

# Urteil vom 11. März 2026, I R 13/23

Zur Anwendung von § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes auf Ausschüttungen an eine US-amerikanische sogenannte S-Corporation

ECLI:DE:BFH:2026:U.110326.IR13.23.0

BFH I. Senat

EStG § 50d Abs 1 S 1, EStG § 50d Abs 1 S 11, DBA USA 1989/2008 Art 1 Abs 7, DBA USA 1989/2008 Art 4 Abs 1, DBA USA 1989/2008 Art 10 Abs 3, DBA USA 1989/2008 Art 28 Abs 2 Buchst f DBuchst aa, DBA USA 1989/2008 Art 28 Abs 2 Buchst f DBuchst bb, FGO § 76, FGO § 118 Abs 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst b, EStG VZ 2013

vorgehend FG Köln, 16. November 2022, Az: 2 K 750/19

## Leitsätze

1. Einer US-amerikanischen sogenannten S-Corporation, die in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) infolge der Ausübung des steuerlichen Wahlrechts wie eine Personengesellschaft behandelt wird, aus deutscher Sicht aber eine Kapitalgesellschaft ist, steht als nutzungsberechtigter Gesellschaft für die Ausschüttungen einer deutschen Kapitalgesellschaft das sogenannte Schachtelprivileg nach Art. 10 Abs. 3 DBA-USA 1989/2008 zu, soweit die von der Gesellschaft bezogenen Einkünfte in den USA bei ihren in den USA ansässigen Gesellschaftern wie Einkünfte dort Ansässiger besteuert werden (Bestätigung des Senatsurteils vom 26.06.2013 - I R 48/12, BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367).

2. Daran ändert § 50d Abs. 1 Satz 11 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes materiell-rechtlich nichts. Aus der Anwendung der Vorschrift auf die Ausschüttungen an eine S-Corporation ergibt sich lediglich, dass nicht diese selbst, sondern deren Gesellschafter den Anspruch auf Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern geltend zu machen haben.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16.11.2022 - 2 K 750/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Klägerin zu 1. trägt für das Revisionsverfahren ihre außergerichtlichen Kosten selbst sowie 50 % der bis zum 26.02.2026 entstandenen Gerichtskosten.

Der Beklagte trägt für das Revisionsverfahren die außergerichtlichen Kosten der Kläger zu 2. bis 17. sowie die Gerichtskosten bis zum 26.02.2026 zu 50 % und ab dem 27.02.2026 zu 100 %.

## Tatbestand

I.

**1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte zu 1. (Klägerin zu 1.) ist eine Kapitalgesellschaft US-amerikanischen Rechts mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA). Sie hat nach US-amerikanischem Steuerrecht für die Besteuerung als sogenannte S-Corporation optiert und ist daher in den USA nicht körperschaftsteuerpflichtig; ihre Einkünfte werden stattdessen unmittelbar bei den in den USA ansässigen Gesellschaftern besteuert (Subchapter S, §§ 1361 bis 1378 des Internal Revenue Code). Gesellschafter der Klägerin zu 1. sind ausschließlich natürliche Personen, die in den USA ansässig sind, sowie nach US-amerikanischem Recht errichtete und in den USA ansässige Trusts, deren Begünstigte wiederum ausschließlich in den USA ansässige natürliche Personen sind. Die Gesellschafter der Klägerin zu 1. sind die Kläger und Revisionsbeklagten zu 2. bis 17. (Kläger zu 2. bis 17.).

- 2 Die Klägerin zu 1. hält seit mehreren Jahren eine 100 %-Beteiligung an der ... GmbH mit Sitz im inländischen X (GmbH). Aufgrund eines Gewinnverwendungsbeschlusses vom ...2013 schüttete die GmbH am ...2013 eine Dividende in Höhe von ... € brutto an die Klägerin zu 1. aus. Hiervon zählt nach Abzug des Anteils, für den Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) als verwendet gelten, ein Betrag in Höhe von ... € zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Die GmbH behielt hierauf Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und damit insgesamt ... € (Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € zuzüglich Solidaritätszuschlag in Höhe von ... €) ein und führte diese an das Finanzamt Y ab.
- 3 Mit Schreiben vom 14.03.2014 beantragte die Klägerin zu 1. formlos die vollständige Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von ... € und reichte mit Schreiben vom 21.05.2014 unter anderem ein ausgefülltes Antragsformular "Antrag auf Erstattung der deutschen Abzugsteuern von Kapitalerträgen" ein, wobei sie als Erstattungsberechtigten "... Corp. (S-Corporation) für ihre Gesellschafter" eingetragen hatte. Die Gesellschafter ergaben sich aus dem ebenfalls beigefügten Dokument "Form 6166" für das Tax Year 2013.
- 4 Mit Bescheid vom 04.09.2014 setzte der Beklagte und Revisionskläger (Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) den zu erstattenden Betrag gegenüber der Klägerin zu 1. als Erstattungsberechtigte auf ... € (Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € sowie Solidaritätszuschlag in Höhe von ... €) fest. Dies entspricht einer Quellensteuerreduktion auf 15 %. Eine weitergehende Erstattung versagte das BZSt mit der Begründung, dass aufgrund der Geltung des § 50d Abs. 1 Satz 11 des Einkommensteuergesetzes in der geänderten Fassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes (AmtshilfeRLUmsG) vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802) --EStG a.F.-- die Vergünstigung nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) i.d.F. des Protokolls zur Änderung des am 29.08.1989 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 01.06.2006 (BGBl II 2006, 1186, BStBl I 2008, 767) i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung vom 04.06.2008 (BGBl II 2008, 612, BStBl I 2008, 784) --DBA-USA 1989/2008-- nicht beansprucht werden könne. Die Reststeuer betrage 15 %, da auf die Abkommensberechtigung der Gesellschafter der Klägerin zu 1. abgestellt werden müsse.
- 5 Mit Schreiben vom 11.09.2014 legte die Klägerin zu 1. Einspruch gegen den Bescheid des BZSt vom 04.09.2014 ein. Das BZSt erließ keine Einspruchsentscheidung, sondern wies zuletzt im Jahr 2018 darauf hin, dass die Auslegung des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. noch im Bundesministerium der Finanzen (BMF) diskutiert werde. Zudem sei der ursprüngliche Antrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer vom 21.05.2014 unter dem Titel "... Corp. (S-Corporation für ihre Gesellschafter)" eingereicht worden, während der angefochtene Bescheid an die Klägerin zu 1. ohne Bezugnahme auf die Anteilseigner gerichtet worden sei und deshalb aufgehoben und an die Gesellschaft als Empfänger für ihre Gesellschafter erneut bekanntgegeben werden müsse.
- 6 Nachdem die Klägerin zu 1. entgegnet hatte, dass es möglich sei, den gestellten Antrag als Antrag der Klägerin zu 1. auszulegen, erhob diese am 20.03.2019 Untätigkeitsklage beim Finanzgericht (FG) Köln. Diese nahm sie zurück, nachdem das BZSt am 21.04.2020 unter Hinweis auf die von ihm zuvor angekündigte verbösernde Einspruchsentscheidung den Bescheid vom 04.09.2014 gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2a der Abgabenordnung (AO) aufgehoben und gegenüber den Gesellschaftern der Klägerin zu 1. einen zusammengefassten Bescheid über die Freistellung und Erstattung von deutschen Abzugsteuern vom Kapitalertrag vom 21.04.2020 erlassen hatte.
- 7 Nach erfolglosem Einspruch gegen diesen Bescheid erhoben sowohl die Kläger zu 2. bis 17. als auch die Klägerin zu 1. Klagen auf Erstattung der vollständigen Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag, die durch das FG zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden wurden. Mit Urteil vom 16.11.2022 - 2 K 750/19 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2023, 658) gab das FG der Klage der Kläger zu 2. bis 17. statt, während es die Klage der Klägerin zu 1. als unbegründet abwies.
- 8 Dagegen richtet sich die Revision des BZSt, die es auf die Verletzung von Bundesrecht stützt. Die ursprünglich von der Klägerin zu 1. ebenfalls eingelegte Revision hat diese am 26.02.2026 zurückgenommen.
- 9 Das BZSt beantragt, das Urteil des FG Köln vom 16.11.2022 - 2 K 750/19 aufzuheben und die Klage abzuweisen, soweit es unter Änderung des zusammengefassten Freistellungsbescheids vom 21.04.2020 betreffend die Kläger zu 2. bis 17. und Aufhebung des Einspruchsbescheids vom 14.04.2021 gegenüber den Klägern zu 2. bis 17. den Beklagten

verpflichtet hat, den zusammengefassten Freistellungsbescheid bezüglich weiterer Abzugsteuern in Höhe von insgesamt ... € --und damit in vollständiger Höhe von ... € (Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € zuzüglich Solidaritätszuschlag in Höhe von ... €)-- zu erlassen und den Betrag an die Kläger zu 2. bis 17. zu erstatten.

- 10** Die Kläger zu 2. bis 17. beantragen, die Revision des Beklagten zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision des BZSt ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass den Klägern zu 2. bis 17. ein vollständiger Erstattungsanspruch in Höhe von ... € (Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € zuzüglich Solidaritätszuschlag in Höhe von ... €) --und damit gegenüber der Festsetzung des BZSt eine Erstattung von zusätzlich ... €-- zusteht, da sie nach § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. verfahrensrechtlich befugt sind, den originär bei der Klägerin zu 1. entstandenen Erstattungsanspruch geltend zu machen.
- 12** 1. Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen, nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet des Abkommens anzuwenden (§ 50d Abs. 1 Satz 1 EStG a.F.). Unberührt bleibt der Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer (§ 50d Abs. 1 Satz 2 EStG a.F.). Die Erstattung erfolgt nach § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. auf Antrag des Gläubigers der Kapitalerträge. Ist der Gläubiger der Kapitalerträge eine Person, der die Kapitalerträge nach diesem Gesetz oder nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats nicht zugerechnet werden, steht gemäß § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag aufgrund eines DBA nur der Person zu, der die Kapitalerträge nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden. Art. 29 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 erlaubt dem Quellenstaat, seine Abzugsteuern (Quellensteuern) entsprechend seinem innerstaatlichen Recht ohne Rücksicht auf die Vorschriften des Abkommens zu erheben. Gleichzeitig wird der Quellenstaat gemäß Art. 29 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008 verpflichtet, die im Abzugsweg erhobene Steuer auf Antrag zu erstatten, soweit ihre Erhebung durch das Abkommen eingeschränkt wird. Verfahrensrechtliche Grundlage der Steuererstattung ist der Freistellungsbescheid im Sinne des § 155 Abs. 1 Satz 3 AO, in dem über die Höhe des unbesteuert bleibenden Teils der Vergütung --und damit zugleich des Erstattungsanspruchs-- entschieden wird (vgl. Senatsurteil vom 11.10.2000 - I R 34/99, BFHE 193, 336, BStBl II 2001, 291).
- 13** 2. Das FG ist ausgehend von seinen den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen zutreffend davon ausgegangen, dass in der Person der Klägerin zu 1. die Voraussetzungen eines Erstattungsanspruchs gemäß Art. 29 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008 und § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG dem Grunde nach gegeben waren.
- 14** a) Ein derartiger Erstattungsanspruch setzt zunächst voraus, dass steuerpflichtige Einkünfte vorliegen (Senatsurteil vom 10.11.2021 - I R 27/19, BFH/NV 2022, 708). Es steht insoweit zwischen den Beteiligten nicht im Streit, dass die nicht in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässige Klägerin zu 1. in Form der im Abzugsjahr vollzogenen Ausschüttung der GmbH beschränkt steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. erzielt hat, die nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG a.F. i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG der Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag unterliegen. Die Kapitalertragsteuer ist --wie im Streitfall auch erfolgt-- vom inländischen Ausschüttenden bei der zuständigen Finanzbehörde anzumelden und abzuführen (§ 44 Abs. 1 EStG a.F.).
- 15** b) Die Klägerin zu 1. erfüllt mit dem FG auch die sich aus Art. 29 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008 und § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG ergebenden Voraussetzungen für eine vollständige Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags; es gelangt zu ihren Gunsten --trotz ihrer Qualifikation als sogenannte hybride Gesellschaft in Form einer S-Corporation-- Art. 10 Abs. 3 DBA-USA 1989/2008 zur Anwendung (vgl. Senatsurteil vom 26.06.2013 - I R 48/12, BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367).
- 16** aa) Nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 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 % des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, der unmittelbar über mindestens 10 % 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 % des Bruttobetrags der Dividenden begrenzt. Gemäß Art. 10 Abs. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb DBA-USA 1989/2008 werden ungeachtet von Art. 10 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008 Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, gänzlich nicht besteuert, wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft ist, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Dividendenanspruchs seit einem Zeitraum von zwölf Monaten unmittelbar Anteile in Höhe von mindestens 80 % der Stimmrechte an der die Dividenden auszahlenden Gesellschaft hält und die Voraussetzungen des Art. 28 Abs. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa und bb DBA-USA 1989/2008 erfüllt, vorausgesetzt, die Gesellschaft erfüllt hinsichtlich der Dividenden die Voraussetzungen des Art. 28 Abs. 4 DBA-USA 1989/2008.

- 17** bb) Die Klägerin zu 1. ist zwar keine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008, weil sie nach dem Recht dieses Staats dort weder aufgrund des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes der Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Als "S-Corporation" erfüllt sie diese Ansässigkeitsmerkmale in den USA nicht, weil sie nach US-amerikanischem Recht nicht selbst der amerikanischen Ertragsbesteuerung unterliegt. Der Besteuerung unterliegen dort nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG vielmehr ihre Gesellschafter, die Kläger zu 2. bis 17. Die fehlende Ansässigkeit wird nach den Grundsätzen des Senatsurteils vom 26.06.2013 - I R 48/12 (BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367), an denen der Senat festhält, allerdings durch Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 substituiert.
- 18** cc) Gemäß 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. Diese Tatbestandsvoraussetzungen sind bei einer S-Corporation erfüllt (Senatsurteil vom 26.06.2013 - I R 48/12, BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367). Die an die S-Corporation geleisteten Dividendenzahlungen der inländischen Tochtergesellschaft sind zwar nach dem Recht der USA dort nicht steuerpflichtig, sie werden aber fiktiv als solche angesehen, die insoweit von einer in den USA ansässigen Person erzielt werden, als sie im Ergebnis in den USA ansässigen Personen als Einkünfte oder Gewinne zugerechnet werden. Derartige in den USA ansässige Personen sind die Gesellschafter der Klägerin zu 1., also die Kläger zu 2. bis 17.
- 19** dd) Durch die Fiktion der abkommensrechtlichen Zuordnung der Einkünfte oder Gewinne nach Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 wird gewährleistet, dass diese Personen mit den betreffenden Einkünften oder Gewinnen in den Abkommenschutz einbezogen werden. Gleichzeitig bewirkt die Norm nach ihrem unmissverständlichen Wortlaut, dass die Einkünfte oder Gewinne als "von einer in den USA ansässigen Person" erzielt anzusehen sind. Auch das Zurechnungssubjekt und dessen Ansässigkeit werden also abweichend von den Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 im Sinne einer einkünftebezogenen Ansässigkeitsfiktion von der Fiktion erfasst (vgl. Senatsurteil vom 26.06.2013 - I R 48/12, BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367). Soweit das BZSt dagegen einwendet, Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 müsse zu einer Qualifikationsverkettung führen, da die Gewährung des Schachtelprivilegs gemäß Art. 10 Abs. 3 DBA-USA 1989/2008 ein unangemessener oder --nach den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung-- sogar missbräuchlicher Abkommensvorteil sei, den Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 vermeiden wolle, kommt dies im Abkommenswortlaut gerade nicht zum Ausdruck (dagegen auch Wassermeyer/Linn, DBA USA Art. 1 Rz 49) und ist es insoweit unerheblich, dass sich die Gewährung des Schachtelprivilegs für hybride Gesellschaften aus Sicht des BZSt nicht aus den einschlägigen Empfehlungen des OECD-Partnership-Report ergibt. Soweit nach Angabe des BZSt in der Denkschrift zum Änderungsprotokoll zum DBA-USA vom 01.06.2006 die Bestimmung des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 den Empfehlungen des OECD-Partnership-Report entsprechen soll, lässt sich aus einer solchen pauschalen Äußerung --die sich zudem im Änderungsprotokoll selbst nicht widerspiegelt-- für die Anwendung der Vorschrift auf den konkreten Fall der S-Corporation nichts gewinnen. Ebenfalls ohne Relevanz für die Auslegung des DBA-USA 1989/2008 sind die vom BZSt in der mündlichen Verhandlung benannten Regelungen in dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Australien zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung vom 12.11.2015 (BGBl II 2016,

1116, BStBl I 2017, 122) und Verlautbarungen hierzu (vgl. Senatsurteil vom 19.11.2025 - I R 6/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

- 20** c) Die Klägerin zu 1. hat die in Rede stehenden Dividenden auch als nutzungsberechtigte Gesellschaft im Sinne von Art. 10 Abs. 3 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 erzielt, weil für die Auslegung des abkommensrechtlichen Begriffs des Nutzungsberechtigten allein das nationale Recht des Quellenstaats, hier also Deutschlands, maßgebend ist. Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008 verweist insoweit für den hier gegebenen Fall, dass eine Definition im Abkommen fehlt und auch kein vorrangiger Abkommenszusammenhang gegeben ist, auf das nationale Recht des jeweiligen Anwenderstaats (Senatsurteile vom 20.08.2008 - I R 39/07, BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234; vom 26.06.2013 - I R 48/12, BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367). Der Senat hat dabei ausdrücklich klargestellt, dass sowohl der Sinn und Zweck von Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 als auch die systematische Stellung der Norm die Unabhängigkeit dieser Regelung im Hinblick auf die Bestimmung der nutzungsberechtigten Gesellschaft gemäß Art. 10 Abs. 3 DBA-USA 1989/2008 stützt. Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 legt insoweit gerade nicht fest, welcher Person die Einkünfte konkret zuzurechnen sind, und ordnet auch keine sogenannte Qualifikationsverkettung an, welche den Quellenstaat an die steuerliche Qualifizierung des Rechtsträgers im Ansässigkeitsstaat binden könnte. Für einen derartig weitgehenden Regelungsgehalt gibt wiederum der Wortlaut der Abkommensregelung nichts her (vgl. Senatsurteil vom 26.06.2013 - I R 48/12, BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367).
- 21** d) Nach übereinstimmender Auffassung aller Beteiligten erfüllt die Klägerin zu 1. schließlich auch die Voraussetzungen des Art. 28 Abs. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa und bb DBA-USA 1989/2008 sowie die Anforderungen des Active-Business-Tests gemäß Art. 28 Abs. 4 DBA-USA 1989/2008. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 22** 3. An dem vorstehenden Ergebnis ändert auch § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. nichts.
- 23** a) Die Tatbestandsvoraussetzungen des durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz eingeführten und erstmals auf Zahlungen, die --wie auch die streitbefangene Ausschüttung vom 11.12.2013-- nach dem 30.06.2013 erfolgt sind, anzuwendenden (§ 52 Abs. 59a Satz 7 EStG i.d.F. des AmtshilfeRLUmsG) § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. sind erfüllt, denn Gläubigerin der hier streitigen Kapitalerträge ist die Klägerin zu 1., und diese Kapitalerträge werden nach US-amerikanischem Steuerrecht den Klägern zu 2. bis 17. zugerechnet.
- 24** b) Als Rechtsfolge ordnet § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. an, dass der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag aufgrund eines DBA nur der Person zusteht, der die Kapitalerträge nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden. Es ist dabei umstritten, ob dieser Rechtsfolgenausspruch --so wie es auch das FG vertritt-- im Sinne einer "verfahrensrechtlichen Wirkung" die Person bestimmt, die den abkommensrechtlich entstandenen Anspruch tatsächlich geltend machen kann (so etwa Viebrock/Loose/Oskamp, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2013, 765, 767; Loose/Oskamp, Ubg 2014, 630, 633; Jacob/Klein, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2014, 121, 129; Häck/Spierts, IStR 2014, 58, 63; Hagemann/Kahlenberg, Betriebs-Berater --BB-- 2014, 1623, 1630; Kudert/Hagemann/Kahlenberg, Internationale Wirtschaftsbriefe 2014, 892, 893; Hagemann/Kahlenberg, BB 2014, 1623, 1630 sowie IStR 2016, 834, 835 f. und IStR 2020, 17, 23; Kopec/Rothe, IStR 2015, 372, 375 ff.; Scheuch/Schiefer, Ubg 2016, 263, 270; Kempf/Loose/Oskamp, IStR 2017, 735, 739; Korff/Rüsch, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2023, 164, 166; Helde, EFG 2023, 663, 664; Baltes, IStR 2024, 937, 940; Pignot/Paar, Recht der Finanzinstrumente --RdF-- 2024, 32, 34; Schmidt/Loschelder, EStG, 44. Aufl., § 50d Rz 69; Brandis/Heuermann/Wagner, § 50d EStG Rz 179 ff.; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 50d Rz 51d; offengelassen bei Hagen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50d EStG Rz 146b und ISR 2014, 83, 85; Linn/Pignot in Haase, AStG/DBA, 4. Aufl., Art. 4 MA Rz 58; Dremel/Licht in Schönfeld/Ditz, DBA, 3. Aufl., Art. 1 OECD-MA Rz 63) oder einen materiell-rechtlichen "Nutzungsberechtigtenwechsel" auslöst (so etwa BMF-Schreiben vom 26.09.2014, BStBl I 2014, 1258, Tz. 2.1.2, Bsp. 1; Jochum, IStR 2014, 1, 4; Sternberg in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 50d Rz H 3; Frotscher in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 105 und in Frotscher/Geurts, EStG, § 50d Rz 288). Der Senat schließt sich der erstgenannten Auffassung an.
- 25** aa) Bereits der Wortlaut des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. spricht dafür, dass durch die Norm das Recht auf die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs verlagert wird. Wenn es dort heißt, dass "der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag ... nur der Person zu[steht], der die Kapitalerträge ... nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats ... zugerechnet werden", setzt dies mit dem FG einen bereits entstandenen Anspruch voraus (Loose/Oskamp, Ubg 2014, 630, 633; Kopec/Rothe, IStR 2015, 372, 375 f.;

Kempf/Loose/Oskamp, IStR 2017, 735, 739; Baltés, IStR 2024, 937, 940; Pignot/Paar, RdF 2024, 32, 34). Wer als "Nutzungsberechtigter" beziehungsweise als Einkünfteerzieler gelten soll, wird demgegenüber nicht ausgeführt.

- 26** bb) Für diese Auslegung spricht auch die systematische Stellung der Norm im Gesetz (vgl. Loose/Oskamp, Ubg 2014, 630, 633; Kopec/Rothe, IStR 2015, 372, 376; Kempf/Loose/Oskamp, IStR 2017, 735, 739; Pignot/Paar, RdF 2024, 32, 34), denn in Absatz 1 des § 50d EStG a.F. wird insgesamt das Verfahren für den Steuerabzug und die Steuererstattung geregelt. Für den Erstattungsanspruch dem Grunde und der Höhe nach haben die dortigen Regelungen keine Bedeutung, sondern wird das Bestehen eines abkommensrechtlichen Erstattungsanspruchs vorausgesetzt. Soweit § 50d Abs. 3 EStG a.F. materiell-rechtliche Anordnungen enthält, steht das der vorgenannten Annahme nicht entgegen, denn es handelt sich insoweit um einen anderen Normabsatz.
- 27** cc) Für die vorgenannte Auslegung sprechen auch die Gesetzesmaterialien (vgl. Kopec/Rothe, IStR 2015, 372, 376; Kahlenberg, IStR 2016, 834, 835; Baltés, IStR 2024, 937, 940), denn in der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, "der nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG bestehende Anspruch ... auf Entlastung" gehe "für Zwecke seiner Geltendmachung" über (vgl. BTDrucks 17/13033, S. 72). Dass der Gesetzgeber eine darüber hinausgehende materiell-rechtliche Wirkung hätte anordnen wollen, lässt sich der Begründung hingegen nicht entnehmen. Dies würde gerade voraussetzen, dass der Regelung des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. abkommensüberschreibende Wirkung zukommt, was weder aus dem Normwortlaut noch aus der Gesetzesbegründung erkennbar ist (vgl. Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 50d Rz 51d; auch Hagemann/Kahlenberg, BB 2014, 1623, 1630). Dem steht nach der zuvor wiedergegebenen Rechtsprechung des Senats zur Auslegung des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 (Senatsurteil vom 26.06.2013 - I R 48/12, BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367) auch nicht entgegen, dass die Klägerin zu 1. aufgrund der Besonderheiten des US-amerikanischen Steuerrechts dort nicht der Körperschaftsteuer unterliegt. § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. kann im Übrigen schon deshalb nicht als "Nichtanwendungsgesetz" gegen das vorgenannte Senatsurteil verstanden werden, weil dieses erst am 30.10.2013 veröffentlicht wurde, während das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz bereits am 06.06.2013 vom Deutschen Bundestag beschlossen worden ist (BRDrucks 477/13). Nicht mehr als eine bloße Meinungsäußerung eines an einer späteren Gesetzgebung beteiligten Organs ist schließlich die vom BZSt in der mündlichen Verhandlung hervorgehobene, im Regierungsentwurf zu einem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz vom 22.01.2021 (BRDrucks 50/21, S. 50) enthaltene Bemerkung, dass es sich unter anderem bei § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. um eine Bestimmung "zur materiellen Anwendung von DBA" handle, die (als neuer Abs. 11a) in § 50d EStG verbleibe und nicht in den neu formulierten § 50c EStG überführt werde. Zur Ermittlung der Vorstellungen des Gesetzgebers des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes ist diese Bemerkung nicht tauglich.
- 28** dd) Soweit der Gesetzgeber mit § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. das Leerlaufen von Erstattungsansprüchen infolge von Qualifikationskonflikten bei hybriden Gesellschaftsformen verhindern wollte, besteht eine solche Gefahr in Fällen von S-Corporations gerade wegen der anwenderstaatsorientierten Betrachtungsweise im Senatsurteil vom 26.06.2013 - I R 48/12 (BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367) nicht (Kopec/Rothe, IStR 2015, 372, 377 f.; Kahlenberg, IStR 2016, 834, 835 f.). Die Gesetzesbegründung befasst sich vielmehr nur mit der "umgekehrten" Konstellation, in der durch den Übergang des Anspruchs der Gesellschafter auf die hybride Gesellschaft das sogenannte Leerlaufen verhindert wird. Dort wird ausdrücklich auf die Grundsätze in Nr. 5 zu Art. 1 des OECD-Musterkommentars verwiesen, die den Fall einer steuerlich als transparent behandelten Personengesellschaft betreffen. § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. zielt insoweit darauf ab, möglichen Doppelerstattungen vorzubeugen, zieht aber keine innerstaatliche oder abkommensrechtliche Zurechnungsverschiebung nach sich. Dass sich die Norm ausweislich der Gesetzesbegründung an den OECD-Musterkommentar und die dort angeordnete materielle Qualifikationsverknüpfung hat anlehnen wollen, widerstreitet dem nicht, weil die beschriebenen normativen Zusammenhänge das Gegenteil belegen und ein etwaiger entgegenstehender Regelungswille keinen zulänglichen Niederschlag im Wortlaut gefunden hat (vgl. Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 50d Rz 51d, m.w.N.). Allein aus der Tatsache, dass § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. bezogen auf S-Corporations und ihre Gesellschafter als missglückt angesehen wird, folgt noch nicht, dass die Norm teleologisch zu reduzieren wäre (so aber Port in Mössner/Lampert u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 6. Aufl., Rz 10.46), denn es fehlen mit dem FG Anhaltspunkte dafür, dass das Ergebnis vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt gewesen sein könnte.
- 29** ee) Soweit teilweise vertreten wird, Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 führe zum Ausschluss von § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. (vgl. etwa Jacob/Klein, IStR 2014, 121, 129; Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG, § 50d Rz 278; s. auch Hagen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50d EStG Rz 146b sowie ISR 2014, 83, 85), ist dem nicht zu folgen. Beide Regelungen dienen zwar der Auflösung internationaler Qualifikationskonflikte bei hybriden Gesellschaftsformen, allerdings setzt § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. einen bereits bestehenden abkommensrechtlichen Erstattungsanspruch voraus, der sodann wegen der rein "verfahrensrechtlichen Wirkung" der

Norm lediglich von einer anderen Person als Erstattungsberechtigter geltend zu machen ist (Kopec/Rothe, IStR 2015, 372, 379; Baltus, IStR 2024, 937, 941). Dass § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. von Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 verdrängt würde, folgt weder aus den genannten Normen noch sonstigen Abkommensvorschriften.

- 30** 4. Es ist revisionsrechtlich auch nicht zu beanstanden, dass das FG den am 22.05.2014 beim BZSt eingegangenen Antrag als wirksamen Erstattungsantrag der Klägerin zu 1. für ihre Gesellschafter verstanden hat. Das FG weist hierzu darauf hin, dass sich --unabhängig davon, dass die Kläger zu 2. bis 17. zeitnah bestätigt haben, dass der Anspruch durch sie beziehungsweise in ihrem Interesse geltend gemacht werden sollte-- aus der Formulierung des Antrags "für ihre Gesellschafter" eine solche Auslegung ergebe. Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den Bundesfinanzhof (BFH) als Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, das heißt --wie auch im Streitfall-- jedenfalls möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.09.2023 - VI R 27/21, BFHE 282, 268, BStBl II 2024, 38; vom 17.06.2025 - VI R 15/23, BStBl II 2025, 965).
- 31** 5. Soweit das BZSt zuletzt --allerdings ohne jeden Nachweis-- den auf "neuere rechtliche Erkenntnisse" gestützten Verdacht vorgetragen hat, die GmbH könne infolge des sogenannten Check-the-box-Verfahrens aus US-amerikanischer Sicht eine disregarded entity sein, ist derartige vom FG nicht festgestellt worden. Soweit das BZSt hiermit die Verfahrensrüge erheben wollte, das FG habe gegen seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 FGO) verstoßen, kann diese Rüge keinen Erfolg haben. Diese Rüge ist bereits wegen ihrer nicht fristgerechten Erhebung unzulässig. Das Revisionsgericht darf grundsätzlich nur solche Verfahrensrügen berücksichtigen, die innerhalb der Revisionsbegründungsfrist in einer den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO genügenden Weise angebracht werden (z.B. BFH-Urteil vom 22.02.2012 - X R 14/10, BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511). Hieran fehlt es.

III.

- 32** Da die Klägerin zu 1. ihre Revision zurückgenommen hat, bewirkt dies den Verlust des eingelegten Rechtsmittels (§ 125 Abs. 2 FGO).

IV.

- 33** Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 und § 136 Abs. 2 FGO, wobei das Datum der Revisionsrücknahme der Klägerin zu 1. zu berücksichtigen ist.

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