

Rechtsvergleichende Analyse der steuerlichen Einordnung und Behandlung einer US-amerikanischen LLC durch die Schweiz und Deutschland

von Thomas Kollruss, MBA*

Inhalt

1	Einleitung	284	4.3	Bewertung des LLC-Besteuerungsansatzes	297
2	Untersuchungsdesign und Prämissen	286	5	Thesenförmige Zusammenfassung	297
3	Schweizerische steuerliche Einordnung und Besteuerung der US-LLC	287		Literatur	299
3.1	Steuerliches Einordnungskonzept der US-LLC	287		Rechtsquellen	300
3.2	Besteuerung der US-LLC	288		Materialien	300
3.2.1	Internes Steuerrecht	288		Rechtsprechung	300
3.2.2	DBA-Recht	289		Verwaltungsanweisungen Deutschland	300
3.3	Bewertung des LLC-Besteuerungsansatzes	290		Verwaltungsanweisungen Grossbritannien	301
4	Deutsche steuerliche Einordnung und Besteuerung der US-LLC	292		Verwaltungsanweisungen Schweiz	301
4.1	Steuerliches Einordnungskonzept der US-LLC	292			
4.2	Besteuerung der US-LLC (Reverse Hybrid)	295			
4.2.1	Internes Steuerrecht	295			
4.2.2	DBA-Recht	296			

1 Einleitung

Bei Direktinvestitionen in den USA kommt die Rechtsform der LLC (Limited Liability Company) häufig zum Einsatz.¹ Die Rechtsform der LLC verknüpft sowohl personalistische als auch kapitalistische Strukturelemente und besitzt eine grosse Flexibilität in Bezug auf ihre gesellschaftsvertragliche Ausgestaltung (dispositives Gesellschaftsrecht). Prägende Strukturmerkmale der LLC

sind ihre eigene Rechtspersönlichkeit (juristische Person²), obgleich es sich bei der LLC nicht um eine Körperschaft handelt³, sowie die beschränkte Haftung der Gesellschafter. Für US-Steuerzwecke kann die LLC auf Option (sog. check-the-box election) als transparente Personengesellschaft behandelt werden, so dass sie nicht der US-Körperschaftsteuer unterliegt, sondern in diesem Fall die Gesellschafter mit ihrem anteiligen Gewinnanteil aus der LLC Steuersubjekte im Rahmen der US-Besteuerung sind.⁴ Bedingt durch diese Option kann es bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu einer unterschiedlichen

* Der Autor unterrichtet (internationale) betriebswirtschaftliche Steuerlehre an verschiedenen Hochschulen. Der Beitrag gibt die persönliche Auffassung des Autors wieder.

1 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411; BURWITZ, Einkünfte aus Beteiligung an US-LLC, 903.

2 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263.

3 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411.

4 Vgl. auch BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263 mwN.

steuerlichen Einordnung der LLC durch die involvierten⁵ Staaten kommen (sog. subjektive Qualifikationskonflikte). Bei einem solchen subjektiven Qualifikationskonflikt wird die ausländische Gesellschaft (LLC) von zwei Staaten steuerlich unterschiedlich eingestuft und behandelt (transparente bzw. intransparente Gesellschaft).⁶ Demzufolge kann in diesem Zusammenhang auch von der Besteuerung «hybrider Gesellschaften» gesprochen werden. Der steuerlichen Einordnung der US-LLC kommt deshalb auch zentrale Bedeutung zu, da hierdurch die grundlegende Systematik (Regelungskonzept) fixiert wird, nach der (hybride) ausländische Gesellschaften für Zwecke der jeweiligen nationalen Besteuerung sowie der DBA-Anwendung verbindlich zu beurteilen sind.⁷ Insofern bildet die jeweilige steuerliche Einordnung der US-LLC die Basis für die Einordnung aller anderen (hybriden) ausländischen Rechtsgebilde.

Gegenstand der folgenden Abhandlung ist daher die steuerliche Einordnung und Behandlung der US-LLC in der Schweiz und Deutschland in Form einer rechtsvergleichenden Analyse. In diesem Rahmen sollen insbesondere divergierende Ansätze zur steuerlichen Einordnung und Qualifikation der US-LLC (hybride Gesellschaft) herausgearbeitet, analysiert und bewertet werden, welche die Basis für die Anwendung des jeweiligen internen Steuerrechts und des DBA-Rechts auf (hybride) ausländische Gesellschaften bilden. Auf diese Weise lassen sich wichtige Informationen zur steuerlichen Einordnung und Behandlung der US-LLC gewinnen. In der Schweiz ist ein gerichtlicher Leitentscheid (schweizerisches Bundesgericht) zur steuerlichen Behandlung der US-LLC – soweit ersichtlich – bislang noch nicht ergangen.

Von der schweizerischen Behördenseite (Schweizerische Steuerkonferenz) ist jedoch ein Verwaltungspapier zur steuerlichen Einordnung und Behandlung der US-LLC für interne und abkommensrechtliche Steuerzwecke entwickelt worden, das diesbezüglich einen Rahmen vorgibt.⁸ Dabei wird im Rahmen der schweizerischen Qualifikation der LLC zunächst auf internes Recht abgestellt (analog Art. 49 Abs. 3 DBG). Allerdings besteht die Be-

sonderheit, dass letztlich dem DBA-Recht Vorrang eingeräumt wird. Liegt ein subjektiver Qualifikationskonflikt vor, bei dem die LLC von den USA als steuerlich transparente Personengesellschaft behandelt wird, aus schweizerischer steuerlicher Sicht hingegen als Kapitalgesellschaft (GmbH), so wird mit einer Qualifikationsverkettung auf die (abkommensrechtliche) Behandlung der LLC in ihrem Sitzstaat (Quellenstaat USA) zurückgegriffen. Zudem wird den beiden Beurteilungskriterien «eigene Rechtspersönlichkeit» und «beschränkte Haftung» besonderes Gewicht beigemessen, so dass kaum Fälle denkbar sein sollen, in denen eine US-LLC nach internem Schweizer Recht wie eine Personengesellschaft zu behandeln ist.⁹ Internsteuerrechtlich wird daher die US-LLC für Schweizer Steuerzwecke grundsätzlich als ausländische Kapitalgesellschaft (GmbH) behandelt.¹⁰ In dem schweizerischen Verwaltungsschreiben zur steuerlichen Einordnung der LLC erfolgt zudem eine klare Abgrenzung zum LLC-Qualifikationsansatz des deutschen Bundesfinanzhofs (BFH)¹¹ (Urteil vom 20.08.2008, I R 34/08) und der deutschen¹² Finanzverwaltung (Rechtstypenvergleich einschliesslich der DBA-Anwendung bei einem subjektiven Qualifikationskonflikt).¹³ Stattdessen deckt sich der schweizerische LLC-Qualifikationsansatz weitgehend mit einer Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg vom 17.03.2008, 4 K 59/06¹⁴ («abkommensorientierte Argumentation»), welche im Revisionsverfahren vom BFH mit o. g. Urteil aufgehoben und zur erneuten Entscheidung mit Durchführung eines konkreten Rechtstypenvergleichs an das FG Baden-Württemberg zurückverwiesen wurde.^{15, 16}

5 Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter; Sitzstaat USA der LLC.

6 Vgl. auch BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688 (ungarische Kommanditgesellschaft, BT, und subjektiver Qualifikationskonflikt); PILTZ/WASSERMAYER, OECD-MA Art. 7, N 129; LANG, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, 131 (Fallbeispiel 17); HAASE, Subjektive Qualifikationskonflikte bei der Behandlung von Einkünften einer Limited Liability Company nach dem DBA Deutschland-USA, 733 ff.

7 Aus deutscher steuerlicher Sicht gelten für die deutsche steuerliche Einordnung einer britischen LLP (Limited Liability Partnership) die Grundsätze für die Einordnung der US-LLC (BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411) analog. Vgl. Erlass FSen Berlin, BeckVerw 093756.

8 Vgl. Praxishinweise US-LLC.

9 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 3.

10 Ähnlich die britische Steuerbehörde HMRC, die eine US-LLC für britische Steuerzwecke grundsätzlich als intransparente Gesellschaft («Kapitalgesellschaft») behandeln möchte. Vgl. HMRC DT19853A.

11 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263.

12 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411; siehe Fn. 1.

13 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 6.

14 Vgl. FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid 17.3.2008, 4 K 59/06, 1098.

15 Im zweiten Rechtsgang entschied das FG Baden-Württemberg mit Urteil 14.1.2009, 4 K 4968/08, 887, nach konkreter Durchführung eines Rechtstypenvergleichs, dass die US-LLC für deutsche Steuerzwecke als transparente ausländische Personengesellschaft zu behandeln sei.

16 Mit Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263 folgt der BFH der abkommensrechtlichen Argumentation der Vorinstanz FG Baden-Württemberg 17.3.2008, 4 K 59/06 nicht, wonach auch bei deutscher Qualifikation der US-LLC als Kapitalgesellschaft nach internem Recht die Betriebsstätten der LLC abkommensrechtlich dem deutschen Gesellschafter zuzurechnen seien, also in diesem Fall (Reverse Hybrid) abkommensrechtlich ein deutsches Unternehmen mit Betriebsstätten in den USA gegeben sein soll, was zur abkommensrechtlichen Freistellung nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA D-USA auf der Ebene des deutschen Gesellschafters führen würde. Vgl. hierzu auch FG Baden-Württemberg mit Urteil 14.1.2009, 4 K 4968/08, 887.

Die deutsche steuerliche Einordnung und Besteuerung der US-LLC einschliesslich der DBA-Anwendung ist durch eine Reihe von BFH-Urteilen¹⁷ höchstrichterlich weitgehend geklärt. Massgeblich ist in diesem Zusammenhang die konkrete und individuelle Durchführung eines zweistufigen Rechtstypenvergleichs unter Berücksichtigung der Regelungen des Gesellschaftsvertrags nach Massgabe des deutschen Rechts; eine Qualifikationsverketzung zum innerstaatlichen Steuerrecht des ausländischen LLC-Sitzstaates bzw. mit dessen DBA-Anwendung erfolgt in diesem Zusammenhang nicht.¹⁸

2 Untersuchungsdesign und Prämissen

Die Untersuchung ist so aufgebaut, dass zunächst jeweils auf die konkrete steuerliche Einordnungskonzeption der US-LLC einschliesslich der DBA-Anwendung durch die jeweiligen Staaten (Schweiz bzw. Deutschland) eingegangen wird (Herausarbeitung der Einordnungskonzeption). Anschliessend wird die konkrete steuerliche Behandlung der Beteiligung an einer US-LLC aufgezeigt, wobei der Grundfall einer ausländischen Direktinvestition unterstellt wird, bei der in der Schweiz bzw. Deutschland ansässige Personen an einer US-LLC beteiligt sind, die in den USA eine gewerbliche Betriebsstätte iSd Art. 7 DBA CH-USA bzw. DBA D-USA unterhält (Alternative 1) oder alternativ vermögensverwaltend tätig ist (Alternative 2). Die steuerliche Qualifikation der LLC in ihrem Sitzstaat USA soll abweichen von der steuerlichen Qualifikation der LLC durch den jeweiligen Ansässigkeitsstaat ihrer Gesellschafter (Schweiz bzw. Deutsch-

land), so dass jeweils ein subjektiver Qualifikationskonflikt – im Zusammenhang mit einer hybriden ausländischen Gesellschaft (LLC) – analysiert wird.¹⁹ In diesem Kontext werden im Zusammenhang mit der steuerlichen Einordnung und Behandlung der US-LLC folgende subjektiven Qualifikationskonflikte beleuchtet:

1. Reverse Hybrid:

Die US-LLC wird vom jeweiligen Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (Schweiz bzw. Deutschland) als ausländische Kapitalgesellschaft behandelt, während der Sitzstaat der LLC (USA) diese als transparente Personengesellschaft behandelt und die Gesellschafter der LLC infolge der Ausübung des Optionsrechts (check-the-box election) besteuert. Dieser subjektive Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) kann sowohl bei schweizerischen als auch bei deutschen Gesellschaftern der LLC in Betracht kommen.

2. Hybrid:

Die US-LLC wird in ihrem Sitzstaat (USA) als Kapitalgesellschaft besteuert, während der jeweilige Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (Schweiz bzw. Deutschland) die LLC als transparente Personengesellschaft behandelt und die Gesellschafter der LLC besteuert. Dieser subjektive Qualifikationskonflikt (Hybrid) kommt grundsätzlich nur bei deutschen Gesellschaftern einer US-LLC zum Tragen.

Im Zusammenhang mit diesen subjektiven Qualifikationskonflikten wird sowohl die LLC-Besteuerung in der Phase der Gewinnentstehung als auch in derjenigen der Gewinnverwendung (Repatriierung; Ausschüttung/Entnahme) durch die jeweiligen Ansässigkeitsstaaten der Gesellschafter (Schweiz bzw. Deutschland) behandelt. Abschliessend erfolgt eine Bewertung der jeweiligen LLC-Besteuerungskonzepte der Staaten Schweiz und Deutschland als Ansässigkeitsstaaten der Gesellschafter, insbesondere vor dem Hintergrund der Konsistenz, der Systematik und der sich einstellenden steuerlichen Belastungswirkungen.

17 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263 (Einkünfte deutscher Gesellschafter aus einer US-LLC/Outbound-Fall); BFH-Urteil 20.8.2008, I R 39/07, 234 (US S-Corporation und Quellensteuerreduktion nach DBA D-USA für deutsche Dividenden/Inbound-Fall); BFH-Urteil 26.6.2013, I R 48/12 (US S-Corporation als Empfängerin deutscher Dividenden und DBA-Schachtelprivileg nach dem DBA D-USA inkl. Art. 1 Abs. 7 DBA D-USA/Inbound-Fall); BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688 (keine Qualifikationsverketzung bei hybriden ausländischen Gesellschaften und subjektivem Qualifikationskonflikt/Outbound-Fall); BFH-Urteil 6.6.2012, I R 52/11, 772 (DBA-Schachtelprivileg für Ausschüttungen einer französischen SICAV/Outbound-Fall); BFH-Urteil 16.12.1998, I R 138/97, 1416 (rumänische Kapitalgesellschaft mit deutschem Ort der Geschäftsleitung).

18 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263; BFH-Urteil 6.6.2012, I R 52/11, 772 (französische SICAV; Outbound-Fall); BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688 (keine Qualifikationsverketzung); BFH-Urteil 26.6.2013, I R 48/12 (US S-Corporation; Inbound-Fall). Für die steuerliche Ansässigkeit der ausländischen Gesellschaft im anderen Vertragsstaat nach Art. 4 Abs. 1 DBA OECD-MA ist jedoch massgeblich, ob die ausländische Gesellschaft dort selbst der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt, nach Massgabe des innerstaatlichen ausländischen Steuerrechts also als eigenständiges Steuersubjekt behandelt wird.

19 Bei übereinstimmender bzw. einheitlicher Qualifikation der US-LLC durch den Sitzstaat sowie den Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter ergeben sich grundsätzlich keine Besteuerungsprobleme einschliesslich der DBA-Anwendung.

3 Schweizerische steuerliche Einordnung und Besteuerung der US-LLC

3.1 Steuerliches Einordnungskonzept der US-LLC

Zunächst ist nach internem Schweizer Recht zu prüfen, ob die Beteiligung eines Schweizer Gesellschafters (natürliche oder juristische Person) an einer ausländischen Gesellschaft (hier der LLC) als Beteiligung an einer ausländischen Kapital- oder Personengesellschaft für Schweizer Steuerzwecke zu behandeln ist. Hierzu kann analog auf Art. 49 Abs. 3 DGB abgestellt werden.²⁰ Demzufolge wird eine LLC (ausländische Gesellschaft) derjenigen schweizerischen juristischen Person gleichgestellt, der sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten ist (z. B. GmbH). Im Rahmen dieses «Ähnlichkeitsvergleichs» werden die folgenden Vergleichscharakteristika herangezogen²¹:

1. Beschränkte Haftung:
Wie bei einer schweizerischen GmbH ist die Haftung des Gesellschafters bei Beteiligung an einer US-LLC grundsätzlich auf das Gesellschaftsvermögen der LLC begrenzt.
2. Rechtsfähigkeit:
Die LLC hat eine eigene juristische Persönlichkeit. Dies ist vergleichbar mit einer Schweizer Kapitalgesellschaft, jedoch nicht mit einer Schweizer Personengesellschaft.
3. Gründung:
Wenn die Entstehung der LLC bzw. die Erlangung ihrer Rechtspersönlichkeit von der Eintragung in ein öffentliches Register oder Handelsregister abhängt (Konstitutivwirkung), dann spricht dies dafür, dass die ausländische Rechtsform mit einer schweizerischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist (z. B. GmbH).²²
4. Abtretung der Gesellschaftsanteile:
Können die Anteile an der LLC frei auf Dritte übertragen werden (Vermögens- und Mitgliedschaftsrecht) oder bedarf es hierfür der Zustimmung der Gesellschafter bzw. der Gesellschafterversammlung? Bei einer schweizerischen GmbH ist die Abtretung der Gesellschaftsanteile unter Zustimmung der Gesellschafterversammlung möglich (Art. 786 OR). Bei

der LLC setzt eine Abtretung der Anteile (Mitgliedschaftsrechte) nach den gesetzlichen Regelungen grundsätzlich die Zustimmung der Gesellschafterversammlung voraus.²³ Auf das Zustimmungserfordernis kann im Gesellschaftsvertrag jedoch verzichtet werden.²⁴

5. Geschäftsführung:
Bei einer schweizerischen GmbH steht die Geschäftsführung der LLC allen Gesellschaftern zu (Art. 809 OR); ggf. sind Abweichungen durch Statuten oder Beschlüsse der Gesellschafter möglich. Bei einer LLC wird die Geschäftsführung grundsätzlich durch sämtliche Gesellschafter wahrgenommen.
6. Auflösung/Beendigung:
Bei einer schweizerischen GmbH führt das Ausscheiden eines Gesellschafters nicht zur Auflösung (Art. 821 OR). Ähnlich verhält es sich in der Regel nach den gesetzlichen Bestimmungen zur LLC (US bundesstaatliche Gesetze).

Nach Massgabe der o. g. Qualifikationskriterien (1) bis (6) – Gesamtbild – wird die US-LLC dann als ausländische Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft eingeordnet, je nachdem ob sie nach diesen Kriterien mehr einer schweizerischen Kapital- oder Personengesellschaft entspricht. Dies erfolgt unabhängig von der steuerlichen Qualifikation der LLC in ihrem Sitzstaat (USA) und von der Ausübung dortiger transparenter Besteuerungsoptionen (u. a. check-the-box election). Den Kriterien (1) «beschränkte Haftung» und (2) «Rechtspersönlichkeit»²⁵ kommt jedoch im Rahmen des «Ähnlichkeitsvergleichs» besondere Bedeutung zu, weil diese stärker zu gewichten sind als etwaige personengesellschaftsrechtliche Ausprägungen der LLC.²⁶ Dies dürfte dadurch begründet sein, dass Personengesellschaften im Schweizer Recht keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen und grundsätzlich auch keine beschränkte Haftung vermitteln (mindestens eine natürliche Personen als Vollhafter bei einer Schweizer Personengesellschaft). Aus Schweizer Sicht sind dies eindeutige rechtliche Strukturmerkmale einer Kapitalgesellschaft (ähnlich einer schweizerischen GmbH). Das Kriterium (3) «Gründung» spricht bei einer US-LLC ebenfalls für eine rechtliche Ähnlichkeit mit einer schweizerischen GmbH, da die LLC ebenfalls erst durch Registrierung bei den Behörden im Sitzstaat ent-

20 Vgl. KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.3.2; Praxishinweise US-LLC, 1 f.

21 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 2 f.

22 Die LLC ist nicht bereits durch den Abschluss des Gesellschaftsvertrags gegründet, sondern erst, wenn die Gründungsurkunde (certificate of formation) beim Büro des Secretary of State eingereicht wird (z. B. § 18-201 a und b des Delaware LLC Act). Vgl. Praxishinweise US-LLC, 3; vgl. auch BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411 (rechtlicher Status und Gründung).

23 Vgl. z. B. § 18-704 des Delaware LLC Act; Praxishinweise US-LLC, 3.

24 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411 (Übertragbarkeit der Anteile).

25 Im Rahmen der Qualifikation einer US-LLC für deutsche steuerliche Zwecke kommt der Rechtsfähigkeit des ausländischen Rechtsgebildes keine entscheidende Bedeutung zu. Vgl. BFH-Urteil 3.2.1988, I R 134/84, 588; BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411 mwN.

26 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 3.

steht und nicht bereits durch den Abschluss des Gesellschaftsvertrags wie bei einer Personengesellschaft. Auch spricht das Kriterium (6) «Auflösung» bei der US-LLC für eine Vergleichbarkeit zu einer schweizerischen GmbH, da die LLC nach den Gesetzesvorgaben durch Ausscheiden eines Gesellschafters nicht aufgelöst wird. Aus den gesetzlichen Regelungen zur US-LLC (US bundesstaatliche Gesetze) ergibt sich automatisch, dass die LLC die Qualifikationskriterien (1) bis (3) und (6) erfüllt, die aus schweizerischer Sicht für ihre steuerliche Einordnung als ausländische Kapitalgesellschaft (GmbH) sprechen. Demzufolge sind – in Bezug auf eine US-LLC – bereits die Mehrzahl der o. g. Kriterien für das Vorliegen einer ausländischen Kapitalgesellschaft erfüllt, insbesondere die Hauptkriterien (1) und (2). Von der Abtretung der Gesellschaftsanteile her (4) entspricht die US-LLC ebenfalls den Regelungen einer schweizerischen GmbH (Art. 786 OR). Entsprechendes gilt für das Kriterium der Geschäftsführung (5), auch wenn hier ggf. personengesellschaftsrechtliche Züge angenommen werden könnten.

Der o. g. massgebliche Kriterienkatalog zur steuerlichen Einordnung einer US-LLC für Schweizer Besteuerungszwecke – «Ähnlichkeit nach Art. 49 Abs. 3 DGB» – führt somit in Bezug auf eine US-LLC dazu, dass diese grundsätzlich als ausländische Kapitalgesellschaft einzustufen ist, unabhängig von der steuerlichen Behandlung durch den LLC-Sitzstaat. In diesem Zusammenhang führt die Schweizer Steuerkonferenz²⁷ in ihrem Verwaltungsschreiben zur Einordnung der US-LLC für Schweizer Steuerzwecke explizit aus: *«Insgesamt ergibt sich aus dieser Aufzählung [o. g. Kriterienkatalog], dass die LLC mit einer schweizerischen GmbH verglichen werden kann [...]. Es sind kaum Fälle denkbar, in welchen die LLC nach internem Recht wie eine Personengesellschaft zu behandeln ist.»* Weiterhin wird von der schweizerischen Verwaltungsseite explizit darauf hingewiesen, dass allenfalls theoretisch denkbar sei, dass eine US-LLC – unter Berücksichtigung des konkreten Gesellschaftsvertrags und des weitgehend dispositiven US-Gesellschaftsrechts – im Einzelfall so ausgestaltet sein könnte, dass sie für Schweizer Steuerzwecke eher als ausländische Personengesellschaft zu qualifizieren ist. Diesbezüglich wird dem Steuerpflichtigen eine Nachweismöglichkeit eingeräumt.

Im Ergebnis lässt sich jedoch festhalten, dass eine US-LLC für Schweizer Steuerzwecke regelmässig als ausländische Kapitalgesellschaft (ausländische GmbH) einzustufen ist. Die Beteiligung eines in der Schweiz ansässigen Gesellschafters an einer US-LLC wird demzufolge als Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesell-

schaft behandelt. Der erwähnte Kriterienkatalog («Ähnlichkeitsvergleich mit einer schweizerischen juristischen Person») ist bezüglich der steuerlichen Einordnung der US-LLC so ausgestaltet, dass diese für Schweizer Steuerzwecke zwangsläufig als ausländische Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. Die Default Qualifikation der US-LLC für interne schweizerische Steuerzwecke ist somit die einer ausländischen Kapitalgesellschaft (GmbH). Demzufolge reduzieren sich aus schweizerischer Sicht in Bezug auf die Beteiligung eines Schweizer Gesellschafters an einer US-LLC die subjektiven Qualifikationskonflikte auf den oben ausgeführten Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt. Dieser tritt bedingt durch die Besteuerung der LLC als transparente Personengesellschaft im Rahmen der US-Besteuerung ein. Die Default-Qualifikation der LLC als ausländische Kapitalgesellschaft für Zwecke der Schweizer Besteuerung trägt somit zur Vermeidung von subjektiven Qualifikationskonflikten bei (Vermeidung Hybrid-Qualifikationskonflikt).

3.2 Besteuerung der US-LLC

3.2.1 Internes Steuerrecht

Nach internem Steuerrecht wird die Beteiligung einer in der Schweiz ansässigen Person an einer US-LLC als Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft (GmbH) behandelt.²⁸ Sofern keine Gewinnausschüttungen (Dividenden) bzw. Entnahmen aus der US-LLC an den Schweizer Gesellschafter erfolgen (Gewinnthesaurierung), tritt bei diesem diesbezüglich keine Besteuerung ein (Trennungsprinzip; Abschirmwirkung der ausländischen Gesellschaft). «Ausschüttungen» bzw. Entnahmen aus der US-LLC führen auf der Seite des Schweizer Gesellschafters grundsätzlich zu einem steuerbaren Vermögensertrag (Erträge aus beweglichem Vermögen). Bei einer in der Schweiz ansässigen natürlichen Personen als Gesellschafter einer US-LLC unterliegen die Ausschüttungen (Dividenden) bzw. Entnahmen aus der LLC dem Teilbesteungsverfahren (Art. 20 Abs. 1 DBG). Unter den Voraussetzungen des Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG sind diese Erträge zu 60 % steuerpflichtig. Handelt es sich bei dem Gesellschafter der US-LLC um eine in der Schweiz ansässige juristische Person (z. B. Schweizer AG), werden Gewinnausschüttungen bzw. Entnahmen auf Schweizer Gesellschafterebene grundsätzlich durch

27 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 3.

28 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 3.

Beteiligungsabzug von der Gewinnsteuer freigestellt (Art. 69 DBG; Art. 28 Abs. 2 StHG).^{29, 30}

3.2.2 DBA-Recht

Es stellt sich die Frage, ob das interne Schweizer Besteuerungsrecht an Gewinnausschüttungen der US-LLC bzw. Entnahmen auf der Ebene des Schweizer Gesellschafters («Dividendenempfänger») durch das DBA CH-USA eingeschränkt wird. In diesem Zusammenhang geht es um die abkommensrechtliche Beurteilung eines subjektiven Qualifikationskonflikts (Reverse Hybrid), bei dem die «ausschüttende» LLC aus US-Steuersicht als transparente Personengesellschaft und aus Schweizer Steuersicht hingegen als Kapitalgesellschaft behandelt wird.

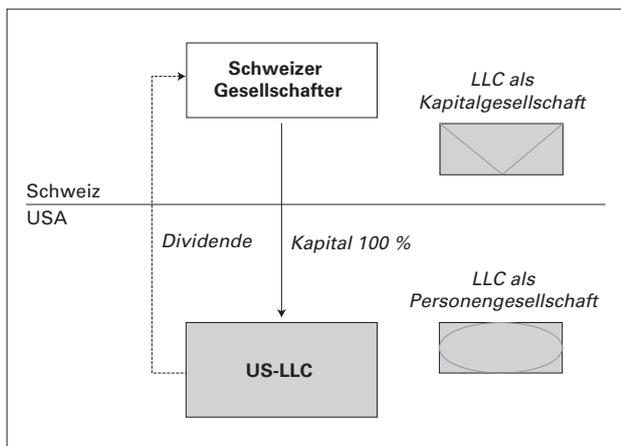


Abb. 1: DBA-Recht und Besteuerung der Gewinnausschüttung der US-LLC bei subjektivem Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) in der Schweiz

Zunächst bleibt das interne Schweizer Besteuerungsrecht an der Dividende der US-LLC auf der Ebene des Schweizer Gesellschafters abkommensrechtlich bestehen, wenn die Voraussetzungen des Art. 10 DBA Schweiz-USA 1996 erfüllt sind. Denn Art. 10 Abs. 1 DBA CH-USA

räumt dem Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers/Nutzungsberechtigten – hier der Schweiz – ein Besteuerungsrecht ein. Die Dividendendefinition nach Art. 10 Abs. 4 DBA CH-USA ist jedoch vorliegend nicht erfüllt. Eine etwaige «Dividende» der US-LLC wird nach dem massgeblichen US-Steuerrecht nicht den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt (Qualifikationsverketzung), da die USA die LLC als transparente Personengesellschaft besteuern.³¹ Der Wortlaut des Art. 10 Abs. 1 DBA CH-USA beinhaltet keine Einschränkung dahingehend, dass die Dividende von einer Gesellschaft stammen muss, die in den USA ansässig ist; mitunter wären ggf. Drittstaatsdividenden erfasst.³² Allerdings liegen mangels Erfüllung der Dividendendefinition nach Art. 10 Abs. 4 DBA CH-USA keine Dividendeneinkünfte vor, so dass Art. 10 DBA CH-USA nicht einschlägig ist.³³ Die «Dividende» der US-LLC sollte jedoch unter Art. 21 Abs. 1 DBA CH-USA fallen, so dass ausschliesslich der Schweiz abkommensrechtlich ein Besteuerungsrecht daran zugeteilt wird. Insofern würde das interne Schweizer Besteuerungsrecht an der «LLC-Dividende» bei diesem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt abkommensrechtlich bestätigt werden. Die Schweiz wäre also innerstaatlich und grundsätzlich auch abkommensrechtlich dazu berechtigt, die Gewinnverwendung der US-LLC (Ausschüttung/Entnahme) auf der Ebene des Schweizer Gesellschafters zu besteuern. Die USA sind abkommensrechtlich berechtigt, die Gewinne der US-LLC auf der Ebene der Schweizer Gesellschafter im Rahmen der Gewinnentstehung zu besteuern, sofern die LLC abkommensrechtlich eine gewerbliche Betriebsstätte in den USA begründet (Art. 7 Abs. 1 iVm Art. 3 Abs. 1 Bst. a bzw. c sowie Art. 5 DBA CH-USA).³⁴ Insofern würde es

29 Alternative Voraussetzungen für den Beteiligungsabzug sind eine Mindestbeteiligung von 10 % am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft oder eine Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft mit einem Verkehrswert von mindestens 1 Million Franken. Beim Beteiligungsabzug wird die ordentliche Gewinnsteuer der dividendenempfangenden juristischen Person im Verhältnis des Nettobeteiligungsertrags zum steuerbaren Gewinn (steuerbarer Reingewinn) ermässigt (indirekte Freistellung; Art. 70 Abs. 1 DBG). Der Beteiligungsabzug wirkt ähnlich wie eine 95%ige Dividendenfreistellung. Vgl. auch ALLEMANN, Beteiligungsabzug und Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot) im interkantonalen Steuerrecht, 58 ff.; KOLLRUS, Schweizer Finanzierungsniederlassungen mit atypisch stillen Beteiligungen, 46, Fn. 29, 30 mwN; KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.

30 Im Rahmen der kantonalen Besteuerung kann eine Steuerfreistellung des Beteiligungsertrags (Dividende bzw. Entnahme aus der LLC) durch das Holdingprivileg erfolgen. Vgl. zum kantonalen Holdingprivileg KOLLRUS, Schweizer Finanzierungsniederlassungen mit atypisch stillen Beteiligungen, 46 mwN.

31 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 4; vgl. auch BFH-Urteil 12.6.2013, I R 109-111/10, 2100 (verdeckte Gewinnausschüttung aus einer spanischen S.L., die einer deutschen GmbH entspricht, an deutsche Gesellschafter, also bei sonstigen Gesellschaftsanteilen iSd Art. 10 Abs. 4 DBA D-USA mit Qualifikationsverketzung zum Sitzstaat [Spanien] der ausschüttenden Gesellschaft); BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263 (keine Anwendung des Art. 10 Abs. 1 DBA D-USA auf Gewinnausschüttungen einer US-LLC auf der Ebene des deutschen Gesellschafters bei einem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt mangels Ansässigkeit der US-LLC in den USA).

32 Diesbezüglich lautet Art. 10 Abs. 1 DBA CH-USA: «Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, können in diesem Staat besteuert werden.» Art. 10 Abs. 1 DBA D-USA lautet hingegen: «Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden.» Art. 10 Abs. 1 DBA CH-USA enthält – entgegen dem DBA D-USA – nicht den Zusatz, dass die ausschüttende Gesellschaft in den USA ansässig sein muss.

33 Vgl. auch Praxishinweise US-LLC, 4.

34 Handelt es sich bei dem Schweizer Gesellschafter der US-LLC um eine natürliche Person, fällt keine Branch Profits Tax (Betriebsstättenquellensteuer) an. Vgl. Art. 10 Abs. 7 DBA CH-USA.

zu einer Doppelbesteuerung kommen, jedoch ggf. zu unterschiedlichen Zeitpunkten und mit unterschiedlichen Einkünftebestandteilen (USA: Gewinnanteil aus der LLC/Gewinnentstehung; Schweiz: Dividende der LLC/Gewinnverwendung).

Nach Auffassung der Schweizer Steuerverwaltungen³⁵ soll diese Doppelbesteuerung durch eine spezifische abkommensrechtliche Auslegung vermieden werden. Diesbezüglich soll bei diesem subjektiven Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid; Abb. 1) im Rahmen der Schweizer DBA-Anwendung ein «Rückgriff» auf die DBA-Anwendung im LLC-Sitzstaat USA erfolgen («Qualifikationsverkettung»), obgleich die US-LLC nach internem Schweizer Steuerrecht als abschirmende Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. Nach dieser Verwaltungsauffassung wären dann die Betriebsstätten der US-LLC anteilig den Schweizer LLC-Gesellschaftern nach Art. 7 Abs. 1 DBA CH-USA abkommensrechtlich zuzurechnen, so dass für Schweizer DBA-Zwecke mit der Beteiligung der Schweizer Gesellschafter an der US-LLC – trotz Reverse Hybrid – ein Schweizer Unternehmen mit Betriebsstätten in den USA anzunehmen wäre, da die USA (Sitzstaat der LLC) die LLC als steuerlich transparent behandeln. Aufgrund dieser DBA-Anwendung mit Abstimmung auf die abkommensrechtliche Einordnung der LLC durch die USA als transparente Personengesellschaft («Qualifikationsverkettung») sind dann etwaige «Ausschüttungen» bzw. Entnahmen aus der US-LLC auf der Ebene der Schweizer Gesellschafter (Vermögensertrag) abkommensrechtlich von der Schweizer Besteuerung ausgenommen, sofern die Ausschüttung bzw. Entnahme aus der LLC auf Gewinne der LLC entfällt, die einer gewerblichen US-Betriebsstätte zuzurechnen sind. Das Vorliegen einer solchen unter Art. 7 DBA CH-USA fallenden gewerblichen LLC-Betriebsstätte in den USA ist eine steuermindernde Tatsache und muss durch den Schweizer Gesellschafter der LLC nachgewiesen werden.³⁶ Wenn die LLC nicht gewerblich iSd Art. 7 DBA CH-USA tätig ist, sondern nur vermögensverwaltend, dann soll ihre «Ausschüttung» abkommensrechtlich in der Schweiz nicht freigestellt werden. In diesem Fall soll sich das interne Schweizer Besteuerungsrecht abkommensrechtlich nach Art. 21 Abs. 1 DBA CH-USA ergeben.

3.3 Bewertung des LLC-Besteuerungsansatzes

Der Schweizer LLC-Besteuerungsansatz setzt sich zum einen aus der internen steuerlichen Einordnung dieser

Rechtsform nach Massgabe eines spezifischen Kriterienkatalogs sowie aus einer spezifischen DBA-Anwendung mit «Anknüpfung» an die abkommensrechtliche Behandlung der LLC durch den Sitzstaat USA (transparente Personengesellschaft) zusammen (anteilige abkommensrechtliche Zurechnung der Gewinne aus der US-LLC an die Schweizer Gesellschafter mit Begrenzung auf eine Besteuerung der Gewinnverwendung). Hinsichtlich der steuerlichen Einordnung der US-LLC für Schweizer Steuerzwecke führt die Default Qualifikation der US-LLC als ausländische Kapitalgesellschaft – nach Massgabe eines von den Schweizer Steuerverwaltungen festgelegten Kriterienkatalogs bzw. «Ähnlichkeitsvergleichs» mit einer schweizerischen juristischen Person – zu einer Reduktion möglicher subjektiver Qualifikationskonflikte (Vermeidung Hybrid-Qualifikationskonflikt). Dies schafft Rechts- und Planungssicherheit, da der Schweizer Gesellschafter einer US-LLC davon ausgehen kann, dass seine Beteiligung an einer US-LLC für Schweizer Steuerzwecke regelmässig als ausländische Kapitalgesellschaftsbeteiligung behandelt wird. Der gewählte Kriterienkatalog (beschränkte Haftung, Rechtsfähigkeit, Gründung/Entstehen, Abtretung der Anteile, Auflösung) führt dazu, dass kaum Fälle denkbar sind, in welchen die Beteiligung eines Schweizer Gesellschafters an einer US-LLC als ausländische Personengesellschaftsbeteiligung zu behandeln ist.³⁷ Insgesamt führt dieses Einordnungskonzept der US-LLC dazu, dass nur noch ein subjektiver Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) vorliegen kann, bei dem die US-LLC nach US-Steuerrecht als transparente Personengesellschaft, für Schweizer Steuerzwecke hingegen als ausländische Kapitalgesellschaft behandelt wird. Bezüglich der US-LLC besteuern die USA die Gewinnentstehung auf der Ebene der Gesellschafter der LLC, während die Schweiz die Gewinnverwendung (Ausschüttung/Entnahme) auf der Ebene der Gesellschafter der LLC besteuert.

Die Doppelbesteuerung soll dann bei diesem subjektiven Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) aus Schweizer Sicht durch eine spezifische DBA-Anwendung vermieden werden. Hierzu wird an die abkommensrechtliche Behandlung der US-LLC in ihrem Sitzstaat (USA) als transparente Personengesellschaft angeknüpft und die Betriebsstätten der US-LLC werden abkommensrechtlich anteilig den Schweizer Gesellschaftern zugerechnet.³⁸ Sofern die US-LLC gewerbliche Gewinne in einer US-

Bemessungsgrundlage der US Branch Profits Tax ist der «ausschüttungsgleiche Betrag».

³⁵ Vgl. Praxishinweise US-LLC, 4 ff.

³⁶ Vgl. Praxishinweise US-LLC, 5.

³⁷ Vgl. auch Praxishinweise US-LLC, 3.

³⁸ Diesbezüglich führt die Schweizerische Steuerkonferenz SSK in ihrem Schreiben aus (Praxishinweise US-LLC, 5): «Aufgrund der steuerlich transparenten Behandlung der LLC in den USA ist vielmehr davon auszugehen, dass das Unternehmen der LLC im Sinn des DBA nicht von der LLC selber, sondern von ihren Gesellschaftern betrieben wird.»

Betriebsstätte erzielt, führt die skizzierte, spezifisch schweizerische DBA-Anwendung bei diesem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt dann dazu, dass Gewinnausschüttungen bzw. Entnahmen auf der Ebene des Schweizer Gesellschafters gemäss Art. 7 Abs. 1 DBA CH-USA abkommensrechtlich von der Schweizer Besteuerung ausgenommen werden. Wenn die US-LLC abkommensrechtlich vermögensverwaltend tätig sein sollte, ergibt sich keine Doppelbesteuerung, sondern eine einfache Besteuerung in der Schweiz in Bezug auf «Ausschüttungen» bzw. Entnahmen aus der LLC auf der Ebene der Schweizer Gesellschafter nach Art. 21 Abs. 1 DBA CH-USA, da die USA in diesem Fall den Gewinn der US-LLC (Gewinnentstehung) nicht besteuern (ausgenommen Quellensteuer) und die Schweiz abkommensrechtlich nicht daran gehindert ist, «Ausschüttungen» bzw. Entnahmen aus der US-LLC zu besteuern.³⁹

Die spezifische Schweizer DBA-Anwendung in diesem subjektiven Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) führt dazu, dass (jedenfalls wenn die US-LLC Gewinne schreibt) Besteuerungsnachteile aus der abweichenden internen Qualifikation der US-LLC als Kapitalgesellschaft – im Gegensatz zum LLC-Sitzstaat USA (Personengesellschaft) – vermieden werden. Unabhängig davon, ob die aus US-steuerlicher Sicht als Personengesellschaft behandelte US-LLC aus Schweizer Steuersicht als Kapital- oder Personengesellschaft eingeordnet wird, unterliegt der erzielte Gewinn der US-LLC aus gewerblichen US-Betriebsstätten nicht der Schweizer Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter (DBA-Freistellung). Sofern die US-LLC abkommensrechtlich vermögensverwaltend tätig ist, wird die Gewinnausschüttung/Entnahme in der Schweiz besteuert (Art. 21 Abs. 1 DBA CH-USA). Insgesamt wird durch diese DBA-Anwendung erreicht, dass sich die abweichende Schweizer Einordnung der US-LLC (Kapitalgesellschaft) im Vergleich zum LLC-Sitzstaat USA (Personengesellschaft) – jedenfalls im Gewinnfall – nicht steuerbelastend auswirkt («Neutralisierung»). Dies trägt zur Entschärfung des subjektiven Qualifikationskonflikts (Reverse Hybrid) bei Beteiligung an einer US-LLC bei.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob eine solche spezifische DBA-Anwendung («Qualifikationsverkettung») durch die Schweiz als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters vor dem Hintergrund des nationalen Steuerrechts sowie des DBA-Rechts bei einem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt – bei dem der Sitzstaat der Gesellschaft/LLC (USA) diese als Personengesellschaft qualifiziert, der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter (Schweiz) hingegen als Kapitalgesellschaft – (noch) zulässig ist. Nach

dem OECD Partnership Report 1999 soll sich für DBA-Zwecke eine Bindung des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters an die Qualifikation der hybriden Gesellschaft in ihrem Sitzstaat/Quellenstaat ergeben.⁴⁰ Aus der Neufassung des OECD-Musterkommentars im Jahre 2000 zu Art. 23 A Ziff. 32.3, 32.4, 32.5 geht grundsätzlich hervor, dass der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter bei einem subjektiven Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) an die Qualifikation der Gesellschaft in ihrem Sitzstaat gebunden sein soll:⁴¹

- **Komm. OECD-MA Art. 23 A, Ziff. 32.3** Unterschiedliches innerstaatliches Steuerrecht
«Wenn aufgrund von Unterschieden [z. B. steuerliche Einordnung einer ausländischen Gesellschaft] im innerstaatlichen Recht zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat [des Gesellschafters] der erstere in Bezug auf bestimmte Einkünfte [...] andere Abkommensbestimmungen anwendet als die, die der Ansässigkeitsstaat [des Gesellschafters] auf dieselbe Einkunftsart [...] angewendet hätte, werden die Einkünfte noch nach dem Abkommen, so wie es vom Quellenstaat ausgelegt und angewandt wird, besteuert. In diesem Fall erfordern die beiden Artikel daher, dass der Ansässigkeitsstaat ungeachtet des Qualifikationskonfliktes [Reverse Hybrid], der sich aus den Unterschieden des innerstaatlichen Steuerrechts ergibt, die Doppelbesteuerung vermeidet [z. B. DBA-Freistellung].»
- **Komm. OECD-MA Art. 23 A, Ziff. 32.4** Beispiel einer doppelten Besteuerung
«Eine Geschäftstätigkeit wird im Staat B durch eine Betriebsstätte von einer dort errichteten Personengesellschaft ausgeübt. Ein Gesellschafter, der im Staat W ansässig ist, veräussert seinen Anteil an der Personengesellschaft. Staat B behandelt die Personengesellschaft als steuerlich transparent [Sitzstaat der Personengesellschaft], während Staat W [Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters] sie als Steuersubjekt ansieht. [...] In diesem Fall ergibt sich der Qualifikationskonflikt ausschliesslich aus der unterschiedlichen Behandlung der Personengesellschaft nach dem innerstaatlichen Recht der beiden Staaten; [...] Staat W [Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters] muss daher Freistellung nach Art. 23 A [...] gewähren, ungeachtet der Tatsache, dass er nach seinem innerstaatlichen Recht den Veräusserungsgewinn als Einkünfte aus der Veräusserung von Anteilen an einer Körperschaft behandelt [...].»

39 Vgl. auch Praxishinweise US-LLC, 5.

40 Vgl. OECD Partnership Report, Ziff. 106 (Example 14), 107 f.; ablehnend BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688.

41 Ablehnend BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688.

Sofern man eine dynamische⁴² Anwendung des OECD-Musterkommentars (Art. 23 A, Ziff. 32.3) vertritt, dürfte die oben skizzierte spezifische Schweizer DBA-Anwendung im Zusammenhang mit der US-LLC und dem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt in Einklang mit den Grundsätzen des DBA-Rechts stehen. Fraglich ist aber, ob dieselbe Einkunftsart – wie von Ziff. 32.3 des OECD-MK gefordert – besteuert wird. Denn die USA als Sitzstaat der LLC besteuern die Gewinnentstehung, während die Schweiz als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die Gewinnverwendung der Besteuerung unterwirft.⁴³ Auch wäre eine autonome DBA-Anwendung durch die jeweiligen Vertragsstaaten wohl eingeschränkt. Insgesamt betrachtet stellt der Schweizer LLC-Besteuerungsansatz (abkommensorientierte Auffassung mit der Anknüpfung an die steuerliche Einordnung der LLC durch den Sitzstaat) zumindest für den Gewinnfall sicher, dass ein subjektiver Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) nicht zur Doppelbesteuerung führt und vermeidet demzufolge auch steuerliche Mehrbelastungen durch eine abweichende schweizerische Einordnung der US-LLC als ausländische Kapitalgesellschaft, insbesondere im Hinblick auf Gewinnausschüttungen/Entnahmen aus der US-LLC.⁴⁴

4 Deutsche steuerliche Einordnung und Besteuerung der US-LLC

4.1 Steuerliches Einordnungskonzept der US-LLC

Bezüglich der Einordnung einer US-LLC für deutsche Besteuerungszwecke als ausländische Kapitalgesellschaft ist ein sog. zweistufiger⁴⁵ Rechtstypenvergleich, bezogen auf den konkret in Rede stehenden Einzelfall, durchzuführen. Auf Basis dieses Rechtstypenvergleichs muss positiv festgestellt werden, ob die ausländische Gesellschaft für deutsche Steuerzwecke als Kapitalgesellschaft zu behandeln ist;⁴⁶ andernfalls ist die ausländische Gesellschaft als Personengesellschaft oder als Betriebsstätte des Einzelgesellschafters zu besteuern. Verkürzt ausgedrückt ist die Default Qualifikation einer ausländischen Gesellschaft für deutsche Steuerzwecke «Personengesellschaft», sofern der Rechtstypenvergleich nicht positiv für das Vorliegen einer ausländischen Kapitalgesellschaft geführt werden kann.⁴⁷ Eine ausländische Gesellschaft ist als Körperschaft für deutsche Steuerzwecke einzuordnen, wenn eine Gesamtwürdigung (Gesamtbild) der massgeblichen ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft unter Berücksichtigung der Gesellschaftsverträge ergibt, dass diese rechtlich und wirtschaftlich einer inländischen Kapitalgesellschaft gleicht.⁴⁸ Für die Durchführung des Rechtstypenvergleichs mit Gesamtbildbetrachtung ist von der deutschen finanzgerichtlichen Rechtsprechung ein Kriterienkatalog entwickelt worden, welchen die deutsche Finanzverwaltung in ihrem LLC-Erlass zutreffend integriert hat.^{49, 50} Demzufolge sind folgende Kriterien zur Einordnung einer ausländischen Gesellschaft als

42 Gegen eine dynamische Anwendung des Komm. OECD-MA auf ältere Abkommen BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688.

43 Vgl. hierzu auch BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688 (zu einer hybriden ungarischen Kommanditgesellschaft [BT], die aus der Sicht des Sitzstaates Ungarn als Kapitalgesellschaft, aus der Sicht des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters [Deutschland] als transparente Personengesellschaft besteuert wird). Vgl. auch LÜDICKE, Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten Personengesellschaften, 96.

44 Ohne die spezifische DBA-Anwendung in diesem subjektiven Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) könnte bei schweizerischen natürlichen Personen als Gesellschafter der US-LLC eine «Doppelbesteuerung» bzw. steuerliche Mehrbelastung eintreten. In diesem Fall könnte die von den USA erhobene Einkommensteuer auf den anteiligen Gewinnanteil aus der US-LLC (Gewinnentstehung) beim schweizerischen Gesellschafter (natürliche Person) nicht auf die Schweizer Einkommensteuer, welche – unter Berücksichtigung der 60 %igen Steuerpflicht – auf die Dividende bzw. Entnahme aus der US-LLC entfällt (Gewinnverwendung), anrechenbar sein. Selbst unter Berücksichtigung des Teilbesteuerungsverfahrens käme es zu einer steuerlichen Mehrbelastung, da der Gewinn aus der US-LLC mit dem gegenüber dem US-Körperschaftsteuersatz höheren US-Einkommensteuersatz (auf der Ebene der Schweizer Gesellschafter) belastet sein könnte.

45 Zunächst wird das jeweilige ausländische Gebilde bzw. die Gesellschaft auf ihre Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft überprüft und der Grad der Übereinstimmung anhand eines Kriterienkatalogs wird festgehalten (Merkmale/Ausprägungen, die für Kapital- bzw. Personengesellschaft sprechen). Anschliessend wird die ausländische Rechtsform der inländischen Rechtsform einer Kapital- bzw. Personengesellschaft (abschliessend) zugeordnet (Gesamtbild). Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu IV.; JACOBS/ENDRES/SPENGL, Internationale Unternehmensbesteuerung, 430.

46 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263; FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 887; BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu IV.; BFH-Urteil 6.6.2012, I R 52/11, 772.

47 Der Typus einer ausländischen Kapitalgesellschaft muss durch den Rechtstypenvergleich positiv festgestellt werden, nicht aber jener einer ausländischen Personengesellschaft. Vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 887.

48 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263.

49 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263; BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu IV.

50 Dieser Kriterienkatalog gilt grundsätzlich im Rahmen der Einordnung ausländischer Gesellschaften für deutsche Steuerzwecke, ist also nicht auf die Rechtsform der US-LLC beschränkt. Vgl. BFH-Urteil 6.6.2012, I R 52/11, 772 (französische SICAV); Erlass FSen Berlin, BeckVerw 093756.

Kapitalgesellschaft für deutsche Steuerzwecke massgeblich:

1. Zentralisierung der Geschäftsführung und Vertretung.⁵¹
2. Beschränkte Haftung.⁵²
3. Freie Übertragbarkeit der Anteile.⁵³
4. Gewinnzuteilung (durch Gesellschafterbeschluss).⁵⁴
5. Kapitalaufbringung.⁵⁵
6. Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft.⁵⁶
7. Gewinnverteilung.⁵⁷
8. Formale Gründungsvoraussetzungen.⁵⁸

Bei der steuerlichen Einordnung der LLC im Einzelfall anhand des o. g. Kriterienkatalogs sind nicht nur die Gesetzesbestimmungen, sondern auch Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag zu berücksichtigen. Keinem der Merkmale kommt alleine eine ausschlaggebende Bedeutung zu, so dass die beschränkte Haftung oder unbegrenzte Lebensdauer für sich alleine nicht zur Einstufung der LLC als Kapitalgesellschaft für deutsche Steuerzwecke führen können.⁵⁹ Auch kommt der eigenen Rechtspersönlichkeit der ausländischen Gesellschaft für die Einordnung der ausländischen Gesellschaft als Kapitalgesell-

schaft keine entscheidende Bedeutung zu.⁶⁰ Anders als im Rahmen der Schweizer steuerlichen Einordnung der US-LLC führen für deutsche Einordnungszwecke die eigene Rechtspersönlichkeit der ausländischen Gesellschaft und die beschränkte Haftung nicht dazu, dass die ausländische Kapitalgesellschaft für deutsche Steuerzwecke als Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. Sofern die Prüfung anhand der vorgenannten acht Merkmale im Einzelfall nicht zu einem eindeutigen Gesamtbild führt (die Mehrzahl dieser Merkmale spricht weder für noch gegen das Vorliegen einer ausländischen Kapitalgesellschaft), ist die ausländische Gesellschaft für deutsche Steuerzwecke dann als Kapitalgesellschaft/Körperschaft zu behandeln, wenn die Mehrzahl der Kriterien 1. bis 5. für eine Körperschaft sprechen (Zentralisierung der Geschäftsführung und Vertretung/Beschränkte Haftung/freie Übertragbarkeit der Anteile/Gewinnzuteilung/Kapitalaufbringung).^{61, 62} Ansonsten bleibt es bei einer Einordnung der ausländischen Gesellschaft als Personengesellschaft.

Anders als im Schweizer Steuerrecht erfolgt für deutsche Steuerzwecke keine Default-Qualifikation der US-LLC als ausländische Kapitalgesellschaft. Das Einordnungskriterium eigene Rechtspersönlichkeit der ausländischen Gesellschaft spielt keine massgebliche Rolle, und der beschränkten Haftung kommt alleine keine entscheidende Bedeutung zu. Auch ist der Kriterienkatalog – in Abweichung zur Schweizer Einstufung – so gewählt, dass durch die gesellschaftsvertragliche Ausgestaltung (dispositives Recht) einzelne Merkmale eher für eine Personengesellschaft sprechen können und stellt von der Merkmalswahl her nicht so stark auf die zwingend gegebenen gesetzlichen Strukturelemente der ausländischen Gesellschaft (z. B. beschränkte Haftung, Rechtsfähigkeit nach Massgabe des jeweiligen bundesstaatlichen LLC-Acts) ab, die für eine ausländische Kapitalgesellschaft sprechen. Auch ist das Merkmal «Abtretung der Gesellschaftsanteile» in Bezug auf eine GmbH im deutschen Recht wohl anders geregelt als im Schweizer Recht. Da in Deutschland Anteile an einer deutschen GmbH grundsätzlich frei übertragen werden können, d. h. ohne Zustimmung der Gesellschafter/Gesellschafterversammlung (§ 15 GmbHG), für die Übertragung der Anteile (Mitgliedschaftsrechte) an einer US-LLC auf Dritte jedoch nach den Gesetzesvorgaben (LLC-Act) grundsätzlich die Zustimmung der anderen Gesellschafter erforderlich ist, sofern im Gesell-

51 Wenn die Geschäftsführung und Aussenvertretung der Gesellschaft von fremden Dritten oder durch ein eigenständiges Gremium (Board of Managers) wahrgenommen wird, spricht dies für eine Kapitalgesellschaft. Führen die Gesellschafter die Geschäfte der Gesellschaft und sind sie alleine vertretungsbe-rechtigt (Eigengeschäftsführung und -vertretung), spricht dies für eine Personengesellschaft.

52 Haftet kein Gesellschafter persönlich für die Schulden der Gesellschaft spricht dies für eine Kapitalgesellschaft.

53 Die freie Übertragung der Anteile auf Dritte ohne Zustimmung der anderen Gesellschafter bzw. der Gesellschafterversammlung spricht für eine Kapitalgesellschaft.

54 Kann der Gesellschafter erst nach einem (Ausschüttungs-)Beschluss über seinen Gewinnanteil verfügen, spricht dies für das Vorliegen einer Kapitalgesellschaft, andernfalls für eine Personengesellschaft.

55 Wird im Gesellschaftsvertrag auf Einlagen verzichtet oder können diese in Form von Dienstleistungen erbracht werden, ist dies ein Merkmal für eine Personengesellschaft. Das Kriterium «Kapitalaufbringung» spricht nicht für eine Kapitalgesellschaft, wenn gesetzlich keine Pflicht zur Aufbringung eines Mindestkapitals besteht. Vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 887.

56 Für die Annahme einer begrenzten Lebensdauer reicht es aus, wenn das ausländische Recht oder der Gesellschaftsvertrag nur ein Ereignis als Auflösungsgrund benennt. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu IV. 6.

57 Die Verteilbarkeit eines Teils des Gewinns, unabhängig von der Einlage, spricht für eine Personengesellschaft. Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu IV. 7. Sofern die Gewinnverteilung nach Massgabe der Einlage erfolgt, lässt sich für eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft wenig herleiten. Dieses Kriterium ist weitgehend neutral zu sehen. Vgl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 887.

58 Entsteht die Gesellschaft erst durch Anmeldung/Eintragung, spricht dies für eine Kapitalgesellschaft.

59 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu V.

60 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu IV. 9 (sonstige Kriterien).

61 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu V.; FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 887; JACOBS/ENDRES/SPEN-GEL, Internationale Unternehmensbesteuerung, 432.

62 Vgl. auch PHILIPP, Steuersubjektqualifikation einer Delaware Limited Partnership nach dem Rechtstypenvergleich im Sinne des BMF-Schreibens vom 19.3.2004, 207 (zum Rechtstypenvergleich bei einer Delaware LP).

schaftsvertrag nicht auf dieses Zustimmungserfordernis verzichtet wird, spricht dieses Merkmal «Anteilsübertragung» aus deutscher Sicht eher für das Vorliegen einer Personengesellschaft. Aus Schweizer Sicht spricht das Merkmal «Anteilsübertragung» bei einer LLC mit gesetzlicher Vorgabe der Zustimmung der Gesellschafterversammlung eher für die Ausprägung einer ausländischen Kapitalgesellschaft.⁶³

Insgesamt ist somit festzuhalten, dass die deutsche steuerliche Einordnung der US-LLC nach Massgabe des Rechtstypenvergleichs – anders als die Schweizer Einordnung der US-LLC – auch zu dem Ergebnis führen kann, dass die US-LLC für Besteuerungszwecke im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (Deutschland) als Personengesellschaft zu behandeln ist. Im Rahmen der Schweizer LLC-Einordnung sind jedoch kaum Fälle denkbar, in welchen die LLC als Personengesellschaft im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (Schweiz) zu behandeln ist.⁶⁴ Hieraus folgt, dass ein deutscher Gesellschafter bezüglich der steuerlichen Einordnung der ausländischen Gesellschaft für deutsche Steuerzwecke über die Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags der ausländischen Gesellschaft einen Gestaltungsspielraum hat (Kapital- oder Personengesellschaft). Zwar besteht diesbezüglich nicht ein so starkes Wahlrecht wie im US-Steuerrecht mit der check-the-box election, jedoch sind im Zusammenhang mit der steuerlichen Einordnung ausländischer Gesellschaften für deutsche Steuerzwecke durchaus vergleichbare Steuerplanungsmöglichkeiten vorhanden (dispositives ausländisches Gesellschaftsrecht und gesellschaftsvertragliche Ausgestaltung).⁶⁵ Andererseits kann der ergebnisoffenere deutsche Rechtstypenvergleich – anders als die Schweizer Einordnung der US-LLC – auch dazu führen, dass bei Beteiligung an einer US-LLC ein weiterer subjektiver Qualifikationskonflikt (Hybrid) auftreten kann.⁶⁶ Sofern die US-LLC für deutsche und US-Steuerzwecke jeweils unterschiedlich eingeordnet wird, können somit folgende subjektive Qualifikationskonflikte auftreten:

1. Reverse Hybrid

In Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters wird die US-LLC als ausländische Kapitalgesellschaft behandelt. Die USA als Sitzstaat der

LLC behandeln diese als Personengesellschaft und besteuern damit den deutschen Gesellschafter.

2. Hybrid

In Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters wird die US-LLC als ausländische Personengesellschaft behandelt. Die USA als Sitzstaat der LLC behandeln diese als Kapitalgesellschaft und besteuern damit die US-LLC selbst mit US-Körperschaftsteuer.

Die deutsche steuerliche Behandlung des Hybrid-Qualifikationskonflikts bei Beteiligung eines deutschen Gesellschafters an einer US-LLC ist durch Entscheidungen der deutschen finanzgerichtlichen Rechtsprechung, durch Stellungnahmen der deutschen Finanzverwaltung und durch die Literatur weitgehend geklärt.⁶⁷ In diesem Fall führt die deutsche steuerliche Behandlung in diesem subjektiven Qualifikationskonflikt dazu, dass eine Doppelbesteuerung wirksam vermieden wird. Der steuerbare LLC-Gewinn wird im Rahmen der Gewinnentstehung auf der Ebene der deutschen LLC-Gesellschafter entweder abkommensrechtlich von der deutschen Besteuerung ausgenommen (DBA-Freistellung) oder die anteilige, auf den Gewinn der US-LLC erhobene amerikanische Gewinnsteuer kann auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet werden, die mangels DBA-Freistellung auf den Gewinnanteil des Gesellschafters aus der US-LLC entfällt. Spätere Ausschüttungen der US-LLC an die deutschen Gesellschafter stellen sich für deutsche Steuerzwecke als nicht steuerbare Entnahmen dar. In diesem Fall (Hybrid) trägt die deutsche steuerliche Behandlung zu einer «Neutralisierung» des subjektiven Qualifikationskonflikts bei. Problematischer ist jedoch die deutsche steuerliche Behandlung des LLC Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikts, bei dem Deutschland die US-LLC als ausländische Kapitalgesellschaft einordnet, die USA als Personengesellschaft. Da zudem der Hybrid-Qualifikationskonflikt im Rahmen der Beteiligung eines Schweizer Gesellschafters an einer US-LLC nur eingeschränkt denkbar ist, wird im Rahmen der nachfolgenden Ausführungen nur noch der Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt behandelt. Damit ist auch eine bessere Vergleichbarkeit zwischen dem Schweizer und dem deutschen LLC-Besteuerungsansatz gegeben.

63 Vgl. auch Art. 786 OR.

64 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 3.

65 Z. B. Vermeidung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung. Vgl. hierzu KOLLRUSS, Finanzierungsstandort Schweiz und multinationale Konzernfinanzierung, 420 ff.

66 Bei einer Schweizer Konstellation (Schweizer Gesellschafter einer US-LLC) ist grundsätzlich nur der Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt denkbar, bei dem die US-LLC aus Schweizer Sicht als ausländische Kapitalgesellschaft, aus US-Steuersicht als Personengesellschaft behandelt wird.

67 Vgl. BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688 (hybride ungarische Kommanditgesellschaft [BT], die in Ungarn als Kapitalgesellschaft, in Deutschland als Personengesellschaft besteuert wird); BMF-Schreiben IV B 2 – S 1300/09/10003, 354 (Hybrid); LÜDICKE, Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten Personengesellschaften, 91 ff.; KOLLRUSS, Ungeklärte ertragsteuerliche Fragestellungen hybrider ausländischer Gesellschaften, 381 ff.

4.2 Besteuerung der US-LLC (Reverse Hybrid)

4.2.1 Internes Steuerrecht

Nach Massgabe des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts wird die Beteiligung eines deutschen Gesellschafters an einer US-LLC bei einem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt als ausländische Kapitalgesellschaftsbeteiligung behandelt, unabhängig von der Besteuerung der US-LLC in ihrem Sitzstaat (USA) als transparente Personengesellschaft. Demzufolge tritt in der Phase der Gewinnerzielung grundsätzlich keine deutsche Besteuerung ein (Abschirmwirkung der ausländischen Kapitalgesellschaft). Die USA hingegen behandeln die US-LLC als transparente Personengesellschaft und besteuern den deutschen Gesellschafter der LLC mit seinem Gewinnanteil (US-Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer). Erst wenn die Gewinne der US-LLC an den deutschen Gesellschafter «ausgekehrt» werden – aus US-Sicht eine steuerirrelevante Entnahme –, tritt auf der Ebene des deutschen Gesellschafters eine Dividendenbesteuerung ein. Denn aus deutscher Sicht qualifizieren sich Entnahmen aus der US-LLC auf der Ebene des deutschen Gesellschafters als steuerbare Beteiligungserträge (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). «Gewinnentnahmen» aus der LLC unterliegen somit auf der Ebene der deutschen Gesellschafter als Dividendenerträge der Besteuerung. Die konkrete Besteuerung auf der Gesellschafterebene stellt sich im Grundsatz wie folgt dar:⁶⁸

- 60%ige Steuerpflicht, wenn die «Dividendenerträge» von einer natürlichen Person als Gesellschafter der US-LLC bezogen werden, welche die Beteiligung an der LLC im steuerlichen Betriebsvermögen hält (sog. Teileinkünfteverfahren; § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d EStG);
- Anwendung der Abgeltungsteuer (Steuersatz 25 %, zusätzlich 5,5 % Solidaritätszuschlag) auf den Dividendenertrag aus der US-LLC, wenn die Beteiligung von einer natürlichen Person im Privatvermögen gehalten wird;
- 95%ige Steuerfreistellung der Dividendenerträge, wenn die Beteiligung von einer in Deutschland ansässigen Körperschaft/Kapitalgesellschaft gehalten wird (§ 8b KStG).

Eine Anrechnung der US-Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer auf den Gewinnanteil aus der US-LLC auf die deutsche Steuer, die auf die «Gewinnausschüttung» der US-LLC erhoben wird, ist grundsätzlich nicht möglich. Nach § 34c Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG kommt in diesem Fall eine Anrechnung der US-Steuer nur dann in Betracht, wenn das DBA D-USA eine Anrechnung vorsieht.

Da aber nach deutscher DBA-Anwendung (siehe nachfolgender Abschn.) Deutschland gemäss Art. 21 Abs. 1 DBA D-USA das ausschliessliche Besteuerungsrecht an der «Gewinnausschüttung» der US-LLC hat,⁶⁹ kann eine Anrechnung der US-Steuer grundsätzlich nicht in Betracht kommen. Die Besteuerung der Gewinnentstehung durch die USA (Personengesellschaftsqualifikation der LLC) löst in Deutschland regelmässig keinen steuerbaren Tatbestand bei den deutschen LLC-Gesellschaftern aus (steuerliche Abschirmwirkung der aus deutscher Sicht als Kapitalgesellschaft zu behandelnden US-LLC). Es ist wohl anzunehmen, dass die deutsche Finanzverwaltung bezüglich der Anrechnung der US-Steuer eine solche Auffassung vertreten wird. Demzufolge wäre auch ein Abzug der US-Steuer nach § 34c Abs. 2 und 3 EStG nicht möglich. Einkommensteuerlich würde es daher zur Doppelbesteuerung kommen («kapitalgesellschaftstypische Zweiebenenbesteuerung»). Es ist davon auszugehen, dass der hier anzuwendende US-Einkommensteuersatz in der Regel über dem US-Körperschaftsteuersatz (35 %) liegt, der zur Anwendung kommen würde, wenn die USA die LLC als Kapitalgesellschaft besteuern würden. Die deutsche Besteuerung in diesem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt löst deshalb eine steuerliche Mehrbelastung aus, die nicht anfallen würde, wenn Deutschland der (abkommensrechtlichen) US-Qualifikation der LLC folgen würde, wie dies die Schweiz macht.

Deutsche Gewerbesteuer sollte auf etwaige «Gewinnausschüttungen» aus der US-LLC auf der Ebene des gewerbesteuerpflichtigen Gesellschafters grundsätzlich nicht anfallen, sofern eine qualifizierte Schachtelbeteiligung an der US-LLC (Reverse Hybrid) besteht (Nennkapitalbeteiligung > 15 %; § 9 Nr. 7 GewStG). Fraglich könnte jedoch in diesem Zusammenhang sein, ob mit der Beteiligung an der US-LLC auch das Tatbestandsmerkmal «Beteiligung am Nennkapital» erfüllt ist, um in den Anwendungsbereich des internationalen gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs zu gelangen. Bei einer US-LLC besteht jedoch kein Mindestkapital; aus der Kapitalaufbringung lässt sich keine eindeutige Aussage darüber treffen, ob die LLC eher dem Typus einer Kapitalgesellschaft (Nennkapitalbeteiligung) oder Personengesellschaft entspricht.⁷⁰ Hieraus könnte man womöglich den Schluss ziehen, dass bei Beteiligung an einer US-LLC (Reverse Hybrid) keine Nennkapitalbeteiligung iSd § 9 Nr. 7 GewStG besteht. In diese Richtung könnte § 7

68 Vgl. auch BMF-Schreiben IV B 2 – S 1300/09/10003, 354 (Reverse Hybrid).

69 Vgl. hierzu BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263: «Handelt es sich aus deutscher Sicht [bei der USA-LLC] um eine Kapitalgesellschaft, gebührt das Besteuerungsrecht für die Einkünfte [Ausschüttung/Entnahme] nach Art. 21 Abs. 1 DBA-USA 1989 Deutschland.» Vgl. auch BMF-Schreiben IV B 2 – S 1300/09/10003, 354.

70 Vgl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 887.

Abs. 5 AStG deuten, wonach zwar für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung (Hinzurechnungsquote, Höhe der Hinzurechnung) der Gewinnverteilungsmaßstab einschlägig ist, wenn die ausländische Gesellschaft kein Nennkapital hat. Aus der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie im internationalen gewerbsteuerlichen Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 7 Satz 1 Halbs. 2 GewStG), bei der auch auf eine Nennkapitalbeteiligung an der ausschüttenden Tochtergesellschaft abgestellt wird und bei der auch hybride ausländische Personengesellschaften grundsätzlich erfasst sind (Anlage 2: z. B. ungarische Kommanditgesellschaft [BT]), könnte man davon ausgehen, dass Beteiligungen an einer US-LLC (Reverse Hybrid) als «Nennkapitalbeteiligungen» für Zwecke des § 9 Nr. 7 GewStG zu werten wären. Andernfalls wäre ein Gewerbesteuerisiko bei «Ausschüttungen» einer hybriden ausländischen Personengesellschaft (Reverse Hybrid) zu konstatieren.⁷¹ Soweit ersichtlich, ist dieses Gewerbesteuerisiko in der deutschen Literatur bislang noch nicht thematisiert worden. Auch eine Stellungnahme der deutschen Finanzverwaltung ist hierzu bislang noch nicht erfolgt.⁷²

4.2.2 DBA-Recht

Die deutsche DBA-Anwendung bei einer US-LLC mit Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt (Behandlung der LLC für deutsche Steuerzwecke als Kapitalgesellschaft, für US-Steuerzwecke als Personengesellschaft) ist vollkommen unabhängig bzw. autonom von der DBA-Anwendung durch den LLC-Sitzstaat USA. Dies bedeutet, dass grundsätzlich kein Rückgriff auf die innerstaatliche Besteuerung der LLC durch die USA und die DBA-Anwendung durch die USA genommen wird. Die Einordnung der US-LLC für deutsche Steuerzwecke richtet sich ausschliesslich nach deutschem Steuerrecht (Rechtstypenvergleich) und ist der DBA-Anwendung vorgelagert. Erst danach setzt die deutsche DBA-Anwendung an. Demnach wäre die US-LLC (Reverse Hybrid) aus deutscher Sicht als Kapitalgesellschaft zu behandeln. Diese Behandlung ändert sich nicht dadurch, dass die USA die LLC als Personengesellschaft behandeln und das Unternehmen (Betriebsstätten) der LLC dem deutschen LLC-Gesellschafter zurechnen. Für die deutsche autonome DBA-Anwendung ist die DBA-Anwendung durch den Quellenstaat/Sitzstaat der LLC irrelevant; es erfolgt keine «Qualifikationsverkettung» wie im Rahmen der Schweizer DBA-Anwendung.

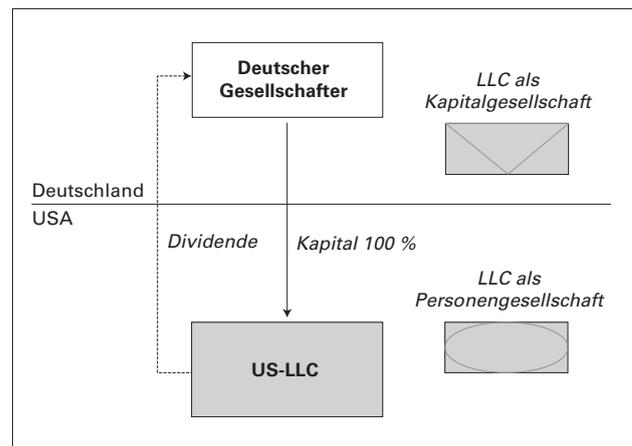


Abb. 2: DBA-Recht und Besteuerung der Gewinnausschüttung der US-LLC bei subjektivem Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) in Deutschland

Da die US-LLC aus deutscher Sicht als Kapitalgesellschaft besteuert wird, ist die interne deutsche Besteuerung grundsätzlich auf Ausschüttungen (Gewinnverwendung) aus der LLC begrenzt. Für deutsche Steuerzwecke spielt die (abkommensrechtliche) Zurechnung des Unternehmens bzw. der Betriebsstätten der LLC keine Rolle, da hier schon innerstaatlich kein deutsches Steuerrecht besteht (Trennungsprinzip; Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft). Erst die «Ausschüttung» aus der LLC stellt in Deutschland einen steuerbaren Einkünftebestand dar, und zwar auf der Ebene der deutschen LLC-Gesellschafter. «Ausschüttungen» der US-LLC an die deutschen Gesellschafter dürfen gemäss Art. 21 Abs. 1 DBA D-USA ausschliesslich in Deutschland besteuert werden (Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters). Die USA besteuern sie grundsätzlich nicht, da es sich aus ihrer Sicht um eine steuerirrelevante Gewinnentnahme aus einer Personengesellschaft (LLC) handelt. Zutreffend ist Art. 21 Abs. 1 DBA D-USA einschlägig für die Ausschüttung aus der US-LLC, da die LLC iSd Art. 4 Abs. 1 DBA D-USA keine Person ist, die in den USA ansässig ist.⁷³ Das nationale deutsche Besteuerungsrecht an «Gewinnausschüttungen» der US-LLC wird – aus deutscher Sicht – durch das DBA-Recht bestätigt. Sofern die LLC über gewerbliche USA-Betriebsstätten iSd Art. 7 Abs. 1 DBA D-USA verfügt, können die USA diese Gewinne nach Massgabe ihrer DBA-Anwendung auf der Ebene der deutschen Gesellschafter als Steuerpflichtige besteuern (Personengesellschaftsbehandlung der LLC durch die USA). Sollte die US-LLC abkommensrechtlich vermögensverwaltend tätig sein, dann wären die USA bei diesem Reverse Hybrid-Fall gehindert, die Einkünfte zu besteuern, sofern man davon ausgeht, dass (abkommens-

71 Dies könnte sogar dann gegeben sein, wenn die hybride Gesellschaft von beiden Staaten übereinstimmend nach dem Kapitalgesellschaftskonzept besteuert wird.

72 Vgl. BMF-Schreiben IV B 2 – S 1300/09/10003, 354; ebenso BMF-Schreiben Entwurf IV B 5 – S 1300/09/10003, Ziff. 4.1.4.2.

73 Vgl. auch BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263.

rechtlich) auch keine US-Quellenbesteuerung möglich ist oder wenn es sich um Drittstaateneinkünfte handelt.

Synoptisch lassen sich die eintretenden Steuerwirkungen bei diesem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt unter Berücksichtigung der deutschen DBA-Anwendung wie folgt zusammenfassen:

- *US-LLC ist abkommensrechtlich gewerblich tätig (US-Betriebsstätte)*

Die USA besteuern den Gewinn der LLC (Gewinnentstehung) auf der Ebene der deutschen Gesellschafter (Art. 7 Abs. 1 DBA D-USA). Deutschland besteuert etwaige «Ausschüttungen» aus der US-LLC (Gewinnverwendung) auf der Ebene der deutschen Gesellschafter (Art. 21 Abs. 1 DBA D-USA). Bedingt durch die autonome deutsche DBA-Anwendung ohne Anknüpfung an die DBA-Anwendung in den USA kommt es grundsätzlich zu einer «Doppelbesteuerung».

- *US-LLC ist abkommensrechtlich vermögensverwaltend tätig*

Deutschland besteuert «Ausschüttungen» der US-LLC als Dividende (Art. 21 Abs. 1 DBA D-USA). Die USA besteuern die deutschen Gesellschafter nicht (ausgenommen US-Quellenbesteuerung unter DBA-Berücksichtigung). Es tritt keine «Doppelbesteuerung» ein, sofern keine Quellensteuer anfällt.

4.3 Bewertung des LLC-Besteuerungsansatzes

Wie der Schweizer LLC-Besteuerungsansatz kann der deutsche LLC-Besteuerungsansatz aus der Zusammenfassung des steuerlichen Einordnungskonzepts (Rechtstypenvergleich) und der DBA-Anwendung beschrieben werden. Die steuerliche Einordnung nach dem Rechtstypenvergleich (Gesamtbildbetrachtung) ist komplexer und vielschichtiger als im Schweizer Steuerrecht. Unter Berücksichtigung gesellschaftsvertraglicher Regelungen (dispositives Gesellschaftsrecht) kann es dabei bleiben, dass die US-LLC für deutsche Steuerzwecke als Personengesellschaft behandelt wird, so dass ein weiterer subjektiver Qualifikationskonflikt im Vergleich zur Schweizer Einordnung der LLC hervorgerufen werden kann (Hybrid-Qualifikationskonflikt). Die Default-Qualifikation der LLC für Schweizer Steuerzwecke ist eine ausländische Kapitalgesellschaft; übertragen auf das deutsche Steuerrecht hätte man diesbezüglich bei der LLC die Rechtsform der ausländischen Personengesellschaft. Andererseits gibt die deutsche Einordnung dem deutschen Gesellschafter in Bezug auf die Einordnung einer US-LLC steuerlichen Gestaltungsspielraum an die Hand («Wahlrecht» ausländische Kapital- oder Personengesellschaft).

Die deutsche autonome DBA-Anwendung im Hinblick auf die US-LLC mit Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt überzeugt systematisch und dogmatisch. Eine Bindung an die Behandlung der US-LLC in ihrem Sitzstaat USA lässt sich (abkommensrechtlich) nicht herleiten. Konsequenz dieser überzeugenden und konsistenten DBA-Anwendung ist jedoch eine mögliche «Doppelbesteuerung» in Bezug auf Gewinne der US-LLC, die im Zeitpunkt der Gewinnentstehung der US-Besteuerung auf der Ebene der deutschen Gesellschafter unterliegen (Gewinnanteil aus einer US-LLC, die als Personengesellschaft behandelt wird) und dann bei «Ausschüttung» (Gewinnverwendung) auf der Ebene des deutschen Gesellschafters als «Dividende» besteuert werden. Aus deutscher Sicht handelt es sich bei dieser «Doppelbesteuerung» um eine klassische kapitalgesellschaftstypische Besteuerung auf zwei getrennten Ebenen (Gesellschafts- und Gesellschafterebene). Da die US-LLC in den USA jedoch als Personengesellschaft besteuert wird, mithin ihre Gesellschafter, kann jedoch die Vorbelastung auf der Gesellschafterebene bei natürlichen Personen (US-Einkommensteuer) über die Vorbelastung einer normalen Kapitalgesellschaft (US-Körperschaftsteuer) hinausgehen. In diesem Fall kann die deutsche DBA-Anwendung zu einer steuerlichen «Mehrbelastung» führen. Die spezifische Schweizer DBA-Anwendung mit Anknüpfung an die abkommensrechtliche Behandlung im Sitzstaat der US-LLC würde hingegen zu einer Vermeidung einer etwaigen steuerlichen Mehrbelastung führen.

5 Thesenförmige Zusammenfassung

Die vorliegende Abhandlung hat sich mit der steuerlichen Einordnung und Behandlung der US-amerikanischen LLC durch die Schweiz und Deutschland beschäftigt. Die Untersuchungsergebnisse der rechtsvergleichenden Analyse lassen sich thesenförmig wie folgt zusammenfassen:

1. Der LLC-Besteuerungsansatz beider Staaten setzt sich jeweils aus der internrechtlichen steuerlichen Einordnung der US-LLC für Zwecke des jeweiligen innerstaatlichen Steuerrechts (Qualifikation als ausländische Kapital- oder Personengesellschaft) und der DBA-Anwendung zusammen.
2. Die steuerlichen LLC-Einordnungskonzepte der Schweiz und Deutschland unterscheiden sich z. T. massgeblich. Die steuerliche Behandlung der US-LLC in ihrem Sitzstaat spielt für die interne steuerliche Einordnung der LLC in beiden Staaten jedoch keine Rolle. Für Schweizer Steuerzwecke findet ein von der Schweizer Steuerkonferenz festgelegter Kriterienkatalog Anwendung («Ähnlichkeitsvergleich mit einer schweizerischen juristischen Person»); ein

gerichtlicher Leitentscheid ist bislang noch nicht ergangen. Die einzelnen Qualifikationsmerkmale (beschränkte Haftung, Rechtsfähigkeit, Gründung, Abtretung der Anteile, Geschäftsführung, Auflösung) führen regelmässig dazu, dass die Beteiligung eines Schweizer Gesellschafters an einer US-LLC als Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft (GmbH) zu behandeln ist. Den Merkmalen «beschränkte Haftung» und «eigene Rechtspersönlichkeit» kommt besondere Bedeutung hinsichtlich der Einordnung einer ausländischen Gesellschaft für Schweizer Steuerzwecke (Hauptkriterien) zu. Demzufolge kann der Steuerpflichtige regelmässig davon ausgehen, dass eine US-LLC für Schweizer Steuerzwecke als Kapitalgesellschaft zu behandeln ist (Default-Qualifikation). Durch die steuerliche Einordnung der US-LLC für Schweizer Steuerzwecke werden bei Beteiligung an einer US-LLC subjektive Qualifikationskonflikte reduziert. So kann der Hybrid-Qualifikationskonflikt, bei dem die US-LLC aus Schweizer Sicht als Personengesellschaft, aus US-Sicht hingegen als Kapitalgesellschaft zu besteuern ist, grundsätzlich nicht auftreten.

3. Das deutsche steuerliche Einordnungskonzept der US-LLC ist komplexer, vielschichtiger und schwieriger zu handhaben als das Schweizer Einordnungskonzept. Auch im deutschen Einordnungssystem existiert ein sog. Rechtstypenvergleich (Gesamtbildbetrachtung), basierend auf einem Kriterienkatalog, der höchstrichterlich bestätigt ist und sich umfangreicher gestaltet als der Schweizer Kriterienkatalog (Geschäftsführung und Vertretung, beschränkte Haftung, Übertragung Anteile, Gewinnzuteilung, Kapitalaufbringung, unbegrenzte Lebensdauer, Gewinnverteilung, Gründungsvoraussetzungen). Abweichend zur Schweizer Einordnung gibt es keine Hauptmerkmale, und die Rechtsfähigkeit der ausländischen Gesellschaft spielt keine bedeutende Rolle für die Einordnung der ausländischen Gesellschaft (LLC). Gesellschaftsvertragliche Regelungen werden bei der deutschen steuerlichen Einordnung der LLC stärker gewichtet als auf der schweizerischen Seite. Zudem wird eine ausländische Gesellschaft aus deutscher Sicht grundsätzlich als Personengesellschaft eingestuft («Standardeinstufung»), wenn der Rechtstypenvergleich im Hinblick auf das Vorliegen einer ausländischen Kapitalgesellschaft nicht positiv geführt werden kann. Die deutsche Einordnung der US-LLC (Rechtstypenvergleich) ist ergebnisoffener als die Schweizer Einordnung. So kann die US-LLC für deutsche Steuerzwecke auch als Personengesellschaft zu behandeln sein, was im Schweizer Recht grundsätzlich ausgeschlossen ist. Dies gibt dem Steuerpflichtigen zum einen steuerliche Gestaltungs-

möglichkeiten an die Hand, zum anderen kann hierdurch ein zusätzlicher subjektiver Qualifikationskonflikt erzeugt werden (Hybrid-Qualifikationskonflikt), bei dem die US-LLC für deutsche Steuerzwecke als Personengesellschaft, für US-Steuerzwecke als Kapitalgesellschaft behandelt wird. Das Schweizer LLC-Einordnungskonzept vermeidet diesen Qualifikationskonflikt weitgehend.

4. Die DBA-Anwendung der beiden Staaten auf eine Beteiligung an einer US-LLC nach erfolgter interner Einordnung der LLC unterscheidet sich diametral. Diesbezüglich zeigt sich die Schweizer DBA-Anwendung flexibler und geeignet zur Vermeidung einer etwaigen Doppelbesteuerung bzw. steuerlichen Mehrbelastung bei einem subjektiven LLC-Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid), bei dem die LLC aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates des Gesellschafters als Kapitalgesellschaft (Schweiz), aus der Sicht des LLC-Sitzstaates (USA) hingegen als Personengesellschaft behandelt wird. So ist die Schweizer DBA-Anwendung in diesem subjektiven LLC-Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) dadurch geprägt, dass nicht starr an der internrechtlichen Einordnung der LLC als Kapitalgesellschaft mit Ausstrahlung auf die DBA-Ebene/DBA-Anwendung festgehalten wird. Stattdessen knüpft die Schweizer DBA-Anwendung bei diesem subjektiven Qualifikationskonflikt an die Behandlung der LLC in ihrem Sitzstaat an («Qualifikationsverkettung») und berücksichtigt, dass der Sitzstaat der LLC diese als transparente Personengesellschaft behandelt und die Betriebsstätten der LLC den Schweizer Gesellschaftern der LLC anteilig zurechnet. Diese Berücksichtigung bzw. Bindung an die Behandlung der LLC im Sitzstaat USA mit Integration in die interne Schweizer Besteuerung (Besteuerung der Dividende) führt dann beim Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt dazu, dass «Ausschüttungen» der US-LLC an die Schweizer Gesellschafter, die im US-Steuerrecht gar nicht existieren (steuerneutrale Entnahmen), abkommensrechtlich auf der Ebene des Schweizer Gesellschafters von der Schweizer Besteuerung ausgenommen werden. Hierdurch wird eine etwaige Doppelbesteuerung bzw. steuerliche Mehrbelastung vermieden und damit der subjektive LLC-Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) wirksam entschärft. Die schweizerische DBA-Anwendung (Bindung an den Quellenstaat/LLC-Sitzstaat) dürfte der Auffassung im OECD Partnership Report 1999 und der Auffassung im OECD-Musterkommentar (Ziff. 32.3 zu Art. 23 A) entsprechen.
5. Die deutsche DBA-Anwendung auf die nach internem Recht qualifizierte US-LLC unterscheidet sich massgeblich von der Schweizer DBA-Anwendung.

Es erfolgt keine Bindung an die abkommensrechtliche Behandlung der LLC in ihrem Sitzstaat. Die deutsche DBA-Anwendung erfolgt vollkommen autonom bzw. unabhängig von der Behandlung der LLC in ihrem Sitzstaat (USA). Dies hat zur Folge, dass im Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt, bei dem die LLC aus deutscher Sicht als Kapitalgesellschaft, aus US-Sicht als Personengesellschaft besteuert wird, «Gewinnausschüttungen» der LLC auf der Ebene des deutschen Gesellschafters unter Art. 21 Abs. 1 DBA D-USA fallen und demzufolge in Deutschland besteuert werden. Gleichzeitig besteuern die USA den deutschen LLC-Gesellschafter mit seinem anteiligen Gewinnanteil aus der US-LLC (Gewinnentstehung), da die US-LLC abkommensrechtlich für US-Steuerzwecke als Personengesellschaft behandelt wird. Bedingt durch die deutsche autonome DBA-Anwendung wird der Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt (LLC als Kapitalgesellschaft für deutsche Steuerzwecke, als Personengesellschaft für US-Steuerzwecke) nicht entschärft. Hierdurch kann es zu einer etwaigen Doppelbesteuerung bzw. zu einer steuerlichen Mehrbelastung kommen, da die US-LLC in den USA nicht als Kapitalgesellschaft (abkommensrechtlich) besteuert wird. Systematisch und dogmatisch überzeugt die deutsche autonome DBA-Anwendung in Bezug auf eine US-LLC, da – auch aus der Sicht des BFH – keine Rechtsgrundlage ersichtlich ist für eine Bindung des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters (Deutschland) an die abkommensrechtliche Behandlung der LLC in ihrem Sitzstaat (USA).

- Abschliessend lässt sich festhalten, dass die LLC-Besteuerungsansätze der Schweiz und von Deutschland jeweils konsistent und berechtigt sind und zur steuerlichen Planungssicherheit bei Beteiligung an einer US-LLC beitragen. Der Schweizer LLC-Besteuerungsansatz überzeugt in Bezug auf die Einordnung der LLC durch seine Klarheit und Einfachheit (Standardqualifikation der US-LLC als ausländische Kapitalgesellschaft), belässt dem Steuerpflichtigen aber auch den Nachweis einer ggf. abweichenden Einordnung der LLC (Personengesellschaft). Die Schweizer DBA-Anwendung auf eine (hybride) US-LLC – mit ihrer Bindung an die Behandlung im Quellenstaat/Sitzstaat der LLC – ist pragmatisch und gut geeignet zur Entschärfung des subjektiven LLC Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikts. Das deutsche LLC-Besteuerungskonzept ist geprägt durch einen detaillierten Rechtstypenvergleich (steuerliche Einordnung der LLC), durch den sich genauer und exakter feststellen lässt, ob ein ausländisches Rechtsgebilde mit einer (deutschen) Kapitalgesellschaft oder Körperschaft vergleichbar ist. Hierdurch wird

eine genauere Vergleichbarkeit zu einem reinen Inlandsfall hergestellt. Die deutsche, streng autonome DBA-Anwendung auf eine US-LLC – insbesondere bei einem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt – ohne Bindung an die Behandlung im LLC-Sitzstaat ist konsequent. Insgesamt lässt sich konstatieren, dass subjektive Qualifikationskonflikte bei Beteiligung an hybriden ausländischen Gesellschaften (LLC) inhärent sind und kein Staat alleine – insbesondere nicht der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters – sein Besteuerungssystem so ausgestalten kann, dass jegliche steuerliche Mehrbelastung in diesen Fällen wirksam vermieden wird. Hierzu würde es, insbesondere im Rahmen der DBA-Anwendung, eines Zusammenwirkens des LLC-Sitzstaates (USA) und des Ansässigkeitsstaates des Gesellschafters bedürfen.⁷⁴

Literatur

- ALLEMANN RICHARD W., *Beteiligungsabzug und Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot) im interkantonalen Steuerrecht*, FStR 2013, 55
- BURWITZ GERO, *Einkünfte aus Beteiligung an US-LLC*, *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (NZG)* 2008, 903
- PILTZ DETLEV/WASSERMAYER FRANZ, in: *Doppelbesteuerung. Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*, 122. Ergänzungslieferung, München 2013

74 Beim LLC-Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt (LLC als Kapitalgesellschaft im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, als Personengesellschaft im Sitzstaat) müssten sich die Vertragsstaaten praktisch gegenseitig an der abkommensrechtlichen Behandlung des anderen Vertragsstaats orientieren. So könnten die USA zwar die Gesellschafter der LLC im Zeitpunkt der Gewinnentstehung besteuern, müssten dann aber den Steuerersatz auf den USA-Körperschaftsteuersatz begrenzen, da die US-LLC aus der Sicht des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters als Kapitalgesellschaft behandelt wird. Gleichzeitig würde der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (LLC als Kapitalgesellschaft) die «Dividende» der LLC freistellen oder die tatsächlich im Sitzstaat entrichtete Steuer in der Höhe des ausländischen Körperschaftsteuersatzes auf der Ebene des Gesellschafters anrechnen. Hierdurch würde jedoch die steuerliche LLC-Qualifikation des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters «durchgedrückt» werden. Insgesamt bedarf es wohl spezifischer bilateraler Regelungen im DBA, um subjektive Qualifikationskonflikte (z. B. Reverse Hybrid) bei hybriden Gesellschaften vollumfänglich entschärfen zu können (z. B. Festlegung im DBA, dass bei hybriden Gesellschaften die Qualifikation des Quellenstaats oder des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters für beide Seiten verbindlich gilt). Ob sich jedoch die Vertragsstaaten zu solchen Regelungen durchringen können, muss als fraglich bezeichnet werden und bleibt abzuwarten.

HAASE FLORIAN, Subjektive Qualifikationskonflikte bei der Behandlung von Einkünften einer Limited Liability Company nach dem DBA Deutschland-USA, Internationales Steuerrecht (IStR) 2002, 733

JACOBS OTTO H./ENDRES DIETER/SPENGLER CHRISTOPH (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 7. A., München 2011

KOLLRUSS THOMAS, Ungeklärte ertragsteuerliche Fragestellungen hybrider ausländischer Gesellschaften, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2010, 381

- Finanzierungsstandort Schweiz und multinationale Konzernfinanzierung, ST 2013, 420
- Schweizer Finanzierungsniederlassungen mit atypisch stillen Beteiligungen, FStR 2013, 40

LANG MICHAEL, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, IStR 2000, 129

LÜDICKE JÜRGEN, Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten Personengesellschaften, IStR 2011, 91

PHILIPP MORITZ, Steuersubjektqualifikation einer Delaware Limited Partnership nach dem Rechtstypenvergleich im Sinne des BMF-Schreibens vom 19.3.2004, IStR 2010, 204

Rechtsquellen

AStG, (dt.) G über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz) (vom 8.9.1972), zuletzt geändert durch G vom 26.6.2013

DBA CH-USA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

DBA D-USA, Abkommen 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 29.8.1989), idF gemäss Protokoll vom 1.6.2006

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

EStG, (dt.) Einkommensteuergesetz (EStG) (vom 16.10.1934), zuletzt geändert durch G vom 15.7.2013

GewStG, (dt.) Gewerbesteuergesetz (GewStG) (vom 1.12.1936), zuletzt geändert durch G vom 26.6.2013

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

Materialien

Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Stand 22.7.2010, Paris 2010

OECD Partnership Report, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. Issues in International Taxation No. 6, OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD, Paris 1999

Rechtsprechung

Bundesfinanzhof-(BFH-)Urteil 3.2.1988, I R 134/84, Bundessteuerblatt (BStBl) II 1988, 588

BFH-Urteil 16.12.1998, I R 138/97, Betriebsberater (BB) 1999, 1416

BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, BStBl II 2009, 263

BFH-Urteil 20.8.2008, I R 39/07, BStBl II 2009, 234

BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, IStR 2011, 688

BFH-Urteil 6.6.2012, I R 52/11, IStR 2012, 772

BFH-Urteil 12.6.2013, I R 109-111/10, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2013, 2100

BFH-Urteil 26.6.2013, I R 48/12, BeckRS 2013, 96369

Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid 17.3.2008, 4 K 59/06, Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 1098

FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 4 K 4968/08, Recht der internationalen Wirtschaft (RIW) 2009, 887

Verwaltungsanweisungen Deutschland

BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company (vom 19.3.2004), BStBl I 2004, 411

BMF-Schreiben IV B 2 – S 1300/09/10003, Schreiben IV B 2 – S 1300/09/10003 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. Anwendung der Doppelbesteue-

rungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften (vom 16.4.2010), BStBl I 2010, 354

BMF-Schreiben Entwurf IV B 5 – S 1300/09/10003, Entwurf zum Schreiben IV B 5 – S 1300/09/10003 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften (vom 15.11.2013), www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-11-05-anwendung-dba-personengesellschaften-entwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2

Erlass FSen Berlin, BeckVerw 093756, Erlass FSen Berlin betr. steuerliche Einordnung der britischen LLP (vom 19.01.2007), DStR 2007, 1034

Verwaltungsanweisungen Grossbritannien

HMRC DT19853A, Double Taxation Relief Manual, Guidance By Country, United States of America, United States Limited Liability Companies, www.hmrc.gov.uk/manuals/dtmanual/dt19853a.htm

Verwaltungsanweisungen Schweiz

KS 27 Beteiligungsabzug, Kreisschreiben Nr. 27 der ESTV betr. Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 17.12.2009)

Praxishinweise US-LLC, Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Praxishinweise zur steuerlichen Behandlung der US-amerikanischen LLC bei den direkten Steuern (vom September 2011), www.steuerkonferenz.ch/downloads/merkblaetter/praxishinweise_steuerliche_behandlung_us_llc_2011_d.pdf