



LLCs erfreuen sich aufgrund ihrer steuer- und gesellschaftsrechtlichen Flexibilität großer Beliebtheit. Vorsicht ist dabei für Gesellschafter mit deutschem Wohnsitz geboten. Da deutsche Finanzämter die nach amerikanischem Recht gültige „check the box“ Wahl zur steuerlichen Behandlung einer LLC als „Partnership“ nicht anerkennen und eine eigene Bewertung nach deutschem Recht durchführen, droht bei falscher Gestaltung der LLC eine Doppelbesteuerung.

Steuerfalle LLC - Die steuerrechtliche Einordnung der U.S.-LLC in Deutschland durch den Rechtstypenvergleich

I. Die LLC als hybride Gesellschaftsform

Die amerikanische Limited Liability Company („LLC“) ist eine hybride Mischung aus Personen- und Kapitalgesellschaft und entspricht damit keiner der aus dem deutschen Recht bekannten Gesellschaftsformen. Insbesondere steht die LLC für eine dem deutschen Steuer- und Gesellschaftsrecht unbekannt Flexibilität. Die Gesellschafter können per „check-the-box“ Verfahren (IRS-Formular 8832) selbst entscheiden, ob die LLC steuerrechtlich als „Corporation“, „Partnership“ oder, im Fall einer Ein-Personen-LLC, als „Disregarded Entity“ behandelt werden soll. Gesellschaftsrechtlich kann die LLC im Gesellschaftervertrag individuell gestaltet werden und Elemente einer Kapitalgesellschaft mit Elementen einer Personengesellschaft kombinieren.

Die „check the box“ Wahl zur steuerlichen Behandlung der LLC in den USA wird in Deutschland nicht anerkannt.

II. Einheitliche Behandlung als Personengesellschaft in den USA und Deutschland führt zu gewünschtem steuerlichen Ergebnis

Regelmäßig fällt die Wahl in Deutschland ansässiger Gesellschafter für ihre LLCs auf die steuerliche Behandlung als „Partnership“. Dies entspricht auch der automatischen Einordnung durch die amerikanische Steuerbehörde („Internal Revenue Service“ oder „IRS“), wenn keine spezifische Wahl getroffen wird. Die Folge im U.S. Steuerrecht ist, dass die LLC als steuerrechtlich unbeachtlich betrachtet wird und als Unternehmen keine Steuern zahlt. Stattdessen müssen nur die Gesellschafter ihre Gewinne aus der LLC als „Betriebsstätteneinkünfte“ im Rahmen ihrer persönlichen Einkommensteuer versteuern. Betrachtet das deutsche Finanzamt die LLC ebenfalls als Personengesellschaft, erhebt Deutschland keine eigenen Steuern, weil es die Einkünfte als Erträge der amerikanischen Betriebsstätte des in Deutschland ansässigen Gesellschafters ansieht und das alleinige Besteuerungsrecht auf solche Erträge aufgrund Art. 7 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens mit den USA („DBA“) dem Betriebsstätten-Staat, also hier den USA, zusteht. Im Ergebnis fällt also ausschließlich eine U.S.-Einkommensteuer auf Gewinne der Gesellschafter an.

III. Unterschiedliche steuerliche Behandlung führt zur Doppelbesteuerung

Die große, häufig unbekannte Gefahr liegt darin, dass Deutschland nicht an die „check the box“ Wahl zur steuerlichen Behandlung der LLC als Personengesellschaft gebunden ist. Statt dieser Wahl zu folgen, stellen die deutschen Steuerbehörden einen sogenannten Rechtstypenvergleich an. Dabei wird untersucht, ob die LLC in ihrer spezifischen, gesellschaftsvertraglichen Ausgestaltung im jeweiligen Einzelfall eher dem Leitbild einer deutschen Personengesellschaft oder dem einer deutschen Kapitalgesellschaft entspricht. Kommt das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass sich eine LLC, für die in den USA die Behandlung als Partnership gewählt wurde, nach deutschem Recht als Kapitalgesellschaft darstellt, so hat dies gravierende Auswirkungen auf die Besteuerung. Das Ergebnis ist eine Doppelbesteuerung. Die USA betrachten die Einkünfte aus der LLC als Betriebsstätteinkünfte und erheben Einkommensteuer. Deutschland erkennt jedoch keine U.S.-Betriebsstätte des Gesellschafters an, wenn es die LLC als Kapitalgesellschaft einordnet. Daraus folgt, dass Art. 7 DBA nicht anwendbar ist und für Deutschland ein Besteuerungsrecht aufgrund der Auffangregelung des Art. 21 Abs. 1 DBA entsteht. Die Einkünfte werden dann in Deutschland wie Dividenden behandelt und unterliegen auch einer Abgeltungssteuer. Das DBA mildert die Steuerlast bestenfalls durch eine Anrechnung der U.S.-Steuern ab. In der Summe kann die Steuerlast so auf über 50% steigen.

IV. Kriterien der steuerrechtlichen Bewertung per deutschen Rechtstypenvergleich

Für die deutsche Behörde ist durch den Rechtstypenvergleich zu klären, ob die amerikanische LLC dem Leitbild einer inländischen Körperschaft im Sinne des 1 Absatz 1 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG), oder einer sonstigen juristischen Person des Privatrechts im Sinne des 1 Absatz 1 Nr. 4 KStG gleicht. Als Leitbild der Kapitalgesellschaften werden insbesondere die Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien und die GmbH herangezogen. Verglichen wird dies mit dem Leitbild der Personengesellschaft, insbesondere der OHG und der KG. Das Bundesministerium für Finanzen hat dazu mit Schreiben vom 19. März 2004 den folgenden Kriterienkatalog aufgestellt:

*Der Rechtstypenvergleich durch das Finanzamt erfolgt nach deutschen Rechtsprinzipien.
Die „check the box“ Wahl zur Behandlung als Personengesellschaft in den USA ist dabei irrelevant.
Bei abweichender Bewertung droht eine Doppelbesteuerung mit einer Steuerlast von über 50%.*

1. Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung

Als Merkmal für eine Körperschaft gilt die Zentralisierung der „Geschäftsführung und Vertretung“. Eine solche 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 Gesellschafter zu treffen. Dies kann dann beispielsweise der Fall sein, wenn die Geschäftsführung und die Außenvertretung der Gesellschaft von Dritten oder durch ein Gremium („Board of Managers“) wahrgenommen werden, das sowohl aus Gesellschaftern als auch aus Nicht-Gesellschaftern bestehen darf. Eine Befugnis jedes einzelnen Gesellschafters zur Geschäftsführung und Vertretung entspräche dagegen dem Leitbild der deutschen Personengesellschaft.

2. Beschränkte Haftung

Die Haftungsbeschränkung der Gesellschafter, aufgrund derer die Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen vor einer Haftung für Schulden der Gesellschaft geschützt sind, ist ein klassisches Merkmal für eine Kapitalgesellschaft. Hierauf sollte selbstverständlich auch bei einer sonstigen Gestaltung der LLC als Personengesellschaft nicht verzichtet werden, zumal auch dieses sehr starke Merkmal in der Gesamtwürdigung aller Kriterien durch das Finanzamt nicht allein ausschlaggebend ist.

3. Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile

Ein weiteres Kriterium ist die Übertragbarkeit von Gesellschaftsanteilen. Soweit diese ungehindert übertragen werden können, spricht dies für das Vorliegen einer Körperschaft, da diese vom Bestand ihrer Mitglieder unabhängig ist, d.h. die Mitglieder beliebig wechseln können. Soweit eine Übertragbarkeit ausgeschlossen oder nur aufgrund der Zustimmung der Gesellschafter möglich ist, spricht dies für eine Personengesellschaft.

4. Gewinnzuteilung

Hinsichtlich der Gewinnzuteilung hängt die Bewertung, ob eine Körperschaft oder eine Personengesellschaft vorliegt davon ab, ob ein entsprechender Ausschüttungsbeschluss notwendig ist. Bei einer Personengesellschaft ist per Gesetz grundsätzlich kein solcher Beschluss vorgeschrieben.

*Viele Kriterien lassen sich flexibel gestalten,
um die gewünschte steuerliche Einordnung zu erzielen.*

5. Kapitalaufbringung der Gesellschafter

Die Gesellschafter einer Körperschaft sind verpflichtet, das Gesellschaftskapital durch Einlagen aufzubringen. Bei einer Personengesellschaft hingegen ist eine Bereitstellung von Kapital nicht zwingend vorzunehmen, soweit eine entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag nicht vereinbart worden ist. In Personengesellschaften können Einlagen zudem auch in Form von Dienstleistungen erbracht werden.

6. Lebensdauer der Gesellschaft

Eine Körperschaft ist grundsätzlich vom Gesellschafterbestand unabhängig. Sie besteht somit unabhängig von möglichen Veränderungen der Zahl der Anteilseigner auf unbestimmte Zeit. Eine begrenzte Lebensdauer, z.B. in Form einer zwingenden Auflösung im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, ist dagegen ein Zeichen für eine Personengesellschaft.

7. Gewinnverteilung

Die Gewinnverteilung an den jeweiligen Gesellschafter einer Körperschaft bestimmt sich in der Regel nach dem Verhältnis der Aktiennennbeträge bzw. nach den jeweiligen Geschäftsanteilen.

Bei Personengesellschaften erfolgt die Verteilung nach Maßgabe der Einlagen und im Übrigen nach Köpfen. Es gilt als Merkmal einer Personengesellschaft, wenn Teile des Gewinns unabhängig von der Höhe der Einlage, z.B. als Ausgleich für den Einsatz eines Gesellschafters in der Geschäftsführung, verteilt werden.

8. Formale Gründungsvoraussetzungen

Körperschaften setzen zur Gründung eine Eintragung nach vorheriger Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Errichtung und Anmeldung in das Handelsregister voraus, während Personengesellschaften bereits mit der Unterzeichnung eines Gesellschaftsvertrags entstehen.

Da LLCs meist erst mit der Registrierung beim U.S. Gründungsstaat wirksam entstehen, ist dies regelmäßig als Merkmal für eine Körperschaft zu werten.

9. Weitere Kriterien und Bewertung

Die Anzahl der Gesellschafter kann nicht als Merkmal für die Unterscheidung zwischen Körperschaft und Personengesellschaft herangezogen werden. Völlig unbeachtlich ist die „check the box“ Wahl nach U.S. Recht.

Die Entscheidung zwischen Kapital- und Personengesellschaft trifft das Finanzamt aufgrund einer Gesamtbetrachtung der LLC. Jedes Kriterium wird unterschiedlich gewichtet, wobei keinem Kriterium eine allein entscheidende Wirkung zukommt. Da ein Großteil der Vorschriften in den LLC Gesetzen der U.S.-Staaten vertraglich abdingbar sind, sind nicht die gesetzlichen Regeln, sondern die tatsächlichen Regelungen im LLC-Vertrag, dem sogenannten „Operating Agreement“, für die Bewertung ausschlaggebend.

Die rechtlichen Gestaltungsfreiräume der LLC erfordern vorausschauende Planung und Beratung, aber auch eine nachträgliche Untersuchung und Anpassung von LLC Operating Agreements ist lohnenswert.

V. Empfehlung

Die drohende Falle der Doppelbesteuerung lässt sich nur vermeiden, indem eine LLC, für die per „check the box“ Wahl die Behandlung als „Partnership“ gewählt wird, im Operating Agreement mit Blick auf die genannten Kriterien als Personengesellschaft ausgestaltet wird. Idealerweise sollte dies schon bei der Gründung geschehen. Auch andere Folgen wie der potentielle Anfall einer U.S. Erbschaftsteuer auf Immobilien der deutschen Gesellschafter durch die Begründung einer U.S. Betriebsstätte sollten vorausschauend durchdacht werden. Es ist aber auch möglich, bestehende Operating Agreements anzupassen, um zumindest zukünftige Nachteile zu verhindern. Zwar lassen sich nicht alle Kriterien als Personengesellschaftsmerkmal gestalten, wie beispielsweise die gesetzlich festgelegten Gründungsvoraussetzungen. Dies ist aber zum einen auch nicht wünschenswert, da beispielsweise die Haftungsbeschränkung als stärkstes Kapitalgesellschaftsmerkmal selbstverständlich nie aufgegeben werden soll. Zum anderen ist die Anpassung der weiteren Merkmale ausreichend, um in der Gesamtgewichtung die gewünschte Einordnung als Personengesellschaft zu erreichen. Eindringlich zu warnen ist vor der Nutzung von angeblichen „Standardverträgen“, die in ihrer auf U.S. Nutzer ausgerichteten Ausgestaltung meist zur Bewertung als Kapitalgesellschaft führen. Ein Vorteil der LLC gegenüber der Corporation liegt in den flexiblen Gestaltungsmöglichkeiten. Diese Gestaltungsmöglichkeiten werden jedoch schnell zum Nachteil, wenn sie nicht oder nicht fachkundig genutzt werden.

Für weitere Fragen nehmen Sie bitte Kontakt mit uns auf:

Steven H. Thal

J.Dr.; Attorney at Law, New York
Rechtsberater für U.S. Recht,
OLG Frankfurt/ M.
+1 212 841 0742
sthal@phillipsnizer.com

Florian von Eyb

LL.M.; Rechtsanwalt
Attorney at Law, New York
+1 212 841 0720
fvoneyb@phillipsnizer.com

Alan Behr

J.Dr.; Attorney at Law, New York
+1 212 841 0552
abehr@phillipsnizer.com

Disclaimer (English)

This information is provided as a public service to highlight matters of current interest and does not imply an attorney-client relationship. It is not intended to constitute a full review of any subject matter, nor is it a substitute for obtaining specific legal advice from competent, independent counsel.

Disclaimer (Deutsch)

Sämtliche Informationen werden ausschließlich als öffentlicher Service zur Verfügung gestellt und begründen kein Mandanten- oder Beratungsverhältnis. Sie stellen ein aktuelles Thema vor, ohne den Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben und ersetzen nicht die individuelle, fallspezifische anwaltliche Beratung.