

Urteil vom 08. September 2010, I R 74/09

Abkommensrechtliche Behandlung von Lizenzzahlungen als Sondervergütungen nach § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F. - abkommensrechtliche Zurechnung von Betriebsstätten einer Personengesellschaft

BFH I. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 50d Abs 10 S 1, EStG § 52 Abs 59a S 8, GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 6, GewStG § 36 Abs 5 S 2, DBA USA Art 7 Abs 1, DBA USA Art 7 Abs 2, DBA USA Art 7 Abs 6, DBA USA Art 12 Abs 1, DBA USA Art 12 Abs 3, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, GewStG § 7 S 1

vorgehend FG München, 29. Juli 2009, Az: 1 K 1816/09

Leitsätze

Erhält ein in den USA ansässiger Gesellschafter einer deutschen Personengesellschaft Lizenzvergütungen für von ihm der Gesellschaft eingeräumte Rechte, so dürfen diese Vergütungen nach Art. 12 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. nur in den USA und nicht in Deutschland besteuert werden (Anschluss an Senatsurteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356). Die in § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2009 angeordnete Umqualifizierung von Sondervergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG 1997/2002 in abkommensrechtliche Unternehmensgewinne ändert daran nichts (gegen BMF-Schreiben vom 16. April 2010, BStBl I 2010, 354, dort Tz. 2.2.1 und 5.1) .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine zum 30. Juni 2001 formwechselnd aus einer GmbH, der H-GmbH, entstandene KG. An ihr sind seit 10. August 2001 Wirtschaftsprüfer und Steuerberater GW mit 74,9 v.H. sowie die in den USA ansässige Beigeladene, eine Inc., mit 25,1 v.H. als Kommanditisten und eine GmbH als Komplementärin beteiligt.
- 2** Mit Vertrag vom 7. Mai 2001 gewährte die Beigeladene als Lizenzgeberin der H-GmbH als Lizenznehmerin die Erlaubnis, ihre Produkte zu verkaufen, zu vermarkten und zu verteilen und Dienstleistungen zu erbringen sowie die Marke und den Handelsnamen der Beigeladenen zu benutzen. Im Gegenzug verpflichtete sich die H-GmbH zur Zahlung einer Lizenzgebühr von 8 v.H. auf den Jahresumsatz der H-GmbH für alle Geschäfte, die sich auf Produkte oder Dienstleistungen oder die Verbindung der Marke des Handelsnamens der Beigeladenen beziehen.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gelangte zu der Auffassung, dass es sich in den Streitjahren 2001 bis 2003 bei den Lizenzzahlungen der Klägerin an die an ihr als Gesellschafterin beteiligte Beigeladene um Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997/2002) handele, die nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 1997/2002 (i.V.m. § 2 Nr. 1 und § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG 1999/2002--) deren inländischer Betriebsstätte zuzurechnen seien. Aufgrund der Umsatzverhältnisse stehe die insoweit maßgebliche wirtschaftliche Zugehörigkeit der den Lizenzen zugrunde liegenden Rechte zum (Sonder-)Betriebsvermögen der deutschen Betriebsstätte der Beigeladenen fest. Da 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 einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 94) --DBA-USA 1989 a.F.-- die Einkünfteinstufung nicht ausdrücklich regele, bestimme sich die Zugehörigkeit zur Betriebsstätte nach dem jeweiligen Steuerrecht des Anwendestaates. Danach sei aus deutscher Sicht maßgebend, dass diese Rechte der Tätigkeit der inländischen Betriebsstätte dienten. Aufgrund der Zuordnung der Lizenzen zur inländischen Betriebsstätte sei --abweichend von Art. 12 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. (Lizenzgebühren), wonach Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat der die Lizenzgebühren beziehenden Person (hier:

den USA) zu besteuern sind-- über Art. 12 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F. (sog. Betriebsstättenvorbehalt) die Vorschrift des Art. 7 DBA-USA 1989 a.F. (gewerbliche Gewinne) anzuwenden. Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. seien die Lizenzgebühren wegen der Zurechnung zur inländischen Betriebsstätte als gewerbliche Gewinne dem Betriebsstättenstaat (Deutschland) zuzuweisen.

- 4 Die Klage gegen die hiernach ergangenen Steuer- und Feststellungsbescheide war erfolglos. Das Finanzgericht (FG) München stützte sich zur Begründung auf die neugeschaffene Vorschrift des § 50d Abs. 10 EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (EStG 2002 n.F.), die gemäß § 52 Abs. 59a Satz 8 EStG 2002 n.F., für die Gewerbesteuer gemäß § 36 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 7 Satz 1 und 6 des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (GewStG 2002 n.F.), rückwirkend auf noch nicht bestandskräftige Bescheide anzuwenden ist (FG München, Urteil vom 30. Juli 2009 1 K 1816/09, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 1954).
- 5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben, die angefochtenen Steuer- und Feststellungsbescheide zu ändern und den Gewinn aus Gewerbebetrieb ohne Einbeziehung der Lizenzzahlungen als Sondervergütungen zu ermitteln.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Die Beigeladene hat sich der Klägerin in der Sache und deren Anträgen angeschlossen.
- 8 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) folgt in der Sache dem FA (s. BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999, 1076, dort Tz. 1.2.3; jetzt BMF-Schreiben vom 16. April 2010, BStBl I 2010, 354, dort Tz. 2.2.1 und 5.1), stellt jedoch keine eigenen Anträge.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Das Verfahren wegen Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 2001 wird abgetrennt (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 73 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), nachdem die Klägerin die Revision insoweit zurückgenommen hat.

III.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der angefochtenen Vorentscheidung und zur anderweitigen Steuerfestsetzung. Das FG hat zu Unrecht ein deutsches Besteuerungsrecht an den in Rede stehenden Lizenzvergütungen angenommen.
- 11 1. Das FG hat die Lizenzvergütungen zutreffend als Betriebsausgabe der Klägerin berücksichtigt. Es hat ebenso zutreffend angenommen, dass es sich bei den entsprechenden Vergütungen aus der Sicht der Beigeladenen um Sondervergütungen handelt, die gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997/2002 (i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 1997/2002 und § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 KStG 1999/2002), für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG 2002, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sind. Dennoch durfte es im Rahmen des angefochtenen Bescheids die Lizenzvergütungen nicht den in Deutschland zu steuernden Einkünften der Beigeladenen zurechnen, da sie nach Art. 12 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. nur in den USA besteuert werden dürfen.
- 12 a) Die Beigeladene ist in den USA ansässig. Lizenzvergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, dürfen nach Art. 12 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Regelung greift im Streitfall unbeschadet dessen ein, dass die Lizenzvergütungen nach deutschem Recht als solche aus gewerblichen Einkünften zu behandeln sind und als solche an sich den Einkünften aus gewerblichen Gewinnen nach Maßgabe von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. unterfallen; die speziellere abkommensrechtliche Einkunftsart des Art. 12 DBA-USA 1989 a.F. geht insofern infolge des Art. 7 Abs. 6 DBA-USA 1989 a.F. und des darin angeordneten sog. Spezialitätenvorrangs vor. Im Einzelnen verweist der Senat dazu, um Wiederholungen zu vermeiden, auf sein Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06 (BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356), welches --bezogen auf Zinserträge nach Maßgabe von Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F.-- zu der vergleichbaren Situation einer Darlehensgewährung ergangen ist. Die dort aufgestellten Rechtsgrundsätze, an denen der Senat uneingeschränkt festhält, gelten hier wie dort gleichermaßen.
- 13 b) Ein Besteuerungsrecht Deutschlands lässt sich auch nicht aus der Rückverweisung in Art. 12 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F., dem sog. Betriebsstättenvorbehalt, ableiten. Danach ist Art. 12 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. nicht

anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, Betriebsvermögen dieser Betriebsstätte sind. In diesem Fall ist Art. 7 DBA-USA 1989 a.F. (gewerbliche Gewinne) anzuwenden. Diese Voraussetzung ist aber im Streitfall nicht erfüllt.

- 14** FA und FG sind zwar zu Recht davon ausgegangen, dass die Beigeladene im Inland eine gewerbliche Tätigkeit durch eine hier gelegene Betriebsstätte ausgeübt hat. Denn sie war Gesellschafterin der Klägerin, und die Betriebsstätten einer Personengesellschaft sind abkommensrechtlich deren Gesellschaftern als eigene zuzurechnen (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356, m.w.N.). Dieser Grundsatz gilt auch für Zwecke der Anwendung des DBA-USA 1989 a.F. Jedoch greift Art. 12 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F. im Streitfall deshalb nicht durch, weil die besagten Rechte oder Vermögenswerte nicht zu der deutschen Betriebsstätte gehören. Der Umstand, dass die Lizenzvergütung nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts als Sondervergütungen der Beigeladenen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG 1997/2002 anzusehen sind, welche dem Gewinn der Gesellschaft und mithin den von ihr unterhaltenen Betriebsstätten zuzuordnen sind, widerspricht dem nicht. Ausschlaggebend ist, dass die Rechte oder Vermögenswerte nur dann in der gebotenen tatsächlich-funktionalen Weise zu der Betriebsstätte gehören können, wenn sie aus der Sicht der Betriebsstätte einen Aktivposten bildet. Auch zu diesem Punkt verweist der Senat auf sein Urteil in BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356, und die darin gegebenen weiteren Erwägungen und Nachweise.
- 15** 2. In Reaktion auf die zitierte Spruchpraxis des erkennenden Senats sowie ebenfalls jener des II. Senats des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 9. August 2006 II R 59/05, BFHE 214, 518, BStBl II 2009, 758) hat der Gesetzgeber des Jahressteuergesetzes 2009 allerdings mit § 50d Abs. 10 EStG 2002 n.F. eine Regelung geschaffen, welche darauf abzielt, das deutsche Besteuerungsrecht unbeschadet dieser Spruchpraxis sicherzustellen (vgl. BTDrucks 16/11108, S. 23). Nach dessen Satz 1 gelten Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz und Nr. 3 zweiter Halbsatz EStG 2002, auf die die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden sind, das --wie das DBA-USA 1989 a.F.-- keine solche Vergütungen betreffende ausdrückliche Regelung enthält, für Zwecke der Anwendung des Abkommens ausschließlich als Unternehmensgewinne. § 52 Abs. 59a Satz 8 EStG 2002 n.F. bestimmt, dass die neue Regelung des § 50d Abs. 10 EStG 2002 n.F. in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Gleiches gilt nach § 36 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 7 Satz 6 GewStG 2002 n.F. für die Gewerbesteuer.
- 16** a) Konsequenz dieser Neuregelungen ist, dass für Sondervergütungen im Ausgangspunkt allein Art. 7 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-MustAbk) --und damit im Streitfall Art. 7 DBA-USA 1989 a.F.-- anzuwenden ist. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. können gewerbliche Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die gewerblichen Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-USA 1989 a.F.). Nach Art. 7 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. werden dieser Betriebsstätte die gewerblichen Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges und unabhängiges Unternehmen ausgeübt hätte.
- 17** b) Auch die Voraussetzungen des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F. erfüllt der hier zu beurteilende Sachverhalt indessen nicht. Dabei mag unbeantwortet bleiben, ob der Tatbestand der Vorschrift bezogen auf das DBA-USA 1989 a.F. schon deshalb zu kurz greift, weil die Sondervergütungen in "Unternehmensgewinne" umqualifiziert werden sollen, nicht aber --wie dies für Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. aber erforderlich wäre-- in "gewerbliche Gewinne". Denn in jedem Fall leidet die Absicht des Gesetzgebers, das deutsche Besteuerungsrecht unbeschadet der Abkommensvorschriften und der dazu ergangenen Rechtsprechung mittels einer unilateral fingierten Einkunftsqualifikation durchzusetzen, in ihrer Wirkkraft daran, dass diese Fiktion tatbestandlich zu kurz greift. Sie ordnet lediglich die abkommensrechtliche Einkunftsart an, suspendiert jedoch nicht zugleich von den Erfordernissen der (abkommensrechtlichen) Existenz einer Betriebsstätte (Art. 5 OECD-MustAbk) sowie der (ebenfalls abkommensrechtlichen) Betriebsstättenzurechnung:
- 18** aa) Indem § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F. Sondervergütungen abkommensrechtlich den Unternehmensgewinnen unterwirft, kommt zwar --jedenfalls im Ausgangspunkt-- Art. 7 OECD-MustAbk (hier Art. 7 DBA-USA 1989 a.F.) und kommen nicht Art. 10, Art. 11 und Art. 12 OECD-MustAbk zum Zuge. Doch bedingt dies strenggenommen einen Zirkelschluss der Anwendung, weil dann nicht nur Art. 7 Abs. 1 OECD-MustAbk, sondern diese Abkommensvorschrift insgesamt anzuwenden ist, also einschließlich des sog. Spezialitätenvorrangs in Art. 7

Abs. 7 OECD-MustAbk (hier Art. 7 Abs. 6 DBA-USA 1989 a.F.), der --wenn auch seinerseits unter dem sog. Betriebsstättenvorbehalt in Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4 und Art. 12 Abs. 3 OECD-MustAbk-- wiederum zu Einkünften nach den jeweils spezielleren Einkunftsarten führt. So gesehen würde der Anwendungsbefehl des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F. schon im Ansatz unterlaufen.

- 19** bb) Selbst wenn man dem aber nicht folgt und lediglich Art. 7 Abs. 1 --und nicht zugleich Abs. 7-- OECD-MustAbk für anwendbar erachtet, ändert dies nichts. Denn dann richten sich die Zuordnungsmaßstäbe infolge der unilateralen Umqualifizierung fortan zwar nicht mehr an dem tatsächlich-funktionalen Zugehören i.S. des sog. Betriebsstättenvorbehalts (u.a. in Art. 12 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F.) aus; vielmehr ist Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 OECD-MustAbk, hier: Art. 7 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F., einschlägig und greifen deswegen für die Beantwortung der Zurechnungsfrage allgemeine Verursachungs- und Veranlassungsgesichtspunkte. Auch diese Gesichtspunkte orientieren sich indessen an dem "wirklich" wirtschaftlich Verwirklichten und stimmen weitgehend mit den Zurechnungsmaßstäben der genannten Betriebsstättenvorbehalte überein. Dass der Senat (Urteil vom 13. Februar 2008 I R 63/06, BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414) insoweit bezogen auf Sonderbetriebsvermögen eine abweichende Zuordnung verfolgt hat, widerspricht dem nicht, zum einen deshalb, weil diese Zuordnung allein zu Art. 13 Abs. 2 OECD-MustAbk, nicht zu Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MustAbk ergangen ist (s. auch Gosch in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 13 OECD-MA Rz 80 f.), zum anderen deshalb, weil es dort an einer anderweitigen Betriebsstätte fehlte, und schließlich deshalb, weil § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F. lediglich Sondervergütungen, aber nicht auch Sonderbetriebsvermögen fiktiv umqualifiziert. Aber auch dann, wenn man diesen Weg nicht mitgehen will und annimmt, die Frage der Betriebsstättenzurechnung nach Maßgabe von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 OECD-MustAbk beantworte sich allein nach nationalem Recht, ergäbe sich nichts anderes, weil die (nationale) Einkünftequalifikation und Zurechnungsfiktion des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997/2002 nichts zur (abkommensrechtlichen) Betriebsstättenzurechnung aussagt (vgl. z.B. Wassermeyer, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2010, 37, 41; derselbe, IStR 2010, 241; Blumers/Zillmer, Betriebs-Berater 2010, 1375, 1379; mit abweichendem Begründungsansatz auch Kramer, IStR 2010, 239; anders Frotscher, IStR 2009, 593; Mitschke, Der Betrieb 2010, 303).
- 20** Es verbleibt mithin bei den allgemeinen Zurechnungserfordernissen des jeweiligen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und es beantwortet sich die Zurechnungsfrage ihrerseits allein unter autonomer Abkommensauslegung (ebenso z.B. Hahn-Joecks in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 50d Rz L 3; Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 50d Rz 45; Boller/ Eilinghoff/Schmidt, IStR 2009, 109; Boller/Schmidt, IStR 2009, 852; Chr. Schmidt, IStR 2010, 413; s. auch FG Nürnberg vom 3. Dezember 2009 IV 322/2005, nicht veröffentlicht; anders Frotscher, IStR 2009, 866; derselbe, IStR 2009, 593).
- 21** c) Vor diesem Auslegungshintergrund sind im Streitfall die den Lizenzvergütungen zugrunde liegenden Rechte und Vermögenswerte der Klägerin und der durch diese ihren Gesellschaftern abkommensrechtlich vermittelten Betriebsstätten nur dann zuzurechnen, wenn sie diesen Betriebsstätten in wirtschaftlicher Hinsicht gebühren würden. Daran fehlt es. Das FG hat festgestellt, dass die Lizenzrechte in den USA verwaltet und von dort aus weltweit vermarktet werden. Damit sind sie ebenso wie die daraus generierten Gewinne aus Sicht des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. dem US-amerikanischen "Stammhaus" der Beigeladenen und nicht der Klägerin zuzurechnen. Die entgegenstehende Schlussfolgerung des FG ist nicht haltbar. Sie lässt sich insbesondere nicht darauf stützen, dass die Klägerin in den Streitjahren ihrerseits lizenzbehafte Umsatzanteile von 86,6 v.H. (2001), 98,6 v.H. (2002) sowie 86,1 v.H. (2003) erzielt haben mag. Ausschlaggebend für die abkommensrechtliche Gewinnzurechnung ist allein, wo und von wo aus die Lizenzrechte verwaltet und vermarktet worden sind.
- 22** 3. Es bedarf angesichts dessen keiner weiteren Überlegungen dazu, ob die rückwirkende Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG 2002 n.F. nach § 52 Abs. 59a Satz 8 EStG 2002 n.F., § 36 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 7 Satz 6 GewStG 2002 n.F. gegen das in Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes verankerte Rechtsstaatsgebot verstößt (z.B. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50d Rz 47; Chr. Korn, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, 2366; Hils, DStR 2009, 888; anders z.B. Frotscher, IStR 2009, 866) oder ob die Neuregelung insgesamt als sog. Treaty override völker- und verfassungsrechtswidrig ist (so z.B. Frotscher, IStR 2009, 593; anders BTDrucks 16/11108, S. 25).
- 23** 4. Die von der Vorinstanz vertretene Rechtsauffassung weicht von jener des erkennenden Senats ab. Ihr Urteil war aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die angefochtenen Steuerbescheide sind antragsgemäß zu ändern. Die Ermittlung und Berechnung der festzusetzenden und festzustellenden Beträge wird dem FA nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung überlassen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

