Finanzgericht Köln, 2 K 6627/96

Datum:	24.10.2002
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	2. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	2 K 6627/96
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2002:1024.2K6627.96.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

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 3 verschiedenen inländischen Lizenznehmern der Klägerin... 2

Die Klägerin beantragte mit Anträgen vom 22. April 1994 beim Beklagten die Ausstellung von Bescheinigungen über die Steuerfreiheit von Lizenzgebühren nach Art. 12 (früher VIII) des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika für 3 Lizenznehmer in der Bundesrepublik Deutschland. Die Anträge betrafen die in der Klageschrift auf Seite 2 bezeichneten Lizenznehmer... 3

Im Rahmen des Überprüfungsverfahrens durch den Beklagten legte die Klägerin eine Bescheinigung der amerikanischen Bundessteuerbehörde (Internal Revenue Service) - IRS - vor, aus der sich ergibt, dass mit Verfügung vom 1. Oktober 1993 der IRS die Klägerin als von der amerikanischen Bundeseinkommensteuer gemäß Abschnitt 501a Internal Revenue Code - IRC - befreite Organisation eingestuft hat. Wegen des Inhalts der Bescheinigung im Einzelnen wird auf die Kopie der Bescheinigung und die beigefügte Übersetzung Bezug genommen... 4

Weiterhin legte die Klägerin eine Bescheinigung der amerikanischen Bundessteuerbehörde vor, aus der sich ergibt, dass ebenfalls mit Verfügung vom 1. Oktober 1993 der IRS nachgeordnete Organisationen der Klägerin als von der amerikanischen Bundeseinkommensteuer gemäß Abschnitt 501a Internal Revenue Code befreite 5

Organisationen eingestuft hat. Wegen des Inhalts der Bescheinigung im Einzelnen wird auf die Kopie der Bescheinigung und die beigefügte Übersetzung Bezug genommen...

... 6

Weiterhin legte die Klägerin eine Kopie des Lizenzvertrages zwischen einem der drei Lizenznehmer und der Klägerin im englischen Original und in deutscher Übersetzung vor. In dem Lizenzvertrag ist zunächst dargestellt, auf welchem Wege die Klägerin das Recht zur Erteilung von Lizenzen über die den Lizenzzahlungen zu Grunde liegenden Rechte, Texte und Kennzeichen erlangt hat. Danach ist im wesentlichen geregelt, dass die Klägerin dem Lizenznehmer die Genehmigung erteilt, die Kennzeichen zu verwenden. Als Gegenleistung verpflichtet sich der Lizenznehmer, 10% seines wöchentlichen Einkommens an irgendeine von der Klägerin bestimmte Körperschaft unter der Voraussetzung zu zahlen, dass diese Körperschaft die Voraussetzungen des Abschnitt 501c des IRC erfüllt ... Auf den Lizenzvertrag wird wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen... 7

Unter dem 29. Mai 1996 erließ der Beklagte gegenüber der Klägerin Bescheide, mit denen die Anträge abgelehnt wurden. Die Bescheide betrafen die drei bezeichneten Lizenznehmer, für die am 22. April 1994 die Steuerfreistellung beantragt worden war. 8

Zu den drei Ablehnungsbescheiden 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. 9

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bescheide mit Anlagen Bezug genommen (Akte: Bescheide vom 29 Mai 96). 10

Gegen die Bescheide vom 29. Mai 1996 legte die Klägerin fristgerecht mit drei Einspruchsschreiben Einsprüche ein. 11

Im Rahmen des nachfolgenden Schriftverkehrs kündigte die Klägerin eine weitere Begründung an und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beim Beklagten gemäß § 364a AO. 12

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. 13

Kurz nach Ablauf der von ihm gesetzten Begründungsfrist wies der Beklagte die Einsprüche mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 10. Oktober 1996 als unbegründet zurück. 14

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. 15

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage. Mit ihr verfolgt sie 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 zu gewähren. 16

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. 17

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. 18

Auch die weiteren Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung nach Art. 27 Abs. 2 DBA USA sind nach Auffassung der Klägerin erfüllt... 19

Die Klägerin beantragt, 20

> unter Aufhebung der Bescheide des Beklagten vom 29.5.1996 und der Einspruchsentscheidungen vom 10.10.1996 den Beklagten zu verpflichten, der Klägerin die beantragten Freistellungen der inländischen Einkünfte vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG auf Grund des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit den USA i. V. m. § 50d Abs. 1 EStG zu gewähren, und zwar für Zahlungen ... vom 1.11.1992 bis zum 31.12.1993 und für Zahlungen ...vom 1.1.1993 bis zum 31.12.1993, 21
>
> hilfsweise, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen. 22

Der Beklagte beantragt, 23

> die Klage abzuweisen. 24
>
> hilfsweise, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen, 25
>
> hilfsweise, die Kosten des Verfahrens der Klägerin aufzuerlegen. 26

Der Beklagte vertritt die Auffassung, dass der Klägerin die Steuerbefreiung nach Art. 27 Abs. 2 DBA USA nicht zustehe... 27

Entscheidungsgründe: 28

Die Klage ist begründet. 29

Die Ablehnung des Erlasses der Freistellungsbescheide durch den Beklagten war rechtswidrig i.S.d. § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -. Der Klägerin steht ein Anspruch auf Erlass der begehrten Freistellungsbescheide aus § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG zu. 30

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. 31

Hiervon unberührt bleibt der Anspruch des Vergütungsgläubigers auf vollständige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG. 32

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. Dieser Freistellungsbescheid ist zu erteilen, wenn die bezeichneten Einkünfte nach einem DBA nicht oder nur nach einem niedrigeren 33

Steuersatz besteuert werden dürfen.

Dies ist bei den Einkünften der Klägerin der Fall, da für diese Einkünfte die Privilegierung des Art. 12 DBA USA eingreift. 34

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 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. 35

Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind im Streitfall erfüllt. 36

Die Klägerin ist eine nach Art. 1 in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 Buchst. f des Doppelbesteuerungsabkommens abkommensberechtigte Person (I.) und 37

bezieht Lizenzgebühren im Sinne des Art. 12 Absätze 1 und 2 des DBA (II.) 38

als Nutzungsberechtigte (III.) 39

und es kann nicht festgestellt werden, dass wegen besonderer Beziehungen im Sinne des Art. 12 Abs. 4 des DBA zwischen der Klägerin und den Lizenznehmern höhere Lizenzgebühren vereinbart worden sind, als ohne diese besonderen Beziehungen vereinbart worden wären (IV.). 40

I. Die Klägerin ist abkommensberechtigt. 41

1. Bei der Klägerin handelte sich zunächst um eine Person im Sinne des Art. 1 des DBA USA. 42

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. 43

Der Begriff der Person ist in Art. 3 Abs. 1d des DBA definiert. Er umfasst unter anderem natürliche Personen und Gesellschaften. 44

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. 45

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. 46

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. 47

48

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

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, ... 49

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... 50

Die Tatsache, dass die Klägerin seit 1993 von der amerikanischen Bundeseinkommensteuer befreit ist, führt nicht dazu, dass sie nicht als " ansässig " im Sinne des 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. 51

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. 52

3. Die Klägerin ist auch nicht durch Art. 28 des DBA USA von den Vergünstigungen des Doppelbesteuerungsabkommens ausgeschlossen 53

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.) 54

> entweder im Ansässigkeitsstaat aktiv gewerblich tätig ist (Buchst. c) oder 55
>
> 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). 56

Entgegen der Auffassung des Beklagten erfüllt die Klägerin die Voraussetzungen des Art. 28 Abs. 1 Buchst. f des DBA. 57

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. 58

Das ergibt sich daraus, dass die Klägerin in den Vereinigten Staaten als nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation von der Einkommensteuer freigestellt worden ist. 59

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 60

Klägerin eine nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation ist (**ab**) und ob sie als solche von der Einkommensteuer im Ansässigkeitsstaat freigestellt worden ist (**ac**).

aa) Die Verbindlichkeit der Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat ergibt sich aus der Auslegung des Art. 28 des DBA USA. 61

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.). 62

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). 63

Der Wortlaut der englischen Sprachfassung des Art. 28 des DBA spricht stark für die Verbindlichkeit der Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat, die deutsche Sprachfassung ist eher neutral. 64

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 Srachfassung eine klare Rückbeziehung auf den ersten Teil des Satzes, während das Wort "ihres" eine solche Rückbeziehung nicht enthält. 65

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. 66

67

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.

Nach Art. 27 Abs. 2 des DBA sind Einkünfte einer Gesellschaft oder Organisation in den Vereinigten Staaten, die ausschließlich religiöse, mildtätige, wissenschaftliche, erzieherische oder öffentliche Zwecke verfolgt, in der Bundesrepublik Deutschland steuerbefreit, wenn und so weit sie 68

a) in den Vereinigten Staaten steuerbefreit ist und 69

b) bezüglich dieser Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland steuerbefreit wäre, sofern sie eine deutsche Gesellschaft oder Organisation wäre, die ausschließlich in der Bundesrepublik Deutschland tätig wäre. 70

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. 71

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. 72

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. 73

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. 74

Für die vom Senat vorgenommene Auslegung sprechen auch Überlegungen der Praktikabilität. 75

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. 76

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 Darlegung der Voraussetzungen für die Befreiung von der Einkommensteuer in den USA in Anlage 16 des Antragsordners unter I. D.) können steuerbefreite, gemeinnützige, also nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtete, Organisationen (vgl. zur Definition nachfolgend ausführlich unter ab.) partiell wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten ohne dadurch den Status der " Selbstlosigkeit" verlieren. 77

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 . 78

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. 79

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. 80

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). 81

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. 82

ab) Die Klägerin ist auch in den USA als eine nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Organisation von der Einkommensteuer freigestellt worden. 83

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". 84

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. 85

86

Da das DBA selbst keine Definition des Begiffs 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, 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. 87

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. 88

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 Organizationen angeknüpft (vgl. Schauhoff, Besteuerung nicht-gewinnorientierter Organisationen, Deutscher Nationalbericht zum Thema I des 53. IFA-Kongresses in Eilat 1999, Internationale Wirtschaftsbriefe - IWB -1999, 895 ff.; ders., Handbuch der Gemeinnützigkeit, Vorwort mit Begriffsdarstellung). 89

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.). 90

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. 91

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. 92

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. 93

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 94

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 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. 95

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 Anlage 2 der Antragsakte, die die Verfügung über die Steuerfreistellung im englischen Original und in deutscher Übersetzung enthält, verwiesen. 96

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. 97

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. 98

Die Klägerin erfüllt auch die zweite Voraussetzung des Art. 28 Abs. 1f des DBA. 99

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. 100

Die Klägerin hat weder Begünstigte, Mitglieder noch Teilhaber... 101

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. 102

Begünstigte im Sinne dieser Vorschrift sind nach Überzeugung des Senats nicht die Begünstigten im Falle einer Auflösung der Klägerin. 103

Die Klägerin hat in Art. 9 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 104

der Klägerin das nach Tilgung der Verbindlichkeiten verbleibende Vermögen an eine andere gemeinnützige, nach Art. 501c Abs. 3 des IRC steuerbefreite Einrichtung fallen soll.

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. 105

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. 106

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. 107

II. Die Klägerin bezieht von ihren deutschen Lizenznehmern Lizenzgebühren im Sinne des Art. 12. des Doppelbesteuerungsabkommens. 108

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. 109

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 -. Ausweislich der eingereichten Lizenzverträge hat die Klägerin den Vergütungsschuldnern das Recht und die Genehmigung eingeräumt, jedes und alle Kennzeichen zu verwenden, die... 110

Die weiteren Vorschriften über die Bewilligung (Lizenzvertrag 1b bis d) schränken das Recht auf Verwendung der Wortzeichen und Handelsmarken wieder ein. Die Überlassung weitergehender Rechte kann jedenfalls nicht festgestellt werden. 111

Als finanzielle Gegenleistung für die Überlassung der Markenrechte und Wortzeichen verpflichtet sich der jeweilige Vergütungsschuldner zur Zahlung von 10 Prozent seines Einkommens an irgendeine von der Klägerin bestimmte (nach Abschnitt 501c des IRC in den Vereinigten Staaten steuerbefreite, zur Verbreitung von ..... organisierte) Körperschaft zu zahlen. 112

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. 113

III. Die Klägerin ist auch die Nutzungsberechtigte im Sinne des Art. 12 Abs. 1 des DBA. 114

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. 115

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. 116

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. 117

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). 118

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. 119

Für die Frage der Zurechnung der Einkünfte ist es unerheblich, dass die Klägerin bestimmen konnte, dass die Lizenzzahlungen an andere in den USA steuerbefreite .....organisationen 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. 120

IV. Auch Art. 12 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens steht der vollständigen Freistellung der bezogenen Lizenzgebühren nicht entgegen. 121

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. 122

Die Regelung in Art. 12 Abs. 4 des DBA USA entspricht Art. 12 Abs. 4 des OECD Musterabkommens. 123

In Ziffer 23 des Kommentars zum Musterabkommen heißt es dazu: 124

125

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 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: 126

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. 127

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 besondere 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). 128

Ausgehend von dieser allgemein akzeptierten, sehr weit gehenden Definition der " besonderen Beziehungen" im Sinne des Art. 12 des DBA erscheint es dem Senat eher zweifelhaft, ob zwischen der Klägerin und ihren Lizenznehmern besondere Beziehungen im Sinne des Art. 12 Abs. 4 des DBA verneint werden können. 129

Zwar bestehen zwischen der Klägerin und ihren hier streitbefangenen drei inländischen Lizenznehmern soweit ersichtlich keine gesellschaftsrechtlichen oder personellen Verflechtungen. Andererseits kann nicht verkannt werden, dass die Existenz der Lizenznehmer davon abhängig ist, dass ihnen die hier zu Grunde liegenden Muster und Warenzeichen überlassen werden... 130

Der Senat kann aber die Frage, ob besondere Beziehungen zwischen der Klägerin und ihren Lizenznehmern bestehen, dahingestellt sein lassen, da jedenfalls nicht festgestellt werden kann, dass die Lizenzgebühren deshalb den Betrag, den die Klägerin und die Lizenznehmer ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, übersteigt. 131

Es bestehen keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die überlassenen Lizenzen zu Konditionen überlassen wurden, die unter fremden Dritten nicht vereinbart worden wären... 132

Die überlassenen Lizenzen geben den Lizenznehmern das Recht, unter Verwendung der Markenzeichen Kurse und sonstige Dienstleistungen anzubieten und damit an dem erfolgreichen Vertriebssystem teilzunehmen... 133

Die Umsatz- und Gewinnmöglichkeiten für die Lizenznehmer waren offensichtlich so gut, dass sich eine erhebliche Anzahl an Lizenznehmern für die Klägerin und ihre 134

Schwesterorganisationen gefunden hat. Im vorliegenden Verfahren ist nur ein Bruchteil der beim Beklagten anhängig gemachten Verfahren zu entscheiden.

Aus bei den Akten befindlichen Berichten über Steuerprüfungen bei einzelnen Lizenznehmern ergibt sich auch, dass einzelne Lizenznehmer erhebliche Erträge erwirtschaftet haben. 135

Da die Lizenzgebühren jeweils 10% des Einkommens der Lizenznehmer betragen, kann aus bekannten Lizenzzahlungen auf die Einkünfte der Lizenznehmer geschlossen werden... 136

So weit aus den vorliegenden, äußerst umfangreichen, Unterlagen ersichtlich, ist die Vereinbarung einer Lizenzgebühren in Höhe von 10% bei der Klägerin und ihren Schwesterorganisationen üblich. Aus dem am gleichen Tage entschiedenen Parallelverfahren ist dem Senat bekannt, dass auch die dort betroffenen Schwesterorganisation der Klägerin für die Überlassung der auch hier streitbefangenen Rechte an einzelne Personen eine Lizenzgebühr von 10% verlangt. Da es sich im Parallelverfahren um Lizenzvergaben an natürliche Personen handelt, sind die Lizenzgebühren dort auf 10% des Bruttoeinkommens des einzelnen Lizenznehmers aus der Verwendung der Kennzeichen im Rahmen der Erbringung der typischen Dienstleistungen der .....-Organisationen begrenzt. 137

Das bedeutet, dass auch Personen, zwischen denen keine besonderen Beziehungen im Sinne des Art. 12 Abs. 4 DBA USA bestehen, gleichartige und gleich hohe Lizenzgebühren vereinbart haben. 138

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. 139

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. 140

Dabei ist zu berücksichtigen, dass der maßgebliche Lebenssachverhalt auch dem Beklagten bekannt ist. 141

Der Beklagte kennt den Gegenstand der Lizenzverträge, da die übertragenen Wortzeichen, Muster und Warenzeichen in den vorliegenden Lizenzverträgen weitgehend abgebildet oder niedergelegt sind. 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. 142

Bei dieser Ausgangslage, bei der Personen, zwischen denen und der Klägerin möglicherweise besondere Beziehungen im Sinne des Art. 12 Abs. 4 DBA USA bestehen, und Personen, bei denen keine besondere Beziehung im Sinne des Art. 12 Abs. 4 DBA USA zur Klägerin oder deren Schwesterorganisationen bestehen, einheitlich die gleiche 143

Lizenzgebühren bezahlen, hätte der Beklagte zumindest vortragen müssen, dass 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. 144

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. 145

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. 146

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. 147

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE