

**Titel:**

**Begriff der Dividende und Doppelbesteuerung**

**Normenketten:**

GmbHG § 5a, § 15, § 45, § 51a

AO § 10

EStG § 20, § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1

DBA USA Art. 10 Abs. 5

**Leitsätze:**

1. Beim Typenvergleich ausländischer Gesellschaften (hier: Limited Liability Company nach dem Recht der USA) mit deutschen Gesellschaftsformen kommt einer fehlenden Pflicht, bei der Neugründung Eigenkapital einzulegen, keine wesentliche Indizwirkung für eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen zu, da auch bei einer Unternehmergesellschaft (§ 5a GmbHG) kein nennenswertes Stammkapital aufgebracht werden muss.

2. Unter den o.g. Aktenzeichen ergingen am 10. November 2020 zwei inhaltsgleiche Beschlüsse, mit denen die Aussetzung der Vollziehung von Kapitalertragssteuerbescheiden abgelehnt und die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zugelassen wurde.

**Schlagwort:**

Doppelbesteuerung

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München, Beschluss vom 18.05.2021 – I B 76/20 (AdV)

**Fundstellen:**

EFG 2021, 143

BeckRS 2020, 32240

DStRE 2021, 513

LSK 2020, 32240

**Gründe**

I.

1

Die Antragstellerin ist eine nach dem Recht des US-Bundesstaats Colorado gegründete Gesellschaft in der Rechtsform der Limited Liability Company (LLC). Nach dem „Certificate of Fact of Good Standing“ vom, ausgestellt vom „Secretary of the State of Colorado“, wurde die Antragstellerin am nach den Gesetzen von Colorado mit dem Hauptsitz („Principal office adress“) in Denver, Colorado, gegründet und registriert. Geschäftsgegenstand des Unternehmens der Antragstellerin ist das Halten und Verwalten von Grundbesitz. Herr A ist Alleingesellschafter der Antragstellerin und ihr (Allein-)Geschäftsführer („Manager“).

2

Im Juli 2017 verlegte A seinen Wohnsitz und seinen Lebensmittelpunkt von Denver nach Deutschland. Die Antragstellerin trägt selbst vor, dass damit der Ort ihrer Geschäftsleitung im Sinne von § 10 Abgabenordnung (AO) in Deutschland liegt. Die Antragstellerin ermittelt ihren Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnungen. Nach dem Steuerrecht der USA werden die Einkünfte der Antragstellerin unmittelbar A zugerechnet und von ihm mit seinem individuellen Steuersatz versteuert.

3

Die Antragstellerin kaufte am eine Immobilie in Denver, die sie im Jahr ... verkaufte. Seit diesem Zeitpunkt beschränkt sich die Tätigkeit der Antragstellerin auf die Verwaltung des erzielten Veräußerungserlöses. Im Januar 2019 überwies A einen Betrag in Höhe von X \$ oder X € von einem Bankkonto der Antragstellerin auf ein privates Bankkonto. Für diesen Betrag gab die Antragstellerin eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung

zum 31. Januar 2019 ab und erklärte eine Kapitalertragsteuer in Höhe von € und einen Solidaritätszuschlag in Höhe von €. Die Erklärung ging am beim Antragsgegner, dem Finanzamt (FA), ein.

**4**

Mit Schreiben vom gleichen Tag legte die Antragstellerin gegen die Steueranmeldung Einspruch ein und beantragte

- die Steueranmeldung bzw. Festsetzung ersatzlos aufzuheben und
- Aussetzung der Vollziehung zu gewähren.

**5**

Über den Einspruch hat das FA bisher noch nicht entschieden. Den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung lehnte das FA mit Schreiben vom ... ab.

**6**

Zur Begründung trägt die Antragstellerin vor, bei der Zahlung von ihrem Bankkonto auf ein Bankkonto des Alleingeschafters handele es sich nicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung, die zu Einkünften des L aus Kapitalvermögen und zur Pflicht, Kapitalertragsteuer zu zahlen, führe. Denn die Antragstellerin sei als eine Personengesellschaft anzusehen. Rechtsfolge sei, dass die Zahlung eine steuerfreie Entnahme sei.

**7**

Die Behandlung der Antragstellerin als Personengesellschaft ergebe sich aufgrund des vorzunehmenden Typenvergleichs, der gegen eine Kapitalgesellschaft spreche.

**8**

Zum Gesellschaftsvertrag der Antragstellerin wird auf das „Operating Agreement“ vom ... nebst Anlage verwiesen. Die gesetzlichen Bestimmungen von Colorado (Colorado Revised Statutes; Title 7 - Corporations and Associations; Limited Liability Companies; Art. 80; im Folgenden zitiert: § 7-80-jeweilige Nummer) finden sich auf der Webseite <https://law.justia.com/codes/colorado/2016/title-7/limited-liability-companies/article-80/>.

II.

**9**

Der Antrag ist unbegründet.

**10**

Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes im Sinne des § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) bestehen nach Aktenlage nicht.

**11**

1. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen, wenn bei überschlägiger Prüfung anhand des aktenkundigen Sachverhalts neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, dagegen sprechende Gründe zu Tage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ist bereits dann begründet, wenn ein nicht nur geringer Grad von Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der gegen den Verwaltungsakt eingelegte Rechtsbehelf Erfolg haben wird.

**12**

2. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Der Senat hat keine Zweifel daran, dass die Antragstellerin aus der Sicht des deutschen Rechts eine Kapitalgesellschaft ist und der Kapitalertragsteuer unterliegende Kapitalerträge ausgeschüttet hat (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz -EStG-).

**13**

a) Das 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 anderen Steuern in der Fassung vom 4. Juni 2008 (DBA USA) steht der Erhebung der Kapitalertragsteuer nicht entgegen. Denn Art. 29 Abs. 1 des DBA USA sieht ausdrücklich vor, dass die Steuern auf Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder sonstigen Einkünften im Abzugsweg nach deutschem Recht erhoben werden dürfen. Nach der Definition des Begriffs

„Dividenden“ in Art. 10 Abs. 5 des DBA USA liegen im Streitfall Dividenden unabhängig davon vor, ob die Überweisung auf ein Privatkonto des Gesellschafters nach dem Gesellschaftsrecht von Colorado eine vom Alleingesellschafter und Manager (eventuell stillschweigend) genehmigte offene Gewinnausschüttung oder eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt (vgl. Wassermeyer/Linn DBA USA Art. 10 Rz. 76 sowie BFH-Urteil vom 20. Oktober 2010 I R 117/08, BFH/NV 2011, 669 Rz. 13).

#### 14

b) Ob eine ausländische Gesellschaft eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft ist, richtet sich ausschließlich nach deutschem Recht. Entscheidend ist, ob die ausländische Gesellschaft nach ihrem im Ausland geregelten Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Gestaltung einer inländischen Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft entspricht (ständige Rechtsprechung: z.B. BFH-Urteil vom 14. März 2007 XI R 15/05 BStBl II 2007, 924 betreffend eine GmbH und Co KG nach liechtensteinischem Recht; BFH-Urteil vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BStBl II 2014, 760 betreffend eine ungarische Personengesellschaft; BFH-Urteil vom 4. April 2007 I R 110/05, BStBl II 2007, 521 betreffend ein Kommanditgesellschaft nach tschechischem Recht).

#### 15

Auch über die Qualifizierung einer LLC als Personen- oder als Kapitalgesellschaft entscheidet der Typenvergleich. Er kann aufgrund der großen zivilrechtlichen Freiheit nach dem Recht der Bundestaaten der Vereinigten Staaten von Amerika allerdings nicht einheitlich erfolgen. Vielmehr ist eine Einzelprüfung erforderlich. Entscheidend ist die Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft. Ergibt sich, dass die ausländische Gesellschaft rechtlich und wirtschaftlich einer inländischen Kapitalgesellschaft oder einer anderen juristischen Person des Privatrechts gleicht, ist sie als Körperschaft einzuordnen. Auf die steuerliche Behandlung im Ausland kommt es dagegen nicht an. Auch wenn die Gesellschafter im Ausland die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft unmittelbar als eigene Einkünfte versteuern müssen (transparente Gesellschaft) kann die Gesellschaft nach deutschem Recht eine Kapitalgesellschaft sein.

#### 16

Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Beschluss vom 20. August 2008 I R 34/08, BStBl II 2009, 263 und BFH-Urteil vom 11. Oktober 2017 I R 42/15, BFH/NV 2018, 616) sind beim Vergleich des „Typs“ und der tatsächlichen Handhabung im Wesentlichen folgende Merkmale abzuwägen:

- aa) Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung
- bb) Beschränkte Haftung
- cc) Freie Übertragbarkeit der Anteile
- dd) Gewinnzuteilung (durch Gesellschafterbeschluss)
- ee) Gewinnverteilung und Kapitalaufbringung
- ff) Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft
- gg) Formale Gründungsvoraussetzungen

#### 17

Die Verwaltung hat sich der Rechtsprechung des BFH in zutreffender Weise (siehe BFH von 20. August 2008 I R 34/08, BStBl II 2009, 263) angeschlossen (vgl. zur steuerlichen Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company das Schreiben des Bundesministers der Finanzen - BMF - vom 19. März 2004 - IV B 4 - S. 1301 USA - 22/04, BStBl I 2004, 411 und das BFM vom 26. September 2014 zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften, BStBl I 2014, 1258 unter 1.2).

#### 18

Offen bleiben kann, ob die Rz. 2 und 3 im BMF-Schreiben vom 18. Januar 2016 zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer (BStBl I 2016, 85) so auszulegen sind, dass beim Kapitalertragsteuerabzug ein Typenvergleich aus Praktikabilitätsüberlegungen zu unterbleiben hat (vgl. hierzu Redert/E-Kommentar juris; § 20 EStG Rz. 142 unter Einzelfälle). Denn die Verwaltungsanweisung betrifft nur börsennotierte LLC. Jedenfalls im Streitfall gibt es keinen vertretbaren Grund, der es rechtfertigen könnte von einem

Typenvergleich abzusehen und damit ggf. eine fehlerhafte Festsetzung von Kapitalertragsteuer in Kauf zu nehmen die erst im Erstattungsverfahren korrigiert werden kann.

**19**

c) Im Streitfall sind die oben unter aa) bis gg) aufgeführten Merkmale im Einzelnen wie folgt zu bewerten:

**20**

aa) und bb) Die gesetzlichen Vorschriften (§ 7-80-401 Abs. 1) lassen es grundsätzlich (Ausnahmen bei Änderungen des Gesellschaftsvertrags, den Gründungsvorschriften und bei der Genehmigung außerordentlicher Geschäfte) offen, ob eine LLC von den Gesellschaftern (members) oder von einem Geschäftsführer (manager) nach außen vertreten wird. Der Gesellschaftsvertrag der Antragstellerin (Operating Agreement) sieht in Artikel 5 die Vertretung nach außen durch einen Geschäftsführer (manager) vor. Art. 4.2 und 4.1 des Gesellschaftsvertrags in Verbindung mit der gesetzlichen Regelung (§ 7-80-401 Abs. 1 und § 7-80-405) schließen die Gesellschafter von der Geschäftsführung aus. In Verbindung mit der Beschränkung der Haftung der Gesellschafter auf ihre Einlage (§ 7-80-107; § 7-80-705; Art. 2.2 Gesellschaftsvertrag) ist die Antragstellerin mit einer deutschen Einpersonen GmbH vergleichbar, die vom Alleingesellschafter als Geschäftsführer vertreten wird. Einpersonen-GmbHs mit dem Ziel der Haftungsbegrenzung sind nach deutschem Recht eine übliche und weit verbreitete Gesellschaftsform. So handelt es sich bei einer erheblichen Zahl der beim Senat klagenden Körperschaften um solche Gesellschaften. Der Vergleich der Antragstellerin mit dieser Rechtsform ist auch sachgerecht, da bei inländischen Personengesellschaften (z.B. bei Kommanditgesellschaften) mindestens ein Gesellschafter unbeschränkt haftet. Für den Vergleich mit einer Kapitalgesellschaft spricht auch, dass § 7-80-408 den Gesellschaftern einer LLC Auskunftsrechte gegenüber dem Geschäftsführer einräumt (vgl. hierzu § 51a GmbHG)

**21**

Soweit die Antragstellerin zum Schluss kommt, eine Einpersonen-LLC mit dem Gesellschafter als Geschäftsführer sei mit einer Personengesellschaft zu vergleichen, schließt sich der Senat dieser Ansicht nicht an. Diese Beurteilung entspricht nicht der Sichtweise des Typenvergleichs, nach dem die Regelungen des ausländischen Gesellschaftsrechts mit den Regelungen des deutschen Gesellschaftsrechts zu vergleichen sind.

**22**

Die rechtlichen Unterschiede, die sich daraus ergeben, dass die Antragstellerin nach dem Recht von Colorado eine juristische Person ist, sind vom Gesellschafter/Geschäftsführer in den USA ebenso zu beachten, wie sie ein Gesellschafter/Geschäftsführer einer deutschen Einpersonen GmbH zu beachten hat. Die faktische Möglichkeit, dass A die gesetzliche Begrenzung der Vertretungsmacht des Geschäftsführers gemäß dem Recht von Colorado (vgl. § 7-80-401 Abs. 2) dadurch im Ergebnis wirkungslos machen kann, dass er als Gesellschafter handelt, besteht auch im deutschen Recht (vgl. §§ 45 ff. GmbHG). Aus dieser Möglichkeit lässt sich damit kein gewichtiger Unterschied ableiten. Zudem käme es - wenn man auf die Möglichkeit des Handelns des A als Gesellschafter und als Geschäftsführer als faktische Einheit abstellt - auf die rechtliche Ausgestaltung der ausländischen Gesellschaft, dem Typus und seiner Handhabung, letztlich nicht mehr an. Vielmehr würde das Abstellen auf die faktisch nicht durch Mitgesellschafter begrenzten Gestaltungsmöglichkeiten des Alleingesellschafters und Geschäftsführers im Ergebnis dazu führen, dass der Typenvergleich, der auf die rechtliche Ausgestaltung abstellt, nicht mehr stattfindet.

**23**

cc) Die gesetzliche Regelung von Colorado unterscheidet bei der Übertragung von Gesellschaftsrechten. Grundsätzlich sind die Mitgliedschaftsrechte eines Gesellschafters, insbesondere die Ansprüche auf Gewinnausschüttungen, ganz oder teilweise übertragbar. Das Recht, den Gesellschaftsvertrag zu ändern, steht dagegen nur den Gesellschaftern gemeinsam zu (§ 7-80-401 Abs. 2; vgl. auch § 7-80-702 Abs. 1). Art. 4.3 Gesellschaftsvertrag sieht darüber hinaus vor, dass beim Eintritt neuer Gesellschafter auch der Geschäftsführer zustimmen muss. Die Gesellschaftsanteile sind damit nicht frei übertragbar. Dies ist trotz § 15 Abs. 5 GmbHG ein Indiz für eine Personengesellschaft. Aus den oben genannten Gründen bleibt es beim Typenvergleich - entgegen der Ansicht des Finanzamts - unbeachtlich, dass A als Alleingesellschafter rein faktisch nicht durch Mitgesellschafter eingeschränkt wird.

**24**

dd) und ee) Die Gewinnverteilung erfolgt nach der gesetzlichen Regelung in § 7-80-503 (Sharing of profits and losses) gemäß der Höhe der Beiträge („Contribution“; zur Definition des Begriffs siehe § 7-80-102). Beiträge sind Leistungen an die LLC um Gesellschafter zu werden aber auch sonstige Leistungen. Die gesetzliche Regelung ist daher mit Einlagen vergleichbar.

## 25

Art. 3.1 Satz 1 des Gesellschaftsvertrags führt hierzu aus, dass für die Einkommensteuern (federal income taxes) die Gewinnverteilung nach den Mitgliedschaftsrechten erfolgt. Danach ist der Gewinn den Gesellschaftern insbesondere auch für Zwecke der Besteuerung in Colorado nach der Höhe ihrer Contributions/Einlagen zuzuteilen (§ 7-80-503). Eine ausdrückliche Regelung, wie mit Gesellschaftern ohne Einlage verfahren wird, ist nicht ersichtlich.

## 26

Die Zuteilung von Ausschüttungen erfolgt nach dem Gesetz von Colorado (§ 7-80-504) ebenfalls nach der Höhe der Contributions/Einlagen. Ein Gesellschafterbeschluss ist nicht erforderlich. Allerdings bestimmt Art. 3.1 Satz 2 des Gesellschaftsvertrags, dass die Ausschüttungen „wie vom Geschäftsführer bestimmt“ (determined by the manager) erfolgen. Regelungen, die dem Geschäftsführer Ausschüttungen in einer bestimmten Höhe vorschreiben, sind nicht ersichtlich. Vielmehr geht aus den Rechten des Geschäftsführers (Art. 5.2 a des Gesellschaftsvertrags) hervor, dass dieser - wenn finanzielle Mittel der Gesellschaft zur Verfügung stehen - auch Reserven anlegen kann. Diese Regelung spricht für eine Kapitalgesellschaft. Personengesellschafter sind bei ihren Entnahmen nicht von einem Geschäftsführer abhängig.

## 27

Zu Einlagen ist A nach Art. 2.1 Gesellschaftsvertrags nach der Anlage A verpflichtet. Eine Nachschusspflicht besteht nicht. Nach der Anlage A sind die Einlagen zu leisten, die in den Büchern der Antragstellerin festgehalten sind. Aus dem Vortrag der Antragstellerin ergibt sich, dass zum Zeitpunkt der Gründung keine Einlage zu leisten war. Ob sich eine spätere Einlagepflicht aus den Büchern der Antragstellerin ergibt, ist nicht klar ersichtlich und bedarf ggf. der Überprüfung im laufenden Einspruchsverfahren. Da in diesem Verfahren Zweifel für einen Erfolg des Antrags genügen, geht der Senat zugunsten der Antragstellerin hier davon aus, dass keine spätere Einlagepflicht bestand. Dies ist ein Indiz für eine Personengesellschaft. Die gesetzliche Regelung von Colorado steht einer fehlenden Einlagepflicht nicht entgegen (§ 7-80-501).

## 28

ff) Nach Art. 7 i.V.m. Art. 4.1 des Gesellschaftsvertrags gelten für die Auflösung der Antragstellerin die gesetzlichen Regelungen. Die Antragstellerin wird damit - abgesehen von Auflösungsbeschlüssen der Gesellschafter - aufgelöst, wenn sie keinen Gesellschafter mehr hat

- und innerhalb von 90 Tagen kein Gesellschafter eintritt

- oder die Antragstellerin selbst wirksam ihre Auflösung beschließt (§ 7-80-801).

## 29

Sollte A versterben, hat die Antragstellerin keinen vollberechtigten Gesellschafter mehr (§ 7-80-704; vgl. auch Art. 6 Gesellschaftsvertrag zum Ausscheiden eines Gesellschafters bei Insolvenz und aus anderen Gründen). Der Rechtsnachfolger kann seine Teilrechte, z.B. auf Gewinnbeteiligung (§ 7-80-702 Abs. 1), indes innerhalb von 90 Tagen zu einem Vollrecht erstarken lassen und als vollberechtigter Gesellschafter die Antragstellerin fortführen.

## 30

Die Antragstellerin vertritt die Ansicht, diese Regelung sei mit deutschen Regelungen für Personengesellschaften vergleichbar. Nach der Verwaltungsansicht in BMF vom 19. März 2004, BStBl I 2004, 411 unter IV Nr. 6 sprechen diese Regelungen eher für eine Kapitalgesellschaft, da die Rechtsnachfolger die Fortführung der Antragstellerin auch nach dem Tod des Alleingesellschafters beschließen können. Der Senat wertet die Regelung nicht als gewichtiges Argument für eine Personengesellschaft.

## 31

gg) Die Gründung einer LLC setzt voraus, dass die Gesellschaft beim „Secretary of State“ registriert wird (§ 7-80-208). Dies ist mit der Wirkung einer Eintragung einer GmbH im Handelsregister (§ 10, § 11 GmbHG) vergleichbar und spricht für eine Kapitalgesellschaft.

### **32**

Die Gesamtwürdigung der aufgeführten Einzelpunkte führt dazu, dass die Antragstellerin mit einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist. Der fehlenden Beitragspflicht bei Gründung der Antragstellerin misst der Senat keine gewichtige Indizwirkung für eine Personengesellschaft bei. Denn seit der Einführung der sogenannten Unternehmergesellschaft (§ 5a GmbHG) gibt es auch im deutschen Recht Kapitalgesellschaften, denen im Rahmen der Gründung kein nennenswertes Kapital zugeführt werden muss.

### **33**

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Beschwerde an den Bundesfinanzhof gegen diesen Beschluss wird zugelassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 128 Abs. 3 i.V. mit § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).