke verfolgt, in der Bundesrepublik Deutschland steuerbefreit, wenn und so weit sie

a) in den Vereinigten Staaten steuerbefreit ist und 81

b) bezüglich dieser Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland steuerbefreit wäre, sofern 82 sie eine deutsche Gesellschaft oder Organisation wäre, die ausschließlich in der Bundesrepublik Deutschland tätig wäre.

Nach Überzeugung des erkennenden Senats ergibt sich aus der Regelung in Art. 27 des DBA im Umkehrschluss, dass für die Anwendung des Art. 28 Abs. 1f des DBA ausschließlich auf die Freistellung im Ansässigkeitsstaat abzustellen ist, während für die Anwendung des Art. 27 des DBA die Erfüllung der Freistellungsvoraussetzungen in beiden Abkommensstaaten erforderlich ist. Die ausdrückliche Regelung in Art. 27 des DBA macht die fehlende ausdrückliche Regelung in Art. 28 des DBA aussagekräftig. 83

Dafür spricht im Übrigen auch die Handhabung in anderen Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland. So weit sich in anderen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen vergleichbare Regelungen für steuerbegünstigte Organisationen finden (vgl. z. B. Art. 28 DBA Schweden und Art. 27 VII b DBA Frankreich), ist jeweils ausdrücklich geregelt, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung in beiden Abkommensstaaten vorliegen müssen. 84

Die Auffassung des Senats, dass die Freistellung im Ansässigkeitsstaat für die Anwendung des Art. 28 Abs. 1f des DBA verbindlich ist, steht in Übereinstimmung mit dem Kommentar von Debatin/Wassermeyer, DBA, DBA USA Art. 27 Tz 11, wo sogar zu Art. 27 die Auffassung vertreten wird: " Soweit der Anspruch aus Art. 27 auf Steuerbefreiung im Quellenstaat nicht über das hinausgeht, was eine im anderen Staat ansässige Person ohnehin nach den Artikeln 6 bis 21 beanspruchen kann, erübrigt sich der Nachweis, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im Quellenstaat vorliegen würden. ", als auch der Darstellung im Handkommentar zum DBA USA von Jacob, Art. 28 Tz 2, wo als abkommensberechtigte Person unter anderen " eine allgemein im Wohnsitzstaat kraft Status befreite Person, deren Träger... " genannt wird. 85

Die Kommentierungen zu Art. 28 des DBA in den Kommentaren von Arthur Andersen &CO GmbH (Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-USA, 1990) und von Debatin/Endres, (Das neue Doppelbesteuerungsabkommen USA/Bundesrepublik Deutschland, 1990) sowie Becker, Höppner, Grotherr, Kroppen, DBA, sind insoweit nicht ergiebig. 86

Für die vom Senat vorgenommene Auslegung sprechen auch Überlegungen der Praktikabilität. 87

Der Quellenstaat kann mit angemessenem Aufwand kaum feststellen, ob die im Ansässigkeitsstaat, als nicht auf Gewinnerzielung gerichtete, steuerbefreite Organisation die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung tatsächlich erfüllt. Die betroffene Organisation kann dies mit angemessenem Aufwand kaum nachweisen. 88

Sowohl nach deutschem Recht (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG i (V. m. §§ 14, 64 AO), als auch nach amerikanischem Recht (vgl. die beiden Beteiligten bekannte Darlegung der Voraussetzungen für die Befreiung von der Einkommensteuer in den USA in Anlage 16 des Antragsordners im Parallelverfahrens 2 K 6627/96 unter I. D.) können steuerbefreite, gemeinnützige, also nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtete, Organisationen (vgl. zur 89

Definition nachfolgend ausführlich unter ab.) partiellwirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten ohne dadurch den Status der " Selbstlosigkeit" zu verlieren.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. BFH-Urteil vom 26.4.1989 I R 209/85, BStBl II 1989, 670; BFH-Urteil vom 15.7.1998 I R 156/94, BFHE 186, 546, Deutsches Steuerrecht - DStR - 1998, 1710) darf eine gemeinnützige Körperschaft die im Rahmen eines wirtschaftliche Geschäftsbetriebes verfolgten eigenwirtschaftliche Zwecke zwar nicht " in erster Linie " verfolgen, es kann aber im Einzelfall sein, dass die Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält und die unternehmerischen Aktivitäten die gemeinnützigen übersteigen, ohne dass die Körperschaft deswegen in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke im Sinne des § 55 Abs. 1 AO verfolgt . 90

Das bedeutet, dass bei Feststellung eines auf Gewinnerzielung gerichteten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jeweils geprüft werden muss, ob die eigenwirtschaftlichen Zwecke " in erster Linie verfolgt " werden. Dazu ist u. a. zu prüfen, in welchem Verhältnis die Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu den sonstigen Einkünften der Organisation stehen, oder ob im Einzelfall besondere Voraussetzungen vorliegen, die auch einen umfangreichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb für die Frage der Gemeinnützigkeit unschädlich sein lassen können. 91

Auch die Frage der Verwendung der Mittel müsste gegebenenfalls geprüft werden. Das setzte bei einer amerikanischen Organisation, die die Abkommensberechtigung. auf Art. 28 Abs. 1f des DBA stützt, voraus, dass die gesamte Verwendung der Mittel in den Vereinigten Staaten für die Frage der Abkommensberechtigung gegenüber der deutschen Finanzbehörde dargelegt und gegebenenfalls bewiesen werden müsste. 92

Einen derartigen unangemessenen Aufwand können die Vertragsparteien bei einer sachgerechten Auslegung des Abkommens nicht gewollt haben. Dies gilt umso mehr, als Art. 28 des DBA Deutschland-USA dem Schutz des Abkommens vor missbräuchlicher Inanspruchnahme durch nicht Abkommensberechtigte dienen soll (vgl. Denkschrift zum DBA, BT-Drs. 11/6530, Seite 48). 93

Bei einer zum Wegfall der Gemeinnützigkeit führenden gewerblichen Tätigkeit dürfte aber in der Mehrzahl aller Fälle eine Abkommensberechtigung nach Art. 28 Abs. 1 Buchst. c des DBA wegen aktiver gewerblicher Tätigkeit gegeben sein. Passive Tätigkeiten dürften in der Mehrzahl aller Fälle die Gemeinnützigkeit nicht entfallen lassen. 94

ab) Die Klägerin ist auch in den USA als eine nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation allgemein von der Einkommensteuer freigestellt worden. 95

Bei der Auslegung des Begriffs der "nicht auf Gewinnerzielung gerichteten Organisation" ist zunächst auf den Wortlaut der beiden Vertragsfassungen zu achten. Die amerikanische Fassung des DBA enthält insoweit den Begriff der "not-for-profit organization". 96

Im Gegensatz zum Problem der Auslegung des DBA hinsichtlich der Verbindlichkeit der Freistellung im Ansässigkeitsstaat ergeben sich insoweit keine für die weitere Auslegung bedeutsamen Unterschiede in beiden Sprachfassungen des DBA. 97

Da das DBA selbst keine Definition des Begriffs der nicht auf Gewinnerzielung gerichteten Organisation enthält und auch der Kontext keine eindeutige Auslegung vorgibt, hat nach der Auslegungsregel in Art. 3 Abs. 2 des DBA (entspricht Art. 3 des OECD-Musterabkommens) der Begriff die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Staates über die Steuern zukommt, 98

für die dieses Abkommen gilt.

Danach kommt hier den maßgeblichen Begriffen der nicht auf Gewinnerzielung gerichteten Organisation bzw. der not-for-profit organization eine weitgehend übereinstimmende Bedeutung zu. 99

Es ist zu berücksichtigen, dass der Begriff der "nicht auf Gewinnerzielung gerichteten Organisation" keine klare Definition im deutschen Steuerrecht und der Begriff der "Non-Profit Organization" generell keine unmittelbare Entsprechung im deutschen Sprachgebrauch hat. 100

Vielmehr wird im deutschen Sprachgebrauch für Organisationen, die weder gewinnorientierte Unternehmen noch öffentliche Einrichtungen sind, meist aus Sicht des Steuerrechts von gemeinnützigen Organisationen gesprochen und damit an die Steuerbefreiung der meisten Non-Profit Organisationen angeknüpft (vgl. Schauhoff, Besteuerung nicht-gewinnorientierter Organisationen, Deutscher Nationalbericht zum Thema I des 53. IFA-Kongresses in Eilat 1999, Internationale Wirtschaftsbrieife - IWB -1999, 895 ff.; ders., Handbuch der Gemeinnützigkeit, Vorwort mit Begriffsdarstellung). 101

Neben den Organisationen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, gibt es aber auch steuerbefreite Berufsverbände und weitere Organisationen ohne Erwerbscharakter, die den Status der Gemeinnützigkeit nicht erhalten, aber dennoch (auf Grund ähnlicher Regelungen wie im Gemeinnützigkeitsrecht) von den Ertragsteuern befreit sind (Schauhoff a. a. O.). 102

Es kann daher davon ausgegangen werden, dass - neben den im Protokoll zu Art. 28 des DBA aufgeführten Organisationen - zu den nicht auf Gewinnerzielung gerichteten Organisationen in Deutschland insbesondere diejenigen Organisationen gehören, die die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit im Sinne des § 52 der Abgabenordnung - AO -, insbesondere der Selbstlosigkeit im Sinne des § 55 AO erfüllen. Außerdem müssten zu den privilegierten Organisationen diejenigen Körperschaften gehören, die nach § 5 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - ebenfalls unter der Bedingung steuerbefreit sind, dass sie keinen auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichteten Zweck haben (vgl. z. B. § 5 Abs. 1 Nr. 5, Nr. 7 oder Nr. 16. KStG). Dass ein Teil dieser Organisationen zu den privilegierten Organisationen im Sinne des Art. 28 Abs. 1 Buchst. f DBA USA gehören soll, ergibt sich bereits eindeutig aus dem Protokoll zu Art. 28 Abs. 1f des DBA. 103

Diesen Regelungen entspricht auf amerikanischer Seite die Möglichkeit der Steuerbefreiung nach Abschnitt 501a IRC für Organisationen im Sinne des Abschnitt 501c Abs. 3 des IRC. Letztere Vorschrift entspricht im wesentlichen § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in Verbindung mit den §§ 51 ff. AO. 104

Nach Abschnitt 501a i. V. m. Abschnitt 501c Abs. 3 IRC können in den Vereinigten Staaten von Amerika Gesellschaften oder Organisationen von der Bundeseinkommensteuer befreit werden, wenn sie u. a. religiöse, mildtätige, wissenschaftliche oder erzieherische Zwecke verfolgen und ihre Mittel nur für die genannten Zwecke aufwenden. 105

Aus den Formulierungen, dass die steuerbefreiten Organisationen ausschließlich zu den steuerbegünstigten Zwecken organisiert und tätig sein dürfen (...organized and operated exclusively for religious...) und kein Teil des Nettoeinkommens Anteilseignern oder anderen Privatpersonen zugutekommen darf (...no part of the net earning...), ergibt sich nach Überzeugung des erkennenden Senats, dass die Steuerfreistellung nach Art. 501c des IRC voraussetzt, dass die danach steuerbefreiten Organisationen "nicht auf Gewinnerzielung/ not-for-profit" im Sinne des Art. 28 des DBA gerichtet sind (vgl. Arthur Andersen, Internal 106

Revenue Code, including the Revenue Reconciliation Act and all other 1990 Amendments, 5320 ff.).

ac) Die Klägerin ist auch aufgrund ihrer Qualifikation als Organisation nach Abschnitt 501c IRC in den USA von der Einkommensteuer freigestellt worden. 107

Mit Verfügung vom 1.10.1993 hat der IRS die Klägerin entsprechend Abschnitt 501a, 501c des IRC allgemein von der Bundeseinkommensteuer freigestellt. Insoweit wird auf Bl. 153 bis 163 d. A., die die Verfügung über die Steuerfreistellung im englischen Original und in deutscher Übersetzung enthalten, verwiesen. 108

Wie sich nach Überzeugung des Senats aus Abschnitt 501c Abs. 3 des IRC ergibt (vgl. die Ausführungen unter ab), setzt diese Steuerfreistellung in den USA voraus, dass die Klägerin aus Sicht der amerikanischen Bundessteuerbehörde IRS eine nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation ist, also im Sinne des DBA die Steuerfreistellung auf Grund ihres Status als eine nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation erhalten hat. 109

b) Ausgehend von der Überzeugung des erkennenden Senats, dass es für die Entscheidung über die Abkommensberechtigung nach Art. 28 Abs. 1 Buchst. f des DBA USA auf die Frage, ob die Klägerin bei Anwendung deutschen Rechts eine gewerblich tätige Organisation ist, infolge der Steuerfreistellung in den USA nicht ankommt, ist für die Bejahung der Abkommensberechtigung nicht zu prüfen, ob - bei Zugrundelegung des Sach- und Rechtsvortrages des Beklagten und Überprüfung der Klägerin anhand deutscher Gemeinnützigkeitsvorschriften - die Voraussetzungen des Art. 28 Abs. 1 Buchst. c des DBA vorliegen, sondern nur die weiteren Voraussetzungen des Art. 28 Abs. 1f des DBA. 110

Die Klägerin erfüllt auch die zweite Voraussetzung des Art. 28 Abs. 1f des DBA. 111

Der Berechtigung der Klägerin, sich für die Begründung ihrer Abkommensberechtigung auf Art. 28 Abs. 1f des DBA zu stützen, steht nicht entgegen, dass die etwaigen Begünstigten, Mitglieder oder Teilhaber der Klägerin zu weniger als der Hälfte Personen sind, die nach Art. 28 des DBA Anspruch auf die Vergünstigungen nach dem DBA haben. 112

Die Klägerin hat weder Begünstigte, Mitglieder noch Teilhaber... 113

Die Ausführungen des Beklagten, dass die Klägerin Mitglieder haben müsse, weil andere Organisationen innerhalb der Hierarchie von Mitglieder haben, vermögen insoweit nicht zu überzeugen. Es ist nicht ungewöhnlich, dass verschiedene Organisationen innerhalb einer Hierarchie unterschiedliche Binnenstrukturen aufweisen. Der Rückschluss von der Struktur anderer Einheiten innerhalb der-Organisation vermag daher im Hinblick auf den eindeutigen Wortlaut der Satzung nicht zu überzeugen. 114

Begünstigte im Sinne dieser Vorschrift sind nach Überzeugung des Senats nicht die Begünstigten im Falle einer Auflösung der Klägerin. 115

Die Klägerin hat in Art. 7 der Satzung eine typische Auflösungsklausel für gemeinnützige Einrichtungen (vgl. die Regelung in § 5 der Mustersatzung für einen Verein in Anlage 1 zu § 60 im Anwendungserlass zur Abgabenordnung - AEAO -), wonach im Falle einer Auflösung der Klägerin das nach Tilgung der Verbindlichkeiten verbleibende Vermögen an eine oder mehrere andere gemeinnützige, nach Art. 501c Abs. 3 des IRC steuerbefreite Einrichtung fallen soll. 116

Diese notwendige Klausel, mit der sichergestellt wird, dass das Vermögen abschließend der Zweckbindung für gemeinnützige Zwecke unterfällt, führt nicht zur Annahme von Begünstigten im Sinne des Art. 28 Abs. 1f des DBA. Jede andere Interpretation würde dazu führen, dass diese typische Auflösungsklausel regelmäßig zum Verlust der Abkommensberechtigung führen würde, weil die Abkommensberechtigung der unbekannten Mitglieder, Teilhaber oder Begünstigten der möglicherweise noch nicht bestimmten gemeinnützigen Einrichtung im Falle der Auflösung, nicht festgestellt werden könnte.

Die Tatsache, dass die Klägerin keine Mitglieder, Teilhaber oder Begünstigten hat, führt entgegen der Auffassung des Beklagten nicht dazu, dass die Klägerin nicht abkommensberechtigt ist. 118

Aus der Formulierung " etwaige " Mitglieder etc. den Art. 28 Abs. 1f des DBA USA ergibt sich eindeutig, dass die vertragschließenden Parteien die weiteren Voraussetzungen, d. h. die Abkommensberechtigung der Mehrheit der Mitglieder, nur dann zur Voraussetzung der Abkommensberechtigung machen wollten, wenn derartige Mitglieder vorhanden sind. Auch insoweit stimmt der deutsche Text "etwaige" mit dem amerikanischen Text "if any" inhaltlich überein. 119

II. Die Klägerin bezieht von ihren deutschen Lizenznehmern Lizenzgebühren im Sinne des Art. 12. des Doppelbesteuerungsabkommens. 120

Nach Art. 12 Abs. 2 des DBA USA bedeutet der Ausdruck Lizenzgebühren im Doppelbesteuerungsabkommen Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken (jedoch ausgenommen kinematographische Filme und Werke auf Film, Tonband oder einem anderen Reproduktionsträger für Rundfunk- und Fernsehsendung), von Patenten, Warenzeichen, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für andere ähnliche Rechte oder Vermögenswerte oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden. 121

Nach Überzeugung des erkennenden Senats handelte sich im vorliegenden Fall um Vergütungen für die Überlassung von Warenzeichen und Mustern im Sinne des Gesetzes betreffend das Urheberrecht an Mustern und Modellen - Geschmacksmustergesetz - und im Sinne des Gesetzes über den Schutz von Marken und sonstigen Kennzeichen - Markengesetz - und um Nutzungsrechte nach dem Gesetz über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte - Urheberrechtsgesetz -. Ausweislich der eingereichten Lizenzverträge hat die Klägerin den Vergütungsschuldnern das Recht und die Genehmigung eingeräumt, die überlassenen Texte, Tonbänder und Kennzeichen für ihre Tätigkeit als ... im Rahmen derreligion zu verwenden. Eine Übertragung zur Nutzung auf Dritte ist ausdrücklich ausgeschlossen. 122

Als finanzielle Gegenleistung für die Überlassung der Markenrechte und Wortzeichen verpflichtet sich der jeweilige Vergütungsschuldner zur Zahlung von 10 Prozent seines ... erzielten Einkommens an irgendeine von der Klägerin bestimmte (nach Abschnitt 501c des IRC in den Vereinigten Staaten steuerbefreite, zur Verbreitung von organisierte) Körperschaft zu zahlen. 123

Bei dieser vertraglichen Ausgangslage bestehen keine Zweifel, dass die von den Vergütungsschuldnern auf der Basis dieses Vertrages vorgenommenen Zahlungen an die Klägerin Lizenzgebühren im Sinne des Art. 12 des DBA Deutschland USA darstellen. 124

III. Die Klägerin ist auch die Nutzungsberechtigte im Sinne des Art. 12 Abs. 1 des DBA.	125
Nach Art. 12 Abs. 1 des DBA können Lizenzgebühren, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden.	126
Nach Abschnitt 10 des Protokolls zum DBA USA gilt für einen Vertragsstaat der im anderen Vertragsstaat ansässige Bezieher von... Lizenzgebühren als Nutzungsberechtigter im Sinne der Art.... und 12., wenn der Bezieher die Person ist, der die Einkünfte nach dem Recht des erstgenannten Staates steuerlich zuzurechnen sind.	127
Das bedeutet, dass die Klägerin als Nutzungsberechtigte im Sinne des Art. 12 des DBA anzusehen ist, wenn ihr bei Anwendung des inländischen Steuerrechtes die Einkünfte aus der Vergabe der Lizenzrechte zuzurechnen wären.	128
Bei der Zurechnung von Einkünften nach inländischem Steuerrecht wird ausschließlich darauf abgestellt, wer den Tatbestand der Einkünfteerzielung selbst verwirklicht (vgl. Schmidt, EStG, § 2 Tz 55; Blümich, EStG, § 2 Tz 39, 39a jeweils mit Nachweisen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs).	129
Das ist im Streitfall die Klägerin, da sie auf Grund der Überlassung der Lizenzen ... die Möglichkeit hatte, Marktchancen zu nutzen in dem sie Unterlizenzverhältnisse begründete oder beendete.	130
Für die Frage der Zurechnung der Einkünfte ist es unerheblich, dass die Klägerin bestimmen konnte, dass die Lizenzzahlungen an andere in den USA steuerbefreiteorganisationen gezahlt werden sollten. Dabei handelte sich um Einkommensverwendung, die zwar im Rahmen einer Prüfung der satzungsgerechten Verwendung der bezogenen Mittel von Bedeutung wäre, aber keinerlei Auswirkungen auf die Frage der Zurechnung der Einkünfte hat, weil auf jeden Fall die Klägerin als zivilrechtliche Vertragspartnerin der inländischen Vergütungsschuldner die Einkünfte verwirklichte.	131
IV. Auch Art. 12 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens steht der vollständigen Freistellung der bezogenen Lizenzgebühren nicht entgegen.	132
Nach Art. 12 Abs. 4 des DBA wird in den Fällen, in denen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen bestehen und deshalb die Lizenzgebühren, gemessen an der zugrundeliegenden Leistung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigte ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, übersteigen, Art. 12 nur auf den letzteren Betrag angewendet. Der übersteigende Betrag kann nach dem Recht eines jeweiligen Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen des Abkommens besteuert werden.	133
Die Regelung in Art. 12 Abs. 4 des DBA USA entspricht Art. 12 Abs. 4 des OECD Musterabkommens.	134
In Ziffer 23 des Kommentars zum Musterabkommen heißt es dazu:	135
Wie aus dem Wortlaut hervorgeht, kann diese Bestimmung nur dann angewendet werden, wenn die als überhöht erachteten Lizenzgebühren auf besondere Beziehungen zwischen Schuldner und Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten zurückzuführen sind. Als Beispiele lassen sich Fälle anführen, in denen die Lizenzgebühren an eine natürliche oder juristische Person gezahlt werden, die den Schuldner unmittelbar	136

oder mittelbar beherrscht oder von ihm unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird oder in einem Abhängigkeitsverhältnis zu einem Konzern steht, mit dem sie durch gemeinsame Interessen verbunden ist....

In Ziffer 24 des Kommentars zum Musterabkommen heißt es: 137

Außerdem umfasst der Begriff "besondere Beziehungen" auch verwandtschaftliche Beziehungen und ganz allgemein jede Interessengemeinschaft, die neben dem Rechtsverhältnis, auf Grund dessen die Lizenzgebühren gezahlt werden, besteht. 138

Auch in der einschlägigen Kommentierung (Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 12 OECD-Musterabkommen, Tz 125/126; Vogel, DBA, Art. 12. Tz 85 ff. jeweils mit Nachweisen zur Rechtsprechung) wird der Begriff der besonderen Beziehungen als sehr weitgehend angesehen. Es wird insoweit teilweise auf den in § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes definierten Begriff der "nahestehenden Person" verwiesen. Das Nahestehen könne durch jeden persönlichen oder sachlichen Grund ausgelöst werden. Die besonderen Beziehungen im Sinne des Art. 12 Abs. 4 Satz 1 könne nach Auffassung der Kommentierung entweder mitgliedschaftsrechtlicher, wirtschaftsrechtlicher oder persönlicher Art seien (Debatin/Wassermeyer a. a. O.). Dabei kann auch die gemeinsame Verbundenheit in einer Weltanschauungsgemeinschaft bedeutsam werden (vgl. Vogel a. a. O. zu einer französischen Gerichtsentscheidung bezüglich Krishna). 139

Selbst wenn man von dieser allgemein akzeptierten, sehr weit gehenden Definition der "besonderen Beziehungen" im Sinne des Art. 12 des DBA ausgeht, können im vorliegenden Verfahren zwischen der Klägerin und ihren Lizenznehmern besondere Beziehungen im Sinne des Art. 12 Abs. 4 des DBA nicht festgestellt werden. 140

Zunächst bestehen zwischen der Klägerin und ihren hier streitbefangenen zwanzig inländischen Lizenznehmern keine gesellschaftsrechtlichen oder personellen Verflechtungen. Es handelt sich bei allen Lizenznehmern im vorliegenden Verfahren um natürliche Personen. Eine Tätigkeit einzelner Lizenznehmer bei der Klägerin ist weder behauptet noch festgestellt. 141

Es kann auch nicht festgestellt werden, dass die Existenz der Lizenznehmer davon abhängig wäre, dass ihnen die hier zu Grunde liegenden Muster und Warenzeichen und Nutzungsrechte an Texten und Tonbändern überlassen werden. Die Anträge auf Freistellung betreffen teilweise geringe Beträge. Aus diesen Beträgen kann auf die im Zusammenhang mit der Lizenzüberlassung erzielten Einkünfte rückgeschlossen werden. Die auf diese Art und Weise ermittelten Einkünfte einzelner Lizenznehmer im Zusammenhang mit der Lizenzvergabe sind so gering, dass sie für die wirtschaftliche Sicherstellung ihrer Existenz im Zweifel vernachlässigt werden können. 142

Es können bei Überprüfung der vorliegenden, teilweise sehr umfangreichen, Unterlagen auch keine Anhaltspunkte dafür festgestellt werden, dass zwischen der Klägerin und den einzelnen Lizenznehmern Beziehungen bestanden, die über das hinausgehen, was üblicherweise zwischen Lizenzgeber und Lizenznehmer/Franchisegeber und Franchisenehmer an Beziehungen besteht. 143

Das Verhältnis zwischen der Klägerin und ihren Lizenznehmern war sowohl nach der Selbstdarstellung der Klägerin als auch nach der Darstellung des Beklagten ökonomisch bestimmt. Besondere Beziehungen zwischen der Klägerin und den Lizenznehmern im Hinblick auf Weltanschauungsfragen sind von der Klägerin im vorliegenden Verfahren mehrfach ausdrücklich in Abrede gestellt worden. 144

Die Klägerin gehört vielmehr nach der Selbstdarstellung der übergeordneten Stellen der Klägerin, ...	145
zu einer internationalen Organisation mit Hauptsitz in den USA, die auf den Vertrieb von ... etc. ausgerichtet ist.	146
Die Klägerin muss sich die Äußerung zurechnen lassen, da sie einerseits selbst zum internationalen Management der Organisation gehört und andererseits die Lizenzzahlungen an jede von der Klägerin bestimmte Körperschaft zu erfolgen haben, wenn diese die Vorschriften des Abschnitt 501c Abs. 3 des IRC erfüllt und ausschließlich zum Zwecke der Verbreitung der Religion organisiert ist. Es entspricht also der Zielrichtung der Klägerin, alle von den in den Vereinigten Staaten steuerbefreiten-Organisationen verfolgten Zwecke zu unterstützen.	147
Der Senat kann dahingestellt sein lassen, ob - wie der Beklagte meint - auf die veröffentlichten Sachverhaltsfeststellungen anderer Gerichte im Zusammenhang mit der Klägerin oder anderen-Organisationen, die die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen, zurückgegriffen werden könnte, da sich der Mindestumfang der wirtschaftlichen Betätigung der Klägerin und ihrer Mutter- und Schwesterorganisationen in den hier interessierenden Jahren aus den von der Klägerin und ihren Mutter- und Schwestergesellschaften im Rahmen des Prüfungsverfahrens des IRS vorgelegten Unterlagen, ...	148
Sie befand sich damit in einer Lage, die der Lage vieler Lizenzgeber oder Franchisegeber, die internationale Markenrechte zu vergeben haben, entspricht.	149
Die mit der Inhaberschaft derartiger Markenrechte einhergehende Marktmacht gibt dem Lizenz- oder Franchisegeber, wie dem Senat aus einer Mehrzahl von ihm entschiedener Verfahren bekannt ist, nicht nur die Möglichkeit erhebliche Lizenzgebühren durchzusetzen, sondern auch die Möglichkeit die konkrete Ausgestaltung der Geschäftstätigkeit des Franchisenehmer im Hinblick auf die erforderliche Gleichförmigkeit des Angebotes aller Franchisenehmer weitgehend zu bestimmen.	150
Anders stellt sich die Situation für die Klägerin auch nicht dar. Sie stellt im Rahmen der Lizenzverträge sicher, dass die Waren und Dienstleistungen von allen Lizenznehmern in gleichförmiger Weise angeboten werden und damit die Angebote der Organisation ihren einheitlichen Charakter bewahren und die Warenzeichen und Markenrechte nicht verwässert werden.	151
Dies allein führt nach Überzeugung des Senats grundsätzlich nicht dazu, dass Lizenzgeber und Lizenznehmer oder Franchisegeber und Franchisenehmer im allgemeinen oder die Klägerin und ihre Lizenznehmer im besonderen, besondere Beziehungen im Sinne des Art. 12 Abs. 4 des DBA USA unterhalten...	152
Unabhängig von der Frage, ob es sich bei der Klägerin und ihren Lizenznehmern um nahestehende Personen im Sinne des Art. 12 Abs. 4 des DBA handelt, bestehen im Streitfall auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die überlassenen Lizenzen zu Konditionen überlassen wurden, die unter fremden Dritten nicht vereinbart worden wären.	153
Die überlassenen Lizenzen geben den Lizenznehmern das Recht, unter Verwendung dieser Markenzeichen Kurse und sonstige Dienstleistungen anzubieten.	154
	155

Das bedeutet, dass die Lizenznehmer Kurse anbieten konnten, mit denen erhebliche Umsätze zu erzielen waren (vgl. die Darstellung bei ... Zitate ...)	156
Die Umsatz- und Gewinnmöglichkeiten für die Lizenznehmer waren offensichtlich so gut, dass sich eine erhebliche Anzahl an Lizenznehmern für die Klägerin und ihre Schwesterorganisationen gefunden hat. Im vorliegenden Verfahren ist nur ein Bruchteil der beim Beklagten anhängig gemachten Verfahren zu entscheiden.	157
Aus bei den Akten befindlichen Berichten über Steuerprüfungen bei einzelnen Lizenznehmern ergibt sich, dass einzelne Lizenznehmer erhebliche Erträge erwirtschaftet haben,...	158
Die Lizenzgebühren betragen jeweils 10% des Bruttoeinkommens des einzelnen Lizenznehmers aus der Verwendung der urheberrechtlich geschützten Schriften und Kennzeichen im Rahmen der Erbringung der typischen Dienstleistungen der-Organisationen...	159
Der Beklagte hat keinerlei konkrete Anhaltspunkte für eine unangemessene Lizenzgestaltung vorgetragen.	160
Die Tatsache, dass sowohl Personen, die offensichtlich ökonomisch von der Klägerin absolut unabhängig sind und Personen, die mit Hilfe der überlassenen Rechte erhebliche Gewinne erzielt haben, gleichermaßen die Konditionen der Lizenzvergabe akzeptiert haben, indiziert, dass die Konditionen unter fremden Dritten als wirtschaftlich vernünftig angesehen werden.	161
So weit aus den vorliegenden, äußerst umfangreichen, Unterlagen ersichtlich, ist die Vereinbarung von Lizenzgebühren in Höhe von 10% bei der Klägerin und ihren Schwesterorganisationen außerdem üblich. Aus dem am gleichen Tage entschiedenen Parallelverfahren ist dem Senat bekannt, dass auch die dort betroffenen Schwesterorganisation der Klägerin für die Überlassung der hier streitbefangenen Rechte eine Lizenzgebühr von 10% verlangt.	162
Demgegenüber hat der Beklagte keinerlei Indizien in das vorliegende Verfahren eingeführt, die einen Rückschluss auf eine unangemessene Gestaltung der Lizenzgebühren zuließen. Der bloße Vortrag, dass nicht völlig ausgeschlossen sei, dass die von den Lizenznehmern an die Klägerin gezahlten Lizenzgebühren, gemessen an der zugrundeliegenden Leistung, den Betrag übersteigen, den die Klägerin mit einem Dritten vereinbart hätte, ist unzureichend. Ebenso unzureichend ist die Behauptung, dass die vom Beklagten behaupteten besonderen Beziehungen zwischen der Klägerin und ihren Lizenznehmern von maßgeblicher Bedeutung für die Vereinbarung der Höhe der Lizenzgebühren gewesen sei.	163
Dabei ist zu berücksichtigen, dass der maßgebliche Lebenssachverhalt auch dem Beklagten bekannt ist.	164
Der Beklagte kennt den Gegenstand der Lizenzverträge, da die übertragenen Wortzeichen, Muster und Warenzeichen in den vorliegenden Lizenzverträgen weitgehend abgebildet oder niedergelegt sind und die maßgeblichen Schriften in einer Vielzahl allgemein zugängliche Publikationen ganz oder teilweise wiedergegeben werden. Der Beklagte weiß auf Grund der Vielzahl bei ihm anhängiger Verfahren, dass die Klägerin und ihrer Schwesterorganisationen grundsätzlich gleichförmige oder zumindest sehr ähnliche Lizenzverträge abschließen und dass in allen Lizenzverträgen eine einheitliche Lizenzgebühr von 10% vereinbart wird.	165

Bei dieser Ausgangslage, hätte der Beklagte zumindest vortragen müssen, dass und warum ein ordentlicher und gewissenhafter Schuldner die Lizenzgebührenvereinbarung so nicht abgeschlossen hätte.

Die bloße unsubstantiierte Behauptung, dass die vereinbarten Lizenzgebühren einem Fremdvergleich nicht standhalten würden, ist jedenfalls dann unbeachtlich, wenn die Lizenzgebühren, der Lizenzgegenstand und die mit Hilfe der Lizenzen erzielten Einkünfte der Lizenznehmer bekannt sind. 167

Eine weitere eigene Sachaufklärung durch den Senat ist nicht erforderlich, da keine Anhaltspunkte für eine unangemessene Gestaltung konkret vorgetragen wurden oder aus den Akten ersichtlich sind. 168

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Gründe für eine abweichende Kostenentscheidung nach § 137 FGO bestehen nicht. Die Klägerin hat im vorliegenden Verfahren nicht wegen nachträglich vorgebrachter Lebenssachverhalte, sondern infolge der von der Auffassung des Beklagten abweichenden Auslegung des Art. 28 Abs. 1f des DBA Deutschland USA obsiegt. 169

Die Revision wurde zugelassen, weil im vorliegenden Verfahren - soweit ersichtlich -erstmals über die Frage der Auslegung des Art. 28 Abs. 1 Buchst. f des DBA USA, insbesondere die Verbindlichkeit der Entscheidung des Ansässigkeitsstaates bzgl. der Feststellung, ob eine nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation gegeben ist, entschieden wurde und diese Frage für eine Vielzahl weiterer Verfahren von Bedeutung ist. Die Rechtsfrage sollte deshalb gegebenenfalls vom Bundesfinanzhof grundlegend geklärt werden. 170