

# Urteil vom 05. Dezember 2023, I R 42/20

## Zur Besteuerung international tätiger Freiberufler-Personengesellschaften nach dem DBA-USA 1989/2008

ECLI:DE:BFH:2023:U.051223.IR42.20.0

BFH I. Senat

DBA USA 1989/2008 Art 7, DBA USA 1989/2008 Art 23 Abs 4 Buchst b, VtrRKonv Art 31 Abs 3 Buchst a, GG Art 20 Abs 2, GG Art 20 Abs 3, GG Art 59 Abs 2 S 1, EStG § 50d Abs 9 S 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 1, AO § 180 Abs 5 Nr 1, FGO § 60 Abs 3 S 1, FGO § 68 S 1, VtrRKonv Art 31 Abs 3 Buchst b, EStG § 32b, EStG VZ 2008

vorgehend FG München, 22. September 2020, Az: 12 K 3257/18

## Leitsätze

1. Im Anwendungsbereich des DBA-USA 1989/2008 richtet sich die Zuordnung von Gewinnen einer Freiberufler-Personengesellschaft grundsätzlich nach dem allgemeinen "Betriebsstättenmodell" (zur Zuordnung nach dem "Ausübungsmodell" auf Grundlage des im DBA-USA 1989/2008 aufgehobenen Art. 14 DBA-USA 1989 vgl. Senatsurteil vom 25.11.2015 - I R 50/14, BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247).
2. Bestätigung der ständigen Rechtsprechung, dass Doppelbesteuerungsabkommen statisch und nicht dynamisch auszulegen sind (a.A. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19.04.2023, BStBl I 2023, 630).
3. Ein Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode ("switch-over") nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 scheidet aus, wenn das innerstaatliche Recht der USA die Nichtbesteuerung nur für einen Teilbetrag des einheitlichen Gewinnanteils vorsieht (hier: "guaranteed payments" für nicht in den USA ansässige Partner, soweit sie dort nicht höchstpersönlich tätig geworden sind).

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 22.09.2020 - 12 K 3257/18 aufgehoben und der Änderungsbescheid vom 29.09.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2008 dahin geändert, dass die im Bescheid vom 02.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.11.2018 enthaltenen Änderungen rückgängig gemacht werden und kein Posten "Betriebseinnahmen/Gewinn aus Gesamthandsbilanz (nicht nach Quote verteilt)" ausgewiesen wird, sondern dieser Betrag von ... € den Posten "Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen" auf ... € erhöht.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die abkommensrechtliche Behandlung von Vergütungen aus der Beteiligung an einer international tätigen Rechtsanwalts-gesellschaft mit Stammsitz in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA).
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) waren ebenso wie die Beigeladenen im Jahr 2008 (Streitjahr) Equity Partner (Partner) der ehemaligen ... LLP mit Sitz und Geschäftsleitung in den USA (LLP). Die LLP erwirtschaftete den weit überwiegenden Teil ihres Gewinns in den USA, unterhielt aber auch mehrere Betriebsstätten außerhalb der USA, darunter eine in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Die Kläger und die Beigeladenen waren ganz überwiegend in dieser deutschen Betriebsstätte tätig, für eine geringe Zahl von Arbeitstagen aber auch in den USA.

Die LLP wurde im Jahr 2018 auf eine nach dem Recht des US-Staates ... neu gegründete Gesellschaft verschmolzen und dadurch vollbeendet.

- 3 Nach der internen Gewinnverteilungsregelung hatten sämtliche Partner der LLP einen individuellen, vertraglich bestimmten Anspruch auf einen Anteil am weltweiten Gesamtgewinn der LLP. Für Zwecke der Besteuerung wurde der Gesamtgewinn der LLP unter Anwendung des Betriebsstättenprinzips auf die jeweiligen Länder aufgeteilt. Anschließend wurde jedem Partner für jedes Land sein Gewinnanteil zugewiesen. Die Höhe dieser länderbezogenen Gewinnanteile entsprach der Quote, mit der der Partner am weltweiten Gesamtgewinn der LLP beteiligt war.
- 4 Alle Partner hatten die Möglichkeit, einen Teil ihres Gewinnanteils in Form von "guaranteed payments" (GP) zu erhalten. Die Kläger und die Beigeladenen machten hiervon im Streitjahr Gebrauch. Am Gesamtbetrag ihrer Vergütungen änderte sich dadurch nichts. Bei den GP handelte es sich um vorab geleistete Abschlagszahlungen auf die jeweiligen Gewinnanteile, die mit den tatsächlich erzielten Gewinnanteilen zu verrechnen waren; sie wurden nicht als Ersatz oder als Ergänzung zum Gewinnanteil des Partners gewährt.
- 5 In der Feststellungserklärung für das Streitjahr erklärte die LLP für ... Feststellungsbeteiligte unter anderem folgende Einkünfte aus selbständiger Arbeit: ... € laufende Einkünfte, die unter den Feststellungsbeteiligten nach Quote zu verteilen seien, sowie zusätzlich ... € Einkünfte, die auf die deutschen Partner entfielen und nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen seien. Von den nach DBA steuerfreien Einkünften der deutschen Partner entfielen ... € auf die USA. Hiervon wurden ... € als Netto-GP gewährt. Der zuletzt genannte Betrag ergab sich aus den Brutto-GP der deutschen Partner abzüglich der in den USA besteuerten GP und der GP, die auf außerhalb der USA belegene Betriebsstätten entfielen, sowie abzüglich der in den USA bezahlten und anteilig auf die GP entfallenden State Taxes für ..., die nach § 34c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) abziehbar seien.
- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgte zunächst den Angaben in der Feststellungserklärung. Nachdem das FA für die Jahre 2003 und 2004 im Anschluss an eine Außenprüfung die Auffassung vertreten hatte, dass auch die Anteile an den GP, die der Betriebsstätte in den USA zuzurechnen seien, zu den im Inland steuerpflichtigen Einkünften der deutschen Partner gehörten, reichte die LLP eine geänderte Feststellungserklärung ein, in der sie die nach DBA steuerfreien Einkünfte der deutschen Partner um die ihnen gewährten Netto-GP minderte. Das FA erließ am 02.02.2011 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) entsprechend geänderten Bescheid und stellte folgende Einkünfte fest: ... € laufende Einkünfte, die unter den Feststellungsbeteiligten nach Quote zu verteilen sind, ... € laufende Einkünfte, die nicht nach Quote zu verteilen sind, sowie ... € nach DBA steuerfreie und unter Progressionsvorbehalt stehende Einkünfte. Ein Einspruch blieb erfolglos.
- 7 Das Finanzgericht (FG) München gab der hiergegen gerichteten Klage mit Urteil vom 22.09.2020 - 12 K 3257/18 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2021, 961) statt und hob den geänderten Feststellungsbescheid auf. Rechtsgrundlage für die gesonderte Feststellung seien § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Abs. 5 Nr. 1 AO. Die den Klägern gewährten GP gehörten als Gewinnvorab zwar grundsätzlich zu den nach § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Variante 1 EStG steuerpflichtigen mitunternehmerischen Gewinnanteilen. Soweit sie auf die Betriebsstätte in den USA entfielen, folge aber aus Art. 7 Abs. 1 und 7 i.V.m. Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) --DBA-USA 1989-- i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung vom 04.06.2008 (BGBl II 2008, 612, BStBl I 2008, 784) --DBA-USA 1989/2008-- die abkommensrechtliche Freistellung von der inländischen Besteuerung. Die Voraussetzungen eines Wechsels von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode ("switch-over") nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 seien für die streitigen Netto-GP nicht erfüllt. Ein Rückfall des Besteuerungsrechts nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG komme ebenfalls nicht in Betracht.
- 8 Das FA macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend. Während des Revisionsverfahrens erging am 29.09.2021 ein nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderter Feststellungsbescheid wegen einer Nachmeldung nach § 153 AO, die zu einer --zwischen den Beteiligten unstreitigen-- Erhöhung des Postens "Laufende Einkünfte (nach Quote verteilt)" von ... € auf ... € führte.
- 9 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und den Änderungsbescheid vom 29.09.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von

Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2008 dahin zu ändern, dass die im Bescheid vom 02.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.11.2018 enthaltenen Änderungen rückgängig gemacht werden und kein Posten "Betriebseinnahmen/Gewinn aus Gesamthandsbilanz (nicht nach Quote verteilt)" ausgewiesen wird, sondern dieser Betrag von ... € den Posten "Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen", auf ... € erhöht, sowie im Übrigen die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

- 11** Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren nach § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten und hat ebenfalls keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12** 1. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. An die Stelle des Bescheids, der Gegenstand der Vorentscheidung war, ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 29.09.2021 getreten. Insoweit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde, so dass es keinen Bestand haben kann (s. allgemein Senatsurteil vom 16.12.2020 - I R 50/17, BFHE 271, 528, BStBl II 2021, 443, m.w.N.).
- 13** Der geänderte Bescheid ist gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Allerdings bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Hinsichtlich der streitigen Punkte haben sich keine Änderungen ergeben und die Kläger haben keinen weiter gehenden Antrag gestellt. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen sind durch die Aufhebung des Urteils nicht entfallen. Sie bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats (ständige Rechtsprechung, s. z.B. allgemein Senatsurteil vom 16.12.2020 - I R 50/17, BFHE 271, 528, BStBl II 2021, 443, m.w.N.).
- 14** 2. Der Senat entscheidet nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 1 FGO in der Sache selbst, da der Rechtsstreit auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG spruchreif ist. Der Änderungsbescheid vom 29.09.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 ist rechtsfehlerhaft und dahin zu ändern, dass die im Bescheid vom 02.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.11.2018 enthaltenen Änderungen nicht mehr berücksichtigt werden. Im Übrigen ist die Revision des FA unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 15** Das FG hat zu Recht entschieden, dass die streitigen Netto-GP bei den in Deutschland ansässigen Partnern nach dem DBA-USA 1989/2008 freizustellen waren und lediglich dem Progressionsvorbehalt unterlagen. Insbesondere waren die Voraussetzungen für einen Rückfall des Besteuerungsrechts nicht erfüllt.
- 16** 3. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass sich die Rechtsgrundlage für das Feststellungsverfahren aus § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Abs. 5 Nr. 1 AO ergibt.
- 17** a) Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO i.V.m. § 179 Abs. 2 Satz 2 AO werden die steuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen in Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Diese Voraussetzung liegt unter anderem dann vor, wenn es um Einkünfte geht, die im Rahmen einer Personengesellschaft erzielt werden. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die Personengesellschaft nach inländischem oder nach ausländischem Recht errichtet worden ist und ob sich ihre Geschäftsleitung im Inland oder im Ausland befindet (z.B. Senatsurteil vom 25.11.2015 - I R 50/14, BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247, m.w.N.). Allerdings darf nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO nicht nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen mit ihren Einkünften im Inland steuerpflichtig sein.
- 18** Ein solcher Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen kann eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können. Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind zum Beispiel die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sonderbetriebsgewinns beziehungsweise einer Sondervergütung. Keine selbständige Feststellung ist hingegen der sich aus den einzelnen Feststellungen ergebende Gesamtgewinn, der lediglich eine Rechengröße darstellt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, m.w.N.).

- 19 Nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO gelten unter anderem § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO entsprechend, soweit die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen von Bedeutung sind. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die im Inland nach DBA steuerfreien Einkünfte dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Gegenüber den Feststellungen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO als rechtlich eigenständige Feststellung anzusehen (z.B. Senatsurteil vom 25.11.2015 - I R 50/14, BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247, m.w.N.).
- 20 b) Auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG lagen die Voraussetzungen des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Abs. 5 Nr. 1 AO im Streitfall vor. Die LLP war eine US-amerikanische Personengesellschaft, an der mehrere im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Personen (hier: Kläger und Beigeladene) beteiligt waren, die als Mitunternehmer Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielten. Diese Einkünfte waren zumindest teilweise unter Progressionsvorbehalt nach DBA freizustellen, insbesondere nach Art. 7 Abs. 1 und 7 i.V.m. Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008, soweit sie auf die US-amerikanische Betriebsstätte entfielen.
- 21 c) Die streitige Änderung der Feststellungen betrifft die an Kläger und Beigeladene gezahlten Netto-GP. Diese Netto-GP hat das FA nicht mehr als nach DBA steuerfreie Einkünfte festgestellt (§ 180 Abs. 5 Nr. 1 AO), sondern im Rahmen der Feststellungen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO als "Betriebseinnahmen/Gewinn aus Gesamthandsbilanz (nicht nach Quote verteilt)" bezeichnet.
- 22 Letzteres ist keine eigenständige Feststellung, denn diese nicht nach Quote verteilten Einkünfte stellen gemeinsam mit den nach Quote verteilten laufenden Einkünften den gesondert festzustellenden laufenden Gewinn der LLP dar (entsprechend dem laufenden Gesamthandsgewinn einer deutschen Personengesellschaft). In Abweichung zu den Korrekturbeträgen aus Ergänzungsbilanzen (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378) geht es bei der Berücksichtigung der Netto-GP der deutschen Partner nicht um die individuelle Korrektur der Gewinnanteile einzelner Gesellschafter. Die Unterscheidung zwischen nach Quote und nicht nach Quote verteilten Einkünften folgt vielmehr allein daraus, dass in das Feststellungsverfahren grundsätzlich nur derjenige Teil des Gewinns der LLP einzubeziehen ist, der in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig ist (Senatsurteil vom 25.11.2015 - I R 50/14, BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247, m.w.N.; s.a. Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 180 Rz 16; Brandis in Tipke/Kruse, § 180 AO Rz 56).
- 23 d) Daraus folgt zum einen, dass der während des Revisionsverfahrens erlassene Änderungsbescheid vom 29.09.2021 die streitigen Feststellungen betrifft und --wie bereits ausgeführt-- nach § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden ist. In diesem Bescheid wurden zwar nur die nach Quote zu verteilenden laufenden Einkünfte erhöht. Diese gehören aber zu dem gesondert festzustellenden laufenden Gewinn der LLP, der in Höhe der von den deutschen Partnern erzielten Netto-GP von den Klägern angefochten wurde.
- 24 Zum anderen richtet sich das Begehren der Kläger auf die Aufhebung der Änderungen, die das FA in dem Bescheid vom 02.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.11.2018 vorgenommen hat. Dadurch ist nicht nur die Erhöhung der Feststellung des laufenden Gewinns der LLP um die Netto-GP angefochten, sondern auch die korrespondierende Verringerung der Feststellung der nach DBA steuerfreien Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Wie weit die Entscheidungsbefugnis des Senats gereicht hätte, wenn ausdrücklich nur eine der geänderten Feststellungen angefochten worden wäre, ist somit nicht entscheidungserheblich (zu dieser Frage vgl. BFH-Urteile vom 03.09.2020 - IV R 29/19, BFH/NV 2021, 438; vom 27.07.2023 - IV R 15/23 (IV R 39/16), BFH/NV 2023, 1304, jeweils m.w.N.; Brandis in Tipke/Kruse, § 180 AO Rz 11).
- 25 4. Die Partner erzielten aufgrund ihrer Beteiligung an der LLP mitunternehmerische Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Dies wurde von den Klägern nicht angegriffen und ist somit --ebenso wie zum Beispiel die Mitunternehmereigenschaft der Feststellungsbeteiligten-- bestandskräftig festgestellt.
- 26 Zu den mitunternehmerischen Einkünften gehören auch die im Streitjahr gewährten GP. Das FG ist insofern zu Recht davon ausgegangen, dass es sich hierbei nicht um den Mitunternehmern gewährte Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Variante 2 EStG, sondern um einen als Gewinnvorab ausgezahlten Gewinnanteil im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Variante 1 EStG handelt. Dies wird insbesondere durch die den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindende Feststellung des FG bestätigt, dass die GP mit den tatsächlich erzielten Gewinnanteilen zu verrechnen waren. Da zwischen den Beteiligten hierüber kein Streit besteht, sieht der Senat von weiteren Ausführungen dazu ab.

- 27** 5. Soweit die von den Partnern erzielten Gewinnanteile (einschließlich der GP) einer US-Betriebsstätte zuzuordnen sind, werden sie nach dem DBA-USA 1989/2008 grundsätzlich von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen und unterliegen lediglich dem Progressionsvorbehalt. Auch insoweit liegen keine Rechtsfehler des FG vor.
- 28** a) Die Gewinnanteile --und damit auch die GP-- gehören aus Sicht des Anwenderstaates Deutschland zu den gewerblichen Gewinnen nach Art. 7 Abs. 1 und 7 DBA-USA 1989/2008. Bei den in Deutschland ansässigen Partnern sind die auf die US-Betriebsstätte entfallenden Gewinne deshalb nach Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 von der inländischen Besteuerung freizustellen. Zugleich unterliegen diese Einkünfte dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG).
- 29** b) Über die Höhe der Einkünfte, die der US-Betriebsstätte zuzuordnen sind, besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Das FG ist dieser Zuordnung rechtsfehlerfrei gefolgt. Da im DBA-USA 1989/2008 keine Sonderregelung --wie noch in Art. 14 DBA-USA 1989-- für Einkünfte aus selbständiger Arbeit enthalten ist, gilt die Regelung für gewerbliche Gewinne in Art. 7 DBA-USA 1989/2008 auch für die Einkünfte von Freiberufler-Personengesellschaften. Dies ergibt sich ausdrücklich aus Art. 7 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008. Daraus haben sowohl die Beteiligten als auch das FG den zutreffenden Schluss gezogen, dass die dem Senatsurteil vom 25.11.2015 - I R 50/14 (BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247, m.w.N. zum Streitstand auf Grundlage des Art. 14 DBA-USA 1989) zugrunde liegende generelle Zuordnung der Gewinne nach dem "Ausübungsmodell" keine Anwendung mehr findet. Vielmehr gilt auch bei Freiberufler-Personengesellschaften nunmehr grundsätzlich das allgemeine "Betriebsstättenmodell" (Richter in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl., Rz 7.61; Kramer, NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht --IWB-- 2003, 361, 375 ff.; Thulfaut, Die Besteuerung international tätiger Anwaltssozietäten, 2005, S. 130 ff.).
- 30** Ob und unter welchen Voraussetzungen hiervon gegebenenfalls Ausnahmen zu machen sind, insbesondere bei internen Gewinnverteilungen auf Grundlage der Umsätze, die von den jeweiligen Länder-Betriebsstätten oder den jeweiligen Partnern erzielt werden (zu etwaigen Ausnahmen vgl. auch Korn in Korn, § 18 EStG Rz 30.1; Kramer, IWB 2003, 361, 377; Thulfaut, Die Besteuerung international tätiger Anwaltssozietäten, 2005, S. 135 ff.), kann im Streitfall dahingestellt bleiben. Denn nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hatte jeder Partner einen Anspruch auf einen prozentualen Anteil am weltweiten Gewinn der LLP. Im Übrigen besteht hierüber zwischen den Beteiligten kein Streit, so dass der Senat auch insoweit von weiteren Ausführungen dazu absieht.
- 31** 6. Darüber hinaus hat das FG rechtsfehlerfrei entschieden, dass die streitigen Einkünfte (Netto-GP) nicht von der Rückfallklausel des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 erfasst werden. Nach dieser Vorschrift gilt die Anrechnungs- und nicht die Freistellungsmethode ("switch-over") "für Einkünfte [...], wenn die Vereinigten Staaten das Abkommen so anwenden, dass sie diese Einkünfte [...] von der Besteuerung ausnehmen oder Artikel 10 Absätze 2 oder 3 (Dividenden) auf diese Einkünfte anwenden, oder wenn sie diese Einkünfte [...] nach dem Abkommen besteuern können, durch ihr innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werden". Im Streitfall liegen weder die Voraussetzungen der Varianten 1 oder 2 noch die Voraussetzungen der Variante 3 des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 vor.
- 32** a) Zu Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 1 DBA-USA 1989/2008 hat das FG festgestellt, dass die (teilweise) Nichtbesteuerung der an die deutschen Partner gezahlten GP in den USA nicht auf einem abweichenden Verständnis über die Auslegung des DBA-USA 1989/2008 oder den zugrunde liegenden Sachverhalt beruhe (vgl. insoweit Senatsurteil vom 27.03.2019 - I R 33/16, BFH/NV 2020, 201), sondern im nationalen Steuerrecht der USA begründet sei. Konkret folge aus Art. 707 (c) des Internal Revenue Code (IRC) i.V.m. Art. 61 (a) IRC, dass die GP bei nicht in den USA ansässigen Partnern nur insoweit der beschränkten Steuerpflicht unterlägen, als diese Partner höchstpersönlich in den USA tätig geworden seien. Diese Feststellungen sind für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, da sie ausländisches Recht betreffen und über einen nur cursorischen Überblick hinausgehen (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 20.04.2021 - IV R 3/20, BFHE 273, 119, BStBl II 2023, 703).
- 33** Dass die USA die GP gegebenenfalls auch abkommensrechtlich anders einordnen als Deutschland, reicht für einen Rückfall nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 1 DBA-USA 1989/2008 nicht aus (Linn in Wassermeyer, USA Art. 23 Rz 172). Wenn die Nichtbesteuerung bereits aus nationalem Recht folgt, kommt es nicht mehr zu der von Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 1 DBA-USA 1989/2008 vorausgesetzten Anwendung des DBA.
- 34** b) Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 2 DBA-USA 1989/2008 kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil es im Streitfall nicht um eine Besteuerung von Dividenden im Sinne des Art. 10 Abs. 2 oder 3 DBA-USA 1989/2008, sondern um unternehmerische Betriebsstättengewinne nach Art. 7 DBA-USA 1989/2008 geht.

- 35** c) Auch das Vorliegen der Voraussetzungen von Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise abgelehnt. Der Senat hat zu vergleichbaren Klauseln bereits mehrfach entschieden, dass es insbesondere darauf ankommt, ob im Abkommenstext die qualitativ-konditionale Verknüpfung "wenn" oder die quantitativ-konditionale Verknüpfung "soweit" verwendet wird. Bei einer Verwendung von "wenn" hat er die Anwendung dieser Klauseln verneint, wenn es im anderen Staat nur für Teile von Einkünften zu einer Nichtbesteuerung gekommen ist (Senatsurteile vom 27.08.1997 - I R 127/95, BFHE 184, 326, BStBl II 1998, 58; vom 20.05.2015 - I R 68/14, BFHE 250, 96, BStBl II 2016, 90; vom 21.01.2016 - I R 49/14, BFHE 253, 115, BStBl II 2017, 107; vom 15.11.2017 - I R 55/15, BFHE 260, 289, BStBl II 2018, 287; Senatsbeschluss vom 19.12.2013 - I B 109/13, BFHE 244, 40). Diese Rechtsprechung hat das FG zutreffend auf Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 übertragen.
- 36** aa) Nach Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.05.1969 --WÜRV-- (BGBl II 1985, 927), in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 03.08.1985 (BGBl II 1985, 926) am 20.08.1987 (BGBl II 1987, 757), ist ein Vertrag "nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen". Maßgeblich sind insbesondere der Wortlaut des Vertrags (Art. 31 Abs. 2 WÜRV) und die gewöhnliche Bedeutung der verwendeten Ausdrücke. Dementsprechend sind abkommensrechtliche Begriffe nach der Rechtsprechung des Senats zunächst nach dem Wortlaut und den Definitionen des Abkommens und sodann nach dem Sinn und dem Vorschriftenzusammenhang innerhalb des Abkommens auszulegen. Auf die Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts ist grundsätzlich erst auf einer nachgelagerten Prüfungsebene zurückzugreifen (Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 63/17, BFHE 274, 18, BStBl II 2022, 250, m.w.N.).
- 37** bb) Nach dieser Maßgabe ist der Anwendungsbereich des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 grundsätzlich eröffnet. Denn die USA waren aufgrund der Sonderregelungen für GP nach ihrem innerstaatlichen Recht (zumindest teilweise) gehindert, die an deutsche Partner gezahlten GP zu besteuern, auch wenn ihnen abkommensrechtlich ein Besteuerungsrecht für sämtliche Gewinnanteile zustand, die der Betriebsstätte in den USA zuzuordnen waren. Dabei kommt es allein darauf an, ob nach dem innerstaatlichen Recht der USA auf Bundesebene eine Besteuerung der an deutsche Partner gezahlten GP vorgesehen war. Eine Begrenzung auf "ungewollte" oder "planwidrige" Nichtbesteuerungen in den USA lässt sich dem Wort "gehindert" nicht entnehmen (Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 23A/B Rz 221; a.A. Linn in Wassermeyer, USA Art. 23 Rz 181; Schnitger in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, 2009, Art. 23 Rz 102).
- 38** cc) Ein Rückfall nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 entfällt aber deshalb, weil die Nichtbesteuerung in den USA nicht den gesamten Gewinnanteil der deutschen Partner, sondern nur die GP --und auch hiervon grundsätzlich nur einen Teil-- betraf. Die Nichtbesteuerung von Einkunftsteilen erfüllt aber nicht die Voraussetzungen des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 (gl.A. FG Düsseldorf, Urteil vom 18.04.2023 - 6 K 501/20 K, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2023, 909, anhängige Revision I R 29/23; Linn in Wassermeyer, USA Art. 23 Rz 180; Quilitzsch/Dapprich, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2023, 241, 243 f.; Falk, EFG 2023, 915; Haase, juris-Magazin 2023, 384, 385; a.A. BMF-Schreiben vom 20.06.2013, BStBl I 2013, 980 Tz. 2.3 Buchst. b, Beispiel 1). Die Gewinnanteile dürfen für die Anwendung des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 nicht "seziert" und in Einzelteile zerlegt werden.
- 39** (1) Sowohl der Wortlaut als auch die Systematik des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 sprechen eindeutig dafür, dass eine Nichtbesteuerung von Einkunftsteilen nicht ausreicht.
- 40** Insbesondere wird die qualitativ-konditionale Verknüpfung "wenn" statt einer quantitativ-konditionalen Verknüpfung "soweit" verwendet. Dem steht nicht entgegen, dass --worauf das FA hinweist-- in der englischen Fassung die Verknüpfung "where" genutzt werde und dieser Ausdruck auch im Sinne von "soweit" verstanden werden könne, zumal ansonsten "if" oder "only if" für "wenn" verwendet werde. Denn für "soweit" wird in der englischen Fassung des DBA-USA 1989/2008 an mehreren Stellen ein klares "to the extent" oder "insofar as" verwendet (Art. 23 Abs. 5 Buchst. c, Art. 27 Abs. 1 und 2, Art. 29 Abs. 2, Art. 30 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008). Deshalb kann aus der Verwendung von "if" oder "only if" an anderen Stellen des Abkommens gerade nicht geschlossen werden, die Verknüpfung "where" in der englischen Fassung des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 sei im Sinne von "soweit" auszulegen.
- 41** Hinzu kommt, dass sich Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 in der englischen Fassung auf "income" und nicht auf "items of income" bezieht. Dies spricht dafür, dass hier ungeachtet der Verwendung von "where" auf die gesamten Einkünfte einer abkommensrechtlichen Einkunftsart und nicht nur auf Einkunftsteile

Bezug genommen wird. Soweit das FA auf eine uneinheitliche --teilweise auch im Sinne von "items of income" zu verstehende-- Verwendung des Begriffs "income" hinweist und hierfür Art. 2 OECD-Musterabkommen (OECD-MustAbk) und Art. 7 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 anführt, vermag dies schon deshalb nicht zu überzeugen, weil dort die Bezeichnung "income" in einem anderen Kontext steht und Art. 2 OECD-MustAbk insoweit von Art. 2 DBA-USA 1989/2008 abweicht. Entscheidend ist, dass innerhalb des Art. 23 Abs. 4 DBA-USA 1989/2008 zwischen der Verwendung von "income" (Buchst. a und b) und der Verwendung von "items of income" (Buchst. c) unterschieden wird. Dabei ist auch die Bezugnahme in Art. 23 Abs. 4 DBA-USA 1989/2008 auf Art. 23 Abs. 3 DBA-USA 1989/2008 zu berücksichtigen, in dem für "income" auf die Möglichkeit der Besteuerung in den USA nach den vorhergehenden Verteilungsartikeln verwiesen wird. Damit bezieht sich der Begriff "income" im Methodenartikel auf sämtliche Einkünfte einer abkommensrechtlichen Einkunftsart. Entsprechendes gilt für die deutsche Fassung "Einkünfte" in Art. 23 Abs. 3 und 4 DBA-USA 1989/2008. Deshalb ist es auch unerheblich, dass in der deutschen Fassung des Art. 23 Abs. 4 Buchst. c DBA-USA 1989/2008 "items of income" als "Einkünfte" und nicht als "Teile von Einkünften" übersetzt wird.

- 42** Ob innerhalb der Einkünfte einer Einkunftsart zumindest nach unterschiedlichen Einkunftsquellen differenziert werden kann und ob gegebenenfalls sogar abkommensrechtliche Sonderregelungen für Teile von Einkünften einer abkommensrechtlichen Einkunftsart zu einer solchen Differenzierung führen, muss im Streitfall nicht entschieden werden. Die streitigen Netto-GP sind bei den Partnern Teil ihres einheitlichen, unter Art. 7 DBA-USA 1989/2008 fallenden Gewinnanteils aus der Beteiligung an der LLP.
- 43** (2) Das FA kann sich auch nicht mit Erfolg auf ein anderweitiges Verständnis im OECD-Musterkommentar (OECD-MustKomm) berufen.
- 44** (a) Zwar kann der OECD-Musterkommentar einen Anhaltspunkt für die Auslegung eines DBA darstellen, wobei sein Stellenwert grundsätzlich mit dem von Gesetzesmaterialien vergleichbar ist (Senatsurteil vom 11.07.2018 - I R 44/16, BFHE 262, 354, BStBl II 2023, 430). Allerdings gilt dies nur insoweit, als in dem konkret auszulegenden Abkommen (hier DBA-USA 1989/2008) der gleiche --oder ein zumindest vergleichbarer-- Wortlaut wie im OECD-Musterabkommen genutzt wird, auf das sich der OECD-Musterkommentar bezieht. Je weiter das auszulegende DBA in seinen Formulierungen und/oder seinem Aufbau von dem OECD-Musterabkommen abweicht, desto geringer ist die Aussagekraft der Ausführungen im OECD-Musterkommentar.
- 45** Daraus folgt, dass die vom FA zitierte Nr. 56.1 OECD-MustKomm zu Art. 23A OECD-MustAbk für die Auslegung des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 nicht relevant ist. Zwar wird in Nr. 56.1 OECD-MustKomm zu Art. 23A OECD-MustAbk von "item of income" gesprochen, obwohl sich Art. 23A Abs. 4 OECD-MustAbk in der englischen Fassung nur auf "income" bezieht. Art. 23A Abs. 4 OECD-MustAbk enthält aber keine dem Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 ausreichend vergleichbare Regelung. Insbesondere findet sich in der englischen Fassung des Art. 23A Abs. 4 OECD-MustAbk nicht die differenzierte Verwendung von "income" und "items of income" wie in Art. 23 Abs. 4 DBA-USA 1989/2008.
- 46** (b) Darüber hinaus sind DBA nach ständiger Rechtsprechung des Senats statisch und nicht dynamisch auszulegen (z.B. Senatsurteil vom 11.07.2018 - I R 44/16, BFHE 262, 354, BStBl II 2023, 430; Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 63/17, BFHE 274, 18, BStBl II 2022, 250, jeweils m.w.N.; vgl. auch Schweizerisches Bundesgericht, Urteil vom 23.06.2023 - 9C\_682/2022, 9C\_683/2022, www.bger.ch, und dazu Lang, Steuer & Wirtschaft International 2023, 418). Daran hält der Senat auch nach dem Ergehen des BMF-Schreibens vom 19.04.2023 (BStBl I 2023, 630) ausdrücklich und unverändert fest (zur kritischen Diskussion dieses BMF-Schreibens vgl. Ditz/Seibert, ISR 2023, 155, 159 ff.; Grotherr, Finanz-Rundschau 2023, 633; Haase, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2023, 232; Lang, Internationales Steuerrecht 2023, 549; Pohl, IWB 2023, 446). Deshalb kann grundsätzlich allenfalls die zum Zeitpunkt des deutschen Zustimmungsgesetzes geltende Fassung des OECD-Musterkommentars eine Rolle spielen; die Hinweise des FA auf Nr. 11 OECD-MustKomm 2017 zu Art. 1 Abs. 2 OECD-MustAbk 2017 sowie Nr. 59 und 64 OECD-MustKomm 2017 zu Art. 23B OECD-MustAbk 2017 laufen ins Leere.
- 47** Soweit das FA argumentiert, nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. a und b WÜRV seien "jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen" sowie "jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht", in gleicher Weise zu berücksichtigen, kann dies nicht dazu führen, dass die Regelung eines DBA für das innerstaatliche Recht eine andere Bedeutung erhält, als dies dem Zustimmungsgesetz entspricht (Senatsurteil vom 11.07.2018 - I R 44/16, BFHE 262, 354, BStBl II 2023, 430). Dies gilt erst recht, wenn es nicht um eine ausdrückliche Vereinbarung oder Übung der konkreten Vertragsparteien geht, sondern nur mittelbar um die

Mitwirkung der Exekutive an der Änderung oder Ergänzung des OECD-Musterkommentars zum OECD-Musterabkommen. Zur Begründung wird insbesondere auf die innerstaatlichen Vorgaben für die Umsetzung von völkerrechtlichen Verträgen (Art. 59 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes --GG--) sowie auf die Grundsätze der Gewaltenteilung und des Gesetzesvorbehalts (Art. 20 Abs. 2 und 3 GG) verwiesen. Der OECD-Musterkommentar zum OECD-Musterabkommen wird --im Gegensatz zu DBA-- nicht durch ein Zustimmungsgesetz in deutsches Recht umgesetzt (vgl. auch Haase, Ubg 2023, 232, 234 ff.).

- 48** (c) Entgegen der Auffassung des beigetretenen BMF lässt sich aus den Schlussfolgerungen (einschließlich Kommentierung) der Völkerrechtskommission der Vereinten Nationen (International Law Commission --ILC--) betreffend "Spätere Übereinkünfte und spätere Praxis bei der Auslegung von Verträgen" (Schlussfolgerungen), die mit der Resolution A/RES/73/202 vom 20.12.2018 von der Generalversammlung der Vereinten Nationen offiziell zur Kenntnis genommen worden sind, kein anderes Ergebnis herleiten.
- 49** Zwar bringt die Generalversammlung die Schlussfolgerungen mit ihrer Resolution allen zur Kenntnis, die gefordert sein könnten, völkerrechtliche Verträge auszulegen, und befürwortet ihre weitest mögliche Verbreitung. Außerdem sollen spätere Übereinkünfte und eine spätere Praxis nach den Schlussfolgerungen 3 und 7.1 der ILC authentische Auslegungsmittel sein, die zur Eingrenzung, Erweiterung oder anderweitigen Festlegung des Rahmens möglicher Auslegungen eines Vertrags führen können. Aus den Definitionen für "spätere Übereinkommen" und "spätere Praxis" in Schlussfolgerung 4 ergibt sich jedoch, dass es hierfür auf die konkreten Vertragsparteien ankommt. Der OECD-Musterkommentar wurde aber nicht zwischen den USA und Deutschland vereinbart und beschlossen. Außerdem betrifft der OECD-Musterkommentar nicht konkret das DBA-USA 1989/2008, sondern das OECD-Musterabkommen.
- 50** Im Streitfall haben die Schlussfolgerungen letztlich auch deshalb keine Auswirkungen, weil die Auslegung des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 nach Wortlaut und Systematik eindeutig ist und auch die Schlussfolgerungen der ILC davon ausgehen, dass weder spätere Übereinkünfte noch eine spätere Praxis einen Vertrag ändern oder modifizieren können (Schlussfolgerung 7.3). Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass nur das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, nicht aber die Schlussfolgerungen durch ein Zustimmungsgesetz des deutschen Gesetzgebers (Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG) in deutsches Recht umgesetzt worden sind.
- 51** (3) Die teleologische Auslegung des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 führt ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis.
- 52** Das FA weist zwar zutreffend darauf hin, dass in der Bezeichnung des DBA-USA 1989/2008 ausdrücklich die Vermeidung von Steuerverkürzungen angesprochen wird. Allerdings reicht es für "Steuerverkürzungen" nicht aus, wenn es --wie im Streitfall-- lediglich darum geht, dass ein Vertragsstaat (hier: USA) unilateral auf sein nach dem DBA-USA 1989/2008 zustehendes Besteuerungsrecht teilweise verzichtet, indem er die ihm zustehenden Besteuerungsrechte nur eingeschränkt nutzt (hier: beschränkte Steuerpflicht für GP bei einem in Deutschland ansässigen Partner nur insoweit, als dieser in den USA höchstpersönlich tätig wird). Dass auch diese Fälle zu sogenannten weißen Einkünften führen können, spielt keine Rolle, da mit dem Zweck der Vermeidung von Steuerverkürzungen nicht die Souveränität der Vertragsstaaten zur Gewährung von teilweisen Steuerbefreiungen unterlaufen werden sollte.
- 53** Auch der Vorwurf des FA, das Auslegungsergebnis des FG würde die Rückfallklausel "ad absurdum" führen, da ihre Anwendung schon durch die Besteuerung eines Minimalbetrags irgendeiner Einkunftsquelle ausgeschlossen wäre, greift nicht durch. Zum einen kommt es nur auf die gesamten Einkünfte einer abkommensrechtlichen Einkunftsart und nicht auf sämtliche Einkünfte eines Steuerpflichtigen an. Zum anderen wird der Ausschluss der Rückfallklausel im Streitfall nicht durch die minimale Besteuerung irgendeiner Einkunftsquelle bewirkt, sondern durch die grundsätzliche Besteuerung des Gewinnanteils der deutschen Partner in den USA; die nicht besteuerten GP sind lediglich ein Teilbetrag dieses einheitlichen Gewinnanteils.
- 54** (4) Das FA kann sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass der Senat in anderen Entscheidungen eine Sezierung von Einkünften vorgenommen habe. Insofern fehlt es an einer Vergleichbarkeit der zugrunde liegenden Sachverhalte und/oder Regelungen.
- 55** Dies gilt insbesondere für das vom FA angeführte Senatsurteil vom 19.05.2010 - I R 75/09 (BFHE 229, 542, BStBl II 2011, 208). Dort ging es um aus US-Quellen stammende Zinseinkünfte aus gewinnabhängigen Darlehen, die unter Art. 10 Abs. 5 Satz 1 DBA-USA 1989 fielen. Im Methodenartikel wurde aber nur auf bestimmte Einkünfte aus Art. 10 DBA-USA 1989 (Dividenden) verwiesen, so dass die Sezierung der Einkünfte durch eine spezielle

abkommensrechtliche Regelung vorgegeben war. Auch die projektbezogene Sichtweise im Senatsurteil vom 07.07.2015 - I R 42/13 (BFHE 250, 510, BStBl II 2016, 14) beruhte auf dem speziellen Regelungszusammenhang der sogenannten Entwicklungshelferklausel in Art. 19 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Indonesien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30.10.1990 (BGBl II 1991, 1087, BStBl I 1991, 1002).

- 56** dd) Das FG hat die Voraussetzungen des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Variante 3 DBA-USA 1989/2008 im Ergebnis zutreffend auch für den Kläger zu 4. verneint, obwohl dieser für die GP in den USA keine Bundeseinkommensteuer gezahlt hat.
- 57** Das FG hat zwar zu Unrecht darauf abgestellt, dass der Kläger zu 4. auf seine GP in den USA "State Tax" für ... gezahlt hat. Die Besteuerung mit einer State Tax ist für die Rückfallklausel des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 nicht relevant, da unter dem dort verwendeten Begriff "Steuer der Vereinigten Staaten" wegen Art. 2 Abs. 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 nur die Bundeseinkommensteuer fällt. Das FG hat sich aber zusätzlich darauf bezogen, dass die GP auch beim Kläger zu 4. als Gewinnvorab nur eine Teilmenge des gesamten Gewinnanteils darstellen und dieser Gewinnanteil in den USA der Bundeseinkommensteuer unterlegen habe. An diese tatsächlichen Feststellungen, die von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogen wurden, ist der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden.
- 58** 7. Des Weiteren hat das FG zu Recht die Voraussetzungen der unilateralen Rückfallklausel in § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG als nicht erfüllt angesehen.
- 59** Nach dieser Vorschrift wird eine abkommensrechtliche Freistellung nicht gewährt, "wenn
1. der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, oder
  2. die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist".
- 60** Zu dieser Regelung hat der Senat bereits entschieden, dass die Verwendung der qualitativ-konditionalen Verknüpfung "wenn" anstelle der quantitativ-konditionalen Verknüpfung "soweit" dazu führt, dass die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, wenn in dem anderen Staat (hier: USA) nur Teile von Einkünften (hier: Netto-GP als Teilmenge des Gewinnanteils aus der Beteiligung an der LLP) nicht besteuert werden (Senatsurteile vom 20.05.2015 - I R 68/14, BFHE 250, 96, BStBl II 2016, 90; vom 21.01.2016 - I R 49/14, BFHE 253, 115, BStBl II 2017, 107). Daran ist festzuhalten.
- 61** Die Verknüpfung "wenn" wurde in § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG erst mit dem "Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen" vom 20.12.2016 (BGBl I 2016, 3000, BStBl I 2017, 5) durch ein "soweit" ersetzt. Gleichzeitig wurde § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG angefügt, wonach Bestimmungen eines DBA, nach denen Einkünfte aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, auch auf Teile von Einkünften anzuwenden sind, soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Bestimmung des DBA hinsichtlich dieser Einkunftsteile erfüllt sind. Da das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen diese Änderungen mit Wirkung ab 01.01.2017 eingeführt hat, haben sie keine Auswirkungen auf die Besteuerung im Streitjahr. Auch der Gesetzgeber ging wohl davon aus, dass es sich hierbei nicht nur um Klarstellungen handelte, sondern um eine Reaktion auf die hiervon abweichende Senatsrechtsprechung und damit um eine Änderung der Rechtslage (BTDrucks 18/9536, S. 56: "für die Zukunft sichergestellt").
- 62** 8. Schließlich hat das FG verfahrensfehlerfrei nur diejenigen Partner der LLP beigeladen, die im Streitjahr in Deutschland ansässig waren und zugleich streitige GP erhielten.
- 63** Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte (notwendig) beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 Abs. 1 FGO Klagebefugten, müssen deshalb die übrigen Klagebefugten mit Ausnahme solcher,

die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sind, zum Verfahren beigeladen werden (z.B. Senatsurteil vom 27.09.2017 - I R 62/15, BFH/NV 2018, 620, m.w.N.).

- 64** Im Streitfall sind grundsätzlich sämtliche ehemaligen Gesellschafter der vollbeendeten LLP nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugt (s. allgemein BFH-Urteil vom 11.04.2013 - IV R 20/10, BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705; Brandis in Tipke/Kruse, § 48 FGO Rz 15 und 24; Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 60 Rz 59 "Vollbeendigung"). Da es aber lediglich um die inländische Steuerpflicht der an die Kläger und die Beigeladenen gezahlten GP geht, sind die übrigen Feststellungsbeteiligten nicht betroffen. Dass --wie bereits ausgeführt-- die "nicht nach Quote" zu verteilenden laufenden Einkünfte keine eigenständige Feststellung darstellen, führt jedenfalls im Streitfall zu keinem anderen Ergebnis. Die (eigenständige) Feststellung der Verteilung auf die einzelnen Mitunternehmer (sowohl nach Quote als auch "nicht nach Quote") ist von den Klägern nicht angegriffen worden und somit bestandskräftig geworden. Dadurch können die streitigen Netto-GP nicht mehr (auch) den übrigen Feststellungsbeteiligten zugerechnet werden.
- 65** 9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und 2 FGO i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 und 3 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO). Dies entspricht der Billigkeit, da die Beigeladenen keine eigenen Anträge gestellt und damit kein Kostenrisiko getragen haben.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)