



Gert Müller-Gatermann
Unterabteilungsleiter IV B

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundesamt für Finanzen

Bundesfinanzakademie
im Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 18 88 6 82-0

FAX +49 (0) 18 88 6 82-47 39

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 88 66 45

DATUM 19. März 2004

BETREFF **Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company**

BEZUG TOP 3.2 der Sitzung ASt III/03

GZ **IV B 4 - S 1301 USA - 22/04** (bei Antwort bitte angeben)

Für die Frage, ob die Limited Liability Company (LLC) US-amerikanischen Rechts für Zwecke der deutschen Besteuerung als Körperschaft oder als Personengesellschaft einzuordnen ist, gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

I. Vorbemerkung

In den USA wird die Rechtsform der Limited Liability Company (wörtlich: Gesellschaft mit beschränkter Haftung) in erheblichem Umfang genutzt. Grund ihrer Beliebtheit sind in erster Linie die zivilrechtliche Flexibilität in der gesellschaftsvertraglichen Gestaltung und die beschränkte Haftung der Gesellschafter. Als Vorteil wird es auch gewertet, dass die LLC für Besteuerungszwecke regelmäßig als Personengesellschaft behandelt werden kann. Dadurch lässt sich die, dem klassischen Körperschaftsteuersystem der USA innewohnende, wirtschaftliche Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne vermeiden; außerdem können Verluste der Gesellschaft durch die Gesellschafter verwertet werden. Die LLC wird von kleinen und mittleren Unternehmen, aber auch bei der Gestaltung von Konzernstrukturen eingesetzt. Tätigkeiten in bestimmten Geschäftszweigen - z.B. das Bank- und Versicherungsgeschäft - dürfen nicht in der Rechtsform der LLC ausgeübt werden.

II. Die LLC im Gesellschaftsrecht der USA

1. Allgemeines

Der rechtliche Aufbau der LLC bestimmt sich nach dem Gesellschaftsrecht des US-Bundesstaates, in dem die Gesellschaft gegründet wurde. Alle 50 Bundesstaaten und der District of Columbia verfügen über LLC-Gesetze. Diese folgen sämtlich den beiden veröffentlichten Mustergesetzen (*Uniform Limited Liability Company Act* - ULLCA und *ABA Prototype LLC ACT*). Sie sind daher in weiten Bereichen, jedoch nicht vollständig, vereinheitlicht. Die LLC-Gesetze der Einzelstaaten sind entsprechend den Vorschlägen der Modellgesetze in großen Teilen dispositives Recht. Ihre Vorschriften können daher regelmäßig gesellschaftsvertraglich abbedungen werden. Es bestehen somit vielfältige Möglichkeiten der Ausgestaltung einer LLC. Infolge dessen ist es weder möglich, ein gesetzliches Leitbild der LLC aus den bundesstaatlichen Regelungen abzuleiten, noch finden sich in der Praxis vorherrschende typische Vertragsgestaltungen einer LLC.

2. Rechtlicher Status und Gründung

Die LLC ist stets mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet, obwohl sie keine Körperschaft (*corporation*) ist. Sie entsteht nicht allein durch Vertrag, sondern bedarf zusätzlich der Registrierung durch die Behörden des Gründungsstaates. Sie muss dazu eine Satzung einreichen (*articles of organization*), die namentlich Angaben u.a. über die Firma, Zeitdauer, den Gesellschafts- und Geschäftszweck zu enthalten hat. Die Gründung einer LLC muss i.d.R. durch mindestens zwei Gesellschafter erfolgen. Dagegen wird vielfach der Betrieb der LLC nach der Gründung durch nur einen Gesellschafter gestattet. Die Rechte und Pflichten der Gesellschafter im Innenverhältnis (z.B. zur Geschäftsführung- und Vertretung, Gewinnverteilung) werden im Gesellschaftsvertrag (*operating agreement*) geregelt. Der Gesellschaftsvertrag kann formfrei vereinbart werden und ist nicht öffentlich zugänglich.

3. Geschäftsführung und Vertretung

Die Befugnis zur Führung der Geschäfte der LLC liegt grundsätzlich bei allen Gesellschaftern. Abweichend hiervon kann aber vereinbart werden, dass die Geschäftsführungsbefugnisse einigen Gesellschaftern oder nur einem von ihnen zusteht oder auf ein gesellschaftsfremdes Management (*Board of Managers*) übertragen wird. Von der Geschäftsführungsbefugnis im Verhältnis der Gesellschafter zueinander, ist die Vertretungsbefugnis im Außenverhältnis zu trennen. Sie wird meist übereinstimmend mit der Geschäftsführungsbefugnis geregelt. Führt ein fremdes Management die Geschäfte, haben die Manager Alleinvertretungsmacht, es sei denn sie ist im Gesellschaftsvertrag den Gesellschaftern vorbehalten.

4. Einlagen, Kapitalaufbringung und Gewinnverteilung

Einlagen der Gesellschafter können als Geld- oder Sacheinlagen, aber auch in Form von Dienstleistungen (z.T. auch künftigen Diensten) erbracht werden. Ein Mindestkapital wird nicht gefordert. Auf die Verpflichtung zur Leistung von Einlagen kann u.U. durch Beschluss der Gesellschafter verzichtet werden.

Die Gewinn- und Verlustverteilung wird i.d.R. im Gesellschaftsvertrag geregelt. Bei Fehlen besonderer Vereinbarungen bestimmt sie sich i.d.R. nach der Höhe der Einlagen. Gesellschaftsrechtlich ist aber jede beliebige andere Aufteilung zulässig.

5. Haftung

Es besteht grundsätzlich keine Haftungspflicht der Gesellschafter gegenüber Dritten; regelmäßig besteht auch keine Nachschusspflicht. Eine Haftung gegenüber Dritten kommt nur in Betracht aufgrund besonderer Vereinbarung (z.B. Bürgschaft) und u.U. in Fällen des Missbrauchs der Haftungsbeschränkung.

6. Auflösung und Beendigung der LLC

Die bundesstaatlichen Gesetze beinhalten regelmäßig keine Befristung der Lebensdauer der LLC. Diese kann aber vertraglich vereinbart werden. Sind im Gesellschaftsvertrag keine abweichenden Abreden getroffen worden, wird die LLC durch Einigung aller Gesellschafter sowie bei Ausscheiden eines Gesellschafters durch Tod, Austritt, Ausschluss oder Konkurs aufgelöst, wenn nicht die anderen Gesellschafter die Fortsetzung der Gesellschaft beschließen. Die Fortsetzung kann von vornherein im Gesellschaftsvertrag festgelegt sein.

7. Übertragbarkeit der Anteile

Hinsichtlich der Rechte aus einem Gesellschaftsanteil wird unterschieden zwischen dem Vermögensrecht (Recht auf Gewinnanteil, auf Ausschüttungen und Rückzahlung der Einlage) und dem Mitgliedschaftsrecht (Recht zur Führung und Kontrolle der Gesellschaft). Ein Gesellschafter kann die Vermögensrechte ohne Beschränkungen auf Dritte übertragen. Dagegen bedarf die Übertragung der Mitgliedschaftsrechte grundsätzlich der Zustimmung der anderen Gesellschafter. Erst mit diesen Rechten erlangt der Dritte die volle Rechtsstellung als Gesellschafter. Auf das Zustimmungserfordernis kann aber im Gesellschaftsvertrag verzichtet werden.

III. Die Behandlung der LLC im Steuerrecht der USA

Seit 1997 können die Gesellschafter der LLC wählen, ob die Gesellschaft für Zwecke der US-Besteuerung als Personengesellschaft oder als Körperschaft behandelt werden soll. An die einmal getroffene Wahl sind die Gesellschafter für einen Zeitraum von fünf Jahren gebunden. Wird nicht ausdrücklich für die Einordnung als Körperschaft optiert, gilt die LLC steuerlich als Personengesellschaft. Hat die Gesellschaft nur einen Gesellschafter, wird sie als Einzelunternehmen des Inhabers und, wenn dieser ein Steuerausländer ist, als dessen unselbständige Niederlassung (*Branch*) behandelt. Die Wahlmöglichkeit enthebt die Gesellschafter des nach den früheren steuerlichen Einordnungsregeln bestehenden Zwanges, zur Erreichung einer Besteuerung als Personengesellschaft gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen so zu treffen, dass sie zur steuerlichen Einordnung als Personengesellschaft führen.

IV. Einordnung der LLC für Zwecke der deutschen Besteuerung

Allgemeine Grundsätze

Eine LLC kann für deutsche Besteuerungszwecke als eigenständiges Steuersubjekt (Körperschaftsteuerpflichtiges Gebilde) oder als Personengesellschaft und ggf. als unselbständige Niederlassung (Betriebsstätte) des einzigen Gesellschafters der LLC einzuordnen sein. Die Einordnung hat insbesondere Bedeutung für die Besteuerung der Gewinnanteile, Gewinnausschüttungen und Vorabvergütungen eines im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters und für die Frage der Abkommensberechtigung einer LLC, die inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG bezieht.

Die Einordnung der LLC für Zwecke der deutschen Besteuerung einschließlich der Anwendung des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) richtet sich ausschließlich nach innerstaatlichem deutschem Steuerrecht. Das Abkommen bestimmt nicht, dass über die Einordnung eines Rechtsgebildes das Recht des Sitzstaates entscheidet. Jeder Vertragsstaat nimmt vielmehr die Einordnung bei der Anwendung des Abkommens nach seinem eigenen Recht vor. Deshalb ist die Einordnung der LLC nach dem Steuerrecht der USA und ihrer Bundesstaaten unbeachtlich. Es ist mithin auch ohne Bedeutung, in welchem Sinne die Gesellschafter einer LLC ihr Wahlrecht für die steuerliche Behandlung der LLC in den USA ausgeübt haben.

Für die Einordnung der LLC sind die von der Rechtsprechung des RFH und des BFH entwickelten Grundsätze eines zweistufigen Rechtstypenvergleichs anzuwenden. Diese Grundsätze stellen darauf ab, ob ein nach ausländischem Recht errichtetes Gebilde einer inländischen Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG oder einer sonstigen juristischen Person im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG gleicht (RFH vom 12. Februar 1930, RStBl S. 444; BFH vom 17. Juli 1968, BStBl II S. 695; vom 3. Februar 1988, BStBl II S. 588; vom 23. Juni 1992, BStBl II S. 972; vom 16. Dezember 1992, BStBl 1993 II S. 399). Ein ausländisches Gebilde ist hiernach als Körperschaft einzuordnen, wenn sich bei einer Gesamtbetrachtung der einschlägigen ausländischen Bestimmungen und der getroffenen Vereinbarung über die Organisation und die Struktur des Gebildes ergibt, dass dieses rechtlich und wirtschaftlich einer inländischen Körperschaft oder sonstigen juristischen Person gleicht. Für den Vergleich sind alle Elemente heranzuziehen, die nach deutschem Recht die wesentlichen Strukturmerkmale einer Körperschaft ausmachen. Die neuere zivilrechtliche Rechtsprechung (BGH-Urteil vom 29. Januar 2003, VIII ZR 155/02, DB 2003 S. 818) nach der aufgrund des Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrages zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 29. Oktober 1954 (BGBl. 1956 II S. 487) eine US-corporation entsprechend der Gründungstheorie als solche anzuerkennen ist, berührt das Erfordernis der Einordnung nach dem Typenvergleich nicht.

Aus der Rechtsprechung zum Rechtstypenvergleich lassen sich folgende, für den Vergleich maßgebende Kriterien ableiten:

1. Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung

Als körperschaftliches Merkmal gilt die Zentralisierung von Geschäftsführung und Vertretung. Sie liegt dann vor, wenn eine Person oder mehrere Personen - jedoch nicht alle Gesellschafter - auf Dauer ausschließlich befugt sind, die zur Durchführung des Gesellschaftszwecks erforderlichen Entscheidungen ohne Zustimmung aller - ggf. der übrigen - Gesellschafter zu treffen.

Dies ist der Fall, wenn Geschäftsführung und Außenvertretung der Gesellschaft von fremden Dritten oder durch ein eigenständiges Gremium (Board of Managers) wahrgenommen werden, dem neben Gesellschaftern auch Nichtgesellschafter angehören können (Fremdorganschaft, vgl. z.B. §§ 76-78 AktG, §§ 6, 35 GmbHG).

Führen die Gesellschafter die Geschäfte der Gesellschaft dagegen selbst und sind sie allein vertretungsberechtigt (Eigengeschäftsführung und -vertretung, vgl. z.B. §§ 114, 125 HGB), liegt eine Zentralisierung nicht vor. Sie fehlt in jedem Fall dann, wenn die Geschäftsführung und die Vertretung von sämtlichen Gesellschaftern wahrgenommen werden. Ist ein Teil der Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen, steht dies der Annahme einer dezentralisierten Eigengeschäftsführung nicht entgegen, wenn die Gesellschaft - ähnlich wie bei einer deutschen KG - von den geschäftsführenden Gesellschaftern nur in deren Eigenschaft als Gesellschafter und nicht durch ernannte oder gewählte Geschäftsführer geleitet wird. Eine zentralisierte Geschäftsführung kann auch vorliegen, wenn die ernannten und gewählten Geschäftsführer nach der Satzung aus dem Gesellschafterbestand stammen müssen. Das gilt nicht, wenn nur ohnehin gesetzlich zur Geschäftsführung berufene Gesellschafter ernannt oder gewählt werden dürfen. Sind an der Gesellschaft ein oder mehrere zur Geschäftsführung (und Vertretung) berufene Gesellschafter in der Rechtsform einer Körperschaft beteiligt und können deren Geschäftsleitungsorganen (z.B. Board of Directors) auch Gesellschaftsfremde angehören, ist von einer zentralisierten Geschäftsführung auszugehen.

2. Beschränkte Haftung

Die für eine Körperschaft typische Haftungsbeschränkung ist gegeben, wenn keiner der Gesellschafter für die Schulden der Gesellschaft oder Ansprüche gegen diese persönlich mit seinem Vermögen haftet.

3. Freie Übertragbarkeit der Anteile

Die ungehinderte Übertragbarkeit der Anteile an der Gesellschaft auf Nichtgesellschafter (vgl. z.B. § 15 GmbHG, § 68 AktG) bildet eine wesentliche Eigenschaft der Körperschaft. Demgegenüber ist die Übertragbarkeit von Anteilen an Personengesellschaften regelmäßig ausgeschlossen oder doch nur eingeschränkt bzw. nur mit Zustimmung der Gesellschafter möglich. Die freie Übertragbarkeit der Anteile ist gegeben, wenn nach den maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen oder aufgrund des Gesellschaftsvertrages die Vermögens- und Mitgliedschaftsrechte aus der Beteiligung ohne Zustimmung der anderen Gesellschafter auf Dritte übertragen werden können, so dass der Erwerber in vollem Umfang in die Gesellschafterstellung des Veräußerers eintritt. Die freie Übertragbarkeit liegt dagegen nicht vor, wenn zur Übertragung der Anteile die Zustimmung aller oder bestimmter Gesellschafter erforderlich ist.

4. Gewinnzuteilung

Bei einer Körperschaft hängt die Zuteilung eines Gewinnanteils an den Gesellschafter von einem jährlich zu fassenden Beschluss der Gesellschafterversammlung ab. Bei Personengesellschaften bedarf es grundsätzlich keines Ausschüttungsbeschlusses, damit der Gesellschafter über seinen Gewinnanteil verfügen kann.

5. Kapitalaufbringung

Bei einer Körperschaft sind die Gesellschafter verpflichtet, das Gesellschaftskapital durch Einlage aufzubringen. Dagegen wird bei einer Personengesellschaft die Bereitstellung von Eigenkapital nicht gesetzlich gefordert. Wird im Gesellschaftsvertrag auf Einlagen verzichtet oder dürfen danach diese in Form von Dienstleistungen erbracht werden, ist dies ein Merkmal, das für eine Personengesellschaft spricht.

6. Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft

Ein Wesensmerkmal der Körperschaft ist die grundsätzlich unbegrenzte - d.h. vom Gesellschafterbestand unabhängige - Lebensdauer der Gesellschaft. Seit dem In-Kraft-Treten des Handelsrechtsreformgesetzes vom 22. Juni 1998 (BGBl. I S. 1474) führen auch bei einer Personenhandelsgesellschaft der Tod, die Kündigung oder die Insolvenz eines Gesellschafters nicht mehr zur Auflösung der Gesellschaft, sondern zum Ausscheiden des betreffenden Gesellschafters aus der Gesellschaft (vgl. § 131 HGB). Dieses Kriterium lässt sich deshalb zur Einordnung nur noch begrenzt verwenden, nämlich dann, wenn die Lebensdauer nach ausländischem Recht oder nach dem Gesellschaftsvertrag begrenzt ist oder es sich bei der Gesellschaft nicht um eine Personenhandelsgesellschaft handelt. Von der unbegrenzten Lebensdauer der Gesellschaft ist dann auszugehen, wenn das ausländische Gesellschaftsrecht zwar die Auflösung der Gesellschaft aus den genannten oder vergleichbaren Gründen bestimmt, die Gesellschafter aber trotz Vorliegens eines Auflösungsgrundes die Fortsetzung der Gesellschaft vereinbaren können und diese Fortsetzung im Gesellschaftsvertrag von vornherein ohne weitere Bedingungen festgelegt ist. Die Annahme einer begrenzten Lebensdauer setzt voraus, dass die Gesellschaft bei Eintritt bestimmter Ereignisse ohne weiteres Zutun der Gesellschafter aufgelöst wird. Sie ist deshalb anzunehmen, wenn bei Vorliegen eines Auflösungsgrundes die Fortführung der Gesellschaft mit den übrigen Gesellschaftern von einem gesondert zu fassenden Gesellschafterbeschluss abhängt. Für die Annahme einer begrenzten Lebensdauer reicht es aus, wenn das ausländische Recht oder der Gesellschaftsvertrag nur ein Ereignis als Auflösungsgrund benennt. Ist der Eintritt eines solchen Ereignisses jedoch realistischerweise nicht zu erwarten, ist es nicht als Auflösungsgrund anzuerkennen.

7. Gewinnverteilung

Der Gewinnanteil des Gesellschafters bemisst sich bei einer Körperschaft i.d.R. nach dem Verhältnis der Aktiennennbeträge (vgl. bei der AG § 60 Abs. 1 AktG) bzw. nach den Geschäftsanteilen (vgl. bei der GmbH § 29 Abs. 3 GmbHG). Im Fall von Personengesellschaften erfolgt die Verteilung i.d.R. nach Maßgabe der Einlagen und im Übrigen nach Köpfen (§§ 121, 168 HGB). Die Verteilbarkeit eines Teils des Gewinns unabhängig von der Einlage berücksichtigt den persönlichen Einsatz des Gesellschafters in einer Personengesellschaft, während bei dem Gesellschafter einer Körperschaft die Stellung als Kapitalgeber im Vordergrund steht.

8. Formale Gründungsvoraussetzungen

Die Entstehung der AG, KGaA und der GmbH setzt deren Eintragung in das Handelsregister voraus. Die Eintragung erfolgt erst nach einer Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Errichtung und Anmeldung. Zur Errichtung einer Kapitalgesellschaft muss somit der Gesellschaftsvertrag zu seiner Durchführbarkeit durch eine „öffentliche Instanz“ bestätigt werden (vgl. BFH vom 23. Juni 1992, BStBl II S. 972). Der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages allein genügt also nicht. Personenhandelsgesellschaften entstehen dagegen bereits durch den Gesellschaftsvertrag. Die Eintragung im Handelsregister hat nur Bedeutung für die Wirksamkeit gegenüber Dritten.

9. Sonstige Kriterien

Neben den genannten Merkmalen kommt der vorhandenen oder fehlenden Rechtsfähigkeit des ausländischen Gebildes im Ausland für die Einordnung keine entscheidende Bedeutung zu (RFH vom 12. Februar 1930, RStBl S. 444; BFH vom 3. Februar 1988, BStBl II S. 588). Ebenso eignet sich die Anzahl der Gesellschafter nicht als Merkmal für die Unterscheidung zwischen Körperschaft und Personengesellschaft (BFH vom 25. Juni 1984, BStBl II S. 751).

V. Einordnung der LLC im Einzelfall

Im Hinblick auf die weitreichenden Wahlmöglichkeiten für die Ausgestaltung einer LLC nach dem Recht der US-Bundesstaaten ist keine generelle Aussage über ihre Einordnung für deutsche Besteuerungszwecke möglich. Der Beurteilung ist deshalb die konkrete Gestaltung nach den Gesetzesbestimmungen und den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag im Einzelfall zugrunde zu legen.

Da für die Einordnung entscheidend ist, ob die bei einer LLC vorhandenen Merkmale in ihrem Gesamtbild eher für eine Körperschaft oder für eine Personengesellschaft typisch sind, müssen bei der Beurteilung die Einzelmerkmale gewichtet werden. Dabei kann keinem der Merkmale eine allein ausschlaggebende Bedeutung zukommen. Deshalb können z.B. die beschränkte Haftung oder eine unbegrenzte Lebensdauer der LLC als körperschaftliche Merkmale für sich allein nicht zur Einstufung der LLC als Körperschaft führen. Führt die Prüfung im Einzelfall zu keinem eindeutigen Gesamtbild, ist die Gesellschaft als Körperschaft einzustufen, wenn bei ihr die Mehrzahl der unter IV. 1. bis 5. genannten Kriterien, die für eine Körperschaft sprechen, vorhanden ist. Das unter IV. 6. genannte Kriterium (unbegrenzte Lebensdauer) ist nur unter den dort genannten Voraussetzungen einzubeziehen.

VI. Hinweise zu den Rechtsfolgen der Einordnung einer LLC

Aus der Einordnung der LLC sind alle steuerlichen Folgerungen zu ziehen. Dabei ist insbesondere zu beachten:

1. Deutsches Steuerrecht

- a) Wird die LLC als Körperschaft eingeordnet, sind die Einkünfte der Gesellschaft zuzurechnen. Ihre inländischen Gesellschafter unterliegen nur mit den Gewinnausschüttungen in Form von Dividenden im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der deutschen Besteuerung. Ggf. sind § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG anzuwenden. Die Gewinnausschüttungen unterliegen in den USA dem Quellensteuerabzug, wenn die LLC dort als Körperschaft behandelt wird.
- b) Wird die LLC als Personengesellschaft eingeordnet, ist der für die LLC ermittelte Gewinn den Gesellschaftern zuzurechnen und in deren persönlicher Einkommensteuerveranlagung etwa als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) zu erfassen. Die „Gewinnausschüttungen“ sind dann lediglich steuerlich irrelevante Entnahmen.

2. Abkommensrecht

- a) Beziehen im Inland ansässige Gesellschafter Einkünfte von der LLC, richtet sich die deutsche Besteuerungsbefugnis nach Artikel 23 Abs. 2 DBA. Ist die LLC sowohl aus der Sicht des deutschen als auch des US-Steuerrechts als Körperschaft einzuordnen, beziehen die Gesellschafter Dividenden im Sinne der Artikel 10 und 23 Abs. 2 DBA. Sie sind unter den Voraussetzungen des Artikels 23 Abs. 2 Buchstabe a DBA von der Bemessungsgrundlage auszunehmen; § 8b Abs. 1 und 5 KStG bleibt unberührt. Liegen die Voraussetzungen des Artikels 23 Abs. 2 Buchstabe a DBA nicht vor und ist auch § 8b Abs. 1 KStG nicht anzuwenden, ist auf die deutsche Steuer, die auf die Dividenden entfällt, eine von den USA erhobene Quellensteuer nach Artikel 23 Abs. 2 Buchstabe b, aa DBA anzurechnen. Ist die LLC dagegen als Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) zu behandeln, die in den USA über eine Betriebsstätte verfügt, sind die auf die im Inland ansässigen Gesellschafter entfallenden Gewinne, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind, nach Artikel 23 Abs. 2 Buchstabe a DBA von der Bemessungsgrundlage, ggf. unter Progressionsvorbehalt, auszunehmen.
- b) Bezieht eine LLC inländische Einkünfte, ist zu prüfen, ob und in welchem Umfang sie in Deutschland Abkommensvorteile beanspruchen kann. Die Abkommensberechtigung setzt voraus, dass die LLC eine in den USA ansässige Person ist. Dies ist unabhängig von der Wertung nach deutschem Steuerrecht nicht der Fall, wenn die USA sie als Personengesellschaft einordnen. In diesem Fall ist vielmehr auf die Ansässigkeit und die Abkommensberechtigung der Gesellschafter abzustellen (Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe b DBA). Ebenso kommt es auf die Abkommensberechtigung der Gesellschafter an, wenn die USA die LLC als Körperschaft behandeln, sie aber nach deutschem Steuerrecht als Personengesellschaft einzuordnen ist.

3. Unterschiedliche Einordnung der LLC in Deutschland und in den USA

Die Einordnung einer LLC für deutsche und amerikanische Besteuerungszwecke kann, insbesondere wegen des in den USA bestehenden Wahlrechts, unterschiedlich ausfallen. Die unterschiedliche Einordnung kann auch eine unterschiedliche abkommensrechtliche Qualifikation von Einkünften zur Folge haben. Dabei ist zu beachten, dass jeder Vertragsstaat die abkommensrechtliche Einordnung von Einkünften gemäß Artikel 3 Abs. 2 DBA nach seinem eigenen Recht vornimmt, soweit das Abkommen nichts anderes vorsieht.

- a) Wird die LLC in den USA als Körperschaft behandelt, ist sie aber nach deutschem Steuerrecht als Mitunternehmerschaft anzusehen, erzielen die im Inland ansässigen Gesellschafter gewerbliche Gewinne (Unternehmenseinkünfte) im Sinne des Artikels 7 DBA; sie sind gemäß Artikel 23 Abs. 2 Buchstabe a DBA von der Bemessungsgrundlage auszunehmen, soweit sie einer US-Betriebsstätte der LLC zuzurechnen sind. Dagegen besteuern die USA den Gewinn der LLC und erheben im Ausschüttungsfall eine Quellensteuer (Artikel 10 Abs. 2 DBA). Eine Anrechnung der Quellensteuer entfällt, da die Ausschüttungen als steuerlich nicht relevante Entnahmen nicht besteuert werden.
- b) Behandeln die USA die LLC als Personengesellschaft, gilt sie aber nach deutschem Steuerrecht als Körperschaft, führt dies in den USA zur Besteuerung der Gesellschafter mit ihrem Anteil am Gewinn der LLC. Nach deutschem Steuerrecht werden ebenfalls die Gesellschafter besteuert, jedoch nur mit den Ausschüttungen der LLC (vgl. oben Nr. 1 Buchstabe a). Die Ausschüttungen sind abkommensrechtlich Einkünfte im Sinne des Artikels 21 Abs. 1 DBA, da die LLC keine in den USA ansässige Gesellschaft ist (Artikel 4 Abs. 1, 10 Abs. 1 DBA). Eine US-Quellensteuer fällt nicht an, da nach der amerikanischen Wertung die Verteilung des Gewinns kein Steuertatbestand ist.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik Steuern und Zölle - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Einkommensteuer - (<http://www.bundesfinanzministerium.de/Einkommensteuer-.479.htm>) zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag
Müller-Gatermann