

**Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern
Groupe de travail Fiscalité d'entreprise**

Praxishinweise zur steuerlichen Behandlung der US-amerikanischen Limited Liability Company bei den direkten Steuern

(Vom Vorstand der Schweizerischen Steuerkonferenz am 6.9.2011 genehmigt)

In der Einschätzungspraxis sind immer wieder Fälle zu beurteilen, in welchen in der Schweiz ansässige natürliche oder juristische Personen Anteile an US-amerikanischen Limited Liability Companies (LLC) halten. Diese Gesellschaften werden in den USA meist steuerlich transparent, d. h. wie Personengesellschaften behandelt. Umstritten ist in der Schweiz deshalb die Frage, ob Anteile an einer LLC steuerlich gleich wie Anteile an einer schweizerischen GmbH oder wie eine Beteiligung an einer Personengesellschaft zu behandeln sind.

Vorbehalt: Die vorliegenden Praxishinweise beziehen sich nur auf zivilrechtliche Gestaltungen, welche auch steuerrechtlich zu anerkennen sind (vgl. zu den Voraussetzungen eines Durchgriffs, Entscheid des Bundesgerichts 2P.92/2005 vom 30.1.2006, E. 7.2 mit Hinweisen).

1. Beurteilung aufgrund des internen Rechts

Nach internem Recht stehen die beiden folgenden Fragen im Vordergrund:

- Bei der Einkommenssteuer: Erzielt der in der Schweiz ansässige Gesellschafter aus seiner Beteiligung an der LLC Vermögensertrag im Sinn von Art. 20 DBG oder Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Einkünfte aus einer Personengesellschaft) im Sinn von Art. 18 DBG?
- Bei der Gewinnsteuer: Erzielt eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, welche Anteile an einer LLC hält, Beteiligungsertrag im Sinn von Art. 69 DBG oder ist ihr Anteil an der LLC wie eine Beteiligung an einer Personengesellschaft zu behandeln?

Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art als Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar. Für Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sieht Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG eine Teilbesteuerung von 60% vor, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft darstellen. Zur Beurteilung der Frage, ob eine ausländische Beteiligung bzw. ein ausländisches Beteiligungsrecht im Sinn von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG vorliegt, kann sinngemäss auf Art. 49 Abs. 3 DBG abgestellt werden. Danach werden ausländische juristische Personen den inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind.

Auch für die Frage, ob eine Beteiligung im Sinn von Art. 69 DBG vorliegt, ist sinngemäss auf Art. 49 Abs. 3 DBG abzustellen (ESTV-KS Nr. 27, Ziffer 2.3.2). Die LLC ist somit auch für die Zwecke des Beteiligungsabzugs derjenigen inländischen juristischen Person gleichzustellen, der sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten ist.

Wie die LLC in ihrem Sitzstaat steuerlich behandelt wird, kann hingegen nicht das einzig entscheidende Kriterium sein (a. M. Greter [Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 96]; dieser begründet seine Auffassung damit, dass nur dann eine Vielfachbesteuerung eintrete, wenn die ausländische Rechtsfigur im Sitzstaat als Körperschaft besteuert werde und sich deshalb nur dann die Gewährung des Beteiligungsabzugs rechtfertige. Dies trifft aber gerade nicht zu: Werden nämlich die Erträge der LLC im Sitzstaat - auf Ebene der Gesellschafter - und anschliessend nochmals im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter - wiederum auf der Ebene der Gesellschafter - besteuert, liegt eine mehrmalige Besteuerung des gleichen Substrats vor und die Gewährung des Beteiligungsabzugs bei juristischen Personen bzw. die Gewährung des Teilbesteuerungsverfahrens bei natürlichen Personen ist sachlich gerechtfertigt). Zudem führt nur die sinngemässe Anwendung von Art. 49 Abs. 3 DBG auf Stufe der Gesellschafter zu einer kohärenten Besteuerung in Fällen, in welchen die LLC selber in der Schweiz unbeschränkt (aufgrund der tatsächlichen Verwaltung) oder beschränkt (Betriebsstätte oder Grundeigentum) steuerpflichtig ist.

Die LLC ist, wie es ihr Name sagt, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), was den Vergleich mit dieser Gesellschaftsform nahelegt. Allerdings ist dieser Vergleich insofern schwierig, als das Gesellschaftsrecht in den USA von den Bundesstaaten geregelt wird und die gesetzlichen Vorschriften zu einem grossen Teil dispositiver Natur sind, so dass die LLC in der Praxis stark unterschiedlich ausgestaltet werden kann. Dennoch können die folgenden vergleichbaren Charakteristika festgehalten werden:

- Wie die GmbH schweizerischen Rechts weist die LLC teils personenbezogene, teils kapitalbezogene Elemente auf. Wie die GmbH ist die LLC also zwischen den rein kapitalistischen und den rein individualistischen Gesellschaftsformen einzustufen.
- Wie bei der GmbH ist die Haftung der LLC grundsätzlich auf das Vermögen der Gesellschaft begrenzt. Das Vermögen der Gesellschafter (bei der LLC häufig „members“ genannt) ist im Normalfall vom Zugriff der Gläubiger der Gesellschaft geschützt. Nur in Bezug auf gezeichnete, aber noch nicht liberierte Einlagen haben die Gläubiger ein Forderungsrecht (vgl. z. B. Section 403.b des Revised Uniform Limited Liability Company Act [ein Mustergesetz für die Bundesstaaten zur Legiferierung der LLC], abrufbar über www.law.upenn.edu/bll/archives/ulc/ullca/2006act_final.htm); auch diesbezüglich besteht eine Ähnlichkeit zur GmbH, bei welcher die Haftung der Gesellschafter grundsätzlich auf das nicht einbezahlte Stammkapital begrenzt wird (vgl. Art. 793-795dOR).
- Wie die GmbH (vgl. Art. 779 OR) hat die LLC eine eigene juristische Persönlichkeit (vgl. z. B. § 18-201 b des Delaware Limited Liability Company Act, <http://delcode.delaware.gov/title6/c018/index.shtml>: „A limited liability company formed under this chapter shall be a separate legal entity, the existence of which as a separate legal entity shall continue until cancellation of the limited liability company's certificate of formation.“)
- Wie die GmbH wurde die LLC vor allem für kleinere Verhältnisse konzipiert, wo eine Verbindung von beschränkter Haftung mit persönlicher Beteiligung und Betätigung der Mitglieder bezweckt wird.

- Wie die GmbH, welche die Rechtspersönlichkeit erst durch die Eintragung in das Handelsregister erlangt (Art. 779 OR), gilt die LLC nicht bereits durch den Abschluss des Gesellschaftervertrags als 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 Limited Liability Company Act).
- Wie bei der GmbH ist die Abtretung der Gesellschaftsanteile nur unter Bedingungen möglich (vgl. Art. 786 OR: Zustimmung der Gesellschafterversammlung und Art. 785 OR: Schriftform; § 18-704 des Delaware Limited Liability Act: Übertragung gemäss LLC Agreement oder mangels Bestimmung im Agreement bei Zustimmung sämtlicher Members; die Vermögensrechte allein können hingegen meist ohne Einschränkungen übertragen werden).
- Wie bei der GmbH wird auch bei der LLC die Geschäftsführung durch sämtliche Gesellschafter wahrgenommen, es sei denn die Statuten oder ein Beschluss der Gesellschafter bestimmen etwas anderes (vgl. Art. 809 OR und § 18-402 des Delaware Limited Liability Act).
- Wie bei der GmbH führt auch bei der LLC das Ausscheiden eines Gesellschafters nicht zur Auflösung der LLC (siehe z. B. Section 603 des Revised Uniform Limited Liability Company Act).

Insgesamt ergibt sich aus dieser Aufzählung, dass die LLC mit einer schweizerischen GmbH verglichen werden kann. Steuerlich sollte sie nach internem Recht damit gleich wie eine GmbH behandelt werden, auch wenn sie im Sitzstaat wie eine Personengesellschaft besteuert wird (vgl. Oliver Untersander / Marianne Nufer, Aktuelle Probleme der Besteuerung von Aktiengesellschaft und Aktionär, IFF-Seminar 2011, Lösungsansatz zu Fall 4a, S. 22f.). Theoretisch ist zwar denkbar, dass eine amerikanische LLC im Einzelfall so ausgestaltet ist, dass sie eher einer Personengesellschaft als einer GmbH gleichzustellen ist. Ein entsprechender Nachweis wäre, da zumeist steuermindernder Natur, durch den Steuerpflichtigen zu erbringen. Im Allgemeinen werden aber die der GmbH vergleichbaren Kriterien, insbesondere die Rechtspersönlichkeit und die beschränkte Haftung stärker zu gewichten sein als die mit einer Personengesellschaft vergleichbaren Elemente. Es sind somit kaum Fälle denkbar, in welchen die LLC nach internem Recht wie eine Personengesellschaft zu behandeln ist.

Somit ergibt sich die folgende Behandlung der LLC nach internem Recht:

- **Vermögenssteuer:** Anteile einer in der Schweiz ansässigen natürlichen Person an einer LLC unterliegen mit ihrem Verkehrswert der Vermögenssteuer.
- **Einkommenssteuer:** Ausschüttungen der LLC stellen Vermögensertrag im Sinn von Art. 20 DBG dar. Sofern die in der Schweiz ansässige Person mit mehr als 10% an der LLC beteiligt ist, kommt das Teilbesteuerungsverfahren nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG zur Anwendung. Gewinne und Verluste der LLC selber sind in der Schweiz auf Stufe des Anteilsinhabers steuerlich unbeachtlich (Anteile der LLC im Privatvermögen gehalten).
- **Gewinnsteuer:**
 - o Die LLC selber kann in der Schweiz gewinnsteuerpflichtig sein (wenn sie ihre tatsächliche Verwaltung, eine Betriebsstätte oder eine Liegenschaft in der Schweiz hat).
 - o Anteile, welche eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an einer LLC hält, gelten als Beteiligungen im Sinn von Art. 69 DBG.

2. Einschränkungen aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens mit den USA

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, inwiefern die Besteuerung gemäss internem Recht durch das DBA-USA eingeschränkt wird.

2.1 Vermögenssteuer

Bei der Vermögenssteuer ergibt sich keine Einschränkung, da das DBA-USA nur die Einkommens- und Gewinnsteuer regelt (Art. 2 DBA-USA).

2.2 Einkommenssteuer

Bei der Einkommenssteuer stellt sich die Frage, ob der Besteuerung der Ausschüttungen nach internem Recht eine Bestimmung des DBA entgegensteht. Gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA-USA muss die Schweiz nämlich Einkünfte einer in der Schweiz ansässigen Person freistellen, sofern diese Einkünfte nach dem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden können.

Nachdem Ausschüttungen aus LLC nach internem Recht Vermögensertrag darstellen, liegt es nahe, vorab zu prüfen, ob der Dividendenartikel (Art. 10) des DBA-USA anwendbar ist. Hier ist zu beachten, dass Art. 10 Abs. 4 DBA-USA eine eigene Definition des Dividendenbegriffs enthält. Als Dividenden gelten danach nur Einkünfte aus Aktien oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Vertragsstaats, aus dem sie stammen, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind.

Anteile an LLC sind keine Aktien („shares“). Dividenden liegen demnach nur dann vor, wenn die Ausschüttungen der LLC in den USA den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. Dies ist nur dann der Fall, wenn die LLC in den USA als eigenes Steuersubjekt behandelt wird, d. h. nicht wie eine Personengesellschaft besteuert wird. In diesem Fall ist Art. 10 DBA-USA anwendbar und die Ausschüttungen können aufgrund von Art. 10 Abs. 1 DBA-USA in der Schweiz besteuert werden (mit pauschaler Steueranrechnung der in den USA aufgrund von Art. 10 Abs. 2 DBA-USA erhobenen Quellensteuer).

Wird die LLC in den USA hingegen steuerlich wie eine Personengesellschaft behandelt, ist Art. 10 DBA-USA nicht anwendbar. Im Sinn des DBA-USA liegen damit keine Dividendeneinkünfte vor (so auch Untersander/Nufer, a. a. O., S. 24).

Gemäss Art. 7 Abs. 1 DBA-USA können Gewinne eines *Unternehmens eines Vertragsstaats* nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus.

Nach Art. 3 Abs. 1 lit. c DBA-USA bedeutet der Ausdruck „Unternehmen eines Vertragsstaats“ ein Unternehmen, das von einer *in einem Vertragsstaat ansässigen Person* betrieben wird.

Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. a DBA-USA bedeutet der Begriff „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, ihrer Staatsangehörigkeit, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Errichtung oder eines anderen Merkmales steuerpflichtig ist. Die steuerlich transparente LLC ist damit keine in den USA ansässige Person, da sie selber gar nicht steuerpflichtig ist. Damit kann aber die LLC selber auch nicht Unternehmen eines Vertragsstaats im Sinn von Art. 3 Abs. 1 lit. c und Art. 7 Abs. 1 DBA-USA sein.

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. Befinden sich die Gesellschafter nicht alle im gleichen Vertragsstaat (z. B. 60% der Anteile werden von in den USA ansässigen Personen, 40% von in der Schweiz ansässigen Personen gehalten), so liegt aufgrund der Zurechnung des Unternehmens der LLC an die Gesellschafter anteilig ein Unternehmen des Vertragsstaats USA und anteilig ein Unternehmen des Vertragsstaats Schweiz vor (im Beispiel zu 60% ein Unternehmen des Vertragsstaats USA und zu 40% ein Unternehmen des Vertragsstaats Schweiz). Würde man diese anteilige Zurechnung der LLC an die Gesellschafter ablehnen, würde man zu einem kaum dem Zweck des DBA entsprechenden Resultat gelangen: Das in der LLC betriebene Unternehmen wäre dann, obwohl die LLC ihren Sitz und -gegebenenfalls - ihre Geschäftstätigkeit in den USA hat und ihre Gesellschafter teilweise im Vertragsstaat Schweiz und teilweise im Vertragsstaat USA ansässig sind, kein Unternehmen eines Vertragsstaats im Sinn des DBA-USA. Das DBA-USA wäre damit auf das in der LLC betriebene Unternehmen überhaupt nicht anwendbar.

Aufgrund der auch nach Massgabe des DBA-USA zu beachtenden steuerlichen transparenten Behandlung der LLC kann Art. 7 Abs. 1 DBA-USA somit indirekt über die Gesellschafter auf das in der LLC betriebene Unternehmen angewandt werden. Im Umfang der Beteiligung von in der Schweiz ansässigen Gesellschaftern an der LLC liegt ein von diesen betriebenes Unternehmen und somit ein Unternehmen des Vertragsstaats Schweiz vor, so dass der anteilige Gewinn der LLC grundsätzlich in der Schweiz steuerbar ist (aufgrund der internrechtlichen Qualifikation allerdings nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, sondern – soweit und sobald der Gewinn überhaupt an die Gesellschafter ausgeschüttet wird – als Vermögensertrag). Verfügt die LLC in den USA über eine Betriebsstätte, ist der auf die Betriebsstätte entfallende Gewinn (bzw. die auf die Betriebsstätte entfallende Ausschüttung) aufgrund von Art. 7 Abs. 1 DBA-USA in den USA steuerbar und in der Schweiz von der Besteuerung auszunehmen. Das Vorliegen einer Betriebsstätte in den USA ist eine steuermindernde Tatsache und damit durch den Anteilsinhaber nachzuweisen. Ebenso ist nachzuweisen, inwieweit der Gewinn der LLC der Betriebsstätte zuzurechnen ist.

Verfügt die LLC über keine Betriebsstätte, bleibt es bei der anteiligen Besteuerung in der Schweiz. Zum gleichen Resultat kommt man, wenn die LLC gar kein Unternehmen betreibt, sondern beispielsweise rein vermögensverwaltend tätig ist. Diesfalls ist Art. 7 DBA-USA nicht anwendbar, da gar kein Unternehmen vorliegt. Das Besteuerungsrecht der Schweiz ergibt sich dann aus Art. 21 Abs. 1 DBA-USA (vgl. auch Untersander / Nufer, a. a. O., S. 24f.).

Diese Beurteilung steht im Einklang mit der steuerlichen Behandlung der LLC durch die Abteilung Rückerstattung Verrechnungssteuer der ESTV. Auch die ESTV geht davon aus, dass die nach US-Recht steuerlich transparente LLC aufgrund von Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA-USA keine in den USA ansässige Person ist und behandelt die LLC für die Zwecke der Verrechnungssteuerrückerstattung steuerlich transparent. Die LLC selber kann demnach keine Verrechnungssteuerrückerstattung aufgrund von Art. 10 Abs. 2 DBA-USA verlangen; dies können nur die einzelnen Gesellschafter für ihre Anteile (Andreas Kolb, Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften und anderer Unternehmungsstrukturen, FStR 2006, 137, 145f.). Diese Beurteilung deckt sich auch mit der Auffassung von Tischbirek im DBA-Kommentar von Vogel / Lehner (Art. 10 N 190) und einem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg (4 K 59/06 vom 17.3.2008; dieses Urteil wurde allerdings vom deutschen Bundesfinanzhof nicht bestätigt: vgl. BFH-Urteil I R 34/08 vom 20.8.2008, wonach die LLC selber „Unternehmen“ im Sinn von Art. 7 Abs. 1 sei; folglich sei nicht Art. 7 Abs. 1 sondern Art. 21 DBA auf die Einkünfte des Gesellschafters anwendbar; gleicher Auffassung wie der BFH sind das Bundesministerium für Finanzen, BMF-Schreiben vom 19. März 2004 zur steuerlichen Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company, Ziffer 3b) und die britische Steuerbehörde, HM Revenue and Customs, siehe www.hmrc.uk/manuals/dtmanual/DT19853A.htm). Zur Qualifikation einer in den USA transparent behandelten S-Corporation als Kapitalgesellschaft, vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich 1 ST.2006.238 vom 29.1.2007; der Entscheid betraf allerdings nur von der S-Corporation entrichtetes Arbeitseinkommen des Alleinaktionärs).

2.3 Gewinnsteuer

Bei der Gewinnsteuer werden die Ausschüttungen der LLC mit dem Beteiligungsabzug indirekt freigestellt, so dass im Allgemeinen wirtschaftlich betrachtet gar keine Doppelsteuerung eintritt. Dennoch sind die vorstehenden Überlegungen zur Einkommenssteuer (Ziffer 2.2) sinngemäss auch bei der Gewinnsteuer anwendbar. Konsequenterweise sind somit Erträge aus einer LLC, welche in den USA steuerlich transparent behandelt wird, insoweit mittels Steuerauscheidung den USA zuzuweisen als die steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nachweist, dass diese einer Betriebsstätte der LLC in den USA zuzurechnen sind. Auf solchermassen in die USA ausgeschiedenen Erträgen ist konsequenterweise kein Beteiligungsabzug zu gewähren.

3. Fazit

Ein Leitentscheid zur steuerlichen Behandlung der LLC ist in der Schweiz bisher nicht ergangen. Folgt man der hier vertretenen Auffassung, wonach Art. 7 DBA-USA auf in den USA steuerlich transparent behandelte LLC anwendbar ist, da solche LLC nach der Systematik des DBA wie eine Personengesellschaft zu behandeln sind, ergibt sich folgendes Fazit:

- Nach internem Recht sind Anteile an LLC gleich wie Anteile an Kapitalgesellschaften zu behandeln:
 - o Bei der Einkommenssteuer sind die Ausschüttungen der LLC nach internem Recht als Ertrag aus beweglichem Vermögen zu erfassen. Soweit qualifizierte Beteiligungen vorliegen, ist Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG anwendbar. Verluste der LLC können in der Schweiz nicht abgezogen werden (es handelt sich nach internem Recht um private Kapitalverluste auf einer Beteiligung).
 - o Bei der Gewinnsteuer ist Art. 69 DBG auf Beteiligungen an LLC anwendbar.
- Bei in den USA steuerlich transparenten LLC ergibt sich aus dem DBA-USA bei der Einkommens- und Gewinnsteuer die folgende Einschränkung: Der Gewinn der LLC ist nach DBA-USA anteilig an die Gesellschafter zuzurechnen. Insoweit als die Ausschüttung der LLC aus einem Gewinn der LLC stammt, welcher einer Betriebsstätte in den USA zuzurechnen ist, ist diese Ausschüttung in die USA auszuscheiden. Inwieweit der Gewinn der LLC einer Betriebsstätte in den USA zuzurechnen ist, ist als steuermindernde Tatsache durch den Anteilsinhaber nachzuweisen.
- Hingegen ist Art. 10 DBA-USA auf Ausschüttungen von in den USA steuerlich transparent behandelten LLC nicht anwendbar, da es sich nicht um Dividenden im Sinn von Art. 10 DBA-USA handelt.
- Beim Vermögen ist mangels DBA-Bestimmung keine Ausscheidung vorzunehmen.
- Die LLC selber wird in der Schweiz wie eine GmbH besteuert, wenn sie ihre tatsächliche Verwaltung, eine Betriebsstätte oder eine Liegenschaft in der Schweiz hat.