Einkommensteuer/Doppelbesteuerung
Ansässigkeit, Abkommensberechtigung und Schachtelprivilegierung einer US-amerikanischen "S-Corporation" nach Maßgabe des DBA-USA 1989/2008

EStG 2002 § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2; EStG 2002 § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1; EStG 2002 § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a; EStG 2002 § 50d Abs. 1 S. 2; KStG 2002 § 32 Abs. 5; FVG § 5 Abs. 1 Nr. 39; DBA USA 2008 Art. 1 Abs. 7; DBA USA 2008 Art. 3 Abs. 1 Buchst. e; DBA USA 2008 Art. 4 Abs. 1; DBA USA 2008 Art. 10 Abs. 2 S. 1 Buchst. a; DBA USA 2008 Art. 29 Abs. 1; DBA USA 1989 Art. 3 Abs. 1 Buchst. e; DBA USA 1989 Art. 4 Abs. 1 Buchst. b; DBA USA 1989 Art. 10 Abs. 2 S. 1 Buchst. a; DBAÄndProt USA 2006 Art. 17 Abs. 2 Buchst. a; DBAÄndProt USA 2006 Art. 17 Abs. 5

1. Für die Beurteilung, ob eine "Gesellschaft" i.S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. e DBA-USA 1989/2008 vorliegt, ist die Rechtsordnung des Quellenstaats maßgeblich. Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts, in den USA als sog. S-Corporation nicht mit der dortigen Corporate Tax besteuert zu werden, ändert aus deutscher Sicht nichts an der Einordnung als juristische Person (Bestätigung des Senatsurteils vom 20. August 2008 I R 39/07, BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234).

2. Eine sog. S-Corporation, welche in den USA infolge der Ausübung des steuerlichen Wahlrechts wie eine Personengesellschaft behandelt wird, gilt nach Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/ 2008 insoweit als eine in den USA abkommensberechtigte Person, als die von der Gesellschaft bezogenen Einkünfte in den USA bei ihren in den USA ansässigen Gesellschaftern wie Einkünfte dort Ansässiger besteuert werden.

3. Wer Nutzungsberechtigter i.S. des Art. 10 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008 ist, bestimmt sich nach dem nationalen Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats der ausschüttenden Kapitalgesellschaft. Bei der Ausschüttung einer deutschen Kapitalgesellschaft an eine S-Corporation ist aus deutscher Sicht die S-Corporation als mit der Dividende beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige unbeschadet der in Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 fingierten Abkommensberechtigung die Nutzungsberechtigte der Dividende.

4. Der S-Corporation ist infolge ihrer Qualifizierung als juristische Person in Deutschland das sog. Schachtelprivileg nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 zu gewähren (Anschluss an Senatsurteil vom 20. August 2008 I R 39/07, BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234).

BFH Urteil v. 26.06.2013 – I R 48/12

Vorinstanz:
FG Köln v. 24.4.2012 – 2 K 3928/09
EFG 2012, 1853

I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Kapitalgesellschaft US-amerikanischen Rechts mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA). Sie hat nach Subchapter S (§§ 1361 bis 1378) des Internal Revenue Code (IRC) für die Besteuerung als sog. "S-Corporation" optiert und ist daher in den USA nicht körperschaftsteuerpflichtig; ihre Einkünfte werden stattdessen unmittelbar bei den in den USA ansässigen Gesellschaftern besteuert.

Im Streitjahr 2008 war die Klägerin an der im Inland ansässigen A-GmbH mit einem Geschäftsanteil von 50 v.H. beteiligt. Diese schüttete in jenem Jahr an die Klägerin einen Gewinn von 1.028.031 € aus und behielt hierauf gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) i.V.m. § 2 Nr. 1 und § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) und Art. 29 Abs. 1 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 in seiner Fassung des Protokolls zur Änderung des am 29. August 1989 unterzeichneten 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 (Änderungsprotokoll) vom 1. Juni 2006 (BGBl II 2006, 1186, BStBl I 2008, 767) --DBA-USA 1989/2008-- Kapitalertragsteuer sowie nach § 3 Abs. 1 Nr. 5, § 4 des Solidaritätszuschlaggesetzes (SolZG 1995) darauf entfallenden Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 21,1 v.H., also von 216.914,54 €, ein. Die Klägerin beantragte beim Beklagten und Revisionsbeklagten (dem Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) unter Hinweis auf das sog. Schachtelprivileg nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 und die danach gebotene Reduzierung der Kapitalertragsteuer auf 5 v.H. der Bruttodividende die Teilerstattung der Steuerabzugsbeträge. Für den Fall, dass die Vergünstigung des Schachtelprivilegs des Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 nicht anwendbar sein sollte, beantragte die Klägerin hilfsweise gemäß Art. XVII Abs. 5 des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006 die Anwendung des Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006 (DBA-USA 1989/1991).

Das BZSt entsprach dem Antrag nur zum Teil; der Klägerin als sog. "S-Corporation" stehe nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 lediglich ein Anspruch auf Ermäßigung der Abzugsteuern auf 15 v.H. zu, die beanspruchte weiter gehende Abkommensvergünstigung jedoch nicht.

Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos; das Finanzgericht (FG) Köln wies sie mit Urteil vom 24. April 2012 2 K 3928/09, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1853, als unbegründet ab.

Ihre Revision stützt die Klägerin auf die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den angefochtenen Bescheid dahin abzuändern, dass der Erstattungsbetrag auf insgesamt 165.512,99 € festgesetzt wird.

Das BZSt beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur anderweitigen Festsetzung des Erstattungsbetrags. Das FG hat der Klägerin das sog. Schachtelprivileg nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 zu Unrecht versagt.

1. Nach Art. 29 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008 i.V.m. § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG2002 und § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 kann der Gläubiger von Kapitalerträgen die völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer (hier gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG2002 i.V.m. § 2 Nr. 1 und § 8 Abs. 1 KStG 2002 sowie § 3 Abs. 1 Nr. 5, § 4 SolZG 1995, jeweils i.V.m. Art. 29 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008) verlangen, wenn diese Einkünfte nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden dürfen.

2. Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für eine --über die schon bisher gewährte in Höhe von 62.709,89 € hinausgehende-- Quellensteuerabsenkung auf 5 v.H. des Bruttobetrags der Gewinnausschüttungen vor.

a) Die Klägerin kann sich dafür allerdings nicht auf Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a (i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Buchst. b) DBA-USA 1989/1991 stützen. Zwar stünde ihr als S-Corporation, welche nach Maßgabe des sog. Typenvergleichs eine korporationsrechtliche Struktur aufweist und deswegen aus der insoweit maßgebenden deutschen Sicht eine Gesellschaft i.S. von Art. 3 Abs. 1 Buchst. e DBA-USA 1989/1991 bzw. DBA-USA 1989/2008 ist, ein solcher Anspruch nach damaliger Abkommenslage zu; der Senat verweist dazu, um Wiederholungen zu vermeiden, auf sein Urteil vom 20. August 2008 I R 39/07 (BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234). Doch ist Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/1991 nach Art. XVII Abs. 5 des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006 auf die streitige Dividendenzahlung im Jahr 2008 nicht mehr anzuwenden.

aa) Gemäß Art. XVII Abs. 2 des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006 tritt dieses Protokoll an dem Tag in Kraft, an dem die Ratifikationsurkunden ausgetauscht werden. Es ist nach Abs. 2 Buchst. a der Vorschrift in beiden Vertragsstaaten bei den im Abzugsweg erhobenen Steuern auf die Beträge anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres gezahlt oder gutgeschrieben werden, in dem dieses Protokoll in Kraft tritt. Die Ratifikationsurkunden sind zwischen der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) und den USA am 28. Dezember 2007 (BGBl II 2008, 117) ausgetauscht worden. Das DBA -USA 1989/2008 ist daher nach Art. XVII Abs. 2 Buchst. a des Änderungsprotokolls bei den im vorliegenden Klageverfahren streitigen Abzugsteuern auf jene Beträge anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2007 gezahlt oder gutgeschrieben worden sind.

bb) Aus Gründen des übergangsweisen Vertrauensschutzes ermöglicht es Art. XVII Abs. 5 des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006 aber, die rückwirkende Änderung ab dem 1. Januar 2007 auf Antrag abweichend von Art. XVII Abs. 2 des Änderungsprotokolls in Fällen zu vermeiden, in denen eine Person, die Anspruch auf die Vergünstigungen aus dem Abkommen in der nicht durch das Änderungsprotokoll vom 1. Juni 2006 geänderten Fassung hat, nach dem Abkommen in der nicht geänderten Fassung Anspruch auf weiter gehende Vergünstigungen als nach dem Abkommen in der durch dieses Änderungsprotokoll geänderten Fassung hätte. Das Abkommen ist für solche Fälle auf Antrag der betreffenden Person in der nicht geänderten Fassung als Ganzes für einen Zeitraum von zwölf Monaten ab dem Zeitpunkt, zu dem die Bestimmungen dieses Änderungsprotokolls nach Absatz 2 in Kraft treten würden, weiterhin auf diese Person anzuwenden.

Für im Streitjahr bezogene Dividenden ist die Ausnahmeregelung damit auch dann nicht einschlägig, falls die Vergünstigungen, welche das DBA-USA 1989/2008 gewährt, hinter jenen des DBA-USA 1989/1991 zurückbleiben sollten: Zwar unterscheidet das Änderungsprotokoll in Art. XVII Abs. 2 zwischen dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens einerseits und andererseits dem Zeitpunkt, in welchem das Änderungsprotokoll erstmals anzuwenden ist. Für den letzteren Zeitpunkt wird wiederum danach unterschieden, um welche Steuern es sich handelt. Richtig ist es auch, dass Art. XVII Abs. 5 des Änderungsprotokolls in insofern missverständlicher Weise allein den Zeitpunkt des Inkrafttretens aufgreift und diesen als den maßgebenden Zeitpunkt dafür bestimmt, in dem der zwölfmonatige Verschonungszeitraum zu laufen beginnt. Doch verknüpft die Verschonungsregelung den Beginn jenes Zeitraums mit "den Bestimmungen dieses Protokolls nach Abs. 2", was in dann doch wieder unmissverständlicher Weise jene (Grund-)Regelungen in ihrer Gesamtheit einbezieht, also sowohl was den Zeitpunkt des Inkrafttretens als auch des erstmaligen Anwendens anbelangt. Zutreffend weist das FG darauf hin, dass sich dieses Regelungsverständnis noch deutlicher aus dem --ausweislich der Schlussformel des Änderungsprotokolls-- gleichermaßen verbindlichen englischsprachigen Text der Regelung ergibt; dort wird nämlich nicht isoliert auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens abgestellt ("… shall enter into force …", s. den Eingangssatzteil von Art. XVII Abs. 2 sowie den Schlusssatzteil in Abs. 2 Buchst. a des Änderungsprotokolls), sondern auf denjenigen Zeitpunkt des erstmaligen Anwendens ("… shall have effect …" bzw. "… would have effect …", s. ebenfalls Eingangssatzteil in Art. XVII Abs. 2 sowie in Abs. 5 des Änderungsprotokolls). Und zu Recht weist das BZSt auch darauf hin, dass das Auslegungsergebnis andernfalls sinnwidrig wäre: Das novellierte Abkommen wäre für im Abzugswege erhobene Steuern nach Maßgabe der Grundregelung in Art. XVII Abs. 2 Buchst. a des Änderungsprotokolls erstmals für Beträge anzuwenden, welche am oder nach dem 1. Januar 2007 gezahlt oder gutgeschrieben werden. Daran würde sich bei der von der Klägerin befürworteten Lesart auch dann nichts ändern, wenn von der Verschonungsregelung des Abs. 5 der Vorschrift Gebrauch gemacht wird. Mit anderen Worten: Genau für jene Beträge, für die ein etwaiger Vertrauensschutz einzufordern wäre, bliebe die Person, die die Abkommensvergünstigungen in Anspruch nehmen möchte, ungeschützt.

b) Die erstrebte Herabsetzung der einbehaltenen Quellensteuern folgt jedoch aus der nunmehrigen Regelungslage des Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008.

aa) Nach dieser Vorschrift können Dividenden auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staats besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn die Dividenden von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person als

Nutzungsberechtigtem bezogen werden, 5 v.H. des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, der unmittelbar über mindestens 10 v.H. der stimmberechtigten Anteile der die Dividenden zahlenden Gesellschaft gehören. In allen anderen Fällen ist nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 das Besteuerungsrecht dieses Staats (Quellenstaat) auf 15 v.H. des Bruttobetrags der Dividende begrenzt.

bb) Anders als nach früherer Abkommenslage ist die Klägerin keine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft i.S. von Art. 4 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008. Ansässig im Sinne dieser Vorschrift ist nämlich, wie sich aus der dafür maßgebenden Begriffsbestimmung in Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008 ergibt, eine solche Gesellschaft nur dann, wenn sie nach dem Recht dieses Staats dort aufgrund des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes der Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Als "S-Corporation" erfüllte die Klägerin diese Ansässigkeitsmerkmale im Streitjahr in den USA indessen nicht, weil nach US-amerikanischem Recht nicht sie selbst der amerikanischen Ertragsbesteuerung unterlag; besteuert wurden dort vielmehr ihre Gesellschafter. Im Einzelnen verweist der Senat dazu, um auch insoweit Wiederholungen zu vermeiden, erneut auf sein Urteil in BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234 (m.w.N.; s. auch Schnitger in Endres/Jacob/Gohr/ Klein, DBA Deutschland/USA, Art. 1 Rz 69).

Der neuerliche Vortrag der Klägerin, unter bestimmten Umständen könne nach US-amerikanischem Steuerrecht auch eine S-Corporation einer begrenzten Steuerpflicht unterliegen, widerspricht dem nicht. Zwar mag eine "abstrakte" Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat im Einzelfall durchaus genügen, um eine Schachtelprivilegierung zu begründen; eine unilaterale Steuerbefreiung im anderen Vertragsstaat steht dem nicht entgegen (vgl. Senatsurteil vom 6. Juni 2012 I R 52/11, BFHE 237, 356). Doch muss sich eine solche abstrakte Steuerpflicht dennoch auch auf die konkret in Rede stehende Besteuerungssituation beziehen, woran es nach gegenwärtiger Erkenntnis und nach den den Senat bindenden tatrichterlichen Feststellungen aber gerade fehlt. Dass die Klägerin in ihrer Funktion als Arbeitgeberin in den USA bestimmte Sozialabgaben abzuführen verpflichtet ist, hat damit unabhängig davon nichts zu tun, dass sich die Frage der Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 DBA-USA 1989/ 2008 auch auf "ähnliche Merkmale" erstreckt und dass solche Merkmale womöglich keine ortsbezogenen sein müssen (vgl. Wolff in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 4 USA Rz 25).

cc) Allerdings wird die tatsächlich fehlende Ansässigkeit durch Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 mittels Regelungsfiktion substituiert (ebenso Anger/Wagemann, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2012, 648; Anger/Sewtz, IStR 2009, 273; Renger/ Faller, GmbH-Rundschau 2012, 1028; Plewka/Renger, Internationale Wirtschafts-Briefe --IWB-- Heft 1/2009, Fach 3 Gruppe 2 S. 1397; Kleutgens/Sinewe, Recht der Internationalen Wirtschaft, Beilage 2 zu Heft 12/2006, 1, 3; wohl auch Mittermaier in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Tz. 32.125; Jacob, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFStR-- 2011/2012, S. 534, 538; derselbe, Steueranwaltsmagazin --SAM-- 2011, 42, 47; Wehrße, Grenzüberschreitende Besteuerung von Personengesellschaften, 2011, S. 113 f.; Lüdicke in Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger [Hrsg.], Deutsche Abkommenspolitik - Trends und Entwicklungen 2011/2012 -, Institut für Finanzen und Steuern e.V. --IFSt--, Schrift Nr. 480/2012, S. 53 ff., 56; Fox in Raupach/Pohl/ Töben/Sieker [Hrsg.], Praxis des Internationalen Steuerrechts, 2008, S. 215, 219 ff.; Gosch, BFH/PR 2009, 77; anders z.B. Wolff in Wassermeyer, a.a.O., Art. 1 USA Rz 113; Schnitger in Endres/Jacob/Gohr/Klein, a.a.O., Art. 1 Rz 73; Eimermann, IStR 2009, 58; Oellerich, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2012, 15; wohl auch Mouldi/Loose, Betriebs-Berater 2012, 2163; Dremel in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 1 Rz 146, und unter Umständen Bahns/Keuthen, IStR 2010, 750; unklar Schönfeld, IStR 2007, 274, 276 einerseits, in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 10 Rz 454 andererseits).

aaa) Nach Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 gelten Einkünfte oder Gewinne, welche von einer oder über eine Person erzielt werden, die nach dem Recht eines der Vertragsstaaten als solche nicht steuerpflichtig ist, als von einer in einem Staat ansässigen Person erzielt, soweit sie im Sinne der Steuergesetze dieses Staats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person gelten. Die Tatbestandsvoraussetzungen dieser komplex formulierten Regelung sind im Streitfall erfüllt: Die Dividendenzahlungen der A-GmbH wurden von einer sog. S-Corporation erzielt, die nach dem Recht der USA jedenfalls mit diesen

Zahlungen dort zwar nicht steuerpflichtig ist. Die Einkünfte oder Gewinne werden jedoch fiktiv als solche angesehen, welche insoweit von einer in den USA ansässigen --und damit abkommensberechtigten-- Person erzielt werden, als sie im Ergebnis einer in den USA ansässigen Person als Einkünfte oder Gewinne zugerechnet (und dort mit diesen Einkünften oder Gewinnen ggf. besteuert) werden. Letztere in den USA ansässige Person(en) ist der (bzw. sind die) Gesellschafter der Klägerin. Auf diese Weise wird gewährleistet, dass diese Personen mit den betreffenden Einkünften oder Gewinnen in den Abkommensschutz einbezogen werden. "Fingiert" wird also zunächst die abkommensrechtliche Zuordnung der Einkünfte oder Gewinne.

bbb) In dieser Zuordnung erschöpft sich die Rechtsfolge der Regelung aber nicht. Vielmehr erstreckt sich deren Rechtsfolge, wie dem insoweit letztlich unmissverständlichen Wortlaut der Regelung entnommen werden kann, zugleich darauf, die Einkünfte oder Gewinne als "von einer in den USA ansässigen Person" erzielt anzusehen. Auch das Zurechnungssubjekt und dessen Ansässigkeit werden also abweichend von den Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 von der Fiktion erfasst. Dass diejenige in den USA ansässige Person, für welche die amerikanischen Gesetze fiktive Einkünfte oder Gewinne nach dem letzten Halbsatz der Norm voraussetzen, mit jener in den USA ansässigen Person übereinstimmt oder übereinstimmen muss, für die die Regelung fiktive Einkünfte oder Gewinne anordnet, lässt sich dem Abkommenstext nicht entnehmen. Dieser spricht durchgängig nur neutral von "einer", nicht aber "der" im Sinne derselben Person. In den USA ansässige Person der betreffenden, von dieser Person fiktiv erzielten Einkünfte oder Gewinne kann sonach irgendeine Person sein, welche die für diesen Begriff maßgebenden Voraussetzungen des Art. 4 DBA-USA 1989/2008 sowie des Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA-USA 1989/2008 erfüllt, also auch die mit den Einkünften oder Gewinnen nicht steuerpflichtige Person, "von" der oder "über" die die Einkünfte oder Gewinne erzielt werden, im Streitfall sonach die Klägerin. Im Ergebnis hat sich hiernach die Regelungslage gegenüber der vorherigen Abkommensfassung in diesem Punkt damit nicht geändert.

Für dieses Verständnis lassen sich (ohne dass dies allerdings ausschlaggebend wäre) denn wohl auch die "Technical explanations" der US-amerikanischen Steuerverwaltung zu Art. 1 DBA-USA 1989/2008 (im Internet abrufbar unter http://www.irs. gov/pub/irs-trty) bestätigend heranziehen: Maßgebend ist auch danach nämlich allein, ob und in welchem Umfang die betreffenden Personen in den USA nach dortigem Steuerrecht als Bezieher der Einkünfte und Gewinne angesehen werden, um sodann daraus die beschriebenen Wirkungen --die steuerliche Behandlung als in den USA ansässig-- abzuleiten: "For example, if a German company pays interest to an entity that is treated as fiscally transparent for U.S. tax purposes, the interest will be considered derived by a resident of the U.S. only to the extent that the taxation laws of the United States treats one or more U.S. residents (whose status as U.S. residents is determined, for this purpose, under U.S. tax law) as deriving the interest for U.S. tax purposes" (s. dazu auch Schnitger in Endres/ Jacob/Gohr/Klein, a.a.O., Art. 1 Rz 76, Gohr, daselbst, Art. 10 Rz 71).

dd) Die Klägerin hat die in Rede stehenden Dividenden auch als nutzungsberechtigte Gesellschaft i.S. von Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 erzielt.

aaa) Der Begriff des Nutzungsberechtigten wird im Abkommen selbst nicht definiert. Er ist dennoch ein abkommensrechtlicher, für dessen Auslegung in Einklang mit Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008 nur dann auf das nationale Recht des jeweiligen Anwenderstaats zurückzugreifen ist, wenn der Zusammenhang des Abkommens nichts anderes erfordert. Ein solcher vorrangiger Abkommenszusammenhang fehlt indessen. Ausschlaggebend ist in diesem Punkt deshalb allein das nationale Recht des Quellenstaats, hier also von Deutschland. Wegen der Einzelheiten verweist der Senat einmal mehr auf sein Urteil in BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234.

bbb) Dieses Urteil ist zwar noch zum DBA-USA 1989/1991 ergangen. Die Regelungslage hat sich infolge der Novellierung des DBA-USA 1989/1991 aber auch insoweit nicht geändert, auch nicht durch Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008. Denn diese Norm bestimmt lediglich, dass eine Person des anderen Vertragsstaats die betreffenden Einkünfte oder Gewinne als dort ansässige Person bezieht. Sie gewährleistet dadurch für jene Einkünfte und Gewinne, dass --unter den beschriebenen Umständen einer voneinander abweichenden Qualifizierung des einkünftevereinnahmenden Rechtsträgers durch den Ansässigkeits- und den Quellenstaat-- der letztere verpflichtet ist, die Abkommensvorteile für jene

Einkünfte einzuräumen. Darauf allein zielt der Zweck der Bestimmung ab (vgl. Denkschrift zum Änderungsprotokoll zum DBA-USA 1989/2008, dort zu Art. 1 Abs. 7, BTDrucks 16/2708, S. 35), und das deckt sich auch mit der systematischen Platzierung der Vorschrift unter Art. 1 DBA-USA 1989/2008, der den "Allgemeinen Geltungsbereich" des Abkommens festlegt und in diesem Zusammenhang (in seinem Abs. 1) die Abkommensberechtigung der betreffenden Personen und die daraus abzuleitende Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen mit der Ansässigkeit jener Personen in einem der beiden Vertragsstaaten verknüpft. Die Bestimmung legt jedoch gerade nicht --darüber hinaus-- fest, welcher Person die Einkünfte konkret zuzurechnen sind, und schon gar nicht ordnet sie eine sog. Qualifikationsverkettung an, welche den Quellenstaat an die steuerliche Qualifizierung des Rechtsträgers im Ansässigkeitsstaat binden könnte. Für einen derartig weitgehenden Regelungsgehalt gibt der Regelungswortlaut nichts her. Die Frage nach der Bestimmung des Einkünftebeziehers und desjenigen, welchem die Einkünfte zuzurechnen sind, sind vielmehr auch hier strikt auseinanderzuhalten, und die Einkommenszurechnung verbleibt --wie abkommensrechtlich sonst auch (z.B. --bezogen auch auf § 50d Abs. 1 EStG-- Senatsurteil vom 21. Mai 1997 I R 79/96, BFHE 184, 281, BStBl II 1998, 113; Gosch in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 50d Rz 25; Kaeser/Wassermeyer in Wassermeyer, a.a.O., Art 10 MA Rz 40 [alt 34])-- allein in der Hand des jeweiligen Anwenderstaats (ebenso z.B. Kreienbaum/ Nürnberger, IStR 2006, 806, 811; Anger/Sewtz, IStR 2009, 273; Anger/Wagemann, IStR 2012, 648, 649; Jacob, JbFStR 2011/2012, S. 534, 538; derselbe, SAM 2011, 42, 47 und IStR 2011, 98; Wehrße, a.a.O., S. 113 f.; Fox in Raupach/Pohl/Töben/Sieker [Hrsg.], a.a.O., S. 214; Lüdicke, IFSt, Schrift Nr. 480/2012, S. 53 ff., 56, dort unter Hinweis auf die sog. anwenderstaatsorientierte Betrachtungsweise, s. dazu Senatsurteil vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63; Lüdicke in Dötsch/ Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön [Hrsg.], Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, S. 95 ff., S. 112 ff.; anders z.B. Wolff in Wassermeyer, a.a.O., Art. 1 USA Rz 113, Art. 10 USA Rz 61 ff.; Eimermann, IStR 2009, 58; Dremel in Schönfeld/ Ditz, a.a.O., Art. 1 Rz 146; Oellerich, ISR 2012, 15; wiederum unklar Schönfeld, IStR 2007, 274, 276 einerseits, in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 10 Rz 454 andererseits).

Es mag in Anbetracht dessen dahinstehen, ob das hier gefundene Auslegungsergebnis auch in diesem Punkt mit der beschriebenen Verwaltungspraxis der US-amerikanischen Steuerverwaltung in Gestalt der Technical Explanations in jeglicher Hinsicht übereinstimmt oder ob die USA auf ihre in Erstattungsfällen ansonsten als maßgebend beanspruchten nationalen Zurechnungsregeln mit Blick auf ein andernfalls drohendes "Leerlaufen" von Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 "in kritischen Fällen" (so Wolff in Wassermeyer, a.a.O., Art. 10 USA Rz 62) verzichten (s. dazu Wolff, ebenda, aber auch Schmitger in Endes/Jacob/ Gohr/Klein, a.a.O., Art. 1 Rz 76). Sollte die Neuregelung tatsächlich unvollkommen sein, ließe sich dem vermittels Abkommensauslegung jedenfalls nicht abhelfen; es wäre den Vertragsstaaten dann vielmehr abzuverlangen, das ggf. Gemeinte klarer zum Ausdruck zu bringen.

3. Schließlich ist die Klägerin berechtigt, die Erstattung nach Maßgabe von Art. 29 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008 und § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG2002 i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 zu beanspruchen. Es gilt auch insoweit die sog. anwenderstaatsorientierte, nicht aber eine sog. abkommensorientierte Sichtweise, so dass die --von der Behandlung der S-Corporation als transparentes Steuersubjekt in den USA abweichende-- Behandlung als intransparentes Steuersubjekt nach deutscher Rechtslage abermals durchschlägt (s. aber --für Zahlungen nach dem 30. Juni 2013-- nunmehr § 50d Abs. 1 Satz 11 i.V.m. § 52 Abs. 59a Satz 6 EStG 2009 i.d.F. der Änderung durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26. Juni 2013, BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 790). Der Senat verweist dazu auf sein Urteil in BFHE 234, 63 (s. dazu auch Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50d Rz 10a, m.w.N.).

4. Dass die Klägerin womöglich verlangen kann, ihr die einbehaltenen Quellensteuern darüber hinaus und in vollem Umfang zu erstatten, weil dieser Einbehalt gegen die unionsrechtlich verbürgte Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C-325, 1-- (jetzt Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Untion und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV--, Amtsblatt der

Europäischen Union 2008, Nr. C-115/47) verstößt (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 20. Oktober 2011 C-284/09 "Kommission ./. Deutschland", Slg. 2011, I-9879), steht auf einem anderen Blatt. Ein solcher Freiheitsverstoß wirkt zwar prinzipiell auch gegen Drittstaaten (s. EuGH-Urteil vom 13. November 2012 C-35/11 "Test Claimants in the FII Group Litigation", IStR 2012, 924) und könnte damit auch die in den USA ansässige Klägerin erfassen (s. zur Diskussion Lemaitre, IWB 2013, 269, 276, m.w.N.). Ein dadurch ausgelöster etwaiger Erstattungsanspruch wäre aber jedenfalls nicht gegenüber dem hier beklagten BZSt, sondern --auf anderer Rechtsgrundlage-- gegenüber dem zuständigen Finanzamt geltend zu machen (vgl. Senatsurteil vom 11. Januar 2012 I R 25/10, BFHE 236, 318, m.w.N.). § 32 Abs. 5 KStG 2002 i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 39 des Gesetzes über die Finanzverwaltung, jeweils i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 (BGBl I 2013, 561), die insoweit neuerlich einen Erstattungsanspruch beim BZSt ermöglichen, ändern daran nichts, weil diese gesetzlichen Neuregelungen (u.a.) voraussetzen, dass der anspruchsberechtigte Gläubiger der Kapitalerträge eine Gesellschaft i.S. des Art. 54 AEUV oder des Art. 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist (§ 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a KStG 2002 in der vorgenannten Fassung) und seinen Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebietes eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staats hat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet (§ 32 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b KStG 2002 in der vorgenannten Fassung). An beidem fehlt es im Streitfall.

5. Die von der Vorinstanz vertretene Rechtsauffassung weicht von jener des erkennenden Senats ab. Ihr Urteil war aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Freistellungsbescheid wird dahin abgeändert, dass der Betrag über die Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlags antragsgemäß in Höhe von 16,1 v.H. des ausgeschütteten Gewinns von 1.028.031 € errechnet und der Erstattungsbetrag dementsprechend in dieser Höhe mit 165.512,99 € festgesetzt wird.

© Verlag Dr. Otto Schmidt KG