Beschluss vom 18. Mai 2021, I B 76/20 (AdV)

Inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 18.05.2021 - I B 75/20 (AdV): Einordnung einer US-amerikanischen LLC als Personen- oder Kapitalgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2021:BA.180521.IB76.20.0

BFH I. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 43 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 43 Abs 3 S 1, EStG § 50d Abs 1 S 1, DBA USA 1989/2008 Art 29 Abs 1, AO § 10, AO § 168 S 1, EStG VZ 2019

vorgehend FG München, 09. November 2020, Az: 6 V 1784/20

Leitsätze

NV: Die Einordnung einer nach dem Recht des US-Bundesstaats Colorado gegründeten LLC als Personen- oder Kapitalgesellschaft richtet sich nach dem sog. Typenvergleich unter Berücksichtigung der im BMF-Schreiben vom 19.03.2004 (BStBl I 2004, 411) genannten Merkmale (Bestätigung der Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 20.08.2008 - I R 34/08, BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263); Parallelentscheidung zu I B 75/20 (AdV).

Tenor

Die Beschwerde der Antragstellerin gegen den Beschluss des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 10.11.2020 - 6 V 1784/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Antragstellerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) als Kapitalgesellschaft einzuordnen ist, die für eine Zahlung an ihren Gesellschafter im Streitjahr (2019) Kapitalertragsteuer anmelden muss.

2 Die Antragstellerin ist eine Gesellschaft in der Rechtsform einer Limited Liability Company (LLC) der Vereinigten Staaten von Amerika (USA). Sie wurde am ...2010 nach dem Recht des US-Bundesstaats Colorado gegründet und mit dem Hauptsitz in Z (Colorado) registriert. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ist L.

3 Nachdem L seinen Wohnsitz und seinen Lebensmittelpunkt im Juli 2017 von Z in die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) verlegt hatte, befand sich auch der Ort der Geschäftsleitung der Antragstellerin i.S. des § 10 der Abgabenordnung (AO) in Deutschland. Die Antragstellerin ermittelte ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Zu ihrem Betriebsvermögen gehörte eine Immobilie in Z, die sie am ...2018 veräußerte. Seither beschränkt sich die Tätigkeit der Antragstellerin auf die Verwaltung des erzielten Veräußerungserlöses. Nach dem Steuerrecht der USA werden die Einkünfte der Antragstellerin unmittelbar L zugerechnet und von ihm mit seinem individuellen Steuersatz versteuert.

4 Am 30.01.2019 überwies L einen Betrag in Höhe von ... US-Dollar (... €) von einem Bankkonto der Antragstellerin auf ein privates Bankkonto. Hierfür gab die Antragstellerin am 28.07.2020 beim Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung zum 31.01.2019 ab. Darin erklärte sie Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € sowie Solidaritätszuschlag in Höhe von ... €.

5 Gegen diese Kapitalertragsteuer-Anmeldung legte die Antragstellerin Einspruch ein. Auf Grundlage eines

Typenvergleichs sei sie nicht als Kapitalgesellschaft, sondern als Personengesellschaft einzuordnen. Deshalb handele es sich bei der Zahlung an L auch nicht um eine (verdeckte) Gewinnausschüttung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG), die gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG der inländischen Kapitalertragsteuer unterliege, sondern um eine nicht steuerbare Entnahme. Das FA hat über diesen Einspruch bisher noch nicht entschieden.

6 Darüber hinaus beantragte die Antragstellerin die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 05.08.2020 ab. Auch der daraufhin beim Finanzgericht (FG) München, Außensenate Augsburg, gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gestellte AdV-Antrag blieb erfolglos (Beschluss vom 10.11.2020 - 6 V 1784/20).

7 Die Antragstellerin wendet sich mit ihrer gemäß § 128 Abs. 3 Satz 1 FGO zugelassenen Beschwerde gegen den Beschluss des FG und beantragt sinngemäß, die Vollziehung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung zum 31.01.2019 vom 28.07.2020 in Höhe von ... € ohne Sicherheitsleistung auszusetzen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Beschwerde ist zulässig, aber unbegründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen.

9 1. Das FG ist zu Recht von der Zulässigkeit des AdV-Antrags ausgegangen. Die Anmeldung der Kapitalertragsteuer zum 31.01.2019 vom 28.07.2020 steht gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und damit einem vollziehbaren Verwaltungsakt gleich. Die Antragstellerin ist als Vergütungsschuldnerin der Kapitalertragsteuer auch berechtigt, diese Anmeldung mit einem Einspruch (§ 347 Abs. 1 AO) anzufechten und in einem Rechtsbehelfsverfahren überprüfen zu lassen, obwohl sie auf ihren eigenen Angaben beruht (vgl. allgemein Bundesfinanzhof --BFH--, Urteil vom 21.02.2018 - VI R 25/16, BFHE 260, 526, BStBl II 2018, 389 zur Anmeldung von Lohnsteuer; Senatsurteil vom 24.10.2018 - I R 69/16, BFHE 263, 146, BStBl II 2019, 401 zur Anmeldung von Steuerabzugsbeträgen nach § 50a EStG, jeweils m.w.N.).

10 2. Die Ablehnung des AdV-Antrags durch das FG als unbegründet war ebenfalls zutreffend. Die Voraussetzungen zur Gewährung der AdV der Kapitalertragsteuer-Anmeldung der Antragstellerin zum 31.01.2019 vom 28.07.2020 sind nicht erfüllt.

11 a) Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen oder seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte.

12 Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund der präsenten Beweismittel, des unstreitigen Sachverhalts und der gerichtsbekannten Tatsachen erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschlüsse vom 17.05.2005 - I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778; vom 10.12.2019 - I B 35/19, BFHE 267, 199, BStBl II 2020, 517). Die Gewährung der AdV setzt nicht voraus, dass die gegen die Rechtmäßigkeit sprechenden Gründe überwiegen. Ist die Rechtslage nicht eindeutig, so ist im summarischen Verfahren nicht abschließend zu entscheiden, sondern im Regelfall die Vollziehung auszusetzen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschlüsse vom 18.12.2013 - I B 85/13, BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947; vom 04.03.2020 - I B 57/18, BFH/NV 2020, 1236).

13 b) Im Streitfall bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Kapitalertragsteuer-Anmeldung.

14 aa) Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unterliegen inländische Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer. Zu diesen Kapitalerträgen gehören u.a. Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien und aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Unter den sonstigen Bezügen werden auch

verdeckte Gewinnausschüttungen erfasst (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (§ 43 Abs. 3 Satz 1 EStG).

15 bb) Der Inlandsbezug i.S. des § 43 Abs. 3 Satz 1 EStG folgt aus der inländischen Geschäftsleitung der Antragstellerin. Der Alleingesellschafter und Geschäftsführer L hat seinen Wohnsitz und seinen Lebensmittelpunkt im Juli 2017 von Z nach Deutschland verlegt. Seitdem befindet sich auch der Ort der Geschäftsleitung der Antragstellerin gemäß § 10 AO im Inland. Dies ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht im Streit.

16 cc) Des Weiteren hat der Senat bei summarischer Prüfung keine ernstlichen Zweifel, dass die Antragstellerin trotz der Verlegung des Orts der Geschäftsleitung nach Deutschland zivilrechtlich fortbestanden hat, sodass Kapitalertragsteuer i.S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG anfallen kann.

17 Im Streitfall kann offen bleiben, welche Folgen nach der sog. Sitztheorie eintreten, wenn eine Gesellschaft, die in einem Drittstaat gegründet wurde, ihren tatsächlichen Verwaltungssitz nach Deutschland verlegt (vgl. hierzu Bundesgerichtshof --BGH--, Urteil vom 27.10.2008 - II ZR 158/06, BGHZ 178, 192; BFH-Beschluss vom 08.01.2019 - II B 62/18, BFH/NV 2019, 293, jeweils m.w.N.). Der zivilrechtliche Fortbestand der Antragstellerin ergibt sich jedenfalls aus dem Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 29.10.1954 (BGBl II 1956, 487), der in Art. XXV Abs. 5 Satz 2 allein auf die wirksame Gründung in den USA abstellt (BGH-Urteil vom 29.01.2003 - VIII ZR 155/02, BGHZ 153, 353). Die Antragstellerin verfügte zunächst durch ihr in Z belegenes Grundstück und nach dessen Verkauf am ...2018 zumindest durch ihr bei der X-Bank in Z unterhaltenes Bankkonto auch weiterhin über geschäftliche Aktivitäten in den USA (vgl. zu diesem Kriterium BGH-Urteile vom 05.07.2004 - II ZR 389/02, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2004, 1225; vom 13.10.2004 - I ZR 245/01, GmbHR 2005, 51).

18 dd) Darüber hinaus erfasst § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch Bezüge aus der Beteiligung an ausländischen Gesellschaften, die ihrer Struktur nach einer nach deutschem Recht errichteten AG oder GmbH im Wesentlichen entsprechen (Senatsurteile vom 20.10.2010 - I R 117/08, BFHE 232, 15; vom 11.10.2017 - I R 42/15, BFH/NV 2018, 616). Hierfür kommt es auf einen sog. Typenvergleich an:

Sowohl das ausländische Rechtsgebilde als auch die konkrete Beteiligungsform des Steuerpflichtigen müssen vom Typ her den Gesellschafts- und Beteiligungsformen gleichen, die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannt werden. Entscheidend ist eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft sowie deren konkrete Ausformung in der Satzung dieser Gesellschaft (vgl. Senatsurteil vom 20.08.2008 - I R 34/08, BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263). Die Vergleichbarkeit einer US-amerikanischen LLC mit einer inländischen Kapitalgesellschaft richtet sich dabei nach folgenden Merkmalen (Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 19.03.2004, BStBl I 2004, 411; vgl. auch Lemaitre/Schnittker/Siegel, GmbHR 2004, 618; Pyszka, GmbHR 2015, 1203):
- Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung

- Beschränkte Haftung

- Freie Übertragbarkeit der Anteile

- Gewinnzuteilung durch Ausschüttungsbeschluss

- Kapitalaufbringung

- Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft

- Gewinnverteilung

- Formale Gründungsvoraussetzungen

19 Im Streitfall bestehen keine ernstlichen Zweifel, dass die Antragstellerin nach einer Gesamtwürdigung dieser Merkmale mit einer inländischen Kapitalgesellschaft i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vergleichbar ist.

20 (1) Hinsichtlich der Geschäftsführung und Vertretung ist das Gesellschaftsrecht des US-Bundesstaats Colorado (2018 Colorado Revised Statutes, Title 7 - Corporations and Associations, Art. 80 – Limited Liability Companies --zitiert als § 7-80-[...] des Rechts von Colorado--) offen, ob hierfür nur die Gesellschafter oder (zumindest auch) fremde Dritte in Betracht kommen. § 7-80-401 Abs. 1, -402 und -405 unterscheiden insofern zwischen "Members"

(Gesellschaftern) und "Managers" (Geschäftsführern). Art. 4.2 des "Operating Agreement" der Antragstellerin (Satzung) sieht dagegen vor, dass die Gesellschafter von der Geschäftsführung und Vertretung ausgeschlossen sind, sofern sie nicht zugleich als Geschäftsführer ernannt werden. Anhaltspunkte, dass nur Gesellschafter zum Geschäftsführer ernannt werden können, sind aus der Satzung der Antragstellerin nicht erkennbar (abweichend zur Sachsituation im Urteil des FG Baden-Württemberg vom 14.01.2009 - 4 K 4968/08, juris). Dies entspricht auch den beim Register eingereichten "Articles of Association" und ähnelt im Ergebnis dem für inländische Kapitalgesellschaften typischen Grundsatz der Fremdgeschäftsführung (§§ 76 bis 78 des Aktiengesetzes --AktG--, §§ 6, 35 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--). Der allgemeinen Geltung dieses Strukturprinzips widerspricht es nicht, dass L sowohl alleiniger Gesellschafter als auch alleiniger Geschäftsführer der Antragstellerin ist (a.A. zu einer solchen Fallkonstellation Lemaitre/ Schnittker/Siegel, GmbHR 2004, 618, 628). Die Ernennung des Alleingesellschafters zum Geschäftsführer ist auch bei inländischen Ein-Personen-GmbH möglich und üblich, ohne dass dadurch das grundsätzliche Prinzip der Fremdgeschäftsführung aufgegeben wird.

21 (2) Für die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft spricht darüber hinaus die Beschränkung der Haftung des Alleingesellschafters L auf die Einlage. Die Haftungsbeschränkung ergibt sich sowohl aus § 7-80-107 und -705 des Rechts von Colorado als auch aus Art. 2.2 der Satzung der Antragstellerin.

22 (3) Die beschränkte Übertragbarkeit der an der Antragstellerin gehaltenen Anteile ähnelt dagegen grundsätzlich den Regelungen für inländische Personengesellschaften. Die Beschränkungen ergeben sich sowohl aus § 7-80-701 und -702 des Rechts von Colorado als auch aus Art. 4.3 der Satzung. Danach ist die Übertragung von der Zustimmung der Gesellschafter abhängig. Art. 4.3 der Satzung sieht darüber hinaus sogar eine Zustimmung der Geschäftsführer vor. Ohne die entsprechenden Zustimmungen erhält der Empfänger lediglich Gewinnansprüche (§ 7-80-702 Abs. 1 des Rechts von Colorado, Art. 6.2 der Satzung). Allerdings wird die Wertigkeit dieses Merkmals für die Abwägung dadurch relativiert, dass auch bei inländischen Kapitalgesellschaften Beschränkungen in Betracht kommen (§ 15 Abs. 5 GmbHG, § 68 Abs. 2 Satz 1 AktG).

23 (4) Die Gewinnzuteilung ist wiederum mit den für inländische Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen vergleichbar. Zwar sehen weder das Recht von Colorado noch die Satzung zwingend einen Gewinnausschüttungsbeschluss der Gesellschafter vor. Art. 3.1 Satz 2 der Satzung macht die tatsächliche Ausschüttung aber von einer Entscheidung der Manager abhängig. Auch wenn grundsätzlich zwischen der Zuteilung des Gewinnanteils und dessen Verfügbarkeit zu unterscheiden ist (vgl. Lemaitre/Schnittker/Siegel, GmbHR 2004, 618, 624), widerspricht die Abhängigkeit von der Entscheidung eines (Fremd-)Geschäftsführers den typischen Regelungen für inländische Personengesellschaften. Darüber hinaus sind die Geschäftsführer nach Art. 5.2 (a) Abs. 2 der Satzung berechtigt, Reserven anzulegen.

24 (5) Hinsichtlich der Kapitalaufbringung hat das FG zu Recht darauf hingewiesen, dass aus Art. 2.1 der Satzung i.V.m. Exhibit A und dem Vortrag der Antragstellerin letztlich nicht erkennbar ist, ob und in welchem Umfang im Streitfall Einlagen zu leisten waren. § 7-80-501 des Rechts von Colorado sieht keine Pflicht zur Erbringung einer Einlage vor.

25 (6) Die Gewinnverteilung erfolgt sowohl gemäß § 7-80-503 und -504 des Rechts von Colorado als auch gemäß Art. 3.1 der Satzung nach der Höhe der Einlagen. Wie zu verfahren ist, wenn keine Einlagen erbracht worden sind, wird nicht geregelt.

26 (7) Zum Kriterium der Lebensdauer der Gesellschaft sehen weder das Recht von Colorado noch die Satzung eine absolute zeitliche Grenze vor. Nach § 7-80-801 des Rechts von Colorado, auf das Art. 7 der Satzung verweist, wird die Antragstellerin aber aufgelöst, wenn entweder die Gesellschafter einen entsprechenden Beschluss fassen oder kein Gesellschafter mehr übrig ist und innerhalb von 90 Tagen auch kein Rechtsnachfolger als Gesellschafter gemäß § 7-80-701 Abs. 2 des Rechts von Colorado zugelassen wird. In letzterem Fall kommt es damit zu einer automatischen Beendigung der Gesellschaft, sofern dies nicht aktiv durch die Rechtsnachfolger verhindert wird. Dieser Umstand spricht für die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Personengesellschaft.

27 (8) Dagegen sind die formalen Gründungsvoraussetzungen mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar. Die Gründung einer LLC setzt nach § 7-80-208 des Rechts von Colorado voraus, dass die "Articles of Association" beim "Secretary of State" eingereicht werden. Die entsprechende Registrierung der Antragstellerin am ...2010 ist durch das "Certificate of Fact of Good Standing" vom ...2020 bestätigt worden.

28 (9) Selbst wenn man für das Merkmal der Kapitalaufbringung zu Gunsten der Klägerin von einer Vergleichbarkeit mit inländischen Personengesellschaften ausgeht, bestehen bei summarischer Prüfung keine ernstlichen Zweifel,

dass die Gesamtwürdigung der Umstände zu einer Vergleichbarkeit der Antragstellerin mit einer inländischen Kapitalgesellschaft führt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die einzelnen Merkmale nicht gleichmäßig bedeutsam sind.

29 Im Streitfall reicht es aus, dass die besonders bedeutsamen Merkmale Geschäftsführung und Vertretung, beschränkte Haftung und Gewinnzuteilung sowie zusätzlich das Merkmal der formalen Gründungsvoraussetzungen für eine Gleichstellung mit einer inländischen Kapitalgesellschaft sprechen. Das Merkmal der Gewinnverteilung ist zumindest neutral zu werten. Die Merkmale der Übertragbarkeit der Anteile, der Kapitalaufbringung und der Lebensdauer können deshalb nicht dazu führen, die Gleichstellung mit einer inländischen Kapitalgesellschaft in Zweifel zu ziehen, zumal die Merkmale Übertragbarkeit der Anteile und Lebensdauer zumindest im Streitfall eine nur beschränkte Aussagekraft haben. Ob dies nach der nationalrechtlichen Einführung der Unternehmergesellschaft ohne nennenswertes Stammkapital (§ 5a GmbHG) auch für das Merkmal der Kapitalaufbringung gilt, kann unter diesen Umständen dahingestellt bleiben.

30 In jedem Fall spielt es für den Typenvergleich keine Rolle, ob die Antragstellerin nach dem Steuerrecht der USA als transparent anzusehen ist und die aus dem Grundstück erzielten Einkünfte direkt dem Alleingesellschafter L zugerechnet werden (sog. "Disregarded Entity", vgl. Dendorfer in Wassermeyer, Anhang USA Rz 101). Entsprechendes gilt für die Zahl der Gesellschafter. Es wäre nicht sachgerecht, wenn sich die Einordnung der Rechtsform einer Gesellschaft allein deshalb ändert, weil der Alleingesellschafter einen Teil seiner Anteile an einen Dritten veräußert (vgl. auch Senatsurteil vom 14.08.2019 - I R 44/17, BFHE 267, 1 zur Qualifizierung von Genussrechten).

31 ee) Schließlich führt auch 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 anderer Steuern vom 29.08.1989 i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung vom 04.06.2008 (BGBl I 2008, 612, BStBl I 2008, 784) --DBA-USA 1989/2008-- nicht zu ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der streitigen Kapitalertragsteuer-Anmeldung. Nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Steuerabzug ungeachtet eines Doppelbesteuerungsabkommens vorzunehmen. Diese Regelung wird auch durch Art. 29 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 bestätigt.

32 c) Den Aussetzungsgrund der unbilligen Härte (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 FGO) hat die Antragstellerin nicht geltend gemacht. Es ist auch nicht ersichtlich, dass dessen Voraussetzungen erfüllt sind.

33 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de