

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Einleitung.....	1
A. Problemstellung	1
B. Zielsetzung und Schwerpunkt der Untersuchung	3
C. Gang der Untersuchung.....	3
Teil 1: Vorfragen.....	5
Kapitel 1: Juristischer und Finanzwissenschaftlicher Ansatz.....	5
A. Ziele und Prinzipien der Besteuerung internationaler Sachverhalte	5
B. Gerechtigkeit zwischen Individuen.....	6
C. Effizienz der Ressourcennutzung.....	7
I. <i>Kapitalexportneutralität</i>	8
II. <i>Kapitalimportneutralität</i>	9
III. <i>Nationale Neutralität</i>	10
D. Praktikabilität des Besteuerungssystems.....	11
Kapitel 2: Begriffsklärungen: "Personengesellschaft" – "Partnership" – "Internationalität" der Personengesellschaft" – "Deutsche, US-amerikanische, internationale Personengesellschaften".....	12
A. "Personengesellschaft" - "Partnership"	12
B. "Internationalität" der Personengesellschaften	14
I. <i>Zivilrecht</i>	14
1. Deutschland	14
a) Gründungstheorie.....	17
b) Sitztheorie.....	18
2. USA	20
3. Verhältnis Deutschland-USA	21
II. <i>Steuerrecht</i>	23

1. Deutschland	23
2. USA	24
a) Foreign und Domestic Partnerships	26
b) Resident und Nonresident Partnerships	29
3. Abkommen	30
Kapitel 3: Geschichte des DBA-USA	31
Teil 2: Zivilrechtsformen der Personengesellschaften 33	
Kapitel 1: Personengesellschaften des US-amerikanischen Zivil- und Gesellschaftsrechts	33
A. General Partnership	39
B. Limited Partnership	43
C. Joint Venture	48
D. Limited Liability Company.....	50
Kapitel 2: Personengesellschaften des deutschen Zivil- und Gesellschaftsrechts.....	59
Teil 3: Einordnung (Classification) von Personenvereinigungen zu Zwecken der Besteuerung 61	
Kapitel 1: Einordnung (Classification) von Personenvereinigungen zu Zwecken der Besteuerung in den USA	61
A. Allgemeines.	61
B. Unabdingbare Merkmale	69
I. "Associates" - Vorhandensein von Gesellschaftern	69
II. "Objective to Carry on Business and Divide Gains Therefrom" - Absicht, Geschäfte zu betreiben und Gewinne daraus zu teilen	70
C. Die körperschaftlichen Merkmale.....	70
I. "Continuity of Life"- Fortdauernde Existenz.....	70
1. Allgemeines - General und Limited Partnerships	70
2. Limited Liability Companies	74
3. Gesellschaft mit beschränkter Haftung.....	77
II. "Centralization of Management" - Zentralisierung der Geschäftsleitung	78
1. Der allgemeine Ansatz der Regulations.....	78
2. Die Elemente "Zentralisierung" und "Repräsentation"	79

a)	Zuckman-Entscheidung	80
b)	Larson-Entscheidung	81
c)	Meaningful Proprietary Interest - Bedeutendes Eigentumsrecht	81
d)	The Right of Removal - Recht der Abberufung	82
e)	All Members on the Management Board - Alle Mitglieder gehören der Geschäftsleitung an	83
3.	Limited Liability Companies	84
4.	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	86
III.	"Limited Liability" - Beschränkte Haftung	87
1.	Grundsatz	87
a)	Persönliche Haftung der haftenden Gesellschafter	88
b)	Persönliche Haftung der beschränkt haftenden Gesellschafter	90
2.	Limited Liability Companies	91
3.	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	93
IV.	"Free Transferability of Interests" - Freie Übertragbarkeit der Anteile	94
1.	"Substantially all of the Interests" - Nahezu sämtliche Anteile	95
2.	Bedeutung der tatsächlichen freien Übertragbarkeit der Anteile	95
3.	Vorkaufsrecht der anderen Mitglieder	96
4.	Limited Liability Company	96
5.	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	97
V.	Andere Merkmale	97
D.	Einordnung ausländischer Personenvereinigungen	99
I.	"Separate Interest Theorie" - Theorie der getrennten Interessen	99
1.	Revenue Ruling 77-214	100
2.	Revenue Ruling 93-4	103
3.	Zusammenfassung	106
4.	Kritik	107
II.	Inkorporation nach ausländischem Recht	110
III.	Bedeutung des ausländischen Rechts bei der Einordnung ausländischer Personenvereinigungen	111
IV.	Vorhandensein von Gesellschaftern - Das Problem der "Associates"	112
1.	Darstellung der Problematik	112
2.	Lösungsansätze im Schrifttum - Kritik	117
E.	Limited Liability Company mit nur einem Gesellschafter	120

XII Inhaltsverzeichnis

<i>I. Association Taxable as a Corporation</i>	120
<i>II. Sole Proprietorship</i>	121
<i>III. Partnership</i>	122
F. Zusammenfassung	123
G. Revenue Notice 95-14 und die neuen Proposed Regulations § 301.7701-1, -2 und -3	124
<i>I. Allgemeines</i>	124
<i>II. Einteilung der Organisationsformen</i>	126
1. Zwingende Besteuerung als Kapitalgesellschaft - "per se" corporation	126
2. Organisationsformen mit Wahlrecht.....	127
a) US-Organisationsformen mit Wahlrecht	127
b) Ausländische Organisationsformen mit Wahlrecht	127
c) Bereits bestehende Organisationsformen mit Wahlrecht	128
<i>III. Ausübung des Wahlrechts</i>	129
<i>IV. Beurteilung der Proposed Regulations</i>	130
Kapitel 2: Einordnung von Personenvereinigungen zu Zwecken der Besteuerung in Deutschland	132
A. Allgemeines - Systematik der Einordnung als Steuersubjekt	132
<i>I. Körperschaftsteuerpflicht</i>	132
1. Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht.....	132
2. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht.....	134
<i>II. Personengesellschaften</i>	134
B. Grundlagen der Einordnung ausländischer Rechtsgebilde (Subjektqualifikation)	135
C. Methodik der Einordnung (Rechtstypenvergleich)	136
Kapitel 3: Die Einordnung US-amerikanischer Personenvereinigungen zu Zwecken der Besteuerung in Deutschland	143
A. Allgemeines.	143
B. Einordnung der Limited Liability Company zu Zwecken der deutschen Besteuerung.	143
<i>I. Einordnung durch generell-abstrakte oder individuell-konkrete Betrachtungsweise?</i>	147
<i>II. Auswahl des deutschen Vergleichstypus</i>	148

<i>III. Steuerliche Einordnung der Limited Liability Company</i>	149
1. Persönliche Haftung	149
2. Geschäftsführung	151
3. Freie Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile auf Dritte	152
4. Verhältnis der Gesellschafter untereinander und zur Gesellschaft.....	153
<i>IV. Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung</i>	155
<i>V. Zusammenfassung und Stellungnahme</i>	158
Teil 4: Besteuerung von Personengesellschaften (<i>Partnerships</i>) in den USA	162
Kapitel 1: US-Besteuerung der Personengesellschaften (<i>Partnerships</i>) im rein nationalen Zusammenhang.....	162
A. Gründung einer Personengesellschaft	163
<i>I. Einführung</i>	163
<i>II. Einlagen</i>	163
1. Allgemeines	163
2. Steuerliche Buchwerte und Besitzdauer.....	165
a) Steuerliche Buchwerte des Gesellschafters und der Gesellschaft	165
b) Besitzdauer eines Wirtschaftsgutes	165
<i>III. Behandlung von Verbindlichkeiten</i>	166
1. Einfluß von Verbindlichkeiten auf den steuerlichen Buchwert - "outside basis" - des Gesellschafters	166
a) <i>Einführung</i>	166
b) Einordnung der Verbindlichkeit und Bestimmung des Anteils an der Verbindlichkeit	168
2. Einlage von Wirtschaftsgütern, die mit Verbindlichkeiten belastet sind	168
<i>IV. Einlage von Diensten im Austausch gegen Gesellschaftsanteile</i>	169
B. Laufender Betrieb einer Personengesellschaft.....	170
<i>I. Besteuerung des laufenden Betriebs einer Personengesellschaft</i>	170
1. Buchführungsmethode	170
2. Steuerjahr	171
3. Steuerbares Einkommen der Personengesellschaft.....	171
4. Auswirkungen auf den steuerlichen Buchwert des Gesellschaftsanteils	173

5. Beschränkungen des Verlustabzugs	174
<i>II. Ergebniszuordnung unter den Gesellschaftern</i>	<i>174</i>
1. "Wesentlicher wirtschaftlicher Gehalt" einer Ergebniszuordnungsabrede	176
a) "Wirtschaftlicher Gehalt"	176
(1) Basistest.....	177
(2) Alternativtest.....	178
(3) Äquivalenztest	179
b) "Wesentlichkeit" des Wirtschaftlichen Gehalts	179
2. Zuordnungen bei eingebrachten Wirtschaftsgütern	179
<i>III. Rechtsgeschäfte und Zahlungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft</i>	<i>180</i>
1. Gesellschafter tritt nicht in seiner Eigenschaft als Gesellschafter auf.....	181
2. "Guaranteed Payments" - Garantierte Zahlungen.....	181
3. Andere Zahlungen an einen Gesellschafter in seiner Eigenschaft als Gesellschafter	182
C. Veräußerung von Gesellschaftsanteilen	182
I. Veräußerer	183
II. Erwerber.....	184
D. Ausschüttungen - Entnahmen	184
I. Barentnahmen	185
II. Sachentnahmen	185
E. Liquidation..	186
I. Liquidation eines Gesellschaftsanteils	186
II. Liquidation der Gesellschaft.....	186
F. Tod eines Gesellschafters.....	187
I. Rechtsnachfolger als Gesellschafter.....	187
II. Verkauf.....	187
III. Verkauf oder Liquidation durch den Rechtsnachfolger.....	188
G. Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung.....	188
I. Art der Steuererklärung	188
II. Abgabefrist und -ort	189
Kapitel 2: US-Besteuerung ausländischer Beteiligungen an US-Personengesellschaften.....	190
A. Allgemeines	190

B. Einkünfte, die mit dem Ausüben einer Geschäftstätigkeit in den USA effektiv verbunden sind	191
C. Passive Investmenteinkünfte - "FDAP Income"	194
Kapitel 3: US-Besteuerung einer US-Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften.....	196
A. Einkünfte der ausländischen Personengesellschaft, die nicht aus den USA stammen	196
B. Einkünfte der ausländischen Personengesellschaft, die aus den USA stammen	197
Kapitel 4: US-Quellenregeln für Zinszahlungen von und an eine Personengesellschaft.....	198
Teil 5: Personeneigenschaft, Ansässigkeit und Abkommensberechtigung der Personengesellschaften.....	201
Kapitel 1: Personeneigenschaft der Personengesellschaften.....	201
Kapitel 2: Ansässigkeit und Abkommensberechtigung von Personengesellschaften.....	202
A. USA	203
B. Deutschland	204
Teil 6: Abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte bei gemeinsamer transparenter Besteuerung der Personengesellschaft	206
Kapitel 1: Abkommensrechtliche Behandlung des Gewinnanteils bei übereinstimmender transparenter Besteuerung der Personengesellschaft in beiden Vertragsstaaten	208
A. Bestimmung der Einkunftsart nach dem Abkommen	208
I. "Gewerbliches Unternehmen" im Sinne des Abkommens	208
II. "Gewerbliche Gewinne"	210
B. Das Betriebstätigkeitsprinzip	212
I. Zuordnung des Unternehmens zu einem Vertragsstaat	212
II. Bestehen einer Betriebstätigkeit im anderen Vertragsstaat	216
III. Zurechnung des Gewinns zur Betriebstätigkeit	221
1. USA	223

a) "Passives Investmenteinkommen" ("fixed or determinable annual or periodic income") und Kapitalveräußerungsgewinne (capital gains) aus US-Quellen	224
b) Erträge aus der Veräußerung von Umlaufvermögen aus US-Quellen	224
c) Einkünfte aus ausländischen Quellen	225
2. Deutschland	225
3. Spezialregelungen der Gewinnzurechnung im Protokoll zum DBA-USA	225
a) Deferred Payments - Nachlaufende Zahlungen	226
b) Post-Cessation Sales - Zurechnung von Wertzuwächsen beweglicher Wirtschaftsgüter	226
c) Zurechnung von Aufwendungen zur Betriebstätte	227
4. "Selbständigkeit" der Betriebstätte - Art. 7 Abs. 2 DBA-USA	229
a) Allgemeines	229
b) Innenverhältnis	231
(1) Absolute (hypothetische) Selbständigkeit	232
(2) Eingeschränkte (hypothetische) Selbständigkeit	232
(3) Stellungnahme	236
c) Verhältnis des Gesellschafters zur Personengesellschaft	236
d) Wertungen des innerstaatlichen Steuerrechts	242
C. Auswirkungen des Betriebstättenvorbehalts	243
D. Einkünfte der Personengesellschaft aus anderen Staaten	245
I. <i>Anwendbarkeit des Betriebstättenprinzips zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters und dem Sitzstaat der Personengesellschaft</i>	245
II. <i>Einkünfte aus dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters</i>	249
1. Einkünfte aus beweglichem Vermögen	249
a) Keine Betriebstätte im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters	249
b) Betriebstätte im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters	252
2. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	253
III. <i>Einkünfte aus Drittstaaten</i>	254
1. Einkünfte aus beweglichem Vermögen	254
a) Keine Betriebstätte im Drittstaat	254

(1) Gesellschafter ist in Deutschland ansässig - Gesellschaft hat ihren Sitz in den USA	255
(a) <i>Anrechnung der Quellensteuer nach innerstaatlichem Recht der USA</i>	257
(b) <i>Anwendung des Art. 24 Abs. 2 DBA-USA - Verbot der Betriebstättendiskriminierung</i>	258
(2) Gesellschafter ist in den USA ansässig - Gesellschaft hat ihren Sitz in Deutschland	259
b) Betriebstätte im Drittstaat	260
2. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	261
Kapitel 2: Abkommensrechtliche Behandlung der Sondervergütungen (Guaranteed Payments) bei übereinstimmender transparenter Besteuerung der Personengesellschaft in beiden Vertragsstaaten	262
A. Qualifikation der Sondervergütungen durch den Sitzstaat der Gesellschaft USA als Quellen- und Betriebstättenstaat	264
B. Qualifikation der Sondervergütungen durch Deutschland als den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters	268
C. Qualifikationskonflikt in bezug auf die Sondervergütungen	268
D. Lösungsmöglichkeiten für den Qualifikationskonflikt	271
I. <i>Allgemeine Lösungswege</i>	271
1. Qualifikation nach dem Recht des Anwendestaates, sog. "lex fori"	271
2. Exkurs über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen - Art. 3 Abs. 2 DBA-USA	272
a) Aspekt der "Auslegungsharmonie"	274
b) "Fairness" und "Selbstdisziplin"	275
c) Erkennbarkeit und Rechtssicherheit	276
d) Praktikabilität	276
3. Übereinstimmende Qualifikation nach dem Recht des Quellenstaates	277
4. Übereinstimmende Qualifikation nach dem Recht des Wohnsitzstaates	277
5. Übereinstimmende Qualifikation aus dem Sinnzusammenhang des Abkommens - sog. autonome Qualifikation	278
II. <i>Lösungsmöglichkeiten im Abkommen selbst</i>	279
1. Zinsen für die Hingabe von Darlehen - Art. 11 DBA-USA	281
2. Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern	282

a) Überlassung beweglicher Wirtschaftsgüter	282
b) Überlassung unbeweglicher Wirtschaftsgüter - Art. 6 DBA-USA.....	284
3. Tätigkeitsvergütungen	285
a) Selbständige Arbeit - Art. 14 DBA-USA	285
b) Unselbständige Arbeit - Art. 15 DBA-USA.....	286
c) Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-USA - Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Einkünften nach Art. 14 und Art. 15 DBA-USA	287
4. Zwischenergebnis	288
5. Quellenregel des Art. 23 Abs. 2 letzter Satz DBA-USA	289
6. Anwendung der sog. "Switch-Over Clause" - Abschnitt 21 des Protokolls i.V.m. Art. 23 Abs. 2 lit. b, gg) DBA-USA	296
a) Fallgruppe 1 - Abschnitt 21 lit. a des Protokolls	298
(1) Allgemeines	298
(2) Verfassungsmäßigkeit des Abschnitts 21 lit. a des Protokolls	299
b) Fallgruppe 2 - Abschnitt 21 lit. b des Protokolls	302
(1) Allgemeines	302
(2) Abschnitt 21 lit. b des Protokolls als Gleitklausel für eine ständige Abkommensrevision durch die Bundesrepublik Deutschland?	303
(3) Verfassungsrechtliche Voraussetzungen	305
c) Kritik an den Regelungen des Abschnitts 21 des Protokolls	307
E. Abkommensrechtliche Behandlung der "Sondervergütungen" nach dem Urteil des BFH vom 27.02.1991 zum DBA-USA 1954/65, sog. Zinsurteil	311
I. Konsequenzen aus dem Urteil des BFH	315
II. Keine abkommensrechtliche Bindung Deutschlands an die Qualifikation der Sondervergütungen als Zinsen durch die USA nach dem DBA-USA 1954/65	318
F. Lösungsvorschlag - ausdrückliche Regelung der Sondervergütungen im Abkommen..	319

Teil 7: Abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte bei intransparenter Besteuerung der Gesellschaft im Sitzstaat USA und transparenter Besteuerung in Deutschland	323
Kapitel 1: Abkommensrechtliche Behandlung des Gewinnanteils bei intransparenter Besteuerung der Gesellschaft im Sitzstaat USA und transparenter Besteuerung in Deutschland	324
A. Thesaurierter Gewinn	324
I. <i>Aus dem Sitz- und Gründungsstaat USA stammende Einkünfte</i>	327
1. Anwendung des Art. 7 DBA-USA	327
2. Anwendbarkeit der sog. "Switch-Over Clause" - Abschnitt 21 des Protokolls i.V.m. Art. 23 Abs. 2 lit. b) gg) DBA-USA	330
3. Anwendbarkeit des Progressionsvorbehalts - Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-USA i.V.m. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG	330
II. <i>Aus Deutschland stammende Einkünfte</i>	336
1. Gewerbliche Gewinne - Art. 7 DBA-USA	336
2. Nicht unter Art. 7 DBA-USA fallende Einkünfte	336
3. Anwendbarkeit des Progressionsvorbehalts - Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-USA i.V.m. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG	337
B. Ausgeschütteter Gewinn	338
I. <i>Einkunftsqualifikation durch die USA als Sitzstaat der Gesellschaft</i>	338
II. <i>Einkunftsqualifikation durch Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters</i>	339
III. <i>Besteuerungsrecht der USA an den Gewinnausschüttungen</i>	341
IV. <i>Besteuerungsrecht Deutschlands an den Gewinnausschüttungen</i>	341
V. <i>Anwendbarkeit der sog. "Switch-Over Clause" - Abschnitt 21 des Protokolls i.V.m. Art. 23 Abs. 2 lit. b) gg) DBA-USA</i>	343
VI. <i>Anwendbarkeit des Progressionsvorbehalts - Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-USA</i>	344
Kapitel 2: Abkommensrechtliche Behandlung der Sondervergütungen bei intransparenter Besteuerung der Gesellschaft im Sitzstaat USA und transparenter Besteuerung in Deutschland	345
A. Qualifikation durch die USA als Sitzstaat der Gesellschaft	345
B. Qualifikation durch Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters	345

Teil 8: Abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte bei transparenter Besteuerung der Gesellschaft im Sitzstaat USA und intransparenter Besteuerung in Deutschland	348
Kapitel 1: Abkommensrechtliche Behandlung des Gewinnanteils bei transparenter Besteuerung der Gesellschaft im Sitzstaat USA und intransparenter Besteuerung in Deutschland	348
A. "Thesaurierter" Gewinn	349
I. <i>Behandlung nach dem Abkommen</i>	349
II. <i>Besteuerung in Deutschland</i>	351
III. <i>Anwendbarkeit der sog. "Switch-Over Clause" - Abschnitt 21 des Protokolls i. V. m. Art. 23 Abs. 2 lit. b) gg) DBA-USA</i>	352
IV. <i>Anwendbarkeit des Progressionsvorbehalts - Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-USA</i>	352
B. "Ausgeschütteter" Gewinn	353
I. <i>Behandlung nach dem Abkommen</i>	353
II. <i>Besteuerung in Deutschland</i>	355
III. <i>Anwendbarkeit der sog. "Switch-Over Clause" - Abschnitt 21 des Protokolls i. V. m. Art. 23 Abs. 2 lit. b) gg) DBA-USA</i>	355
IV. <i>Anwendbarkeit des Progressionsvorbehalts - Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-USA</i>	355
Kapitel 2: Abkommensrechtliche Behandlung der Sondervergütungen bei transparenter Besteuerung der Gesellschaft im Sitzstaat USA und intransparenter Besteuerung in Deutschland	357
Ergebnis.....	359
Lösungsansatz für die Einordnungskonflikte	361
Zusammenfassung	364
Abkürzungsverzeichnis.....	367
Literaturverzeichnis.....	377