Finanzgericht Düsseldorf, 2 K 622/18 G

Datum:	25.06.2021
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	2. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	2 K 622/18 G
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2021:0625.2K622.18G.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Streitig ist, ob der Gewinnanteil eines in einem Drittstaat ansässigen stillen Gesellschafters nach § 8 Nr. 3 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr 2000 geltenden Fassung (GewStG a.F.) dem Gewerbeertrag der Klägerin im Jahr 2000 hinzuzurechnen ist. 2

Die Klägerin ist rechtlich aus einer AG (nachfolgend B) bzw. der F GmbH entstanden. Im Streitjahr 2000 firmierte sie als B und wurde im Jahr 2003 im Wege eines Formwechsels in eine GmbH umgewandelt. Seit 2010 firmiert sie unter ihrer jetzigen Bezeichnung X GmbH. 3

Am 16.11.1993 schlossen die B und eine *Gesellschaft* in USA (nachfolgend A) einen Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft. Nach dem Inhalt der konsolidierten Vertragsfassung über die Errichtung einer stillen Gesellschaft vom 09.11.2000 betrug die Einlage der stillen Gesellschafterin …… DM (ursprünglich im Jahr 1993 zunächst …….. DM). Nach § 2 Nr. 1 des Vertrages vom 16.11.1993 wurde die Gesellschaft für unbestimmte Zeit geschlossen. Die stille Gesellschafterin war am Gewinn und Verlust zu beteiligen. Im Falle eines Gewinns war der Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin nach dem Verhältnis des Betrages ihrer stillen Einlage zum Betrag des Grundkapitals zu bemessen. Eine Verlustbeteiligung war auf die Höhe der Einlage begrenzt (§ 7). Im Falle einer Änderung des Grundkapitals war die stille Gesellschafterin befugt, ihre Einlage im gleichen Verhältnis zu ändern (§ 8). Im Falle der Beendigung der Gesellschaft bestand kein Anspruch der stillen Gesellschafterin auf eine Beteiligung an den stillen Reserven bzw. des Geschäftswerts (§ 4

11). Die Geschäftsführung stand allein der Inhaberin zu. Maßnahmen in Form der Änderung des Gegenstands der Gesellschaft, der Veräußerung oder Verpachtung des Unternehmens sowie der vollständigen oder teilweisen Einstellung des Handelsgewerbes standen unter dem Einwilligungsvorbehalt der stillen Gesellschafterin (§ 4). Der Jahresbericht nebst Anhang war der stillen Gesellschafterin zu übermitteln. Weitere Informations- und Kontrollrechte standen der stillen Gesellschafterin nicht zu (§ 6). Die Gesellschaft konnte mit einer Frist von zwei Jahren zum Ende eines Geschäftsjahres, erstmalig jedoch zum 31.12.1999 gekündigt werden. Auf den weiteren Inhalt des Vertrages (Bl. 95 ff. der eAkte) wird Bezug genommen.

Die stille Beteiligung bestand im Jahr 2003 unverändert fort (siehe Tz. 1.3.5.3 des Prüfungsberichts des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung vom 25.06.2010). 5

Die stille Gesellschafterin hielt im Streitjahr 2000 nach dem Vorbringen der Klägerin im Schriftsatz vom 10.05.2021 die Mehrheit der Anteile an der B bzw. war nach dem Vorbringen des Beklagten im Schriftsatz vom 20.08.2019 deren alleinige Anteilseignerin. 6

Der Anteil der stillen Gesellschafterin am Gewinn der Klägerin betrug für das Streitjahr 2000 ……. DM. Diesen rechnete die Klägerin in ihrer im Jahr 2001 eingereichten Gewerbesteuererklärung dem Gewerbeertrag hinzu. Der Beklagte nahm eine erklärungsgemäße Feststellung des Gewerbesteuer-Messbetrages 2000 im Bescheid 03.07.2001 vor. Der Bescheid erging gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Am 04.08.2004 erließ der Beklagte aus hier nicht streitigen Punkten einen geänderten Gewerbesteuer-Messbetragsbescheid 2000. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. 7

Im Jahr 2005 begann das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung mit einer Außenprüfung unter anderem zur Gewerbesteuer für die Jahre 2000 bis 2004. 8

Im Laufe des Prüfungsverfahrens stellte die Klägerin unter Bezugnahme auf die Verfügung der Oberfinanzdirektion Münster vom 11.02.2008 (Der Betrieb - DB - 2008, 437) mit Schreiben vom 25.11.2008 den Antrag, den Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin von der Hinzurechnung auszunehmen. 9

Im Prüfungsbericht vom 25.06.2010 trafen die Prüfer die Feststellung, dass für DBA-Staaten bei außerhalb der EU/EWG-Gebiete ansässigen stillen Gesellschaftern die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. weiterhin erfolge. Mit dem Erlass vom 30.04.2009 sei die bisherige Verwaltungsanweisung nach erneuter Abstimmung auf der Bundesebene geändert worden. Die Hinzurechnung bleibe aufgrund dessen vorliegend unverändert bestehen (Tz. 3.9.4 des Berichts vom 25.06.2010). Auf den weiteren Inhalt des Berichts wird Bezug genommen. 10

Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen erließ der Beklagte am 13.09.2010 wegen hier nicht streitiger Prüfungsfeststellungen einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewerbesteuer-Messbetragsbescheid 2000, in dem die Hinzurechnung der Gewinnanteile für die stille Gesellschafterin beibehalten wurde. Zugleich hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung auf. 11

Gegen den Bescheid legte die Klägerin am 11.10.2010 Einspruch ein. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hat die Klägerin gegen die Einspruchsentscheidung vom 31.01.2018 am 05.03.2018 Klage erhoben. Zur Begründung macht sie unter Einbeziehung ihres Vorbringens im Einspruchsverfahren geltend: 12

13

Unionsrecht

- § 8 Nr. 3 GewStG a.F. verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (- EGV -, jetzt Art. 63 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV -). Die genannte Regelung verbiete nicht nur Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten, sondern nach der „Erga-Omnes-Wirkung“ auch solche zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern. Die Kapitalverkehrsfreiheit verbiete die Diskriminierung eines in den USA ansässigen stillen Gesellschafters gegenüber einem stillen Gesellschafter, der in Deutschland ansässig sei. Der Gewinnanteil, der an einen in Deutschland ansässigen stillen Gesellschafter gezahlt werde, sei in der Regel auf der Ebene des Inhabers des Handelsgeschäfts für gewerbesteuerliche Zwecke in vollem Umfang abzugsfähig. Dies gelte nicht für einen in den USA ansässigen stillen Gesellschafter, der die stille Beteiligung in seinem Betriebsvermögen halte. Der auf ihn entfallende Gewinnanteil werde regelmäßig durch die auf der Ebene des Inhabers des Handelsgeschäfts anfallende zusätzliche Gewerbesteuer gekürzt. 14

- Eine Rechtfertigung für die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 58 EGV (jetzt Art. 65 AEUV) bestehe nicht. 15

- Die Vorrangstellung der Niederlassungsfreiheit gegenüber der Kapitalverkehrsfreiheit greife vorliegend nicht. Die Vorrangstellung bestehe nach der aktuellen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (Entscheidung der Großen Kammer des EuGH Test Claimants in the Fii Group Litigation vom 13.11.2012 C-35/11; EuGH-Urteil X vom 26.02.2019 C-135/17) nur, wenn die relevante Norm auf die Beteiligungshöhe des Gesellschafters abstelle. Dies sei bei § 8 Nr. 3 GewStG a.F. nicht der Fall. Vor diesem Hintergrund sei das BMF-Schreiben vom 21.03.2007 VV DEU BMF 2007-03-21 IV B 7-G 1421/0 nicht mehr haltbar. 16

- Die Voraussetzungen für das Eingreifen der Bestandsschutzregelung nach Art. 57 Abs. 1 EGV für älteres Recht seien im Streitfall nicht erfüllt. Zwar habe die für das Streitjahr 2000 maßgebliche Fassung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. schon zum 31.12.1993 bestanden und sei nicht grundlegend umgestaltet worden. 17

Die zwischen der A und der Rechtsvorgängerin der Klägerin bestehende stille Gesellschaft stelle jedoch keine Direktinvestitionen i.S. der Bestandsschutzregelung dar. Eine solche liege nach der Entscheidung der Großen Kammer des EuGH vom 26.02.2019 C-135/17, Rz. 26, nur dann vor, wenn das Merkmal einer qualifizierten Beteiligung an einem bereits bestehenden Unternehmen kumulativ durch das Erfordernis der Teilhabe an der Verwaltung und der Kontrolle der Gesellschaft erfüllt sei. Der früher vom EuGH vertretenen „Entweder-Oder-Formel“ (z.B. EuGH-Urteil Holböck vom 24.05.2007 C-157/05, Rz. 22) komme keine Geltung mehr zu. 18

Eine stille Gesellschaft i.S. des § 230 des Handelsgesetzbuches (HGB) sei zwar aus rechtlicher Sicht eine Form der Beteiligung i.S. der EuGH– bzw. BFH-Rechtsprechung. Der zwischen der A und der Rechtsvorgängerin der Klägerin abgeschlossene stille Gesellschaftsvertrag gewähre der stillen Gesellschafterin jedoch keine Verwaltungs– bzw. Kontrollmöglichkeit. Nach der „Lasertec-Entscheidung“ des EuGH vom 10.05.2007 C-492/04 sei eine Kontrollmöglichkeit nur dann gegeben, wenn es die nationalen Vorschriften über den Besitz von Beteiligungen ermöglichen würden, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Beteiligungsgesellschaft ausüben und deren Tätigkeiten bestimmen zu können. Vorliegend beschränkten sich die Kontrollmöglichkeiten der stillen Gesellschafterin auf die Einsicht in den Jahresabschluss und Vorlage desselben. Damit verfüge die A auch nicht über die Möglichkeit der Kontrolle des Prinzipals. Eine tatsächliche Beteiligung an der 19

Verwaltung und Kontrolle durch die stille Gesellschafterin sei somit vorliegend nicht gegeben. Die hier in Rede stehende stille Gesellschaft habe keine, über die eines normalen Kreditgebers hinausgehenden Kontrollmöglichkeiten. Sie stelle gegenüber einer Portfoliobeteiligung, die mit Stimmrecht und Kontrollrechten ausgestattet sei, ein „weniger“ dar. Ferner sei davon auszugehen, dass der Begriff „Direktinvestition“ nach Art. 57 Abs. 1 EGV i.S. des Erwerbs einer strategischen Beteiligung zu verstehen sei.

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei bei der Frage des Bestehens einer tatsächlichen Möglichkeit des Kapitalgebers, sich an der Verwaltung und Kontrolle zu beteiligen, allein auf die stille Gesellschaft abzustellen. Ein Rückgriff auf die gleichzeitige Aktionärsstellung der A widerspreche dem Wortlaut des Art. 57 Abs. 1 EGV. Die hier maßgebende und den Kapitalverkehr mit Drittstaaten einschränkende „einzelstaatliche Rechtsvorschrift“ des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. treffe stille Gesellschaften. Diese müssten die inhaltlichen Kriterien der Besitzstandsklausel erfüllen. Die stille Gesellschaft zwischen der A und der Klägerin verwirkliche aber gerade nicht die Kriterien für eine „Direktinvestition“ i.S. der Beteiligung an der Verwaltung und der Kontrolle an der Klägerin. Aufgrund des Ausnahmecharakters des Art. 57 Abs. 1 EGV sei eine strikte Auslegung anhand des Wortlauts der Vorschrift geboten. 20

Bezüglich der Auslegung des Merkmals einer „Direktinvestition“ i.S. des Art. 57 Abs. 1 EGV könne nicht auf den Anhang I zur Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24.06.1988 zur Durchführung von Art. 67 EWG zurückgegriffen werden. Dem stehe entgegen, dass kompetenzrechtlich die Auslegung des Primärrechts gemäß Art. 19 Abs. 1 Satz 2 EGV allein dem EuGH zustehe. Die Gewaltenteilung erlaube nicht, dass die Kommission oder der Rat durch sekundärrechtliche Begriffsbestimmungen die Auslegung des Primärrechts vorgeben könnten. Zusätzlich sei zu berücksichtigen, dass die Richtlinie 88/361/EWG vom 24.06.1988 darauf angelegt gewesen sei, zur Liberalisierung des Kapital- und Zahlungsverkehrs im EG-Binnenmarkt und zu Drittstaaten beizutragen, nicht aber den Begriff der „Direktinvestition“ in Art. 57 Abs. 1 EGV gemäß der für das Streitjahr 2000 maßgeblichen Fassung des Vertrages von Amsterdam vom 02.10.1997 zu definieren. Die Art. 67 ff. der „Römischen Verträge“ enthielten an keiner Stelle den Begriff der „Direktinvestition“. Erst die nach der Richtlinie 88/361/EWG vom 24.06.1988 in Kraft getretenen Art. 73a. ff in der Fassung des Maastricht-Vertrages vom 07.02.1992 enthielten in Art. 73c Abs. 1 und Abs. 2 den Begriff der „Direktinvestition“ und Art. 73b Abs. 1 und Abs. 2 des Maastricht Vertrages zudem erstmals die Regelung, dass Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten seien. Nach Art. 73e des Maastricht Vertrages könnten Ausnahmeregelungen zum freien Kapitalverkehr, die am 31.12.1993 bestanden hätten, längstens bis zum 31.12.1995 beibehalten werden. Aufgrund dessen sei es denklogisch ausgeschlossen, dass die Richtlinie 88/361/EWG vom 24.06.1988 aufgrund der genannten besonderen Zwecksetzungen einen in späteren EU-Primärvorschriften mit erneut anderer Geschäftsgrundlage verwandten Begriff der Direktinvestition vorab bereits definiert habe. 21

Ungeachtet der vorstehenden Überlegungen seien die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Direktinvestition auch nach dem Inhalt der Richtlinie 88/361/EWG vom 26.04.1988 nicht erfüllt. Bei einer stillen Gesellschaft handele es sich zwar um eine Beteiligung i.S. der Richtlinie. Für die Auslegung des Begriffs einer Beteiligung sei die handelsrechtliche Sichtweise maßgebend. Diese gehe in den §§ 230 und 231 Abs. 2 HGB von einer Beteiligung des stillen Gesellschafters am Handelsgewerbe des Inhabers aus. Aufgrund der vertraglichen Regelungen zwischen der A und der Rechtsvorgängerin der Klägerin eröffne die stille Beteiligung ihrem Inhaber aber nicht die tatsächliche Möglichkeit, sich an der Verwaltung und der Kontrolle des Unternehmens zu beteiligen. Auch bei Anwendung der Richtlinie 22

88/361/EWG vom 24.06.1988 sei aus den bereits genannten Gründen allein auf die stille Gesellschaft abzustellen. Ein Rückgriff auf die gleichzeitige Aktionärsstellung widerspreche dem Wortlaut des Art. 57 Abs. 1 EGV.

Die in der Anlage I der Richtlinie 88/361/EWG vom 24.06.1988 für Direktinvestitionen unter dem 3. Spiegelstrich vorgenommene Einbeziehung langfristiger Darlehen sei bereits aufgrund der Definition einer Direktinvestition im allgemeinen Sprachgebrauch unzulässig. Danach liege eine Direktinvestition nur dann vor, wenn die Investition mit dem Ziel verbunden werde, Einfluss und Kontrolle über die Investition zu bewahren. Der Gegensatz dazu sei eine Portfolioinvestition, bei der der kontrollierende Aspekt nicht von Bedeutung sei. Darüber hinaus liege hier eine Beteiligung im gesellschaftsrechtlichen Sinne und kein Darlehensverhältnis zwischen der A und der Rechtsvorgängerin der Klägerin vor, sodass auch deshalb der 3. Spiegelstrich in der Anlage I der Richtlinie 88/361/EWG vom 24.06.1988 keine Anwendung finde. Einem Darlehensverhältnis sei zudem die vorliegend nach dem Gesellschaftsvertrag gegebene Partizipation an einem Verlust des Darlehensnehmers fremd. Die durch das Rechtsstaatsprinzip gebotene Auslegung nach dem Wortlaut (§ 85 AO) verbiete es, die stille Gesellschaft wegen der Dauer ihrer Laufzeit unter dem Begriff des Darlehens zu subsumieren. Schließlich sei zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation vom 12.12.2006 C-446/04) die in den Spiegelstrichen 1-4 der Nomenklatur zum Ausdruck kommende Auslegung des Begriffs der „Direktinvestition“ nur eine Richtschnur darstelle. 23

Die durch den Vertrag von Lissabon vorgenommene Änderung zu Art. 57 Abs. 2 und 3 EGV, durch die die Rechtfertigungsgründe für beschränkende Maßnahmen im Zusammenhang mit der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittländern erweitert worden seien, rechtfertige im Streitfall kein anderes Ergebnis. Zudem könne der Vertrag von Lissabon nicht rückwirkend auf das Streitjahr 2000 angewendet werden, da der neue EU-Vertrag nach Art. 6 Abs. 1 des Vertrages von Lissabon erst am ersten Tag des Monats gültig werde, der auf den Monat folgt, in dem die letzte Ratifizierungsurkunde niedergelegt worden sei. Dies sei im November 2009 geschehen, so dass der Vertrag erst am 01.12.2009 wirksam geworden sei. 24

Freundschaftsvertrag Deutschland/USA 25

- Ferner sei eine Nichtanwendung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. nach dem Freundschaftsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 29.10.1954 (Freundschaftsvertrag) geboten. Bei dem Freundschaftsvertrag handele es sich um einen unmittelbar anwendbaren bilateralen Staatsvertrag (Self-Executing Treaty) mit dem Rang eines einfachen förmlichen Bundesgesetzes, aus dem sich die im Vertrag vorgesehenen Rechte und Pflichten für den einzelnen Staatsbürger ergeben würden. 26

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei die Anwendbarkeit des Freundschaftsvertrages durch das DBA-USA 1989 nicht ausgeschlossen. Dies werde durch (1)c des Protokolls als Bestandteil des DBA-USA 1989, wonach Vergünstigungen in anderen Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien nicht eingeschränkt werden, bestätigt. Die Anwendbarkeit anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen ergebe sich außerdem aus einem Umkehrschluss zu der durch das Änderungsprotokoll vom 29.08.1989 geänderten Fassung des Abkommens DBA-USA 1989/2006. In Art. 1 Abs. 3 Buchst. a, Doppelbuchst. aa resp. Art. 1 Abs. 3 Buchst. a, Doppelbuchst. bb des DBA-USA 1989/2006 seien Vorbehalte gegen die unmittelbare Anwendung anderer völkerrechtlicher Verträge in dem Sinne niedergelegt, dass daraus resultierende Steuerbefreiungen zu ihrer unmittelbaren Anwendung des Abschlusses einer Verständigungsvereinbarung nach Art. 25 Abs. 3 des DBA-USA 1989/2006 über die Nichtanwendbarkeit von Art. 24 DBA-USA 1989/2006 (Gleichbehandlungsgrundsatz) 27

bedürften.

Das DBA-USA 1989/2006 sei auf das Streitjahr 2000 nicht anwendbar. Der auf den Streitfall anwendbare Art. 1 DBA-USA 1989 beinhalte keine Klausel i.S. der Beachtung von besonderen formalen Schritten zur Durchsetzung der aus anderen völkerrechtlichen Vereinbarung abgeleiteten steuerlichen Rechtspositionen. Art. XVII Abs. 3 Buchst. a des Protokolls zum DBA-USA 1989/2006 könne nicht rückwirkend auf das Streitjahr 2000 angewendet werden. Demzufolge stehe der Klägerin der Rückgriff auf den Freundschaftsvertrag unter Geltung des DBA-USA 1989 ohne Beachtung formeller Schranken zu. 28

Ebenso sei nach den Kommentierungen zu Art. 24 OECD-Musterabkommen (OECD MA) von einer Fortgeltung des Freundschaftsvertrages auszugehen. Hiervon seien auch die Deutsche Finanzverwaltung und die US-Finanzverwaltung in einem Erlass zur einkommensteuerlichen Behandlung von Angestellten der US-Botschaft in Deutschland bzw. der Deutschen Botschaft in den USA (BMF-Schreiben vom 18.12.2009 VV DEU BMF 2009-12-18 IV B 2-S 1301-USA/07/10004) ausgegangen. 29

Folge man dieser Auffassung nicht, stelle die im Änderungsprotokoll vorgesehene rückwirkende Anwendung des Art. 1 Abs. 3 Buchst. a, Doppelbuchst. bb DBA-USA 1989/2006 eine gegen das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) verstoßende echte Rückwirkung dar. Diese Frage sei zwar vom BFH im Urteil vom 30.03.2011 I R 63/10 offengelassen worden. Nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 15.12.2015 2 BvL 1/12 folge jedoch aus Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG, dass völkerrechtlichen Verträgen innerstaatlich der Rang eines einfachen Bundesgesetzes zukomme und aufgrund dessen keine Rückwirkung zum Nachteil der Betroffenen entfalten dürften. Dies gelte vorliegend umso mehr, als es sich hier um eine echte Rückwirkung handele, da das Veranlagungsjahr 2000 bereits abgelaufen gewesen sei. Einer der vom BVerfG zugelassenen Ausnahmefälle, in denen eine echte Rückwirkung zulässig sei, sei vorliegend nicht erfüllt. 30

Im Streitfall bestehe zudem die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung von Art. 1 Abs. 3 Buchst. a, Doppelbuchst. bb DBA-USA 1989/2006 und Art. XVII Abs. 3 Buchst. a des Protokolls vom 01.06.2006 zum DBA-USA 1989/2006. Indem der Vorbehalt gegenüber der Anwendbarkeit anderer Abkommen nur auf Staatsverträge zurückwirke, die den Einzelnen belasten würden, könne eine unzulässige Rückwirkung ausgeschlossen werden. 31

- § 8 Nr. 3 GewStG a.F. verstoße gegen die in Art. VII Abs. 1 Satz 1 Freundschaftsvertrag normierte Inländergleichbehandlung i.S. des Art. XXV Abs. 1 Freundschaftsvertrag. Zur Feststellung einer Diskriminierung sei der typische Inlandsfall mit dem Auslandsfall zu vergleichen. Zwar knüpfe die Unterscheidung in § 8 Nr. 3 GewStG a.F. nicht an die Ansässigkeit im Ausland an, der Vorteil werde jedoch typischerweise jenen Unternehmen versagt, die eine stille Gesellschaft mit einem ausländischen stillen Gesellschafter eingingen. Durch die fehlende Abzugsmöglichkeit des Gewinnanteils auf der Ebene des Inhabers des Handelsgeschäfts für gewerbesteuerliche Zwecke werde einem in den USA ansässigen stillen Gesellschafter die Gewährung einer Einlage (Ausübung einer finanziellen Tätigkeit) gegenüber einem Inländer erschwert. Dass die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. nicht die A als eine in den USA ansässige Gesellschaft, sondern die Klägerin als den in Deutschland ansässigen Inhaber treffe, sei unrelevant. Insoweit sei auf die Parallelwertung der gemeinschaftsrechtlichen Sicht sowie auf diejenige der BFH-Rechtsprechung zu DBA-Diskriminierungsklauseln abzustellen. Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung verliehen die EU-Primärrechte nicht nur den Dienstleistenden, sondern auch dem Empfänger dieser 32

Leistungen Rechte (EuGH-Urteil Eurowings vom 26.10.1999 C-294/97, Rz. 34; BFH-Urteil vom 08.09.2010 I R 6/09, Rz. 23). Die Erstreckung des Nichtdiskriminierungsgebotes auf die Klägerin werde letztendlich durch Art. VII Abs. 1 Satz 4 Freundschaftsvertrag, welcher die Klägerin unmittelbar begünstige, bestätigt.

- § 8 Nr. 3 GewStG a.F. verstoße im Hinblick auf die zweimalige Besteuerung des Gewinnanteils - einmal auf der Ebene des Inhabers des Handelsgeschäfts und zum anderen auf der Ebene der in den USA ansässigen stillen Gesellschafterin - ferner gegen Art. XI Abs. 1 resp. Abs. 3 Freundschaftsvertrag. Die A halte und verwalte Beteiligungen an überseeischen Gesellschaften des US-Stammunternehmens. Im Streitjahr sei die A mehrheitlich an der Klägerin beteiligt und Inhaberin einer stillen Beteiligung gewesen. Die A habe sich demnach im Sinne des Art. XII Abs. 1 Freundschaftsvertrag in Deutschland geschäftlich betätigt und sei aufgrund dessen in Deutschland im Vergleich zu einem in Deutschland ansässigen Unternehmen diskriminiert worden. 33

- Ein Verstoß gegen die in Art. XXV Abs. 4 Freundschaftsvertrag niedergelegte Meistbegünstigung folge aus Art. XI Abs. 3 Freundschaftsvertrag. Danach genüge die bloße Tatsache einer günstigeren Behandlung gegenüber einem in einem Drittland ansässigen Steuerpflichtigen. 34

Soweit der Beklagte dieser Auffassung unter Hinweis auf Art. XI Abs. 5 Buchst. a Freundschaftsvertrag entgegentrete, sei dem nicht zu folgen. Der vom Beklagten angeführte Vorbehalt des Freundschaftsvertrages, bestimmte Steuervorteile auf der Grundlage der Gegenseitigkeit einzuräumen, der auch für die im EU-Recht verankerten Grundfreiheiten gelten solle, greife vorliegend nicht. Art. XI Abs. 5 Buchst. a Freundschaftsvertrag gewähre dem Vertragsstaat nur für bestimmte Steuervorteile die Möglichkeit, die grundsätzlich unbedingte Meistbegünstigung des Art. XI Abs. 3 Freundschaftsvertrag beschränkt auszugestalten. Die Steuervergünstigungen, die „bestimmte Steuervorteile“ i.S. des Art. XI Abs. 5 Buchst. a Freundschaftsvertrag darstellen würden, seien weder in dem Freundschaftsvertrag selbst noch in dessen Anhang festgelegt. Sofern die Vertragsstaaten überhaupt Steuervorteile bestimmt hätten, müssten sie den Gegenseitigkeitsvorbehalt des Art. XI Abs. 5 Buchst. a Freundschaftsvertrag entsprechend anderer völkerrechtlicher Übereinkünfte im Bundesgesetzblatt (BGBl) Teil II veröffentlichen. Von dieser Möglichkeit, die grundsätzlich unbedingte Meistbegünstigung aus Art. XI Abs. 3 Freundschaftsvertrag partiell bedingt auszugestalten, sei vorliegend kein Gebrauch gemacht worden. Es seien mithin keine besonderen Steuervorteile gemäß Art. XI Abs. 5 Buchst. a Freundschaftsvertrag unter dem Vorbehalt der Gegenseitigkeit von der Meistbegünstigung des Art. XI Abs. 3 Freundschaftsvertrag ausgenommen. Die vorstehenden Grundsätze fänden ihre Bestätigung im sogenannten „Wiener Übereinkommen“ zu den Regeln über den Abschluss, die Geltung und die Beendigung völkerrechtlicher Vereinbarungen. 35

Der entgegenstehenden Rechtsprechung des BFH in den Urteilen vom 30.03.2011 I R 63/10 und vom 19.07.2017 I R 87/15, wonach die EU-Grundfreiheiten „Steuervorteile auf der Grundlage der Gegenseitigkeit“ i.S. des Art. XI Abs. 5 Buchst. a Freundschaftsvertrag darstellen würden, und aufgrund dessen von der Meistbegünstigung gemäß Art. XI Abs. 3 Freundschaftsvertrag ausgenommen seien, liege ein schwerwiegendes Missverständnis der Meistbegünstigung und der Gegenseitigkeit zugrunde. Dies sei völkerrechtswidrig. Die Rechtsprechung des BFH verkenne darüber hinaus, dass zwar die Grundfreiheiten im Hinblick auf die fehlende Harmonisierung, aber nicht jede Steuervergünstigung auf der Grundlage der Gegenseitigkeit gewährt werde. Selbst im Falle einer Anwendbarkeit des Art. XI Abs. 5 Buchst. a Freundschaftsvertrag sei zu berücksichtigen, dass es sich bei dem 36

generellen Grundsatz der Meistbegünstigung um einen Eckpfeiler des Freundschaftsvertrages handle. Die Präambel zum Freundschaftsvertrag spreche von „unbedingter Meistbegünstigung“. Infolge dessen seien Ausnahmen von der Meistbegünstigungsklausel eng auszulegen. Art. XI Abs. 5 Buchst. a Freundschaftsvertrag spreche von „bestimmten Steuervorteilen“. Da der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, beziehungsweise die Vorgängerregelung an keiner Stelle bestimme, dass § 8 Nr. 3 GewStG a.F. im Verhältnis der Mitgliedsstaaten nicht anwendbar sei, sei die Voraussetzung eines Steuervorteils nicht erfüllt. Aufgrund dessen finde Art. XI Abs. 5 Buchst. a Freundschaftsvertrag als Ausnahmeregelung keine Anwendung. Entsprechendes gelte für die Vorschriften des Art. VII Abs. 1, Art. XI Abs. 1 und Art. XII Abs. 4 Satz 1 Freundschaftsvertrag. Darüber hinaus stehe die Anwendbarkeit von Art. VII Abs. 1 Satz 1, Art. XI Abs. 1 sowie Art. XII Abs. 4 Satz 1 Freundschaftsvertrag nicht unter dem Vorbehalt des Art. XI Abs. 5 Buchst. a Freundschaftsvertrag.

- Schließlich verstoße § 8 Nr. 3 GewStG a.F. gegen Art. XII Abs. 4 Satz 1 Freundschaftsvertrag. Die genannte Regelung spreche zwar lediglich die unbehinderte Rückführung des Investitionskapitals und seiner Erträgnisse an. Die ratio legis in Art. XII Abs. 4 Satz 1 Freundschaftsvertrag verbiete aber zugleich Diskriminierungen im Hinblick auf die Zuführung von Kapital. 37

WTO-Übereinkommen/ GATS 38

- Die Anwendung von § 8 Nr. 3 GewStG a.F. stelle auch einen Verstoß gegen die Nicht-Diskriminierungsregeln nach dem WTO-Übereinkommen dar. Die zum Regelungsbereich des WTO-Übereinkommens zählenden GATS (Regelungen des Internationalen Dienstleistungsverkehrs) seien unmittelbar anzuwenden. Im Streitjahr 2000 bestehe in Abgrenzung zur EU-Zuständigkeit eine alleinige nationale (deutsche) Kompetenz für das GATS-Übereinkommen. Die deutschen Finanzgerichte seien aufgrund dessen autonom – ohne Vorlage an den EuGH – zur Entscheidung befugt. Die Anwendung der Regeln des GATS werde durch das DBA-USA 1989 nicht verdrängt. Das WTO-Recht wirke in die deutsche Rechtsebene hinein. Die vom BFH in seiner Rechtsprechung vertretene Schutznormtheorie stelle einen Verstoß gegen objektives GATS-Recht und damit gleichzeitig eine Verletzung subjektiver Rechte dar. 39

Aus der das Zustimmungs– und Implementierungsgesetz begleitenden Denkschrift der Bundesregierung könne entnommen werden, dass die Regelungen des GATT (Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen) unmittelbar anwendbar seien (Bundestags-Drucksache (BT-Drucks.) 12/7655, Seite 345). Diese Auffassung habe der Bundestag in der allgemeinen Begründung zum Vertragsgesetz übernommen (BT-Drucks. 12/7655, Seite 7). Die vorgenannten Aussagen bezögen sich zwar auf das TRIPS-Abkommen (handelsbezogene Aspekte der Rechte des geistigen Eigentums), seien aber auch auf andere GATT-Übereinkünfte entsprechend anwendbar. Der gesetzgeberische Wille (historische Auslegung) sei auf die Begründung subjektiver Rechte der Marktteilnehmer gerichtet. 40

Bei der Beurteilung seien auch die Grundsätze des PSPP-Urteils des BVerfG vom 05.05.2020 2 BvR 859/15 – 2 BvR 1651/15 – 2 BvR 2006/15 – 2 BvR 980/16 - zu berücksichtigen. Das Urteil zeige auf, dass die Prinzipien, die zu einer Beeinträchtigung subjektiver Rechte führten, einer Weiterentwicklung unterliegen würden („Demokratieprinzip“ zur Rechtfertigung der Klagebefugnis für eine unzulässige Übertragung von Aufgaben auf die Europäische Zentralbank). 41

42

Auch der Rechtsprechung des EuGH, wonach den GATS-Regeln keine subjektiven Rechte begründen würden, sei nicht zu folgen. Die wesentliche Grundlage für diese Rechtsprechung, wonach einige der wichtigsten Handelspartner die WTO-Übereinkünfte nicht zu den Normen zählten, an denen ihre Gerichte die Rechtsmäßigkeit ihrer internen Rechtsvorschriften messen, sei nicht zutreffend.

- Die Anwendung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. auf in den USA ansässige Unternehmen verstoße gegen die Gebote der Inländergleichbehandlung nach Art. XVII Abs. 1 GATS, der Meistbegünstigung nach Art. II Abs. 1 GATS und stelle aufgrund dessen eine Verletzung des Gebots des ungehinderten Marktzugangs nach Art. XVI GATS dar. Der Kapitalverkehr unterliege einem diskriminierungsfreien Marktzugang, wenn er in Zusammenhang mit der Errichtung einer „kommerziellen Präsenz“ stehe. Der diskriminierungsfreie Marktzugang, der speziell für Deutschland in den maßgeblichen Listen nicht eingeschränkt sei, werde durch die Wirkungsweise des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. beeinträchtigt. Die durch den stillen Gesellschaftsvertrag gewährte Einlage stelle Eigenkapital i.S. der aufsichtsrechtlichen Vorschriften dar. Die Gewährung der Einlage stehe im Zusammenhang mit der Errichtung der durch ihre *geschäftlichen Aktivitäten* geprägten „kommerziellen Präsenz“ in Deutschland. Während in Deutschland ansässige bzw. in der EU (EWR) ansässige Unternehmen solche Einlagen an in Deutschland ansässige *Unternehmen* zwecks angemessener Eigenkapitalausstattung für *geschäftliche Aktivitäten* ohne eine zusätzliche Gewerbesteuerbelastung auf den Gewinnanteil des stillen Gesellschafters gewähren könnten, sei dies bei in den USA ansässigen Unternehmen nicht der Fall. Vorliegend diene die stille Einlage der angemessenen Eigenkapitalausstattung und als Risikopuffer (auch für das Wachstum) und sei somit für regulatorische Zwecke (Unterlegung der Risikoaktiva mit angemessenem Eigenkapital) für die Geschäftsaktivitäten in Deutschland zwingend geboten. Durch die gewerbesteuerliche Nichtabzugsfähigkeit ihres Gewinnanteils werde die A als US-Mutterunternehmen für die deutschen Unternehmen gegenüber entsprechenden deutschen(EU-)Unternehmern benachteiligt. Der Marktzugang in Gestalt der Zuführung von Risikokapital werde behindert. 43

Ungeachtet der Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit der GATS-Vorschriften gebiete es zudem der Grundsatz völkerrechtskonformer Auslegung jedem Hoheitsträger, die unter Art. XVII Abs. 1, Art. II Abs. 1 sowie Art. XVI Abs. 1 GATS genannten Gebote der Inländergleichbehandlung, der Meistbegünstigung sowie des ungehinderten Marktzutritts bei der Auslegung deutschen Rechts sowie der Auslegung von Art. VII Abs. 1 bzw. Art. XII Abs. 4 Satz 1 Freundschaftsvertrag zu berücksichtigen. Entsprechendes gelte im Rahmen der Auslegung des zwischen den USA und Deutschland abgeschlossenen DBA. 44

DBA-USA 1989 45

- Die Hinzurechnung des Gewinnanteils der stillen Gesellschafterin nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. zum gewerbesteuerlichen Einkommen der Klägerin verstoße gegen Art. 7 DBA-USA 1989. 46

Ertragsteuerlich sei der Gewinnanteil der A bei der Klägerin abzugsfähig. Bei der A erfolge eine Besteuerung nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch Erhebung der Kapitalertragsteuer. Im Hinblick auf die Gleichstellung von Einkünften aus einer stillen Gesellschaft mit Dividenden nach Art. 10 Abs. 4 Satz 2 DBA-USA 1989 und der Abzugsfähigkeit des Gewinnanteils bei der Klägerin folge aus Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 eine uneingeschränkte Besteuerung im Quellenstaat Deutschland. 47

48

Gewerbesteuerlich unterliege der Gewinnanteil der A aufgrund der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. einmal der Besteuerung auf der Ebene des Inhabers des Handelsgeschäfts (Klägerin) und zum anderen auf der Ebene der A in den USA. Da die stille Gesellschafterin (A) über keine Betriebsstätte in Deutschland verfüge, verstoße eine solche Besteuerung ungeachtet der fehlenden Subjektidentität gegen Art. 7 DBA-USA 1989. Dies entspreche auch der von Flick (Steuer und Wirtschaft 1960, 329 ff.) vertretenen Auffassung. Die Hinzurechnung des Gewinnanteils zur Bemessungsgrundlage auf der Ebene der Klägerin gehe zu Lasten der stillen Gesellschafterin A als Empfängerin des Gewinnanteils. Die zusätzliche Gewerbesteuer bei der Klägerin als Steuersubjekt treffe wegen einer Objektidentität wirtschaftlich die stille Gesellschafterin.

- Außerdem werde die Diskriminierungsklausel des Art. 24 DBA-USA 1989 verletzt. Die Regelung sei auf das stille Beteiligungsverhältnis anwendbar. 49

Die Anwendung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. verstoße zunächst gegen das Diskriminierungsverbot nach Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989. Nach dieser Regelung seien u.a. „andere Entgelte“, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahle, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine in dem erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen. 50

Entgegen der Auffassung des Beklagten liege bei den Zahlungen an einen stillen Gesellschafter ein „anderes Entgelt“ i.S. des Art. 24 Abs. 3 Satz 1 DBA-USA 1989 vor, da es sich um Zahlungen mit Gegenleistungscharakter handele. Die Einlage des stillen Gesellschafters sei ein qualifizierter Kredit. Der Gewinnanteil sei ein Entgelt (Zins) für die Gewährung des qualifizierten Kredits. Dieser Beurteilung stehe auch Art. 10 Abs. 4 Satz 2 DBA-USA 1989 nicht entgegen, wonach der Ausdruck „Dividenden“ u.a. auch Einkünfte aus einer stillen Beteiligung erfasse. Die Gleichstellung sei eine Fiktion, die es erlaube, Art. 10 DBA-USA 1989 auch auf den Gewinnanteil des (typisch) stillen Gesellschafters anzuwenden. 51

Während Gewinnanteile, die an einen in den USA ansässigen stillen Gesellschafter gezahlt würden, dessen Beteiligung einem Betriebsvermögen zuzuordnen sei, auf der Ebene des Inhabers des Handelsgeschäfts nicht abzugsfähig seien, sei dies bei der Zahlung des Gewinnanteils an einen in Deutschland ansässigen Empfänger (Gewerbetrieb) anders. Aufgrund dessen werde der in den USA ansässige stille Gesellschafter gegenüber einem in Deutschland ansässigen stillen Gesellschafter diskriminiert, obwohl beide die stille Beteiligung in ihrem Gewerbebetrieb halten würden. 52

Dies gelte ungeachtet der Tatsache, dass die Abzugsbeschränkung nicht auf die Ansässigkeit des Empfängers der Zahlungen in einem anderem Vertragsstaat abstelle. Eine unmittelbare Diskriminierung sei auch dann gegeben, wenn ein innerstaatliches Abzugsverbot an das Fehlen der unbeschränkten Steuerpflicht des Entgeltempfängers bzw. Gläubigers im Inland anknüpfe. Denn das Anknüpfen einer Abzugsmöglichkeit an die unbeschränkte Steuerpflicht des Entgeltempfängers bzw. Gläubigers sei gleichzusetzen mit der Anknüpfung an dessen Ansässigkeit in einem anderen Staat. Nach der Kommentierung von Bruns in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 24 OECD-MA, Rz. 145, sei quasi eine Gegenprobe dergestalt vorzunehmen, wonach ein Verstoß gegen Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 vorliege, wenn die Zahlungen bei unterstellter Inlandsansässigkeit des Zahlungsempfängers – und ansonsten identischer Sachverhaltslage – abzugsfähig wären. Im Falle einer Ansässigkeit der A im Inland bestünde keine Abzugsbeschränkung. 53

54

§ 8 Nr. 3 GewStG a.F. stelle hinsichtlich der Nichtabzugsfähigkeit des Gewinnanteils nur vordergründig nicht auf die Ansässigkeit des stillen Gesellschafters ab. Im Falle einer Ansässigkeit des stillen Gesellschafters im Inland werde eine Abzugsfähigkeit in der Regel garantiert. Deshalb seien von der Regelung vorrangig im Ausland ansässige stille Gesellschafter betroffen. Daraus folge wiederum, dass eine offenkundige und damit unmittelbare Diskriminierung vorliege, obwohl der Wortlaut des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. nicht zwischen in Deutschland ansässigen und ausländischen stillen Gesellschaftern differenziere. Zum Vorliegen einer unmittelbaren Diskriminierung werde auf das Urteil des FG H vom 13.07.2007 9 K 1080/04 K,G,F, den BFH-Beschluss vom 30.12.1996 I B 61/96, die EuGH-Entscheidung Eurowings vom 26.10.1999, C-294/97, sowie die Anmerkung von Herlinghaus zum Urteil des FG Köln vom 16.10.2003 7 K 1371/01 Bezug genommen.

Das Vorliegen einer unmittelbaren Diskriminierung trotz der fehlenden Anknüpfung in§ 8 Nr. 3 GewStG a.F. an die Ansässigkeit des stillen Gesellschafters folge insbesondere auch aus dem BFH-Urteil vom 08.09.2010 I R 6/09, bestätigt durch das BFH-Urteil vom 16.01.2014 I R 30/12, zur Unvereinbarkeit von § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 1999 a.F. mit Art. 24 Abs. 3 und 4 DBA-USA 1989. Gegenstand der BFH-Entscheidung aus dem Jahr 2010 sei die Frage gewesen, ob die von einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft gezahlten Zinsen an einen in der Schweiz ansässigen Gesellschafter gemäß § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. (damalige Vorschrift zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung) als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu werten seien. Die damals geltende Vorschrift des § 8a KStG 1999 a.F. habe in ihren tatbestandlichen Voraussetzungen im Ergebnis danach unterschieden, ob es sich um eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft mit einem nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner bzw. mit einem im Inland veranlagten Anteilseigner handle. Im letzteren Falle unterbleibe die Umqualifizierung und Hinzurechnung nach § 8a KStG 1999 a.F. Nach dem BFH-Urteil vom 08.09.2010 I R 6/09 stelle die Hinzurechnung einen Verstoß gegen das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot des Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 (vergleichbar mit Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989) dar. Ungeachtet aller sonstigen Umstände zwischen den unionsrechtlichen Diskriminierungsverboten einerseits und den abkommensrechtlichen Diskriminierungsverboten andererseits sei – so der BFH – insoweit auf die parallele gemeinschaftsrechtliche Sicht zu verweisen. Aufgrund dessen sei nach dem genannten BFH-Urteil unter Bezugnahme auf die parallele gemeinschaftsrechtliche Sicht der Umstand, dass die gesetzliche Regelung gleichermaßen auch für Gesellschaften mit inländischen Anteilseignern einschlägig werden könne, für die Beurteilung als unmittelbare Diskriminierung unmaßgeblich. Maßgeblich sei vielmehr, dass die Zielrichtung der Vorschrift zur steuerlichen Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften nach Regelsinn und -zweck in erster Linie und in der tatsächlichen Auswirkung die Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte der Gesellschafter-Fremdfinanzierung mit ausländischen Anteilseignern zum Inhalt habe. Die Finanzverwaltung habe sich durch die Veröffentlichung dieses Urteils vom 08.09.2010 im Bundessteuerblatt (BStBl) II 2013, 186 der Beurteilung angeschlossen. 55

Der Annahme einer unmittelbaren Diskriminierung stünden auch nicht die Kommentierung zu Art. 24 Abs. 4 OECD-MA 2000 (entspricht Art. 24 Abs. 3 DBA-USA) bzw. die Nachfolgekommentierungen der Jahre 2010, 2014 und 2017 entgegen. Die Kommentierungen stellten auf eine Ansässigkeit ab. Diese Voraussetzung sei bei § 8 Nr. 3 GewStG a.F. formal verdeckt, im Ergebnis aber unmittelbar ebenfalls gegeben. Nach der sogenannten statischen Rechtsprechung des BFH sei im Hinblick auf das Streitjahr 2000 auch nur das OECD-MA 2000 anzuwenden. Zudem gelte, dass die OECD-Verlautbarungen 56

nicht zu Kronzeugen für die Richtigkeit von DBA-Auslegungen gemacht werden könnten. Es handle sich um ein Meinungsbild der beteiligten Fisci mit Indiz-Charakter, hingegen nicht um irgendwelche „Übungen“ der DBA-Vertragsstaaten i.S. von Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge.

Ferner sehe der BFH im Beschluss vom 30.12.1996 I B 61/96 zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. in dem gewerbesteuerlichen Objektprinzip ausdrücklich keine taugliche Rechtfertigung für eine Diskriminierung von EU-Leasinggebern. Die Nichtdiskriminierungsgebote des EU-Rechts hätten zum einen zur Folge, dass die Nichtdiskriminierungsklauseln in anderen völkerrechtlichen Verträgen stärkere Beachtung finden würden und zum anderen, dass nun auch etablierte Auslegungsgrundsätze für die den EU-Diskriminierungsverboten vergleichbaren Regelungen bestünden. 57

- Es liege zugleich ein Verstoß gegen Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 vor. Nach dieser Regelung dürften Unternehmen eines Vertragsstaates, deren Kapital einer in einem anderen Vertragsstaat ansässigen Person gehöre, in dem erstgenannten Vertragsstaat keiner Besteuerung unterworfen werden, die belastender sei, als die Besteuerung, denen andere ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staates unterworfen seien. Die Klägerin sei ein Unternehmen des Vertragsstaates Deutschland, dessen Kapital im Jahr 2000 mehrheitlich von einer in dem anderen Vertragsstaat USA ansässigen Person – der A – gehalten werde. 58

Die Anwendung des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 scheitere entgegen der Ansicht des Beklagten nicht daran, dass eine typisch stille Gesellschaft keine Beteiligung am Kapital des Unternehmens begründe. Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 knüpfe an den neutralen Begriff des „Kapitals“ eines Unternehmens eines Vertragsstaates an, das ganz oder teilweise unmittelbar oder mittelbar einer in einem anderen Vertragsstaat ansässigen Person gehört. Der neutrale Begriff „Kapital“ erfasse auch Kapitalüberlassungen im Rahmen einer stillen Gesellschaft. Vorliegend sei zudem unbestritten, dass die A neben der stillen Beteiligung auch über eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung an der Klägerin verfüge. Zur Anwendung des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 reiche dies aus, da Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 als Äquivalent zur Niederlassungsfreiheit i.S. des Art. 49 AEUV zu sehen sei. Im Übrigen bestehe eine komplementäre Verbindung zwischen der stillen Gesellschaft und der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung für *aufsichtsrechtliche* Zwecke. Insoweit ergänzten sich die Kapitalzuführungen einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung und der stillen Beteiligung. 59

Vergleichsmaßstab sei ein innerstaatliches (deutsches) Tochterunternehmen, welches wiederum durch ein in Deutschland ansässiges Mutterunternehmen kontrolliert werde, das seinerseits seiner deutschen Tochtergesellschaft eine Einlage als stiller Gesellschafter gewähre. Vorliegend sei eine Ungleichbehandlung gegeben, weil Kapital, das ein in den USA ansässiger Gesellschafter (bzw. Konzernverbund) einer deutschen Tochtergesellschaft mittels einer stillen Gesellschaft zuführe, steuerlich ungünstiger behandelt werde als die Kapitalzuführung, die eine deutsche Muttergesellschaft ihrer deutschen Tochtergesellschaft gewähre. Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 08.09.2010 I R 6/09 liege eine unmittelbare Diskriminierung auch dann vor, wenn die Regelung nicht auf die Ansässigkeit des Antragstellers abstelle. Insoweit würden die Ausführungen zu Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 entsprechend gelten. 60

Ferner sei festzustellen, dass die gesellschaftsrechtliche Beteiligung der A an der Klägerin im Hinblick auf die für Vergleichszwecke gebotene Einbeziehung von A in den gewerbesteuerlichen Organkreis (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG a.F.) ein auslösendes Moment für die Diskriminierung nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 sei. Eine Ungleichbehandlung folge aus einer Parallelanwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 09.02.2011 I R 54, 61

55/10 zur grenzüberschreitenden gewerbesteuerlichen Organschaft betreffend den Veranlagungszeitraum 1999. Nach dem genannten Urteil verstoße die gesetzlich angeordnete Verengung der gewerbesteuerlichen Organschaft auf ein anderes inländisches gewerbliches Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland gegen das Diskriminierungsverbot des Art. XX Abs. 4 und Abs. 5 des DBA-Großbritannien. Nach dem genannten BFH-Urteil müssten die folgenden zwei Fallkonstellationen gleich behandelt werden: Inländisches Mutterunternehmen gewährt unter einem typisch stillen Gesellschaftervertrag eine Einlage an eine deutsche Tochtergesellschaft/ausländisches (US) Mutterunternehmen gewährt unter vorgenanntem Vertragsverhältnis eine Einlage an seine deutsche Tochter. Das inländische Mutterunternehmen, das eine typisch stille Gesellschaft mit seiner deutschen Tochter begründe, habe – auf Gruppenbasis betrachtet – den Vorteil, dass eine Hinzurechnung des Gewinnanteils auf Ebene der Tochter nicht stattfinde, da es den Gewinnanteil in seine eigene GewSt-Bemessungsgrundlage inkludiere. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrages einer Organgesellschaft unterblieben Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F., soweit sie zu einer doppelten steuerlichen Belastung im Organkreis führen würden (grundsätzliche Rechtsfolge der gewerbesteuerlichen Organschaft nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG). Im Vergleich dazu habe jedoch das US-Unternehmen (hier A) in dem Parallelfall diesen Vorteil nicht. Die deutsche Tochtergesellschaft (hier Klägerin) müsse den Gewinnanteil hinzurechnen und der betreffende Gewinnanteil sei Teil der (geschäftsertragsbezogenen) Steuerbemessungsgrundlage der US-Muttergesellschaft (A).

Aus der BFH-Entscheidung ergebe sich, dass die Beteiligung der A an der Rechtsvorgängerin der Klägerin der die Benachteiligung auslösende Umstand i.S. des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 sei. Die stille und die gesellschaftsrechtliche Beteiligung A/Klägerin stünden aufgrund der beiderseitigen Zielsetzung der Schaffung eines adäquaten *aufsichtsrechtlichen* Eigenkapitals auf der Ebene der deutschen *Holding*-Gruppe in einem komplementären Verhältnis zueinander, sodass die Benachteiligung im Zusammenhang mit der gesellschaftsrechtlichen Kontrolle der A an der Rechtsvorgängerin der Klägerin stehe. Im Verhältnis zu einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft, die gleichzeitig für Vergleichszwecke gewerbesteuerlicher Organträger einer deutschen Tochtergesellschaft sei, erfolge nach Abschn. 41 Abs. 1Satz 5 und 6 Gewerbesteuer-Richtlinien (GewStR) 2000 keine Hinzurechnung des Gewinnanteils Still bei der die stille Einlage empfangenden deutschen Organgesellschaft. Art. 5 Abs. 7 DBA-USA 1989 stehe der grenzüberschreitenden Organschaft nach dem BFH-Urteil 09.02.2011 I R 54, 55/10 nicht entgegen. Eine entsprechende Beurteilung enthalte die BFH-Nachfolgeentscheidung vom 07.12.2011 I R 30/08. 62

Der Nichtanwendungserlass des BMF zum BFH-Urteil vom 09.02.2011 I R 54, 55/10 zur grenzüberschreitenden Organschaft im BMF-Schreiben vom 27.12.2011 VV DEU BMF 2011-12-27 IV C 2-S 2770/11/10002 sei unzutreffend und wegen fehlender Außenwirkung nicht bindend. Nur der Gesetzgeber könne eine Änderung herbeiführen. Dies sei mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 durch Änderung des Organträgerkonzepts mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2012 in Form der Neufassung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG durch das Streichen der Voraussetzung einer inländischen Zweigniederlassung bei ausländischen Organträgern in § 18 KStG erfolgt. Ab dem Veranlagungszeitraum 2012 werde nicht mehr zwischen inländischen und ausländischen Organträgergesellschaften unterschieden. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG müsse nunmehr die Beteiligung an der Organgesellschaft ununterbrochen während der Dauer der Organschaft einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzuordnen sein. 63

64

Ergänzend werde auf das Urteil des EuGH vom 22.08.2018 in den verbundenen Rechtssachen C-398/16 und C-399/16, Rz. 30 verwiesen. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt habe die niederländische Steuerbehörde einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft (Y BV) die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zinsen auf einen von einer verbundenen schwedischen Gesellschaft aufgenommenen Kredit zum Erwerb von Anteilen an einer in Italien ansässigen Tochtergesellschaft der Y BV versagt. Da bei einer Ansässigkeit der italienischen Tochtergesellschaft in den Niederlanden die Versagung des Zinsabzugs für steuerliche Zwecke als Folge deren Zugehörigkeit zur „Steuerlichen Einheit“ mit Y BV nicht möglich gewesen wäre, habe der EuGH in der Ungleichbehandlung einen Verstoß gegen Art. 49 AEUV (Niederlassungsfreiheit) gesehen. Vor dem Hintergrund der Vergleichbarkeit von DBA-Diskriminierungsklauseln und EU-Grundfreiheiten stütze die Entscheidung des EuGH das Vorliegen einer Diskriminierung nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989.

Der Abkommensvorbehalt zur Gruppenbesteuerung und Konzernkonsolidierung in Nr. 21 des Protokolls zum DBA-USA 1989/2006 i.V.m. Art. 24 Abs. 4 DBA-USA könne nicht auf das Streitjahr 2000 zurückwirken. 65

Der Vorbehalt in Rz. 77 des OECD-Musterkommentars (OECD-MK) zu Art. 24 Abs. 4 OECD-MA, eingefügt per OECD-Version vom 22.07.2010, sei infolge der statischen Betrachtungsweise des BFH ebenfalls für das Streitjahr 2000 ohne jegliche Bedeutung. Rz. 55 bis Rz. 59 des OECD-MK zu Art. 24 Abs. 4 OECD-MA 2000 bzw. Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2000 enthielten keinen Vorbehalt zur Gruppenbesteuerung. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass das OECD-MA 2017 und der OECD-MK 2017 sich nicht von der hier maßgeblichen Klausel des OECD-MA 2000 unterscheiden würden. 66

- Im Übrigen seien die Diskriminierungsgrundsätze des EuGH zur Niederlassungsfreiheit auf die Antidiskriminierungsvorschriften in DBA´s anzuwenden. Entgegen den BMF-Schreiben vom 08.12.2004 VV DEU BMF 2004-12-08 IV B 4-S 1301 USA-12/04 und vom 27.12.2011 VV DEU BMF 2011-12-27 IV C 2-S 2770/11/10002 bestehe kein Unterschied zwischen dem Diskriminierungsschutz in DBA´s und den europarechtlichen Regelungen. Die Ansicht der Verwaltung widerspreche der BFH-Rechtsprechung. Der BFH weise in der Entscheidung vom 09.02.2011 I R 54, 55/10 ausdrücklich darauf hin, dass die DBA-Diskriminierungsverbote – zumindest was den Vergleichsmaßstab anbelange – vollumfänglich im Einklang mit den zu EU-Diskriminierungsverboten entwickelten Grundsätze auszulegen seien. 67

Übertragung der zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. ergangenen Ländererlasse 68

- Ferner sei die Finanzverwaltung bereits im Jahr 2000 im Zusammenhang mit dem EuGH-Urteil Eurowings vom 26.10.1999 C-294/97 zu der Auffassung gelangt, dass die Abzugsfähigkeit von Leasingzahlungen gemäß § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG a.F. nicht nur in Intra-EU(EWR) Fällen, sondern auch in DBA-Fällen vorläufig zu akzeptieren sei. Im Anschluss daran sei durch die Erlasse der Länder vom 18.10.2006 zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. (BStBl I 2006, 611) geregelt worden, dass eine Hinzurechnung in den Fällen endgültig unterbleibe, in denen der Leasinggeber in einem Staat ansässig sei, mit dem ein DBA bestehe und das vermietete Anlagegut nachweislich in einem Betriebsvermögen halte. Im Widerspruch hierzu stehe die Verfügung der OFD-Rheinland vom 18.06.2009, obwohl ein Leasingverhältnis mit einer stillen Gesellschaft vergleichbar sei. Insoweit werde eine stille Gesellschaft unter Verletzung des Gleichheitsgebots in Art. 3 Abs. 1 GG gegenüber einem Leasingverhältnis ungleich behandelt. Da der EuGH in der Entscheidung vom 26.10.1999 Eurowings C-294/97 die Rechtswidrigkeit der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 7 GewStG a.F. auf einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EGV stütze und 69

dies durch die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder bestätigt werde, seien im Hinblick darauf, dass die Dienstleistungsfreiheit nur für EU-Unternehmen gelte, als einziger Grund für die Einbeziehung von Leasinggebern aus DBA-Staaten durch die gleichlautenden Erlasse der Länder vom 18.10.2006 die Gleichbehandlungsklauseln der entsprechenden DBA´s anzusehen.

Die Verwaltung weiche vorliegend ohne triftigen Grund von der Erlasslage zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. ab. Ungeachtet der fehlenden Bindungswirkung norminterpretierender Verwaltungsanweisungen habe der Steuerpflichtige in einem solchen Fall einen auch vor den Steuergerichten zu beachtenden Rechtsanspruch darauf, nach Maßgabe der allgemeinen Verwaltungsanweisungen besteuert zu werden. Dies gebiete der Grundsatz der Rechtsanwendungsgleichheit. 70

Gestützt werde die Auffassung zur Übertragbarkeit der zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. vertretenen Auffassung auf die Beurteilung im Rahmen des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. durch das Urteil des FG H vom 13.07.2007 9 K 1080/04 K,G,F. 71

Aufhebung des Gewerbesteuer-Messbetragsbescheides 2000 nach § 100 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) 72

- Zur Klarstellung sei der Beklagte vorliegend zur Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen nach § 364 AO verpflichtet. Nach dieser Vorschrift seien die Unterlagen der Besteuerung auf Antrag von Amts wegen mitzuteilen. Es werde aufgrund dessen um detaillierte Auskunft darüber gebeten, aufgrund welcher Vorschrift die OFD Münster ihrer Verfügung vom 11.02.2008 die Abzugsfähigkeit des Gewinnanteils nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. auch auf in DBA-Staaten ansässige stille Gesellschafter erstreckt habe. Für den vorliegenden Fall seien entsprechende Mitteilungen erheblich. Diese Annahme werde dadurch verstärkt, dass die Finanzverwaltung in dem „Eurowings-Verfahren“ die Leasingzahlungen an in DBA-Ländern ansässige Leasinggeber von der Hinzurechnung des § 8 Nr. 7 GewStG a.F. wegen Verstoßes gegen EU-Primärrecht (Dienstleistungsfreiheit) bzw. DBA-Diskriminierungsverbote ausnehme. 73

Die zeitliche Nähe zwischen der OFD Münster-Verfügung vom 11.02.2008 und der nachfolgenden Verfügung der OFD Rheinland vom 18.06.2009 gebe Anlass zu der Annahme, dass es sich bei letzterer Verfügung um eine verdeckte Einzelfallregelung entsprechend dem Grundgedanken des Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG handele. Im Hinblick darauf liege keine Allgemeinverfügung vor, sondern eine verdeckte Einzelfallregelung, die von § 364 AO erfasst werde. Ein weiteres Indiz, welches diese Annahme rechtfertige, sei die Nichtveröffentlichung der Verfügung der OFD Rheinland. Aufgrund der Verletzung von § 364 AO leide die Einspruchsentscheidung im Hinblick auf die Nichtzurverfügungstellung der Unterlagen bereits an einem schweren Verfahrensfehler, so dass das Gericht nach § 100 Abs. 3 Satz 1 FGO berechtigt sei, den angefochtenen Verwaltungsakt und die fehlerhafte Einspruchsentscheidung aufzuheben, ohne in der Sache selbst zu entscheiden. 74

Wenn das Gericht nach § 75 FGO vorgehe und selbst die Unterlagen der Besteuerung mitteile oder die Finanzverwaltung zur Mitteilung verpflichte, könne der Verfahrensverstoß nach § 126 Abs. 1 Nr. 2, 3 AO geheilt werden. Der schwere Verfahrensfehler führe jedoch dazu, dass die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens gemäß § 137 Satz 2 FGO der Finanzbehörde aufzuerlegen seien. 75

Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung am 25.06.2021 folgende Beweisanträge gestellt: 76

- Einholung einer amtlichen Auskunft von der OFD Münster und der OFD Rheinland bzw. deren Nachfolgeorganisationen im Sinne einer vollständigen Mitteilung der Rechtsgrundlagen für die OFD Münster-Verfügung vom 11.02.2008, insbesondere hinsichtlich der Vorschriften, wonach sich die Abzugsfähigkeit des Gewinnanteils Still nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. auch auf in DBA-Staaten ansässige stille Gesellschafter erstreckt, sowie – beziehend auf die Rechtsgrundlagen (Nichtanwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittländer sowie der (impliziten) Verneinung der Abzugsfähigkeit des Gewinnanteils Still auf in DBA-Staaten ansässige stille Gesellschafter) – für die aktualisierte OFD Rheinland/OFD Münster-Verfügung vom 18.06.2009, 77

- Vorlage aller der OFD Münster-Verfügung vom 11.02.2008 bzw. der OFD Rheinland/OFD-Münster-Verfügung vom 18.06.2009 zugrunde liegenden Akten (z.B. Protokolle zu amtsinternen Sitzungen vorgenannter Behörden bzgl. der Verlautbarungen) sowie die Protokolle, Niederschriften etc. zu den entsprechenden Beschlussfassungen der „Obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder“ über die vorgenannten Verlautbarungen vom 11.02.2008 bzw. 18.06.2009, 78

- Vorlage des Schriftverkehrs des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung mit der OFD M (bzw. anderer informierter Finanzbehörden) zeitlich nachfolgend zum Antrag der Rechtsvorgängerin der Klägerin vom 25.11.2008. 79

Zur Begründung der Beweisanträge verweist sie ergänzend auf das Informationsfreiheitsgesetz (IFG NRW). 80

Die Klägerin beantragt ferner, 81

1. den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2000 vom 13.09.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.01.2018 aufzuheben, 82

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen, 83

2. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 84

Der Beklagte beantragt, 85

die Klage abzuweisen. 86

Der Beklagte hält die gewerbesteuerliche Hinzurechnung des Gewinnanteils für rechtmäßig und trägt zur Begründung vor: 87

Unionsrecht 88

- Ein möglicher Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit durch die Anwendung von § 8 Nr. 3 GewStG a.F. sei durch die sogenannte Standstill-Klausel in Art. 57 Abs. 1 EGV gerechtfertigt. Im Streitfall sei eine sogenannte Direktinvestition gegeben. 89

Der Begriff der „Direktinvestition“ sei durch die Aufzählung im Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24.06.1988 zur Durchführung von Art. 67 EWG zu konkretisieren. Eine stille Gesellschaft sei eine Beteiligung i.S. dieser Richtlinie, da für den stillen Gesellschafter einer typisch stillen Gesellschaft diverse, nicht gänzlich abdingbare Kontrollrechte bestünden. 90

91

Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil Holböck vom 24.05.2007 C-157/05, Rz. 34) sei der Begriff der „Direktinvestition“ in einem weiten Sinne zu verstehen. Er umfasse Investitionen jeder Art durch natürliche oder juristische Personen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellten, und den Unternehmen, für die die Mittel zum Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt seien. Solche Beziehungen lägen bereits dann vor, wenn die erworbenen Anteile dem Anteilseigner die Möglichkeit geben würden, sich tatsächlich an der Verwaltung der Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen. Es bedürfe weder eines sicheren oder bestimmenden Einflusses noch einer wesentlichen Beteiligung, wohl aber einer Beteiligung vom gewissen Gewicht. In Abgrenzung dazu gehe der BFH in seiner Rechtsprechung (Urteil vom 25.08.2009 I R 88,89/07) davon aus, dass bloße Fonds-Beteiligungen nicht als Direktinvestitionen anzusehen seien.

Bei einem typisch stillen Gesellschafter sei die Möglichkeit, sich tatsächlich an der Verwaltung der Gesellschaft und an deren Kontrolle zu beteiligen nach § 233 Abs. 1 HGB gegeben. Im Hinblick auf den Charakter der stillen Gesellschaft als personenrechtliches Dauerschuldverhältnis bestehe angelehnt an § 51a des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) oder § 131 des Aktiengesetzes (AktG) ein uneingeschränktes Informationsrecht. 92

Bei der Frage, ob die stille Beteiligung der A unter Art. 57 Abs. 1 EGV falle, dürfe zudem nicht unberücksichtigt bleiben, dass die A im gesamten Streitjahr 2000 alleiniger Anteilseigner gewesen sei. Aufgrund dessen seien die Voraussetzungen des Art. 57 Abs. 1 EGV auch dann erfüllt, wenn aus dem EUGH-Urteil vom 26.02.2019 C-135/17 entsprechend dem Vorbringen der Klägerseite erhöhte Anforderungen für das Vorliegen einer Direktinvestition abzuleiten sein sollten. 93

Selbst wenn keine Beteiligung gegeben sein sollte, liege eine Direktinvestition aufgrund eines langfristigen Darlehens zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen i.S. der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24.06.1988 vor. Bei einer stillen Gesellschaft handle es sich im rechtlichen Sinne zwar nicht um ein Darlehensverhältnis. Es sei jedoch eine Wirkungsgleichheit gegeben. 94

Freundschaftsvertrag Deutschland/USA 95

- Ungeachtet der Frage der weiteren Anwendbarkeit des Freundschaftsvertrages zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den USA seit der Geltung des Art. 1 Abs. 3 Buchst. a, Doppelbuchst. bb DBA-USA 1989/2006 liege im Streitfall kein Verstoß gegen den Grundsatz der Inländergleichbehandlung nach Art. VII Abs. 1 Freundschaftsvertrag vor. Der im Streitjahr von der A kontrollierten Rechtsvorgängerin der Klägerin sei hinsichtlich der Vereinbarung einer stillen Gesellschaft im Verhältnis zu einem inländischen gleichartigen Unternehmen, das von einem inländischen Staatsangehörigen oder einer inländischen Gesellschaft kontrolliert werde, keine ungünstigere Behandlung gewährt worden. Auch für den inländischen Konkurrenten gelte im Fall der Vereinbarung einer stillen Gesellschaft im Streitjahr § 8 Nr. 3 GewStG a.F. Wähle der inländische Konkurrent einen stillen Gesellschafter aus, der ungeachtet dessen, ob er Inländer oder US-Ausländer sei, nicht zur Gewerbesteuer herangezogen werde, so werde auch bei ihm der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet. Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. erfolge mithin nicht wegen einer Ungleichbehandlung, sondern stehe im Zusammenhang mit der freien Wahl des Inhabers des Handelsgeschäftes, mit wem er eine stille Gesellschaft eingehe. 96

97

- Die Anwendung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. beeinträchtige auch nicht die Inländergleichbehandlung nach Art. XI Abs. 1 Freundschaftsvertrag, da von der Klägerin nicht vorgetragen werde, dass sie im Streitjahr in den USA Handel betrieben oder dort anderweitig geschäftlich tätig gewesen sei. Auch bezüglich der A lägen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass sie in Deutschland zu höheren Steuern herangezogen werde als vergleichbar tätige deutsche Gesellschaften.

- Es sei auch kein Verstoß gegen Art. XI Abs. 3 Freundschaftsvertrag gegeben, da Art. XI Abs. 5 Buchst. a Freundschaftsvertrag eine Benachteiligung gegenüber in der EU ansässigen Personen ausdrücklich erlaube. Nach der genannten Regelung behalte sich jeder Vertragsteil vor, bestimmte Steuervorteile auf der Grundlage der Gegenseitigkeit einzuräumen. Die im EU-Recht verankerten Grundfreiheiten beinhalteten „Steuervorteile auf der Grundlage der Gegenseitigkeit“ i. S. des Art. XI Abs. 5 Buchstabe a Freundschaftsvertrag. 98

- Schließlich folge auch keine Diskriminierung aus § 8 Nr. 3 GewStG a.F. durch Art. XII Abs. 4 Freundschaftsvertrag. Die Regelung entspreche dem heutigen Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit, diese werde durch die Anwendung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. jedoch nicht tangiert. 99

WTO-Übereinkommen/GATS 100

- Das WTO-Übereinkommen, insbesondere das GATS-Abkommen, fänden nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 08.08.2013 V R 3/11) und des EuGH (Urteil vom 09.09.2008 C-120/06 P und C-121/06 P) keine unmittelbare Anwendung. Die genannten Abkommen gewährten dem Einzelnen keine subjektiven Rechte. Verstöße seien nur im Rahmen eines von den Mitgliedstaaten einzuleitenden Verfahrens zu prüfen, während sich der Einzelne vor nationalen Behörden oder Gerichten nicht auf das GATSoder andere WTO-Regeln berufen oder ihre Verletzung geltend machen könne. 101

DBA-USA 1989 102

- Einer Hinzurechnung des Gewinns des stillen Gesellschafters zum Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. stehe auch das DBA-USA 1989 nicht entgegen. 103

Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 komme im Streitfall nicht zur Anwendung. Die Rechtsfolgen aus Art. 10 bis 12 und Art. 21 DBA-USA 1989 seien vorrangig, da innerhalb eines Unternehmens oder einer Betriebsstätte andersartige Einkünfte (z.B. Dividenden, Lizenzgebühren oder Zinsen) erzielt werden könnten. Bezüglich der Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft regele Art. 10 Abs. 4 DBA-USA 1989, dass diese vom Ausdruck „Dividenden“ umfasst seien. 104

- Auch das Diskriminierungsverbot nach Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 greife nicht. Die Regelung schließe Diskriminierungen aus, die sich daraus ergeben würden, dass in manchen Ländern Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte uneingeschränkt abgezogen werden dürften, wenn der Empfänger eine dort ansässige Person sei, während der Abzug bei nicht ansässigen Empfängern eingeschränkt oder sogar unzulässig sei.§ 8 Nr. 3 GewStG a.F. habe aber keine uneingeschränkte Abzugsmöglichkeit für Gewinnanteile des stillen Gesellschafters zum Gegenstand. Vielmehr sei nach der Vorschrift nur der Gewinnanteil von stillen Gesellschaftern dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzuzurechnen, wenn der stille Gesellschafter nicht zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sei. Eine Unterscheidung danach, ob der stille Gesellschafter im Inland oder im Ausland ansässig sei, treffe die Vorschrift nicht. 105

106

Zudem sei davon auszugehen, dass die Zahlungen an einen stillen Gesellschafter nicht unter den Entgeltbegriff des Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 fallen würden, da Einkünfte des stillen Gesellschafters nach Art. 10 Abs. 4 DBA-USA 1989 wie Dividenden behandelt würden.

- Eine Anwendbarkeit des Diskriminierungsverbots nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 scheide aus, weil es sich auf eine Beteiligung am Kapital beziehe. Die Forderung eines typisch stillen Gesellschafters begründe keine Beteiligung am Kapital des Unternehmens. Der typisch stille Gesellschafter erziele Einkünfte aus einer Forderung i.S. des Art. XI Abs. 3 OECD-MA. 107

Da die tatbestandlichen Voraussetzungen des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 bereits nicht erfüllt seien, gingen die Ausführungen der Klägerseite zu einer Diskriminierung im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 22.02.2018 in den verbundenen Rechtssachen C-398/16 und C-399/16 ins Leere. Ferner bezögen sich die Ausführungen des EuGH auf die Frage, ob eine Regelung des niederländischen Körperschaftsteuerrechts zur dortigen Gruppenbesteuerung zu einer Verletzung der Niederlassungsfreiheit führen würde. Diese Ausführungen seien auf die Würdigung gemäß Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 nicht übertragbar, zumal die Niederlassungsfreiheit auf Drittstaaten keine Anwendung finde. 108

Darüber hinaus sei die geltend gemachte Diskriminierung nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 durch die in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 angeordnete Verengung der gewerbesteuerlichen Organschaft auf ein anderes „inländisches“ gewerbliches Unternehmen unter Hinweis auf die nach dem BMF-Schreiben vom 27.12.2011 VV DEU BMF 2011-12-27 IV C 2-S 2770/11/10002 fortgeltenden Grundsätze des BMF-Schreibens vom 08.12.2004 VV DEU BMF 2004-12-08 IV B 4-S 1301 USA-12/04, 1181, Tz. 2 und 3 zurückzuweisen. 109

Außerdem habe die Klägerseite bislang nicht dargelegt und es sei auch im Übrigen nicht erkennbar, inwieweit vorliegend die Voraussetzungen für eine gewerbesteuerliche Organschaft ungeachtet der tatbestandlichen Einengung durch § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 auf ein anderes inländisches Unternehmen erfüllt sein könnten. 110

Übertragung der zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. ergangenen Ländererlasse 111

- Entgegen der Ansicht der Klägerin sei der teilweise Verzicht auf Hinzurechnungen nach den Regelungen in § 8 Nr. 7 GewStG a.F. auf die Hinzurechnung der Gewinnanteile des stillen Gesellschafters nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. nicht zu übertragen. Die Anwendung der EuGH-Entscheidung Eurowings vom 26.10.1999 C-294/97 bzw. des Erlasses der Länder vom 18.10.2006 (BStBl I 2006, 611) komme nicht in Betracht, da die Regelung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. nicht die Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern zum Gegenstand habe. Eine Gleichsetzung des Tätigwerdens zwischen gewerblichen Dienstleistungen und der Vornahme einer Kapitalüberlassung sei nicht gerechtfertigt. 112

Aufhebung des Gewerbesteuer-Messbetragsbescheides 2000 nach § 100 Abs. 3 Satz 1 FGO 113

- Der Antrag der Klägerseite nach § 364 AO gehe ins Leere, da der Klägerin im Besteuerungsverfahren alle „Unterlagen der Besteuerung“ mitgeteilt worden seien. Verfügungen und Erlasse der Finanzverwaltung zählten nicht zu den Besteuerungsgrundlagen i.S. des § 364 AO, da sie nur Anweisungen zur Handhabung von Rechtsfragen enthielten. Bei der Verfügung der Oberfinanzdirektion Rheinland und Münster vom 11.02.2008 – aktualisiert am 18.06.2009 – handle es sich nicht um eine Einzelfallregelung bezogen auf die Streitsache der Klägerin, sondern um eine allgemeingültige Verfügung nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder 114

und des Bundes.

Im Klageverfahren hat der Beklagte die Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 11.02.2008 in der aktualisierten Fassung vom 09.06.2009 übersandt. Auf Bl. 119 der eAkte wird insofern Bezug genommen. 115

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Schriftsätze nebst Anlagen sowie die vom Beklagten vorgelegten Steuerakten Bezug genommen. 116

Entscheidungsgründe 117

A. 118

Die Klage ist zulässig. 119

I. 120

Die Klägerin hat zutreffend einen Anfechtungsantrag i.S. des § 40 Abs. 1 1. Alt. FGO für ihr Aufhebungsbegehren gestellt. 121

Der geänderte Gewerbesteuer-Messbetragsbescheid vom 13.09.2010, in dem der Vorbehalt der Nachprüfung nach §§ 184 Abs. 1 Satz 3, 164 Abs. 3 Satz 1 AO aufgehoben worden ist, steht gemäß §§ 184 Abs. 1 Satz 3, 164 Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz AO einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Gegen den Bescheid ist nach § 347 AO der Einspruch bzw. die Anfechtungsklage gegeben (vgl. BFH-Beschluss vom 30.06.1997 – V B 131/96, Sammlung aller Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 1998, 817; Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung 05.2021, § 164 AO Rz. 59). 122

Da der ursprüngliche Gewerbesteuer-Messbetragsbescheid vom 03.07.2001 nach§§ 184 Abs. 1 Satz 3, 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, unterliegt der Änderungsbescheid vom 13.09.2010 nicht den Änderungsbeschränkungen nach § 42 FGO bzw. § 351 Abs. 1 2. Halbsatz AO (vgl. Gräber/Teller, FGO, 9. Aufl., § 42 Rz. 19). Der Ablauf der vierjährigen regulären Feststellungsfrist (§§ 184 Abs. 1 Satz 3, 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO), der aufgrund der Erklärungsabgabe im Jahr 2001 mit Ablauf des Jahres 2001 (§§ 184 Abs. 1 Satz 3, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) begann, ist durch die im Jahr 2005 begonnene Außenprüfung nach §§ 184 Abs. 1 Satz 3, 171 Abs. 4 AO unterbrochen worden. 123

II. 124

Der von der Klägerin vor dem Erlass des Änderungsbescheides vom 13.09.2010 gestellte Antrag vom 11.02.2008 nach §§ 184 Abs. 1 Satz 3, 164 Abs. 2 AO hat sich in der Hauptsache erledigt. Ein Antrag auf Änderung nach § 164 Abs. 2 AO erledigt sich in der Hauptsache, wenn während des Verfahrens mit dem Ziel, das Finanzamt zur Änderung eines Vorbehaltsbescheides zu verpflichten, der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wird. Die ausdrückliche Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung durch das Finanzamt bewirkt, dass der Bescheid nicht mehr nach § 164 Abs. 2 AO geändert werden kann, weil der Vorbehalt damit seine Wirkung verliert. Hierdurch wird dem Begehren, das Finanzamt zu einer Änderung des Bescheides nach § 164 Abs. 2 AO zu verpflichten, der Boden entzogen (z. B. BFH-Urteil vom 01.08.1984 - V R 91/83, BStBl II 1984, 788). 125

B. 126

127

Die Klage ist nicht begründet.

I. 128

Dem Antrag auf Aufhebung des Gewerbesteuer-Messbetragsbescheides 2000 vom 13.09.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.01.2018 nach § 100 Abs. 3 Satz 1 FGO ist nicht zu entsprechen. 129

1. 130

Hält das Gericht eine weitere Aufklärung für erforderlich, kann es nach § 100 Abs. 3 Satz 1 FGO ohne in der Sache selbst zu entscheiden, den Verwaltungsakt und die Einspruchsentscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf aufheben, soweit nach Art und Umfang die noch erforderlichen Ermittlungen erheblich sind und die Aufhebung auch unter Berücksichtigung der Belange der Beteiligten sachdienlich ist. Eine Entscheidung nach Satz 1 kann jedoch nach § 100 Abs. 3 Satz 5 FGO nur binnen sechs Monaten nach Eingang der Akten der Behörde bei Gericht ergehen. Diese Frist ist vorliegend verstrichen. 131

2. 132

Ungeachtet dessen ergeben sich keine Anhaltspunkte für weitere vom Beklagten vorzunehmende Ermittlungen. Die Voraussetzungen für eine von der Klägerin im vorliegenden Zusammenhang geltend gemachte Verletzung von § 364 AO und damit einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sind nicht erfüllt. Nach § 364 AO ist das Finanzamt verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen mitzuteilen. Zu diesen Unterlagen zählen alle Besteuerungsunterlagen, insbesondere Beweismittel, Gutachten, Bewertungs-, Berechnungs- und Schätzungsgrundlagen, kurz alle Grundlagen für die Besteuerung. Unterlagen, über die der Beteiligte bereits verfügt, brauchen nicht bekannt gegeben zu werden (Birkenfeld in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 258. Lieferung 07.2020, § 364 AO Anm. 34). 133

Die Verfügungen der OFD Rheinland aus dem Jahr 2008 sowie der OFD Münster aus dem Jahr 2009 zählen nicht zu den Besteuerungsunterlagen, die von § 364 AO erfasst werden, da die Verfügungen nur Anweisungen zur Handhabung von Rechtsfragen enthalten. Wie diese rechtlichen Beurteilungen zustande gekommen sind, ist nicht Inhalt des sich aus § 364 AO ergebenden Anspruchs auf rechtliches Gehör. Zudem liegen die Verfügungen der Klägerin unstreitig vor. 134

II. 135

Der geänderte Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2000 vom 13.09.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.01.2018 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO). Der Beklagte hat zu Recht dem Gewinn aus Gewerbebetrieb den an die stille Gesellschafterin gezahlten Gewinnanteil hinzurechnet. Weitere Einwendungen gegen die Berechnung des Gewerbesteuer-Messbetrags hat die Klägerin nicht erhoben. 136

1. 137

Der Gewerbesteuer-Messbetrag 2000 ist vom Beklagten im Bescheid vom 13.09.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.01.2018 zutreffend ermittelt worden. 138

139

Gewerbeertrag ist nach § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.

a) 140

Die von der Rechtsvorgängerin der Klägerin an die A als stille Gesellschafterin gezahlten Vergütungen sind bei der Klägerin – was zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht - uneingeschränkt als Betriebsausgaben (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG) zu berücksichtigen. 141

b) 142

Die Zahlungen an die stille Gesellschafterin sind nach der im Streitjahr 2000 geltenden nationalen Regelung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen. 143

aa) 144

Bis zum Wirksamwerden der Unternehmenssteuerreform 2008 (BGBl I 2007), also bis 2007, werden nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7GewStG) folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind: die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters, wenn sie beim Empfänger nicht zur Steuer nach dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind. Die rechtliche Bedeutung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. besteht in einem Abzugsverbot, das gesetzessystematisch als Hinzurechnung ausgestaltet ist (vgl. BFH-Urteil vom 07.07.2004 – XI R 65/03, 340, BStBl II 2005, 102). 145

bb) 146

In Übereinstimmung mit den Beteiligten sieht der Senat die Voraussetzungen für das Bestehen einer sogenannten typischen stillen Gesellschaft i.S. des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. zwischen der Rechtsvorgängerin der Klägerin und der A als erfüllt an. 147

Der Stellung der A als stille Gesellschafterin steht nicht entgegen, dass sie zugleich Anteilseignerin der Klägerin ist. Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft (hier die A) kann zugleich stiller Gesellschafter sein. Als juristische Person ist die Kapitalgesellschaft „ein anderer“ i.S. des § 230 HGB (vgl. BFH-Urteile vom 10.02.1978 – III R 115/76, BStBl II 1978, 256, Rz. 9, und vom 13.07.2017 IV R 41/14, BStBl II 2017, 1133, Rz. 21 für eine GmbH & Still). 148

Bei den Zahlungen der Rechtsvorgängerin der Klägerin an die A handelte es sich unstreitig auch um „einen Gewinnanteil des stillen Gesellschafters“, der nicht zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen ist, weil die A keinen inländischen Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG betreibt. 149

2. 150

Die Anwendung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. verstößt nicht gegen das Abkommen 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 einigen anderen Steuern vom 29.08.1989 (DBA-USA 1989, BGBl II 1991, 355 ff.), welchem nach deutschen Rechtsverständnis gemäß 151

§ 2 Abs. 1 AO als völkerrechtlichem Vertrag durch das entsprechende Zustimmungsgesetz der Rang einfachen Bundesrechts zukommt (vgl. Schönfefd/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., 2019, Systematik Rz. 121).

a) 152

Im Streitfall finden grundsätzlich die Bestimmungen des DBA-USA 1989 Anwendung (vgl. die amtliche Bekanntmachung zu Art. 32 DBA-USA in der Fassung der Bekanntmachung vom 04.06.2008, BGBl II 1991, 611; berichtigt BGBl II 1991, 851). 153

b) 154

Die Gewerbesteuer fällt nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b, Doppelbuchst. cc und Art. 24 Abs. 6 DBA-USA 1989 unter die vom Abkommen erfassten Steuern. 155

c) 156

Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 greift nicht ein. 157

Nach der genannten Regelung wird das Besteuerungsrecht der Unternehmergewinne beim Ansässigkeitsstaat des Unternehmens belassen, sofern nicht das Unternehmen im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte unterhält und die Gewinne der Betriebsstätte zuzuordnen sind. Die DBA-Regelung knüpft an die Subjektidentität des Steuerpflichtigen an. Sie beinhaltet eine Vorschrift zur Gewinnabgrenzung und regelt als Grundvorschrift die Ermittlung des Betriebsstättengewinns bezogen auf ein und dasselbe Unternehmen. Der Zweck der Regelung besteht darin, Einkommensquellen, die unter das DBA fallen, abzugrenzen und den Umfang der Besteuerungsrechte der Vertragsstaaten zu bestimmen (vgl. Musil in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 2 AO Anm. 46; Ditz in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 7 OECD-MA Rz. 24; Vogel/Lehner/Hemmelrath, DBA, 7. Aufl. 2021, OECD-MA 2017 Art. 7 Rn. 7). 158

Die hier streitige Frage einer Hinzurechnung der von der Klägerin als Steuersubjekt an die stille Gesellschafterin vorgenommenen Zahlungen nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. hat keine abkommensrechtliche Doppelbesteuerung bei der Klägerin zum Gegenstand, für die Art. 7 Abs. 1 DBA USA relevant sein könnte. 159

Die von der Klägerin im vorliegenden Zusammenhang geltend gemachte „doppelte“ gewerbesteuerliche Erfassung des Gewinnanteils der stillen Gesellschafterin im Rahmen des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. zum einen auf der Ebene der Klägerin als Steuersubjekt und zum anderen auf der Ebene der A als Steuersubjekt in den USA stellt sich nicht als Verletzung des Regelungsgegenstandes des Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 dar (vgl. Vogel/Lehner/Hemmelrath, a.a.O., Art. 7 Rn. 7). Wirtschaftliche Doppelbesteuerungen bei verschiedenen Steuersubjekten werden nach Art. 9 Abs. 2 DBA-USA 1989 nur im Zusammenhang mit Gewinnkorrekturen auf der Basis eines Fremdvergleichs nach Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 erfasst (vgl. Ditz in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 9 OECD-MA Rz. 5). § 9 Abs. 2 DBA-USA 1989 sieht deshalb die Möglichkeit einer Gewinnberichtigung vor, so dass hier die fehlende Identität des Steuersubjekts zugunsten der wirtschaftlichen Unternehmenseinheit zurücktritt (Musil in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 2 AO Anm. 46, Ditz in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 9 OECD-MA Rz. 5). Eine Doppelbelastung im Zusammenhang mit einer Gewinnkorrektur nach Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 liegt im Streitfall jedoch nicht vor. 160

161

d)

Die Anwendung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. verstößt nicht gegen das Diskriminierungsverbot nach Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989. 162

Nach Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 sind – soweit wie vorliegend kein Anlass zur Vornahme von Gewinnkorrekturen nach Art. 9 Abs. 1, 11 Abs. 6 und 12 Abs. 4 DBA-USA 1989 besteht - Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen. Dementsprechend sind Schulden, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats gegenüber einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person hat, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Schulden gegenüber einer im erstgenannten Staat ansässigen Person zum Abzug zuzulassen. 163

Die Regelung enthält ein besonderes abkommensrechtliches Schuldnerdiskriminierungsverbot, das an die Nichtabzugsfähigkeit bzw. beschränkte Abzugsfähigkeit von Zinsen, Lizenzgebühren und anderen Entgelten bei der Gewinnermittlung anknüpft, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt. Danach müssen grenzüberschreitende Zahlungen eines Unternehmens an Personen, die im anderen Vertragsstaat ansässig sind, bei den leistenden Unternehmen ebenso zum Abzug zugelassen werden, wie vergleichbare Zahlungen an Ansässige desselben Vertragsstaates. Unmittelbar geschützt werden die ansässigen inländischen Unternehmen, die für Leistungsbeziehungen zahlen, weil es keinen Unterschied macht, ob die Leistung an eine Person desselben Vertragsstaates oder in einem anderen Vertragsstaat erfolgt. Mittelbar erstreckt sich die Schutzwirkung auch auf den in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Leistungsempfänger. Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 bewirkt, dass dieser Leistungsempfänger kein Vertragspartner ist, der dem Unternehmer steuerliche Nachteile bringt (Bruns in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rz. 127; Hageböke in Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungs-Abkommen, 1. Aufl. 2004, 57. Lieferung, Art. 24 OECD-MA Rn. 98). 164

aa) 165

Bei den Zahlungen der Klägerin an die A als stiller Gesellschafterin handelt es sich entgegen der Auffassung des Beklagten um ein anderes Entgelt i.S. des Art. 24 Abs. 3 Satz 1 DBA-USA 1989. 166

Der Begriff „andere Entgelte“ wird im Abkommen im Gegensatz zum Begriff der „Zinsen“ (Art. 11 Abs. 2 DBA-USA 1989) und dem Begriff der „Lizenzgebühren“ (Art. 12 Abs. 2 Satz 1 DBA-USA 1989) nicht definiert. Definitionen finden sich auch nicht im OECD-MA oder OECD-MK (vgl. Bruns in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rz. 133). Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der auch im innerstaatlichen Recht nicht definiert wird. 167

Aus der gewöhnlichen Bedeutung – insbesondere im Zusammenhang mit zivilrechtlichen Vertragsverhältnissen – ist zu folgern, dass nur Zahlungen mit Gegenleistungscharakter erfasst werden. Eine darüber hinausgehende Einschränkung des Begriffs der „anderen Entgelte“ ist abzulehnen (vgl. Bruns in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rz. 133). Die in Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 enthaltene Umqualifizierung der Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft in Dividenden, auf die der Beklagte verweist, rechtfertigt keine andere 168

Beurteilung, weil die genannte Regelung systematisch im Zusammenhang mit der Abgrenzung der Besteuerungsrechte der Abkommensstaaten und nicht mit der Diskriminierungsregelung des Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 steht.

Vorliegend sind die Zahlungen der Rechtsvorgängerin der Klägerin an die A für die Überlassung der stillen Einlage erfolgt und hatten somit Gegenleistungscharakter. 169

bb) 170

Die streitigen Hinzurechnungsbeträge sind auch an eine in dem anderen Vertragsstaat (USA) ansässige Person i.S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA-USA 1989 (die A als stille Gesellschafterin) gezahlt worden. Die Ansässigkeit der anderen Person bestimmt sich nach Art. 4 Abs. 1 DBA-USA 1989 und ist vorliegend aufgrund des Sitzes der A in den USA gegeben. 171

cc) 172

Entgegen der Ansicht der Klägerin fehlt es bei der Hinzurechnung der Zahlungen an die A als stille Gesellschafterin nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. jedoch an einer durch Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 geschützten Diskriminierung. 173

Das Diskriminierungsverbot nach Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 zielt auf innerstaatliche Regelungen ab, die einen steuerlichen Abzug bei der Gewinnermittlung nur dann ermöglichen, wenn der Empfänger eine im anderen Staat ansässige Person ist. 174

Bei der Vergleichsprüfung ist zu prüfen, ob Zahlungen an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person unter den gleichen Bedingungen bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden können, wie Zahlungen an im selben Vertragsstaat (Inland/Anwenderstaat) ansässige Personen (Vergleichssachverhalt). Es handelt sich um einen hypothetischen Vergleich mit einem gedachten Vergleichsfall (Bruns in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rz. 136). 175

Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung aufgrund anderer Merkmale als dem der Ansässigkeit ist dem besteuernden Staat erlaubt. Anders formuliert, eine unterschiedliche steuerliche Behandlung ist nur dann als diskriminierend untersagt, wenn sie ausschließlich auf dem in Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 genannten Merkmal der Ansässigkeit basiert. Mittelbare Diskriminierungen werden von der Regelung des Art. 24 DBA-USA 1989 nicht erfasst (vgl. Wassermeyer/Blum, DBA, 153. EL März 2021, DBA-USA Art. 24 Rz. 15; Bruns in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rz. 142; Vogel/Lehner/Rust, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rn. 5, 145). Daraus folgt, dass innerstaatliche Abzugsbeschränkungen, die nicht auf die Ansässigkeit des Entgeltempfängers abstellen, grundsätzlich nicht gegen das Schuldnerdiskriminierungsverbot verstoßen. 176

Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. knüpft nicht an die Ansässigkeit des stillen Gesellschafters an. Erfasst werden generell Zahlungen an stille Gesellschafter, wenn sie beim Empfänger nicht zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind. Hierunter fallen auch z.B. Zahlungen an inländische stille Gesellschafter, bei denen die Einlage zum Privatvermögen zählt, oder Zahlungen an von der Gewerbesteuer nach § 3 GewStG befreite inländische Betriebe. Da die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 3 GewStG a.F. nicht an die Ansässigkeit des stillen Gesellschafters anknüpft, liegt somit keine unmittelbare Diskriminierung vor. 177

178

dd)

Die Klägerin kann sich auch nicht auf das Vorliegen einer mit einer verbotenen unmittelbaren Diskriminierung gleichzusetzenden sogenannten verdeckten Diskriminierung berufen. Eine solche liegt vor, wenn Staaten lediglich das „verbotene“ Kriterium der Ansässigkeit mittels eines anderen „erlaubten“ Begriffs umschreiben (vgl. BFH-Urteil vom 16.01.2014 – I R 30/12, BStBl II 2014, 721, Rz. 12; Bruns in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rz. 5). 179

(a) 180

Eine mit einer unmittelbaren Diskriminierung gleichzusetzende verdeckte Diskriminierung, also nicht an das Kriterium der Ansässigkeit anknüpfende Diskriminierung, hat der BFH in den Urteilen vom 08.09.2010 I R 6/09 (BStBl II 2013, 186, Rz. 23) und 16.01.2014 I R 30/12 (BStBl II 2014, 721, Rz. 12) bezogen auf die Diskriminierungsverbote in Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 bzw. Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 hinsichtlich einer Umqualifizierung von Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) nach § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F./n.F. in den für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2001 geltenden Gesetzesfassungen gesehen. Nach den genannten gesetzlichen Regelungen war für die nachteilige Umqualifizierung der geleisteten Zinsen an einen zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich beteiligten Anteilseigner in vGA neben den weiteren tatbestandlichen Voraussetzungen im Ergebnis danach zu unterscheiden, ob es sich um eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft mit einem zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner bzw. mit einem im Inland veranlagten Anteilseigner handelt. War dies der Fall, unterblieb die Umqualifizierung und Hinzurechnung. 181

Durch die gesetzlichen Regelungen würden – so der BFH im Urteil vom 08.09.2010 I R 6/09 (BStBl II 2013, 186, Rz. 23) – damit stets und insbesondere diejenigen Unternehmen eines Vertragsstaats, deren Kapital ganz oder teilweise, unmittelbar oder mittelbar einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehöre oder ihrer Kontrolle unterliege, gegenüber entsprechenden Unternehmen mit im Inland ansässigen Anteilseignern steuerlich benachteiligt. Dass die tatbestandlichen Unterscheidungsmerkmale der fehlenden Anrechnungsberechtigung zur Körperschaftsteuer (in § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F.) bzw. der fehlenden Veranlagung (in § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG 1999 n.F.) unmittelbar nicht auf die Ansässigkeit der Anteilseigner abstellen, tue nichts zur Sache. Zielrichtung der genannten Vorschriften zur steuerlichen Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften sei nach Regelungssinn und -zweck in erster Linie und in der tatsächlichen Auswirkung die Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte der Gesellschafter-Fremdfinanzierung mit ausländischen Anteilseignern. 182

Im Urteil vom 16.01.2014 I R 30/12 (BStBl II 2014, 721, Rz. 12) nimmt der BFH auf das BFH-Urteil vom 08.09.2010 I R 6/09 (BStBl II 2013, 186) Bezug und führt aus, in der Regelung des § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG 1999 a.F. sei eine unmittelbare (verdeckte) Diskriminierung i.S. des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 gesehen worden, weil das in der Regelung gewählte Unterscheidungsmerkmal „keine Berechtigung zur Anrechnung von Körperschaftsteuer“ lediglich das in Art. 24 Abs. 4 DBA USA 1989 verbotene Unterscheidungsmerkmal der Ansässigkeit mittels anderer Worte umschreibe. Die in § 8a KStG 1999 a.F. geforderte Nichtanrechnungsberechtigung der Anteilseigner führe der Sache nach eine „offene“ steuerliche Andersbehandlung nichtinlandsansässiger Anteilseigner herbei. Es handele sich hierbei insbesondere deshalb um eine verbotene unmittelbare Diskriminierung, weil der Anteilseigner dann nicht anrechnungsberechtigt sei, wenn er Steuerausländer ist, da Inlandskonstellationen in die Regelung nicht mit einbezogen werden. 183

(b) 184

Die dargestellten Rechtsprechungsgrundsätze des BFH rechtfertigen es nicht, die Regelung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. als eine unmittelbare (verdeckte) und somit verbotene Diskriminierung i.S. des Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 zu beurteilen. 185

Gedanklicher Ausgangspunkt des BFH in den zitierten Entscheidungen für eine aus§ 8a KStG 1999 a.F./n.F. resultierende unmittelbare (verdeckte) Diskriminierung ist die sich aus den Regelungen ergebende Zielrichtung nach Regelungssinn und –zweck, die in erster Linie und in der tatsächlichen Auswirkung auf die Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte der Gesellschafter-Fremdfinanzierung mit ausländischen Anteilseignern ausgerichtet ist (vgl. BFH in BStBl II 2013, 186, Rz. 23). Die beschränkende Wirkung durch die Behandlung der Zinsen als vGA nach § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F./n.F. treffe vorrangig in einem anderen Vertragsstaat ansässige Anteilseigner (vgl. BFH in BStBl II 2013, 186, Rz. 23) bzw. Inlandskonstellationen würden letztendlich nicht einbezogen (vgl. BFH in BStBl II 2014, 721, Rz. 13). 186

Die vorstehende Beurteilung des BFH beruht auf der Entstehungsgeschichte der§ 8a KStG 1999 a.F./n.F. Der Gesetzgeber hat die Regelung des § 8a KStG 1999 a.F. durch das Standortsicherungsgesetz (StandOG) vom 19.03.1993 (BGBl I 1993, 1569) eingeführt, um missbräuchlichen Fremdfinanzierungen durch ausländische Anteilseigner entgegen zu wirken (vgl. Begründung der Bundesregierung zum Gesetzesentwurf, BT-Drucks. 12/4487, Seite 24, und Begründung in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drucks. 12/5016, Seite 91 ff.). Aufgrund des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren wurde die Regelung durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (StSenkG) vom 23.10.2000 angepasst (Begründung zum Gesetzesentwurf, BT-Drucks. 14/2683, 124), diente aber weiterhin einem entsprechenden vom Gesetzgeber verfolgten Zweck. 187

§ 8 Nr. 3 GewStG a.F. enthält demgegenüber keine dem § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F./n.F entsprechende Ausrichtung auf die Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte. Grund und zugleich Rechtfertigung für die Hinzurechnungsregelung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. und aller weiteren in § 8 GewStG normierten Hinzurechnungen ist der Objektsteuercharakter des Gewerbesteuergesetzes (vgl. zu Mieten- und Pachtzinsen BFH-Urteil vom 14.06.2018 - III R 35/15, BStBl II 2018, 662, Rz. 18; Blümich/Hofmeister, GewStG, 156. EL März 2021, § 8 Rn. 501). Dieser besagt, dass die Steuer an das Objekt „Gewerbebetrieb" anknüpft, losgelöst von den Beziehungen zu einem bestimmten Rechtsträger. Nach dem ursprünglichen Konzept soll die objektive Ertragskraft des Betriebs abgebildet werden (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, BStBl II 2016, 557, Rz. 33; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 1 Rz. 14). Damit geht eine Verobjektivierung des nach den Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinns (§ 7 GewStG) einher (vgl. BFH-Beschluss vom 16.10.2012 - I B 128/12, BStBl II 2013, 30, Rz. 10). Der Ertrag des im Betrieb arbeitenden Kapitals soll in vollem Umfang der Besteuerung nach dem Gewerbeertrag unterworfen werden, ohne Rücksicht darauf, ob die Kapitalausstattung des Betriebs mit Eigen- oder Fremdkapital finanziert wurde. Ausdruck dieser Verobjektivierung sind u.a. Hinzurechnungen, die dem Objektsteuercharakter immanent sind und sich vom subjektiven Leistungsgedanken abheben (BFH in BStBl II 2018, 662, Rz. 18). Die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters werden im Gewerbebetrieb erwirtschaftet und sind aufgrund dessen dem Gewinn wieder hinzurechnen, soweit sie den Gewinn vermindert haben. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen scheidet eine Hinzurechnung von Gewinnanteilen aus, wenn sie 188

beim Empfänger zur Gewerbesteuer heranzuziehen sind. Die Hinzurechnung erfolgt nur, wenn der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters bei diesem nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Dies betrifft nicht nur Konstellationen mit im Ausland ansässigen stillen Gesellschaftern, sondern auch solche, bei denen die stille Beteiligung zum Privatvermögen zählt, oder der Gewerbebetrieb des stillen Gesellschafters nach § 3 GewStG von der Gewerbesteuer befreit ist.

Ungeachtet der tatsächlichen Auswirkungen bei der Anwendung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. besteht nach dem dargestellten Gesetzeszweck jedenfalls für die Annahme einer in erster Linie nach Regelungssinn und -zweck ausgerichteten Zielsetzung der Hinzurechnungsregelung auf die Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte und damit für die Annahme einer von der gewerbesteuerrechtlichen Regelung ausgehenden Diskriminierung nicht im Inland ansässiger stiller Gesellschafter keinerlei Grundlage. Hierin liegt nach Auffassung des Senats ein wesentlicher Unterschied zu den BFH-Entscheidungen zu § 8a KStG 1999 a.F./n.F., der es rechtfertigt, in der von § 8 Nr. 3 GewStG a.F. ausgehenden mittelbaren Diskriminierung keinen Verstoß gegen Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 zu sehen. 189

Jede andere Beurteilung hätte außerdem zur Folge, dass Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 nicht nur über die fehlende Inlandsansässigkeit des stillen Gesellschafters, sondern darüber hinaus auch über das Fehlen eines inländischen Betriebes hinweghelfen würde (vgl. Vogel/Lehner/Rust, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rz. 146 zu§ 8 Nr. 7 GewStG a.F.). 190

Eine Beurteilung dahingehend, dass aus § 8 Nr. 3 GewStG a.F. eine unmittelbare Diskriminierung i.S. des Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 folge, lässt sich auch nicht aus den von der Klägerseite in diesem Zusammenhang zitierten Urteil des FG H vom 13.07.2007 9 K 1080/04 K,G,F (Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG - 2007, 1976), dem BFH-Beschluss vom 30.12.1996 I B 61/96 (BStBl II 1997, 466), der EuGH-Entscheidung Eurowings vom 26.10.1999, C-294/97, ECLI:EU:C:1999:52 (BStBl II 1999, 851) sowie der Anmerkung von Herlinghaus zum Urteil des FG Köln vom 16.10.2003 7 K 1371/01 (EFG 2004, 141) entnehmen. Die Entscheidungen bzw. die Anmerkung befassen sich mit der Beurteilung der Kapitalverkehrsfreiheit als unionsrechtlicher Grundfreiheit und nicht mit der Reichweite eines DBA-Diskriminierungsverbots. 191

e) 192

Die Anwendung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. verstößt nicht gegen das Diskriminierungsverbot nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989. 193

Nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 dürfen Unternehmen eines Vertragsstaates, deren Kapital ganz oder teilweise unmittelbar oder mittelbar einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, im Sitzstaat des Unternehmens keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist, als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen andere ähnliche Unternehmen des Sitzstaates unterworfen sind oder unterworfen werden können. Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 schützt somit die Unternehmen eines Vertragsstaates (= Unternehmensvertragsstaat), an denen eine oder mehrere im anderen Vertragsstaat ansässige Personen kapital- oder kontrollmäßig beteiligt sind (= Anteilseignervertragsstaat), vor ungleicher steuerlicher Behandlung durch den einen Vertragsstaat im Verhältnis zu anderen Unternehmen desselben Vertragsstaates, an denen keine oder andere Steuerausländer kapital- oder kontrollmäßig beteiligt sind. 194

Art. 24 DBA-USA 1989 findet grundsätzlich neben Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 Anwendung (BFH in BStBl II 2014, 721). 195

aa) 196

Der Ausdruck „Unternehmen eines Vertragsstaates“ bestimmt sich auch im Rahmen des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA-USA 1989. Das Unternehmen – hier die Klägerin – ist entsprechend dieser Vorschrift in dem einen Vertragsstaat – hier Deutschland - ansässig. 197

bb) 198

Der Senat kann die zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob es sich bei der im Inland ansässigen Klägerin im Verhältnis zur A als stiller Gesellschafterin um ein Unternehmen handelt, dessen Kapital ganz oder teilweise unmittelbar oder mittelbar einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, dahingestellt lassen (vgl. zum Meinungsstand in der Literatur hinsichtlich des Merkmals „Gehören von Kapital“ Wassermeyer/Schwenke, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rz. 90; Bruns in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rz. 153; Vogel/Lehner/Rust, a.a.O., Art. 24 Rn. 163). 199

cc) 200

Selbst wenn man zugunsten der Klägerin davon ausgeht, dass auch bei einer im Ausland ansässigen stillen Gesellschaft Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 Anwendung findet, bzw. im vorliegenden Zusammenhang die gleichzeitige Stellung der A als Mehrheitsaktionärin nicht unberücksichtigt bleiben kann, fehlt es an einer verbotenen Diskriminierung i.S. des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989. 201

Das Diskriminierungsverbot nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 setzt voraus, dass die andere oder benachteiligende Besteuerung tatbestandlich an die Beteiligung nichtansässiger Gesellschafter anknüpft (vgl. BFH-Urteile vom 09.02.2011 - I R 54, 55/10, BStBl II 2012, 106 und vom 30.05.2018 – I R 31/16, BStBl II 2019, 136, Rz. 33). 202

Diese Voraussetzung des Anknüpfens an die Ansässigkeit ist – wie unter B. II. 2. d) cc) und dd) - aufgeführt - bei § 8 Nr. 3 GewStG a.F. weder unmittelbar noch in gleichzusetzender sogenannter verdeckter Form erfüllt. 203

dd) 204

Eine andere Beurteilung ist auch nicht im Hinblick auf die BFH-Rechtsprechung zum Vorliegen einer unmittelbaren Diskriminierung in Fällen einer sogenannten grenzüberschreitenden Organschaft (BFH-Urteil vom 09.02.2011 - I R 54, 55/10, BStBl II 2012, 106) gerechtfertigt. 205

(a) 206

Ausgangspunkt dieser Rechtsprechung ist, dass bei einer Organschaft nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG die Hinzurechnungsvorschriften nur in eingeschränkten Umfang gelten. Wegen des Grundsatzes, dass Erträge und Aufwendungen im Organkreis nur einmal gewerbesteuerlich erfasst werden dürfen, unterbleibt die Hinzurechnung, wenn der entsprechende Betrag bereits im Gewerbeertrag einer Gesellschaft des Organkreises enthalten ist (vgl. BFH-Urteil vom 06.11.1985 – I R 56/82, BStBl II 1986, 73). Bei der 207

gewerbesteuerlichen Organschaft sind der Gewerbeertrag des Organträgers und der Organgesellschaft zusammenzurechnen und unterliegen nur einmal der Gewerbesteuer. Aus dem Verbot der doppelten Erfassung folgt, dass die Hinzurechnung nach dem Gewerbesteuergesetz bei der Organschaft unterbleibt. Das gilt jedoch dann nicht, wenn die empfangende Gesellschaft von der Gewerbesteuer befreit ist, weil es dann nicht zu einer Doppelbelastung kommt (vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., 2021, § 2 Rz. 201).

Hiervon ausgehend hat der BFH im Urteil vom 09.02.2011 I R 54, 55/10 (BStBl II 2012, 106) unter Berufung auf Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 entschieden, dass eine grenzüberschreitende gewerbesteuerliche Organschaft anzuerkennen sei. Der zitierten BFH-Entscheidung liegt ein Sachverhalt mit einem dreistufigen Konzern zugrunde. An seiner Spitze steht eine in Großbritannien ansässige Muttergesellschaft, die am Stammkapital einer in Deutschland ansässigen (Holdingfunktionen wahrnehmenden) GmbH zu 100 % beteiligt war (Tochtergesellschaft). Letztere war ihrerseits an der Klägerin, ebenfalls einer GmbH mit Sitz in Deutschland, mit 96,5 % beteiligt (Enkelgesellschaft). Streitpunkt war die gewerbesteuerliche Behandlung von Darlehenszinsen, die die Klägerin im Streitjahr an die Tochtergesellschaft als Darlehensgläubigerin gezahlt hat. Streitig war das Bestehen einer gewerbesteuerlichen Organschaft, die einer Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen i.S. des § 8 Abs. 1 GewStG entgegenstehen würde. Der maßgebliche Gesichtspunkt der Entscheidung liegt darin, dass der BFH die Rechtsfolgen einer gewerbesteuerlichen Organschaft grenzüberschreitend zwischen der Klägerin als Enkelgesellschaft und der in Großbritannien ansässigen Muttergesellschaft angenommen hat. Das Urteil erging zur Rechtslage im Erhebungszeitraum 1999, nach der für die Begründung einer gewerbesteuerlichen Organschaft noch kein Gewinnabführungsvertrag erforderlich war. 208

Demgegenüber ist nach Auffassung der Finanzverwaltung (siehe Nichtanwendungserlass vom 27.12.2011 VV DEU BMF 2011-12-27 IV C 2-S 2770/11/10002, BStBl I 2012, 119, zum Urteil vom 09.02.2011 I R 54, 55/10), der OECD-Mitgliedstaaten (Art. 24 OECD-MK Rz. 76 ff.) sowie Teilen in der Literatur (z.B. Bruns in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rz. 166 und 167; Glahe, Internationales Steuerrecht – IStR - 2012, 128, 131) die steuerliche Organschaft kein Element des Vergleichsmaßstabes von Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989. 209

(b) 210

Welcher Auffassung zu folgen ist, kann dahinstehen, da im Streitfall schon die Voraussetzungen einer gewerbesteuerlichen Organschaft nicht erfüllt sind. 211

Ginge man davon aus, dass die Bildung des Vergleichsfalls bei steuerlicher Organschaft vorzunehmen ist, wäre Vergleichssachverhalt ein Unternehmen, das nur inländisch beherrscht ist (vgl. Bruns in Schönfeld/Ditz, a.a.O, Art. 24 OECD-MA Rz. 169). Ausgehend von den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 09.02.2011 I R 54, 55/10 (BStBl II 2012, 106) wäre aufgrund dessen zu prüfen, ob im Falle eines Inlandssachverhaltes bezogen auf das Streitjahr 2000 die Voraussetzungen für eine gewerbesteuerliche Organschaft erfüllt sind. 212

(aa) 213

Das Gewerbesteuergesetz bestimmt die Voraussetzungen einer gewerbesteuerlichen Organschaft grundsätzlich eigenständig. Um den Gleichlauf mit der körperschaftsteuerlichen Organschaft zu erreichen, verweist § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG auf die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes. Im Streitjahr 2000 ist nach § 14 KStG in der Fassung vom 22.04.1999 (BGBl I 1999, 817) für das Vorliegen einer gewerbesteuerlichen Organschaft eine 214

finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung erforderlich (vgl. zu den Voraussetzungen einer gewerbesteuerlichen Organschaft bis einschließlich Erhebungszeitraum 2001 Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 2 Rz. 355 bis 359), hingegen kein Ergebnisabführungsvertrag (vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 2 Rz. 359).

Eine finanzielle Eingliederung liegt vor, wenn der Organträger von Beginn des Wirtschaftsjahres ununterbrochen mit der Mehrheit der Stimmrechte beteiligt ist (vgl. Abschnitt 49 der Körperschaftsteuerrichtlinien - KStR - 1995). 215

Eine wirtschaftliche Eingliederung setzt voraus, dass die Organgesellschaft dem Unternehmen des Organträgers dient, d.h. sie ist nach Art einer unselbständigen Geschäftsabteilung fördernd und ergänzend tätig (vgl. Abschnitt 50 KStR 1995). 216

Eine organisatorische Eingliederung liegt vor, wenn der Organträger bei der Organschaft seinen geschäftlichen Willen durchsetzen kann, z.B. durch einen Beherrschungsvertrag, eine Personenidentität der Geschäftsführer, interne Weisungsgebundenheit, konzernrechtliche Richtlinien (vgl. Abschnitt 51 KStR 1995). 217

(bb) 218

Bezogen auf das Verhältnis der A als stiller Gesellschafterin zur Rechtsvorgängerin der Klägerin liegen die Voraussetzungen einer gewerbesteuerlichen Organschaft bereits wegen einer fehlenden finanziellen Eingliederung nicht vor. Der A als stiller Gesellschafterin stehen keine Stimmrechte aus Anteilen zu. 219

Das vorgenannte Verhältnis zur A als stiller Gesellschafterin sieht der Senat als das für die hypothetische Inlandsbetrachtung maßgebliche Verhältnis an, da es im Streitfall um die Behandlung der Zahlungen an die A als stiller Gesellschafterin geht. Systematisch gesehen ist deshalb nicht auf das Verhältnis zwischen der Rechtsvorgängerin der Klägerin und der A als Anteilseignerin abzustellen. 220

Die Frage kann jedoch letztlich dahingestellt bleiben. Denn auch im Verhältnis der Rechtsvorgängerin der Klägerin zur A als Anteilseignerin sind die im Streitjahr 2000 geltenden Voraussetzungen für eine gewerbesteuerliche Organschaft nicht erfüllt. Es liegt zwar insofern eine finanzielle Eingliederung vor. Es ergeben sich aber weder aus dem Vorbringen der Klägerin noch nach der Aktenlage Anhaltspunkte für eine wirtschaftliche Eingliederung sowie für eine organisatorische Eingliederung, die z.B. einen Beherrschungsvertrag voraussetzen würde. Die Klägerin hat die gerichtliche Aufforderung im Schreiben vom 11.09.2020 zur Darlegung der Voraussetzungen für eine gewerbesteuerliche Organschaft – ungeachtet der tatbestandlichen Einengung durch § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 auf ein anderes inländisches Unternehmen – bezogen auf das Streitjahr 2000 – unbeantwortet gelassen. Zudem hat das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung im Bericht vom 25.06.2010, Tz. 1.3.7, u.a. zur Gewerbesteuer 2000 bis 2004 festgestellt, dass zwischen der Rechtsnachfolgerin der A als Organträger und der Rechtsvorgängerin der Klägerin als Organgesellschaft erst mit Vertrag vom 21. bzw. 26.11.2003 ein Beherrschungsvertrag (= bis 2001 Voraussetzung für die im Rahmen einer gewerbesteuerlichen Organschaft notwendigen finanziellen Eingliederung) abgeschlossen worden sei. 221

ee) 222

223

Ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 durch die Anwendung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. folgt schließlich auch nicht daraus, dass sich die Klägerin im Zusammenhang mit dem BFH-Urteil vom 09.02.2011 I R 54, 55/10 (BStBl II 2012, 106) darauf beruft, dass die stille und die gesellschaftsrechtliche Beteiligung der A an der Klägerin im Zusammenhang mit der Schaffung eines adäquaten Eigenkapitals für aufsichtsrechtliche Zwecke auf der Ebene der deutschen Finanzholding stehe, woraus wiederum eine Benachteiligung im Zusammenhang mit der gesellschaftsrechtlichen Kontrolle der A an der Klägerin folge.

Denn allein die gesellschaftsrechtliche Kontrolle ist als Grundlage für die Annahme eines Verstoßes gegen das Diskriminierungsverbot nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 im Zusammenhang mit der hier maßgeblichen Hinzurechnungsregelung nach§ 8 Nr. 3 GewStG a.F. nicht ausreichend. Ein solcher Rechtssatz kann auch der zuvor zitierten Entscheidung des BFH, welche für die Annahme einer Diskriminierung an die Voraussetzungen einer grenzüberschreitenden Organschaft anknüpft, nicht entnommen werden. 224

f) 225

Entgegen der Ansicht der Klägerin ist eine abweichende Beurteilung zur Reichweite der Diskriminierungsverbote nach Art. 24 Abs. 3 bzw. Abs. 4 DBA-USA 1989 schließlich auch nicht deshalb gerechtfertigt, weil die Auslegung der DBA-Diskriminierungsverbote im Lichte des EU-Rechts zu erfolgen hätte. 226

Der Senat folgt dieser zum Teil in der Literatur vertretenen Auffassung zur europarechtskonformen Auslegung der abkommensrechtlichen Diskriminierungsver-verbote nicht (vgl. zum Meinungsstand Bruns in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rz. 35 und 45). 227

Folge dieser Auffassung wäre, dass bei der Auslegung des Art. 24 Abs. 3 und Abs. 4 DBA-USA 1989 für die Frage des Vorliegens einer Diskriminierung die Maßstäbe der EU-Grundfreiheiten anzulegen wären. Im Hinblick auf die unterschiedlichen Zwecke der verschiedenen Regelungen sprechen gegen eine Gleichbehandlung grundsätzliche Erwägungen. Während für das Ziel der Errichtung eines europäischen Binnenmarktes die Nichtdiskriminierung im wirtschaftlichen Bereich von zentraler Bedeutung ist, wodurch eine weite Auslegung der Diskriminierungsverbote des EGV/AEUV legitimiert wird, ist Art. 24 DBA-USA 1989 eine Sondervorschrift, die für die eigentliche Zweckerreichung des Abkommens, die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Verhinderung von Steuerhinterziehung, nicht erforderlich sind. Dies rechtfertigt eine enge Auslegung der abkommensrechtlichen Diskrimierungsverbote. Darüber hinaus listet das DBA die Fälle, in denen es eine Diskriminierung nach der Ansässigkeit untersagt, detailliert auf, während im Bereich des EGV/AEUV der gesamte Diskriminierungsschutz aus dem Kriterium der „Staatsangehörigkeit“ abgeleitet wird (vgl. Vogel/Lehner/Rust, a.a.O., Art. 24 Rn. 18). 228

Entgegen der Auffassung der Klägerin lässt sich eine Verpflichtung zur Auslegung der DBA-Diskriminierungsverbote im Lichte des EU-Rechts nicht aus der Rechtsprechung des BFH ableiten. Zwar stellt der BFH im Urteil vom 08.09.2010 I R 6/09 (BStBl II 2013, 186) zur Anwendung von § 8a KStG a.F./n.F. im Zusammenhang mit der Frage einer „unmittelbaren“ Diskriminierung vergleichbar mit derjenigen in Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 auf eine „was den Vergleichsmaßstab anbelangt – parallele gemeinschaftsrechtliche Sicht“ ab. In Abweichung von dieser Formulierung führt der BFH jedoch im Folgeurteil vom 16.01.2014 I R 30/12 (BStBl II 2014, 721, Rz. 20) aus, der Senat habe sich lediglich mittels einer „argumentativen Anleihe“ der Erkenntnisse des EuGH bedient, um die 229

Regelungsvoraussetzungen einer Vorschrift des deutschen KStG (§ 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F. und § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG 1999 n.F.) zu qualifizieren (vgl. Bruns in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 24 OECD-MA Rz. 34 und 35). Einen Hinweis auf eine parallele gemeinschaftsrechtliche Sicht als Vergleichsmaßstab nimmt der BFH im Urteil vom 16.01.2014 I R 30/12 im Gegensatz zum Urteil vom 08.09.2010 I R 6/09 ausdrücklich nicht mehr vor. Vielmehr weist der BFH unter Rz. 24 des Urteils vom 16.01.2014 I R 30/12 gesondert darauf hin, dass im Hinblick auf das Auslegungsergebnis zu Art. 24 DBA-USA 1989 die Frage eines Verstoßes gegen die unionsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit dahinstehen könne. Eines solchen Hinweises hätte es nicht bedurft, wenn bereits bei der Auslegung des abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbotes die unionsrechtlichen Grundfreiheiten – hier die Niederlassungsfreiheit - zu berücksichtigen wären. Schließlich bietet auch das von der Klägerin zitierte BFH-Urteil vom 09.02.2011 I R 54, 55/10 (BStBl II 2012, 106) keine Grundlage für eine andere Beurteilung, da der BFH auch in dieser Entscheidung unter Rz. 22 ausführt, dass die Frage eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit dahinstehen könne, weil bereits gegen ein abkommensrechtlliches Diskriminierungsverbot verstoßen werde.

3. 230

Die Anwendung des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. verstößt auch nicht gegen die Regelungen des Freundschafts-, Handels- und Schiffahrtsvertrags zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 29.10.1954 (Freundschaftsvertrag, BGBl II 1956, 487 ff.). 231

a) 232

Die Frage, ob seit der Geltung des Art. 1 Abs. 3 Buchst. a, Doppelbuchst. bb DBA-USA 1989/2006, welcher nach Art. XVII Nr. 3 Buchst. a des Änderungsprotokolls (BGBl II 2006, 1186, 1211) rückwirkend Anwendung finden soll, die im Verhältnis zu den USA geltenden Diskriminierungsverbote einschließlich des Freundschaftsvertrages aus dem Jahr 1954 abschließend im DBA-USA geregelt sind, also eine weitere Anwendung des Freundschaftsvertrages ausgeschlossen ist, oder ob die rückwirkende Geltung der geänderten Fassung des Abkommens rechtsstaatlichen Bedenken begegnet, soweit der Freundschaftsvertrag weitergehende Diskriminierungsverbote enthält (vgl. zu dieser vom BFH offen gelassenen Frage Urteil vom 30.03.2011 - I R 63/10, BStBl II 2011, 747; zur Problematik allgemein Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Systematik Rz. 78), kann dahingestellt bleiben. 233

b) Denn selbst wenn der Freundschaftsvertrag im Streitjahr 2000 weiterhin anzuwenden wäre, läge keine Verletzung der in diesem Vertrag enthaltenen bereichsspezifisch auszulegenden Diskriminierungsregelungen vor. 234

Der Freundschaftsvertrag wurde von der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika - ausweislich der Präambel - von dem Wunsch geleitet, die zwischen beiden Staaten bestehenden Bande der Freundschaft zu festigen und engere wirtschaftliche und kulturelle Beziehungen zwischen den beiden Völkern zu fördern, sowie in der Überzeugung, dass diesen Zielen Vereinbarungen dienen, durch welche zu beiderseitigem Nutzen der Handel zwischen den beiden Ländern gefördert wird und Kapitalanlagen angeregt sowie gegenseitige Rechte und Vergünstigungen begründet werden. Der Vertrag beruht im Allgemeinen auf den Grundsätzen der gegenseitig gewährten Inländerbehandlung und unbedingten Meistbegünstigung. Nach Art XXV Abs. 1 Freundschaftsvertrag bedeutet der Ausdruck „Inländerbehandlung" die innerhalb des Gebiets eines Vertragsteils gewährte 235

Behandlung, die nicht weniger günstig ist als diejenige, die dort unter gleichartigen Voraussetzungen den Staatsangehörigen, Gesellschaften, Erzeugnissen, Schiffen und sonstigen Objekten jeglicher Art dieses Vertragsteils gewährt wird. Der Ausdruck „Meistbegünstigung" bedeutet nach Art. XXV Abs. 4 Freundschaftsvertrag die innerhalb des Gebiets eines Vertragsteils gewährte Behandlung, die nicht weniger günstig ist als diejenige, die dort unter gleichartigen Voraussetzungen den Staatsangehörigen, Gesellschaften, Erzeugnissen, Schiffen und sonstigen Objekten jeglicher Art irgendeines dritten Landes gewährt wird.

Allerdings enthält der Freundschaftsvertrag auch unter Einbeziehung seiner Präambel keine allgemeine Pflicht zur Inländerbehandlung und Meistbegünstigung, sondern nur eine Anzahl bereichsspezifischer Gewährleistungen entsprechenden Inhalts, die ihrerseits u.a. nach Bereichsgegenstand, Rechtsträgerschaft, Gewährleistungszweck und -umfang in mehrfacher Hinsicht eingeschränkt sind (vgl. Schütterle, Die Inländerbehandlungsklausel in den klassischen Handels- und Niederlassungsverträgen der Bundesrepublik Deutschland, Diss. Heidelberg 1970, Seite 64; Laeger, Deutsch-amerikanisches Internationales Gesellschaftsrecht, Diss. Passau 2008, Seite 116). Diese bereichsspezifischen Gewährleistungen betreffen unter anderem nach Art. VII Freundschaftsvertrag die Anwendung von Gesetzen und Vorschriften über die Ausübung geschäftlicher und beruflicher Tätigkeiten, sowie nach Art. XI Freundschaftsvertrag die Zahlung von Steuern, Gebühren oder Abgaben, die auf Einkommen, Kapital, Umsatz, Betätigungen oder andere Steuergegenstände erhoben werden (vgl. Urteil des Bundessozialgerichts – BSG - vom 12.01.2011 - B 12 KR 17/09 R, Entscheidungen des Bundessozialgerichts – BSGE - 107, 185, Rz. 21). 236

Im Rahmen dessen erfolgt die Auslegung des in der Bundesrepublik Deutschland im Range einfachen Bundesrechts geltenden Freundschaftsvertrages auch zur Ermittlung der Rechtsstellung Privater mit Rücksicht auf den völkerrechtlichen Ursprung der Bestimmungen nach den in Art. 31 ff. des Wiener Übereinkommens vom 23.05.1969 über das Recht der Verträge (Wiener Vertragsrechtskonvention – WVK -, BGBl II 1985, 927) niedergelegten Grundsätzen (vgl. z.B. BVerfG Kammerbeschluss vom 16.02.2001 - 2 BvR 200/01, Deutsches Verwaltungsblatt – DVBl - 2001, 796 m.w.N.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts – BVerwG - vom 13.12.2005 - 1 C 36/04, Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts – BVerwGE - 125, 1). Nach Art. 31 WVK ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Ziels und Zwecks auszulegen. Danach ist entsprechend der Struktur des Freundschaftsvertrags jeweils bereichsspezifisch zu prüfen, welchen Inhalt die einzelnen Gewährleistungen haben (vgl. BSG in BSGE 107, 185, Rz. 22). 237

aa) § 8 Nr. 3 GewStG a.F. enthält zunächst keine Verletzung von Art. VII Abs. 1 Satz 1 Freundschaftsvertrag. 238

Danach wird den Staatsangehörigen und Gesellschaften jedes Vertragsteils in dem Gebiet des anderen Vertragsteils Inländerbehandlung hinsichtlich der Ausübung jeder Art von geschäftlicher, industrieller, finanzieller oder sonstiger gegen Entgelt vorgenommener Tätigkeit gewährt. Dabei ist es unerheblich, ob sie diese selbstständig oder unselbstständig und ob sie sie unmittelbar oder durch einen Vertreter oder durch juristische Personen jeder Art ausüben. Dementsprechend dürfen diese Staatsangehörigen und Gesellschaften innerhalb des genannten Gebiets 239

240

- Zweigstellen, Vertretungen, Büros, Fabriken und andere zur Führung ihrer Geschäfte geeignete Betriebe errichten und unterhalten,

- nach dem Gesellschaftsrecht des anderen Vertragsteils Gesellschaften gründen und Mehrheitsbeteiligungen an Gesellschaften des anderen Vertragsteils erwerben, 241

- von ihnen errichtete oder erworbene Unternehmen kontrollieren und leiten. 242

Ferner bestimmt Art. VII Abs. 1 Satz 4 Freundschaftsvertrag, dass auch den von den Staatsangehörigen und Gesellschaften jedes Staates kontrollierten Unternehmen, in allen mit ihrer Betätigung zusammenhängenden Angelegenheiten keine ungünstigere Behandlung gewährt wird, als gleichartigen Unternehmen, die von Staatsangehörigen oder Gesellschaften des anderen Vertragsteils kontrolliert werden. 243

Der Bereich des Regelungsinhalts von Art. VII Abs. 1 Satz 1 und 4 Freundschaftsvertrag zielt auf die niederlassungsrechtliche Gleichbehandlung sowie eine Anerkennung der Gesellschaftsformen einschließlich ausländisch kontrollierter Unternehmen des jeweiligen Vertragsstaates ab. Diese Bereiche werden durch § 8 Nr. 3 GewStG a.F. nicht tangiert. 244

bb) 245

Auch Art. XI Abs. 1 Freundschaftsvertrag wird durch § 8 Nr. 3 GewStG a.F. nicht verletzt. Nach dieser vertraglichen Regelung unterliegen die Staatsangehörigen und Gesellschaften eines Vertragsstaates im Gebiet des anderen Vertragsstaates hinsichtlich den Steuerbelastungen keiner stärkeren Belastung als die Staatsangehörigen und Gesellschaften des anderen Vertragsteils unter gleichartigen Voraussetzungen. Damit ist die so genannte Inländerbehandlung gewährleistet, also die innerhalb des Gebietes eines Vertragsteils gewährte Behandlung, die nicht weniger günstig ist als diejenige, die dort unter gleichartigen Voraussetzungen den Staatsangehörigen und Gesellschaften dieses Vertragsteils gewährt wird (Art. XXV Abs. 1 Freundschaftsvertrag). 246

Die vorgenannte Regelung ist im Streitfall bereits deshalb nicht einschlägig, weil die Klägerin lediglich in Deutschland eine Auszahlung an die A als stille Gesellschaft vorgenommen hat. 247

Die Besteuerung der A als stiller Gesellschafterin im Inland ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. 248

Ungeachtet dessen verbietet die Vorschrift nach ihrem eindeutigen Wortlaut nur eine an die Staatsangehörigkeit bzw. den Sitz einer Gesellschaft anknüpfende Benachteiligung (vgl. zur Staatsangehörigkeit BFH-Urteil vom 30.03.2011 I R 63/10, BStBl II 2011, 747, Rz. 21). Um eine solche geht es – wie bereits ausgeführt – in § 8 Nr. 3 GewStG a.F. jedoch nicht. 249

cc) Ferner ist auch Art. XI Abs. 3 Freundschaftsvertrag nicht verletzt. Danach unterliegen Staatsangehörige und Gesellschaften eines Vertragsteils im Gebiet des anderen Vertragsteils keiner höheren Steuerbelastung als unter gleichartigen Voraussetzungen die Staatsangehörigen, Einwohner (residents) und Gesellschaften irgendeines dritten Landes. Damit handelt es sich um eine Meistbegünstigungsklausel. Meistbegünstigung bedeutet die innerhalb des Gebietes eines Vertragsteils gewährte Behandlung, die nicht weniger günstig ist als diejenige, die dort unter gleichartigen Voraussetzungen den Staatsangehörigen und Gesellschaften irgend eines Drittlandes gewährt wird (Art. XXV Abs. 4 Freundschaftsvertrag). 250

Maßstab dieses Benachteiligungsverbots ist somit ebenfalls die inländische Besteuerung bezogen auf dieselben Vergleichsgruppen Staatsangehörigkeit und Sitz der Gesellschaft wie 251

in Art. XI Abs. 1 Freundschaftsvertrag sowie zusätzlich bezogen auf die Vergleichsgruppe Einwohner (residents).

Da die Klägerin lediglich in Deutschland eine Auszahlung an die A als stiller Gesellschafterin vorgenommen hat, die Besteuerung der A als stiller Gesellschafterin im Inland nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist, und ferner § 8 Nr. 3 GewStG a.F. nicht an die Staatsangehörigkeit, den Sitz der Gesellschaft bzw. das Merkmal „Einwohner (residents)“ anknüpft, ist die Regelung vorliegend ebenfalls nicht einschlägig. 252

Einer Entscheidung hinsichtlich der zwischen den Beteiligten streitigen Frage, ob die Meistbegünstigungsklausel auch die Möglichkeit umfasst, sich auf multilaterale Abkommen wie den EGV bzw. die AEUV des anderen Staates zu berufen oder diese Möglichkeit durch Art. XI Abs. 5 Buchst. a Freundschaftsvertrag ausgeschlossen, weil zu den Steuervorteilen auf der Grundlage der Gegenseitigkeit auch die Steuervorteile gehören, die aus der Umsetzung von Bestandteilen des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts resultieren (letzteres bejahend BFH-Urteile vom 30.03.2011 - I R 63/10, BStBl II 2011, 747, Rz. 24, und vom 19.07.2017 – I R 87/15, BStBl II 2020, 237, Rz. 24; die nachfolgende Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen BVerfG-Beschluss vom 22.05.2019 2 BvR 131/18, juris), bedarf es daher nicht. 253

dd) 254

Die Klägerin kann sich schließlich auch nicht auf Art. XII Abs. 4 Satz 1 Freundschaftsvertrag berufen. Nach der genannten Regelung verpflichten sich die Vertragsschließenden, im Hinblick auf den Grundsatz der internationalen Bewegungsfreiheit des Investitionskapitals und seiner Erträge den Staatsangehörigen und Gesellschaften des jeweils anderen Vertragsteils angemessene Möglichkeiten für den Abzug verdienter Beträge einzuräumen, die aus der Vornahme oder Aufrechterhaltung von Kapitalinvestitionen und den Rücktransfer der Kapitalbeträge selbst herrühren. 255

Die Regelung ist nicht einschlägig, da § 8 Nr. 3 GewStG a.F. keine Beschränkung der Kapitalrückfuhr bzw. der daraus erzielten Erträge zur Folge hat. Mittelbare Auswirkungen in Form einer verminderten Gewinnbeteiligung werden vom Inhalt der Regelung des Art. XII Abs. 4 Freundschaftsvertrag, die ihrem Sinn und Zweck auf den formal unbeschränkten Kapitalverkehr zwischen den Vertragschließenden ausgerichtet ist, nicht erfasst. 256

4. 257

Die Klägerin kann sich auch nicht mit Erfolg auf einen Diskriminierungsschutz des unter dem Dach des WTO-Übereinkommens (Welthandelsübereinkommen, englisch World Trade Organazation) stehenden GATS-Abkommens (allgemeines Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen, englisch General Agreement on Trade and Services; BGBl II 1994, 1473, 1643) berufen. 258

Ein etwaiger Verstoß gegen die Grundsätze der Meistbegünstigung nach Art. II GATS-Abkommen, des freien Marktzugangs nach Art. XVI GATS-Abkommen und der Inländergleichbehandlung nach Art. XVII GATS-Abkommen führt nicht zur Unanwendbarkeit des § 8 Nr. 3 GewStG a.F. 259

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH gewährt das GATS-Abkommen dem Einzelnen keine subjektiven Rechte. Etwaige Verstöße gegen die vorgenannten Gebote sind nur im Rahmen eines von den Mitgliedstaaten einzuleitenden Verfahrens zu überprüfen, während 260

sich der Einzelne nicht auf die Regeln der Welthandelsorganisation berufen kann (vgl. BFH-Urteile vom 08.08.2013 – V R 3/11, BStBl II 2014, 46, Rz. 36; vom 19.11.2014 – V R 39/13, BStBl II 2015, 353, Rz. 23; vom 22.05.2019 - XI R 1 /18, Rz. 48; ebenso FG Köln Urteil vom 16.10.2008 – 2 K 3126/04, EFG 2009, 222, Rz. 28). Die Abkommen legen dem nationalen Steuergesetzgeber nur Grenzen im Hinblick auf die Umsetzung und Ausdifferenzierung seiner steuerpolitischen Grundentscheidungen auf (Vogel/Lehner, a.a.O., Grundlagen Rz. 15).

Für die Annahme eines von der Klägerin geltend gemachten abweichenden Willens des historischen deutschen Gesetzgebers im Zusammenhang mit dem Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG besteht keine Grundlage. Eine solche kann insbesondere nicht den Ausführungen des Gesetzgebers zum Entwurf des Gesetzes zu dem Übereinkommen vom 15.04.1994 zur Errichtung der Welthandelsorganisation entnommen werden. In der von der Klägerin zitierten BT-Drucksache 12/7655 (neu), Seite 7, Punkt I. Allgemeines wird ausdrücklich ausgeführt, dass zur Umsetzung der völkerrechtlichen Verpflichtungen Änderungen des innerstaatlichen Rechts, wenn auch nur im geringen Umfang erforderlich seien, weil das innerstaatliche Recht den Verhandlungsergebnissen bereits weitgehend entspreche. 261

Auch der EuGH lehnt einen Individualrechtsschutz auf der Grundlage von WTO-Übereinkommen im Hinblick auf die Natur und die Systematik der Regelungen ab (vgl. u.a. EuGH-Urteile vom 23.11.1999 Portugal/Rat C-149/96, EU:C:1999:574, Slg 1999, I-8395-8452, Rz. 47; vom 01.03.2005 Van Parys C-377/02, EU:C:2005:121, Slg 2005, I-1465-1526, Rz. 39; vom 04.02.2016 C & J Clark International und Puma C-659/13 und C-34/14, EU:C:2016:74, juris, Rz. 85; vom 18.10.2018, Rotho Blaas C-207/17, EU:C:2018:840, juris, Rz. 44). 262

Der Senat folgt der Rechtsprechung des BFH und des EuGH. Maßgeblich für diese Beurteilung ist die Verhinderung eines Ungleichgewichts bei der Anwendung der WTO-Regeln. Dieses würde sich daraus ergeben, dass im Falle einer unmittelbaren gerichtlichen Überprüfung den legislativen Organen ein Spielraum genommen würde, über den sie nach Auffassung eines Teils der Vertragsparteien der Abkommen aufgrund einer fehlenden Gegenseitigkeit verfügen (vgl. EuGH-Urteil vom 18.10.2018 Rotho Blaas C-207/17, EU:C:2018:840, juris, Rz. 45). 263

Die Geltung eines Individualrechtsschutzes bezogen auf das GATS-Abkommen lässt sich auch nicht aus den Gründen des von der Klägerin zitierten Urteils des BVerfG vom 05.05.2020 2 BvR 859/15, 2 BvR 1651/15, 2 BvR 2006/15, 2 BvR 980/16 (BVerfGE 154, 17) ableiten. Das Urteil betrifft die Beschlüsse der Europäischen Zentralbank zum Ankauf von Anleihen des öffentlichen Sektors (PSPP = Public Sector Purchase Progamme). In der genannten Entscheidung geht das Gericht von der Verletzung des in Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG verankerten subjektiven Rechts aus, welches nach dem der Entscheidung zugrunde liegenden Streitfall aus der objektivrechtlich begründeten Reaktionspflicht von Bundesregierung und Bundestag folgt, sich als Ausfluss der ihnen obliegenden Integrationsverantwortung aktiv mit der Frage auseinanderzusetzen, wie im Falle eines Ultra-vires-Handelns von Organen, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Europäischen Union die Kompetenzordnung wiederhergestellt werden kann. Der in der dortigen Entscheidung zugrunde gelegte Maßstab für das Bestehen eines subjektiven Rechts als Ausfluss des Demokratieprinzips des Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG knüpft an eine Kompetenzverletzung im Zusammenhang mit einem Ultra-vires-Handeln an. Eine derartige Kompetenzverletzung ist im Zusammenhang mit der hier streitigen unmittelbaren Anwendung der WTO-Abkommen als 264

völkerrechtlichen Verträgen hingegen nicht ersichtlich.

5. 265

Einer Anwendung von § 8 Nr. 3 GewStG a.F. steht auch nicht die für Drittstaatenfälle geltende Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrages von Amsterdam vom 02.10.1997 zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften (EGV) sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften – ABl. - 1997, Nr. C-340), jetzt Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) i.d.F. des Vertrages von Lissabon zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union und des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (ABl. Union 2008, Nr. C 115, 47) entgegen (vgl. zur Geltung der Kapitalverkehrsfreiheit z.B. EuGH-Urteil vom 01.09.2014 Kronos International /Finanzamt Leverkusen C-47/12, ECLI:EU:C:2014:2200, juris, Rz. 44). 266

Der Bereich der direkten Steuern, zu dem die Gewerbesteuer gehört, fällt zwar nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft. Die Mitgliedstaaten müssen die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (vgl. EuGH-Urteil Eurowings vom 26.10.1999 – C-294/97, ECLI:EU:C:1999:52, BStBl II 1999, 851). Im Verhältnis des EU-Rechts zum nationalen Recht gilt der Vorrang des Unionsrechts (vgl. Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Systematik Rz. 119). 267

Vorliegend ist zwar eine Beschränkung des Kapitalverkehrs gegeben, welche nicht bereits deshalb ausscheidet, weil die Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber einer anderen (hypothetisch anzuwendenden) Grundfreiheit zurücktritt. 268

Die Beschränkung ist jedoch nach Art. 57 Abs. 1 EGV zulässig. 269

a) 270

Zum Begriff des Kapitalverkehrs und einer damit im Zusammenhang stehenden Verletzung zählen alle Maßnahmen, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 26.02.2019 C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136, IStR 2019, 347, Rz. 56 m.w.N.; Calliess/Ruffert/Bröhmer, EUV/AEUV, 5. Aufl., 2016, AEUV Art. 63 Rz. 10). 271

Bei der hier vorliegenden Konstellation einer stillen Gesellschaft zwischen der A als Kapitalgeber und der Rechtsvorgängerin der Klägerin kann danach grundsätzlich eine Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit gegeben sein. § 8 Nr. 3 GewStG a.F. wirkt sich auf den Kapitalverkehr einschränkend aus, weil die Vorschrift deutsche Gesellschaften behindert, im Ausland – anstatt im Inland – nach Kapitalgebern (hier in Form stiller Gesellschafter) zu suchen und umgekehrt ausländischen Investoren eine Investition in Deutschland erschwert (vgl. zu entsprechenden Überlegungen des EuGH zum deutschen Anrechnungsverfahren EuGH Große Kammer Urteil vom 06.03.2007 Meilicke C-292/04, ECLI:EU:C:2007:132, IStR 2007, 247; FG H, Urteil vom 13.07.2007 – 9 K 1080/04 K,G,F, EFG 2007, 1976, Rz. 124 und 125). 272

b) 273

274

Der Drittstaatenschutz gegenüber § 8 Nr. 3 GewStG a.F. erfährt vorliegend nicht bereits deshalb eine Einschränkung, weil die Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber einer anderen (hypothetisch anzuwendenden) Grundfreiheit – hier der Niederlassungsfreiheit - lediglich eine „unvermeidliche Konsequenz“ der Beschränkung ist (vgl. z.B. EuGH Große Kammer Urteil vom 13.03.2007 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, IStR 2007, 249).

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist für die Frage, ob eine nationale Regelung unter die eine oder die andere Verkehrsfreiheit fällt, auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen. Eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, fällt in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit. Hingegen sind nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen (vgl. insbesondere EuGH-Urteile vom 13.11.2012 Test Claimants in the FII Group Litigation C-35/11, ECLI:EU:C:2012:707, IStR 2012, 924, Rz. 90 ff., und vom 10.04.2014 Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company C-190/12, EU:C:2014:249, IStR 2014, 333, Rz. 25 ff.). 275

Da § 8 Nr. 3 GewStG a.F. nach seinen Regelungsvoraussetzungen und –wirkungen nicht auf die Beteiligungshöhe abstellt, ist ungeachtet des konkreten Lebenssachverhalts vorliegend die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig und wird nicht durch die Niederlassungsfreiheit verdrängt. 276

c) 277

Die Beschränkung des Art. 56 EGV in dem vorliegenden Drittstaatensachverhalt ist jedoch nach der Ausnahmebestimmung des Art. 57 Abs. 1 EGV zulässig. 278

Nach dieser Bestimmung (sog. Standstill-Klausel) berührt Art. 56 EGV nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31.12.1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen. Die Regelung gewährleistet, dass die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkende steuerliche Regelungen, die zum tradierten Bestand des nationalen Steuerrechts zählen, unter bestimmten Umständen im Verhältnis zu Drittstaaten ohne Rechtfertigungsbedarf beibehalten werden (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 21.05.2015 Wagner Raith C-560/13, ECLI:EU:C:2015:347, IStR 2015, 516, Rz. 21; Englisch in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., 2020, Rz. 7.300). 279

aa) 280

§ 8 Nr. 3 GewStG a.F. bestand am 31.12.1993 bereits und ist bis zum Wirksamwerden der Unternehmenssteuerreform 2008 (also bis 2007) nicht durch eine Nachfolgeregelung ersetzt worden. 281

bb) 282

Bei der Beteiligung der A als stiller Gesellschafterin an der Klägerin handelt es sich auch um eine Direktinvestition i.S. des Art. 57 Abs. 1 EGV. 283

(a) 284

Der Begriff „Direktinvestitionen“ ist im EG-Vertrag nicht definiert. Bei der Auslegung misst der EuGH etwaigen Begriffsbestimmungen in der Nomenklatur im Anhang I zur früheren Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361/EWG vom 24.06.1988 zur Durchführung von Art. 67 EWG „Hinweischarakter“ bei (EuGH-Urteile vom 02.06.2005 C-174/04, ECLI:EU:C:2005:350, Slg 2005, I-4933-4966, Rz. 27 ff.; vom 12.12.2006 Test Claimants in the FII Group Litigation C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774, BFH/NV 2007, Beilage 4, 173, Rz. 177 ff.; vom 24.05.2007 Holböck C–157/05, EU:C:2007:297, Slg 2007, I-4051-4069, Rz. 33f.; vom 24.11.2016 SECIL C-464/14, ECLI:EU:C:2016:896, IStR 2017, 118, Rz. 75; vom 15.02.2017 C-317/15, ECLI:EU:C:2017:119, IStR 2019, 347, Rz. 27; vom 20.09.2018 EV C-685/16, ECLI:EU:C:2018:743, IStR 2018, 802, Rz. 67). 285

Auf dieser Grundlage werden Direktinvestitionen in ständiger Rechtsprechung des EuGH als „Investitionen jeder Art durch natürliche oder juristische Personen zur Schaffung und Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmen, für die die Mittel zum Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind“ definiert (EuGH-Urteile vom 12.12.2006 Test Claimants in the FII Group Litigation C-446/04, a.a.O., Rz. 181; vom 24.05.2007 Holböck C-157/05, a.a.O., Rz. 33 und 34; vom 24.11.2016 SECIL C-464/14, a.a.O., Rz. 75; vom 20.09.2018 EV C-685/18, a.a.O., Rz. 67). 286

Speziell bei einer Beteiligung an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen in Form von Aktiengesellschaften setzt das Ziel der Schaffung und Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen nach der Rechtsprechung des EuGH voraus, dass die Aktien ihrem Inhaber entweder nach den nationalen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften oder aus anderen Gründen die Möglichkeit geben, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder deren Kontrolle (vgl. Urteil der Großen Kammer des EuGH vom 12.12.2006 Test Claimants in the FII Group Litigation C-446/04, a.a.O., Rz. 181; EuGH-Urteil vom 24.11.2016, SECIL, C-464/14, a.a.O., Rz. 78) bzw. und deren Kontrolle zu beteiligen (vgl. EuGH-Urteil vom 26.02.2019 C-135/17, a.a.O., Rz. 26). 287

Ferner ist nach der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 64 Abs. 1 AEUV die Standstill-Regelung dahin auszulegen, dass sie auf eine nationale Regelung Anwendung findet, die eine Beschränkung des Kapitalverkehrs vorschreibt, selbst wenn diese auch in Fällen angewandt werden kann, die nichts mit Direktinvestitionen, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten zu tun haben (EuGH-Urteile vom 15.02.2017 C-317/15, ECLI:EU:C:2017:119, a.a.O., Rz. 25; vom 26.02.2019 C-135/17, a.a.O., Rz. 31; Musil/Weber-Grellet, Musil, Europäisches Steuerrecht, 2019, AEUV Art. 64 Rn. 19). Die Anwendung des Art. 64 Abs. 1 AEUV hängt somit nicht vom abstrakten Gegenstand der nationalen Regelung ab, sondern von ihrer Wirkung. Der Umstand, dass die nationale Regelung auch in anderen Fällen Anwendung finden kann, steht der Anwendung von Art. 64 Abs. 1 AEUV nicht entgegen (EuGH-Urteil vom 15.02.2017 C-317/15, a.a.O., Rz. 22). 288

(b) 289

Nach den dargestellten Grundsätzen der Rechtsprechung des EuGH, der der Senat folgt, sind die Voraussetzungen für eine Direktinvestition i.S. des Art. 57 Abs. 1 EGV vorliegend erfüllt. 290

(aa) 291

Gegen die vom EuGH vorgenommene Auslegung des Begriffs der „Direktinvestition“ bestehen keine grundsätzlichen Bedenken. 292

Der EuGH definiert den Begriff der „Direktinvestition“ nicht „entsprechend“ der Nomenklatur bzw. den Begriffsbestimmungen in der Anlage I der Richtlinie des Rates 88/361/EWG vom 24.06.1988, sondern misst der Richtlinie nur „Hinweischarakter“ für die von ihm selbst vorgenommene Auslegung des Begriffs der „Direktinvestition“ zu. Für die von der Klägerin geltend gemachte unzulässige Kompetenzverschiebung bei der Auslegung des Art. 57 EGV/Art. 64 AEUV durch den EuGH auf eine andere europäische Institution lassen sich mithin keine Anhaltspunkte ausmachen. 293

(bb) 294

Dem Vorliegen einer Direktinvestition i.S. des Art. 57 Abs. 1 EGV steht – wie ausgeführt - nach der Rechtsprechung des EuGH nicht entgegen, dass die Hinzurechnungsregel des § 8 Nr. 3 GewStG a.F., die Zahlungen an einen stillen Gesellschaften erfasst, selbst nicht im Zusammenhang mit einer Direktinvestition steht. 295

(cc) 296

Die von der A geleistete stille Einlage ist eine Investition jeder Art zur Schaffung und Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen der A, die die Mittel in Form der stillen Beteiligung bereitstellt, und der Rechtsvorgängerin der Klägerin, der die Mittel zum Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Verfügung gestellt werden. 297

Grundlage für diese Beurteilung ist der Inhalt der vertraglichen Regelungen über die stille Gesellschaft vom 16.11.1993. Danach war die A am Gewinn und Verlust der Rechtsvorgängerin der Klägerin im Verhältnis der stillen Einlage zum Gesamtkapital zu beteiligen. Die Gesellschaft ist nach § 2 Nr. 1 des Vertrages für unbestimmte Zeit geschlossen worden, und hätte gemäß § 10 des Vertrages frühestens nach sechs Jahren gekündigt werden können. Die in Form der stillen Einlage überlassenen Mittel waren zudem nach dem Vorbringen der Klägerin nach aufsichtsrechtlichen Regelungen für die Kapitalausstattung der Klägerin erforderlich. Im Hinblick auf die Länge der Vertragsbindung und dem von der Klägerin genannten Zweck der Kapitalüberlassung bestehen für den Senat keine Zweifel daran, dass es sich bei der stillen Gesellschaft um eine Investition zur Schaffung und Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen i.S. der Auslegung des Begriffs der „Direktinvestion“ handelt. Damit erfüllt die stille Beteiligung die nach der Rechtsprechung des EuGH erforderlichen Voraussetzungen für eine Direktinvestition (vgl. EuGH-Urteile vom 12.12.2006 Test Claimants in the FII Group Litigation vom 12.12.2006 C-446/04, a.a.O., Rz. 181; vom 24.05.2007 Holböck C-157/05, a.a.O., Rz. 34; vom 24.11.2016 SECIL C-464/14, a.a.O., Rz. 75; vom 20.09.2018 EV gegen Finanzamt Lippstadt C-685/16, ECLI:EU:C:2018:743, juris, Rz. 67). 298

(dd) 299

Eine andere Beurteilung ist auch nicht im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH zu den Anforderungen an eine Direktinvestition, die sich auf Beteiligungen an Unternehmen in Form einer Aktiengesellschaft beziehen, gerechtfertigt. Nur für diese Form der Direktinvestition fordert der EuGH, dass die Anteile ihrem Inhaber entweder nach den nationalen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften oder aus anderen Gründen die Möglichkeit geben, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft und bzw.oder deren Kontrolle zu beteiligen (vgl. zur Unterscheidung von Direktinvestitionen durch den EuGH aufgrund von Beteiligungen 300

und sonstigen Kapitalbewegungen EuGH-Urteile 24.11.2016 SECIL C-464/14, a.a.O, Rz. 75; vom 15.02.2017 C-317/15, a.a.O., Rz. 22). Die insoweit nach der Rechtsprechung des EuGH für das Vorliegen einer Direktinvestition erforderlichen Voraussetzungen stehen im Zusammenhang mit der Beurteilung von Portfoliobeteiligungen, die zwar unter den Begriff des Kapitalverkehrs, nicht aber unter den Begriff einer Direktinvestition fallen (vgl. EuGH-Urteil vom 26.02.2019 C-135/17, a.a.O., Rz. 28). Für Investitionen, die keine Beteiligungen an Aktiengesellschaften darstellen, findet die Einschränkung keine Anwendung.

Bei einer stillen Gesellschaft handelt es sich um keine Beteiligung im gesellschaftsrechtlichen Sinne. Der stille Gesellschafter ist weder am Gesellschaftsvermögen beteiligt und es bestehen keine Mitgliedschaftsrechte, noch hat die stille Gesellschaft ein Gesellschaftsvermögen (vgl. Mock in: Röhricht/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl. 2019, § 230 HGB Rz. 3, sowie Rz. 35 zur Finanzierung von Banken und Finanzinstituten). Ferner hat der stille Gesellschafter nicht die vollen unternehmerischen Chancen und Risiken eines Eigenkapitalgebers. Der stille Gesellschafter hat vielmehr eine modifizierte Gläubigerstellung als Inhaber eines Gewinnanspruchs gemäß § 231 HGB und eines Ersatzanspruchs nach § 235 HGB bei Beendigung der stillen Gesellschaft (vgl. Wackerbarth in Heymann, HGB, 3. Aufl., 2020, § 230 Rz. 20). Die Tatsache, dass die stille Beteiligung nach dem Vorbringen der Klägerin im aufsichtsrechtlichen Sinne als Eigenkapitalsurrogat bewertet wird, ändert nichts an der Beurteilung einer fehlenden gesellschaftsrechtlichen Beteiligung. 301

Selbst wenn man zugunsten der Klägerin - ihrem Vorbringen folgend - die stille Gesellschaft in entsprechender Anwendung der Rechtsprechung des EuGH zu Unternehmen in Form einer Aktiengesellschaft als Beteiligung beurteilen würde, wären die Voraussetzungen für die Möglichkeit, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft und/bzw. oder deren Kontrolle zu beteiligen, erfüllt. Denn diese Möglichkeit kann sich nach der Definition des EuGH zum Begriff der „Direktinvestition“ nicht nur aus den nationalen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften, vorliegend im Hinblick auf die Rechtform der Klägerin im Streitjahr also aus denen des Aktienrechts, sondern auch aus anderen Gründen ergeben. 302

Im Streitfall folgt diese aus anderen Gründen resultierende Möglichkeit aus der gleichzeitigen Stellung der A als Mehrheitsaktionärin der Klägerin. Diese gewährleistet einerseits, sich durch die Bestellung des Aufsichtsrates (§ 101 Abs. 1 Satz 1 AktG), der seinerseits den Vorstand bestellt (§ 84 Abs. 1 Satz 1 AktG), an der Verwaltung der Klägerin und damit denklogisch zugleich an der Kontrolle der Klägerin zu beteiligen. Jede andere Beurteilung würde zu einer den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechenden Aufteilung der unterschiedlichen „Beteiligungen“ der A führen und stünde im Widerspruch zu dem vom der Klägerin selbst geltend gemachten Gesichtspunkt der nach *aufsichtsrechtlichen* Vorschriften notwendigen Kapitalausstattung durch die A als stiller Gesellschafterin. 303

6. 304

Entgegen der vorstehenden rechtlichen Beurteilung ist dem Klagebegehren auch nicht im Hinblick auf die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 18.10.2006 (Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, 18.10.2006, G 1422-75-V B 4, FMNR434400006, BStBl I 2006, 611) zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. zu entsprechen. 305

Ungeachtet der Tatsache, dass die vorgenannten Verwaltungsanweisungen zur Anwendung von § 8 Nr. 7 GewStG a.F. und nicht zur Anwendung von § 8 Nr. 3 GewStG a.F. ergangen sind, kann sich die Klägerin selbst im Falle einer vergleichbaren Rechtslage nicht auf den Grundsatz der Rechtsanwendungsgleichheit berufen. 306

Verwaltungsvorschriften entfalten grundsätzlich keine Bindungswirkung gegenüber den Gerichten. Der von den Gerichten zu beachtende Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung, der aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleiten ist, gilt nur für solche Verwaltungsvorschriften, die die Ermessensausübung regeln, weil die Verwaltung im Bereich der Ermessensentscheidungen einen Entscheidungsfreiraum hat, der gerichtlich nur beschränkt überprüfbar ist. Dagegen binden norminterpretierende Verwaltungsvorschriften die Gerichte nicht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30.09.1997 – IX R 39/94, BFH/NV 1998, 446). 307

C. 308

Den von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisanträgen musste der Senat nicht nachkommen. Beweisanträgen ist grundsätzlich nur dann zu entsprechen, wenn sie sich auf Tatsachenfragen beziehen, die für die Entscheidung erheblich sind (Krumm in: Tipke/Kruse, a.a.O., § 81 FGO, Rz. 5). 309

Die Inhalte der von der Klägerin gestellten Anträge haben Vorgänge der verwaltungsinternen Willensbildung zu Rechtsfragen zum Gegenstand. Den Anträgen ist aufgrund dessen im Rahmen der bestehenden gerichtlichen Aufklärungspflicht nach § 76 FGO nicht zu entsprechen (Krumm in: Tipke/Kruse, a.a.O., § 81 FGO, Rz. 10). 310

Eine andere Beurteilung ist auch nicht im Hinblick auf die von der Klägerseite im Rahmen der Entscheidung über die Beweisanträge geltend gemachten Berücksichtigung der Grundsätze des IFG NW geboten. Die aus § 4 Abs. 1 IFG NW resultierenden Rechte bestehen gegenüber den Behörden und sind in einem gesonderten Verfahren geltend zu machen (vgl. Urteil des Oberverwaltungsgerichts für das Land Nordrhein-Westfalen vom 08.03.2018 – 15 E 100/18, juris, Rz. 26; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O.,§ 32e AO Rz. 16). Auswirkungen aus den Umfang der gerichtlichen Pflicht zur Beweiserhebung können aus dem IFG NW nicht abgeleitet werden. 311

D. 312

Im Hinblick auf ihr Unterliegen waren der Klägerin nach § 135 Abs. 1 FGO die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen. 313

Gründe, die wegen eines Verschuldens des Beklagten eine abweichende Kostenentscheidung nach § 137 Satz 2 FGO rechtfertigen könnten, liegen nicht vor. Der Beklagte hat die ihm gemäß § 364 AO obliegenden Verpflichtungen nicht verletzt. Insoweit wird auf die Ausführungen unter B. I. 2. verwiesen. 314

E. 315

Im Streitfall besteht keine Verpflichtung vorab zur Frage der Auslegung des Begriffs einer „Direktinvestition“ nach Art. 267 AEUV (= Art. 234 EGV) eine Entscheidung des EuGH einzuholen. Die Unionsrechtsfragen sind unter Berücksichtigung der dargestellten Auslegung für den Senat nicht zweifelhaft. 316

Zudem bestünde bei Zweifeln über die Auslegung des primären Unionsrechts für den Senat nach Art. 267 Abs. 2 AEUV (= Art. 234 Abs. 2 EGV) nur eine Berechtigung, aber keine Verpflichtung, um eine Vorabentscheidung zu ersuchen. Das Finanzgericht ist keine letzte nationale Fachinstanz i.S. des Art. 267 Abs. 3 AEUV. Dem steht der Zulassungsabhängigkeit der Revision (§ 115 Abs. 1 FGO) nicht entgegen (BFH-Urteil vom 02.04.1996 – VII R 119/94, Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE - 180, 231). 317

F. 318

Die Revision wird trotz der Tatsache, dass es sich bei § 8 Nr. 3 GewStG a.F. um ausgelaufenes Recht handelt, im Hinblick auf die nicht abschließend geklärten Auslegungsfragen zum abkommensrechtlichen Vergleichsmaßstab nach Art. 24 Abs. 3 und 4 DBA-USA 1989 wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen (vgl. Gräber/Ratschow, a.a.O., § 115 Rz. 132). 319

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE