
Datum: 16.02.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2100/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0216.2K2100.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Klägerin die Minderung der Kapitalertragsteuer nach Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA auf 5% in Anspruch nehmen kann.

2

Auf Grund mehrerer Anträge erstattete der Beklagte mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO stehenden Bescheiden vom 28.10.1997, 28.7.1998, 19.10.1999 und 9.10.2000 an die Klägerin nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG antragsgemäß Kapitalertragsteuer für Gewinnausschüttungen der XY-GmbH nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA (DBA-USA). An dieser Gesellschaft ist die Klägerin in allen Jahren beherrschend beteiligt gewesen. Hierbei ging der Beklagte davon aus, dass die Klägerin in vollem Umfang abkommensberechtigt sei; dementsprechend minderte er antragsgemäß gemäß Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA die Kapitalertragsteuer auf 5%.

3

Erstmalig im Jahre 2002 ergab sich im Zusammenhang mit hier nicht streitigen Erstattungsanträgen auf Grund eines Prüfhinweises, dass die Klägerin als so genannte "S-Corporation" möglicherweise nicht abkommensberechtigt sein könnte. Hierbei handelt es sich um Kapitalgesellschaften us-amerikanischen Gesellschaftsrechts mit personalistischer Struktur, die sich bei Vorliegen hier nicht streitiger Voraussetzungen nach Ausübung eines entsprechenden Wahlrechts nach dem sog. Subchapter S des Internal Revenue Code (IRC) als nicht körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft behandeln lassen können. Die

4

Einkünfte dieser S-Corporations werden den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet (sog. pass-through treatment), die S-Corporation ist steuerrechtlich transparent.

Deshalb forderte der Beklagte die Klägerin diesbezüglich zur Stellungnahme auf. Mit Schreiben vom 27.05.2002 führte diese aus, dass sie seit 1997 tatsächlich zur Besteuerung als S-Corporation optiert habe, weil sie in den USA die entsprechenden Voraussetzungen erfülle; Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA stelle darauf ab, ob der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft sei, was vorliegend unzweifelhaft der Fall sei. Dem Abkommenstext sei nicht zu entnehmen, dass für die abkommensrechtliche Begünstigung der Gesellschaft deren Besteuerung in den USA von Bedeutung sein könne.

5

Mit Änderungs-Sammelbescheid vom 07.06.2002 änderte der Beklagte für alle Jahre die o.g. Bescheide nach § 164 Abs. 2 AO und setzte die Kapitalertragsteuer nunmehr entsprechend Art. 10 Abs. 2 lit. b, Abs. 3 DBA-USA auf 10% fest; die sich aufgrund der jeweils fünf Prozentpunkte höheren Kapitalertragsteuer ergebenden Mehrbeträge forderte er in dem Bescheid vom 07.06.2002 zwar zurück, stundete die Zahlungen jedoch bis zum Ergehen eines späteren, hier nicht streitigen Erstattungsbescheides. Die Änderung begründete der Beklagte im Wesentlichen damit, dass die Klägerin aufgrund ihrer Option zur Besteuerung als S Corporation in den USA kein Steuersubjekt sei. Dies habe zur Folge, dass sie nach Art. 4. DBA-USA nicht in den USA ansässig im Sinne dieser Regelung sei. Außerdem sei nach Art. 10 DBA-USA die "Nutzungsberechtigte" fest mit dem Tatbestandsmerkmal der Ansässigkeit nach Art. 4. DBA-USA verknüpft. Voraussetzung der Schachtelvergünstigung nach Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA sei, dass die Gesellschaft eine unmittelbare Beteiligung am stimmberechtigten Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft halte. Da die Klägerin zwar als eigener Rechtsträger über die unmittelbaren Stimmrechte verfüge, sie jedoch nicht als in den USA ansässig anzusehen sei, scheide die Schachtelvergünstigung insoweit aus. Die erweiterte Ansässigkeitsregelung nach Art. 4 Abs. 1 lit. b, 2.Alt. DBA-USA führe auch nicht zur Anwendung der Schachtelvergünstigung, weil der allein hinter der Klägerin stehende Gesellschafter – Herr A-B - selbst nicht unmittelbar 10% der stimmberechtigten Anteile an der deutschen Tochtergesellschaft halte.

6

Den gegen den Änderungsbescheid vom 07.06.2002 eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Entscheidung vom 18.03.2003 als unbegründet zurück. Die Klägerin selbst unterliege in den USA nicht einer Ertragsbesteuerung. Art. 10 DBA-USA setze voraus, dass der Dividendenempfänger als Nutzungsberechtigter im anderen Staat ansässig sei, daran fehle es indessen bei der Klägerin. Daher sei für die Abkommensberechtigung auf den Gesellschafter der Klägerin abzustellen, dieser sei jedoch nicht unmittelbar zu 10% am Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt.

7

Mit der vorliegenden Klage trägt die Klägerin vor, dass ihr die Schachtelvergünstigung nach Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA zustehe. Unerheblich sei hierbei, dass sie für die Besteuerung in den USA als transparent anzusehen sei. Dies wirke sich bei der Bestimmung der Abgrenzungskriterien des Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA nicht aus. Maßgeblich für die Begriffsbildung sei insoweit das Steuerrecht des Anwenderstaates, im Streitfall Deutschlands. Daher sei sie - die Klägerin - als juristische Person anzusehen. Ferner sei sie auch mit mindestens 10% unmittelbar an der Tochtergesellschaft beteiligt.

8

Sie sei auch in den USA ansässig im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA-USA. Denn nach lit. b dieser Regelung sei Ausschlag gebendes Kriterium die Ansässigkeit Ihrer Gesellschafter. Daher sei ihre Abkommensberechtigung als Gesellschaft selbst insoweit gegeben, weil ihr einziger Gesellschafter in den USA ansässig sei. Schließlich seien ihr nach dem Recht des Quellenstaates – Deutschland - die Einkünfte zuzurechnen.

9

Die vom Beklagten abgelehnte Quellensteuerbegrenzung nach Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA führe zu einem dahin gehenden Wertungswiderspruch, dass die Anerkennung der Klägerin als Person nach Art. 3 DBA-USA rechtlich folgenlos bliebe. Art. 4 DBA-USA sei deshalb so auszulegen, dass er eine räumliche Beziehung bestimmen soll, wie bei natürlichen Personen das Wohnsitzprinzip. Anknüpfend an die Tatsache der Ansässigkeit werde die Möglichkeit des Ansässigkeitsstaates zur Besteuerung eröffnet. Inwieweit davon Gebrauch gemacht werde, sei für die Ansässigkeit selbst unerheblich. Ihre – der Klägerin - Ansässigkeit bestimme sich allein nach dem Ort des tatsächlichen Sitzes der Geschäftsleitung. Der Beklagte vermenge die analoge Anwendung der Vorschriften über Personengesellschaften (Art. 4 Abs. 1 lit. b DBA-USA) zur Abkommensberechtigung mit der Regelung über die Begrenzung der Besteuerung von Dividenden des Art. 10 DBA-USA.

Die Klägerin beantragt,

den Änderungs-Sammelbescheid vom 07.06. 2002 sowie die zugehörige Einspruchsentscheidung vom 18.03.2003 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er bezieht sich im Wesentlichen auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist unbegründet.

Der angefochtene Sammel-Änderungsbescheid vom 07.06.2002 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Der Beklagte hat zu Recht die Quellensteuerabsenkung nach Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA versagt. Denn auf diese Absenkung hat die Klägerin keinen Anspruch.

1. Nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG kann der Gläubiger von Kapitalerträgen die völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten (Kapitalertrag-) Steuer verlangen, wenn diese Einkünfte nach § 44d EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung oder nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht oder nur nach einem unter 25 v.H. liegenden Steuersatz besteuert werden dürfen.

Nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Schuldner von Kapitalerträgen - um solche geht es im Streitfall - auch dann zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der gesetzlich vorgesehenen Kapitalertragsteuer verpflichtet, wenn die Vergütung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht oder nur mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden kann. Hiervon unberührt bleibt der Anspruch des Vergütungsgläubigers auf vollständige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer; dieser Anspruch ist durch einen Antrag auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck geltend zu machen (§ 50d Abs. 1 Satz 2 EStG). Verfahrensrechtliche Grundlage der Steuererstattung ist ein Freistellungsbescheid i.S. des § 155 Abs. 1 Satz 3 AO (ab 1.1.2002: § 50d Abs. 1 EStG), in dem über die Höhe des unbesteuert bleibenden Teils der Vergütung - und damit zugleich des Erstattungsanspruchs - entschieden wird (vgl. BFH-Urteile vom 11.10.2000 I R 34/99, BFHE 193, 336, BStBl II 2001, 291; vom 20. Juni 1984 I R 283/81, BFHE 142, 35, BStBl II 1984, 828; BFH-Beschluss vom 13. April 1994 I B 212/93, BFHE 174, 389, BStBl II 1994, 835).

Derartige Bescheide hatte der Beklagte zunächst erlassen. Auch der angefochtene Sammel-Änderungsbescheid ist als eine solche Maßnahme anzusehen, denn auch mit ihm wird über die - allerdings nicht mehr so weit gehende - Freistellung vom Steuerabzug wie in den Ursprungsbescheiden entschieden.

2. Die Voraussetzungen der Quellensteuerabsenkung nach Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA auf 5% liegen nicht vor. 22

Nach dieser Vorschrift können Dividenden auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden im anderen Vertragsstaat ansässig ist, nicht 5% des Bruttobetrags der Dividenden übersteigen, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 10% der stimmberechtigten Anteile der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. 23

a) Die Klägerin ist eine Person i.S. des Art. 10 DBA-USA. Denn gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA-USA bedeutet der Ausdruck "Gesellschaft" juristische Person oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden. Auch wenn die Klägerin für Zwecke der us-amerikanischen Besteuerung als transparent anzusehen ist, ist sie gleichwohl unstreitig eine juristische Person. Dies ergibt sich z.B. daraus, dass sich die Option zur steuerrechtlichen Transparenz keine Änderung in der haftungsrechtlichen Situation ergibt. Lediglich die Besteuerung wählt einen anderen Ansatzpunkt. 24

b) Art. 10 Abs. 2 DBA-USA verlangt zur Anwendung der Quellensteuerabsenkung für Schachteldividenden weiter, dass der Nutzungsberechtigte der Dividenden im anderen Vertragsstaat ansässig ist. 25

Daran fehlt es im Streitfall. Die Klägerin selbst ist i.S. des Art. 4 DBA-USA nicht in den USA ansässig. 26

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-USA ist eine Gesellschaft abkommensberechtigt, wenn sie selbst in 27 im Staat ihrer Geschäftsleitung einer Inländerbesteuerung unterworfen ist. Dies ist nur dann der Fall, wenn sie nach dem Steuerrecht dieses Staates als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt ist (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, MA Art. 1 Rn. 17). Dies ist bei der Klägerin schon nach ihrem eigenem Vortrag nicht der Fall. Denn als S-Corporation unterliegt sie nicht selbst einer Ertragsbesteuerung in den USA. So ist in der Literatur auch anerkannt, dass eine S-Corporation wie die Klägerin nicht in den Schutzbereich des DBA fällt (Wolff in Debatin/ Wassermeyer, a.a.O., DBA USA Art. 3 Rz. 22) und dass ihr daher auch nicht die Vergünstigung für Schachteldividenden zusteht (Wolff in Debatin/ Wassermeyer, a.a.O., DBA USA Art. 10 Rn. 71; Portner in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA-Kommentar, Art. 10 OECD-MA, Rz. 84; Djanani/Brähler/Hartmann, IStR 2003, 456; dies., IStR 2004, 481 zur rechtsähnlichen Situation bei der Limited Liability Company; a.A. Sieker, IWB Fach 8 USA, Gr. 2, 719 ff., aber ohne Begründung; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 10 Rn. 68). Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck des Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA. Denn dadurch sollen steuerliche Mehrfachbelastungen auf Gesellschaftsebene vermieden werden. Derartige Mehrfachbesteuerungen finden indessen bei der S-Corporation nicht statt, weil diese als steuerrechtlich transparent angesehen wird.

Diese Auslegung entspricht auch dem grundsätzlichen Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens. Danach sollen nur solchen am Wirtschaftsleben teilnehmenden Subjekten die Vorteile eines Doppelbesteuerungsabkommens zukommen, die 28

wenigstens in einem der Vertragsstaaten einer unbeschränkten Besteuerung unterliegen. Da in den USA das klassische Körperschaftsteuersystem gilt, kann es vorliegend nur zu einer Mehrfachbelastung kommen, wenn die Klägerin selbst der Ertragsbesteuerung unterliegen würde. Dies ist aber gerade nicht der Fall. Sie ist demnach auch nicht "schutzbedürftig" i.S. des Doppelbesteuerungsabkommens.

Der Senat sieht sich in seiner Auslegung des DBA-USA bestätigt durch eine gleich lautende 29 Deutung der grundsätzlichen Problematik seitens der us-amerikanischen Finanzverwaltung (Internal Revenue Service). In den sog. "Guidance Regarding Claims for Certain Income Tax Convention Benefits" zu Sec. 894 (Income Affected by Treaty) T.D. 8722 (vom 02.07.1997) und T.D. 8889 (vom 30.06.2000) wird unter Berufung auf den sog. "OECD Partnership Report" ausführlich dargelegt, dass Vergünstigungen aus Doppelbesteuerungsabkommen nur solchen Gesellschaften zukommen sollen, die auch tatsächlich der abstrakten Steuerpflicht unterliegen.

c) Die Ansässigkeit folgt – entgegen der im Aussetzungsbeschluss zu dem vorliegenden 30 Klageverfahren vertretenen Ansicht (2 V 4600/02) – auch nicht aus Art. 4 Abs. 1 lit. b DBA-USA. Danach ist die Ansässigkeit einer Personengesellschaft in einem Vertragsstaat auch dann gegeben ist, wenn die Gesellschaft Einkünfte bezieht und diese von der Personengesellschaft bezogenen Einkünfte in diesem Staat wie Einkünfte dort Ansässiger besteuert werden, und zwar entweder bei der Gesellschaft oder bei deren Gesellschaftern. Aus dieser Regelung folgt nämlich nur, dass entweder die Personengesellschaft selbst – soweit sie Steuersubjekt ist - bzw. die hinter ihr stehenden im Vertragsstaat ansässigen Gesellschafter Abkommensschutz genießen (so auch Nr. 8.4 Musterkommentar zu Art. 4 MA).

Da die Klägerin selbst weder als S-Corporation noch als Personengesellschaft der 31 Ertragsbesteuerung in den USA unterliegt, könnte also allenfalls der Anteilseigner der Klägerin Abkommensschutz genießen.

Allerdings würde dann die Quellensteuerabsenkung auf 5% nach Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA- 32 USA daran scheitern, dass der Anteilseigner selbst keine Gesellschaft i.S. dieser Vorschrift ist. Denn unter einer solchen wird nach Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA-USA nur eine juristische Person oder ein Rechtsträger verstanden, der für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird.

d) Auch Nr. 10 zu Art. 10, 11 und 12 des Zusatzprotokolls zum DBA-USA vermag der 33 Klägerin die Quellensteuerabsenkung für Schachteldividenden nicht zu verschaffen. Denn mit dieser Ergänzung des Vertragstextes wird lediglich der Nutzungsberechtigte für den Dividendenbezug definiert. Ausweislich seines Wortlauts stellt aber auch dieser Zusatztext auf den im anderen Staat "ansässigen" Bezieher der Dividende ab. Daran fehlt es vorliegend.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 34 35

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 36 Abs. 2 Nr. 1 FGO).
