

Titel:

Besteuerung von "guaranteed payments" einer US-amerikanischen Kanzlei

Normenketten:

DBA-USA 1989 n.F. Art. 7 Abs. 1, Abs. 7, Art. 23 Abs. 3 Buchst. a, Abs. 4 Buchst. b

DBA-USA 1989 a.F. Art. 14

EstG § 18 Abs. 1 Nr. 1, § 18 Abs. 4 S. 2, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1, 1. HS, § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1

AO § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 5

Leitsätze:

1. Zur inländischen Besteuerung sogenannter „Guaranteed Payments“ an Mitglieder einer Anwaltssozietät, organisiert in Form einer Limited Liability Partnership (LLP) mit Sitz und Geschäftsleitung in den USA.

2. Auslegung von Art. 7 und Art. 23 Abs. 3 und Abs. 4 DBA-USA 1989 n.F. sowie Art. 14 DBA-USA 1989 a.F.

Schlagwort:

Doppelbesteuerung

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München, Urteil vom 05.12.2023 – I R 42/20

BFH München vom -- – I R 42/20

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

DStRE 2021, 961

BeckRS 2020, 34447

LSK 2020, 34447

Tenor

1. Der Änderungsbescheid vom 2. Februar 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. November 2018 wird aufgehoben.

2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens. Den Beigeladenen werden keine Kosten auferlegt; die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Kläger die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leisten.

4. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

1

Die Beteiligten streiten über die (abkommensrechtliche) Steuerbefreiung von als „guaranteed payments“ (GP) bezeichneten Vergütungen, die die Kläger und die Beigeladenen, die sämtlich Rechtsanwälte sind, im Rahmen ihrer Beteiligung an einer Limited Liability Partnership (LLP) mit Sitz und Geschäftsleitung in Kalifornien (USA), bezogen haben.

I.

2

Die vier Kläger ([...] <KK1>, [...] <KK2>, [...] <KK3> und [...] <KK4>) waren ebenso wie die beiden Beigeladenen ([...] <BB1> und [...] <BB2>) im Streitjahr 2008 als Equity-Partner (Partner) an der ehemaligen [...] (KK_LL1P), einer international tätigen Rechtsanwalts-gesellschaft mit Stammsitz in Los Angeles, beteiligt. Zum [...] 2018] wurde die KK_LL1P, die nach dem Recht des US-Staates Kalifornien gegründet war (vgl. [...] <GV 2004>, Tz. 16.03), auf die neu, nach dem Recht des US-Staates Delaware gegründete [...] (KK_LL2P) verschmolzen; dadurch wurde die KK_LL1P vollbeendet.

3

Die KK_LL1P hatte ihren Ursprung und Tätigkeitsschwerpunkt in den USA, wo sie 2008 auch einen Großteil des Gewinns generierte; sie unterhielt neben weiteren ausländischen Standorten auch eine Betriebsstätte in Deutschland. Im Jahr 2008 waren in der deutschen Betriebsstätte neben den vier Klägern noch die beiden Beigeladenen als weitere deutsche Partner tätig und an der KK_LL1P beteiligt. Außerdem war [...] (XX1) als Gesamtrechtsnachfolgerin des 2005 verstorbenen ehemaligen Partners [...] (XY1) an der KK_LL1P beteiligt. Alle deutschen Partner wurden ganz überwiegend von dem in Deutschland gelegenen Büro aus beruflich tätig; jeder von ihnen war jeweils für eine geringe Anzahl von Arbeitstagen auch in den USA tätig.

4

Nach der internen Gewinnverteilungsregel hatten sämtliche Partner der KK_LL1P einen individuellen, vertraglich bestimmten Anspruch auf den weltweiten Gewinn. Für Zwecke der Besteuerung teilte die KK_LL1P ihren weltweit erwirtschafteten Gewinn unter Anwendung des Betriebsstättenprinzips zunächst auf die einzelnen Länder auf. Anschließend wurde jedem Partner aus jedem Land, in dem die KK_LL1P eine Betriebsstätte unterhielt, ein Gewinnanteil zugewiesen. Die Höhe des länderbezogenen Gewinnanteils eines jeden Partners folgte der individuellen Quote, mit der der Partner am Gesamtgewinn der KK_LL1P beteiligt war. Da in den USA der weit überwiegende Teil des Gewinns erzielt wurde, war im gesamten Gewinnanteil eines jeden Partners überwiegend ein Gewinnanteil aus den USA enthalten. Alle Partner der KK_LL1P hatten die Möglichkeit, einen Teil ihres Gewinnanteils in Form von GP zu erhalten. An der Höhe des Gewinnanteils änderte sich dadurch, dass ein Teil des Gewinns als GP ausbezahlt wird, nichts. Die vier Kläger und die beiden Beigeladenen haben diese Zahlungsmöglichkeit in Anspruch genommen. XX1 hat als Rechtsnachfolgerin des 2005 verstorbenen ehemaligen Partners XY1 (vgl. Fest-Akte BI 147) keine GP bezogen (Bericht des Fachprüfers für Auslandsbeziehungen vom 1. August 2012 [...], Seite 2); XX1 erhielt seit dem Tod von XY1 nur Hinterbliebenenbezüge als nachlaufende Einkünfte aus einer vormaligen selbständigen Tätigkeit (Fest-Akte BI 39). Bei den GP handelt es sich um vorab geleistete Abschlagszahlungen auf die Gewinnanteile der Partner. Die GP werden später mit dem tatsächlich erzielten Gewinnanteil verrechnet; sie werden nicht als Ersatz und nicht als Ergänzung zum Gewinnanteil eines Partners gewährt.

5

Streitig ist im Streitfall allein die Einbeziehung der GP, die der USamerikanischen Betriebsstätte der ehemaligen KK_LL1P zuzurechnen sind, in die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit der unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gesellschafter der KK_LL1P.

6

In der Feststellungserklärung für das Streitjahr 2008 vom 11. Mai 2010 erklärte die KK_LL1P für 418 Feststellungsbeteiligte u.a. folgende Einkünfte aus selbständiger Arbeit: laufende Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die nach Quote zu verteilen sind, in Höhe von 3.104.431,28 € und nach DBA steuerfreie Einkünfte unter Progressionsvorbehalt in Höhe von 5.422.503,16 €. In den nach DBA steuerfreien Einkünften waren solche aus den USA in Höhe von 5.231.604,64 € enthalten (Fest-A BI 61). Dabei vertreten die KK_LL1P und die Kläger die Auffassung, dass nach dem 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 in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 1. Juni 2006 (BGBl II 2006, 1186, BStBl I 2008, 767), welches am 28. Dezember 2007 in Kraft getreten ist in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. Juni 2008 (BGBl II 2008, 117; BStBl I 2008, 782; <DBA-USA 1989 n.F.>) die deutschen Partner nur mit dem auf die deutsche Betriebsstätte entfallenden Gewinnanteil in Deutschland einkommensteuerpflichtig seien; die übrigen Gewinnanteile seien den unter Progressionsvorbehalt freigestellten Einkünften zuzurechnen. Mit Bescheid vom 16. Juni 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsbescheid) 2008 (Fest-

Akte BI 87) folgte der Beklagte (das Finanzamt) den Angaben in der Feststellungserklärung und rechnete den Klägern und Beigeladenen u.a. die folgenden Einkünfte (wie in Tabelle 1 dargestellt) zu:

Tabelle 1	Einkünfte aus Sonderbetriebsausgabe/einnahme		Einkünfte aus Steuerfreie	
	„ selbständiger A (nach Quote verteilt)		selbständiger Arbeit	Einkünfte lt. DBA
	€	€	€	€
Kläger 1 (KK1)	9.464,60	- 1.988,62	7.475,98	1.137.027,30
Kläger 3 (KK3)	10.192,66	- 1.514,48	8.791,27	1.225.161,14
		+113,09		
Beigeladener 1 (BB1)	9.464,60	- 1.899,18	7.565,42	1.136.625,47
Kläger 2 (KK2)	6.188,40	- 2.238,30	3.950,10	752.499,33
Beigeladener 2 (BB2)	5.642,37	- 2.127,00	3.515,37	676.847,33
Kläger 4 (KK4)	3.792,53	- 4.971,49	- 1.178,96	338.984,21
Summe	44.745,16	- 14.625,98	30.119,18	5.267.144,78
XX1	1.892,93	0,00	1.892,93	155.358,38
Summe nach XX1	46.638,09	- 14.625,98	32.012,11	5.422.503,16

7

Die steuerfreien Einkünfte entfielen nach den Angaben der KK_LLП zu einem großen Teil auf Einkünfte aus den USA; daneben auf Einkünfte aus anderen Ländern (Frankreich, Großbritannien, Belgien, Dubai, Singapur; Fest-Akte BI 43). Die auf die USA entfallenden Einkünfte der Beteiligten - und der darin enthaltenen (in der Höhe zwischen den Verfahrensbeteiligten unstreitigen) GP - sind aus Tabelle 2 ersichtlich.

Tabelle 2	Steuerfreie Einkünfte lt. DBA	davon (aus # Spalte 2)	davon (aus # Spalte 2)	davon (aus # Spalte 3)
	€	aus USA €	Brutto-GP €	Netto-GP €
Kläger 1 (KK1)	1.137.027,30	1.098.287,61	915.825,30	775.694,74
Kläger 3 (KK3)	1.225.161,14	1.183.440,51	985.855,00	757.335,96
Beigeladener 1 (BB1)	1.136.625,47	1.097.885,78	915.825,30	775.384,26
Kläger 2 (KK2)	752.499,33	727.168,60	598.312,00	524.556,58
Beigeladener 2 (BB2)	676.847,33	653.751,82	545.959,70	428.512,48
Kläger 4 (KK4)	338.984,21	323.460,12	341.574,96	304.190,44
Summe	5.267.144,78	5.083.994,44	4.303.352,26	3.565.674,46
XX1	155.358,38	147.610,20	0,00	0,00
Summe nach XX1	5.422.503,16	5.231.604,64		

8

Für die Ermittlung der auf die Betriebsstätte in den USA entfallenden GP ging die KK_LLП so vor, dass sie die brutto bezogenen GP um die in den USA besteuerten GP, sowie die auf die inländische und andere ausländische Betriebsstätten entfallenden GP verminderten. Zusätzlich verminderte die KK_LLП die brutto bezogenen GP noch um die in den USA bezahlten US-State-Tax für Kalifornien, Colorado und New York und nach § 34c Abs. 3 Einkommensteuer abziehbaren - anteilig auf die GP entfallenden - Steuern (wegen der weiteren Details wird auf die Berechnungen der KK_LLП verwiesen, Fest-Akte BI 146-154).

9

Das Finanzamt vertritt nach einer steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2003 und 2004 (geänderte Betriebsprüfungsbericht vom 26. April 2010 [...] und Bericht über die Prüfung der steuerlichen Auslandsbeziehungen vom 28. Mai 2009 [...]) die Auffassung, dass auch die Anteile an den GP, die der US-amerikanischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, Einkünfte seien, die im Inland einkommensteuerpflichtig seien. Diese Anteile der Einkünfte seien auf die vier Kläger und die beiden Beigeladenen zu verteilen.

10

Obwohl die KK_LLП die Auffassung des Finanzamts nicht teilt, änderte sie am 29. Oktober 2010 ihre Feststellungserklärung 2008 und legte die Auffassung des Finanzamts aus dem Betriebsprüfungsbericht für 2003 und 2004 vom 26. April 2010 zugrunde und erklärte die Netto-GP, die auf die US-amerikanische Betriebsstätte entfielen, als laufende inländische Einkünfte aus selbständiger Arbeit und verminderte die erklärten nach DBA steuerfreien Einkünfte um diese Beträge (in Höhe der Netto-GP). Das Finanzamt stellte

im Feststellungsbescheid vom 2. Februar 2011 entsprechend den geänderten Angaben der KK_LLP laufende Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, die nach Quote zu verteilen sind, in Höhe von 3.104.431,28 €, laufende Einkünfte, die nicht nach Quote zu verteilen sind, in Höhe von 3.565.674,46 € und nach DBA steuerfreie Einkünfte in Höhe von 1.856.828,70 € fest. Um diesen Betrag in Höhe von 3.565.674,46 € erhöhte das Finanzamt ausschließlich die Anteile der vier Kläger sowie der beiden Beigeladenen an den unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Einkünften und verminderte deren Anteile an den nach DBA steuerfreien Einkünften entsprechend und rechnete den Klägern und Beigeladenen nun u.a. die folgenden Einkünfte (in Tabelle 3) zu:

Tabelle 3	Einkünfte aus selbstständiger A (nach So-BA/-BE) €	davon (aus Spalte 2) Gewinn nicht nach Quote verteilt €	Steuerfreie Einkünfte lt. DBA €
Kläger 1 (KK1)	783.170,72	775.694,74	361.332,56
Kläger 3 (KK3)	766.127,23	757.335,96	467.825,18
Beigeladener 1 (BB1)	782.949,68	775.384,26	361.241,21
Kläger 2 (KK2)	528.506,68	524.556,58	227.942,75
Beigeladener 2 (BB2)	432.027,85	428.512,48	248.334,85
Kläger 4 (KK4)	303.011,48	304.190,44	34.793,77
Summe	3.595.793,64	3.565.674,46	1.701.470,32
XX1	1.892,93		155.358,38
Summe nach XX1	3.597.686,57		1.856.828,70

11

Von den nach DBA steuerfreien Einkünften entfallen nach den zwischen den Beteiligten unstrittigen Angaben der KK_LLP die folgenden - in Tabelle 4 dargestellten - Anteile auf die USA:

Tabelle 4	steuerfreie Einkünfte lt. DBA €	davon (Spalte 2) aus USA €
Kläger 1 (KK1)	361.332,56	322.592,87
Kläger 3 (KK3)	467.825,18	426.104,55
Beigeladener 1 (BB1)	361.241,21	322.501,52
Kläger 2 (KK2)	227.942,75	202.612,02
Beigeladener 2 (BB2)	248.334,85	225.239,34
Kläger 4 (KK4)	34.793,77	19.269,68
Summe	1.701.470,32	1.518.319,98
XX1	155.358,38	147.610,20
Summe nach XX1	1.856.828,70	1.665.930,18

12

Den dagegen gerichteten Einspruch vom 21. Februar 2011 begründete die KK_LLP unter Bezugnahme auf ein steuerrechtliches Gutachten vom 30. September 2009 (Rb-Akte BI 30 - 89). In der bei der KK_LLP in der Zeit zwischen November 2011 und April 2014 durchgeführten steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2009 vertrat der Betriebsprüfer für das Jahr 2008 die Auffassung, dass die strittigen GP so zu behandeln seien, wie es von der KK_LLP in der geänderten Feststellungserklärung angegeben wurde (Abschlussmitteilung des Betriebsprüfers vom 12. November 2014, BP-Akte BI 9, Bericht über die Prüfung der Auslandsbeziehungen vom 1. August 2012 [...], BP-Akte BI 4).

13

Das Einspruchsverfahren ruhte im Hinblick auf das Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof (BFH) Az. I R 50/14 und das beim Finanzgericht (FG) München anhängige Klageverfahren wegen der Feststellungen 2003 und 2004. Nach der Veröffentlichung des BFH-Urteils (BFH-Urteil vom 25. November 2015 I R 50/14, BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247) erklärte die KK_LLP das Klageverfahren nach entsprechenden Änderungsbescheiden für 2003 und 2004 in der Hauptsache für erledigt und nahm die Einsprüche für die Jahre 2005 bis 2007 zurück. Für das Jahr 2008 machte die KK_LLP von ihrem Antragsrecht auf Anwendung 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. August 1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 94 <DBA-USA 1989 a.F.>) keinen Gebrauch (Rb-Akte BI 107). Das

Finanzamt wies - nachdem es am 25. April 2018 das Ruhen des Einspruchsverfahrens widerrufen hatte - mit Einspruchsentscheidung vom 8. November 2018 den Einspruch als unbegründet zurück.

14

Die Kläger begehren im Streitfall, die ihnen anteilig zuzurechnenden, im angefochtenen Feststellungsbescheid festgestellten laufenden inländischen Einkünfte (nicht nach Quote verteilt) um den strittigen Betrag von insgesamt 3.565.674,46 € zu vermindern und die laufenden unter Progressionsvorbehalt freigestellten Einkünfte um den entsprechenden auf sie entfallenden Teil zu erhöhen. Zur Begründung ihrer Klage tragen die Kläger vor, dass die Besteuerung der GP, die auf die US-amerikanische Betriebsstätte entfielen als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit rechtswidrig sei. Die GP unterlägen als Vorabgewinne denselben Besteuerungsfolgen wie die übrigen mitunternehmerischen Gewinnanteile.

15

Die deutschen Partner an der KK_LLP würden als unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige mit ihrem Welteinkommen der Einkommensteuerpflicht unterliegen. Aufgrund ihrer Beteiligung als Partner seien sie Mitunternehmer der KK_LLP. Die GP seien als Vorabgewinne zu qualifizieren. Für die Zuweisung des Besteuerungsrechts für die von den deutschen Partnern erzielten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sei Art. 7 DBA-USA 1989 n.F. einschlägig. Nach Wegfall des Art. 14 DBA-USA 1989 a.F. gelte dieser auch für die Einkünfte aus freiberuflich tätigen Personengesellschaften. Anwendung fände vorliegend das DBA-USA 1989 n.F.; eine Anwendung des DBA-USA 1989 a.F. scheide aus, da der entsprechende Antrag auf Anwendung des alten DBA mit Schreiben vom 19. Dezember 2016 widerrufen worden sei. Für die Besteuerung der Einkünfte komme es allein auf die Abkommensberechtigung der Gesellschafter der KK_LLP an. Die deutschen Partner seien als natürliche Personen mit Wohnsitz im Inland in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und damit ansässig im Sinne des DBA und abkommensberechtigt (Art. 1 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 Buchst. d i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA-USA 1989 n.F.). Die KK_LLP selbst sei als Personengesellschaft weder in den USA noch in Deutschland ein selbstständiges Steuersubjekt und auch nicht abkommensberechtigt. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989 n.F. könnten gewerbliche Gewinne einer abkommensberechtigten Person grundsätzlich nur in ihrem Ansässigkeitsstaat besteuert werden; nach Abs. 7 dieser Norm gelte dies auch für die Gewinne aus freiberuflicher Tätigkeit einer abkommensberechtigten Person. Übe die abkommensberechtigte Person ihre freiberufliche Tätigkeit jedoch durch eine Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat aus, so stehe diesem anderen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht für Gewinne nach Art. 7 Abs. 1 und Abs. 7 DBA-USA 1989 n.F. insoweit zu, als diese Gewinne der Betriebsstätte zuzuordnen seien. Werde eine freiberufliche Tätigkeit durch eine Personengesellschaft mit Betriebsstätte in einem der Vertragsstaaten ausgeübt, bestimme sich das Besteuerungsrecht nach dem Betriebsstättenprinzip. Die Betriebsstätte der Personengesellschaft sei allen Gesellschaftern anteilig zuzurechnen. Damit könne ein inländischer Gesellschafter einer ausländischen gewerblichen oder freiberuflichen Personengesellschaft im Ausland eine anteilige Betriebsstätte besitzen. Es komme nicht darauf an, inwieweit die einzelnen Partner ihren Gewinnanteil tatsächlich durch ihre physische Präsenz in der jeweiligen Betriebsstätte erwirtschaftet hätten bzw. ob die dem jeweiligen Büro zuzurechnenden Einkünfte aufgrund des internen Gewinnverteilungsschlüssels der Gesellschaft tatsächlich nur den dort physisch tätigen Gesellschaftern oder anteilig allen Gesellschaftern zufließen würden. Demgemäß könnten die USA ein Besteuerungsrecht hinsichtlich der durch die Mitunternehmerstellung an der KK_LLP vermittelten Gewinnanteile der deutschen Partner insoweit geltend machen, als sich diese Gewinnanteile aus Gewinnen speisten, die den US-Betriebsstätten der deutschen Partner zuzurechnen seien.

16

Insbesondere aus diesen US-Gewinnanteilen würden als Vorabgewinn auch die jeweiligen GP geleistet. Nur für den rechnerischen Teil der GP, der prozentual auf die deutsche Betriebsstätte entfalle, hätte von vornherein ein durch die DBA-USA 1989 n.F. nicht eingeschränktes Besteuerungsrecht Deutschlands bestanden. Streitig sei lediglich, ob für die GP, welche nicht der inländischen Betriebsstätte der KK_LLP zuzurechnen seien, ein Besteuerungsrecht Deutschlands bestehe.

17

Die deutschen Partner der KK_LLP seien in den USA insoweit steuerpflichtig, als ihr Anteil am Gesamtgewinn der KK_LLP („distributive share“) den US-Büros zuzuordnen sei. Insoweit handele es sich nach der Wertung des US-amerikanischen Steuerrechts um Einkommen aus US-Quellen, welches der

beschränkten Steuerpflicht in den USA unterliege. Soweit für eine beschränkte Steuerpflicht ein unternehmerisches Tätigwerden in den USA gefordert werde, sei auf die Aktivitäten der Personengesellschaft selbst abzustellen. Insoweit würden die deutschen Partner selbst als in den USA tätig nach Maßgabe des sogenannten Betriebsstättenprinzips gelten. Die US-amerikanischen Steuerbehörden würden den Gewinnvorab in Form der GP für Zwecke der US-Bundesteuer als Gewinnanteil der Partner aus der Gesellschaftsbeteiligung betrachten. Soweit Partnern GP zuständen, würden diese auf der Ebene der Ermittlung des Gesellschaftsgewinns wie eine Betriebsausgabe zum Abzug gebracht (Sec. 707 (c) i.V.m. Sec. 61 (a) Internal Revenue Code <IRC>). Dies geschehe unabhängig davon, inwieweit die GP auf in den USA erwirtschaftete Gewinne entfielen. Die Zahlungen würden zugleich vollumfänglich den bezugsberechtigten Partnern als Einkünfte aus der Beteiligung an der KK_LLP für Besteuerungszwecke zugerechnet. Die GP würden für Leistungen gewährt, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hätten. Damit würden sie anders behandelt als echte Vergütungen (Sec. 707 (a) IRC), die ihre Grundlage nicht im Gesellschaftsverhältnis hätten, sondern für einen Leistungsaustausch wie unter fremden Dritten gezahlt würden. Die GP würden als anteilmäßige Beteiligung am Gewinn der Partnerschaft gelten. Die steuerliche Behandlung der GP als in den USA steuerbare Bezüge aus der Beteiligung der Personengesellschaft habe auf Gesellschaftsebene grundsätzlich auch für die beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter wie die deutschen Partner der KK_LLP gegolten. Die GP unterlägen aber anders als reguläre „distributive shares“ keiner beschränkten Steuerpflicht in den USA, soweit diesen Zahlungen kein persönliches Tätigwerden des jeweiligen deutschen Partners in den USA zugrunde gelegen habe. Soweit ein deutscher Partner höchstpersönlich in den USA tätig geworden sei, hätte dieser die GP im Rahmen seiner dortigen beschränkten Steuerpflicht entsprechend des auf die US-Arbeitstage entfallenden Teils zu versteuern wie auch seinen regulären Gewinnanteil. Auf Bundesstaatenebene, d. h. in New York und Kalifornien, seien die GP unabhängig von einem Tätigwerden in den USA stets in vollem Umfang mit State-Tax besteuert worden.

18

Die deutschen Partner seien nur mit dem auf die deutsche Betriebsstätte entfallenden Gewinnanteil in Deutschland steuerpflichtig. Nach Maßgabe des Art. 23 Absatz 3 Buchst. a i.V.m. Art. 7 DBA-USA 1989 n.F. seien die der US Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte in Deutschland unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freizustellen. Die Freistellungsmethode nach Art. 23 Absatz 3 Buchst. a DBA-USA 1989 n.F. fordere selbst keine tatsächliche Besteuerung bzw. rechtliche Ausschöpfung der Besteuerungsbefugnisse im Quellenstaat. Einer Freistellung der anteiligen, nicht auf eine deutsche Betriebsstätte entfallenden GP von der Besteuerung in Deutschland würden auch keine abkommensrechtlichen bzw. nationalen Missbrauchsverhinderungsvorschriften entgegenstehen. Die Switch-Over-Klausel nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 1. Alt. DBA-USA 1989 n.F. beschreibe den Fall, dass die USA „das Abkommen so anwenden, dass sie diese Einkünfte [...] von der Besteuerung ausnehmen“. Dies betreffe nur Meinungsverschiedenheiten zwischen den Vertragsstaaten über die Auslegung des DBA oder den zugrunde liegenden Sachverhalt. Nicht davon erfasst seien Steuerbefreiungen im Quellenstaat, die sich aus dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaat ergeben würden. Diese würden von der zweiten Alternative erfasst. Die Switch-Over-Klausel nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 2. Alt. DBA-USA 1989 n.F. beschreibe den Fall, dass die USA „Einkünfte [...] nach dem Abkommen besteuern können, durch ihr innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werden“. Diese Variante setze die Nicht-Besteuerung von Einkünften voraus und nicht nur die Nicht-Besteuerung von Einkunftsbestandteilen. Von einer Nicht-Besteuerung sei dann nicht auszugehen, wenn die entsprechenden Einkünfte in den USA zu mindestens teilweise der Besteuerung unterworfen würden. Im Streitfall sei damit von einer Besteuerung in den USA auszugehen, da die deutschen Partner sowohl mit ihren regulären auf die US-Niederlassung entfallenden Gewinnanteilen als auch mit den GP, die auf Arbeitstage in den USA entfallen würden, der Besteuerung in den USA unterlägen; damit würden Einkunftsbestandteile besteuert werden. Eine „Einkünftezerlegung“ in Teile von abkommensrechtlich definierten Einkünften komme bei den abkommensrechtlichen Subject-to-tax-Klauseln nur dann in Betracht, soweit dies ausdrücklich vorgesehen sei. Im DBA-USA sei dies nicht der Fall. Einige neuere Abkommen würden dann die Formulierung „elements of income“ verwenden. Diese Auffassung werde vom Bundesfinanzhof (BFH) geteilt (vgl. BFH-Urteil, BStBl II 2018, 287 Rz. 33). Das DBA-USA 1989 n.F. würde in seiner englischen Fassung sorgfältig zwischen „income“ und „items of income“ unterscheiden. Den Begriffen komme unterschiedliche Bedeutung zu.

19

Ein Ausschluss der Freistellung ergebe sich auch nicht nach inländischem Recht. Eine Anwendung der unilateralen Klausel des § 50d Abs. 9 EStG komme nicht in Betracht. Für das Streitjahr 2008 finde § 50d

Abs. 9 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (EStG 2007) Anwendung. Die Änderung des § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG vom 20. Dezember 2016 in dem das Wort „wenn“ durch „soweit“ ersetzt wurde, sei für das Jahr 2008 unbeachtlich.

20

Die Kläger beantragen,

den Änderungsbescheid vom 2. Februar 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. November 2018 aufzuheben.

21

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

22

Das Finanzamt ist der Auffassung, dass die Klage unbegründet sei. Das Finanzamt verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass die Sozietät KK_LLP unstreitig eine entsprechende Betriebsstätte in den USA unterhalte und für die Frage der Einkünftezurechnung das sog. „Betriebsstättenmodell“ heranzuziehen sei; die Einkünftezurechnung zur deutschen bzw. USamerikanischen Betriebsstätte sei unstrittig. Die in den USA zu besteuern den Betriebsstätteneinkünfte im Sinne des Artikels 7 DBA-USA 1989 n.F. seien grundsätzlich von der Besteuerung in Deutschland gem. Art. 23 Absatz 3 Buchst. a DBA-USA 1989 n.F. (Freistellungsmethode) auszunehmen. Durch die USnationale Regelung komme es im vorliegenden Fall aber zu Besteuerungsdefiziten bzw. zu nicht besteuerten Einkünften. Dies ergebe sich daraus, dass der inländische Partner weitgehend oder ausschließlich von Deutschland aus tätig geworden sei und dass die USA im Ergebnis diese in Deutschland freigestellten und den USA zugerechneten Einkünfte aus den GP nicht oder nicht in voller Höhe besteuern würden. Gemäß Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989 n.F. sei die Anrechnungs- und nicht die Freistellungsmethode für Einkünfte u. a. dann anzuwenden, wenn die USA diese Einkünfte nach dem Abkommen besteuern können, durch ihr innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werden. Dies treffe im Streitfall auf die GP zu, welche bei nicht in den USA ansässigen Partnern (ggf. anteilig) nicht besteuert werden können. Die Rückfallklausel sei aus dem Zusammenhang des Abkommens heraus auszulegen und könne auch auf „Einkunftsteile“ angewendet werden. Diese Auffassung werde auch in dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20. Juni 2013 (IV B 2-S 1300/09/10006, BStBl I 2013, 980 Tz. 2.3.b) vertreten, mit dem Hinweis auf sog. „not effectively connected income“. Auch der OECD-Musterkommentar bestätige diese Auffassung (Hinweis auf Tz. 35 und Tz. 56.1 zu Art. 23 A). Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass der BFH durchaus in neueren Entscheidungen die Möglichkeit sehe, Zuordnungen auch differenziert nach Einkunftsteilen zuzulassen. So vertrete er bei der erweiterten Kassenstaatenklausel eine projektbezogene Sichtweise und spalte Gesamtvergütungen in einzelne Vergütungsteile auf (so im BFH-Urteil vom 7. Juli 2015 I R 42/13, BFHE 250, 510, BStBl II 2016, 14 zu Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien).

23

Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.

24

Mit Beschluss vom 2. April 2020 hat der Senat BB1 und BB2 zum Verfahren gemäß § 60 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung (FGO) notwendig beigeladen.

25

Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die ausgetauschten Schriftsätze und das Protokoll über die mündliche Verhandlung verwiesen.

II.

26

Die Klage ist begründet. Der angefochtene Feststellungsbescheid 2008 vom 2. Februar 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. November 2018 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten; er wird aufgehoben (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

27

1. Die steuerpflichtigen Einkünfte der KK_LLP sind zu Recht nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Abs. 5 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) gesondert festgestellt worden. Das Feststellungsverfahren ist auch bei einer ausländischen Personengesellschaft durchzuführen (BFH-Urteil vom 24. August 2011 I R 46/10, BFHE 234, 339, BStBl II 2014, 764). Da mehrere im Inland steuerpflichtige Personen beteiligt gewesen sind, ist die Ausnahme nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO nicht anzuwenden.

28

Im Fall einer Freiberufler-Personengesellschaft ist unter „steuerpflichtigen“ Einkünften i.S. des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO die Summe der Gewinnanteile i.S. der § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz in der Fassung des Streitjahres (EStG) zu verstehen, die in der Person der Mitunternehmer der Personengesellschaft in Deutschland zu versteuern sind. Aus dem Gewinn der Personengesellschaft sind deshalb sowohl die in Deutschland nicht steuerbaren als auch die hier steuerfreien Einkünfte auszuscheiden. Die Frage, ob ein Teil des von der Personengesellschaft erzielten Gewinns nicht steuerbar ist, ist dabei aus der Sicht des einzelnen an der Personengesellschaft beteiligten Mitunternehmers zu beurteilen (BFH-Urteil vom 25. November 2015 I R 50/14, BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247, Rz. 23).

29

Die vier Kläger und die beiden Beigeladenen sind sämtlich i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt und mithin mit ihrem gesamten mitunternehmerischen Gewinnanteil i.S. der § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einkommensteuerpflichtig (Welteinkommensprinzip). Darunter fallen auch - zusammen mit den Gewinnen aus der amerikanischen Betriebsstätte - die von ihnen bezogenen GP, die diese im Rahmen ihrer mitunternehmerischen Beteiligung an der Klägerin bezogen haben und die aus national-rechtlicher Sicht unbeschadet dessen in die Feststellungen einzubeziehen sind, ob man sie als regulären Gewinnanteil oder als Sondervergütung qualifiziert (BFH-Urteil in BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247, Rz. 24). Nach Auffassung des Senats sind diese GP als Gewinn vorweg auf den Gewinnanteil i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Alt. 1 EStG zu qualifizieren; darüber besteht zu Recht auch zwischen den Beteiligten Einigkeit.

30

Der Steuerpflicht der von den Klägern und von den Beigeladenen bezogenen GP steht im Streitfall indessen die abkommensrechtliche Freistellungsanordnung in Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989 n.F. entgegen.

31

2. Für in Deutschland ansässige natürliche Personen - wie die Kläger und die Beigeladenen - sieht Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989 n.F. vor, dass von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer u.a. die Einkünfte aus Quellen in den Vereinigten Staaten ausgenommen werden, die nach diesem Abkommen in den USA besteuert werden können. Für diesen Fall darf Deutschland den Progressionsvorbehalt anwenden, was eine Feststellung der Einkunftsteile (nur) im Rahmen des § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO rechtfertigt (vgl. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG).

32

a) Ein solches Besteuerungsrecht der USA ergibt sich für das Streitjahr 2008 dem Grunde nach aus Art. 7 Abs. 1 und Abs. 7 DBA-USA 1989 n.F., wonach Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person aus selbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden können, es sei denn, dass die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird und die Einkünfte einer festen Einrichtung zuzurechnen sind, die der natürlichen Person im anderen Staat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich zur Verfügung steht.

33

Art. 14 DBA-USA 1989 a.F. ist im Rahmen des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006 weggefallen; darauf haben die Kläger zutreffend hingewiesen. Seither fallen Einkünfte aus der Ausübung freiberuflicher oder sonstiger selbständiger Tätigkeiten nach Art. 7 Abs. 7 DBA-USA 1989 n.F. unter die Regelung zu „gewerblichen Gewinnen“ nach Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 n.F. Damit folgt Art. 7 DBA-USA 1989 n.F. der auf Ebene der OECD bereits im Jahr 2000 beschlossenen Änderung des OECD-Musterabkommens (OECD-Musterabkommen 2000 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; OECD-MA; neuestens OECD-MA 2017) und teilt die Gewinne nach dem

Betriebsstättenprinzip zwischen den Vertragsstaaten auf (vgl. Weiss, Besteuerung der Gesellschafter einer als US-LLP organisierten Anwaltssozietät nach Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989, EStB 2016, 211, 212; Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/ Köhler, Außensteuergesetz/ Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 7 OECD-MA Rz. 203 [Sept. 2012]). Anders als in den Vorjahren (in denen noch das Tätigkeitsprinzip maßgeblich war) hat die KK_LLP die Gewinne im Streitjahr 2008 zutreffend nach dem Betriebsstättenprinzip aufgeteilt. Damit besteht zwischen den Beteiligten auch zu Recht kein Streit mehr darüber, in welcher Höhe alle Feststellungsbeteiligten Einkünfte aus den USA bezogen haben und in welcher Höhe die Einkünfte aus den USA den vier Klägern, den beiden Beigeladenen und XX1 zuzurechnen sind (vgl. Tatbestand Seite 6, Tabelle 1; vgl. auch Einspruchsentscheidung vom 8. November 2018, Seite 9 u.; Rb-Akte BI 138). Die Beteiligten gehen außerdem auch zu Recht davon aus, dass der streitige Teil der Einkünfte in Form der Netto-GP in Höhe von 3.565.674,46 € auf die USA entfällt. Diese Einkünfte verteilen sich wie folgt (in Tabelle 5) auf die Kläger und Beigeladenen:

Tabelle 5	€
Kläger 1 (KK1)	775.694,74
Kläger 3 (KK3)	757.335,96
Beigeladener 1 (BB1)	775.384,26
Kläger 2 (KK2)	524.556,58
Beigeladener 2 (BB2)	428.512,48
Kläger 4 (KK4)	304.190,44
Summe	3.565.674,46

34

3. Die der US-Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte sind nach Art. 23 Abs. 3 Buchst. a Satz 1 DBA-USA 1989 n.F. in Deutschland von der Bemessungsgrundlage der Steuer auszunehmen und könnten lediglich gemäß Art. 23 Abs. 3 Buchst. a Satz 2 DBA-USA 1989 n.F. i.V.m. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG bei der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden.

35

Die Freistellungsmethode nach Art. 23 Absatz 3 Buchst. a DBA-USA 1989 n.F. erfordert keine tatsächliche Besteuerung bzw. rechtliche Ausschöpfung der Besteuerungsbefugnisse im Quellenstaat. Einer Freistellung der anteiligen, nicht auf eine deutsche Betriebsstätte entfallenden GP von der Besteuerung in Deutschland stehen keine abkommensrechtlichen bzw. nationalen Missbrauchsverhinderungsvorschriften entgegen.

36

a) Das Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wechselt im Streitfall auch nicht gemäß Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989 n.F. von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode („switch-over“).

37

Nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b würde - wie es das Finanzamt vertritt - bei dem sog. Methodenwechsel („switch-over“) nicht Art. 23 Abs. 3 Buchst. a, sondern Buchst. b DBA-USA 1989 n.F. gelten, welcher die Anrechnung der nach dem Recht der USA und in Übereinstimmung mit dem Abkommen gezahlten USamerikanischen Steuer auf die deutsche Steuer vorsieht. Voraussetzung für den Methodenwechsel nach Abs. 4 Buchst. b dieser Norm ist, dass die USA (1.) das Abkommen so anwenden, dass sie die betreffenden Einkünfte von der Besteuerung ausnehmen oder (2.) Art. 10 Abs. 2 oder 3 des Abkommens (Dividenden) auf diese Einkünfte anwenden, oder (3.) wenn sie die Einkünfte nach dem Abkommen besteuern können, durch ihr innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werden. Für den Streitfall kommen nur der erste oder der dritte dieser Tatbestände in Betracht. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt.

38

b) Die Switch-Over-Klausel nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, 1. Alt. DBA-USA 1989 n.F. beschreibt nur Meinungsverschiedenheiten zwischen den Vertragsstaaten über die Auslegung des DBA oder den zugrunde liegenden Sachverhalt (BFH-Urteil vom 27. März 2019 I R 33/16, BFH/NV 2020, 201, Rn. 48, juris). Solche Meinungsverschiedenheiten liegen aber im Streitfall - auch nach Auffassung der Beteiligten - nicht vor (Gutachten S. 19 bei Fn. 43, FG-Akte BI 91).

39

c) Die dritte Alternative im Tatbestand des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989 n.F. knüpft an das innerstaatliche Steuerrecht der USA an und führt zu dem „switch-over“

(Schmidt/Blöchle/Weggenmann/Böchle in Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz/ Doppelbesteuerungsabkommen, Artikel 23 A OECD-MA Rz. 152 und 167 ff.), wenn die Ursache der Nichtbesteuerung der betreffenden Einkünfte in jenem nationalen Steuerrecht liegt (BFH-Urteil in BFH/NV 2020, 201, Rn. 48, juris). Solche Steuerbefreiungen im Quellenstaat setzen die Nicht-Besteuerung von Einkünften voraus und nicht nur die Nicht-Besteuerung von Einkunftsbestandteilen.

Im Streitfall ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig, dass die Nichtbesteuerung der GP ihren Grund im innerstaatlichen Recht der USA hat (vgl. Sec. 707 (c) i.V.m. Sec. 61 (a) Internal Revenue Code <IRC>). Die USA werden an der Besteuerung der Einkünfte deshalb „gehindert“, weil für GP der deutschen Partner das Besteuerungsrecht insoweit fehlt, als sie ihrer Tätigkeit nicht in einem US-Büro nachgingen (Klägerschriftsatz vom 18. Februar 2019, Seite 8 f.; Gutachten, Seite 21 f.). D.h. die GP unterlagen anders als reguläre „distributive shares“ keiner beschränkten Steuerpflicht in den USA, soweit diesen Zahlungen kein persönliches Tätigwerden des jeweiligen deutschen Partners in den USA zugrunde lag. So erfolgt die Zuordnung der GP nach den steuerlichen Grundsätzen des Bundessteuerrechts der USA „partnerbezogen“ und nicht „sozietätsbezogen“. Soweit ein deutscher Partner höchstpersönlich in den USA tätig wurde, hatte dieser die GP im Rahmen seiner dortigen beschränkten Steuerpflicht entsprechend des auf die in den USA geleisteten Arbeitstage entfallenden Teils zu versteuern, ebenso wie auch seinen „regulären“ Gewinnanteil. Auf Bundesstaatenebene, d. h. in New York und Kalifornien, werden die GP unabhängig von einem Tätigwerden in den USA stets in vollem Umfang mit State Tax besteuert.

40

Im Streitfall werden in den USA also nur Einkunftsbestandteile (und zwar nur Teile der GP und insoweit nur Teile der freiberuflichen Einkünfte) nicht besteuert (ebenso die Feststellungen aus FG München, Urteil vom 30. Juli 2014 1 K 2243/10, n.v. juris Rn. 104 f. und Rn. 147 ff.). Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass von den GP der Kläger und der Beigeladenen im Streitjahr 2008 folgende (in Tabelle 6 dargestellten) Teile der GP tatsächlich besteuert wurden (Fest-Akte BI 147 ff.):

Tabelle 6	Brutto-GP €	besteuerte GP €
Kläger 1 (WM)	915.825,30	26.711,91
Kläger 3 (KK3)	985.855,00	106.800,73
Beigeladener 1 (BB1)	915.825,30	26.711,91
Kläger 2 (KK2)	598.312,00	7.179,74
Beigeladener 2 (BB2)	545.959,70	50.046,08
Kläger 4 (KK4)	341.574,96	0,00
Summe	4.303.352,26	217.450,37

41

Zwar wurden bei KK4, dem Kläger zu 4 nach den Angaben der KK_LLP (wie aus Tabelle 6 ersichtlich) auf seine GP in den USA keine Bundeseinkommensteuer (Art. 2 Abs. 1 Buchst. a, UBuchst. aa DBA-USA 1989 n.F.) entrichtet (Fest-Akte BI 154). Er hat aber auf seinen gesamten Gewinnanteil, der der USamerikanischen Betriebsstätte zuzurechnen ist, US-State-Tax in Höhe von 26.823 US-Dollar entrichtet (Fest-Akte BI 42, 51) und die GP stellen als Gewinnvoraus eine Teilmenge des gesamten Gewinnanteils von KK4 dar. Für die Gewinnanteile wiederum ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig, dass diese in den USA mit Bundeseinkommensteuer besteuert werden können.

42

Nach Auffassung des Senats ist die Formulierung in Abs. 4 Buchst b, 3. Alt. „wenn sie diese [freigestellten] Einkünfte [...] nach dem Abkommen besteuern können, [...]“ so zu verstehen, dass die besagten, nach Maßgabe des einschlägigen Abkommens „an sich“ freizustellenden Einkünfte gemeint sind. Damit sind dann die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus der entsprechenden Einkunftsart in toto, nicht nur in Teilen davon gemeint (BFH-Urteile vom 20. Mai 2015 I R 68/14, BFHE 250, 96, BStBl II 2016, 90, Rn. 15; vom 20. Mai 2015 I R 69/14, BFH/NV 2015, 1395; so auch FG München, Urteil vom 30. Juli 2014 1 K 2243/10, juris Rn. 155 zu Art. 23 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F.; Hey, RIW 1997, 82, 83). Art. 23 Abs. 4 Buchst b Alt. 3 DBA-USA 1989 n.F. beinhaltet nämlich lediglich eine qualitativ-konditionale Voraussetzung der Besteuerung in den USA („wenn“), nicht jedoch eine solche quantitativer Art („soweit“). Von daher ist es nicht möglich, den betreffenden Gewinn „zu sezieren und in seine Einzelteile zu zerlegen“ (BFH-Urteil vom 27. August 1997 I R 127/95, BFHE 184, 326, BStBl II 1998, 58, Rn. 10; zu Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada). Der Senat sieht keinen Grund, von der Rechtsprechung des BFH zum DBA-Kanada abzuweichen, da sich die beiden Vorschriften im Wortlaut ähneln.

43

Die Überlegung des Finanzamts, dass Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989 n.F. so auszulegen ist, dass für die Anwendung der switch-over-Klausel ausreichend ist, wenn nur Teile der Einkünfte nicht besteuert werden (ähnlich Kraft/Kraft/Beck in Gosch/Kroppen/Grotherr/u.a., DBA-Kommentar Online <GKGK, DBA>, Art. 23 A OECD MA Rz. 114 [Stand Feb. 2019], teilt der Senat nicht. Die Auslegung des Finanzamts, die auf das OECD-MA und den Kommentar zum OECD-Musterabkommen (OECD-MK; vgl. Schmidt/Blöchle/Weggenmann/ Blöchle in Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, Artikel 23 A OECD-MA Rz. MK 35) sowie das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zur Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen (BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013 IV B 2-S 1300/09/ 10006, FMNR35c000013, BStBl I 2013, 980, Tz. 2.3.b) abstellt, greift nach Auffassung des Senats nicht durch. Denn anders als Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989 n.F. lautet die entsprechende Subjectto tax Klausel in Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b VHG-DBA wie folgt: „Ungeachtet der Nummer 1 wird die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Nummer 3 vermieden, wenn [...] b) (anderer Vertragsstaat) Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert;“ (vgl. Grotherr in GKGK, DBA, Art. 23 A OECD MA Rz. 68/4 [Stand Feb. 2019]). Die vom BMF am 22. August 2013 auf seiner Website (www.bundesfinanzministerium.de) veröffentlichte deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen (abgekürzt: VHG-DBA; vgl. Grotherr in GKGK, DBA, Art. 23 A OECD MA Rz. 1 [Stand Feb. 2019]) kennt also diese terminologische Differenzierung, die in der entsprechenden Norm im DBA-USA 1989 n.F. so nicht gewählt wurde. Außerdem weisen die Kläger zu Recht darauf hin (Gutachten Seite 28; FG-Akte Bl 100), dass bei der Auslegung des Art. 23 DBA-USA 1989 n.F. die Auslegungsregeln des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (Wiener Vertragskonvention; WVRK) vom 23. Mai 1969 (BGBl II 1985, 927) zu beachten seien (so schon BFH-Urteil vom 9. Oktober 1985 I R 128/80, BFHE 145, 341, BStBl II 1988, 810 oder BVerwG-Beschluss vom 26. Januar 2017 I C 1/16, BVerwGE 157, 221, Rn. 30; BGH-Beschluss vom 6. Oktober 2016 I ZB 13/15, NZG 2017, 227 Rn. 25; BGH-Urteil vom 21. April 2016 I ZR 43/14, GRUR 2016, 1048, Rn. 63); vorrangig ist damit eine Abkommensauslegung, die sich am Wortlaut und der Systematik sowie am Ziel und Zweck des völkerrechtlichen Vertrages orientiert (Art. 31 Abs. 1 WVRK). Das DBA-USA 1989 n.F. unterscheidet deutlich zwischen den Begriffen „income“ und „items of income“; in Art. 23 Abs. 4 Buchst. b, Alt. 3 DBA-USA 1989 n.F. wird in der englischen Version nur der Begriff „income“ (Wortlaut vgl. BGBl II 2006, 1184 ff., 1196 / 1197) benutzt oder in Art. 7 Abs. 7 DBA-USA 1989 n.F. (vgl. BGBl II 2006, 1184 ff., 1188) und nicht der Begriff „items of income“ wie in Art. 23 Abs. 3 Buchst. a und Buchst. b (vgl. BGBl II 2006, 1184 ff., 1196) oder in Art. 7 Abs. 6 DBA-USA 1989 n.F. (Wortlaut vgl. BGBl II 1991, 354 ff., 359). Diese am amerikanisch-englischen Wortlaut (der in gleicher Weise wie der deutsche Wortlaut maßgebend ist <Art. 33 Abs. 1 WVRK>) und an der Systematik orientierte Auslegung ist nach Auffassung des Senats eindeutig und verdient den Vorzug. Ergänzende Auslegungsmittel sind deshalb nicht heranzuziehen (Art. 32 WVRK).

44

d) Ein Ausschluss der Freistellung ergibt sich auch nicht nach inländischem Recht. Für das Streitjahr 2008 findet § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2007 Anwendung (ab Vz 2007, vgl. Weiss, EStB 2019, 4, 6, Anm. zu BFH-Urteil vom 11. Juli 2018 I R 52/16, BFHE 262, 365, BStBl II 2019, 105). Die Änderung des § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG vom 20. Dezember 2016 wodurch (vor Nr. 1) das Wort „wenn“ durch „soweit“ ersetzt wurde, gilt erst ab dem Veranlagungszeitraum 2017 und ist für das Streitjahr Jahr 2008 unbeachtlich. Deshalb geht der Senat davon aus, dass es zu keinem Rückfall des Besteuerungsrechts nach Deutschland kommt (vgl. auch BFH-Urteile vom 21. Januar 2016 I R 49/15, BStBl II 2017, 107 Rz. 29; vom 20. Mai 2015 I R 68/14, BFHE 250, 96, BStBl II 2016, 90, Rn. 16). Denn es werden - wie oben ausgeführt (Entscheidungsgründe Tz. II.3.c) - Teile der Einkünfte in den USA besteuert.

45

4. Der Senat ist somit der Auffassung, dass die inländischen Einkünfte aus selbständiger Arbeit der vier Kläger und der beiden Beigeladenen um die im angefochtenen Feststellungsbescheid vom 2. Februar 2011 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 8. November 2018 unter der „Rubrik nicht nach Quote verteilte Einkünfte“ erfassten Einkünfte in Höhe von 3.565.674,46 € zu vermindern sind.

46

a) Damit ergeben sich inländische Einkünfte aus selbständiger Arbeit der vier Kläger und der beiden Beigeladenen wie in Tabelle 7 (und Tabelle 1, s.o. Seite 5/6) dargestellt:

Tabelle 7	Einkünfte aus selbständiger A €
Kläger 1 (KK1)	7.475,98
Kläger 3 (KK3)	8.791,27
Beigeladener 1 (BB1)	7.565,42
Kläger 2 (KK2)	3.950,10
Beigeladener 2 (BB2)	3.515,37
Kläger 4 (KK4)	- 1.178,96
Summe	30.119,18

47

Denn das Finanzamt hat in dem angefochtenen Feststellungsbescheid die laufenden Einkünfte zu Unrecht um die Netto-GP erhöht.

48

b) Außerdem sind die nach DBA steuerfreien Einkünfte um diese Netto-GP wieder zu erhöhen. Der Senat ist der Auffassung, dass diese Erhöhung nur um die zwischen den Beteiligten der Höhe nach unstreitigen Netto-GP, wie von der KK_LLP ermittelt (Fest-Akte BI 148 ff.), erfolgen muss. Damit ergeben sich die folgenden, in Tabelle 8 dargestellten, nach DBA steuerfreien Einkünfte für die vier Kläger und die beiden Beigeladenen:

Tabelle 8	Steuerfreie Einkünfte lt. DBA €
Kläger 1 (KK1)	1.137.027,30
Kläger 3 (KK3)	1.225.161,14
Beigeladener 1 (BB1)	1.136.625,47
Kläger 2 (KK2)	752.499,33
Beigeladener 2 (BB2)	676.847,33
Kläger 4 (KK4)	338.984,21
Summe	5.267.144,78

49

c) Demgemäß ist die Zurechnung der Einkünfte auf die vier Kläger und die beiden Beigeladenen im angefochtenen Feststellungsbescheid 2008 vom 2. Februar 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. November 2018 unzutreffend; diese Bescheide sind rechtswidrig und aufzuheben (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die zutreffende Zurechnung der Einkünfte im Feststellungsbescheid 2008 vom 16. Juni 2010 ist damit wiederhergestellt.

50

5. Im Übrigen ist die gesonderte und einheitliche Feststellung hinsichtlich der Feststellungsbeteiligten XX1 sowohl hinsichtlich der Höhe ihrer Einkünfte als auch der Art ihrer Einkünfte bestandskräftig, so dass insoweit keine weiteren Überlegungen anzustellen sind.

51

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Es entspricht der Billigkeit, die außergerichtlichen Kosten der beiden Beigeladenen nicht zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO); ihnen sind auch keine Kosten aufzuerlegen (§ 135 Abs. 3 FGO). Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung. Die Revision wird zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).