

Urteil vom 11. October 2017, I R 42/15

Besteuerung von Ausschüttungen einer US-amerikanischen "S-Corporation" an einen im Inland ansässigen Gesellschafter

ECLI:DE:BFH:2017:U.111017.IR42.15.0

BFH I. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1, DBA USA 1989 Art 4 Abs 1, DBA USA 1989 Art 4 Abs 1 Halbs 2 Buchst b, DBA USA 1989 Art 4 Abs 2 Buchst a, DBA USA 1989 Art 7 Abs 1, DBA USA 1989 Art 10 Abs 1, DBA USA 1989 Art 10 Abs 4 S 1, DBA USA 1989 Art 21 Abs 1, EStG § 34c Abs 1 S 1, DBA USA 1989 Art 21 Abs 2, EStG § 34c Abs 2, DBA USA 1989 Art 23 Abs 2, EStG § 34c Abs 6, DBA USA 1989 Art 25, DBA USA 1989 Art 3 Abs 1 Buchst e, DBAProt USA Nr 21 Buchst a, DBA USA 1989 Art 3 Abs 1 Buchst f, DBA USA 1989 Art 3 Abs 2, EStG VZ 2005

vorgehend FG Köln, 19. May 2015, Az: 5 K 3362/12

Leitsätze

1. NV: Für den bei Gesellschaften ausländischen Rechts im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorzunehmenden Rechtstypenvergleich ist unerheblich, ob die Personenvereinigung im Ausland der Körperschaftsteuer unterliegt oder als Mitunternehmerschaft besteuert wird.
2. NV: Eine sog. S-Corporation, welche in den USA infolge der Ausübung des steuerlichen Wahlrechts nicht körperschaftsteuerpflichtig ist, gilt insoweit nicht nach Art. 4 Abs. 1 Halbsatz 2 Buchst. b DBA-USA 1989 a.F. als eine in den USA ansässige Person, als ihre Gesellschafter nach Art. 4 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. als in Deutschland ansässig gelten. In diesem Fall ist das Besteuerungsrecht für Ausschüttungen der S-Corporation nach Art. 21 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. ausschließlich Deutschland zugewiesen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 20. Mai 2015 5 K 3362/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), ein US-amerikanischer Staatsangehöriger, lebte im Streitjahr (2005) mit seiner Ehefrau und seinen beiden Kindern im Inland und war dort nichtselbständig tätig.
- 2 Zudem war der Kläger im Streitjahr Alleingesellschafter sowie Präsident bzw. Vizepräsident der T Inc. sowie einer weiteren Gesellschaft, die beide US-amerikanischem Recht unterlagen sowie nach Subchapter S (Secs. 1361 bis 1378) des Internal Revenue Code (IRC) für die Besteuerung als sog. S-Corporation optiert haben und daher in den USA nicht körperschaftsteuerpflichtig waren. Die T Inc. zahlte im Streitjahr einen Betrag in Höhe von 28.000 US-\$ zur Begleichung der persönlichen Steuerschuld des Klägers; der Vorgang wurde mit Datum vom 19. Dezember 2005 im Hauptbuch der T Inc. erfasst. Dem Betrag wurden unter dem 31. Dezember 2005 in der Buchhaltung der T Inc. die Reduzierung einer Darlehens- und einer Zinsforderung des Klägers gegen die T Inc. in Höhe von 20.000 US-\$ bzw. 4.000 US-\$ sowie eine Zahlung des Klägers an die T Inc. in Höhe von 4.000 US-\$ gegenüber gestellt.
- 3 Mit Bescheid vom 14. August 2009 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Wege der getrennten Veranlagung gegenüber dem Kläger die Einkommensteuer für das Streitjahr unter Berücksichtigung von Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von ... € fest. Nachdem das Finanzgericht (FG) Köln in dem gegen den

Einkommensteuerbescheid 2004 geführten Verfahren 5 K 4480/07 den Zufluss von Kapitaleinkünften des Klägers aus den US-amerikanischen S-Corporations verneint hatte, erließ das FA am 15. Oktober 2012 --unter Berufung auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung-- für das Streitjahr einen geänderten Einkommensteuerbescheid, in dem die Kapitaleinkünfte --auf Grundlage der in den US-amerikanischen Steuererklärungen für das Jahr 2004 enthaltenen Angaben zu den Gewinnen der S-Corporations-- nunmehr mit ... € angesetzt wurden.

- 4 Im Anschluss an einen Erörterungstermin im Rahmen des dagegen geführten Klageverfahrens ging das FA davon aus, dass lediglich die Zahlung von 28.000 US-\$ als Ausschüttung anzusehen, diese unter Billigkeitsgesichtspunkten um 35 % zu mindern und auf den verbleibenden Betrag das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden sei. Unter dem 20. März 2015 erließ das FA einen entsprechenden Änderungsbescheid, der zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht wurde.
- 5 Die Klage blieb erfolglos. Das FG wies sie mit Urteil vom 20. Mai 2015 5 K 3362/12 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1377) als unbegründet ab.
- 6 Der Kläger rügt mit seiner Revision eine Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 7 Der Kläger beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 20. März 2015 dahingehend zu ändern, dass ein Betrag in Höhe von 28.000 US-\$ steuerfrei belassen wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Zahlung der T Inc. im Streitjahr in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer des --aufgrund seines inländischen Wohnsitzes im Streitjahr mit seinen sämtlichen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtigen (§ 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--)-- Klägers einzubeziehen ist.
- 10 1. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien sowie aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA).
- 11 a) Die Vorschrift erwähnt zwar unmittelbar nur den Begriff "Aktie". Sie bezieht ihn aber auf die gesellschaftsrechtliche Beteiligung an einer AG oder --soweit die Stellung als Kommanditaktionär betroffen ist-- einer KGaA. Unter diese Begriffe fallen nicht nur nach dem deutschen Aktiengesetz errichtete Gesellschaften, sondern auch Gebilde ausländischen Rechts, die ihrer Struktur nach einer nach deutschem Aktienrecht errichteten AG oder KGaA im Wesentlichen entsprechen (Senatsurteile vom 16. Dezember 1992 I R 32/92, BFHE 170, 354, BStBl II 1993, 399; vom 16. Dezember 1998 I R 138/97, BFHE 188, 251, BStBl II 1999, 437; vom 20. August 2008 I R 34/08, BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263; vom 6. Juni 2012 I R 52/11, BFHE 237, 356, BStBl II 2014, 240; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. März 1992 VIII R 51/89, BFHE 168, 234, BStBl II 1992, 941). Gleiches gilt für Anteile an einer GmbH (vgl. Senatsurteil vom 12. Juni 2013 I R 109-111/10, BFHE 241, 549, BStBl II 2013, 1024).
- 12 Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts ("S Election"), in den USA als S-Corporation nicht der Körperschaftsteuer (Corporate Income Tax) --mit der Folge der Steuerbarkeit der Ausschüttungen beim Anteilseigner nach Subchapter C (s. für Dividenden Sec. 301 IRC)--, sondern der direkten (anteiligen) Besteuerung ihrer Gesellschafter ("pass-through treatment") nach Subchapter S des IRC (dort Secs. 1361 bis 1378) unterworfen zu werden, ändert an dieser Einordnung nichts (vgl. Senatsurteil vom 20. August 2008 I R 39/07, BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234). Für den im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorzunehmenden --allein auf den Abgleich des zivilrechtlichen Aufbaus gerichteten-- Rechtstypenvergleich ist unerheblich, ob die Personenvereinigung im Ausland der Körperschaftsteuer unterliegt oder als Mitunternehmerschaft besteuert wird (Senatsurteil in BFHE 170, 354, BStBl II 1993, 399).
- 13 Nach diesem Maßstab ist im Streitfall davon auszugehen, dass die T Inc. ihrer rechtlichen Struktur nach einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist. Das FG ist ersichtlich --und im Einklang mit der Rechtsprechung des erkennenden Senats (vgl. Urteil vom 26. Juni 2013 I R 48/12, BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367)-- davon ausgegangen, dass die US-amerikanische S-Corporation im Rahmen eines Typenvergleichs auch bei Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Subchapter S des IRC einer deutschen Kapitalgesellschaft (GmbH, AG oder

KGaA) entspricht. Substantiierte Einwendungen hiergegen ergeben sich aus dem Revisionsvorbringen des Klägers nicht.

- 14** b) Eine vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat und der Vermögensvorteil dem Gesellschafter zugeflossen ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 20. August 2008 I R 29/07, BFHE 222, 500, BStBl II 2010, 142; BFH-Urteil vom 19. Juni 2007 VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830). Ein solcher Vorteil kann auch dadurch gewährt werden, dass die Kapitalgesellschaft ihren Gesellschafter von einer privaten Schuld befreit (Senatsurteil vom 27. März 1985 I R 290/83, BFH/NV 1986, 301). Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahe stehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile vom 9. November 2005 I R 89/04, BFHE 211, 287, BStBl II 2008, 523; vom 11. Oktober 2012 I R 75/11, BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046, jeweils m.w.N.).
- 15** Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Zahlung der T Inc. unabhängig davon, ob --wozu das FG keine abschließenden Feststellungen getroffen hat-- die Zahlung an den Kläger oder aber unmittelbar an die US-amerikanische Bundes- oder Staatsfinanzverwaltung erfolgte, zu Recht als vGA an den Kläger als Gesellschafter beurteilt. Weder kommen --angesichts der Verwendung für die Tilgung der persönlichen Steuerschuld des Klägers-- andere als gesellschaftliche Gründe für die Zahlung der T Inc. in Betracht noch ist ersichtlich oder dargetan, dass sie auf einer im Voraus getroffenen Vereinbarung zwischen dem Kläger als Alleingesellschafter und der T Inc. beruht.
- 16** c) Anders als der Kläger meint, scheidet die daraus abzuleitende Folge --das Vorliegen einer vGA-- nicht an dem Fehlen einer hierfür erforderlichen Vermögensminderung.
- 17** Bei der Frage, ob eine Minderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Kapitalgesellschaft vorliegt, ist auf den einzelnen Geschäftsvorfall abzustellen (Senatsurteil vom 11. November 2015 I R 26/15, BFHE 252, 359, BStBl II 2016, 489). Der jeweilige Geschäftsvorfall unterfällt der jeweiligen steuerlichen Folge, nicht der Saldo aus der Vermögensminderung (hier: die durch das Gesellschaftsverhältnis bedingte Zahlung) und der Vermögensmehrung (hier: die Reduzierung von Darlehens- und Zinsforderung sowie die Zahlung des Klägers an die T Inc.). Sämtliche Vorfälle sind vielmehr auseinander zu halten und steuerrechtlich eigenständig zu behandeln (Senatsurteile vom 14. März 2006 I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515; vom 5. März 2008 I R 12/07, BFHE 220, 454, BStBl II 2015, 409; vom 11. September 2013 I R 28/13, BFHE 244, 241, BStBl II 2014, 726; in BFHE 252, 359, BStBl II 2016, 489).
- 18** Auch liegt im Streitfall kein Bilanzierungs- oder Buchungsrirtum vor, der --jedenfalls vor seiner Aufdeckung-- keine Vermögensminderung darstellt und u.U. nicht zur Annahme einer vGA führt (Senatsurteile vom 24. März 1998 I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374; vom 22. Oktober 2003 I R 23/03, BFH/NV 2004, 667; BFH-Urteil vom 18. April 2002 III R 43/00, BFHE 199, 140, BStBl II 2003, 149; BFH-Beschlüsse vom 5. April 2004 X B 130/03, juris; vom 18. März 2014 V B 33/13, BFH/NV 2014, 907). Ob eine irrtümliche Fehlbuchung vorliegt, ist Tatfrage und als solche vom FG aufgrund der jeweiligen Umstände des Einzelfalles zu würdigen (Senatsbeschluss vom 17. November 1999 I B 38/99, BFH/NV 2000, 751).
- 19** Das FG ist davon ausgegangen, dass die aus der Zahlung folgende Buchung --auch unter Berücksichtigung der drei zeitlich nachfolgenden Buchungen in Höhe von insgesamt ebenfalls 28.000 US-\$-- nicht auf einem Versehen beruhte. Diese Würdigung war rechtlich möglich. Sie verstößt weder gegen die Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze. Dies gilt insbesondere angesichts des Umstandes, dass der Betrag von 28.000 US-\$ buchhalterisch nicht einheitlich ausgeglichen und als Forderung gegen den Kläger ausgewiesen wurde, sondern eine Darlehensforderung (20.000 US-\$) sowie eine Zinsforderung (4.000 US-\$) des Klägers gegen die T Inc. reduziert wurden. Zudem lag dem verbleibenden Betrag von 4.000 US-\$ ein weiterer Geschäftsvorfall (Zahlung des Klägers an die T Inc.) zugrunde. Da der Kläger gegen die tatsächliche Würdigung des Sachverhaltes durch das FG keine zulässigen und begründeten Revisionsrügen erhoben hat, ist der erkennende Senat an sie gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 20** 2. Das aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht des Klägers begründete innerstaatliche Besteuerungsrecht wird nicht durch die Bestimmungen des im Streitjahr anwendbaren 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, 95) i.d.F. vor Inkrafttreten des Protokolls

vom 1. Juni 2006 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 (BGBl II 2006, 1186, BStBl I 2008, 767) --DBA-USA 1989 a.F.-- ausgeschlossen.

- 21** a) Ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ergibt sich allerdings nicht bereits aus Art. 10 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F.
- 22** aa) Nach dieser Vorschrift können Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, im anderen Staat besteuert werden. Solche Dividenden sind nach der abkommenseigenen (und Art. 10 Abs. 3 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development --OECD-MustAbk-- entsprechenden) Definition in Art. 10 Abs. 4 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. --erstens-- Einkünfte aus Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder --zweitens-- Einkünfte aus anderen Rechten --ausgenommen Forderungen-- mit Gewinnbeteiligung sowie --drittens-- aus sonstigen Rechten stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind.
- 23** Die Frage danach, ob eine Gesellschaft in den USA als dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, bestimmt sich nach Art. 4 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. Nach dessen erstem Halbsatz bedeutet im Sinne des Abkommens der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" (nur) eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort u.a. aufgrund des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes der Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Zu berücksichtigen ist hierbei, dass gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. d und e DBA-USA 1989 a.F., der auch für die Auslegung von Art. 10 DBA-USA 1989 a.F. anzuwenden ist (Senatsurteil in BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263), der Begriff der Gesellschaft juristische Personen und Rechtsträger umfasst, die für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt werden. Nach Art. 4 Abs. 1 Halbsatz 2 Buchst. b DBA-USA 1989 a.F. gilt "dies" --also die Erfordernisse des ersten Halbsatzes der Vorschrift-- bei Einkünften, die eine Personengesellschaft bezieht, nur insoweit, als die von der Personengesellschaft bezogenen Einkünfte in diesem Staat wie Einkünfte dort Ansässiger besteuert werden, und zwar entweder bei der Gesellschaft selbst oder bei deren Gesellschaftern. Wurde eine Personengesellschaft nach US-amerikanischem Recht gegründet oder liegt ihre Geschäftsleitung in den USA, ist sie damit lediglich insoweit als dort ansässig anzusehen, als die von ihr bezogenen Einkünfte entweder bei ihr --sofern sie Steuersubjekt ist-- der US-amerikanischen Besteuerung unterliegen oder einer in den USA ansässigen Person zuzurechnen sind (vgl. Senatsurteile in BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234; in BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263; ebenso Debatin/Endres, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen USA/Bundesrepublik Deutschland, 1990, Art. 4 Rz 8; Lehner in Vogel/ Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 4 Rz 74; s.a. die "Technical explanation" der US-amerikanischen Steuerverwaltung zu Art. 4 DBA-USA 1989 a.F., im Internet abrufbar unter <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/germtech.pdf>).
- 24** bb) Der Senat braucht unter den Gegebenheiten des Streitfalls nicht zu entscheiden, ob vGA einer Corporation US-amerikanischen Rechts als "Einkünfte aus Aktien" i.S. des Art. 10 Abs. 4 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. anzusehen sind (vgl. Senatsurteil vom 6. Juni 2012 I R 6, 8/11, BFHE 237, 346, BStBl II 2013, 111, zum Doppelbesteuerungsabkommen --DBA-- mit Brasilien; bejahend z.B. Loose/Oskamp, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2016, 79, 81) oder ob eine Gleichstellung mit Einkünften aus Aktien nach US-amerikanischem Recht --als möglichem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft (vgl. Senatsurteil in BFHE 241, 549, BStBl II 2013, 1024)-- erforderlich ist (so Kaeser/Wassermeyer in Wassermeyer MA Art. 10 Rz 114 f.). Ebenso ist nicht zu entscheiden, ob --mangels abkommensrechtlicher Definition-- zur Bestimmung des Begriffs der juristischen Person des Art. 3 Abs. 1 Buchst. e DBA-USA 1989 a.F. auf das (Steuer-)Recht des Staates, nach dessen Recht die Gesellschaft errichtet wurde (Wolff in Wassermeyer USA Art. 3 Rz 10; vgl. Nr. 3 des OECD-Musterkommentars 2010 zu Art. 3 OECD-MustAbk 2010) --hier das Recht der Vereinigten Staaten--, oder auf das des Anwenderstaates (vgl. die "Technical explanation" der US-amerikanischen Steuerverwaltung zu Art. 3 DBA-USA 1989 a.F., im Internet abrufbar unter <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/germtech.pdf>; Wassermeyer in Wassermeyer MA Art. 3 Rz 18; Dürrschmidt in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 3 Rz 13; Loose/ Oskamp, Ubg 2016, 79, 81) --im Streitfall mithin auf deutsches Recht-- abzustellen ist. Ferner kann offen bleiben, ob --bei Maßgeblichkeit des US-amerikanischen Steuerrechts-- aufgrund der Inanspruchnahme des Wahlrechts zur direkten Besteuerung der Gesellschafter die T Inc. bereits keine "corporation" im Sinne der steuerrechtlichen Definition des Sec. 7701 IRC --und damit keine juristische Person nach US-amerikanischem Verständnis-- darstellt (vgl. Senatsurteil in BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234; s.a. Handbook on the 1989 US-German Tax Convention, Art. 4 Rz 193; Martini, Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand, 2016, S. 333).

- 25** cc) All dies bedarf keiner Entscheidung, da es sich bei der T Inc. nicht um eine "ansässige Gesellschaft" i.S. des Art. 4 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. gehandelt hat.
- 26** (1) Die T Inc. wurde aufgrund der Inanspruchnahme des Wahlrechts zur Besteuerung als S-Corporation in den USA nicht als eigenständiges Steuersubjekt angesehen, da nicht sie selbst --wie jedoch für Art. 4 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 DBA-USA 1989 a.F. erforderlich-- , sondern der Kläger als ihr Gesellschafter der amerikanischen Ertragsbesteuerung unterlag (vgl. Senatsurteil in BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234).
- 27** Dass eine S-Corporation unter bestimmten Voraussetzungen in Bezug auf die Wertzuwächse, die die im Anerkennungsantrag vorgenommene Prognose übersteigen ("built-in gains", Sec. 1374 IRC), sowie in Bezug auf ein Viertel der Bruttoeinnahmen übersteigende Kapitaleinkünfte ("excess net passive investment income", Sec. 1375 IRC) einer eigenständigen Steuerpflicht unterliegen kann, ist im Streitfall unerheblich. Zwar bestimmt sich die Steuerpflicht allein danach, ob die Gesellschaft im Rahmen des Steuerrechts des anderen Vertragsstaates als eigenständiges Steuersubjekt verstanden wird; eine tatsächliche Steuerpflicht ist nicht erforderlich (Senatsurteil in BFHE 237, 356, BStBl II 2014, 240). Jedoch muss sich eine solche abstrakte Steuerpflicht auf die konkret in Rede stehende Besteuerungssituation beziehen (Senatsurteil in BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367). Im Streitfall ist weder ersichtlich noch dargetan, dass die Zahlung der T Inc. auf Wertzuwachsen oder Kapitaleinkünften beruhte, die bereits bei ihr der Körperschaftsteuer unterlagen.
- 28** (2) Die T Inc. ist auch nicht nach Art. 4 Abs. 1 Halbsatz 2 Buchst. b DBA-USA 1989 a.F. als ansässig anzusehen. Die von der T Inc. bezogenen Einkünfte wurden nicht "wie Einkünfte dort Ansässiger" bei ihren Gesellschaftern besteuert (vgl. Senatsurteil in BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234). Es fehlt an einer Ansässigkeit des Klägers als Gesellschafter der T Inc. in den USA. Auch wenn der Kläger --etwa aufgrund seiner US-amerikanischen Staatsangehörigkeit-- in den USA nicht nur mit aus den USA stammenden Einkünften steuerpflichtig war oder --wozu das FG keine Feststellungen getroffen hat-- dort über eine ständige Wohnstätte verfügte, ist er jedenfalls für Zwecke der Abkommensanwendung nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a Halbsatz 2 DBA-USA 1989 a.F. als ausschließlich im Inland ansässig anzusehen.
- 29** Verfügt eine natürliche Person in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie nach dieser Vorschrift als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Das Innehaben von persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ist nur an objektiven Kriterien zu messen. Die persönlichen Beziehungen umfassen die gesamte private Lebensführung. Dazu gehören insbesondere familiäre, gesellschaftliche, politische und kulturelle Beziehungen. Wirtschaftliche Beziehungen bestehen vor allem zu örtlich gebundenen Tätigkeiten, Einnahmequellen und Vermögensgegenständen (Senatsurteil vom 31. Oktober 1990 I R 24/89, BFHE 163, 411, BStBl II 1991, 562, zum DBA mit Großbritannien vom 26. November 1964).
- 30** Das FG hat darauf abgestellt, dass der Kläger zwar sowohl Einkünfte aus im Inland ausgeübter nichtselbständiger Tätigkeit als auch Einkünfte aus den USA erzielte. Jedoch komme den persönlichen Beziehungen zum Inland größere Bedeutung zu. Diese Würdigung war möglich. Sie verstößt weder gegen die Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze. Insbesondere ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG der Tätigkeit des Klägers als Präsident bzw. Vizepräsident der zwei US-amerikanischen Kapitalgesellschaften angesichts des Umstands keine entscheidende Bedeutung beigemessen hat, dass die Ehefrau des Klägers und seine zwei Kinder im Inland lebten, wobei Letztere in Deutschland die Schule besuchten. Dies gilt umso mehr, als die persönlichen Bindungen zum erstinstanzlich entscheidungserheblichen Zeitpunkt fortbestanden, was gegen einen bloß vorübergehenden Charakter im Streitjahr spricht. Da der Kläger gegen die tatsächliche Würdigung des Sachverhaltes durch das FG keine zulässigen und begründeten Revisionsrügen erhoben hat, ist der erkennende Senat an sie gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 31** b) Ein Besteuerungsrecht der USA für die von der T Inc. erzielten Gewinne --und damit auch für den gezahlten Betrag von 28.000 US-\$-- folgt nicht aus Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. Zwar kann auch ein Gewinnanteil eines Mitunternehmers zu den Unternehmensgewinnen zählen; Betriebsstätten einer Personengesellschaft sind abkommensrechtlich deren Gesellschaftern als eigene zuzurechnen (Senatsurteile vom 29. Januar 1964 I 153/61 S, BFHE 78, 428, BStBl III 1964, 165; vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937; vom 23. August 2000 I R 98/96, BFHE 193, 144, BStBl II 2002, 207; vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356). Das DBA-USA 1989 a.F. enthält aber --insbesondere in seinem Art. 3 Abs. 1 Buchst. f (so jedoch Djanani/Brähler/ Hartmann, Internationales Steuerrecht 2003, 456, 457)-- keine Regelung darüber, welcher Person bestimmte Einkünfte nach steuerlichen Gesichtspunkten zuzurechnen sind. Es handelt sich um eine unilateral

eigenständig zu beantwortende Rechtsfrage, deren Beantwortung nach Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. dem jeweiligen Anwenderstaat --hier Deutschland-- überantwortet ist (Senatsurteil in BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263; s.a. Senatsurteile vom 12. Oktober 2016 I R 92/12, BFHE 256, 32, zum DBA mit den Niederlanden vom 16. Juni 1959; vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760, zum DBA mit Ungarn; Senatsbeschlüsse vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156, zum DBA mit Spanien; vom 4. April 2007 I R 110/05, BFHE 217, 535, BStBl II 2007, 521, zum DBA mit der Tschechischen Republik). Aufgrund ihrer demnach maßgeblichen Vergleichbarkeit mit einer deutschen Kapitalgesellschaft kann die T Inc. dem Kläger aus deutscher Sicht weder gewerbliche Einkünfte noch eine Betriebsstätte vermitteln.

- 32** c) Da andere Verteilungsnormen des DBA-USA 1989 a.F. nicht einschlägig sind, handelt es sich bei der Zahlung der T Inc. um "andere Einkünfte" i.S. des Art. 21 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F., für die Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Klägers das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht (vgl. Senatsurteil in BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263; s.a. Rust in Vogel/ Lehner, a.a.O., Art. 21 Rz 15; derselbe in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Art. 21 Rz 32). Die Anwendung dieser Vorschrift ist nicht nach Art. 21 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. ausgeschlossen, da die T Inc. dem Kläger --nach dem auch hier gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. maßgeblichen deutschen Recht-- keine Betriebsstätte vermittelt.
- 33** 3. Das FG hat nicht ausdrücklich festgestellt, ob die von der T Inc. erzielten Einkünfte in den USA einer anderen Abkommensbestimmung --insbesondere Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F.-- zugeordnet und dort besteuert wurden. Das führt aber nicht dazu, dass der Rechtsstreit --ggf. unter Ausdeutung des Klagebegehrens-- zwecks Klärung dieser Frage an das FG zurückverwiesen werden muss. Die --im Rahmen der Steuerfestsetzung vorzunehmende (Senatsurteile vom 2. März 2010 I R 75/08, BFH/NV 2010, 1820; vom 1. Juli 2009 I R 113/08, BFH/NV 2009, 1992)-- Anrechnung einer (etwaigen) --anteilig auf die Zahlung der T Inc. entfallenden-- US-amerikanischen Steuer kommt nicht in Betracht.
- 34** a) Eine Anrechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr anwendbaren Fassung des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --EStG a.F.-- ist im Streitfall ausgeschlossen. Die Vorschrift ist nach § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG a.F. nicht anzuwenden, wenn --wie im Streitfall-- die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein DBA besteht.
- 35** § 34c Abs. 1 EStG a.F. ist zwar entsprechend anzuwenden, wenn bei Einkünften aus einem ausländischen Staat die Doppelbesteuerung nach den Vorschriften des DBA nicht beseitigt wird oder das DBA sich nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates bezieht (§ 34c Abs. 6 Satz 4 EStG a.F.). Beide Voraussetzungen sind indes im Streitfall nicht erfüllt. Insbesondere handelt es sich nicht um einen Sachverhalt, bei dem das DBA-USA 1989 a.F. die "Doppelbesteuerung nicht beseitigt". Maßgeblich ist insoweit allein die Sicht Deutschlands als Anwenderstaat (Senatsurteil in BFH/NV 2010, 1820). Aus dieser Sicht beseitigt das DBA-USA 1989 a.F. eine Doppelbesteuerung der vGA, indem es Deutschland insoweit das ausschließliche Besteuerungsrecht zugesteht (Art. 21 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F.). Sofern die USA jene Einkünfte aufgrund einer abweichenden Auslegung des Abkommens gleichwohl besteuert haben sollten, könnte dies nicht zur Anwendung des § 34c Abs. 6 Satz 4 i.V.m. Abs. 1 oder Abs. 2 EStG a.F. führen.
- 36** b) Ebenso wenig kommt eine Anrechnung nach der zu Art. 23 und 25 DBA-USA 1989 a.F. vereinbarten Nr. 21 Buchst. a des Protokolls vom 29. August 1989 (BGBl II 1991, 378, BStBl I 1991, 107) in Betracht. Indem diese Vorschrift --nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens i.S. des Art. 25 DBA-USA 1989 a.F.-- die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. b DBA-USA 1989 a.F. und nicht durch Steuerbefreiung nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA-USA 1989 a.F. anordnet, setzt sie die Anwendbarkeit des Methodenartikels voraus. Da aber Art. 21 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. eine Besteuerung in dem anderen Vertragsstaat ausschließt ("können nur") und damit eine abschließende Rechtsfolge enthält, scheidet ein Rückgriff auf Art. 23 DBA-USA 1989 a.F. aus (vgl. Senatsurteil in BFHE 241, 549, BStBl II 2013, 1024, zum DBA Spanien; s.a. Lehner in Vogel/Lehner, a.a.O., Grundlagen des Abkommensrechts Rz 82; Vogel/Rust in Reimer/Rust, a.a.O., Introduction Rz 63; Tcherveniachki in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 21 Rz 4; Fischer-Zernin in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 21 OECD-MA Rz 12).
- 37** 4. Die von dem Kläger erhobenen Verfahrensrügen hat der Senat geprüft, aber nicht für durchgreifend erachtet. Von einer näheren Begründung wird gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO abgesehen.
- 38** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de